

TAMPEREEN YLIOPISTO
Johtamiskorkeakoulu

**TILINTARKASTUSKERTOMUS JA SEN MUUTOKSET
SUOMALAISEN AMMATTILEHTIKIRJALLISUUDEN
NÄKÖKULMASTA VUOSINA 2006–2015**

Yrityksen laskentatoimi
Pro gradu -tutkielma
Kesäkuu 2016
Ohjaaja: Lili Kihn

Milla Laukkonen

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto	Johtamiskorkeakoulu; yrityksen laskentatoimi
Tekijä:	LAUKKONEN, MILLA
Tutkielman nimi:	Tilintarkastuskertomus ja sen muutokset suomalaisen ammattilehtikirjallisuuden näkökulmasta vuosina 2006–2015
Pro gradu -tutkielma:	80 sivua, 8 liitesivua
Aika:	Kesäkuu 2016
Avainsanat:	Tilintarkastus, tilintarkastuskertomus, tilintarkastusstandardi, tilintarkastaja, ammattilehti

Tilintarkastuskertomukset ovat herättäneet keskustelua koko niiden olemassaolon ajan. Tilintarkastuskertomuksen uudistaminen on tällä hetkellä useiden kansainvälisten tahojen kiinnostuksen kohteena. Kansainvälinen tilintarkastuslautakunta IAASB aloitti toukuukuussa 2011 tilintarkastuskertomuksen uudistusprojektin, jonka tarkoituksena on tilintarkastuskertomuksen informaatioarvon lisääminen. Uudistusprojektin myötä tilintarkastuskertomusta koskeva lakipykälä muuttuu Suomessa vuoden 2016 aikana ja uusien tilintarkastusstandardien mukaisia tilintarkastuskertomuksia annetaan 15.12.2016 ja sen jälkeen päättyvien tilikausien tilintarkastuksista. Tätä edeltävä suuri tilintarkastuskertomuksiin kohdistuva uudistus tapahtui vuonna 2007, kun voimaan astui tilintarkastuslaki 459/2007. Samana ajankohtana astuivat voimaan tilintarkastuskertomuksia koskevat tilintarkastusstandardit. Tällöin uuden lain ja uusien tilintarkastusstandardien vaatimusten myötä tilintarkastuskertomuksen tuli muuttua muodoltaan ja sisällöltään olennaisesti.

Tässä tutkielmassa käsitellään tilintarkastuskertomusta aluksi voimassa olevan lainsäädännön pohjalta ja sen jälkeen suomalaisen ammattilehtikirjallisuuden näkökulmasta. Tämän tutkielman tavoitteena on analysoida, millaista tilintarkastuskertomuksesta ja sen muutoksista käyty keskustelu on ollut ammattilehtikirjallisuudessa julkaistujen artikkeleiden perusteella valitun ajanjakson eli vuosien 2006–2015 aikana. Analyysin avulla on tarkoitus muodostaa käsitys siitä, mitä tilintarkastuskertomuksen muutoksista ja uudistuksista on ajateltu ja miten tilintarkastuskertomus on muovautunut nykyiseen muotoonsa. Tarkasteltavat artikkelit on valittu BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto sekä Tilintarkastus-Revision -lehdistä. Ammattilehtitekstit on analysoitu teorialähtöisen sisällönanalyysin avulla.

Tilintarkastuskertomuksista käyty keskustelu ammattilehtikirjallisuudessa on ollut kohutuullisen vilkasta viimeisen 10 vuoden ajanjakson ajan. Yleisin keskustelussa esiintynyt aihepiiri on ollut tilintarkastuskertomuksia koskevat uudistukset. Ne jakavat mielipiteitä sekä puolesta että vastaan. Tilintarkastuskertomuksen lukijoista etenkin sijoittajat ovat sitä mieltä, että kertomuksen informaatioarvoa tulisi parantaa ja läpinäkyvyyttä lisätä, sillä nykyinen vakimuotoinen tilintarkastuskertomus koetaan niukaksi raportiksi, joka ei anna minkäänlaista lisäarvoa sen lukijalle. Artikkeleissa on esitetty mielipiteitä siitä, että uudistetulle ja laajennetulle kertomukselle on tarvetta, mutta toisaalta nykymuotoisessakin kertomuksessa nähdään omat etunsa. Kirjoittelussa paistaa huoli siitä, osaavatko kertomuksen lukijat tulkita uudistetussa kertomuksessa lausuttuja asioita oikein.

SISÄLLYSLUETTELO

1	JOHDANTO	1
	1.1 Tutkimuksen taustaa	1
	1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset	3
	1.3 Tutkimusmenetelmät	5
	1.4 Tutkimuksen rakenne	5
2	TILINTARKASTUKSESTA YLEISESTI	7
	2.1 Tilintarkastuksen tarve, tarkoitus ja tavoitteet	7
	2.2 Tilintarkastuksen odotuskuilu	10
	2.3 Tilintarkastuksen sääntely Suomessa	11
	2.4 Tilintarkastuksen sääntely Euroopassa	14
	2.5 IAASB:n tilintarkastuksen standardit	15
	2.6 Yhteenveto tilintarkastuksesta	16
3	TILINTARKASTUSKERTOMUKSET	17
	3.1 Tilintarkastuskertomuksen kehitys	17
	3.2 Tilintarkastuskertomus nykypäivänä	19
	3.2.1 Vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus	21
	3.2.2 Mukautettu tilintarkastuskertomus	22
	3.3 Tilintarkastuskertomuksen uudistuminen	28
	3.4 Yhteenveto tilintarkastuskertomuksista	34
4	EMPIIRISEN AINEISTON ESITTELY	36
	4.1 BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto sekä Tilintarkastus-Revision	36
	4.2 Tarkasteltava ajanjakso	38
	4.3 Aineiston keruu-, käsittely- ja analysointimenetelmät	38
	4.4 Tutkimuksen luotettavuus	40
5	TILINTARKASTUSKERTOMUS JA SEN MUUTOKSET: AMMATTILEHTIKIRJALLISUUDEN NÄKÖKULMA	42
	5.1 Uusi tilintarkastuslaki herättää keskustelua 2006–2007	42
	5.1.1 Vuosi 2006	42
	5.1.2 Vuosi 2007	44
	5.2 Kertomuksen sisällön muutokset puhuttavat 2008–2010	48
	5.2.1 Vuosi 2008	49
	5.2.2 Vuosi 2009	50
	5.2.3 Vuosi 2010	53
	5.3 Uusia tuulia tilintarkastuskertomuksen laajentumisessa 2011–2013	54
	5.3.1 Vuosi 2011	54
	5.3.2 Vuosi 2012	55
	5.3.3 Vuosi 2013	57
	5.4 Tähtäimessä informatiivisempi tilintarkastuskertomus 2014–2015	60
	5.4.1 Vuosi 2014	61
	5.4.2 Vuosi 2015	64
	5.5 Yhteenveto ammattilehtikirjallisuudesta	68

6 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	72
LÄHDELUETTELO	75
LIITTEET	81
LIITE 1: KHT-yhdistyksen malli vakiomuotoisesta tilintarkastuskertomuksesta	81
LIITE 2: IAASB:n luonnos uudistetusta tilintarkastuskertomuksesta	83
LIITE 3: Tutkimusaineistona käytetyt artikkelit	87

LYHENTEET

FEE	Fédération des Experts Comtables Européens
HTM	Kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standards of Auditing
KHT	Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja
KILA	Kirjanpitolautakunta
KPL	Kirjanpitolaki
MARC	Maastricht Accounting and Auditing Research Center
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
TILA	Tilintarkastuslautakunta
VALA	Valtion tilintarkastuslautakunta

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen taustaa

Tilintarkastuskertomukset ovat herättäneet keskustelua kautta aikain. Niiden kehittäminen on noussut keskeiseksi puheenaiheeksi etenkin viime vuosien aikana. Kehittämisen painopisteenä on ollut ennen kaikkea tilintarkastuskertomuksen informaatioarvon lisääminen, joka tapahtuisi muun muassa ottamalla kantaa yhtiön taloudelliseen tilanteeseen. (Remes 2010, 6–9.)

Painetta tilintarkastuksen ja tilintarkastuskertomuksen kehittämiseksi on luonut ennen kaikkea vuoden 2008 finanssikriisi. Euroopan komissio julkaisi lokakuussa 2010 vihreän kirjan ”Tilintarkastuspolitiikka: kriisin opetukset”, jonka myötä alkoi Euroopan laajuinen keskustelu tilintarkastuksen roolista finanssikriisissä. Komissio oli sitä mieltä, että finanssikriisin jälkeen tilintarkastus vaati parannuksia. Loppuvuonna 2010 vihreä kirja oli laajalla lausuntokierroksella, jonka myötä komissio sai noin 700 lausuntoa eri tahoilta, muun muassa ammattikunnalta, sijoittajilta, valvojilta, yrityksiltä, yliopistomaailman edustajilta, hallintoviranomaisilta, ammatillisilta järjestöiltä ja yksityisiltä henkilöiltä. Komission muutoskohteista esillä oli muun muassa tilintarkastuskertomuksen muuttaminen informatiivisemmaksi. (Steiner 2011, 37–38.)

Nykymuotoista vakimuotoista tilintarkastuskertomusta pidetään niukkana raporttina, joka ei tuo lisäarvoa sidosryhmille tehdystä tilintarkastuksesta ja tarkastetusta yhtiöstä. Uudistusta tilintarkastuskertomukseen ovat toivoneet etenkin sijoittajat, sillä tilintarkastuskertomus on kaikilla pörssiyhtiöillä lähes samanlainen. Sijoittajat pitävät tilintarkastuskertomusta merkittävänä informaatiolähteenä, sillä se kertoo, antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus oikeat ja riittävät tiedot yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Raportointiin kaivataan lisää läpinäkyvyyttä ja tietoa yhtiöitä koskevista riskeistä, jolloin sijoittajat ja muut sidosryhmät pystyisivät käyttämään tilintarkastuskertomusta apuna taloudellisessa päätöksenteossa. (Remes 2010, 6–9.)

Tutkimukseen valitulle ajanjaksolle, vuosille 2006–2015, on osunut kaksi suurta tilintarkastuskertomuksen uudistusprojektia, joista ensimmäinen uudistus tapahtui vuonna 2007. Uudistus johtui uuden tilintarkastuslain (459/2007) voimaan astumisesta, joka tapahtui heinäkuussa 2007. Samana ajankohtana astuivat voimaan tilintarkastusstandardit 700 ja 701, jotka käsittelivät tilintarkastuskertomuksia. Tilintarkastuskertomuksesta säädettiin uuden tilintarkastuslain (459/2007) 15 §:ssä. Uuden lain ja uusien tilintarkastusstandardien vaatimusten myötä tilintarkastuskertomuksen tuli muuttua muodoltaan ja sisällöltään olennaisesti. Tilintarkastuslain (459/2007) mukaan uutta tilintarkastuskertomusta tuli käyttää 1.7.2007 ja sen jälkeen alkavien tilikausien tilintarkastuksissa. (Nevalainen 2007, 4.)

Seuraava tilintarkastuskertomukseen kohdistuva suurehko uudistusprojekti käynnistyi vuonna 2011, kun kansainvälisen tilintarkastajaliiton, International Federation of Accountants (*IFAC*), alainen toimielin International Auditing and Assurance Standards Board (*IAASB*) julkaisi konsultaatiopaperin “Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change” (ks. *IAASB* 2011). Konsultaatiopaperiin oli kirjattu tilintarkastajan raportoinnin kehittämistä varten viisi vaihtoehtoa. Ensimmäinen vaihtoehto koski nykyisen tilintarkastuskertomuksen rakenteen ja muodon kehittämistä. Toinen vaihtoehto koski kansainvälisen tilintarkastusstandardin eli International Standards of Auditing (*ISA*) numero 720 ehtoja, joiden mukaan tilintarkastajan tulisi raportoida puutteellisuuksista ja epäjohtonmukaisuuksista. Kolmannessa vaihtoehdossa tilintarkastuskertomusta haluttiin täydentää lisäkappaleilla, jotka sisältäisivät enemmän informaatiota itse tarkastuksesta. Neljäs vaihtoehto käsitti mallin hyvästä hallintotavasta. Viides eli viimeinen vaihtoehto koski tilintarkastajan toiminnan laajentamista myös sellaiseen toimintaan, joka ei kuulu nykyisen tilintarkastuksen laajuuteen. *IAASB*:n aikomuksena on informaatio- ja odotuskuilun kaventaminen, jonka myötä tilintarkastuksen arvo paranisi. (Gullkvist 2013a, 31; *IAASB* 2011.)

Vuonna 2013 uudistusprojekti sai jatkoa, kun *IAASB* julkaisi 200-sivuisen standardiluonnoksen ”Reporting on Audited Financial Statements: Proposed New and Revised International Standards of Auditing (*ISAs*)” (ks. *IAASB* 2013). Standardiluonnoksessa *IAASB* ehdotti kansainvälisiin tilintarkastusstandardeihin eli *ISA*-standardeihin merkittäviä muutoksia. (Gullkvist 2013a, 31.)

IAASB:n lisäksi tilintarkastuksen sääntelyyn on tulossa uudistuksia EU-asetusten myötä. Euroopan komissio julkaisi ehdotuksensa tilintarkastuksen sääntelystä marraskuussa 2011. Komission pyrkimyksenä on vahvistaa tilintarkastajan riippumattomuutta ja selkiyttää tilintarkastajan roolia sekä pienentää tilintarkastusmarkkinoiden keskittyneisyyttä. (Fraktman 2012, 14.)

Uusia kansallisia tilintarkastuskertomusmalleja valmistellaan parhaillaan Suomen Tilintarkastajat ry:ssä. Uudet tilintarkastuskertomusmallit perustuvat ISA-standardeihin tehtyihin muutoksiin ja EU-sääntelyn uusiin vaatimuksiin. Tilintarkastuslaki muuttui viimeksi syksyllä 2015, kun tasavallan presidentti vahvisti uuden tilintarkastuslain 1141/2015. Laki astui voimaan 1.1.2016. EU:n direktiivin kansallisen toimeenpanon seurauksena tilintarkastuslain tilintarkastuskertomusta koskeva pykälä on muuttumassa vuoden 2016 aikana, eli uusi tilintarkastuslaki (1141/2015) ei ole vielä täysin valmis. Uusia ISA-standardien mukaisia tilintarkastuskertomuksia annetaan 15.12.2016 ja sen jälkeen päättyvien tilikausien tilintarkastuksista ja uusien EU-asetusten mukaisia tilintarkastuskertomuksia annetaan puolestaan 17.6.2016 ja sen jälkeen alkavien tilikausien tarkastuksista. (BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto 2015b, 76; Fraktman 2016a, 12; Fraktman 2016b, 5.)

1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset

Tutkimus tarkastelee tilintarkastuskertomusta ja sen muutoksia suomalaisen ammattilehtikirjallisuuden näkökulmasta viimeisen 10 vuoden aikana, vuosina 2006–2015. Tutkimuksen tavoitteena on analysoida, millaista tilintarkastuskertomuksesta ja sen kehittymisestä käyty keskustelu on ollut ammattilehdissä julkaistujen artikkeleiden perusteella tarkasteltavan ajanjakson aikana. Analyysin pohjalta on tarkoitus muodostaa käsitys siitä, mitä tilintarkastuskertomuksen muutoksista ja uudistuksista on ajateltu ja miten uudistukset ovat muokanneet tilintarkastuskertomusta nykyiseen muotoonsa. Tutkimuksen tavoitteet voidaan esittää seuraavien kysymysten muodossa:

- Miten tilintarkastuskertomuksen ehdotetuista muutoksista ja uudistuksista on kirjoitettu artikkeleissa?

- Miten tilintarkastuskertomus on muovautunut nykyiseen muotoonsa?

Tämän tutkimuksen keskeisin käsite on tilintarkastuskertomus. Tilintarkastuskertomuksesta on säädetty tilintarkastuslain (1141/2015) 3 luvun 5 §:ssä. Lain (1141/2015) mukaan tilintarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta päivätty ja allekirjoitettu tilintarkastuskertomus, ja siinä on yksilöitävä sen kohteena oleva tilinpäätös sekä ilmoitettava, mitä tilinpäätöissäännöstöä tilinpäätöksen laatimisessa on noudatettu. Lisäksi tilintarkastuskertomuksessa on tilintarkastuslain (1141/2015) mukaan ilmoitettava kansainvälisten tilintarkastusstandardien noudattamisesta.

Tutkimuksen keskeisimpiin rajauksiin kuuluvat analysoitavan lehtiaineiston valinta sekä ajanjakso, jonka väliltä analysoitava aineisto kerätään. Analysoitavat ammattilehtitekstit on valittu BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto sekä Tilintarkastus-Revision -nimisistä lehdistä. BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto -lehti on suomalainen tilintarkastuksen ja laskentatoimen ammattilaisille suunnattu lehti. Se ilmestyi vuoden 2012 loppuun asti vanhalla nimellään Tilintarkastus-Revision, kunnes vuonna 2013 lehti sai nykyisen nimensä. Tutkimusongelmaan on etsitty ratkaisua analysoimalla kyseisissä lehdissä vuosina 2006–2015 julkaistuja tilintarkastuskertomuksiin liittyviä artikkeleita. Analysoitavat artikkelit on valittu selaamalla kaikki tarkasteluajanjakson lehdet läpi ja valitsemalla ne tekstit, joiden sisältö liittyy tilintarkastuskertomuksiin. Tutkimukseen valituista artikkeleista on päätetty jättää kuvat huomioimatta, jonka myötä on keskitytty ainoastaan teksteihin. Lehteä ja sen historiaa esitellään tarkemmin luvussa 4.1.

Valitun ajanjakson, vuosien 2006–2015, valinta perustuu siihen, että Suomessa on viimeisen kymmenen vuoden ajanjaksolle osunut kaksi tilintarkastuslain uudistusta. Tilintarkastuslaki on uudistunut vuosina 2007 ja 2015, kun voimaan astuivat tilintarkastuslait 459/2007 ja 1141/2015. Lakiuudistusten myötä myös tilintarkastuskertomus on vaatinut muutoksia. Tutkimuksen empiirisen osan ajanjakson rajauksen vuoksi tutkimuksessa viitataan sekä vanhaan tilintarkastuslakiin (459/2007) että uuteen, juuri ajanjakson lopussa muuttuneeseen tilintarkastuslakiin (1141/2015). Tutkimuksessa on myös muutamia viittauksia rajattua ajanjaksoa edeltävään tilintarkastuslakiin (938/1994).

1.3 Tutkimusmenetelmät

Tämä tutkimus on kvalitatiivinen eli laadullinen. Kvalitatiivisen tutkimuksen lähtökohdaksi on todellisen, moninaisen elämän kuvaaminen. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa todellisuutta ei kuitenkaan voi mielivaltaisesti hajottaa osiin, vaan kohdetta pyritään tutkimaan mahdollisimman kokonaisvaltaisesti. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa ei ole tarkoitus pyrkiä todentamaan jo olemassa olevia väittämiä eli hypoteeseja, vaan pyrkimyksenä on pikemminkin löytää tai paljastaa tosiasioita. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2013, 161.)

Tämän tutkimuksen tutkimusmenetelmänä käytetään sisällönanalyysia. Se on perusanalyysimenetelmä, jota voidaan käyttää hyväksi kaikissa laadullisen tutkimuksen perinteissä. Tässä tutkimuksessa sisällönanalyysin avulla pyritään kuvaamaan ammattilehtitekstien sisältöä sanallisesti. Analyysin tavoitteena on järjestää aineisto siten, että se kyetään esittämään tiivistetyssä ja yleisessä muodossa. Tämän jälkeen pystytään tekemään tutkimuksen varsinaiset johtopäätökset. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 91–106.)

Tutkimus nojautuu teorialähtöiseen analyysiin, joka on perinteinen analyysimalli. Se kytkeytyy esimerkiksi tiettyyn teoriaan, eli tutkittava ilmiö määritellään jonkin jo tunnetun mukaisesti. Aikaisemman tiedon perusteella luotu valmis kehys ohjaa aineiston analyysia. Tämän tutkimuksen empiirisen aineiston käsittelyä ohjaa teoreettinen viitekehys, joka muodostuu lainsäädännöstä ja aikaisemmasta kirjallisuudesta. Empiirisen aineiston analysoinnin alkuvaiheessa edetään aineiston ehdoilla, mutta tutkimuksen teoreettinen viitekehys siirtyy ohjaamaan analyysia myöhemmässä vaiheessa. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 95–100.)

1.4 Tutkimuksen rakenne

Tutkimus jakautuu kuuteen pääluokkaan ja se sisältää sekä teoreettisen että empiirisen osan. Tutkimuksen ensimmäinen luku on toiminut johdantona aiheeseen sekä esitellyt tutkimuksen tavoitteet, rajaukset ja menetelmät. Tutkimuksen teoreettinen osa on jaettu kah-

teen päälukuun. Luvussa kaksi tarkastellaan tilintarkastusta yleisellä tasolla. Ensin kerrotaan kansallisesta lainsäädännöstä, jonka jälkeen siirrytään kansainväliseen lainsäädäntöön ja kansainvälisiin tilintarkastusstandardeihin. Luku kolme käsittelee tilintarkastuskertomusta ja sen sisältöä. Aluksi kerrotaan tilintarkastuskertomuksen historiasta ja kehittymisestä nykypäivään, jonka jälkeen käsitellään vakiomuotoista ja mukautettua tilintarkastuskertomusta. Kappaleen loppuun käsitellään vielä IAASB:n ehdotusta tilintarkastuskertomuksen laajentamisesta.

Neljäs luku keskittyy empiirisen aineiston esittelyyn. Siinä esitellään tutkimuksessa käytettävä, lehtiartikkeleista koostuva aineisto. Luvussa perustellaan tarkemmin valittua ajanjaksoa sekä käydään läpi aineiston analysointimenetelmä. Neljännen luvun loppuun pohditaan vielä tutkimuksen luotettavuutta.

Tutkimuksen viides luku käsittää tutkimuksen empiirisen osuuden. Siinä tutkitaan ja analysoidaan ammattilehtikirjoittelua tilintarkastuskertomuksesta ja sen muutoksista. Viidennessä luvussa pyritään löytämään vastauksia esitettyihin tutkimuskysymyksiin, ja se jakautuu alalukuihin käsiteltävien ajanjaksojen mukaan. Kuudes eli viimeinen pääluku on yhteenvetoluku, jossa vastataan tutkimuskysymyksiin ja esitellään tutkimuksen johtopäätökset, tuloksien rajaukset sekä jatkotutkimusmahdollisuudet.

2 TILINTARKASTUKSESTA YLEISESTI

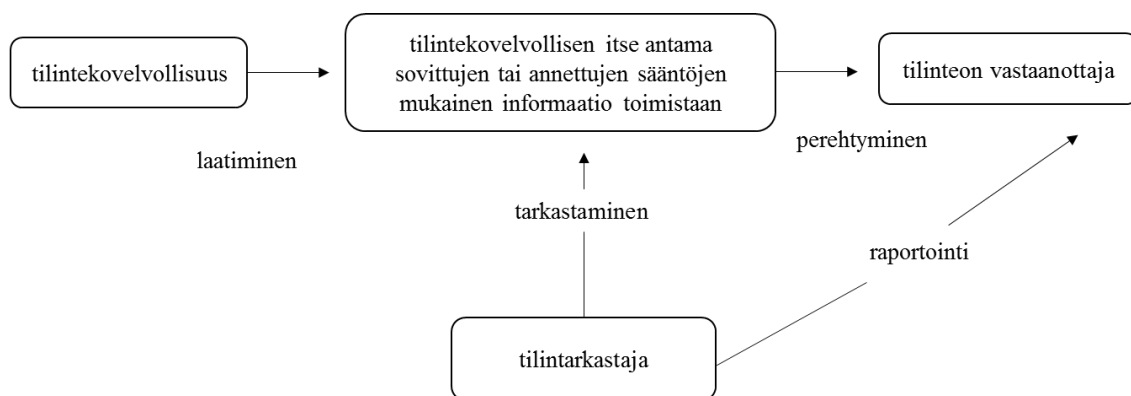
Tilintarkastus on Suomessa lakisääteistä ja siitä säädetään tilintarkastuslaissa (1141/2015). Tämän luvun tarkoituksena on antaa yleiskuva tilintarkastuksesta sekä sen kansallisesta että kansainvälisestä sääntelystä. Luvun alussa, luvussa 2.1 tarkastellaan tilintarkastuksen tarvetta, tarkoitusta ja tavoitteita. Tämän jälkeen luvussa 2.2 käsitellään tilintarkastukseen läheisesti liittyvää odotuskuilun käsitettä. Luku 2.3 avaa lukijalle tilintarkastuksen kansallista sääntelyä pääasiassa tilintarkastuslain myötä. Tilintarkastuksen kansainväliseen sääntelyyn siirrytään luvussa 2.4, jonka jälkeen tarkastellaan vielä kansainvälisiä IAASB:n tilintarkastusstandardeja.

2.1 Tilintarkastuksen tarve, tarkoitus ja tavoitteet

Yhteiskunnan asettamat vaatimukset perustelevat viime kädessä tilintarkastuksen tarvetta (Tomperi 2009, 9). Yritystoiminta on usein organisoitu siten, että yrityksen omistajat tai osa omistajista ei itse osallistu yrityksen päivittäiseen toimintaan. Johto ja omistajat ovat usein erillään toisistaan varsinkin suurissa pörssiyrityksissä. Omistajat tarvitsevat yrityksensä taloudesta sekä hallinnosta luotettavaa tietoa, mutta usein heiltä puuttuu käytännön mahdollisuus tai ammattitaito toiminnan valvontaa tai tarkastamista varten. Omistajien ongelma on ratkaistu delegoimalla tarkastustyö ulkopuolisille asiantuntijoille eli tilintarkastajille. (Korkeamäki 2008, 5.)

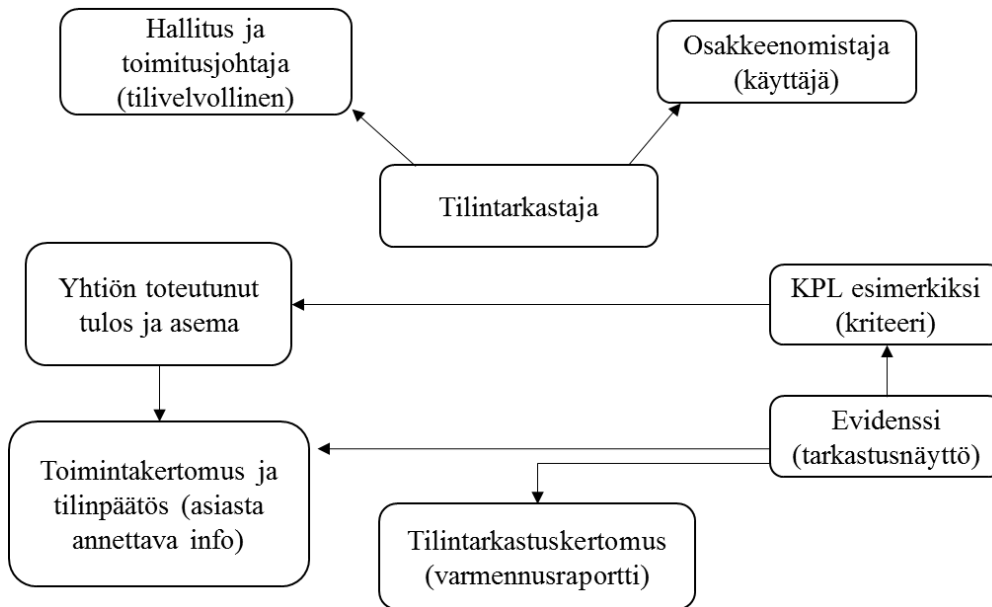
Yrityksen omistajat ovat tilintarkastajan toimeksiantajia. Näin ollen tilintarkastajan tehtävänä on valvoa ennen kaikkea omistajien etua. Tilintarkastajan työstä hyötyvät toki muutkin sidosryhmät, kuten luotonantajat ja tavarantoimittajat. On myös heidän etujensa mukaista, että ulkopuolinen taho ottaa kantaa yrityksen taloudellisen tiedon luotettavuuteen ja oikeellisuuteen. Lisäksi verottaja ja muut viranomaiset joutuvat tekemään vähemmän valvontatyötä, kun yrityksissä tehdään luotettava tilintarkastus. (Korkeamäki 2008, 5.)

Tilintarkastuksen perustaksi on esitetty useita teorioita, joista yksi on agenttiteoria (kuvio 1). Kyseinen teoria lähtee liikkeelle tilintekovelvollisuudesta, joka syntyy päämiehen antaessa omistamansa resurssin toisen (agentin) käyttöön. Päämiehelle (osakkeenomistajat) annetaan raportti resurssin käytöstä ja tilasta. Tämän raportin antaa agentti (hallitus), ja tilintarkastajan tehtävänä on varmistua siitä, että agentin tilivelvollisena antama informaatio on totuudenmukaista. Osakkaiden ja yhtiön välinen suhde on keskeinen agenttisuhte. (Kosonen 2005, 32.)



Kuvio 1. Tilintarkastuksen keskeinen sisältö (Kosonen 2005, 32).

Tilinpäätös on yrityksen tärkein lähde taloudellista tietoa tarkastellessa (Korkeamäki 2008, 5). Yhteisön johto, hallitus ja toimitusjohtaja ovat vastuussa yhteisön tilinpäätöksen laatimisesta, jota havainnollistaa kuvio 2 (Tomperi 2009, 12). Suomessa toimivan yhtiön on noudatettava tilinpäätöstä laatiessaan Suomessa voimassa olevia tilinpäätösnormistoja, ja Suomessa tämä normisto on kirjanpitolaki (KPL). Kyseistä normistoa käytetään kriteerinä, kun arvioidaan, onko tilinpäätös ja toimintakertomus laadittu sovellettavan normiston mukaisesti ja antaako tilinpäätös ja toimintakertomus oikeat ja riittävät tiedot yhtiön tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilintarkastajan olisi ilman kriteeriä vaikeaa ottaa kantaa siihen, antaako tilinpäätös ja toimintakertomus oikean ja riittävän kuvan yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Näin ollen kriteeri on varmennustoimeksiannon ja tilintarkastajan raportoinnin edellytys. Edellytykseen kuuluu myös se, että tilintarkastaja tarpeellisen tarkastusnäytön eli evidenssin avulla varmistaa, onko kyseistä normistoa sovellettu oikein. (Blummé 2008a, 82–83.)



Kuvio 2. Johdon ja tilintarkastajan välinen roolijako (Blummé 2008a, 82).

Tilinpäätöksessä toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot. Tilintarkastuksen tärkein tehtävä on todeta näiden tietojen oikeellisuus ja varmistua siitä, ettei olennaisia virheitä tai puutteita sisälly tilinpäätökseen. Tilintarkastajan tulee myös huolehtia siitä, että tilinpäätös on laadittu voimassa olevia lakeja noudattaen ja että johdon toiminta on tarkastuskohteessa lainmukaista. Tilintarkastuksen tarkoituksena ei siis ole tarkastaa kaikkia liiketapahtumia tai ensi sijassa etsiä väärinkäytöksiä, vaan saada kohtuullinen varmuus siitä, ettei tilinpäätös sisällä olennaista virhettä tai puutetta. (Korkeamäki 2008, 5–6.)

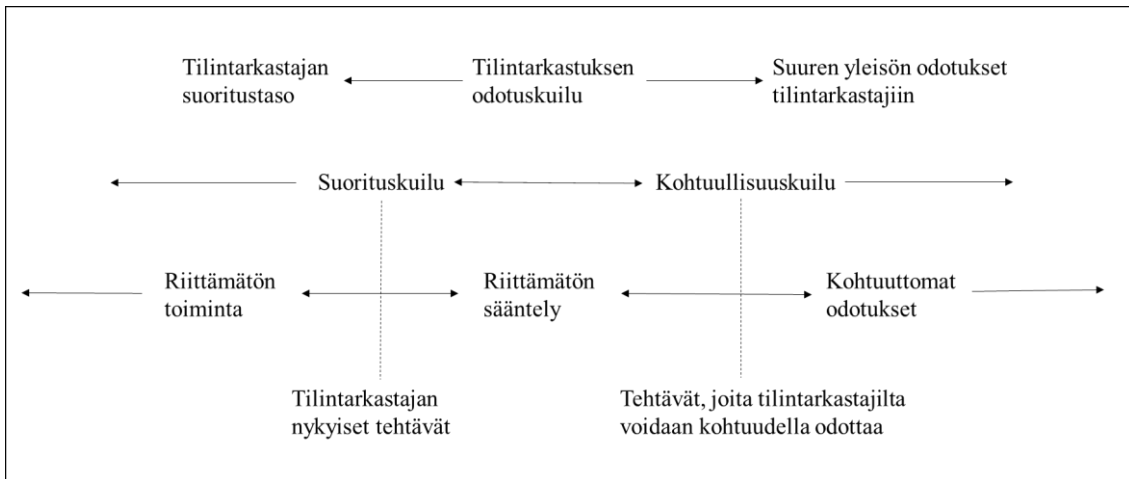
Tilintarkastajan velvollisuus on laatia tilinpäätöstä koskeva lausunto (Tomperi 2009, 12). Tilintarkastuksen tavoitteena on, että tilintarkastaja pystyy antamaan lausunnon siitä, onko tilinpäätös ja toimintakertomus laadittu voimassa olevien säännösten ja määräysten mukaisesti. Tilintarkastajan tulee antaa lausunto myös siitä, antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus oikeat ja riittävät tiedot tarkastuskohteen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta kirjanpitolaisella määritellyllä tavalla. Tilintarkastajan tulee suorittaa myös hallinnon tarkastus ja antaa siitä lausunto. Hallinnon tarkastuksessa kartoitetaan vastuuvollisten toiminnan lainmukaisuutta. (KHT-yhdistys 2005, 48; Tomperi 2009, 11.)

2.2 Tilintarkastuksen odotuskuilu

Tilintarkastuksen odotuskuilulla tarkoitetaan tilinpäätösinformaation hyväksikäyttäjien, kuten sijoittajien, tilintarkastajien työhön kohdistamien odotusten ja tilintarkastajien suoritusten välistä eroa (Riistama 1999, 22). Tämä luku keskittyy odotuskuilun tarkempaan avaamiseen aikaisempien tutkimusten perusteella. Odotuskuilun määritellään yleisesti johtuvan siitä, että yrityksen eri sidosryhmät sekä tiedotusvälineet odottavat tilintarkastajilta erilaista toimintaa kuin mitä lait ja asetukset heiltä edellyttävät (Kosonen 2005, 224; Viitanen 1995, 175).

Tilintarkastuksen odotuskuilua on tutkittu jo vuosia, eikä se ole ilmiönä uusi, sillä siitä alettiin puhua ja kirjoittaa Yhdysvalloissa jo 1970-luvulla. Suomessa odotuskuilun käsite tuli tunnetuksi 1990-luvulla, kun taloudellisen laman aikana alettiin kiinnittää aiempaa enemmän huomiota tilinpäätösinformaation luotettavuuteen. Lisäksi tilintarkastajien vastuuta alettiin korostaa entistä enemmän. (Kosonen 2005, 224; Riistama 1999, 22.)

Porter (1993) tutki tilintarkastuksen odotuskuilua jakamalla käsitteen kahteen osaan: kohtuullisuuskuiluun (reasonableness gap) ja suorituskuiluun (performance gap). Kohtuullisuuskuilu tarkoittaa Porterin mukaan sitä, että kuilu suoritettun tilintarkastuksen ja yhteiskunnan odotusten välillä johtuu yhteiskunnan kohtuuttomista odotuksista. Suorituskuilu puolestaan tarkoittaa sitä, että yhteiskunnan kohtuulliset odotukset eivät kohtaa tilintarkastajien tekemien suoritusten kanssa. Tutkimuksessaan Porter jakoi suorituskuilun edelleen kahteen osaan: riittämättömään säännöskuiluun (deficient standards) ja riittämättömään suorituskuiluun (deficient performance). Ensimmäisellä tarkoitetaan sitä, että suuren yleisön mielestä lait, standardit ja säännökset, jotka sääntelevät tilintarkastusta, koetaan puutteellisiksi. Toisella tarkoitetaan sitä, että suuri yleisö kokee tilintarkastajan suorittaneen tilintarkastuksen puutteellisesti voimassa olevan lainsäädännön ja standardien valossa. Kuvio 3 havainnollistaa Porterin mukaista odotuskuilun rakennetta.



Kuvio 3. Odotuskuilun rakenne (Porter 1993).

Odotuskuilulle on myös lukuisia muita määritelmiä. Dennis (2010, 130–145) on sitä mieltä, että suurin osa odotuskuilun määritelmistä on huonoja, sillä hänen mukaansa termi ”odotus” on harhaanjohtava. Dennisin mukaan ”odotuksen” sijaan tulisi puhua ”uskomuksista” tai ”haluista” sen mukaan, kummasta on milloinkin kyse. Dennis painottaa sitä, että odotukset koostuvat uskomuksista ja haluista, minkä vuoksi kysymys ”Mitä odotat tilintarkastuksen sisältävän?” tulisi korvata kysymyksillä ”Mitä uskot tilintarkastuksen sisältävän?” ja ”Mitä haluat tilintarkastuksen sisältävän?”. Näin kysymystä muuttamalla odotuskuilun luonne selkiäisi.

Tilintarkastustyön laadun parantamisen myötä on pyritty vastaamaan odotuskuiluongelmaan. Laadunvarmistus on tilintarkastajien pääasiallinen keino osoittaa yrityksen sidosryhmille ja sääntelyelimille, että tilintarkastajien toiminta on virallisten tilintarkastusstandardien sekä eettisten ohjeiden mukaista. Tilintarkastuksen tason yhdenmukaistaminen ja varmistus hyvän tilintarkastustavan noudattamisesta ovat taustalla tilintarkastuksen laadunvarmistuksessa. (Heiskanen, Kihn & Näsi 2009, 127–129.) Odotuskuilua voidaan pienentää varmistamalla riittävän korkeatasoinen tilintarkastus.

2.3 Tilintarkastuksen sääntely Suomessa

Yhteisön tai säätiön tilintarkastus on Suomessa lakisäätöistä (Tomperi 2009, 9). Tämän luvun tarkoituksena on käsitellä suomalaista tilintarkastusta ennen kaikkea lain pohjalta.

Lakisääteisestä tilintarkastuksesta säädetään Suomessa tilintarkastuslaissa. Suomessa ensimmäinen säädetty tilintarkastuslaki (938/1994) astui voimaan vuonna 1995, ja se sisälsi myös tilintarkastusta koskevat EU:n yhtiöoikeudellisen direktiivin määräykset. Tilintarkastuslain (938/1994) voimaan saattamisen myötä haluttiin sekä parantaa yhtiöiden julkaiseman tilinpäätösinformaation luotettavuutta että kohentaa tilintarkastuksen julkista imagoa ja uskottavuutta. (Vuopala 2015, 41.)

Tasavallan presidentti Sauli Niinistö vahvisti nykyisen tilintarkastuslain (1141/2015) 18.9.2015 ja se astui voimaan 1.1.2016. Muita tilintarkastusta sääteleviä lakeja ovat kirjanpitolaki (1336/1997) ja osakeyhtiölaki (624/2006). Lisäksi tilintarkastusta säätelevät useat normistot, kuten Euroopan Yhteisön direktiivit, Kirjanpitolautakunnan (*KILA*) ohjeet, KHT-yhdistyksen suositukset, Keskuskauppakamarin säännökset sekä IAS- (*International Accounting Standards*) ja ISA-standardit. (Kosonen 2005, 3.)

Tilintarkastuslain (1141/2015) 7 luvun 9 §:n mukaan tilintarkastusvalvonta pitää tilintarkastajarekisteriä, jotta jokainen voi saada tiedon tilintarkastajista sekä muut heistä tarvitsemansa tiedot. Rekisteriin tallennetaan tilintarkastajaksi hyväksytyyn luonnollisen henkilön ja tilintarkastusyhteisöksi hyväksytyyn yhteisön yksilöivät tiedot sekä muut tilintarkastajan ammatin ja liiketoiminnan harjoittamista koskevat tarpeelliset tiedot. Tilintarkastajarekisteristä on tarkemmat säännökset tilintarkastusasetuksessa (735/2007).

Tilintarkastuslain (1141/2015) 2 luvun 2 §:n mukaan yhteisössä ja säätiössä on valittava tilintarkastaja ja toimitettava tilintarkastus sen mukaan kuin tilintarkastuslaissa ja muualla laissa säädetään. Vain tilintarkastuslaissa tarkoitetulla tavalla hyväksytty tilintarkastaja voidaan valita tilintarkastajaksi. Pienimmät yhteisöt on vapautettu lakisääteisestä tilintarkastusvelvollisuudesta. (KHT-yhdistys 2014, 35–36.) Tilintarkastuslain (1141/2015) 2 luvun 2 §:n mukaan, jollei muualla laissa toisin säädetä, tilintarkastaja voidaan jättää valitsematta yhteisössä, jossa sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on täytynyt enintään yksi seuraavista edellytyksistä:

- 1) taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa;
- 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa; tai
- 3) palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä.

Tilintarkastuslain (1141/2015) 3 luvun 1 § käsittää tilintarkastuksen kohteen. Sen mukaan tilintarkastus käsittää yhteisön tai säätiön tilinkauden kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen sekä hallinnon tarkastuksen. Konsernin tilintarkastuksesta on vaatimuksia tilintarkastuslain (1141/2015) 3 luvun 2 §:ssä. Sen mukaan emoyrityksen tilintarkastajan on tarkastettava myös konsernitilinpäätös sekä varmistuttava siitä, että konserniin kuuluvien yritysten tilintarkastajat ovat suorittaneet tilintarkastuksen asianmukaisesti.

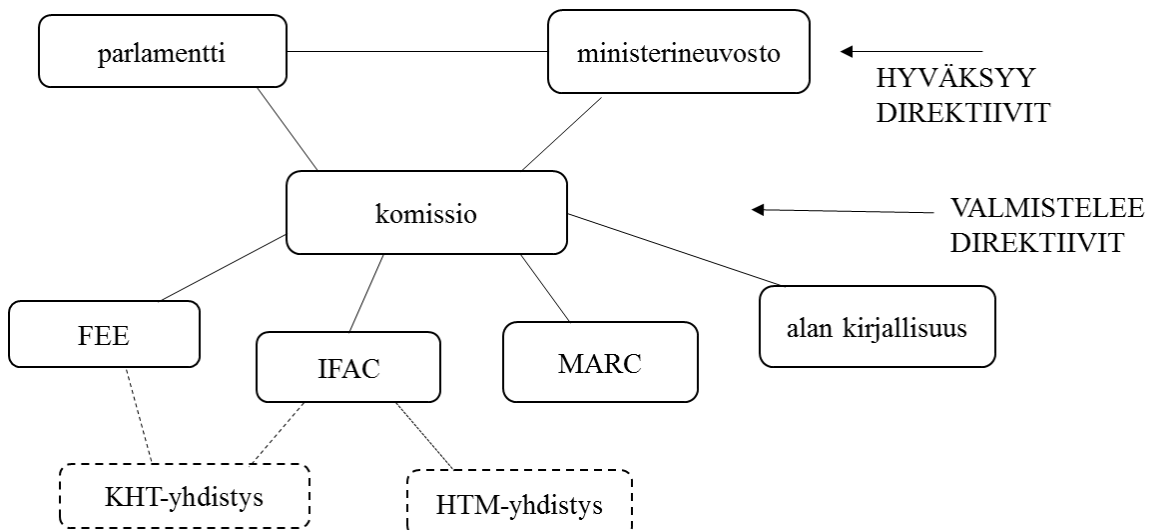
Tilintarkastajan tulee tilintarkastuslain (1141/2015) 4 luvun 3 §:n mukaan noudattaa tehtäviä suorittaessaan hyvää tilintarkastustapaa. Hyvä tilintarkastustapa on toimintatapa, jota tilintarkastustehtäviä hoitava huolellinen ammattihenkilö kulloinkin noudattaa tehtäviä suorittaessaan. Lähteinä hyvään tilintarkastustapaan voidaan pitää voimassa olevia lakeja, säännöksiä ja määräyksiä sekä näiden lisäksi alan järjestöjen kannanottoja ja suosituksia sekä ammattikirjallisuutta. (Korkeamäki 2008, 11.) Suomessa hyvä tilintarkastustapa pohjautuu kuitenkin ensisijaisesti ISA-standardeihin. Hyvän tilintarkastustavan lisäksi tilintarkastajan tulee noudattaa IFAC:n eettisiä vaatimuksia. (Tomperi 2009, 11–12.) Tilintarkastajan tulee lisäksi toimia tilintarkastuslain (1141/2015) 4 luvun 1 §:n mukaisesti tehtävissään ammatitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti sekä yleinen etu huomioon ottaen. Ammattieettisiä periaatteita säännellään tilintarkastuslain lisäksi KHT-yhdistyksen eettisillä ohjeilla, jotka perustuvat IFAC:n eettisiin ohjeisiin (Halonen & Steiner 2009, 33).

Tilintarkastajan tulisi suunnitella ja suorittaa tarkastus huomioiden samalla ammatillinen skeptisyys. Tilintarkastajan tulee olla tietoinen siitä, että tilinpäätökseen saattaa sisältyä virheitä tai puutteita. Tehtävässään tilintarkastaja joutuu ammatillisen skeptisyyden lisäksi käyttämään myös ammatillista harkintaa. Yksiselitteisen varmaa näyttöä tilinpäätöksen oikeellisuudesta ei ole mahdollista hankkia. Tavoitteena onkin hankkia kohtuullinen varmuus siitä, ettei tilinpäätöksessä ole tahattomasti tai tahallisesti aiheutettua olennaista virhettä tai puutetta. (Tomperi 2009, 11–12.)

2.4 Tilintarkastuksen sääntely Euroopassa

Tilintarkastuslain (1141/2015) 4 luvun 3 §:ssä lausutaan, että tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa tässä laissa tarkoitettuja tehtäviä suorittaessaan. Tärkeä lähde hyvälle tilintarkastustavalle on IAASB:n laatimat ja IFAC:n hyväksymät ja vuosikäsikirjassaan julkaisemat kansainväliset tilintarkastusstandardit eli ISA-standardit. IFAC:n jäseninä näihin standardeihin ovat sitoutuneet sekä KHT-yhdistys että HTM-yhdistys. (Blummé 2008a, 67.)

EU-tasolla tilintarkastusta säätelee monia eri tahoja, mitä havainnollistaa kuvio 4. Direktiivit hyväksyy Euroopan parlamentti sekä ministerineuvosto (Kosonen 2005, 59). Euroopan komissio valmistelee kansalliset direktiivit sekä valvoo niiden täytäntöönpanoa (Euroopan komissio työssään; Kosonen 2005, 59). Alan kirjallisuuden lisäksi komission ehdotuksiin vaikuttavat monet eri tahot, kuten Euroopan tilintarkastajaliitto *Fédération des Experts Comtables Européens (FEE)*, kansainvälinen tilintarkastajaliitto IFAC ja Maastrichtin yliopiston kirjanpidon ja tilintarkastuksen tutkimuskeskus Maastricht Accounting and Auditing Research Center (*MARC*) (Kosonen 2005, 59; Maastricht University; Suomen tilintarkastajat). KHT-yhdistys on FEE:n ja IFAC:n jäsen (Suomen tilintarkastajat).



Kuvio 4. Tilintarkastusta muovaavat tahot EU-tasolla (Kosonen 2005, 59).

2.5 IAASB:n tilintarkastuksen standardit

IFAC on laskentatoimen ammattihenkilöiden, ensisijaisesti tilintarkastusjärjestöjen kansainvälinen kattojärjestö. Sen jäsenjärjestöt edustavat eri tehtävissä toimivia laskentatoimen ammattilaisia. IFAC:n tärkeimpiin tehtäviin kuuluu tilintarkastajien eettisten sääntöjen ja tilintarkastuksessa sekä muussa toiminnassa sovellettavien standardien laatiminen. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 82.)

IAASB on itsenäinen toimielin, joka toimii kansainvälisen tilintarkastajaliiton IFAC:n alaisuudessa. Se palvelee yleistä etua laatimalla laadukkaita kansainvälisiä standardeja muun muassa tilintarkastukseen, laadunvalvontaan ja muihin varmennuspalveluihin. IAASB helpottaa kansainvälisten ja kansallisten standardien yhdenmukaistamista. IAASB:n tarkoituksena on parantaa laatua ja tasaisuutta käytännössä kaikkialla maailmassa sekä vahvistaa yleisön luottamusta maailmanlaajuiseen tilintarkastukseen ja ammatin varmuuteen. (IAASB 2013.)

IAASB:n antamat standardit voidaan jaotella yleisellä tasolla kahteen pääluokkaan: varmennustoimeksiantoja koskeviin standardeihin ja liitännäispalveluja koskeviin standardeihin. Näiden kaikkien standardien muodostamaa kokonaisuutta kutsutaan IAASB:n toimeksiantostandardeiksi. IAASB:n antama laadunvalvontastandardi koskee kaikkia toimeksiantoja. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 82.)

Tärkein IFAC:n standardien ryhmä tilintarkastuksen kannalta muodostuu IAASB:n antamista ISA-standardeista. ISA-standardeja sovelletaan lakisääteiseen tilintarkastukseen. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 83.) Standardien tarkoituksena on varmentaa, että tilintarkastukset suoritetaan johdonmukaisesti ja huolellisesti ja niistä muodostetut lausunnot ovat luotettavia. ISA-standardeja käytetään myös tilintarkastuksen työn laadun mittarina. (Eilifsen, Messier, Glover & Prawitt 2014, 45.)

ISA-standardit on jaoteltu numeroittain ja aihepiirien mukaan. Taulukko 1 esittää ISA-standardien jaottelua pääryhmiin.

Taulukko 1. IAASB:n ISA-standardien jaottelu pääryhmiin (Auditing handbook).

ISA 200-299	Yleiset periaatteet ja velvollisuudet
ISA 300-499	Riskienarviointi ja arvioituihin riskeihin vastaaminen
ISA 500-599	Tilintarkastusevidenssin hankkiminen
ISA 600-699	Muiden tekemän työn käyttäminen
ISA 700-799	Tilintarkastuksen perusteella tehdyt johtopäätökset ja raportointi
ISA 800-899	Erityiset osa-alueet

2.6 Yhteenveto tilintarkastuksesta

Tilintarkastuksen tehtävänä on valvoa tarkastettavan yrityksen omistajien etua varmistamalla, ettei tilinpäätökseen sisälly olennaista virhettä tai puutetta (Korkeamäki 2008). Tilintarkastus on Suomessa lakisäätteistä ja tilintarkastuslain (1141/2015) lisäksi sitä ohjaavat monet muut eri säännökset ja normit, kuten kirjanpitolaki, KILA:n ohjeet, KHT-yhdistyksen suositukset sekä kansainväliset IAS- ja ISA-standardit (Kosonen 2005). Tilintarkastuksen kansallinen ja kansainvälinen sääntely ovatkin läheisesti kytköksissä toisiinsa. Tämä näkyy muun muassa siten, että tilintarkastuslaissa (1141/2015) mainittu hyvä tilintarkastustapa pohjautuu ensisijaisesti kansainvälisiin ISA-standardeihin (Tomperi 2009).

Huolimatta siitä, että tilintarkastusta ohjaavat lait ja muut normit, esiintyy tilintarkastuksessa usein odotuskuilun käsite. Odotuskuilu syntyy siitä, kun yrityksen sidosryhmät odottavat tilintarkastajilta erilaista toimintaa kuin lait ja asetukset edellyttävät. (Riistama 1999.) Odotuskuilun pienentämiseen on pyritty tilintarkastustyön laadun parantamisen myötä, mikä on tapahtunut muun muassa osoittamalla tarkastuksen olevan virallisten tilintarkastusstandardien mukaista (Heiskanen, Kihn & Näsi 2009). Virallisia tilintarkastusstandardeja ovat esimerkiksi kansainväliset IAASB:n ISA-standardit, joita käytetään tilintarkastustyön laadun mittarina (Eilifsen ym. 2014; Horsmanheimo & Steiner 2008).

3 TILINTARKASTUSKERTOMUKSET

Luku 3 keskittyy tilintarkastuskertomuksiin ajallisen kerronnan pohjalta. Luvun aluksi käydään tilintarkastuskertomuksen historiaa, josta siirrytään aina nykypäivään saakka. Nykymuotoisen tilintarkastuskertomuksen muotoa ja sisältöä määrittävät tilintarkastuslaki (1141/2015) sekä ISA-standardit ja hyvä tilintarkastustapa. Luvussa 3.2 ja sen alaluvuissa on avattu nykymuotoista tilintarkastuskertomusta sekä vakiomuotoisen että muokautetun tilintarkastuskertomuksen osalta. Luku 3.3 keskittyy parhaillaan käynnissä olevaan IAASB:n tilintarkastuskertomuksen uudistusprojektiin, jonka myötä tilintarkastuskertomukset tulevat muuttumaan nykyisestään.

3.1 Tilintarkastuskertomuksen kehitys

1600-luvun tervakauppaa harjoittavien yhtiöiden säännöistä löytyvät vanhimmat pohjoismaiset tilintarkastusta ja tilintarkastajan raportointia koskevat määräykset. Kyseiset määräykset koskevat vastuuvapautta. Vuonna 1648 vahvistetuissa Norrlandin tervakauppakompanian säännöissä oli määräys, jonka mukaan yhtiölle valittiin kahdeksasta assistentista koostuva komissio. Komission tarkoituksena oli valvonnan järjestäminen ja johdon avustaminen vaikeimmissa asioissa. Assistenttien tuli tarkastuksen perusteella myöntää vastuuvapaus johdolle muiden osakkaiden puolesta. (Blummé 2008b, 13.)

Suomessa lakisääteisen tilintarkastuksen voidaan katsoa alkaneen osakeyhtiölain säätämisestä vuonna 1895 (Blummé 2008b, 13; Kosonen 2005, 37, 196). Osakeyhtiölaissa säädettiin tilintarkastuskertomuksesta, joka tuli tehdä edellisen vuoden tilien ja hallinnon tarkastuksesta. Lakiin ei kuitenkaan sisällynyt yksityiskohtaisia säännöksiä tilintarkastuskertomuksen sisällöstä, eikä ollut olemassa lakisääteistä kertomusmallia. Käytännössä tilintarkastuskertomukset olivat siis vapaamuotoisia. (Kosonen 2005, 37, 196.)

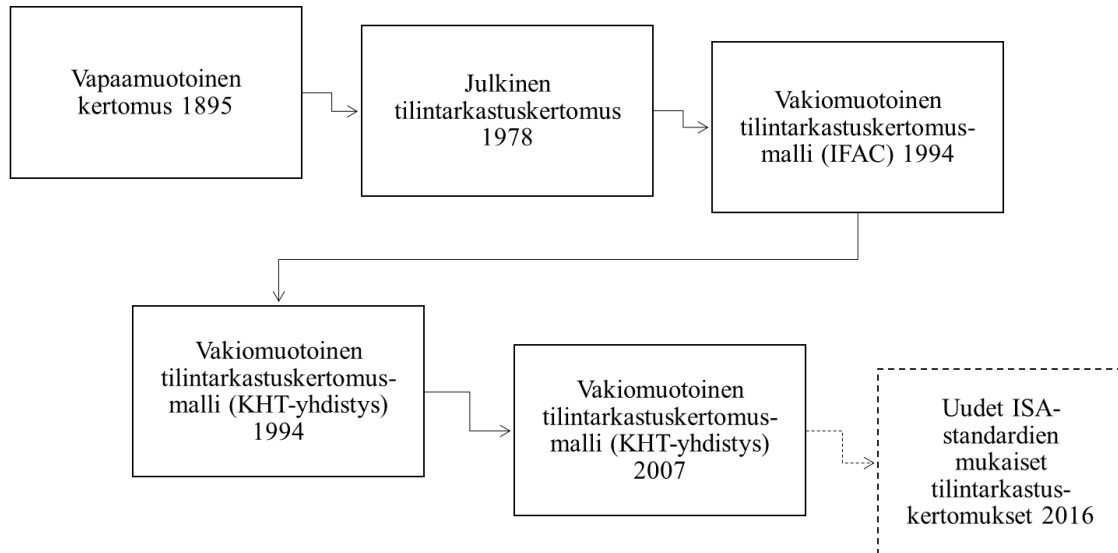
Vuosien saatossa tilintarkastuskertomusten kirjavuudesta haluttiin päästä eroon ja tarkoituksena oli päästä kohti vakiomuotoista kertomusmallia. Osakeyhtiölaki uudistui vuonna 1978, jonka myötä tilintarkastuskertomus muuttui julkiseksi. Ennen tätä ainoa julkinen

tieto tilintarkastuksesta löytyi tasekirjan tilintarkastusmerkinnästä. (Blummé 2008b, 13.) Vuoden 1978 osakeyhtiölain uudistuksen jälkeen alkoi ilmestyä erilaisia kertomusmalleja. Tilintarkastuskertomuksessa ei enää esitetty lausumia tarkoituksenmukaisuudesta vaan ainoastaan laillisuudesta. KHT-yhdistys julkaisi vuonna 1980 suosituksen vakio-
muotoiseksi tilintarkastuskertomukseksi, mutta se sai melko viileän vastaanoton. Tilintarkastuskertomuksen informaatioarvon uskottiin vesittyvän. Vakio-
muotoista tilintarkastuskertomusta saatettiin pitää jopa tilintarkastajan pakkopaitana. Vuonna 1994 julkaistun uuden tilintarkastuslain (938/1994) myötä IFAC antoi tilintarkastuskertomusmallin, jonka pohjalta KHT-yhdistys suunnitteli vakio-
muotoisen kertomusmallin jäsentensä käyttöön. Vakio-
muotoinen tilintarkastuskertomus sai paljon arvostelua osakseen. (Kosonen 2005, 201–202, 224, 238.)

Harmaan talouden ilmiöiden ehkäisemiseksi tilintarkastajien raportointivelvollisuutta haluttiin laajentaa 1990-luvun loppupuolella. Tilintarkastajan olisi muun muassa pitänyt raportoida yrityksen verorästeistä. Sekä tilintarkastusyhdistykset että Valtion tilintarkastuslautakunta (VALA) vastustivat pakkoraportointia. (Kosonen 2005, 224.)

Ennen nykyisen tilintarkastuslain (1141/2015) voimaan astumista tilintarkastuslaki uusittiin edellisen kerran vuonna 2007, jolloin voimaan astui tilintarkastuslaki 459/2007. KHT-yhdistys suunnitteli tällöin kyseisen lain pohjalta uuden tilintarkastuskertomusmallin (liite 1). Mallia on sovellettu 1.7.2007 ja sen jälkeen alkaneiden tilikausien tilintarkastuksiin. KHT-yhdistyksen tavoitteena oli työstää vakio-
muotoinen malli, joka vastaisi ISA 700 -standardin kertomusmallia mahdollisimman hyvin. Uudessa kertomusmallissa tilintarkastajan ei tarvitse täydentää tilinpäätöstietoja, mikä on uusi muutos vanhaan malliin nähden. Tilinpäätöksen tiedoista ovat vastuussa ainoastaan hallitus ja toimitusjohtaja. (Blummé 2008a, 145–147.)

Tällä hetkellä Suomen Tilintarkastajat ry:ssä uudistetaan parhaillaan ISA-standardeihin tehtyjen muutosten sekä EU-säätelyn uusien vaatimusten perusteella uusia kansallisia tilintarkastuskertomusmalleja. Tilintarkastuslain tilintarkastuskertomusta koskeva pykälä on muuttumassa vuoden 2016 aikana. Uusia ISA-standarden mukaisia tilintarkastuskertomuksia tullaan antamaan 15.12.2016 ja sen jälkeen päättyvien tilikausien tilintarkastuksista. (BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto 2015b, 76.) Kuvio 5 havainnollistaa tilintarkastuskertomuksen kehitystä.



Kuvio 5. Tilintarkastuskertomuksen kehittyminen (mukaillen BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto 2015b, 76; Kosonen 2005, 37, 196, 201–202, 224, 238).

3.2 Tilintarkastuskertomus nykypäivänä

Tilintarkastuskertomuksen sisällöstä on vaatimuksia tilintarkastuslain (1141/2015) 3 luvussa. ISA-standardit sekä hyvä tilintarkastustapa määrittävät muilta osin tilintarkastuskertomuksen muotoa sekä sen yksityiskohtaista sisältöä. Tämän luvun tarkoituksena on esittää nykyisen tilintarkastuskertomuksen sisältöä sekä vakiomuotoisen että mukautetun kertomuksen osalta.

Tilintarkastuslain (1141/2015) 3 luvun 5 §:n mukaan tilintarkastajan on kultakin tilikaudelta annettava päivätty ja allekirjoitettu tilintarkastuskertomus. Tilintarkastuskertomuksessa on lisäksi yksilöitävä kohteena oleva tilinpäätös sekä ilmoitettava, mitä tilinpäätöissäännöstä tilinpäätöksen laatimisessa on noudatettu. Edellisten lisäksi tilintarkastuskertomuksessa on ilmoitettava kansainvälisten tilintarkastusstandardien noudattamisesta. Tilintarkastuslain (1141/2015) 3 luvun 5 §:n mukaan tilintarkastuskertomuksessa on oltava lausunto siitä, antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus noudatetun tilinpäätöissäännösten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tämän lisäksi tilintarkastuskertomuksessa on oltava tilintarkastuslain (1141/2015) mukaan lausunto siitä, ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ristiriidattomia.

Kansainvälisen tilintarkastusstandardi ISA 700:n mukainen tilintarkastuskertomus sisältää seuraavat kymmenen kohtaa (Halonen & Steiner 2009, 461–464; KHT-yhdistys 2014, 37–40):

1. Otsikko
2. Vastaanottaja
3. Johdantokappale
4. Toimivan johdon vastuu tilinpäätöksestä
5. Tilintarkastajan velvollisuudet
6. Tilintarkastajan lausunto
7. Muut raportointivelvoitteet
8. Tilintarkastajan allekirjoitus
9. Tilintarkastuskertomuksen antamispäivä
10. Tilintarkastajan osoitetiedot.

Tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa antama lausunto voi olla vakiomuotoinen, ehdollinen tai kielteinen. Tilintarkastaja voi myös olla antamatta lausuntoa, mutta tästä tulee ilmoittaa tilintarkastuskertomuksessa. Lisäksi tilintarkastuskertomuksessa tulee antaa tilintarkastajan tarpeelliseksi katsomat lisätiedot. (Tomperi 2009, 154.)

Tilintarkastuslain (1141/2015) 3 luvun 5 §:n mukaan tilintarkastajan tulee huomauttaa tilintarkastuskertomuksessa, mikäli yhteisön tai säätiön yhtiömies, hallituksen, hallituneuvoston tai vastaavan toimielimen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja taikka toimitusjohtaja tai muu vastuuvollinen on syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä tai säätiötä kohtaan, taikka on rikkonut yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä.

Tilintarkastuskertomusta laatiessaan tilintarkastajan on todettava, onko tilintarkastuskertomukseen sisältyviä lausuntoja tarvetta mukauttaa. Tilintarkastajan tulee siis tehdä johdtopäätös siitä, esiintyykö tilinpäätöksessä olennaista virheellisyyttä tai onko olennaisia

seikkoja, joiden myötä tilintarkastaja ei ole kyennyt hankkimaan tarkoitukseen soveltuvaan tilintarkastusevidenssiä tarpeellista määrää, jotta hän kykenisi toteamaan, sisältyykö tilinpäätökseen olennaista virheellisyttä. (KHT-yhdistys 2014, 157.)

Tilinpäätöksen perusteella tilintarkastajan on tehtävä päätös siitä, onko tilinpäätöksessä olennaista virheellisyttä. Tilinpäätöstä tulee arvioida sellaisenaan niin kuin se on laadittu, eikä tilintarkastaja saa täydentää tilinpäätöstä tilintarkastuskertomuksessa annettavilla lisätiedoilla. Tilinpäätöstä arvioidaan siis annetussa muodossa ilman tilintarkastuskertomusta. Mikäli tilintarkastaja havaitsee, että tilinpäätöksestä puuttuu tietoja ja tilintarkastaja arvioi tämän puutteen olennaiseksi, tulee hänen mukauttaa tilinpäätöksestä antamaansa lausuntoa. (KHT-yhdistys 2014, 159.)

3.2.1 Vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus

Vakiomuotoinen eli sisällöltään ja muodoltaan tietynlaista mallia noudattava tilintarkastuskertomus annetaan silloin, kun tilintarkastus on pystytty suorittamaan kansainvälisten tilintarkastusstandardien ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen antaminen vaatii myös sitä, että tilintarkastuksessa ei ole ilmennyt mitään sellaista, joka antaisi aiheita poiketa vakiomuodosta. Tilintarkastuskertomus annetaan vakiomuotoisena silloin, kun (Halonen & Steiner 2009, 451; Horsmanheimo & Steiner 2008, 331):

- tilinpäätös sekä toimintakertomus antavat noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot tarkastuksen kohteen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta
- tilikauden tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tiedot ovat keskenään ristiriidattomia
- tilintarkastuskertomuksessa ei ole syytä huomauttamiselle
- tarvetta lisätietojen antamiselle ei ole
- erityislainsäädännön edellyttämät lausunnot tai tilintarkastuskertomukset voidaan antaa vakiomuotoisina.

Liitteessä 1 on esitetty KHT-yhdistyksen malli vakiomuotoisesta tilintarkastuskertomuksesta.

3.2.2 Mukautettu tilintarkastuskertomus

Vakiomuodosta poikkeava eli mukautettu tilintarkastuskertomus sisältää tilintarkastuslain edellyttämän lausunnon tai erityislainsäädännön sisältämän lausunnon tai se sisältää tilintarkastuslain (1141/2015) 3 luvun 5 §:ssä tarkoitetun lisätiedon taikka huomautuksen. Käsitteet ”mukautetut tilintarkastuskertomukset” ja ”mukautetut lausunnot” tulisi erottaa toisistaan. Kun jokin tilintarkastuslain edellyttämä lausunto poikkeaa vakiomuotoisesta, on kyseessä mukautettu lausunto. Mukautetusta tilintarkastuskertomuksesta on puolestaan kyse silloin, kun tilintarkastuskertomus ylipäänsä poikkeaa vakiomuotoisesta. Tilintarkastuskertomuksessa varsinaiset lausunnot voivat olla vakiomuotoisia, mutta kyseessä voi silti olla mukautettu tilintarkastuskertomus tilanteessa, jossa annetaan tiettyä asiaa painottava lisätieto. (KHT-yhdistys 2014, 155; Virkilä 2014a, 31–32.)

Tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttamista käsittelee ISA 705. Mukautettu lausunto voi standardin mukaan olla varauman sisältävä lausunto, kielteinen lausunto tai lausunnon antamatta jättäminen. Varauman sisältävästä lausunnosta käytetään tilintarkastuslaissa (1141/2015) nimitystä ehdollinen lausunto. Suomessa annettavan tilintarkastuskertomuksen tulee olla tilintarkastuslain mukainen, minkä vuoksi myös suomalaisissa tilintarkastuskertomuksissa käytetään varauman sisältävästä lausunnosta nimitystä ehdollinen lausunto. (KHT-yhdistys 2014, 156.) Tästä syystä myös tässä tutkimuksessa käytetään termiä ehdollinen lausunto. Edellä mainittujen mukautettujen lausuntojen lisäksi tilintarkastuskertomukseen voi sisältyä lisätiedon tai muuta seikkaa painottavan kappaleen sisältävä lausunto taikka huomautuksen sisältävä lausunto (Horsmanheimo & Steiner 2008, 331).

Mukautetut lausunnot tulee aina perustella. Perustelu tapahtuu tilintarkastuskertomuksessa omassa kappaleessaan. Se tulee sijoittaa välittömästi ennen lausuntokappaletta. Perustelut tulee otsikoida erikseen, esimerkiksi nimellä ”Ehdollisen lausunnon perustelut” tai ”Kielteisen lausunnon perustelut”. Tilintarkastuspöytäkirjassa voidaan laajemmin pe-

rustella mukautetun lausunnon antamista. Tulee kuitenkin huomioida, että tilintarkastuspöytäkirja ei voi milloinkaan korvata tilintarkastuskertomusta, eli sitä ei saa käyttää tilintarkastuskertomuksen sijasta miltään osin. (KHT-yhdistys 2014, 160–161.)

Mukautetun lausunnon perustelukappaleeseen sisällytetään kuvaus virheellisyydestä tai virheellisyyden rahamääräinen vaikutus, mikäli tilinpäätös pitää sisällään olennaisen virheellisyyden, joka koskee tilinpäätöksen yksittäisiä rahamääriä. Mukautetun lausunnon perustelukappaleessa todetaan myös, mikäli näitä rahamääräisiä vaikutuksia ei pystytä määrittämään. Sanallisia tietoja koskevan virheellisyyden sisältyessä tilinpäätökseen sisällytetään mukautetun lausunnon perustelukappaleeseen tiedot siitä, miten kyseiset tiedot ovat virheellisiä. (KHT-yhdistys 2014, 161.)

Lisätiedon tai muuta seikkaa painottavan kappaleen sisältävä lausunto

Tietyissä tilanteissa tilintarkastuskertomusta voidaan mukauttaa sisällyttämällä siihen lisätietokappale sellaisen tilinpäätökseen vaikuttavan asian painottamiseksi, joka jo sisältyy asiaa laajemmin selvittävään liitetietoon tilinpäätöksessä. Tällaisen lisätietokappaleen sisällyttäminen tilintarkastuskertomukseen ei vaikuta tilintarkastajan lausuntoon. Lisätietokappale esitetään mieluiten tilintarkastajan lausunnon sisältävän kappaleen jälkeen mutta kuitenkin ennen mahdollisia muita raportointivelvoitteita koskevaa osiota. Tilintarkastajan tulee käyttää lisätietokappaletta harkiten, sillä tilintarkastajan on tiedostettava, että pelkän lisätietokappaleen lisääminen tilintarkastuskertomukseen tulkitaan siten, että on olemassa jokin merkittävä syy olla antamatta vakiomuotoista tilintarkastuskertomusta. (KHT-yhdistys 2008, 392–393.)

Lakisääntely liittyen lisätiedon antamiseen on tiukentunut ja tilintarkastajan mahdollisuus ammatillisen harkinnan käyttämiseen on tässä asiassa vähentynyt. Tilintarkastuslain (1141/2015) 3 luvun 5 §:n mukaan tilintarkastuskertomuksessa on annettava tarpeelliset lisätiedot. Lisätiedot tulee antaa tilintarkastuskertomuksessa siinä tapauksessa, jos on olemassa seikkoja, joihin tilintarkastaja kiinnittää erityistä huomiota. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 348–349.)

Seuraavassa on esimerkki merkittävää epävarmuutta koskevasta lisätietokappaleesta tilintarkastuskertomuksessa:

Lausuntoamme mukauttamatta haluamme kiinnittää huomiota tilinpäätöksen liitetietoon X. Yhtiötä vastaan on nostettu kanne tiettyjen patenttioikeuksien väitetyistä rikkomisesta, ja siltä vaaditaan rojalteja ja rangaistusluonteisia vahingonkorvauksia. Yhtiö on nostanut asiassa vastakanteen, ja molemmat oikeusprosessit ovat valmisteluvaiheessa. Lopputulosta ei pystytä vielä arvioimaan, eikä tilinpäätökseen ole kirjattu varausta asiasta mahdollisesti aiheutuvan velvoitteen varalta. (KHT-yhdistys 2008, 393.)

Huomautuksen sisältävä lausunto

Tilintarkastuslain (1141/2015) 3 luvun 5 §:n mukaan huomautuksen sisältävä lausunto tulee kyseeseen siinä tapauksessa, jos tilintarkastaja huomaa, että tarkastuskohteen yhtiömies, hallituksen, hallintoneuvoston tai vastaavan toimielimen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja taikka toimitusjohtaja on

- syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus tarkastuskohdetta kohtaan tai
- rikkonut tarkastuskohdetta koskevaa lakia taikka tarkastuskohteen yhtiöjärjestyksestä, yhtiösopimusta tai sääntöjä.

Huomautuksen sisältävän lausunnon antamista arvioidaan näin ollen kahdella eri perusteella: yhtäältä vahingonkorvausvelvollisuuden näkökulmasta ja toisaalta lain tai muun normituksen rikkomisen näkökulmasta (Horsmanheimo & Steiner 2008, 344–345).

Huomauttamisen tarvetta arvioidessaan tilintarkastajan tulee ottaa huomioon olennaisuuden periaate. Huomauttamiseen ei tule ryhtyä tarkastuskohteen kokoon tai vahingonkäräjien olosuhteisiin nähden vähäisten rikkomusten tai laiminlyöntien johdosta. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 345.)

Seuraavaksi esitellään tilanne, jossa tilintarkastuskertomus sisältää ehdollisen lausunnon, ja samassa tilintarkastuskertomuksessa tulee olla myös seuraava huomautus:

Huomautuksena esitämme, että tilinpäätöstä ja toimintakertomusta ei ole laadittu edellä ehdollisen lausunnon perusteluissa kuvatus seikan osalta Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti. (KHT-yhdistys 2014, 167.)

Ehdollinen lausunto

ISA 705:n mukaan tilintarkastajan tulee antaa ehdollinen lausunto ensiksikin silloin, kun hän hankittuaan tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä toteaa, että virheellisyydet yksin tai yhdessä muiden virheellisyyksien kanssa ovat olennaisia tilinpäätöksen kannalta, mutta ne eivät kuitenkaan ole tilinpäätöksessä laajalle ulottuvia. Toinen tilanne, joka edellyttää ehdollista lausuntoa on se, kun tilintarkastaja ei kykene hankkimaan lausuntonsa perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Tässä tapauksessa tilintarkastaja kuitenkin arvioi mahdollisten havaitsemattomien virheellisyyksien vaikutukset tilinpäätökseen olevan olennaisia, mutta eivät laajalle ulottuvia. (Halonen & Steiner 2009, 467; KHT-media 2014, 165.) Ehdollinen lausunto ilmaistaan siten, että se pätee ”lukuun ottamatta” sen asian vaikutuksia, joita ehto koskee (KHT-yhdistys 2009, 187).

Ehdollinen lausunto on annettava esimerkiksi siinä tapauksessa, kun tilinpäätöksessä on käytetty epäasianmukaista laskentamenettelyä. Ehdollisen lausunnon perustelut olisivat kyseisessä tapauksessa seuraavat:

Kuten tilinpäätöksen liitetiedossa nro X todetaan, tilinpäätöksessä ei ole tehty poistoja. Tämä on käsityksemme mukaan kirjanpitolain vastaista. Jos rakennuksista tehtäisiin 5 %:n ja koneista 20 %:n tasapoistot tulisi 31.12.20X0 päättyneeltä vuodelta kirjata poistoja xxx. Näin ollen aineellisen käyttöomaisuuden kirjanpitoarvosta tulisi vähentää kertyneitä poistoja xxx ja tilikauden tappioita tuloslaskelmassa ja taseessa tulisi lisätä xxx:llä. (KHT-yhdistys 2014, 166.)

Kielteinen lausunto

Tilintarkastajan tulee antaa kielteinen lausunto siinä tapauksessa, kun näkemyserojen vaikutus tilinpäätökseen on niin merkittävä ja laajasti vaikuttava, että tilintarkastaja joutuu toteamaan, ettei ehdollinen lausunto tuo tarpeeksi esille tilinpäätöksen harhaanjohtavuutta tai puutteellisuutta (KHT-yhdistys 2005, 332).

Seuraavassa on esimerkki tilanteesta, jossa tilinpäätös on olennaisesti virheellinen ja tilintarkastaja joutuu antamaan kielteisen lausunnon:

Lausuntonamme esitämme, että kielteisen lausunnon perusteluissa kuvattun seikan merkittävydestä johtuen tilinpäätös ja toimintakertomus eivät anna Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti oikeita ja riittäviä tietoja yhtiön taloudellisesta asemasta sekä sen toiminnan tuloksesta. Toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ovat ristiriidattomia. (KHT-yhdistys 2014, 171.)

Kyseisessä tapauksessa kielteistä lausuntokappaletta edeltäisi kielteisen lausunnon perustelukappale, jossa kuvattaisiin tilinpäätöksen virheellisyyttä (KHT-yhdistys 2014, 171).

Lausunnon antamatta jättäminen

Lausunnon antamatta jättäminen tulee kysymykseen silloin, kun kaksi tekijää on voimassa samanaikaisesti. Ensimmäinen tekijä on se, että tilintarkastaja ei kykene hankkimaan lausuntonsa perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Tämän lisäksi tilintarkastajan tulee todeta, että havaitsemattomien virheellisyyksien, mikäli niitä ilmenisi, mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen voisivat olla sekä olennaisia että laajalle ulottuvia. (KHT-yhdistys 2014, 165.)

Tilintarkastajan kykenemättömyys hankkia tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä voi johtua kolmesta seikasta, joita ovat (KHT-yhdistys 2014, 173):

- 1) olosuhteet, jotka eivät ole yhteisön määräysvallassa
- 2) olosuhteet, jotka liittyvät tilintarkastajan työn luonteeseen tai ajoitukseen
- 3) toimivan johdon asettamat rajoitteet.

Seuraavassa esitetään esimerkki tilanteesta, jossa ei ole pystytty hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä ja vaikutus on olennainen ja laajalle ulottuva, jolloin lausuntoa ei voida antaa ollenkaan. Perustelut lausunnon antamatta jättämiselle olisivat seuraavat:

Yhtiön työllemme asettamien rajoitusten vuoksi emme pystyneet olemaan läsnä kaikissa vaihto-omaisuuden inventoinneissa emmekä hankkimaan vahvistuksia myyntisaamisista. (KHT-yhdistys 2014, 175.)

Perusteluita seuraisi itse lausuntokappale, joka olisi seuraava:

Lausunnon antamatta jättämisen perusteluissa kuvattujen seikkojen merkittävyydestä johtuen emme ole pystyneet hankkimaan tilintarkastuslausunnon perustaksi tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. Näin ollen emme anna lausuntoa tilinpäätöksestä emmekä toimintakertomuksesta. (KHT-yhdistys 2014, 175.)

Yhteenveto

Tilintarkastajan tulee aina perustella lausuntonsa, mikäli hän antaa mukautetun lausunnon. Perusteleminen tapahtuu olennaisilta osiltaan tilintarkastuskertomuksessa. Perustelu on yleensä omassa kappaleessaan, joka tulisi otsikoida erikseen esimerkiksi ”Ehdollisen lausunnon perustelut” tai ”Kielteisen lausunnon perustelut”. Tilintarkastuspöytäkirjassa voidaan perustella mukautetun lausunnon antamista laajemmin ja yksityiskohtaisemmin, mutta tilintarkastuspöytäkirja ei voi kuitenkaan koskaan korvata tilintarkastuskertomusta. (KHT-yhdistys 2009, 188.)

Taulukossa 2 on esitelty yhteenvetona syyt mukautetun tilintarkastuskertomuksen antamiseen.

Taulukko 2. Yhteenveto mukauttamiseen johtavista syistä (KHT-media 2014, 166).

	Tilintarkastajan harkintaan perustuva ratkaisu tilinpäätökseen kohdistuvien vaikutusten tai mahdollisten vaikutusten laajuudesta	
Mukauttamiseen johtavan seikan luonne	Oleellinen mutta ei laajalle ulottuva	Oleellinen ja laajalle ulottuva
Tilinpäätös on olellaisesti virheellinen	Ehdollinen lausunto	Kielteinen lausunto
Ei pystytä hankkimaan tarpeellista määrää tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä	Ehdollinen lausunto	Jätetään lausunto antamatta

3.3 Tilintarkastuskertomuksen uudistuminen

Tilintarkastuskertomuksen kehittäminen on viime vuosien aikana noussut keskeiseksi puheenaiheeksi. Kehittämisen tavoitteena on tuoda markkinoille informatiivisempi tilintarkastuskertomus, jossa otettaisiin aiempaa enemmän kantaa yhtiön taloudelliseen tilanteeseen. Kansainvälinen tilintarkastuslautakunta IAASB aloitti vuonna 2011 tilintarkastajan raportointia koskevan uudistusprojektin, jonka tarkoituksena on lisätä informaatiota tilintarkastuskertomukseen. IAASB on ehdottanut nykyisen standardisoidun ja lyhyen raportin sijasta laajennettua tilintarkastuskertomusta, jossa tilintarkastaja raportois enemmän. IAASB korostaa tarvetta muutokseen ja moni onkin huomannut, että informatiivisemmalle tilintarkastuskertomukselle olisi tarvetta. (Improving the Auditor's Report 2012.) Tämän luvun tarkoituksena on avata syitä IAASB:n uudistusprojektille sekä käydä läpi uudistetun tilintarkastuskertomusmallin sisältöä.

Nykyistä vakiomuotoista tilintarkastuskertomusta pidetään niukkana raporttina, joka ei tuo lisäarvoa sidosryhmille tehdystä tilintarkastuksesta ja tarkastetusta yhtiöstä (Remes 2010, 9). Sidosryhmät haluavat tilintarkastajan raportointiin enemmän avoimuutta, minkä vuoksi heillä on suuret odotukset tilintarkastuskertomuksesta. Vaatimus tilintarkastuskertomuksen muutokseen tuli alun perin pääasiassa institutionaalisilta sijoittajilta sekä ta-

lousanalytikoilta. On kuitenkin myös muita sidosryhmiä, kuten lainanantajat, muut velkojat sekä julkisen sektorin viranomaiset, joilla on kiinnostusta tilintarkastuskertomuksen kehittämiseen. (Improving the Auditor's Report 2012.) Laajempaa tilintarkastuskertomusta kaipaavat erityisesti sijoittajat, sillä pörssiyhtiöt antavat tietoa liiketoimintariskeistä vain sen verran, mitä laki edellyttää. Sijoittajat toivovatkin tilintarkastuskertomukselta lisää läpinäkyvyyttä, sillä tilintarkastuskertomus on lähes kaikilla pörssiyhtiöillä samanlainen huolimatta siitä, että yritykset ovat erilaisia. Informatiivisempi tilintarkastuskertomus voisi antaa enemmän informaatiota yhtiötä koskevista riskeistä, jolloin se auttaisi sijoittajia ja muita sidosryhmiä taloudellisessa päätöksenteossa. (Remes 2010, 6–9.)

IAASB haluaa parantaa tilintarkastajan raportointia globaalisti, sillä tilintarkastuskertomuksissa on eroavaisuuksia jäsenvaltioiden lainsäädännöissä ja asetuksissa. Tämän vuoksi tärkeänä tavoitteena pidetään johdonmukaisuutta jäsenvaltioiden välillä. Päätaavoite uudessa tilintarkastuskertomuksessa on parantaa sidosryhmien mahdollisuuksia tehdä tietoisempia päätöksiä tilinpäätös- ja tarkastusinformaation avulla. (Improving the Auditor's Report 2012, 1–4.)

Suomen Tilintarkastajat ry:ssä uudistetaan parhaillaan ISA-standardeihin tehtyjen muutosten sekä EU-säätelyn uusien vaatimusten perusteella uusia kansallisia tilintarkastuskertomusmalleja. EU:n direktiivin kansallisen toimeenpanon seurauksena tilintarkastuslain tilintarkastuskertomusta koskeva pykälä muuttuu Suomessa vuoden 2016 aikana. Merkittävimmät muutokset kohdistuvat yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuskertomuksiin, sillä myös EU-asetukset tuovat runsaasti uusia vaatimuksia kertomuksen sisältöön. ISA-standardit lisäksi edellyttävät, että listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksessa raportoidaan tilintarkastuksen kannalta merkittävimmistä seikoista. Uusien ISA-standardien mukaisia tilintarkastuskertomuksia annetaan 15.12.2016 ja sen jälkeen päättyvien tilikausien tilintarkastuksista. (BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto 2015b, 76.)

IAASB:n tilintarkastuskertomuksen kehittämistyötä ovat ohjanneet seuraavat periaatteet (Improving the Auditor's Report 2012, 5):

- Tilintarkastuskertomuksen tulevien muutosten on tuotava lisäarvoa sen käyttäjille ja tilintarkastuskertomuksen on kyettävä toimimaan kansainvälisesti

- Tilintarkastuskertomuksen käyttäjät eli lukijat ovat pyytäneet tilintarkastajaa parantamaan käyttäjien kykyä ymmärtää yhä enenevässä määrin monimutkaisia taloudellisia raportteja
- Avoimuutta on lisättävä avainasioissa, jotka liittyvät tilinpäätöksen tarkastukseen
- ISA-standardien nykyinen laajuus tulee säilyttää
- Johdon ja tilintarkastajien vastuualueet on edelleen oltava erikseen
- Jäsenvaltioiden omat kansalliset tilintarkastusstandardit sekä raportointivaatimukset tulee säilyttää
- Tilintarkastajan raportointistandardi täytyy olla sovellettavissa kaikkiin yhteisöihin.

Informaatiota asioista, joita tilintarkastaja on korostanut päätöksenteossaan, tulisi IAASB:n mukaan lisätä tilintarkastuskertomukseen. Tilintarkastuskertomukseen tulisi IAASB:n mukaan lisätä myös informaatiota asioista, jotka ovat tärkeitä lukijan ymmärrykselle tarkastetusta tilinpäätöksestä. Edellä mainittu informaatio tulisi esittää tilintarkastajan selostusosiossa. Tilintarkastajan tulisi raportoida kaikki informaatio liittyen yhtiön epävarmuuteen toiminnan jatkumisesta. Tilintarkastajan tulisi lisäksi antaa lausunto siitä, onko tarkastetun tilinpäätöksen ja muun informaation välillä havaittu epä johdonmukaisuuksia. Tilintarkastuskertomuksessa tulisi olla näkyvä paikka tilintarkastajan lausunnonlelle sekä muulle yhteisökohtaiselle informaatiolle. Lisäksi kertomuksessa tulisi olla mahdollisuus raportoida enemmän suoritetusta tilintarkastuksesta. (Improving the Auditor's Report 2012, 6.)

IAASB:n ehdotuksena on neljän sivun mittainen tilintarkastuskertomus, jossa kerrotaan tarkemmin suoritetusta tilintarkastuksesta sekä otetaan kantaa johdon olettamiin. Luonnos laajennetusta tilintarkastuskertomuksesta löytyy kokonaisuudessaan liitteestä 2. IAASB:n ehdotus laajennetusta tilintarkastuskertomuksesta koostuisi seuraavasta rakenteesta (Improving the Auditor's Report 2012, 9–12):

1. Otsikko: Riippumaton tilintarkastuskertomus
2. Vastaanottaja
3. Tilintarkastajan lausunto
4. Lausunnon perusta

5. Toiminnan jatkuvuus
6. Tilintarkastajan selostusosio
7. Muu informaatio
8. Johdon ja tilintarkastajien vastuu
9. Muut raportointivelvoitteet
10. Tilintarkastajan allekirjoitus
11. Tilintarkastajan osoitetiedot
12. Tilintarkastuskertomuksen antamispäivä.

IAASB:n ehdotus uudistetun tilintarkastuskertomuksen nimeksi on ”Riippumaton tilintarkastuskertomus”. Kuten nykyisessä tilintarkastusmallissa, myös uudistetussa versiossa tulisi esittää tilintarkastuskertomuksen vastaanottaja eli se, kenelle toimeksianto on suunnattu (esimerkiksi X Oy:n osakkeenomistajille). Heti tilintarkastuskertomuksen alussa, otsikon ja vastaanottajan jälkeen, tulisi olla tilintarkastajan lausunto (Opinion) ja lausunnon perusta (Basis for Opinion). IAASB:n ehdotuksen mukaan tilintarkastaja antaa ensin lausunnon siitä, antaako tilinpäätös sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti oikean ja riittävän kuvan tarkastuskohteen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta ja onko toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ristiriidattomia. Tilintarkastaja lausuu lisäksi, että tilintarkastus on suoritettu ISA-standardien mukaisesti noudattamalla samalla eettisiä vaatimuksia. Lausunnon perustan lopuksi tilintarkastaja mainitsee, että lausunnon antamisen perustaksi on hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä. (Improving the Auditor’s Report 2012, 9.)

IAASB:n ehdotetussa tilintarkastuskertomusmallissa on oma kappaleensa toiminnan jatkuvuudelle (Going concern). Tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastajan tulisi kertoa, onko johdon arvio toiminnan jatkuvuudesta hyväksyttävä. Mikäli tilintarkastajalla on epäilyksiä yhtiön kyvystä jatkaa toimintaansa, tulisi hänen mainita tähän liittyvät seikat tilintarkastuskertomuksessa. (Improving the Auditor’s Report 2012, 9.)

Tarkastetusta tilinpäätöksestä tai itse tilintarkastuksesta tulisi tilintarkastuskertomuksessa mainita seikkoja, joiden tilintarkastaja uskoo olevan tärkeitä kertomuksen lukijan ymmärtämiselle. Nämä seikat esitettäisiin tilintarkastajan selostusosiossa (Auditor Commen-

tary). Tällaisia seikkoja olisivat esimerkiksi liikearvoon, voimassaolevaan oikeudenkäyntiin tai tiettyjen erien arvostamiseen liittyvät merkittävät riskit. Näiden lisäksi kyseisessä kappaleessa tulisi olla maininta muiden tilintarkastajien suorittamista toimenpiteistä ja niiden määrästä, kuten prosenttiosuus tilintarkastuksesta tai tilintarkastukseen käytetyt työtunnit. (Improving the Auditor's Report 2012, 10.)

Muu informaatio -kappaleessa (Other information) tilintarkastaja voisi kertoa, mikäli tilinpäätöksen ja tilintarkastuksen välillä esiintyy epä johdon mukaisuuksia. Tällainen tilanne voisi olla esimerkiksi se, että toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot poikkeavat toisistaan. (Improving the Auditor's Report 2012, 11.)

Muun informaation jälkeen tilintarkastuskertomuksessa esitettäisiin johdon ja tilintarkastajien vastuuta (Respective Responsibilities of Management and the Auditor) koskeva kappale. Johdon vastuulla olisi valmistella tilinpäätös normien ja standardien mukaisesti. Lisäksi johdon tulisi määrittellä sisäiset kontrollit, jotka mahdollistaisivat sen, ettei tilinpäätös sisältäisi olennaista virhettä tai puutetta. Johdon vastuulla olisi arvioida yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa ja tästä olisi maininta tilintarkastuskertomuksessa. Johdon vastuun jälkeen kerrotaisiin tilintarkastajan vastuusta. Tilintarkastajan vastuuseen kuuluisi raportoida kaikista virheistä ja puutteista, joilla on vaikutusta tilinpäätöksen lukijoiden taloudelliseen päätöksentekoon. (Improving the Auditor's Report 2012, 11.)

Seuraavaksi tilintarkastuskertomuksessa olisi muut raportointivelvoitteet -kappale (Report on Other Legal or Regulatory Requirements). Muilla raportointivelvoitteilla tarkoitetaan ISA-standardien velvoittamien raportointivaatimusten lisäksi kansalliseen lainsäädäntöön sekä erilaisiin määräyksiin perustuvia muita raportoitavia asioita, kuten vastuuvapautteen tai hallituksen tuloksen käsittelyyn liittyviä asioita. (Improving the Auditor's Report 2012, 12.)

Tilintarkastuskertomuksen lopuksi olisi tilintarkastajan allekirjoitus. Tilintarkastajan tulee aina allekirjoittaa tilintarkastuskertomus. Tilintarkastajan tulee lisäksi ilmoittaa osoitetiedot, josta hänet tavoittaa. Tilintarkastuskertomus päivätään sille päivälle, jolloin tilintarkastus on suoritettu. (Improving the Auditor's Report 2012, 12.)

IAASB:n tilintarkastuskertomuksen uudistuksesta eniten huomiota on herättänyt tilintarkastajan selostusosio (Auditor Commentary). Kyseisessä osiossa tilintarkastajan tulisi kertoa asioista, jotka ovat korostuneet hänen tarkastuksessaan ja päätöksenteossaan ja jotka ovat tärkeitä lukijan ymmärrykselle tilintarkastuksesta ja tarkastetusta tilinpäätöksestä. IAASB:lla on halu kehittää tilintarkastuskertomuksen informatiivisuutta ja tuoda siihen lisää tietoa suoritetusta tilintarkastuksesta. (Improving the Auditor's Report 2012.)

Kuten aikaisemmin on todettu, tilintarkastuslakia ollaan muuttamassa Suomessa vielä vuoden 2016 aikana etenkin tilintarkastuskertomusta koskevan pykälän osalta. Hallituksen esityksen (HE 70/2016 vp) luonnoksessa ehdotetaan, että tilintarkastuksen kohteena on yhteisön tai säätiön tilikauden kirjanpito, tilinpäätös sekä hallinto. Tämä tarkoittaisi sitä, että jatkossa toimintakertomus ei olisi enää täyden tilintarkastuksen kohteena, vaan siihen kohdistettaisiin direktiivin vaatimat toimenpiteet. Tämän myötä tilintarkastuskertomuksessa ei enää lausuttaisi tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen yhdessä antamasta oikeasta ja riittävästä kuvasta. Tilinpäätöksen tulisi siis yksinään antaa oikea ja riittävä kuva toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. (Fraktman 2016a, 12–14; Fraktman 2016b, 5; Hallituksen esitys 2016.)

Tilintarkastuskertomuksessa tullaan siis jatkossa lausumaan siitä, onko toimintakertomus laadittu toimintakertomuksen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti ja ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot yhdenmukaisia. Lisäksi tilintarkastuskertomuksessa tulisi todeta, onko tilintarkastaja havainnut toimintakertomuksessa olennaisia virheellisyyksiä. Tilintarkastajan tulisi myös ilmoittaa mahdollisten virheellisyyksien luonteesta. (Fraktman 2016a, 14; Fraktman 2016b, 5; Hallituksen esitys 2016.)

Hallituksen esitys (HE 70/2016 vp) laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta annettiin eduskunnalle 28.4.2016 (Hallituksen esitys 2016). Tarkoituksena on, että hallitus käsittelee esityksen kevätkauden aikana, jolloin uudistuneet lait astuisivat voimaan 17.6.2016. Samaan aikaan tulee sovellettavaksi EU:n tilintarkastusasetus. Asetuksessa on lisäsääntelyä yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen eli PIE-yhteisöjen tilintarkastuskertomuksiin. PIE-yhteisöjä ovat esimerkiksi listayhtiöt, pankit ja vakuutusyhtiöt. EU-asetuksen säännökset koskevat tilintarkastuskertomuksia, jotka annetaan 17.6.2016 jälkeen alkavilta tilikausilta. Lainsäädäntömuutosten voimaantulo poikkeaa ISA-standardien voimaantulosta, sillä uusien ISA-standardien mukaisia tilintarkastuskertomuksia annetaan

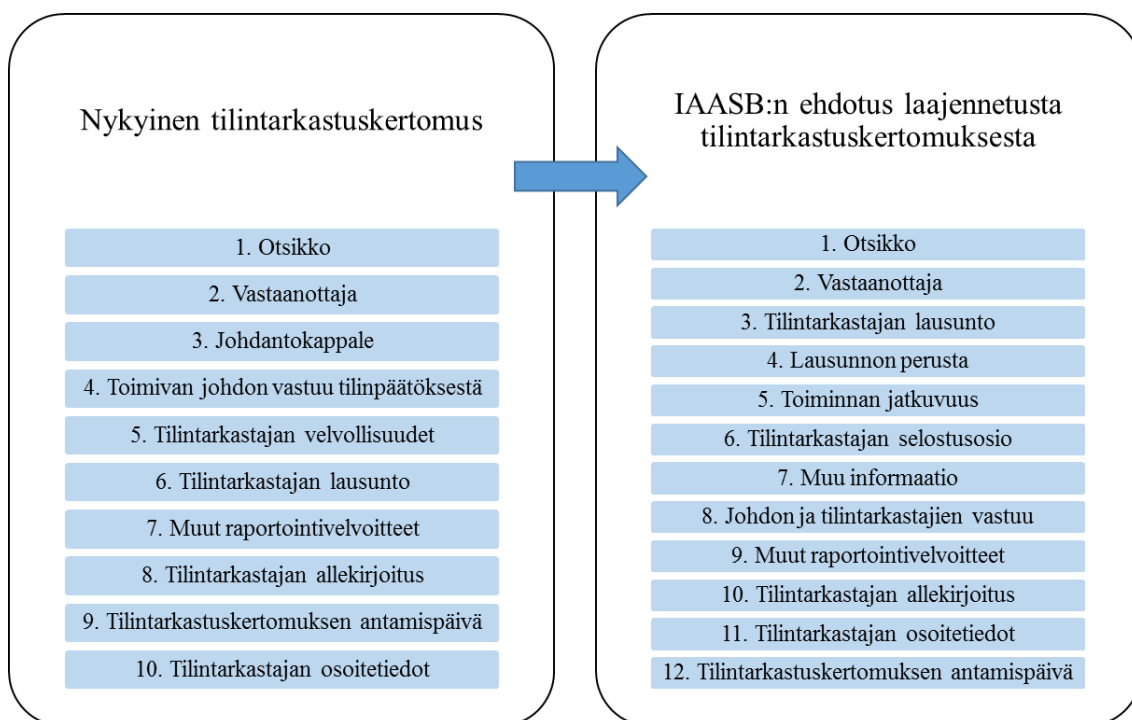
15.12.2016 ja sen jälkeen päättyvien tilikausien tilintarkastuksista. Tämän seurauksena tilintarkastuskertomuksiin tulee muutoksia kahtena peräkkäisenä vuonna. (Fraktman 2016a, 12; Fraktman 2016b, 5.)

3.4 Yhteenveto tilintarkastuskertomuksista

Julkisilla tilintarkastuskertomuksilla ei ole kovin pitkä historia. Vaikka lakisääteisen tilintarkastuksen voidaan katsoa alkaneen Suomessa jo vuonna 1895 osakeyhtiölain säätämisestä, muuttui tilintarkastuskertomus julkiseksi vasta vuonna 1978 osakeyhtiölain uudistumisen myötä. Vakiomuotoinen tilintarkastusmalli päätyi käyttöön asti vasta vuonna 1994, kun KHT-yhdistys julkaisi kertomusmallin IFAC:n laatiman kertomusmallin pohjalta. (Blummé 2008b; Kosonen 2005.)

Vuoden 1994 jälkeen tilintarkastuskertomukset ovat kokeneet kaksi suurta uudistusprojektia. Tämän tutkimuksen tavoitteena on tarkastella tilintarkastuskertomusta ja sen muutoksia suomalaisen ammattilehtikirjallisuuden näkökulmasta vuosina 2006–2015, ja molemmat uudistusprojektit ovat osuneet tutkimuksessa rajatulle aikavälille. Ensimmäinen tapahtui vuonna 2007, kun KHT-yhdistys julkaisi vakiomuotoisen tilintarkastuskertomusmallin uuden tilintarkastuslain (459/2007) ja uusien ISA-standardien voimaan astumisen myötä. Kyseinen kertomusmalli on yhä voimassa, ja se on esitetty liitteessä 1.

Toinen tilintarkastuskertomuksen uudistusprojekti alkoi jo vuonna 2011 IAASB:n toimesta. IAASB:n uudistusprojekti on tulossa pian päätökseensä, kun uusia ISA-standardien mukaisia tilintarkastuskertomuksia annetaan 15.12.2016 ja sen jälkeen päättyvien tilikausien tilintarkastuksista (Fraktman 2016a; Fraktman 2016b). IAASB:n tarkoituksena on ollut tilintarkastuskertomuksen informaatioarvon lisääminen, ja laajentamisen myötä nykyisen yksisivuisen tilintarkastuskertomuksen tilalle on ehdotettu nelisivuista kertomusmallia, joka on esitetty liitteessä 2. Uudessa tilintarkastuskertomusmallissa kerrotaan tarkemmin tilintarkastuksesta ja otetaan kantaa johdon olettimiin (Improving the Auditor's Report 2012). Kuvio 6 havainnollistaa nykyisen, KHT-yhdistyksen laatiman vakiomuotoisen kertomusmallin ja IAASB:n uudistetun vakiomuotoisen kertomusmalliehdotuksen eroja.



Kuvio 6. Nykyinen tilintarkastuskertomus verrattuna IAASB:n ehdotukseen laajennetusta tilintarkastuskertomuksesta (Improving the Auditor's Report 2012; KHT-yhdistys 2014, 37–40).

IAASB:n laajennetun tilintarkastuskertomuksen mallista eniten huomiota osakseen on saanut tilintarkastajan selostusosio. Kyseisessä osiossa tilintarkastajan tulisi kertoa tarkastuksessa ja päätöksenteossa korostuneista asioista. (Improving the Auditor's Report 2012.) Kuten liitteestä 2 huomaa, voi tilintarkastajan selostusosio olla peräti yhden sivun mittainen. Kyseisen kappaleen tavoitteena on lisätä tilintarkastuskertomuksen lukijan informaatiota ja ymmärrystä tilinpäätöksestä. Nähtäväksi jää, tuleeko tästä olemaan todellista hyötyä sidosryhmien keskuudessa.

4 EMPIIRISEN AINEISTON ESITTELY

Tässä luvussa keskitytään tutkimuksen empiirisen osion aineistoon sekä esitellään aineiston keruu-, käsittely- ja analysointimenetelmät. Aineistona käytettävät lehdet BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto sekä Tilintarkastus-Revision esitellään luvussa 4.1. Luvussa 4.2 määritellään tarkastelun kohteeksi valittu ajanjakso ja luvussa 4.3 käydään läpi käsiteltävän aineiston keruuta, käsittelyä ja analysointimenetelmiä. Luvun viimeinen alaluku käsittelee tutkimuksen luotettavuutta.

4.1 BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto sekä Tilintarkastus-Revision

BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto -lehti on suomalainen tilintarkastuksen ja laskeutuksen ammattilaisille tarkoitettu lehti. Lehti pyrkii olemaan aktiivinen keskustelija tarkastuksen ja raportoinnin ammattilaisten lisäksi myös yritystalouden vastuullisina päättökentekijöinä eri rooleissa toimiville. Lehden kohderyhmään kuuluvat erityisesti myös hallituksen jäsenet, sillä nimeen kiteytyy ajatus liiketoiminnan tasapainon saavuttamisesta luotettavan raportoinnin ja hyvän hallintotavan noudattamisella. (BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto 2013, 5.)

BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto -lehti on ilmestynyt vuodesta 2013 lähtien kyseisellä nimellään. Lehti ilmestyi ennen vuotta 2013 nimellä Tilintarkastus-Revision. Balanssi – raportointi & hyvä hallinto -lehti jatkaa aiemmin ilmestyneen Tilintarkastus-Revision-lehden viitoittamissa talousraportoinnin ajankohtaisteemoissa painopisteenään luotettava taloudellinen raportointi johtamisen ja liiketoiminnan näkökulmasta. (Balanssi-lehti 2015.) Jatkossa BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto -lehdestä käytetään tässä sen lyhyttä nimeä Balanssi ja Tilintarkastus-Revision -lehdestä sen lyhyttä nimeä Tilintarkastus. Tämän tutkimuksen tarkasteluajanjakson aikana lehden päätoimittajana toimi Eero Sorsa Tilintarkastus-lehden numeroon 3/2008 asti, jonka jälkeen päätoimittajana on toiminut Tarja Sviili.

Balanssi-lehti sai alkunsa vuonna 1956, kun HTM-tilintarkastajat alkoivat julkaista amatillista järjestölehteä nimellä HTM-tiedonantoja – GRM-notiser. Lehti oli pitkään ainoastaan HTM-yhdistyksen jäsenlehti ja lehden nimi ehti muuttua useasti alkuvuosinaan: vuonna 1960 nimeksi otettiin käyttöön lyhyesti HTM-GRM, vuonna 1966 nimeksi tuli HTM-GRM Tilintarkastuslehti-Revisorsbladet ja vuonna 1969 Tilintarkastajalehti-Revisorsbladet. KHT-yhdistyksen mukaan tulon myötä vuonna 1971 lehti sai nimen Tilintarkastus-Revision, jolla se ilmestyi aina vuoden 2012 loppuun saakka. (Viitanen 2006, 8–13.)

Lehti on kasvanut sivumäärältään huomattavasti alkuajoistaan. Yhdeksän ensimmäisen julkaisuvuoden ajan lehti ilmestyi A5-kokoisena 8-sivuisena, mikä tekee vuotuiseksi sivumääräksi 48. Ilmestymiskertoja oli vuodessa neljästä kuuteen. Vuodesta 1973 ilmestymiskertojen määrä vakiintui kuudeksi lehdeksi vuodessa. Lehden koko oli A5 aina vuoteen 1984 saakka, jolloin se muuttui isommaksi, B5-kokoiseksi. Lehti siirtyi nykyiseen A4-kokoonsa vuonna 1993, ja vuosittaiset sivumäärät ovat olleet jo yli 500. Lehti ilmestyi seitsemän kertaa vuodessa vuosina 1998–2003, mutta vuodesta 2004 lehti palasi jälleen kuuden numeron vuosittaiseen ilmestymistiheyteen. (Viitanen 2006, 12.)

Lehti oli vuoteen 1970 saakka ainoastaan Tilintarkastajayhdistys HTM ry:n jäsenlehti, joten sen hallinto oli suoraan HTM-yhdistyksessä. Lehti sai oman hallintoelimensä, toimitusvaliokunnan, julkaisupohjan laajentuessa. Lehden levikin kasvaessa ja julkaisijajärjestöihin kuulumattomien tilaajien noustua enemmistöksi lehden julkaisua varten päätettiin perustaa osakeyhtiö. Vuonna 1988 kaupparekisteriin merkittiin Tase/Balans -lehden Kustannus Oy. Nimi vaihtui nykyiseen nimeensä Kustannus Oy Tase-Balans jo vuonna 1989. (Viitanen 2006, 12.) Kustannus Oy Tase-Balans julkaisee Balanssi-lehteä yhteistyössä Suomen Tilintarkastajat ry:n ja Sisäiset tarkastajat ry:n kanssa (BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto 2015a, 7).

Tutkimuksen lehtiaineiston valintaan vaikutti sen helppo saatavuus, jonka myötä tutkimuksen eteneminen ei ole ollut riippuvainen muista henkilöistä esimerkiksi haastatteluiden tai kyselylomakkeiden vastauksien muodossa.

4.2 Tarkasteltava ajanjakso

Empiirinen aineisto muodostuu Balanssi- ja Tilintarkastus -lehtien kirjoituksista viimeisen kymmenen vuoden ajalta vuosilta 2006–2015. Tasavallan presidentti vahvisti nykyisen tilintarkastuslain (1141/2015) 18.9.2015 ja se astui voimaan 1.1.2016. Tilintarkastuslain tilintarkastuskertomusta koskeva pykälä on kuitenkin muuttumassa vielä vuoden 2016 aikana. Uusia ISA-standardien mukaisia tilintarkastuskertomuksia tullaan antamaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyvien tilikausien tilintarkastuksista (BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto 2015b, 76). Ennen tilintarkastuslain vuoden 2015 uudistusta tilintarkastuslaki on uusittu vuonna 2007, jolloin voimaan astui tilintarkastuslaki 459/2007. KHT-yhdistys suunnitteli tällöin kyseisen lain pohjalta uuden tilintarkastuskertomusmallin. Mallia on sovellettu 1.7.2007 ja sen jälkeen alkaneiden tilikausien tilintarkastuksiin.

Tutkimuksen tarkasteltavalle ajanjaksolle ajoittuu siis viimeiset kaksi tilintarkastuslain uudistusta, joista vuoden 2007 uudistus näkyy oletettavasti tarkasteltavan ajanjakson alkuvuosien lehdissä. Molemmilla uudistuserroilla myös tilintarkastuskertomusta on uudistettu, vaikkakin uusien ISA-standardien mukaisia tilintarkastuskertomuksia annetaan vasta 15.12.2016 ja sen jälkeen päättyviltä tilikausilta. Uudistus on kuitenkin ollut tiedossa jo vuodesta 2011 lähtien, jolloin IAASB aloitti tilintarkastajan raportointia koskevan uudistusprojektin. Näin ollen keskustelua tilintarkastuskertomusten muutoksista on ehditty käymään jo ennen uudistuksen toteutumista.

4.3 Aineiston keruu-, käsittely- ja analysointimenetelmät

Analysoitavat artikkelit ja muut kirjoitukset on kerätty Balanssi- ja Tilintarkastus -lehdistä lukemalla ne tekstit, joissa käsitellään tilintarkastuskertomuksia. Lehtiä ei siis ole luettu kannesta kanteen, vaan tarkoitus on ollut perehtyä ainoastaan tärkeimpiin, tutkimuksen aihetta eli tilintarkastuskertomuksia käsitteleviin artikkeleihin. Lisäksi kuvat on päätetty jättää huomioimatta, jonka myötä on keskitytty ainoastaan teksteihin. Kirjoitusten pituus vaihteli lyhimmän ollessa yhden sivun ja pisimmän seitsemän sivua.

Analysoitavia lehtitekstejä on kaiken kaikkiaan 31 kappaletta, jotka koostuvat erilaisista artikkeleista, haastatteluista, uutisista, pääkirjoituksista ja muista mielipidekirjoituksista. Analysoitavista teksteistä kolme on anonyyminä kirjoitettuja uutisia ja yksi anonyyminä kirjoitettu valtion tilintarkastuslautakunnan kannanotto. Lehtiteksteistä neljä kappaletta on haastatteluja ja ne ovat kahden eri kirjoittajan kirjoittamia. Kahdessa eri haastattelussa esiintyy sama haastateltava henkilö. Artikkeleita on 23 kappaletta 19 eri kirjoittajalta.

Selvästi eniten tekstejä tilintarkastuskertomuksiin liittyen on kirjoittanut Tilintarkastus 4/2008 -lehdestä alkaen päätoimittajana toiminut Tarja Sviili, jonka tekstejä on valittu mukaan aineistoon yhteensä kuusi kappaletta. Tämä on noin 20 % kaikista analysoitavista lehtiteksteistä. Muutoin kirjoitukset jakautuvat melko tasaisesti siten, että jokaiselta kirjoittajalta on yhdestä neljään tekstiä. Tekstien kirjoittajat ovat pääosin tilintarkastusalan ammattilaisia, kuten KHT- ja HTM-tilintarkastajia ja kansainvälisissä tilintarkastusyhteisöissä työskenteleviä kauppatieteiden tohtoreita sekä maistereita. Lisäksi tekstejä on Aalto-yliopiston sekä Vaasan yliopiston laskentatoimen professoreilta. Analysoitavien tekstien määrä on vaihdellut vuosittain yhden ja kuuden välillä.

Ammattilehtitekstien analysoinnissa käytetään hyväksi sisällönanalyysia. Sisällönanalyysi on perusanalyysimenetelmä, jota voidaan käyttää hyväksi kaikissa laadullisen tutkimuksen perinteissä. Se on tekstianalyysia, jonka avulla pyritään kuvaamaan dokumenttien sisältöä sanallisesti. Dokumentti voi tässä yhteydessä olla lähes mikä tahansa kirjalliseen muotoon saatettu materiaali, esimerkiksi kirja, artikkeli tai raportti. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 91–106.)

Tutkimuksen aineisto kuvaa tutkittavaa ilmiötä ja analyysin tarkoitus on luoda selkeä ja sanallinen kuvaus tutkittavasta ilmiöstä. Sisällönanalyysillä pyritään järjestämään aineisto selkeään ja tiiviiseen muotoon kadottamatta sen sisältämää informaatiota. Analysoidessa laadullista aineistoa tarkoituksena on informaatioarvon lisääminen, sillä hajanaisesta aineistosta pyritään luomaan yhtenäistä, selkeää ja mielekästä informaatiota. (ks. Hämäläinen 1987; Burns & Grove 1997; Strauss & Cobin 1990; 1998.) Aineistoon luodaan selkeyttä analyysin avulla, jotta pystytään tekemään luotettavia ja selkeitä johtopäätöksiä tutkittavasta ilmiöstä (ks. Hämäläinen 1987). Aineiston laadullinen käsittely pe-

rustuu loogiseen päättelyyn ja tulkintaan, jossa aineisto aluksi hajotetaan osiin, käsitteellistetään ja kootaan uudestaan uudella tavalla loogiseksi kokonaisuudeksi. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 108.)

Tuomi ja Sarajärvi (2009, 95) jaottelevat sisällönanalyysin kolmeen eri luokkaan: teorialähtöiseen, aineistolähtöiseen ja teoriasidonnaiseen analyysiin. Teorialähtöinen analyysi on perinteinen analyysimalli. Se kytkeytyy johonkin tiettyyn teoriaan, malliin tai auktoriteetin esittämään ajatteluun, mikä tarkoittaa sitä, että tutkittava ilmiö määritellään jonkin jo tunnetun mukaisesti. Aikaisemman tiedon perusteella luotu valmis kehys ohjaa aineiston analyysia. Taustalla tämän tyyppisessä analyysissä on yleensä aikaisemman tiedon testaaminen uudessa kontekstissa. Aineistolähtöisessä analyysissä tarkoituksena on luoda tutkimusaineistosta teoreettinen kokonaisuus. Kyseisessä analyysissä analyysiyksiköt eivät ole etukäteen sovittuja tai harkittuja. Teoriasidonnaisessa analyysissä on kytkentöjä, jotka eivät pohjaudu suoraan teoriaan. Teoria voi kuitenkin toimia apuna analyysin etenemisessä. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 95–100.)

Tämä tutkimus kuuluu edellä mainitun jaottelun perusteella teorialähtöisen analyysin luokkaan, joka on hyvin perinteinen analyysimalli. Tutkimuksen toisessa ja kolmannessa luvussa rakennettu teoreettinen viitekehys ohjaa analysoitavien artikkelien käsittelyä. Teoreettisessa viitekehyksessä esiteltiin tilintarkastusta yleisesti sekä tilintarkastuskertomusta ja sen kehitystä ja nykytilaa pääasiassa voimassa olevan lainsäädännön ja standardien sekä tutkimuskirjallisuuden perusteella. Empiirinen osio käsittelee tilintarkastuskertomusta ja sen muutoksia ammattilehtitekstien eli Balanssi- ja Tilintarkastus-lehtien artikkeleiden näkökulmasta.

4.4 Tutkimuksen luotettavuus

Laadullisessa tutkimuksessa tutkimusmenetelmien luotettavuutta käsitellään usein validiteetin ja reliabiliteetin käsitteiden avulla (Tuomi & Sarajärvi 2009, 136). Validiteetti ja reliabiliteetti ovat vakiinnuttaneet paikkansa laadullisessa kirjallisuudessa, minkä vuoksi tämän tutkimuksen luotettavuutta pohditaan kyseisten käsitteiden näkökulmasta (Koskinen, Alasuutari & Peltonen 2005, 257).

Validiteetilla tarkoitetaan sitä, missä määrin tietty väite, tulkinta tai tulos ilmaisee kohdetta, johon sen on tarkoitus viitata (Koskinen ym. 2005, 254). Muun muassa Koskinen (2005) ja Kihn & Ihantola (2008) ovat tehneet laadullisen tutkimuksen validiteetille kolmiosaisen jaottelun, joka sisältää sisäisen, ulkoisen ja rakenteellisen validiteetin. Sisäisellä validiteetilla tarkoitetaan tulkinnan sisäistä loogisuutta ja ristiriidattomuutta. Ulkoinen validiteetti tarkoittaa tulkinnan yleistämistä muihinkin kuin tutkittuihin tapauksiin. (Koskinen ym. 2005, 254.) Rakenteellinen validiteetti liittyy käsitteiden operationalisointiin, jolloin on selkeästi määritelty käytetyt käsitteet ja arviointi, eikä ainoastaan päädytä tutkijan subjektiivisten vaikutusten kuvailuun (Yin 2009, 40–42).

Reliabiliteetti esittää sitä konsistenssin astetta, jolla jotkin tapaukset sijoitetaan samaan luokkaan eri havainnoitsijoiden toimesta eri aikoina. Reliabiliteetissa on kyse ristiriidattomuudesta. (Koskinen ym. 2005, 254–255.) Laadullisen tutkimuksen reliabiliteetti voidaan jakaa kolmeen osa-alueeseen, jotka ovat vakuuttavuus, toistettavuus ja virhelähteiden systemaattinen arviointi. Pyrkimys vakuuttavuuteen ilmenee perustelemalla loogisesti esitettyjen asioiden paikkansapitävyys. Virhelähteiden arviointiin pyritään systemaattisella ja huolellisella työskentelyllä. (Kihn & Ihantola 2008, 90–91.)

Havaintojen toistettavuuden vaatimus on yksi tieteellisen tutkimuksen kulmakivistä. Laadullisen tutkimuksen tutkimusedellytykset saattavat kuitenkin joskus muuttua, minkä vuoksi toistettavuuden vaatimusta ei voi yleensä noudattaa kirjaimellisesti. (Koskinen ym. 2005, 258.) Tutkimusedellytysten muuttuminen ei ole kuitenkaan ollut tässä tutkimuksessa ongelma, sillä aineistona on käytetty aikaisemmin julkaistua kirjallista materiaalia, joka ei ole voinut muuttua julkaisun jälkeen.

Tutkimuksen luotettavuuden parantamiseksi tutkimukseen valittua aineistoa ja tutkimuksen etenemistä on pyritty esittämään mahdollisimman tarkasti luvuissa 4.1–4.3. Aineisto koostuu lehtiteksteistä, joiden kirjoittajat ovat pääosin tilintarkastusalan ammattilaisia. Tutkimuksen tuloksia on esitelty siten, että tutkittavissa artikkeleissa esiintyvät mielipiteet ovat tulkittavissa samoin kuin alkuperäisessä lähdeaineistossa. Edellä mainittujen seikkojen osalta tutkimuksen luotettavuuden voidaan arvioida olevan melko hyvä.

5 TILINTARKASTUSKERTOMUS JA SEN MUUTOKSET: AMMATTILEHTIKIRJALLISUUDEN NÄKÖKULMA

Tässä luvussa kuvataan ja analysoidaan vuosina 2006–2015 Balanssi- ja Tilintarkastus -lehdissä julkaistuja artikkeleita liittyen tilintarkastuskertomuksiin ja niiden muutoksiin ja uudistuksiin. Viides pääluokki on jaettu kolmeen alalukuun muutaman vuoden jaksoihin kirjoittelun aihepiirien muutosten mukaan alkaen vanhimmista artikkeleista ja siirtyen aina vuoteen 2015 asti. Jokainen tarkasteltavista vuosista on sijoitettu omaan alalukuunsa.

5.1 Uusi tilintarkastuslaki herättää keskustelua 2006–2007

Vuosina 2006–2007 Tilintarkastus-lehdessä käytiin aktiivista keskustelua tilintarkastuslain uudistumisesta ja sen vaikutuksesta tilintarkastuskertomukseen. Pinnalla olivat niin kirjanpitolain muutos (30.12.2004/1304), Euroopan parlamentin ja neuvoston lakisääteistä tilintarkastusta koskeva direktiivi (2006/43/EY), hallituksen esitys (HE 194/2006 vp) tilintarkastuskertomuksen sisällöstä kuin uusi voimaan astunut tilintarkastuslaki (459/2007). Keskustelua käytiin etenkin uuden tilintarkastuskertomuksen sisällön muutoksista vanhaan kertomusmalliin verrattuna, sillä uuden lain ja uusien tilintarkastusstandardien vaatimusten myötä tilintarkastuskertomus muuttui muodoltaan ja sisällöltään olennaisesti. Uutta tilintarkastuskertomusta tuli käyttää 1.7.2007 ja sen jälkeen alkavilta tilikausilta.

5.1.1 Vuosi 2006

KHT Nils Blummé (2006, 77) kertoo Tilintarkastus-lehden 1/2006 artikkelissaan siitä, kuinka vuonna 2004 kirjanpitolain muutoksella (30.12.2004/1304) toimintakertomus erotettiin tilinpäätöksestä. Kyseessä oli EU-direktiiveihin perustuva tekninen muutos, jonka myötä toimintakertomus ei enää ollut osa tilinpäätöstä, vaan se muuttui siihen erikseen liitettäväksi asiakirjaksi. KHT-yhdistys toteutti muutoksen ilmoittamalla tilintarkastuskertomusmallissaan, että ”Hallitus ja toimitusjohtaja ovat laatineet toimintakertomuksen

ja tilinpäätöksen, joka sisältää taseen, tuloslaskelman, rahoituslaskelman ja liitetiedot”. Tilintarkastuskertomus säilyi muilta osin ennallaan. Blummén mukaan tilintarkastuskertomusmalliin ei tässä vaiheessa haluttu tehdä muita uudistuksia, sillä meneillään oli tilintarkastuslain uudistus.

Edellä mainittu muutos on säilynyt nykypäivään asti lähes ennallaan, sillä tilinpäätös ja toimintakertomus ovat yhä erillään toisistaan. KHT-yhdistyksen mallissa vakiomuotoisesta tilintarkastuskertomuksesta lausutaan ”Hallitus ja toimitusjohtaja ovat vastuussa tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta ja siitä, että ne antavat oikeat ja riittävät tiedot Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti”. Tätä ennen tilintarkastuskertomuksessa on jo mainittu, että ”Tilinpäätös sisältää taseen, tuloslaskelman, rahoituslaskelman ja liitetiedot”. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 351–352.)

Erkki ja Teija Laitinen (2006, 42–48) kirjoittavat Tilintarkastus-lehden 5/2006 artikkelissaan mukautetun tilintarkastuskertomuksen merkityksestä maksuhäiriön ennustamisessa. Artikkelissa esitellään tuloksia tutkimuksesta, jossa tilintarkastuksen muotoa on yhdessä tilinpäätösmuuttujien kanssa käytetty maksuhäiriöiden ennustamiseen. Laitiset kirjoittavat, että vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen saaneella yrityksellä on lähtökohtaisesti parempi mahdollisuus välttää maksuhäiriö kuin mukautetun kertomuksen tapauksessa. Laitisten mukaan tutkimustulokset osoittavat, että tilintarkastuskertomuksen sisältämä informaatio sekä muuntaa tilinpäätösmuuttujien sisältämää informaatiota että parantaa niiden luokittelukykyä maksuhäiriön ennustamisessa.

Kuten huomata saattaa, vuonna 2006 keskustelu tilintarkastuskertomuksista oli Tilintarkastus-lehdessä vielä melko vähäistä. Osasyynä on se, että uusi tilintarkastuslaki astui voimaan vasta vuonna 2007, minkä myötä myös tilintarkastuskertomus muuttui. Vasta tällöin keskustelu aiheesta alkoi olla aktiivisempaa.

5.1.2 Vuosi 2007

17.5.2006 Euroopan parlamentti ja neuvosto antoi direktiivin 2006/43/EY koskien tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisäätteistä tilintarkastusta. Direktiivin mukaan ”lakisäätteiset tilintarkastukset olisi ... suoritettava kansainvälisten tilintarkastusstandardien mukaisesti”. Direktiivin mukaan tavoitteena oli ennen kaikkea ”yhteisön oikeuden edellyttämien tilintarkastusten yhdenmukainen korkea laatu”. (Riistama 2007, 9.)

Direktiivissä standardeilla tarkoitetaan IFAC:n ISA-standardeja. ISA-standardi numero 700 sisältää informaatiota vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen muodosta ja sisällöstä. Mukautetun tilintarkastuskertomuksen muotoa ja sisältöä koskee puolestaan ISA-standardi numero 701. (Riistama 2007, 9.) Standardeja on vuosien saatossa jonkin verran uudistettu, ja nykyisin mukautetun tilintarkastuskertomuksen muotoa ja sisältöä koskee ISA-standardi numero 705. Nykyiset painokset standardeista ovat voimassa tilintarkastuksissa, joissa tilikausi päättyy ennen 15.12.2016.

ISA-standardien myötä tapahtuneen hallituksen esityksen (HE 194/2006 vp) mukaan tilintarkastuskertomuksen tuli sisältää muun muassa tarkastuskohteen yksilöinti, tieto tilinpäätöksen laatimisessa noudatetusta tilinpäätössäännöstöstä ja ilmoitus kansainvälisten tilintarkastusnormien noudattamisesta. Lisäksi tilintarkastuskertomuksen tuli sisältää lausunto siitä, antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus noudatetun tilinpäätösnormiston mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Edellä mainittujen lisäksi hallituksen esityksen (HE 194/2006 vp) mukaan tilintarkastuskertomuksen tuli sisältää päiväys ja tilintarkastajan allekirjoitus. (Riistama 2007, 9–11.)

ISA-standardi numero 700 edellytti kuitenkin enemmän informaatiota tilintarkastuskertomukseen. Standardin mukaan tilintarkastuskertomuksessa tulisi olla myös seuraavat asiat (Riistama 2007, 10):

- otsikko, josta ilmenee kyseessä olevan nimenomaan lakisäätäinen tilintarkastuskertomus
- toimeksiannon edellyttämä kohderyhmä

- kuvaus yhteisön tai säätiön johdon vastuusta tilinpäätöksen laatimisessa ja esittämisessä
- kuvaus tilintarkastajan vastuusta viittaamalla kansallisiin ja kansainvälisiin tilintarkastusstandardeihin ja muihin tilintarkastuksessa kyseeseen tuleviin normeihin sekä kertomalla tilintarkastustyön sisällöstä
- allekirjoituksen yhteydessä tilintarkastajan osoite.

Tilintarkastuslakiehdotuksen mukaisessa tilintarkastuskertomuksessa oli siis kolme olennaista muutosta aikaisempaan tilintarkastuslakiin (938/1994) verrattuna (Riistama 2007, 10):

1. tilinpäätöksen laatijoiden sekä tilintarkastajan vastuiden korostaminen
2. tilinpäätöksen laatimisessa ja tilintarkastuksen suorittamisessa noudatettujen normistojen mainitseminen
3. tilinpäätöksen vahvistamista, tuloksen käsittelyä ja vastuuvapautta koskevien lausuntojen poisjääminen.

Taulukko 3 esittää selvästi sen, kuinka hallituksen esityksen (HE 194/2006 vp) mukaisen tilintarkastuslain säännökset eli tilintarkastuskertomusta koskeva uusi normisto ja ISA 700 -standardin määräykset olivat olennaisesti yksityiskohtaisempia verrattuna vuoden 1994 tilintarkastuslakiin. ISA 700 -standardin mukainen tilintarkastuskertomus teki tilintarkastuskertomuksesta olennaisesti pidemmän kuin mikään KHT-yhdistyksen siihenastisista kertomusmalleista, täyttäen käytännössä A4-kokoisen arkin. Riistama (2007, 10–11) kuitenkin huomauttaa, että ISA 700 -standardin mukaisen tilintarkastuskertomuksen antaminen tulisi olemaan ongelmallista pienkirjanpitovelvolliselle. Riistaman mukaan pienkirjanpitovelvollisen tilintarkastuksesta tulisi antaa lyhempi, vain lakisääteiset tiedot sisältävä tilintarkastuskertomus.

Taulukko 3. Tilintarkastuskertomus eri säännösten mukaisesti (Riistama 2007, 11).

Tilintarkastuslaki 938/1994	HE 194/2006 vp	ISA 700
Otsikko	Otsikko	Otsikko
		Kenelle kertomus on osoitettu
	Tarkastuskohteen yksilöinti	Tarkastuskohteen yksilöinti
		Tilinpäätöksen laatijan vastuu
	Tilinpäätöksen laatimisessa noudatettu normisto	Tilinpäätöksen laatimisessa noudatettu normisto
	Tilintarkastuksessa noudatettu normisto	Tilintarkastajan vastuu - Tilintarkastuksessa noudatettu normisto - Tilintarkastustyön kuvaus
Lausunto siitä, onko tilinpäätös laadittu kirjanpitolaian ja tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti		Lausunto siitä, onko tilinpäätös laadittu noudatetuiksi ilmoitettujen normien mukaisesti
Lausunto siitä, antaako tilinpäätös kirjanpitolaissa tarkoitetulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta	Lausunto siitä, antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus noudatetun tilinpäätösnormiston mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta	Lausunto siitä, antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus noudatetun tilinpäätösnormiston mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta
Lausunto - Tilinpäätöksen vahvistamisesta - Tuloksen käsittelystä hallituksen tai muun vastaavan toimielimen esittämällä tavalla - Vastuuvapaudesta		
	Päiväys	Päiväys
	Allekirjoitus	Allekirjoitus
		Tilintarkastajan osoite

Tilintarkastaja voi sekä vuoden 1994 tilintarkastuslain (938/1994) että hallituksen esityksen (HE 194/2006 vp) mukaan esittää yhteisön tai säätiön hallitukselle, toimitusjohtajalle, hallintoneuvostolle tai muulle vastuuvolliselle huomautuksia seikoista, joita ei esitetä tilintarkastuskertomuksessa. Tilintarkastaja antaa pöytäkirjan yhteisön tai säätiön hallitukselle, ja se on käsiteltävä viipymättä. Toisin kuin tilintarkastuskertomus, tilintarkas-

tuspöytäkirja ei ole julkinen asiakirja, joten siihen ei voi viitata tilintarkastuskertomuksessa. Hallitus tai vastaava hallintoelin päättää, kerrotaanko tilintarkastuspöytäkirjasta esimerkiksi yhtiökokouksessa. (Riistama 2007, 12.)

Heinäkuun 2007 alussa astui voimaan uusi tilintarkastuslaki (459/2007). Samana ajankohtana astuivat voimaan tilintarkastusstandardit 700 ja 701. Tilintarkastuskertomuksesta säädettiin uuden tilintarkastuslain (459/2007) 15 §:ssä. Uuden lain ja uusien tilintarkastusstandardien vaatimusten myötä tilintarkastuskertomuksen tuli muuttua muodoltaan ja sisällöltään olennaisesti. Uuden tilintarkastuskertomuksen muotoa ja sisältöä pohtivat sekä KHT-yhdistys että HTM-tilintarkastajat, ja keskustelua aiheesta käytiin syksyllä 2007. Tilintarkastuslain (459/2007) mukaan uutta tilintarkastuskertomusta tuli käyttää 1.7.2007 ja sen jälkeen alkavilta tilikausilta. (Nevalainen 2007, 4.)

Uudessa kertomuksessa pyrittiin pienentämään tilintarkastajan odotuskuilua. Tämä toteutettiin lisäämällä tilintarkastuskertomukseen tekstiä johdon vastuusta tilinpäätöksestä sekä tilintarkastajan velvollisuuksista. Tilintarkastusstandardi 700:n mukaan johdon vastuuseen kuuluu se, että johto suunnittelee, ottaa käyttöön ja ylläpitää sisäistä valvontaa, joka on merkityksellistä sellaisen tilinpäätöksen kannalta, joka antaa oikean ja riittävän kuvan ja jossa ei ole väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virhettä tai puutetta. Lisäksi johdon vastuuseen kuuluu se, että johto valitsee tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja soveltaa niitä sekä tekee olosuhteisiin nähden kohtuullisia kirjanpidollisia arvioita. Standardin 700 mukaan tilintarkastajan velvollisuuksiin kuuluu puolestaan tilintarkastuskertomuksessa oleva maininta siitä, että tilintarkastajan velvollisuutena on antaa lausunto ja että tarkastus on suoritettu ISA-standardien mukaisesti. Lisäksi kertomukseen kuuluu maininta siitä, että tarkastukseen kuuluu toimenpiteitä, joilla hankitaan evidenssiä. Toimenpiteiden valinta perustuu tilintarkastajan harkintaan. Tilintarkastajan tulee standardin 700 mukaan myös arvioida laatimisperiaatteita ja esittämistapaa sekä hankkia lausuntonsa perustaksi tarpeellinen määrä evidenssiä. (Nevalainen 2007, 4.)

Näin ollen odotuskuilun pienentämiseksi ja tilintarkastajan työn läpinäkyvyyden parantamiseksi tilintarkastuskertomukseen lisättiin tekstiä. Nevalainen (2007, 5) on kuitenkin sitä mieltä, että tilintarkastuskertomuksen uutta sisältöä mietittäessä tulisi ottaa huomioon ainakin neljä asiaa. Ensinnäkin tulisi pohtia, halutaanko tilintarkastuskertomuksen nou-

dattavan kansainvälistä muotoa vai halutaanko kansallinen, muista maista poikkeava kertomus. Toiseksi kertomuksen uuden sisällön pohdinnoissa tulisi huomioida Suomen erikoisuudet: hallinnon tarkastus, toimintakertomuksen tarkastus ja osingonjakoehdotus. Kolmanneksi tulisi pohtia sitä, mistä asioista tulisi antaa aina lausunto ja mistä asioista tulisi mainita ainoastaan siinä tapauksessa, jos on jotain huomautettavaa. Neljänneksi tulisi miettiä jo Riistamankin (2007, 10–11) pohtimaa asiaa siitä, voisiko kertomusmalleja olla useampia ja voisivatko ne olla riippuvaisia tarkastettavan yrityksen luonteesta esimerkiksi siten, että pienyrityksen kertomus olisi erilainen kuin kansainvälisen pörssiyrityksen kertomus.

Tilintarkastuslain (459/2007) 15 § otti kantaa edellä mainittuihin kysymyksiin kertomuksen sisällöstä. Ratkaistavaksi jäi vielä se, miten pitkälle halutaan noudattaa kansainvälistä tilintarkastuskertomusmallia ja miten lukijaa halutaan informoida esimerkiksi hallinnon tarkastuksesta. Nevalainen (2007, 5) on sitä mieltä, että Suomen tulisi mahdollisimman pitkälti pyrkiä noudattamaan kansainvälistä tilintarkastuskertomusmallia, sillä Suomi on mukana kansainvälisillä markkinoilla ja noudattaa kansainvälisiä pelisääntöjä. Tästä voi tietenkin olla eriäviä mielipiteitä, minkä vuoksi asiasta tulisi Nevalaisen mukaan keskustella ennen lopullisia päätöksiä.

5.2 Kertomuksen sisällön muutokset puhuttavat 2008–2010

Tilintarkastus-lehdessä käytiin kiivasta keskustelua tilintarkastuskertomuksen sisällön muutoksista vuosina 2008–2010. Uusi tilintarkastuskertomusmalli otettiin käyttöön 1.7.2007 ja sen jälkeen alkaneiden tilikausien tilintarkastuksiin, mikä tarkoitti käytännössä sitä, että mallia sovellettiin vasta vuosien 2008 tilinpäätöksiin. Voimakkaimmat reaktiot liittyivät siihen, että uudessa kertomusmallissa ei enää lausuttu tilinpäätöksen vahvistamisesta, vastuuvapauden myöntämisestä ja tuloksen käsittelystä. Hämmennyksen vuoksi keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta pyysi VALA:lta ohjeita vapaaehtoisten lausuntojen antamiseen.

Mielipiteet uudesta tilintarkastuskertomuksesta olivat vaihtelevia: osa piti uutta kertomusta niukkana raporttina, joka ei tuonut lisäarvoa sen lukijoille. Osa puolestaan piti kertomuksen informaatioarvoa riittävänä.

5.2.1 Vuosi 2008

KHT-yhdistys hyväksyi vuosikokouksessaan 14.12.2007 uuden tilintarkastuskertomusmallin osakeyhtiöille. Malli otettiin käyttöön 1.7.2007 ja sen jälkeen alkaneiden tilikausien tarkastuksiin. Se perustui ISA 700 -standardiin ja uuden tilintarkastuslain (459/2007) säännöksiin. Lopputulos mallista syntyi pitkän prosessin ja monien vaiheiden jälkeen. (Blummé 2008b, 12.)

Tilintarkastustoimikunta teki vielä vuosikokouksen jälkeenkin tarkennuksia esimerkiksi kertomusmallin sanamuotoihin, ottaen tarkennuksissa huomioon erilaiset kommentit ja mielipiteet. Tavoitteena oli muodostaa ISA 700 -standardin mukainen vakioamuotoinen kertomusmalli, joka vähintäänkin sisältönsä puolesta vastaisi englanninkielistä versiota huomioiden samalla kansalliset erityispiirteemme. KHT Nils Blummén (2008b, 12–14) mukaan tämän perusmallin pohjalta KHT-yhdistyksen tilintarkastustoimikunta valmistelee kertomusmallit eri tilanteita, kuten konsernia ja IFRS:a, sekä eri yhteisömuotoja, kuten avointa- ja kommandiittiyhtiötä varten. Tärkeimmät mallit olisi tarkoitus kääntää myös ruotsiksi ja englanniksi. Blummé kuitenkin mainitsee, että vaikka tilintarkastuskertomusmalli muuttui ISA 700 -standardin myötä pidemmäksi, pitää moni sitä edelleen miittänsanomattomana. (Blummé 2008b, 12–14.)

Tilinpäätökseen liittyvä tiedottaminen ei ole tilintarkastajan tehtävä, vaan se kuuluu yhtiön johdolle. Blummén (2008b, 15) mukaan edelleen kuitenkin kuulee mielipiteitä, joiden mukaan tilintarkastajan tulisi kertomuksessaan antaa lisää ennen kaikkea sijoittajan kannalta hyödyllistä tietoa. Vuonna 2007 englantilainen Audit Quality Forum -niminen eri sidosryhmistä koostuva taho teki esityksen liittyen tilintarkastuskertomukseen. Heidän mukaansa tilintarkastajat voisivat kertomuksessaan esittää lakisääteisenä lisätietona sen, ettei tarkastuksessa ole havaittu asioita, joihin he haluaisivat kiinnittää lukijan huomion. (Blummé 2008b, 15.)

Tilintarkastuslain (459/2007) 13 §:ssä säädettiin, että tilintarkastustoimeksiannoissa oli noudatettava EU:ssa sovellettavaksi hyväksytyt tilintarkastusstandardit. Fraktmanin ja Vuopalan (2008, 39) artikkelista käy ilmi, että säännökset kansainvälisten tilintarkastusstandardien noudattamisesta olivat hieman enneaikaisia, sillä artikkelin julkaisuhetkellä (kesäkuussa 2008) EU:ssa ei ollut vielä hyväksytty yhtään kansainvälistä tilintarkastusstandardia. Tällöin kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja tuli siis pitää viitekehyksenä hyvälle tilintarkastustavalle niin kauan, kunnes kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja hyväksyttäisiin EU:ssa. (Fraktman & Vuopala 2008, 39.)

5.2.2 Vuosi 2009

Päätoimittaja Tarja Sviili (2009d, 5) kirjoittaa Tilintarkastus 2/2009 -lehden pääkirjoituksessa, kuinka alkuvuonna 2009 uusi vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus aiheutti hämmennystä niin tilintarkastajien keskuudessa kuin yritysmaailmassakin. Vanhan tilintarkastuslain (938/1994) mukaiset lausunnot tilinpäätöksen vahvistamisesta, vastuuvapauksista tilivelvolliselle ja tuloksen käsittelystä piti jäädä pois uuden lain (459/2007) voimaantulon myötä. Lähtökohtana uudessa laissa oli, että tilintarkastaja lausuu vain ja ainoastaan niistä seikoista, joista tilintarkastuslaki (459/2007) velvoittaa lausumaan. Käytännössä tämä tarkoitti lausuntoa tilinpäätöksen oikeista ja riittävästä tiedoista ja toimintakertomuksen yhdenmukaisuudesta muun tilinpäätösinformaation kanssa. (Virkilä 2009, 72–77.)

Tarja Sviilin (2009d, 5) pääkirjoituksesta käy ilmi, että helmikuussa 2009 keskuskauppa-kamarin tilintarkastuslautakunta pyysi VALA:lta kannanottoja muun muassa vapaaehtoisten lausuntojen käyttämisestä vakiomuotoisissa tilintarkastuskertomuksissa ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesta menettelystä johdon vahvistuskirjettä käytettäessä. Lisäksi tilintarkastuslautakunta (TILA) koki viisaimmaksi saada VALA:lta virallinen ohjeistus siitä, miten ja millä edellytyksin tilintarkastuskertomuksissa voitaisiin jatkossa antaa lausuntoja tilinpäätöksen vahvistamisesta, vastuuvapauden myöntämisestä ja tuloksen käsittelystä. (Sviili 2009d, 5.)

Tilintarkastus 2/2009 -lehdessä Tarja Sviili (2009a, 6-9) haastattelee KHT-yhdistyksen puheenjohtajana toimivaa Esa Kailialaa. Haastattelusta käy ilmi, että keväällä 2009 kansainväliset vaikutteet suomalaisyritysten ja -tilintarkastajien välisessä kanssakäymisessä aiheuttivat hieman erimielisyyksiä, vaikka tilintarkastuskertomusta koskevat muutokset kirjattiin tilintarkastuslakiin jo kaksi vuotta aikaisemmin. Uudistuksen myötä tilintarkastuskertomuksen sisältö vastasi kansainvälisiä käytäntöjä, vaikka tilintarkastuksen laajuus ja sisältö pysyivät ennallaan. Ainoastaan lausuntoja tilinpäätöksen vahvistamisesta, vastuuvapauden myöntämisestä ja tuloksen käsittelystä ei enää tarvinnut antaa. Kailiala korostaa haastattelussa, että uuden kertomusmallin alustaminen tapahtui hyvässä yhteistyössä HTM-tilintarkastajien kanssa, ja kaikkien sidosryhmien kanssa käytiin keskusteluja valmisteluvaiheessa. Vanhan lain mukaisten lausuntojen poisjääminen sai kuitenkin Kailialan mukaan kritiikkiä osakseen. Hänen mielestään tilintarkastajille sekä sidosryhmille olisi pitänyt pystyä selkeämmin pelkistämään se, mitä keväällä 2009 annetut tilintarkastuskertomukset käytännössä tarkoittivat.

Moni yritys vaati tilintarkastajalta lausuntoja vastuuvapauden myöntämisestä, tilinpäätöksen vahvistamisesta ja voitonjaosta, vaikka ne eivät lain mukaan enää kuuluneet vakiomuotoiseen tilintarkastuskertomukseen (Sviili 2009b, 20; Sviili 2009c, 16). Keskustelu lausunnoista kävi kuumana, joten niin sanottu vapaaehtoisten lausuntojen antaminen tai antamatta jättäminen vietiin VALA:n ratkaistavaksi. VALA antoi asiasta kannanoton 31.8.2009, jonka tarkoituksena oli purkaa epätietoisuutta. Kannanoton mukaan ”hyvän tilintarkastustavan vähimmäisvaatimuksiin eivät lähtökohtaisesti kuulu tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksen lausumat tilinpäätöksen vahvistamisesta, vastuuvapauden myöntämisestä tai hallituksen esityksestä varojenjaoksi” (Tilintarkastus-Revision 2009, 78). Kannanotossa VALA mainitsee, että tämä ei kuitenkaan ole este sille, että tilintarkastaja sopii kirjanpitovelvollisen hallituksen tai tarkastusvaliokunnan kanssa lausuvansa näistä seikoista. Hyvä tilintarkastustapa edellyttää pyyntöön suostumista, mikäli hallitus, tarkastusvaliokunta, yhtiökokous tai yksimieliset osakkeenomistajat pyytävät tilintarkastajaa lausumaan näistä seikoista. VALA kuitenkin muistuttaa, että kyseiset lausunnot on erotettava selkeästi niistä lausunnoista, jotka ovat lain ja ISA 700 -standardin mukaan pakollisia. (Sviili 2009b, 20; Sviili 2009c, 16; Tilintarkastus-Revision 2009, 78; Virkilä 2009, 72–77.) Kannanottonsa tueksi VALA julkaisi nelisivuiset perustelut (ks. VALA kannanotto 2016).

VALA pyrki tällä ohjeella viestimään, että vapaaehtoisten lausuntojen antaminen on tilintarkastajan ja tarkastuksen kohteena olevan yrityksen välinen asia. VALA:n ohjeesta esiintyi myös huolia, sillä esitettiin, että ohje voi johtaa vaihtelevaan käytäntöön, mikäli jonakin vuonna tilintarkastuskertomuksessa vaaditaan lausunnot ja toisena vuonna ei. Tällöin olisi sijoittajan harkinnan mukaista päättää se, kuinka negatiiviselta epäjohtomukainen raportointi vaikuttaa. Tilintarkastajajärjestöjen puheenjohtajat olivat kuitenkin sitä mieltä, että VALA:n kannanotto selkiytti raportointikäytäntöjä kansallisten lausuntojen osalta, vaikka epäyhtenäinen raportointi ei edistäkään tilintarkastuksesta saatavaa kokonaiskuvaa eikä pienennä odotuskuilua tilintarkastuksen sisällöstä. (Sviili 2009b, 20; Sviili 2009c, 16.)

Voimakkaat erimielisyydet liittyen tilintarkastajan raportointiin katsottiin olevan merkki kaksi vuotta aikaisemmin voimaan tulleen tilintarkastuslain (459/2007) keskeneräisyydestä. VALA:n puheenjohtaja Jukka Mähönen on kuitenkin eri mieltä: hänen mielestään lakia ei ollut kirjoitettu huonosti. Mähösen mukaan lain lukijoilla ei vain ollut tarpeeksi ymmärrystä siitä, mitä lainsäätäjä halusi laissa sanoa. (Sviili 2009c, 18.)

KHT Timo Virkilä (2009, 72–77) käy läpi Tilintarkastus-lehden 5/2009 artikkelissaan, kuinka tilintarkastuskertomuksen sisällössä on tapahtunut merkittäviä muutoksia viimeisen 20 vuoden aikana. Virkilä mainitsee, että vanhan tilintarkastuslain (938/1994) mukainen tilintarkastuskertomus oli lyhyt verrattuna nykyiseen malliin. Hän muistuttaa, että viimeisin merkittävä tilintarkastuskertomukseen liittyvä muutos liittyy 1.7.2007 voimaanastuneeseen tilintarkastuslakiin sekä KHT-yhdistyksen julkaisemaan ISA 700 -standardiin perustuvaan malliin. Virkilä huomauttaa, että mallia on käytännössä sovellettu vasta vuosien 2008 tilinpäätöksiin. Tästä huolimatta julkisuudessa esiintyi runsaasti keskustelua etenkin kertomuksen lausuntokappaleeseen liittyen. Virkilän mukaan lausuntokappaleeseen suhteutettuna etenkin laatijoiden velvollisuuksia ja tilintarkastajan vastuusiota on pidetty liian pitkinä.

5.2.3 Vuosi 2010

Ilmarisen varatoimitusjohtaja Timo Ritakallio pitää uudistunutta vakiomuotoista tilintarkastuskertomusta niukkana raporttina, joka ei tuo lisäarvoa sidosryhmille tehdystä tilintarkastuksesta ja tarkastetusta yhtiöstä. Ritakallio toivoo tilintarkastuksen edelleen kehittämistä ennen kaikkea lisäämällä raportoinnin läpinäkyvyyttä, sillä tilintarkastuskertomus on lähes samanlainen kaikilla pörssiyrityksillä. Informatiivisempi tilintarkastuskertomus voisi tuoda enemmän tietoa yhtiötä koskevista riskeistä, jolloin se auttaisi sijoittajia ja muita sidosryhmiä taloudellisessa päätöksenteossa. Ritakallio on sitä mieltä, että kaikkea tilintarkastuksessa kerättyä tietoa ei tarvitse julkistaa, mutta olennaisimmat havainnot olisi hyvä saada edes osakkeenomistajien ja muiden sidosryhmien tietoon. (Remes 2010, 6–9.)

Tilintarkastus-lehdessä 6/2010 julkaistiin tiedot KHT-yhdistyksen tutkimuksesta, jossa kartoitettiin talousjohdon näkemyksiä tilintarkastuksesta, hyvästä hallinnoinnista ja taloudellisesta raportoinnista. Tutkimus liittyi tilintarkastusalan järjestäytymisen 100-vuotisjuhlavuoteen ja KHT-yhdistyksen 85-vuotisjuhlavuoteen. Kysely lähetettiin 500 suurimman suomalaisen yrityksen talousjohtajalle, joista 18,12 % vastasi kyselyyn. Listayhtiöiden edustajia vastaajista oli yli 23 %. (Sviili 2010, 48–49.)

KHT-yhdistyksen kyselytutkimuksesta käy ilmi, että tilintarkastuskertomuksen informaatioarvoon suhtautuu myönteisesti 66 % kyselyyn vastanneista. Tilintarkastajan muulle raportoinnille antavat arvoa lähes kaikki talousjohtajakyselyyn vastanneista, ja hallitukselle ja toimivalle johdolle raportointia pidetään tärkeänä. Kuitenkin 27 % kyselyyn vastanneista pitää tilintarkastuksen informaatioarvoa riittämättömänä. Tilintarkastuskohteen riskit nousivat esille asiana, josta talousjohtajat toivoivat kertomukseen lisää informaatiota. Talousjohtajat eivät pitäneet senhetkistä kertomusta riittävänä. He toivoivat tilintarkastajalta edelleen vanhan tilintarkastuslain (938/1994) aikaisia lausuntoja vastuuvapaudesta, tuloksen käsittelystä ja tilinpäätöksen vahvistamisesta. (Sviili 2010, 48–49.)

5.3 Uusia tuulia tilintarkastuskertomuksen laajentumisessa 2011–2013

IAASB aloitti vuonna 2011 tilintarkastuskertomuksen uudistusprojektin, jonka tarkoituksena on tilintarkastuskertomuksen informaatioarvon lisääminen. Samoihin aikoihin myös Euroopan komissio julkaisi ehdotuksensa tilintarkastukseen liittyvien muutosten osalta. Näiden projektien käynnistymiset näkyvät Tilintarkastus- ja Balanssi-lehtien kirjoituksissa vuosina 2011–2013.

Artikkeleissa käydään läpi muun muassa IAASB:n ja Euroopan komission ehdottamia muutoksia tilintarkastuskertomukseen ja artikkeleiden kirjoittajat ilmaisevat vahvasti omia mielipiteitään uudistuksista. Osa on sitä mieltä, että tilintarkastuskertomuksen muuttuminen on väistämätöntä, mutta osan mielestä ehdotetut muutokset saattavat olla jopa vahingollisia.

5.3.1 Vuosi 2011

Tilintarkastus-lehden 4/2011 uutisessa kerrottiin siitä, kuinka kansainvälisten ISA-standardien laatimisesta vastaava IAASB kartoitti tuohon aikaan tilintarkastajan raportoinnin kehittämistarpeita. IAASB:n konsultaatiopaperi ”Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change” oli maailmanlaajuisesti kommentoitavana. Konsultaatiopaperin avulla pyrittiin selvittämään, löytyikö tilintarkastetun tilinpäätöksen käyttäjien ja muiden sidosryhmien keskuudesta yhdenmukaisia näkemyksiä tilintarkastajan raportoinnin laadun, merkittävyyden ja arvon vahvistamiseksi kansainväliseltä pohjalta. Konsultaatiopaperi esitteli tilinpäätösraportoinnin ongelmia, joita sidosryhmät olivat nostaneet esiin. Lisäksi konsultaatiopaperi esitteli eri muutosvaihtoehtoja. Kommentoijilta pyydettiin arvioita muutosvaihtoehtojen tehokkuudesta liittyen tilintarkastajan raportointiin ja tilintarkastuskertomuksen viestinnällisen arvon vahvistamiseen. (Tilintarkastus-Revision 2011, 25.)

Vuosi 2011 oli kaikista tarkasteltavista vuosista niukin tilintarkastuskertomuksiin liittyvien artikkeleiden osalta. Tämä johtuneee siitä, että edellisestä tilintarkastuskertomusten uudistumisesta oli jo sen verran aikaa, että sitä oli ehditty käsittelemään jo aikaisempina

vuosina tarpeeksi. Tämän lisäksi tuleva uudistus oli vasta niin alkutekijöissään, että siitä ei luultavasti osattu vielä antaa mielipiteitä.

5.3.2 Vuosi 2012

Fraktman (2012, 14) kertoo Tilintarkastus-lehden 1/2012 artikkelissaan siitä, kuinka Euroopan komissio julkaisi marraskuussa 2011 ehdotuksensa tilintarkastuksen sääntelystä. Komission pyrkimyksenä on vahvistaa tilintarkastajan riippumattomuutta ja selkiyttää tilintarkastajan roolia sekä pienentää tilintarkastusmarkkinoiden keskittyneisyyttä. Komissio ehdotti muutoksia tilintarkastusdirektiiviin, joka koskee lakisääteistä tilintarkastusta. Lisäksi komissio ehdotti uutta asetusta, joka koskee yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen eli PIE-yhteisöjen lakisääteistä tilintarkastusta. Direktiivit ovat säädöksiä, joissa määriteltyihin tavoitteisiin kaikkien EU-maiden tulee pyrkiä saattamalla direktiivien vaatimukset osaksi kansallista lainsäädäntöä. Asetukset puolestaan ovat sitovia säädöksiä, joita on sovellettava sellaisenaan kaikissa EU-maissa, eivätkä EU-maat voi tehdä niihin muutoksia. (Fraktman 2012, 14.)

Komissio ehdotti muutoksia muun muassa tilintarkastajan valintaan, tilintarkastajan raportointiin, valvontaan sekä oheispalvelujen tarjoamiseen. Osa ehdotuksista koski ainoastaan PIE-yhteisöjä, kuten pankkeja ja vakuutusyhtiöitä. Tilintarkastuskertomukseen liittyvät muutosehdotukset sisältyivät uuteen asetukseen. Siinä määriteltiin tilintarkastuskertomuksen vähimmäisisältö, joka ylitti sen hetkiset ISA-standardeista tulevat vaatimukset tilintarkastuskertomuksen sisällölle. Ehdotuksen mukaan tilintarkastuskertomuksessa tulisi esittää tilintarkastuksen tulokset ja lisäksi kertomuksessa tulisi esittää muun muassa seuraavat asiat (Fraktman 2012, 14–16; Suomela 2012, 21):

- arvio tarkastuksen kohteena olevan yhteisön sisäisestä valvontajärjestelmästä sekä kirjanpito- ja laskentajärjestelmästä
- ilmoitus ja perustelut kirjanpitosäännösten tai lakien rikkomisesta
- arvio yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa (going concern)
- yksilöinti tilinpäätöksen olennaisista virheellisyyden riskeistä
- kuvaus käytetystä tilintarkastusmetodologiasta

- yksilöinti tilintarkastustiimin jäsenistä
- ilmoitus tilintarkastajan riippumattomuudesta
- ilmoitus siitä, ettei ole tarjottu kiellettyjä tilintarkastuksen oheispalveluja.

Asetuksen mukaan tilintarkastajan tulisi antaa tilintarkastuskertomuksen lisäksi tarkastusvaliokunnalle tai hallitukselle täydentävä raportti tilintarkastuksen yksityiskohtaisista tuloksista. (Fraktman 2012, 14–16.)

KHT Eero Suomela (2012, 21) ilmaisee vahvan mielipiteensä siitä, että Euroopan komission ehdottamat muutokset etenkin PIE-yhteisöjen tilintarkastukseen ovat turhia ja pahimmillaan vahingollisia. Suomelan mukaan tilintarkastuksen standardikertomuksen sisällön laajentaminen on hyödytöntä, sillä hänen mukaansa on fakta, että vakiomuotoisia tilintarkastuskertomuksia eivät lue sen enempää osakkeenomistajat kuin muutkaan yrityksen sidosryhmät.

Tilintarkastus-lehden päätoimittaja Tarja Sviilin (2012, 5) mukaan tilintarkastajan raportointi on väistämättömällä muutokurssilla. Tilintarkastuskertomuksen sisällön laajentamisen tavoitteet ohjaavat asiasta käytävää keskustelua ja päätöksentekoa sekä Euroopassa että Yhdysvalloissa. Sviili mainitsee, että IAASB on ehdottanut tilintarkastuskertomukseen sisällytettävää erillistä tilintarkastajan selostusosiota (Auditor Commentary), joka sisältäisi muun muassa tilintarkastajan johtopäätökset going concern -olettamien asianmukaisuudesta ja lausunnon merkittävien toiminnan jatkuvuuteen liittyvien epävarmuuksien tunnistamisesta. Sviilin mukaan elinehto hyödyllisille sääntelyratkaisuille on laaja keskustelu tilintarkastuskertomusten kehittämisestä.

Tilintarkastajan selostusosio (Auditor Commentary) on herättänyt IAASB:n uudistusehdotuksista eniten keskustelua. Edellä mainittujen lisäksi osiossa voidaan kiinnittää tilinpäätöksen lukijan huomio kysymyksiin, joiden tilintarkastaja arvioi olevan keskeisiä lukijan ymmärryksen kannalta. Kansainvälisessä keskustelussa on kiinnitetty huomiota myös ehdotusten käytännön vaikutuksiin, kuten tarkastusvaliokunnan ja tilintarkastajan riskien arviointia koskevien keskustelujen luottamuksellisuuden heikentymiseen. Puhe

on suuntautunut myös tilintarkastajan roolin muuttumiseen, mikäli tilintarkastuskertomuksessa kommentoitaisiin jatkossa johdon oletuksia. (Tilintarkastus-Revision 2012, 21.)

5.3.3 Vuosi 2013

Benita Gullkvist (2013a, 31–33) kirjoittaa *Balanssi*-lehden 4/2013 artikkelissaan, kuinka tilintarkastuskertomukseen halutaan lisää läpinäkyvyyttä. Laaja tilintarkastuskertomusten uudistusprojekti lähti käyntiin IAASB:n toimesta vuonna 2011, kun se julkaisi konsultaatiopaperin ”Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change”. Konsultaatiopaperi oli asiantuntijoiden kommentoitavana lokakuuhun 2012 saakka. Gullkvist kirjoittaa, että IAASB julkaisi hiljattain 200-sivuisen standardiluonnoksen ”Reporting on Audited Financial Statements: Proposed New and Revised International Standards of Auditing (ISAs)”, jossa ISA-standardeihin ehdotetaan merkittäviä muutoksia. Uudistukset koskisivat ensisijaisesti listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksia, mutta niitä voitaisiin harkinnanvaraisesti soveltaa myös muiden yhtiöiden kertomuksiin. (Gullkvist 2013a, 31–33.)

Uudistushankkeen taustalla on Gullkvistin (2013a, 31–32) mukaan huoli siitä, että nykyinen tilintarkastuskertomus ei ole tarpeeksi informatiivinen eikä se tuo riittävästi läpinäkyvyyttä tilintarkastusprosessista. Gullkvist mainitsee, että sekä IAASB:n että Euroopan komission uudistamishankkeiden tavoitteena on tilintarkastajan raportoinnin laadun, arvon ja olennaisuuden lisääminen pienentämällä odotus- ja informaatiokuilua ja parantamalla tilintarkastajien ja taloudellisen informaation käyttäjien välistä vuorovaikutusta. Hankkeiden toteuduttua tilintarkastajilta edellytettäisiin aiempaa enemmän ja monipuolisempaa viestintää.

Gullkvist (2013a, 32) mainitsee artikkelissaan, että IAASB ehdottaa muutoksia seuraaviin viiteen standardiin:

1. ISA 700 Tilinpäätöstä koskevan lausunnon laatiminen ja kertomuksen antaminen
2. ISA 705 Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen

3. ISA 706 Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkatukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet
4. ISA 260 Kommunikointi hallintoelinten kanssa
5. ISA 570 Toiminnan jatkuvuus.

Näihin viiteen standardiin liittyvien muutosten lisäksi IAASB:n standardiluonnokseen sisältyy uusi ISA 701 standardi nimeltä ”Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor’s Report”. Ehdotettujen suositusten soveltamista havainnollistetaan luonnokseen sisältyvissä mallitilintarkastuskertomuksissa. (Gullkvist 2013a, 32.)

IAASB:n ehdottamissa uudistuksissa tilintarkastuskertomukseen ehdotetaan lisättävän muun muassa täysin uusi osio, joka sisältäisi tilintarkastuksessa ilmenneet merkittävät tarkastuksen seikat. Nämä seikat perustuisivat tilintarkastajan ammatilliseen arviointikykyyn. Ehdotuksena on myös lisätä tilintarkastuskertomukseen selkeä riippumattomuutta koskeva lausunto. Uudistuksen myötä tilintarkastuskertomuksessa tulisi raportoida myös toiminnan jatkuvuudesta ja antaa lausunto siitä, onko havaittu olennaista epävarmuutta yhteisön kyvyssä jatkaa toimintaansa. Listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksissa olisi selkeästi käytävä ilmi vastuullisen tilintarkastajan nimi. Tilinpäätöksestä tehtävän lausunnon merkittävyys korostuisi, sillä se ehdotetaan sijoitettavaksi heti tilintarkastuskertomuksen alkuun. Luonnosehdotuksessa on selkeä rakenne tilintarkastuskertomukselle. Siitä ilmenee mihin ja missä järjestyksessä tietyt osiot kertomuksessa sijoitetaan. Järjestyksen noudattaminen ei kuitenkaan olisi pakollista. (Gullkvist 2013a, 33.)

IAASB uskoo tilintarkastuskertomuksen viestinnällisen arvon kasvavan standardiuudistusten myötä. Lisäksi IAASB uskoo johdon huomiokyvyn paranevan liittyen tilintarkastuskertomuksessa esiin nostettaviin seikkoihin. Se uskoo myös tilintarkastajien ammatillisen skeptisyyden lisääntyvän. Johdon ja tilintarkastajan välisen vuorovaikutuksen uskotaan tehostuvan tilintarkastuksen uudistumisen myötä. Gullkvist (2013a, 32) on sitä mieltä, että ehdotetut standardimuutokset voivat kehittää tilintarkastuksen laatua ja vahvistaa tilintarkastuskertomuksen käyttäjien mielikuvaa sekä luotettavuutta raportoinnin hyödyllisyydestä. (Gullkvist 2013a, 32.)

Balanssi-lehdessä 5/2013 julkaistussa artikkelissa Timo Virkilä pohtii sitä, kuinka tilintarkastuskertomuksen tarkoitus ja sisältö eivät aina avaudu helposti tilintarkastajan sidosryhmille. Tämä johtaa usein väärinymmärryksiin ja virheellisiin tulkintoihin. Tilintarkastuskertomuksen käyttäjiä eli sidosryhmiä on osakkeenomistajien lisäksi lukuisia muita, kuten lainanantajat, verottaja, kilpailijat ja luottolaitokset. Myös akateeminen maailma käyttää etenkin mukautettuja tilintarkastuskertomuksia opetuksessaan. Virkilän mukaan tilintarkastuskertomus on kautta aikain herättänyt keskustelua puolesta ja vastaan. (Virkilä 2013, 48.)

Virkilän (2013, 48) mukaan usein kuullaan väittämä, jonka mukaan tilintarkastuskertomus on tilinpäätöksen vähiten luettu osa, sillä sen on perusteltu olevan mitäänsanomaton. Virkilä itse on kuitenkin vahvasti eri mieltä, sillä mikäli tilintarkastuskertomuksen lukija ymmärtää sen rakennetta, ei kyseessä ole missään nimessä mitäänsanomaton dokumentti. Virkilän mukaan väärä mielikuva johtuukin siitä, että tilintarkastuskertomuksen lukijalla ei ole tarpeeksi ymmärrystä siitä, mistä tilintarkastajan raportoinnissa on kyse.

Edellisen kerran tilintarkastuskertomusta muutettiin tilintarkastuslain (459/2007) uudistuksen ja ISA-standardien käyttöönoton yhteydessä. Tällöin muutoksen tavoitteena oli, että tilinpäätöksen vahvistamisesta, vastuuvapaudesta ja voitonjaosta ei enää annettaisi tilintarkastajan lausuntoa, mikäli niiden osalta ei olisi huomautettavaa. Valtion omistajaohjauksessa päädyttiin tällöin kuitenkin linjaukseen, jonka mukaan kaikkien valtionyhtiöiden tilintarkastuskertomuksissa edellä mainitut asiat tuli lausua. Tämä tarkoittaa Virkilän (2013, 50) mukaan sitä, että nykyisen käytännön mukaan toiset yhteisöt ”saavat paremman kertomuksen kuin toiset”, sillä aiemman, vuoden 1994 tilintarkastuslain mukaisessa kertomuksessa on lausuttu enemmän. Virkilän mielestä tämä ilmentää hyvin sitä, kuinka tilintarkastajan raportointiin liittyvät asiat voivat olla vaikeasti ymmärrettävissä tilintarkastuskertomuksen käyttäjille. (Virkilä 2013, 50.)

Virkilä (2013, 50–51) painottaa artikkelissaan myös sitä, kuinka tilintarkastuskertomuksen tulkitsijoille tuottaa hankaluuksia erottaa lisätieto ehdollisesta tai kielteisestä lausunnosta. Lisätieto ei kuitenkaan koskaan vaikuta annettavaan lausuntoon, mutta sen erottaminen ehdollisesta tai kielteisestä lausunnosta voi olla haastavaa. Myös tilintarkastuskertomuksessa esitettävät huomautukset asettavat haasteita. Tilintarkastaja voi huomauttaa esimerkiksi siitä, että tilinpäätös on valmistunut myöhässä. Huomautukset aiheuttavat

Virkilän mukaan automaattisesti tarkastettavan yhtiön luottoluokituksen putoamisen, vaikka edellä mainitussa esimerkissä se ei olisi asiaankuuluvaa.

Benita Gullkvist (2013b, 35) kirjoittaa *Balanssi*-lehden 6/2013 artikkelissaan siitä, kuinka tilintarkastuskertomus on parhaillaan uudistumassa Euroopan lisäksi myös Yhdysvalloissa. Yhdysvalloissa uudistuksen tavoitteena on kasvattaa kertomuksen arvoa ja hyödyllisyyttä. Artikkelin mukaan Yhdysvaltojen tilintarkastusalan valvontaelin Public Company Accounting Oversight Board (*PCAOB*) julkaisi alkusyksyllä 2013 kaksi uutta standardiluonnosta, jotka koskevat yhdysvaltalaisten listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksia. Gullkvistin mukaan muutokset ovat joidenkin mielestä merkittävimpiä sitten 1940-luvun. *PCAOB* kertoo ottaneensa huomioon kolmivuotisessa uudistushankkeessa muita samanaikaisesti meneillään olevia uudistamisprojekteja, kuten *IAASB*:n projektin.

Kuten Suomessa, myös Yhdysvalloissa tilintarkastuskertomuksen uudistusprojekti on saanut palautetta sekä puolesta että vastaan. Useimmat ovat sitä mieltä, että tilintarkastuksen arvoa tulisi nostaa ja muutoksen aika on käsillä. Yhdysvalloissa kriitikoilla on samanlaisia kommentteja kuin Suomessa: heidän mukaansa yhtiön viestittäminen kuuluu johdon, ei tilintarkastajan vastuulle, eikä uudistus näinollen saisi siirtää raportointitaakkaa tilintarkastajille. (Gullkvist 2013b, 37.)

5.4 Tähtäimessä informatiivisempi tilintarkastuskertomus 2014–2015

Vuosina 2014–2015 *Balanssi*-lehdessä esiintyi paljon keskustelua muun muassa mukautetuista tilintarkastuskertomuksista. Mukautetut kertomukset saattavat aiheuttaa sekaannusta, mikäli niiden systematiikkaa ei tiedetä, ja lisäksi mukautettu kertomus on helppo sekoittaa mukautettuun lausuntoon. Kyseessä on kuitenkin kaksi eri asiaa.

Vuoden 2015 lehtikirjoittelussa näkyi selvästi se, että tilintarkastuskertomusten uudistukset ovat ajankohtaisia ja pian toteutumaisillaan, sillä keskustelu kertomuksista sekä niiden uudistusprojekteista on vilkasta. Sekä *IAASB*:n uudet raportointistandardit että *EU*:n tilinpäätösdirektiivi ja -asetus ollaan ottamassa käyttöön lähitulevaisuudessa, ja ne jakavat edelleen mielipiteitä puolesta ja vastaan.

5.4.1 Vuosi 2014

Timo Virkilä (2014a, 31–32) kirjoittaa Balanssi-lehden 1/2014 artikkelissaan mukautetuista tilintarkastuskertomuksista. Hänen mukaan tilintarkastajan on tunnettava mukautettujen kertomusten systematiikka, jotta tilintarkastaja pystyy sellaisen antamaan. Virkilä huomauttaa, että käsitteet *mukautetut tilintarkastuskertomukset* ja *mukautetut lausunnot* on hyvä pitää erillään. Mukautettu tilintarkastuskertomus on kyseessä aina silloin, kun se ei ole vakiomuotoinen. Mukautetulla lausunnolla puolestaan tarkoitetaan sitä, kun jokin tilintarkastus- tai erityislain säännöksen vaatima lausunto ei ole vakiomuotoinen. Mukautettu lausunto tulee aina perustella. Virkilä on sitä mieltä, että tämän systematiikan oppiminen tapahtuu tilintarkastajan ammatissa toimimalla, ei siis ”yhdessä yössä”. Ennen nykyistä tilintarkastuslakia (1141/2015) mukautetun tilintarkastuskertomuksen sisällöstä määrättiin tilintarkastuslain (459/2007) 3 luvun 15 §:ssä. Mukauttamisesta ja sen muodoista sekä sisällöstä on säädetty myös ISA-standardeissa 700, 705 ja 706.

Ristiriitaiset termit tilintarkastuslaissa ja ISA-standardeissa aiheuttavat Virkilän (2014a, 32) mukaan jossain määrin sekaannuksia. Ehdollisesta lausunnosta puhuttaessa tarkoitetaan jotakin tilinpäätöksessä olevaa virheellisyyttä, joka ei kuitenkaan tee koko tilinpäätöstä virheelliseksi, mutta kyseisen virheellisyyden osalta tilinpäätöstä ei kuitenkaan ole laadittu voimassa olevien säännösten mukaisesti. Aiemmin myös ISA-standardin suomenoksessa käytettiin ilmaisua ”ehdollinen lausunto”, mutta nykyisin se on korvattu termillä ”varauman sisältävä lausunto”. Aikaisemmassa tilintarkastuslaissa (459/2007) termit vakiomuotoinen, ehdollinen ja kielteinen lausunto olivat edelleen käytössä, minkä olisi Virkilän mukaan voinut oikaista, kun lakiin tehtiin muutoksia, jotka astuivat voimaan 1.1.2014. Nykyisessä tilintarkastuslaissa (1141/2015) termit ovat yhä samat, eli niitä ei ole tähänkään päivään mennessä oikaistu.

Timo Virkilä (2014b, 50–52) jatkaa Balanssi-lehden 2/2014 artikkelissa mukautettujen tilintarkastuskertomusten parissa. Suomessa pääsääntö lienee, että voidaan antaa vakio-
muotoinen kertomus, kun tilintarkastuksessa esille tulleet virheellisyydet korjataan. Mikäli yritys päättää jättää tekemättä tilinpäätöksen oikaisut, ei tilintarkastajalla ole muuta vaihtoehtoa kuin antaa mukautettu kertomus. Tällainen tapaus olisi kyseessä esimerkiksi silloin, jos vaihto-omaisuus esitettäisiin siten, että se sisältäisi arvonlisäveron. (Virkilä 2014b, 50–52.)

Mukautettu kertomus saattaa tulla kyseeseen myös silloin, kun tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa ei olisi mitään virheellisyttä. Tällöin mukauttaminen liittyisi Virkilän (2014b, 52) mukaan tilintarkastuslain (459/2007) 15 §:n 4 momentin mukaisesti tilanteisiin, jolloin yhteisön tai säätiön vastuuhenkilö olisi syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaisi seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä tai säätiötä kohtaan tai vastuuhenkilö olisi rikkonut kyseessä olevaa yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia tai muuta säännöstä. Tilintarkastaja joutuu usein myös huomautuksen antamista vaativaan tilanteeseen esimerkiksi sen vuoksi, että tilinpäätös on laadittu myöhässä tai hallituksen voitonjakoesitys on vastoin osakeyhtiölain säännöksiä. (Virkilä 2014b, 52.)

Virkilä (2014b, 53) toteaa artikkelissaan, että matalasuhdanteen aikana esiintyy todennäköisesti enemmän mukautettuja tilintarkastuskertomuksia kuin korkeasuhdanteen aikana. Virkilä on kuitenkin ollut tyytyväinen siihen, että kertomusten systematiikka ja rakenne ovat yhdenmukaistuneet. Hänen mukaansa myönteiseen kehitykseen on todennäköisesti vaikuttanut Tilintarkastajan raportointi -kirja (ks. KHT-yhdistys 2014), jossa muun muassa mukautusten systematiikkaa on esitetty johdonmukaisesti. Virkilän mukaan käytäntö oli aikaisemmin varsin kirjava, ja hänen mielestä on ollut toisinaan vaikea arvioida, mitä mukautetussa kertomuksessa on tarkoitettu.

Ilkka Tähtinen (2014, 46) ilmaisee *Balanssi*-lehden 3/2014 artikkelissaan mielipiteensä siitä, kuinka lisäohjeistus hallinnon tarkastuksen raportointiin liittyen selkiyttäisi tilintarkastuskertomuksen sisältöä. Ohjeistus hallinnon tarkastuksen raportoinnille voisi vähentää tilintarkastuskertomusten kirjavuutta muun muassa huomautusten ja lisätietojen osalta. Tähtisen mukaan ohjeistuksen saaminen olisi tärkeää siksi, että tilintarkastuskertomukseen näyttäisi kohdistuvan sellaisia lisäkannanottojen esittämistä koskevia alan ulkopuolisia paineita, jotka Tähtisen mukaan usein mielletään tilintarkastajien keskuudessa huonosti tarkastajan rooliin sopiviksi.

Tähtinen (2014, 46–47) on sitä mieltä, että epäsuotavia piirteitä tilintarkastuskertomuksissa ovat muun muassa toimintaohjeiden antaminen yhtiökokoukselle tai hallitukselle sekä sellaiset kannanotot, joilla pyritään vaikuttamaan osakaskunnan välisiin riitaisuuksiin. Tällaisten lisäkannanottopaineiden torjuminen olisi Tähtisen mukaan helpompi to-

teuttaa, mikäli raportointikäytännöstä poistettaisiin sellaiset maininnat, joita tilintarkastuslaki ei edellytä. Tähtinen uskoo, että tilintarkastuskertomuksen sisältöä saataisiin täsmennettyä, mikäli hallinnon tarkastuksen raportointiin saataisiin lisäohjeistusta. Lisäohjeistuksen myötä vältyttäisiin Tähtisen mukaan käsitykseltä, jonka mukaan tilintarkastuskertomuksen tulisi laaja-alaisesti sisältää kaikenlaista lukijoiden mielestä hyödyllistä ja kiinnostavaa informaatiota ja ohjeistusta.

Lasse Niemi ja Tiia Kuhta (2014, 44) pohtivat artikkelissaan sitä, miten tilintarkastuskertomuksen lisäinformaatio toiminnan epävarmuudesta vaikuttaa päätöksentekoon. Kirjanpitolain (1336/1997) 3 luvun 3 §:n mukaan oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta on tilinpäätöksen laatimisen keskeinen periaate. Tilintarkastaja korostaa tarvittaessa tilinpäätöksessä esitettyjä epävarmuuksia tilintarkastuskertomuksen erillisessä lisätieto-kappaleessa. Tilintarkastaja voi mukauttaa lausuntoaan antamalla ehdollisen tai jopa kielteisen lausunnon, mikäli hän katsoo, ettei epävarmuutta ole huomioitu riittävän hyvin tilinpäätöksen laadinnassa. (Niemi & Kuhta 2014, 44.)

Tulevaisuuden ennustaminen ei kuitenkaan ole kyky, jota tilintarkastajalta edellytetään. Tilintarkastuskertomusta ei voida pitää takeena yrityksen kyvystä jatkaa toimintaansa, vaikka siinä ei viitattaisikaan toiminnan jatkuvuutta koskevaan epävarmuuteen. Ilman tilintarkastajan ”varoitusta” yrityksen umpikujaan ajautumista pidetään kuitenkin sijoittajien keskuudessa epäonnistuneena tilintarkastuksena. Toisaalta myös ”väärä hälytyksiä” eli ”varoituksia”, jotka eivät johda yrityksen taloudelliseen ahdinkoon, voidaan pitää virheellisenä raportointina sidosryhmien keskuudessa. (Niemi & Kuhta 2014, 45.)

Niemen ja Kuhdan (2014, 45–46) mukaan tilintarkastuskertomuksen symbolinen arvo on suurempi kuin sen informaatioarvo (ks. Church, Davis & McCracken 2008). Kertomuksen symbolinen arvo tarkoittaa tietoa siitä, että tilinpäätös on tarkastettu. Tietoa suoritetusta tilintarkastuksesta ja hyväksytystä tilinpäätöksestä pidetään arvokkaana, vaikkei itse kertomus toisikaan lisäinformaatiota tarkastetusta tilinpäätöksestä. Niemi ja Kuhta viittaavat artikkelissaan tutkimukseen (ks. Niemi & Sundgren 2012), jonka tuloksien perusteella tilintarkastuskertomuksen antaman toiminnan epävarmuutta koskevan lisäinformaation vaikutus tilinpäätöksen lukijan päätöksentekoon jää vähäiseksi. Lukijat saavat tutkimuksen mukaan tarpeeksi tietoa toiminnan epävarmuuksista itse tilinpäätöksestä ja

muista yrityksen raporteista. Niemi ja Kuhta eivät pidä tätä huonona asiana, sillä tilintarkastuskertomuksen perimmäinen tarkoitus on varmentaa tilinpäätöksen laatijan tuottama informaatio.

5.4.2 Vuosi 2015

Vuonna 2015 keskustelu mukautetuista tilintarkastuskertomuksista jatkuu. KHT Riitta Ylipiha (2015, 46–49) mainitsee artikkelissaan, että tilintarkastuslaissa ei ole käsitettä mukautettu tilintarkastuskertomus. Tilintarkastuslaissa (1141/2015) on mainittu, että tilintarkastajan lausunto voi olla vakioimuotoinen, ehdollinen tai kielteinen. Kuten Ylipiha (2015, 47) artikkelissaan mainitsee, mukautetulla tilintarkastuskertomuksella tarkoitetaan sellaista kertomusta, joka ei ole vakioimuotoinen.

Riitta Ylipihan (2015, 47) mukaan tilintarkastajan on tärkeää ymmärtää tilintarkastuskertomuksen mukautuksen logiikka. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, milloin ja missä paikassa tilintarkastuskertomusta tietty asia on esitettävä. Ylipiha huomauttaa, että tilintarkastaja ei voi täydentää tilinpäätöstä omilla havainnoillaan, vaan hänen on annettava lausunto tilinpäätöksessä esitetyistä tiedoista sellaisena, kuin ne on hänelle esitetty. Ylipihan mukaan tilintarkastajan tulee käyttää ammatillista harkintaa ja skeptisyyttä etenkin tarkastaessaan saamisten arvon oikeellisuutta, vaihto-omaisuuden määrään liittyvää epävarmuutta, sijoitusten arvoa ja johdon arvioita toiminnan jatkuvuuteen liittyvästä epävarmuudesta. Nämä ovat seikkoja, jotka voivat johtaa mukautetun kertomuksen antamiseen. Myös konsernitilinpäätöksen laatimatta jättäminen voi olla mukautukseen johtava syy. Ylipiha muistuttaa, että konsernitilinpäätöksen laatimisesta on säädetty kirjanpitolaissa (1336/1997).

Mikko Paananen ja Jaakko Rönkkö (2015, 26–29) kirjoittavat artikkelissaan kuntien ja kuntayhtymien mukautetuista tilintarkastuskertomuksista. Kuntalain (410/2015) mukaan tilintarkastajan on tarkastettava hyvän tilintarkastustavan mukaisesti kunkin tilikauden hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös. Paanasen ja Rönkön mukaan tilintarkastusalan ammatillisilta on puuttunut kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuskertomusten mukauttamista koskeva kokonaiskuva, jonka saamiseksi käynnistettiin tutkimushanke. Tutkimuksessa

asiaa selvitetiin empiirisen aineiston perusteella. Kyseinen tutkimus osoitti, että useamman kuin joka neljännen kunnan tai kuntayhtymän tilintarkastuskertomus on mukautettu jonkin tarkastustuloksen osalta. Erityisesti kaksi eri lakisääntäisen tilintarkastuksen osaluuetta nousivat esiin tutkimuksessa, joihin mukautukset pääasiassa kohdistuvat. Suurin osa kohdistuu hallinnon hoitamiseen lain ja valtuuston päätösten mukaisesti. Toiseksi suurin osa mukautuksista kohdistuu sisäiseen valvontaan ja konsernivalvontaan.

KHT Christian Savtchenko (2015, 22) avaa *Balanssi*-lehden 1/2015 artikkelissaan sitä, kuinka tähtäimessä on informatiivisempi tilintarkastuskertomus. Savtchenkon mukaan uusien ISA-vaatimusten ja EU-sääntelyn yhteensovittamisessa uudeksi kertomusmalliksi riittää avoimia kysymyksiä. Savtchenko pohtii artikkelissaan, onko nykyisen, käytännössä aina täysin vakiomuotoisen raportin mahdollista muuttua informatiivisemmaksi ja kiinnostavammaksi sidosryhmille.

IAASB:n uudistetut raportointistandardit koskevat 15.12.2016 ja sen jälkeen *päätyviä* tilikausia. EU:n tilinpäätösdirektiivi ja -asetus puolestaan astuvat voimaan 17.6.2016 jälkeen *alkavilla* tilikausilla, mikä tarkoittaa käytännössä sitä, että EU-säännökset astuvat kalenterivuosien osalta voimaan vuotta myöhemmin kuin uudet ISA-standardit. Savtchenko on sitä mieltä, että uudistus kannattaisi tehdä kerralla, jonka myötä vältyttäisiin siltä, että kertomusmallia jouduttaisiin muuttamaan merkittävästi kahtena peräkkäisenä vuonna. Savtchenkon mukaan EU-sääntelyn vaikutukset tulisi ennakoida jo vuoden 2016 kertomuksissa, vaikka niitä ei tarvitsisikaan noudattaa kuin vasta vuonna 2017. Lisäksi valmistelutyössä tulisi analysoida, missä määrin uudet EU- ja ISA-vaatimukset ovat yhdenmukaisia, eli kuinka saadaan helposti aikaiseksi kertomusmalli, joka täyttää kaikki vaatimukset. (Savtchenko 2015, 22–23.)

Uudistusten taustalla ovat sekä IAASB:n että EU:n osalta olleet tilintarkastuskertomuksen informaatioarvon lisääminen sekä kertomuksen muuttaminen lukijoita, kuten sijoittajia, paremmin palvelevaksi. Nykyinen tilintarkastuskertomus on saanut etenkin listayhtiöiden osalta moitteita siitä, että se on käytännössä aina täysin samanlainen eikä lukija saa siitä minkäänlaista lisäinformaatiota. Tämän ongelman poistaa uudistuksen myötä listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksiin lisättävä *key audit matter* -kappale, johon tilintarkastaja lausuu asioita, jotka ovat hänen mielestään olleet kaikkein merkittävimpiä kyseisen tilikauden tarkastuksessa. Sama tarkoitus on myös EU-asetusten vaatimusten myötä

PIE-yhteisöille annettavasta kuvauksesta merkittävimmistä arvioituista olennaisen virheellisyysriskeistä. Sekä listayhtiöitä että PIE-yhteisöjä koskevat uudistukset mahdollistavat tilintarkastuskertomuksen informaatioarvon parantamisen, ja lisäksi ne voivat auttaa tilintarkastajan työn ymmärtämisessä ja läpinäkyvyyden lisäämisessä ja sen myötä myös odotuskuilun kaventamisessa. (Savtchenko 2015, 24.)

Savtchenko (2015, 24–25) huomauttaa, että nykymuotoisessa tilintarkastuskertomuksessa on kuitenkin omat etunsa. Selkeä etu on se, että siitä voi yhdellä silmäyksellä päätellä, ovatko asiat tilintarkastuksen näkökulmasta kunnossa, eli onko tilintarkastaja antanut vakiomuotoisen kertomuksen. Uudistuksen jälkeen lukijalla voi olla vaikeuksia tehdä selkeää johtopäätöstä kertomuksen perusteella. Tilintarkastuksen lopputulos tulisi selvittää itse lausunnosta, mutta Savtchenkon mukaan on olemassa riski, että key audit matter -kappaleessa esitettävät asiat sekä riskikuvaukset kertomuksessa sekoittavat lukijaa, jos kertomuksia ei kirjoiteta tarpeeksi selkeästi ja yksiselitteisesti. Lisäksi on olemassa riski, että key audit matter -kappale ja riskikuvaukset muodostuvat ”vakiomuotoisiksi”, eli samat tiedot ja sanamuodot toistuisivat joka kertomuksessa, vaikka tällaista vakiomuotoisuutta pyritään uudistuksessa nimenomaan välttämään. Tulisi siis pohtia, miten kertomuksissa saataisiin esitettyä lukijoille mielekästä tietoa ilman, että raportointivaatimusten vaikutukset pyrittäisiin minimoimaan ja sen seurauksena standardisoimaan kaikki kertomukset. (Savtchenko 2015, 24–25.)

KTK Antti Tienari (2015b, 26–29) kirjoittaa Balanssi-lehden 1/2015 artikkelissaan pro gradu -tutkimuksensa tuloksista. Tienarin tutkimuksen tavoitteena on ”lisätä ymmärrystä siitä, mitä tilinpäätöksen käyttäjät, tilintarkastajat ja tilinpäätöksen laatijat kukin pitävät sopivana tiedon määränä tilintarkastuskertomuksessa, mitkä ovat näiden ryhmien näkemysten olennaisimmat eroavaisuudet ja mitkä tekijät selittävät näitä eroavaisuuksia” (Tienari 2015b, 29). Tutkimuksessa Tienari selvitti tilintarkastajien ja heidän sidosryhmiensä näkemyksiä tilintarkastuskertomuksen nyky muodosta (ks. Tienari 2015a).

Tienarin (2015b, 26) tutkimuksen mukaan tilintarkastuskertomuksen rakennetta pitää selkeänä erityisesti sijoittajat ja yritysjohto, ja he kokevat tilintarkastuskertomuksen miellyttäväksi lukea. Sijoittajat suhtautuvat kuitenkin tilintarkastuskertomuksen tarjoaman tiedon hyödyllisyyteen nuivasti, mikä on linjassa IAASB:n käynnistämän uudistushank-

keen lähtökohtien kanssa. Osa Tienarin tutkimuksen kyselyyn vastanneista tilintarkastajista on kuitenkin sitä mieltä, että tilintarkastuskertomuksen laajentamisen sijasta sitä tulisi enemminkin supistaa ja hyvän luettavuuden säilyttämiseksi huomio tulisi pitää tilintarkastajan lausunnossa.

Tilintarkastuskertomusta pidetään potentiaalisena väylänä tarjota enemmän hyödyllistä tietoa tilinpäätöksen lukijoille niin tilintarkastajien, sijoittajien kuin yritysjohdonkin mielestä. Näistä kolmesta vastaajaryhmästä yksikään ei ole sitä mieltä, että tilintarkastuskertomusta ei tulisi uudistaa tai että se täyttäisi nyky muodossaan parhaiten tehtävänsä. Tästä huolimatta tilintarkastajat suhtautuvat IAASB:n uudistuksiin varauksellisesti. Varautunut suhtautuminen uudistuksiin poikkeaa kansainvälisten tilintarkastusyhteisöjen IAASB:lle osoittamien kommenttikirjeiden näkemyksistä. Uudistuksia pidetään lähtökohtaisesti positiivisina ja tilintarkastusinstituution arvostusta parantavina tilintarkastusyhteisöjen keskuudessa. Sijoittajat puolestaan kannattavat jokaista ehdotettua uudistusta. (Tienari 2015b, 27.)

Tienarin tutkimuksen perusteella voidaan todeta, että sijoittajat ja yritysjohto kannattavat tilintarkastuksessa esiin nousseiden tärkeiden asioiden ja toiminnan jatkuvuuden arvion lisäämistä tilintarkastuskertomukseen. Sijoittajat ovat kuitenkin vastaajaryhmistä ainoita, jotka kannattavat lisätietojen antamista tilintarkastajan riippumattomuudesta ja eettisten sääntöjen noudattamisesta, tilintarkastajan vastuiden selvittämistä erillisellä liitteellä ja tilintarkastajan lausunnon siirtämistä tilintarkastuskertomuksen lopusta ensimmäiseen kappaleeseen. Tilintarkastajat suhtautuvat esitettyihin uudistuksiin kuitenkin varauksellisesti. Heidän osaltaan nousee huoli etenkin tilintarkastuskertomuksen venymisestä liian pitkäksi. (Tienari 2015b, 29.)

Balanssi-lehden 4–5/2015 anonyymissä ajankohtaisartikkelissa kerrotaan, että Suomen Tilintarkastajat ry:ssä valmistellaan parhaillaan uusia kansallisia tilintarkastuskertomusmalleja. Uudet tilintarkastuskertomusmallit perustuvat ISA-standardeihin tehtyihin muutoksiin ja EU-sääntelyn uusiin vaatimuksiin. Artikkelissa mainitaan, että tilintarkastuslaki muuttui viimeksi syksyllä 2015, kun voimaan astui uusi tilintarkastuslaki 1141/2015. Artikkelista käy ilmi, että EU:n laatiman direktiivin kansallisen toimeenpanon seurauksena tilintarkastuslain tilintarkastuskertomusta koskeva pykälä muuttuu vuoden 2016 aikana. Uusia ISA-standardien mukaisia tilintarkastuskertomuksia tullaan antamaan 15.12.2016

ja sen jälkeen päättyvien tilikausien tilintarkastuksista. (BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto 2015b, 76.)

5.5 Yhteenveto ammattilehtikirjallisuudesta

Keskustelu tilintarkastuskertomuksesta ja sen muutoksista on ollut ammattilehtikirjallisuudessa kohtuullisen vilkasta koko kymmenvuotisen tarkasteluajanjakson ajan. Tarkasteluajanjakson aikana tilintarkastuskertomuksia käsittelevissä artikkeleissa yleisin aihealue on ollut tilintarkastuskertomukseen liittyvät uudistusprojektit ja niiden vaikutus kertomuksen sisältöön. Tilintarkastuskertomuksen muutokset ovat saaneet koko tarkasteluajanjakson ajan palautetta niin puolesta kuin vastaan.

Kun tilintarkastuslaki 459/2007 ja tilintarkastusstandardit 700 ja 701 astuivat voimaan, säädettiin tilintarkastuskertomuksesta uudelleen lain (459/2007) 15 §:ssä. KHT-yhdistys hyväksyi 14.12.2007 uuden tilintarkastuskertomusmallin osakeyhtiöille (ks. Blummé 2008b). Uudesta tilintarkastuskertomusmallista voimakkaimpia reaktioita aiheutti se, ettei kertomuksessa enää lausuttu tilinpäätöksen vahvistamisesta, vastuuvapauden myöntämisestä ja tuloksen käsittelystä. Tämä oli sen verran hämmentävä muutos, että keskuksakaupparin tilintarkastuslautakunta päätti pyytää VALA:lta kannanottoa vapaaehtoisten lausuntojen käyttämisestä vakiomuotoisissa tilintarkastuskertomuksissa. VALA:n virallisen kannanoton mukaan hyvän tilintarkastustavan vähimmäisvaatimukseen eivät lähtökohtaisesti kuulu tilintarkastajan lausumat tilinpäätöksen vahvistamisesta, vastuuvapauden myöntämisestä tai hallituksen esityksestä varojenjaoksi. Moni yritys kuitenkin vaati tilintarkastajalta lausuntoja näistä asioista, vaikka lain mukaan ne eivät enää kuuluneet vakiomuotoiseen kertomukseen. Voimakkaiden erimielisyyksien katsottiin aiheuttavan siitä, että tilintarkastuslaki (459/2007) oli keskeneräinen. (ks. Sviili 2009b; Sviili 2009c; Tilintarkastus-Revision 2009; VALA kannanotto.)

Edelleen esiintyi mielipiteitä, joiden mukaan tilintarkastajan tulisi antaa kertomuksessa enemmän ennen kaikkea sijoittajaa hyödyttävää lisätietoa (ks. Blummé 2008b). Uudistunut vakiomuotoinen kertomusmalli koettiin niukaksi raportiksi, joka ei tuonut lisäarvoa

sidosryhmille. Tilintarkastuskertomukselta toivottiin lisää läpinäkyvyyttä ja informaatioarvoa. (ks. Remes 2010.) Uudessa kertomusmallissa laatijoiden velvollisuuksia ja tilintarkastajan vastuusiota koskevat kappaleet koettiin liian pitkiksi lausuntokappaleeseen nähden (ks. Virkilä 2009).

KHT-yhdistyksen julkaisemasta kyselytutkimuksesta kävi ilmi, että 66 % kyselyyn vastanneista suhtautui myönteisesti tilintarkastuskertomuksen informaatioarvoon. 27 % kyselyyn vastanneista oli kuitenkin sitä mieltä, että tilintarkastuskertomuksen informaatioarvo ei ollut riittävä. Etenkin kyselyyn vastanneet talousjohtajat toivoivat kertomukseen sisältyvän vanhan tilintarkastuslain (938/1994) aikaiset lausunnot vastuuvapaudesta, tuloksen käsittelystä ja tilinpäätöksen vahvistamisesta. (ks. Sviili 2010.)

Euroopan komissio julkaisi ehdotuksensa tilintarkastuksen sääntelystä marraskuussa 2011. Muutoksia ehdotettiin muun muassa tilintarkastajan raportointiin. Tilintarkastuskertomukseen liittyvät muutosehdotukset sisältyivät uuteen EU-asetukseen, ja siinä määriteltiin tilintarkastuskertomuksen vähimmäisisältö. Uusi vähimmäisisältö ylitti sen hetkiset ISA-standardeista tulevat vaatimukset. (ks. Fraktman 2012; Suomela 2012.) KHT Eero Suomela ilmaisi voimakkaasti mielipiteensä siitä, että muutosehdotukset etenkin PIE-yhteisöjen tilintarkastukseen ovat turhia ja pahimmillaan vahingollisia. Hänen mukaan vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen sisällön laajentaminen on täysin hyödytöntä. (ks. Suomela 2012.)

EU:n sääntelyt eivät olleet ainoita muutosehdotuksia, sillä kansainvälinen tilintarkastuslautakunta IAASB aloitti vuonna 2011 kartoittamaan tilintarkastajan raportoinnin kehittämistarpeita. Tämän myötä IAASB aloitti tilintarkastuskertomuksen uudistusprojektin, jonka myötä ISA-standardeihin ehdotettiin merkittäviä muutoksia. Projektin tarkoituksena on luoda informatiivisempi tilintarkastuskertomus. IAASB:n uudistusehdotuksista eniten keskustelua on herättänyt tilintarkastajan selostusosio (Auditor Commentary), jonka tarkoituksena on käydä läpi asioita, jotka tilintarkastaja kokee lukijan ymmärryksen kannalta tärkeimmiksi. (ks. Gullkvist 2013a; Sviili 2012; Tilintarkastus-Revision 2012.)

IAASB:n vuonna 2011 julkaisema konsultaatiopaperi oli asiantuntijoiden kommentoitavana lokakuuhun 2012 saakka. Vuonna 2013 IAASB julkaisi 200-sivuisen standardiluonnoksen, jossa on merkittäviä muutosehdotuksia ISA-standardeihin. Sekä IAASB:n että

Euroopan komission uudistamishankkeiden taustalla on ajatus tilintarkastajan raportoinnin laadun, arvon ja olennaisuuden lisäämisessä. Uudistusten voimaantulon myötä tilintarkastajilta edellytetään aiempaa enemmän ja monipuolisempaa viestintää. Useimmat uudistusta kommentoineet ovat sitä mieltä, että tilintarkastuksen arvoa tulisi nostaa. Heidän mielestään muutoksen aika on juuri nyt. Myös kritiikkiä on esiintynyt: yhtiön viestittämisen tulisi olla johdon tehtävä, minkä vuoksi uudistus ei saisi siirtää raportointitaakkaa tilintarkastajille. (ks. Gullkvist 2013a; Gullkvist 2013b.)

Pohdintaa on riittänyt myös sen osalta, onko nykyisen, käytännössä aina täysin vakio-
muotoisen tilintarkastuskertomuksen mahdollista muuttua informatiivisemmaksi ja kiinnostavammaksi sen lukijoille. Kertomusten samanlaisuuden poistaa uudistuksen myötä siihen lisättävä key audit matter -kappale, jossa tilintarkastaja lausuu hänen mielestään tilintarkastuksessa esiintyneistä merkittävistä asioista. On kuitenkin olemassa riski, että kyseinen kappale muodostuu ”vakio-
muotoiseksi”, vaikka tätä pyritään nimenomaan välttämään. (ks. Savtchenko 2015.)

Nykymuotoisessa tilintarkastuskertomuksessa koetaan olevan omat etunsa. Siitä pystyy yhdellä silmäyksellä päättelemään, ovatko asiat tilintarkastuksen näkökulmasta kunnossa. Uudistuksen jälkeen lukijalla voi olla vaikeuksia tehdä tilintarkastuksesta selkeää johtopäätöstä. Vaikka lopputuloksen tulisi selvittää itse lausunnosta, saattavat esimerkiksi tilintarkastuksen selostusosiossa mainittavat asiat sekoittaa lukijaa. (ks. Savtchenko 2015.)

IAASB:n uudet raportointistandardit ja EU:n tilinpäätösdirektiivi ja -asetus astuvat voimaan eri aikaan, sillä IAASB:n standardit koskevat 15.12.2016 ja sen jälkeen päättyviä tilikausia, kun taas EU:n tilinpäätösdirektiivi ja -asetus astuvat voimaan 17.6.2016 jälkeen alkavilla tilikausilla. EU-säännökset astuvat voimaan kalenterivuoden osalta vuotta myöhemmin kuin uudet ISA-standardit. Tilintarkastuskertomusten uudistus kannattaisi tehdä kerralla, jottei kertomusmallia tarvitsisi muuttaa radikaalisti kahtena peräkkäisenä vuonna. Tämä olisi myös tilintarkastuskertomuksen lukijoiden kannalta selkeämpää. (ks. Savtchenko 2015.)

Uudistusten lisäksi lehtiteksteissä on käyty melko paljon keskustelua mukautetuista tilintarkastuskertomuksista. Tilintarkastajan on tärkeää ymmärtää tilintarkastuskertomuksen

mukautuksen logiikka. Lisäksi on ymmärrettävä, että käsitteet mukautetut tilintarkastuskertomukset ja mukautetut lausunnot tulisi pitää erillään. Kyseessä on mukautettu tilintarkastuskertomus aina silloin, kun se ei ole vakio­muotoinen. Mukautettu lausunto puolestaan on kyseessä silloin, kun jokin tilintarkastus- tai erityislain säännöksen vaatima lausunto ei ole vakio­muotoinen. Mukautettu lausunto voi olla ehdollinen tai kielteinen. ISA-standardien suomennoksessa ehdollinen lausunto on korvattu termillä varau­man sisältävä lausunto, mutta tilintarkastuslaissa tätä korvausta ei ole tehty. (ks. Virkilä 2014a; Ylipiha 2015.)

6 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Ammattilehtikirjallisuudessa käyty keskustelu tilintarkastuskertomuksesta ja sen muutoksista on ollut kohtuullisen vilkasta koko tutkimuksen tarkasteluajanjakson eli vuosien 2006–2015 ajan. Tilintarkastuskertomuksen uudistusprojekteista ja uudistusten vaikutuksesta kertomuksen sisältöön on kirjoitettu lehdissä runsaasti. Suuri syy vilkkaalle keskustelulle lienee se, että tarkasteluajanjaksolle osui kaksi suurta kertomusten uudistusprojektiä.

Tämän tutkimuksen tavoitteena on ollut muodostaa käsitys, mitä tilintarkastuskertomuksesta ja sen muutoksista on kirjoitettu *Balanssi-* ja *Tilintarkastus-*lehtien artikkeleissa vuosina 2006–2015. Tutkimuskysymyksiin haettiin vastauksia analysoimalla aineistoa teorialähtöisen sisällönanalyysin avulla. Tutkimuksen alussa muodostettuihin tutkimuskysymyksiin (ks. luku 1.2) vastataan tässä luvussa. Tutkimuskysymykset ovat seuraavat:

- Miten tilintarkastuskertomuksen ehdotetuista muutoksista ja uudistuksista on kirjoitettu artikkeleissa?
- Miten tilintarkastuskertomus on muovautunut nykyiseen muotoonsa?

Uudistusprojekteista ensimmäinen tapahtui vuonna 2007, kun tilintarkastuslaki uusittiin ja voimaan astuivat myös tilintarkastuskertomuksia koskevat tilintarkastusstandardit. Tämän myötä tilintarkastuskertomuksen muoto ja sisältö muuttuivat olennaisesti edeltäjänsä nähden. Eniten keskustelua herätti se, että tilintarkastuskertomuksessa ei lain mukaan enää tarvinnut lausua tilinpäätöksen vahvistamisesta, vastuuvapauden myöntämisestä ja tuloksen käsittelystä. Kyseinen uudistus sai paljon kritiikkiä osakseen. Lisäksi näiden lausuntojen poistaminen tilintarkastuskertomuksesta aiheutti hämmennystä muun muassa tilintarkastajien keskuudessa, sillä osa yrityksistä halusi yhä kertomuksessa lausuttavan kyseisistä asioista.

Toinen tutkimuksen tarkasteluajanjaksolle osunut uudistusprojekti alkoi IAASB:n toimesta jo vuonna 2011. Samana ajankohtana myös Euroopan komissio julkaisi ehdotuksensa tilintarkastuksen sääntelystä. Uudistusten tavoitteena on tilintarkastuskertomuksen

informaatioarvon kasvattaminen sekä tilintarkastajan raportoinnin laadun, arvon ja olenaisuuden lisääminen odotus- ja informaatiokuilua pienentämällä ja tilintarkastajien ja taloudellisen informaation käyttäjien välistä vuorovaikutusta parantamalla. Uudistusten myötä vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus muuttuisi nykyisestä yhden sivun mittaisesta raportista jopa nelisivuiseksi.

Tilintarkastuskertomukseen kohdistuvista muutoksista käyty keskustelu ammattilehtikirjallisuudessa on ollut koko tutkimuksen tarkasteluajanjakson ajan varsin kirjavaa. Muutoksille on löytynyt aina sekä puolustajia että vastustajia. Vuoden 2007 uudistus toi paljon vastustusta sen osalta, ettei kertomuksessa enää lausuttu tilinpäätöksen vahvistamisesta, vastuuvapauden myöntämisestä ja tuloksen käsittelystä. Uudistunut tilintarkastuskertomus koettiin niukaksi raportiksi, joka ei tuonut lisäarvoa sijoittajille tehdystä tilintarkastuksesta. Ammattilehtikirjallisuudessa on kuitenkin esiintynyt enemmän muutosten puolestapuhujia kuin vastustajia. Myönteistä palautetta on annettu etenkin IAASB:n vuonna 2011 aloittaman uudistusprojektin osalta, sillä kuten jo edellä on mainittu, on nykymuotoista vakiomuotoista tilintarkastuskertomusta pidetty niukkana raporttina jo vuodesta 2007 lähtien. Nykymuotoisen tilintarkastuskertomuksen ei katsota antavan sidosryhmille minkäänlaista lisäinformaatiota tilintarkastuksesta tai tarkastetusta yhtiöstä. Tämän myötä tuleva uudistus koetaan hyvänä ja tervetulleena asiana, sillä uudistuksen uskotaan parantavan tilintarkastuskertomuksen informaatioarvoa. Toisaalta uudistuksen vastustajat ovat sitä mieltä, että uudistuksen myötä tilintarkastuskertomuksen lukijoilla voi olla vaikeuksia hahmottaa tilintarkastuksen johtopäätöstä ja uudistettua kertomusta saatetaan pitää jopa vahingollisena. Riskinä pidetään muun muassa sitä, että key audit matter -kappaleessa esitettävät asiat sekä riskikuvaukset kertomuksessa saattavat sekoittaa tilintarkastuskertomuksen lukijaa, mikäli kertomusta ei kirjoiteta tarpeeksi selkeästi ja yksiselitteisesti.

Tilintarkastuskertomus on muovautunut nykyiseen muotoonsa lakimuutosten ja kansainvälisten tilintarkastusstandardien pohjalta. Tulevan uudistuksen mukaisia kertomusmalleja on pohdittu tarkkaan useiden vuosien ajan ja kommentteja kertomusmallin toimivuudesta on pyydetty useilta eri tahoilta. Kertomuksen uudistus ei siis tapahdu hätäisesti, vaan uudistusprojektille on annettu aikaa, jotta saataisiin muovattua mahdollisimman hyvin eri sidosryhmiä palveleva uusi tilintarkastuskertomusmalli.

Kaiken kaikkiaan Balanssi- ja Tilintarkastus-lehtien artikkeleista syntyy vaikutelma, että tilintarkastuskertomus ei tule koskaan tyydyttämään täysin kaikkia sidosryhmiä. Sitä voidaan loputtomiin pyrkiä hiomaan täydelliseen muotoonsa, mutta aina löytyy niitä, jotka löytävät aihetta kritiikille. Tulevan uudistuksen myötä nähtäväksi jää, saadaanko tilintarkastuskertomuksen informaatioarvoa todella lisättyä ja onnistuuko kertomus tuomaan sidosryhmille enemmän kaivattua lisätietoa tilintarkastuksesta. Selväksi on kuitenkin tullut se, että informatiivisempi tilintarkastuskertomus on toivottu ja tarpeellinen uudistus. Tilintarkastajat ovat mielenkiintoisen tehtävän edessä, kun he alkavat antamaan uudistetun kertomusmallin mukaisia tilintarkastuskertomuksia. Vasta sen jälkeen, kun uuden mallin mukaiset kertomukset tulevat käyttöön asti, saadaan selvyyttä siihen, ovatko uudistuksen tavoitteet toteutuneet.

Tämän tutkimuksen tulokset sisältävät rajoittavia tekijöitä. Tutkimuksen keskeisimpiin rajauksiin kuuluivat analysoitavan lehtiaineiston valinta sekä ajanjakso, jonka väliltä analysoitava aineisto kerättiin. Tutkimuksen tulokset saattaisivat olla toisenlaisia, mikäli aineistona olisi käytetty esimerkiksi ennen vuotta 2006 julkaistuja Tilintarkastus-lehtiä. Tutkimuksen tuloksiin vaikutti myös analysoitava lehtiaineisto eli Balanssi- ja Tilintarkastus-lehtien käyttäminen empiirisenä aineistona. Tulokset olisivat saattaneet muuttua myös siinä tapauksessa, mikäli tutkimuksen aineistona olisi päädytty käyttämään kansainvälisiä tilintarkastuksen ammattilehtiä. Kansainvälisten ammattilehtien kirjoittelu aiheesta nouseekin varsin loogiseksi jatkotutkimusaiheeksi, sillä kansainvälinen tilintarkastuslautakunta IAASB haluaa parantaa tilintarkastajan raportointia globaalisti. Tämän myötä tilintarkastuskertomuksesta ja etenkin IAASB:n uudistusprojektista on varmasti esiintynyt runsaasti keskustelua myös Suomen ulkopuolella.

LÄHDELUETTELO

Kirjallisuuslähteet

- BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto. 2013. Balanssi avaa pieniä ja isoja ovia hyvään hallintoon. *BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto*, 1, 5.
- BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto. 2015a. Balanssi. *BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto*, 6, 7.
- BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto. 2015b. Tilintarkastuskertomus uudistuu. *BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto*, 4–5, 76.
- Blummé, N. 2006. Uudet tilintarkastuskertomusmallit ja toimintakertomuksen tarkastaminen. *Tilintarkastus-Revision*, 1, 77.
- Blummé, N. 2008a. *Osakeyhtiön tilintarkastus*. Helsinki: Talentum.
- Blummé, N. 2008b. Osakeyhtiön uusi tilintarkastuskertomusmalli. *Tilintarkastus-Revision*, 1, 12–17.
- Burns, N. & Grove, S. K. 1997. *The practice of nursing research. Conduct, critique & utilisation*. Philadelphia: W.B. Saunders Company.
- Church, B., Davis, S. & McCracken, S. 2008. The Auditor’s Reporting Model: A Literature Overview and Research Synthesis. *Accounting Horizons*, 22 (1), 69–90.
- Dennis, I. 2010. What Do You Expect? A Reconfiguration of the Audit Expectations Gap. *International Journal of Auditing*. Vol 14, Issue 2, 130–146.
- Eilifsen, A. & Messier, W. & Glover, S. & Prawitt, D. 2014. *Auditing and Assurance Services*. McGraw-Hill Higher Education.
- Fraktman, M. 2012. Tilintarkastuksen EU-sääntelyyn ehdotetaan merkittäviä muutoksia. *Tilintarkastus-Revision*, 1, 14–16.
- Fraktman, M. 2016a. Tilintarkastuskertomus uudistuu. *BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto*, 2, 12–14.
- Fraktman, M. 2016b. Tilintarkastuslain muutosten jatkovalmistelu etenee. *BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto*, 2, 5.
- Fraktman, M. & Vuopala, T. 2008. Tilintarkastus on suoritettava kansainvälisten tilintarkastusstandardien mukaisesti. *Tilintarkastus-Revision*, 3, 39–43.
- Gray, G., Turner, J., Coram, P. & Mock, T. 2011. Perceptions and Misperceptions Regarding the Unqualified Auditor’s Report by Financial Statement Preparers, Users and Auditors. *Accounting Horizons*, 4 (December), 659–684.

- Gullkvist, B. 2013a. Tilintarkastuskertomukseen halutaan lisää läpinäkyvyyttä. *BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto*, 4, 30–33.
- Gullkvist, B. 2013b. Tilintarkastuskertomus uudistuu Yhdysvalloissa. *BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto*, 6, 35–37.
- Halonen, K. & Steiner, M. 2009. *Tilintarkastusprosessi käytännössä*. Helsinki: WSOYpro.
- Heiskanen, J., Kihn, L-A. & Näsi, S. 2009. *Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen*. Tampere: Tampereen Yliopistopaino Oy – Juvenes Print.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2013. *Tutki ja kirjoita*. Porvoo: Bookwell Oy.
- Horsmanheimo, P & Steiner, M. 2008. *Tilintarkastus: asiakkaan opas*. Helsinki: WSOYpro.
- Hämäläinen, J. 1987. *Laadullinen sosiaalitutkimus käytännössä. Johdatus sosiaalitutkimuksen ”käsiyötaitoon”*. Kuopion yliopiston julkaisuja. Yhteiskuntatieteet. Tilastot ja selvitykset 2/1987. Kuopio.
- KHT-yhdistys. 2005. *Tilintarkastusalan suositukset 2005*. Helsinki: KHT-media.
- KHT-yhdistys. 2008. *Tilintarkastusalan standardit ja suositukset 2008*. Helsinki: KHT-media
- KHT-yhdistys. 2009. *Tilintarkastusalan kertomukset ja lausunnot 2009*. Helsinki: KHT-media
- KHT-yhdistys. 2014. *Tilintarkastajan raportointi 2014: kertomukset, lausunnot ja muut asiakirjat*. Helsinki: KHT-Media.
- Kihn, L-A. & Ihantola, E-M. 2008. Tutkimuksen laadun arvioinnista. Teoksessa Hyvönen, T., Laine, M. & Mäkelä, H. (toim.) *Laskenta-ajattelun tutkija ja kehittäjä: Professori Salme Näsi 60 vuotta*. Tampere: Tampereen yliopisto.
- Korkeamäki, A. 2008. *Tilintarkastuksen perusteet*. Helsinki: WSOY Oppimateriaalit Oy.
- Koskinen, I., Alasuutari, P. & Peltonen, T. 2005. *Laadulliset menetelmät kauppatieteissä*. Tampere: Osuuskunta Vastapaino.
- Kosonen, L. 2005. *Vaarinpidosta virtuaaliaikaan – Sata vuotta suomalaista tilintarkastusta*. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. Acta Universitatis Lappeenrantaensis 210. Väitöskirja.
- Laitinen, E. & Laitinen, T. 2006. Mukautetun tilintarkastuskertomuksen merkitys maksuhäiriön ennustamisessa. *Tilintarkastus-Revision*, 5, 42–48.
- Nevalainen, R. 2007. Tilintarkastuskertomuksesta. *Tilintarkastus-Revision*, 4, 4–5.

- Niemi, L. & Kuhta, T. 2014. Going concern -arvion merkitys lisäinformaationa. *BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto*, 6, 44–47.
- Niemi, L. & Sundgren, S. 2012. Are Modified Audit Opinions Related to the Availability of Credit? Evidence from Finnish SMEs. *European Accounting Review*, 21 (4), 767–796.
- Paananen, M. & Rönkkö, J. 2015. Mukautukset kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuskertomuksissa. *BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto*, 4–5, 26–29.
- Porter, B. 1993. An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap. *Accounting and Business Research*, Vol. 24, No. 93, 49–68.
- Remes, M. 2010. Sijoittaja haluaa tilintarkastuksesta enemmän irti. *Tilintarkastus*, 1, 6–9.
- Riistama, V. 1999. *Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö*. Porvoo: WSOY.
- Riistama, V. 2007. Tiesitkö tämän tilintarkastuksesta? Osa VII: Tilintarkastajan raportointi. *Tilintarkastus-Revision*, 1, 8–13.
- Savtschenko, C. 2015. Tähtäimessä informatiivisempi tilintarkastuskertomus. *BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto*, 1, 22–25.
- Steiner, M-L. 2011. Vihreä kirja tilintarkastuksesta. *Tilisanomat*, 4, 36–39.
- Strauss, A. L. & Corbin, J. 1990. *Basics of qualitative research: Grounded theory. Procedures and techniques*. London: Sage.
- Strauss, A. L. & Corbin, J. 1998. *Basics of qualitative research. Procedures and techniques for developing grounded theory*. 2. painos. London: Sage.
- Suomela, E. 2012. PIE-yhteisöjen tilintarkastusta viedään väärille raiteille. *Tilintarkastus-Revision*, 3, 18–21.
- Sviili, T. 2009a. Pyörteitä raportoinnin rintamalla. *Tilintarkastus-Revision*, 2, 6–9.
- Sviili, T. 2009b. Takaportti jäi auki kansallisille lausunnoille. *Tilintarkastus-Revision*, 5, 20.
- Sviili, T. 2009c. Tilintarkastuskertomus on yrityksen ja tilintarkastajan välinen asia. *Tilintarkastus-Revision*, 5, 16–19.
- Sviili, T. 2009d. Uusia tuulia tilintarkastuksen ohjauksessa. *Tilintarkastus-Revision*, 2, 5.
- Sviili, T. 2010. Talousjohtajat tyytyväisiä tilintarkastuksen tasoon. *Tilintarkastus-Revision*, 6, 48–49.
- Sviili, T. 2012. ”Herpaantumattoman tylsä kuvaus”. *Tilintarkastus-Revision*, 5, 5.

- Tienari, A. 2015a. *IAASB:n standardiuudistukset tilintarkastuskertomukseen – kyselytutkimus sijoittajille, tilintarkastajille ja yritysjohdolle*. Aalto-yliopisto. Kauppakorkeakoulu. Pro gradu -tutkielma.
- Tienari, A. 2015b. Tilintarkastuskertomusta nykymuodossaan pidetään toimivana. *BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto*, 1, 26–29.
- Tilintarkastus-Revision. 2009. Tilintarkastuskertomuksen sisältö. *Tilintarkastus-Revision*, 5, 78–80.
- Tilintarkastus-Revision. 2011. IAASB kartoittaa tilintarkastajan raportoinnin kehittämistarpeita. *Tilintarkastus-Revision*, 4, 25.
- Tilintarkastus-Revision. 2012. Uusia avauksia tilintarkastuskertomuksen laajentamisesta. *Tilintarkastus-Revision*, 5, 21.
- Tomperi, S. 2009. *Tilintarkastus: normeista käytäntöön*. Helsinki: Edita.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2009. *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Helsinki: Tammi.
- Tähtinen, I. 2014. Tilintarkastuksen suomalainen erityisongelma. *BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto*, 3, 46–47.
- Viitanen, J. 1995. Odotuskuilu - tilintarkastajien arkipäivää Suomessakin. *Tilintarkastus-Revision*, 2, 175–180.
- Viitanen, R. 2006. Tilintarkastus-Revision -lehti 50-vuotias. *Tilintarkastus-Revision*, 4, 8–13.
- Virkilä, T. 2009. Tilintarkastuskertomuksen sisällössä tapahtunut merkittäviä muutoksia. *Tilintarkastus-Revision*, 5, 72–77.
- Virkilä, T. 2013. Tilintarkastajan raportointi – väärinymmärryksiä puolin ja toisin. *BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto*, 5, 48–51.
- Virkilä, T. 2014a. Mukautettu kertomus haaste kokeneellekin tilintarkastajalle. *BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto*, 1, 30–33.
- Virkilä, T. 2014b. Tilinpäätöksen virheet ja niiden vaikutus tilintarkastuskertomukseen. *BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto*, 2, 50–53.
- Vuopala, T. 2015. Tilintarkastusalan tulevaisuuden näkymiä. Teoksessa Kihn, L-A., Leponiemi, U., Oulasvirta, L., Vahtera, V. & Wacker, J. 2015. *Tilintarkastuksen ja arvioinnin symposium. Näkökulmia tilintarkastuksen uudistumiseen ja standardeihin*. Tampere: Tampereen Yliopistopaino Oy – Juvenes Print.
- Yin, R. 2009. *Case Study Research: Design and Methods*. 4th edition. Sage Publications.

Ylipiha, R. 2015. Mukautetut tilintarkastuskertomukset. *BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto*, 2, 46–49.

Virallislähteet

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.

Kuntalaki 10.4.2015/410.

Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624.

Tilintarkastusasetus 28.6.2007/735.

Tilintarkastuslaki 18.9.2015/1141.

Muut lähteet

”Auditing handbook”. IFAC:n WWW-sivu. <http://www.ifac.org/system/files/downloads/2009_Auditing_Handbook_A006_TOC.pdf> luettu 18.4.2016.

”Balanssi-lehti”. Balanssi-lehden WWW-sivu. <<http://www.balanssilehti.fi>> luettu 1.12.2015.

”Euroopan komissio työssään”. Euroopan komission WWW-sivu. <http://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/implementationmonitoring/index_fi.htm> luettu 3.11.2015.

”Hallituksen esitys”. Eduskunnan WWW-sivu. <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/KasittelytiedotValtioapaivaasia/Sivut/HE_70+2016.aspx> luettu 3.5.2016.

”IAASB 2011”. Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change. Konsultaatiopaperi, toukokuu 2011. IFAC:n WWW-sivu. <https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/CP_Auditor_Reporting-Final.pdf> luettu 2.4.2016.

”IAASB 2013”. Reporting on Audited Financial Statements: Proposed New and Revised International Standards on Auditing. Luonnos. 25.7.2013. IFAC:n WWW-sivu. <<http://www.ifac.org/publications-resources/reporting-audited-financial-statements-proposed-new-and-revised-international>> luettu 23.11.2015.

”Improving the Auditor’s Report”. IAASB:n konsultaatiopaperi 21.6.2012. IFAC:n WWW-sivu. <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/Auditor_Reporting_Invitation_to_Comment-final_0.pdf> luettu 16.11.2015.

”Maastricht University”. Maastrichtin yliopiston WWW-sivu. <<http://www.maastrichtuniversity.nl/web/Faculties/SBE/Theme/Departments/AccountingAndInformationManagement/Research.htm>> luettu 3.11.2015.

”Suomen tilintarkastajat”. Suomen tilintarkastajien WWW-sivu. <<http://www.suomentilintarkastajat.fi/yhdistys/tilintarkastusalan-kansainvalinen-verkosto>> luettu 3.11.2015.

”VALA kannanotto”. Työ- ja elinkeinoministeriön WWW-sivu. <http://www.tem.fi/files/24653/Kannanotto_1.pdf> luettu 4.5.2016.

LIITTEET

LIITE 1: KHT-yhdistyksen malli vakiomuotoisesta tilintarkastuskertomuksesta

Lähde: Horsmanheimo & Steiner 2008, 351–352.

TILINTARKASTUSKERTOMUS

X Oy:n yhtiökokoukselle

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

Hallituksen ja toimitusjohtajan vastuu tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta

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

Tilintarkastajan velvollisuudet

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

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

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

Lausunto

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

[Tilintarkastuskertomuksen päiväys]

[Tilintarkastajan allekirjoitus]

[Tilintarkastajan osoite]

LIITE 2: IAASB:n luonnos uudistetusta tilintarkastuskertomuksesta

Lähde: Improving the Auditor's Report 2012, 9–12.

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

To the Shareholders of ABC Company [or Other Appropriate Addressee]

Report on the Financial Statements

Opinion [See paragraph 18]

In our opinion, the accompanying financial statements present fairly, in all material respects, (or give a true and fair view of) the financial position of ABC Company (the Company) as at December 31, 20X1, and (of) its financial performance and its cash flows for the year then ended in accordance with International Financial Reporting Standards (IFRSs). The financial statements comprise the statement of financial position as at December 31, 20X1, the statement of comprehensive income, statement of changes in equity and statement of cash flows for the year then ended, and notes to the financial statements, including a summary of significant accounting policies and other explanatory information.

Basis for Opinion [See paragraphs 19 and 74–76]

We have audited the accompanying financial statements in accordance with International Standards on Auditing (ISAs). Our responsibilities under those standards are further described in the Auditor's Responsibility section of our report. In performing our audit, we complied with relevant ethical requirements applicable to financial statement audits, including independence requirements. We believe that the audit evidence we have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for our opinion.

Going Concern [See paragraphs 24–34]

Use of the Going Concern Assumption

As part of our audit of the financial statements, we have concluded that management's^a use of the going concern assumption in the preparation of the financial statements is appropriate.

Material Uncertainties Related to Events or Conditions that May Cast Significant Doubt on the Company's Ability to Continue as a Going Concern

Based on the work we have performed, we have not identified material uncertainties related to events or conditions that may cast significant doubt on the Company's ability to continue as a going concern that we believe would need to be disclosed in accordance with IFRSs. Because not all future events or conditions can be predicted, this statement is not a guarantee as to the Company's ability to continue as a going concern.

The responsibilities of management with respect to going concern are described in a separate section of our report.

^a Throughout this illustrative auditor's report, the term management may need to be replaced by another term that is appropriate in the context of the legal framework in the particular jurisdiction. For example, those charged with governance, rather than management, may have these responsibilities.

Auditor Commentary [See paragraphs 35–64]

Without modifying our opinion, we highlight the following matters that are, in our judgment, likely to be most important to users' understanding of the audited financial statements or our audit. Our audit procedures relating to these matters were designed in the context of our audit of the financial statements as a whole, and not to express an opinion on individual accounts or disclosures.

Outstanding Litigation

The Company is exposed to various claims and contingencies in the normal course of business. We draw attention to Note 8, which describes the uncertainty related to an environmental claim regarding a business that was sold by the Company in 20X0.

Goodwill

As disclosed in Note 3, in 20X0, the Company acquired a significant operation in [location]. Goodwill attributable to this acquisition is XXX, which is material to the financial statements as a whole. The annual impairment test, as described in the Company's summary of significant accounting policies, is complex and highly judgmental. Due to the current economic conditions as discussed on page X of Management Commentary, there is significant uncertainty embedded in the future cash flow projections used in the impairment calculation. The Company performed this testing as at [date]. No impairment was recognized because the recoverable amount of the unit to which the goodwill was allocated marginally exceeded its carrying value at that date. The Company has disclosed that a decline of Y% in the fair value of this unit would, all other things being equal, give rise to an impairment of the goodwill in the future and such an impairment would have a material negative effect on the Company's statement of financial position and statement of comprehensive income, but would not impact its cash flow from operations.

Valuation of Financial Instruments

The Company's disclosure with respect to its structured financial instruments is included in Note 5. Due to the significant measurement uncertainty associated with these instruments, we determined that there was a high risk of material misstatement of the financial statements related to the valuation of them. As part of our response to this risk, our firm's valuation specialists developed an independent range for purposes of evaluating the reasonableness of management's fair value estimate, which was determined through its use of a model. Management's recorded amount fell within our range.

Audit Strategy Relating to the Recording of Revenue, Accounts Receivable, and Cash Receipts

During the year, the Company implemented a new system to record revenue, accounts receivable, and cash receipts, which involved the introduction of new accounting software. The new system centralizes processes and related internal control for five of the Company's seven operating segments. These processes and controls are significant to our audit of the financial statements because they affect a number of material financial statement accounts. We discussed the effect of the new system implementation on our audit strategy with those charged with governance, including our consideration of the work that had been performed on the new system by the company's internal audit function. Our audit strategy included supporting our understanding of the design of the new system through discussion with relevant personnel; testing the effectiveness of key controls; and testing the transfer of balances to the new accounting ledgers.

Involvement of Other Auditors [See paragraphs 77–80]

At our request, other auditors performed procedures on the financial information of certain subsidiaries to obtain audit evidence in support of our audit opinion. The work of audit firms with which we are affiliated constituted approximately [percentage of audit measured by, for example, audit hours] of our audit and the work of other non-affiliated audit firms constituted approximately [percentage of audit measured by, for example, audit hours] of our audit. Our responsibilities for the audit are explained in the Auditor's Responsibility section of our report.

Other Information [See paragraphs 65–71]

As part of our audit, we have read [clearly identify the specific other information read, e.g., the Chairman's Statement, the Business Review, etc.] contained in [specify the document containing the other information, e.g., the annual report], for the purpose of identifying whether there are material inconsistencies with the audited financial statements. Based upon reading it, we have not identified material inconsistencies between this information and the audited financial statements. However, we have not audited this information and accordingly do not express an opinion on it.

Respective Responsibilities of Management, [Appropriate Title for Those Charged with Governance], and the Auditor*Responsibility of Management and [Those Charged with Governance] for the Financial Statements*
[See paragraphs 85–86]

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these financial statements in accordance with IFRSs, and for such internal control as management determines is necessary to enable the preparation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error. [Those charged with governance] are responsible for overseeing the Company's financial reporting process.

Management's Responsibilities Relating to Going Concern [See paragraph 32]

Under IFRSs, management is responsible for making an assessment of the Company's ability to continue as a going concern when preparing the financial statements. In assessing whether the going concern assumption is appropriate, management takes into account all available information about the future, which is at least, but is not limited to, twelve months from the end of the reporting period. Under IFRSs, the company's financial statements are prepared on a going concern basis, unless management either intends to liquidate the company or to cease trading, or has no realistic alternative but to do so.

IFRSs also require that, when management is aware of material uncertainties related to events or conditions that may cast significant doubt on the Company's ability to continue as a going concern, management disclose those uncertainties in the financial statements.

Auditor's Responsibility [See paragraphs 81–84]

The objectives of our audit are to obtain reasonable assurance about whether the financial statements as a whole are free from material misstatement, whether due to fraud or error, and to issue an auditor's report that includes our opinion. Reasonable assurance is a high level of assurance, but is not a guarantee that an audit conducted in accordance with ISAs will always detect a material misstatement when it exists. Misstatements can arise from fraud or error and are considered material if, individually or in the aggregate, they could reasonably be expected to influence the economic decisions of users taken on the basis of these financial statements.

As part of an audit in accordance with ISAs, we exercise professional judgment and maintain professional skepticism through the planning and performing of the audit. We also:

- Identify and assess the risks of material misstatement of the financial statements, whether due to fraud or error, design and perform audit procedures responsive to those risks, and obtain audit evidence that is sufficient and appropriate to provide a basis for our opinion. The risk of not detecting a material misstatement resulting from fraud is higher than for one resulting from error, as fraud may involve collusion, forgery, intentional omissions, misrepresentations, or the override of internal control.
- Obtain an understanding of internal control relevant to the audit in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the company's internal control.
- Obtain sufficient appropriate audit evidence regarding the financial information of entities and business activities within the group to express an opinion on the group financial statements. We are responsible for the direction, supervision and performance of the group audit engagement and remain solely responsible for our audit opinion. [Bullet applicable for group audits only] [See paragraph 80]
- Evaluate the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates and related disclosures made by management.
- Evaluate the overall presentation, structure and content of the financial statements, including the disclosures, and whether the financial statements represent the underlying transactions and events in a manner that achieves fair presentation.
- Communicate with [those charged with governance] regarding, among other matters, the planned scope and timing of the audit, the significant audit findings, and any significant deficiencies in internal control that we identify during our audit. We also communicate with them regarding all relationships and other matters that we believe may reasonably be thought to bear on our independence. [Last sentence for listed entities only]

Report on Other Legal and Regulatory Requirements [See Appendix 4]

The form and content of this section of the auditor's report would vary depending on the nature of the auditor's other reporting responsibilities prescribed by local law, regulation, or national auditing standards. Depending on the matters addressed by other law, regulation or national auditing standards, national auditing standard setters may choose to integrate reporting on these matters with reporting as required by the ISAs (shown in the Report on the Financial Statements section).

The engagement partner responsible for the audit resulting in this report is [name]. [See paragraphs 72–73]

[Signature in the name of the audit firm, the personal name of the auditor, or both, as appropriate for the particular jurisdiction]

[Address]

[Date]

LIITE 3: Tutkimusaineistona käytetyt artikkelit

- BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto. 2015. Tilintarkastuskertomus uudistuu. *Tilintarkastus-Revision*, 4–5, 76.
- Blummé, N. 2006. Uudet tilintarkastuskertomusmallit ja toimintakertomuksen tarkastaminen. *Tilintarkastus-Revision*, 1, 77.
- Blummé, N. 2008b. Osakeyhtiön uusi tilintarkastuskertomusmalli. *Tilintarkastus-Revision*, 1, 12–17.
- Fraktman, M. 2012. Tilintarkastuksen EU-sääntelyyn ehdotetaan merkittäviä muutoksia. *Tilintarkastus-Revision*, 1, 14–16.
- Fraktman, M. & Vuopala, T. 2008. Tilintarkastus on suoritettava kansainvälisten tilintarkastusstandardien mukaisesti. *Tilintarkastus-Revision*, 3, 39–43.
- Gullkvist, B. 2013a. Tilintarkastuskertomukseen halutaan lisää läpinäkyvyyttä. *BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto*, 4, 30–33.
- Gullkvist, B. 2013b. Tilintarkastuskertomus uudistuu Yhdysvalloissa. *BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto*, 6, 35–37.
- Laitinen, E. & Laitinen, T. 2006. Mukautetun tilintarkastuskertomuksen merkitys maksuhäiriön ennustamisessa. *Tilintarkastus-Revision*, 5, 42–48.
- Nevalainen, R. 2007. Tilintarkastuskertomuksesta. *Tilintarkastus-Revision*, 4, 4–5.
- Niemi, L. & Kuhta, T. 2014. Going concern -arvion merkitys lisäinformaationa. *BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto*, 6, 44–47.
- Paananen, M. & Rönkkö, J. 2015. Mukautukset kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastuskertomuksissa. *BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto*, 4–5, 26–29.
- Remes, M. 2010. Sijoittaja haluaa tilintarkastuksesta enemmän irti. *Tilintarkastus*, 1, 6–9.
- Riistama, V. 2007. Tiesitkö tämän tilintarkastuksesta? Osa VII: Tilintarkastajan raportointi. *Tilintarkastus-Revision*, 1, 8–13.
- Savtschenko, C. 2015. Tähtäimessä informatiivisempi tilintarkastuskertomus. *BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto*, 1, 22–25.
- Suomela, E. 2012. PIE-yhteisöjen tilintarkastusta viedään väärille raiteille. *Tilintarkastus-Revision*, 3, 18–21.
- Sviili, T. 2009a. Pyöreitä raportoinnin rintamalla. *Tilintarkastus-Revision*, 2, 6–9.
- Sviili, T. 2009b. Takaportti jäi auki kansallisille lausunnoille. *Tilintarkastus-Revision*, 5, 20.

- Sviili, T. 2009c. Tilintarkastuskertomus on yrityksen ja tilintarkastajan välinen asia. *Tilintarkastus-Revision*, 5, 16–19.
- Sviili, T. 2009d. Uusia tuulia tilintarkastuksen ohjauksessa. *Tilintarkastus-Revision*, 2, 5.
- Sviili, T. 2010. Talousjohtajat tyytyväisiä tilintarkastuksen tasoon. *Tilintarkastus-Revision*, 6, 48–49.
- Sviili, T. 2012. ”Herpaantumattoman tylsä kuvaus”. *Tilintarkastus-Revision*, 5, 5.
- Tienari, A. 2015b. Tilintarkastuskertomusta nykymuodossaan pidetään toimivana. *BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto*, 1, 26–29.
- Tilintarkastus-Revision. 2009. Tilintarkastuskertomuksen sisältö. *Tilintarkastus-Revision*, 5, 78–80.
- Tilintarkastus-Revision. 2011. IAASB kartoittaa tilintarkastajan raportoinnin kehittämistarpeita. *Tilintarkastus-Revision*, 4, 25.
- Tilintarkastus-Revision. 2012. Uusia avauksia tilintarkastuskertomuksen laajentamisesta. *Tilintarkastus-Revision*, 5, 21.
- Tähtinen, I. 2014. Tilintarkastuksen suomalainen erityisongelma. *BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto*, 3, 46–47.
- Virkilä, T. 2009. Tilintarkastuskertomuksen sisällössä tapahtunut merkittäviä muutoksia. *Tilintarkastus-Revision*, 5, 72–77.
- Virkilä, T. 2013. Tilintarkastajan raportointi – väärinymmärryksiä puolin ja toisin. *BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto*, 5, 48–51.
- Virkilä, T. 2014a. Mukautettu kertomus haaste kokeneellekin tilintarkastajalle. *BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto*, 1, 30–33.
- Virkilä, T. 2014b. Tilinpäätöksen virheet ja niiden vaikutus tilintarkastuskertomukseen. *BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto*, 2, 50–53.
- Ylipiha, R. 2015. Mukautetut tilintarkastuskertomukset. *BALANSSI – raportointi & hyvä hallinto*, 2, 46–49.