



# UNIVERSITY OF TAMPERE

This document has been downloaded from  
TamPub – The Institutional Repository of University of Tampere

 *Publisher's version*

The permanent address of the publication is  
<http://urn.fi/URN:NBN:fi:uta-201406021541>

Author(s): Heiskanen, Johanna; Kihn, Lili-Anne; Näsi, Salme  
Title: Laskentatoimen ja tilintarkastuksen ajankohtaiskysymyksiä  
Main work: Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen  
Editor(s): Heiskanen, Johanna; Kihn, Lili-Anne; Näsi, Salme  
Year: 2009  
Pages: 13-18  
ISBN: 978-951-44-7795-9  
Publisher: Tampere University Press  
Discipline: Business and management  
Item Type: Article in Compiled Work  
Language: fi  
URN: URN:NBN:fi:uta-201406021541

All material supplied via TamPub is protected by copyright and other intellectual property rights, and duplication or sale of all part of any of the repository collections is not permitted, except that material may be duplicated by you for your research use or educational purposes in electronic or print form. You must obtain permission for any other use. Electronic or print copies may not be offered, whether for sale or otherwise to anyone who is not an authorized user.

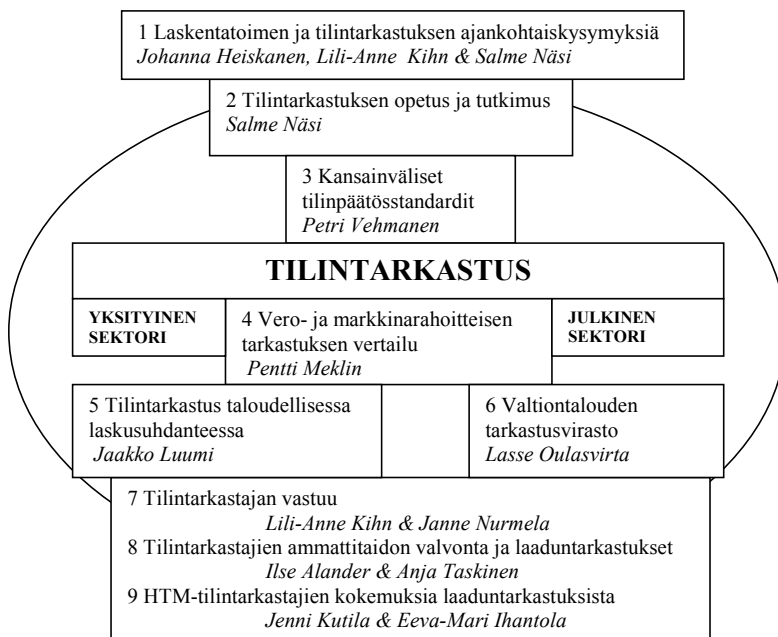
# 1. **Laskentatoimen ja tilintarkastuksen ajankohtaiskysymyksiä**

Johanna Heiskanen, Tampereen yliopisto  
Lili-Anne Kihn, Tampereen yliopisto  
Salme Näsi, Tampereen yliopisto

Laskentatoimi, erityisesti kirjanpito ja tilinpäätös, sekä tilintarkastus liittyvät kiinteästi toisiinsa. Tämän kirjan artikkeleissa pääpaino on tilintarkastuksen ja yhteiskunnan välisissä suhteissa ja tilintarkastajan työssä, mutta myös laskentatoimi on esillä eräissä artikkeleissa. Toisaalta tilintarkastus yksityisellä ja julkisella sektorilla on seurannut omia ratojaan ja oman historiallisen kehityksensä polkuja. Nyt kuitenkin näyttää siltä, että julkista ja yksityistä sektoria pyritään eri tavoin lähentämään toisiinsa, niin toiminnallisesti kuin myös erilaisissa hallinnollisissa ratkaisuissa. Tämä koskee myös laskentatoimea ja tilintarkastusta, eikä vain Suomen tasolla vaan maailmanlaajuisesti. Tähän teokseen on siksi sisällytetty myös yksi laskentatoimea ja sen kansainvälistä standardointia käsittelevä artikkeli.

Käsillä olevassa kirjassa tarkastellaan aluksi Suomen yliopistojen kauppatieteellisissä yksiköissä tapahtuvaa tilintarkastuksen koulutusta ja siihen liittyvää kurssitarjontaa sekä aihepiirin parissa tehtyä tieteellistä tutkimusta. Seuraavaksi arvioidaan ajankohtaista julkisen sektorin kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IPSAS) pohjaksi luotua viitekehystä ja siihen kuuluvien laatukriteerien soveltuvuutta. Tämän jälkeen kirjassa tarkastellaan tilintarkastusta sekä yksityisellä että julkisella sektorilla, näiden sektoreiden eroja tilintarkastuksen kannalta

ja eri tilintarkastusinstituutioiden roolia tilintarkastuksessa. Erityiskysymyksenä käsitellään myös hyvin ajankohtaista aihetta, yritysten tilintarkastusta taloudellisen laskusuhdanteen aikana. Useissa tämän kirjan teksteissä nousee keskeiseksi tilintarkastuksen rooli varmennuspalveluna ja tuon varmennuspalvelun laatu, ja siinä annettujen tietojen oikeellisuus. Kirjan loppupuolella käsitelläänkin tilintarkastuksesta käytävää vastuukeskustelua sekä tilintarkastuksen laadunvarmistusta ja ammattitaidon valvontaa. Kirjan rakenne ja aihealueet on koottu kuvioon 1.



**Kuvio 1.** Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen -kirjan aihealueet

Salme Näsi on artikkelissaan määritellyt (tilin)tarkastuksen (audit) käsittämään kolme eri osa-aluetta – tilintarkastus, toiminnan tarkastus ja normien noudattamisen tarkastus. Vaikka yrityssektorilla tarkastus

perinteisesti liittyy tilinpäätökseen ja sen antamaan kuvaan yrityksen taloudellisesta asemasta, tuloksesta ja kassavirroista, on erityisesti julkisen sektorin tarkastuksessa keskeistä toiminnan vaikuttavuuden ja tehokkuuden tarkastus (Operational audits) sekä voimassa olevien normien noudattamisen tarkastus (Compliance audits). Tältä pohjalta artikkelissa tarkastellaan tilintarkastuksen opetusta ja tutkimusta suomalaisissa kauppatieteellisissä yksiköissä. Keskeisinä tuloksinaan kirjoittaja toteaa, että opetus on kapea-alaisesti tilintarkastuksen opetusta ja sitä järjestetään yleensä parin kolmen kurssin verran laskentatoimen oppiaineessa. Joissakin yksiköissä tilintarkastus on nyt otettu yhdeksi koulutuksen erikoistumisaloista ja niissä yksiköissä tarkastuksen opetusta järjestetään huomattavasti keskimääräistä enemmän, eräissä yksiköissä myös julkisen sektorin tarkastustehtäviin orientoituen. Tilintarkastustutkimuksen määrä on kasvanut paitsi pro gradu-tutkielmien tasolla, myös väitöskirjojen tasolla. Tilintarkastuksen empiirinen tutkimus on kuitenkin suuri haaste, johtuen itse tarkastusprosessin ja siinä syntyvien dokumenttien (tilintarkastuskertomusta lukuun ottamatta) luottamuksellisuudesta.

Petri Vehmasen artikkelin aihe liittyy kansainvälisiin julkisen sektorin tilinpäätösstandardeihin (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS). Teksti pureutuu niiden perustaksi muodostetun käsitteellisen viitekehyksen (conceptual framework) sisältämiin informaation laatuominaisuuksiin. Vehmanen esittää viitekehystä ja sen sisältämää laatuominaisuuksien hierarkiaa kohtaan varsin ankaraa kritiikkiä. Kritiikki johtuu siitä, että julkisen sektorin standardeja luova IPSASB (IPSAS-Board) on määritellyt käsitteellisen viitekehyksen ja siihen sisältyvän informaation laatuominaisuuksien hierarkian ikään kuin teoriaksi, vaikka sen osoittaminen oikeaksi niin sanotun tieteellisen menetelmän avulla on mahdotonta. Vehmanen täsmentää asiayhteyteen sopivat laatuominaisuudet ja rakentaa niistä uuden hierarkian, jonka pohjalta voidaan tieteellistä menetelmää ja siihen sisältyvää jatkuvaa kiertoa (continuing cycle) soveltaen arvioida tilinpäätösinformaation käyttökelpoisuus (usefulness). Artikkelin on teoreettinen ja antaa perustellun ja selkeän mallin siitä, mitä kriteereitä tai laatuomai-

suuksia käyttäen ja miten tilinpäätösinformaation käyttökelpoisuutta voidaan arvioida. Julkisen sektorin tilinpäätösstandardien perustaksi muodostettava käsitteellinen viitekehys on vasta englanninkielisessä kehitysvaiheessa, ja siitä syystä Vehmasen kommenttipuheenvuorona IBSAS Boardille lähetetty artikkelikin on tässä mukana kirjan muista artikkeleista poiketen englanninkielisenä.

Pentti Meklin tarkastelee kirjoituksessaan verorahoitteen toiminnan eroja markkinarahoitteen toimintaan verrattuna ja käsittelee tarkemmin tilintarkastusta erityisesti verorahoitteisella sektorilla. Erot markkinarahoitteen ja verorahoitteen toiminnan välillä kumpuavat toimintojen erilaisista perustarkoituksista, taloudellisesta tai asiallisesta perustarkoituksesta. Markkinarahoitteen toiminnan tarkoitus on tuottaa voittoa omistajilleen, tätä voidaan kutsua taloudelliseksi perustarkoitukseksi. Markkinarahoitteisessa toiminnassa reaali- ja rahaprosessit ovat suoraan yhteydessä toisiinsa, mutta tämä yhteys puuttuu verorahoitteisesta toiminnasta, jossa rahaprosessin kuvaus kertoo tulojen ja menojen suhteesta, mutta ei niillä aikaan saadun vastikkeen laadusta. Verorahoitteisessa toiminnassa toiminnan lähtökohtana onkin asiallinen perustarkoitus, johon liittyy toisaalta taloudenpidon tasapainovaatimus ja toisaalta toiminnan tuloksellisuusvaatimus. Meklin analysoi näiden eroavaisuuksien vaikutusta tilintarkastuksen lähtökohtiin ja keskeisiin tarkastuksen painopistealueisiin. Näiden erojen vuoksi markkinarahoitteen ja verorahoitteen toiminnan tilintarkastuksen sisältöön ja tilintarkastajien osaamiseen kohdistuu hyvin erilaisia vaatimuksia. Tämä on asia, joka Meklinin mukaan pitää ottaa huomioon keskusteltaessa ja harkittaessa siirtymistä kolmesta eri auktorisoidusta tilintarkastajatutkinnosta yhden tilintarkastajan tutkintoon.

Jaakko Luumi käsittelee kirjoituksessaan tilintarkastusta sekä yleisellä tasolla että erityisesti taloudellisen laskusuhdanteen aikana. Artikkelin pyrkii selvittämään, mitä erityispiirteitä tilintarkastukseen sisältyy, kun taloudellinen tilanne heikkenee. Tällaisessa tilanteessa keskeisiksi nousevat etenkin yhtiön pääoman väheneminen, going concern -kysymykset, hyödykkeiden arvostuskysymykset ja tilinpäätöksen jälkeiset tapahtumat. Luumi käsittelee artikkelissaan sitä, miten

tilintarkastajan tulee käsitellä näitä erityiskysymyksiä ja millaisiin toimenpiteisiin niiden johdosta on ryhdyttävä. Artikkelissa erityiskysymyksiä käsitellään kirjanpitolain, osakeyhtiölain ja KHT-yhdistyksen tilintarkastussuosituksen pohjalta.

Lasse Oulasvirta tarkastelee artikkelissaan Valtiontalouden tarkastusvirastoa (VTV) valtion (tilin)tarkastuksen toteuttajana. Oulasvirta valottaa VTV:n tilintarkastustyötä paitsi historiallisesta perspektiivistä myös keskeisiä tarkastuksen laadun kriteereitä – riippumattomuus, tarkastuksen kattavuus, tarkastustoiminnan laatu ja tarkastusriski – käyttäen. Hän myös arvioi kilpailun puutteen sekä kielteisiä että myönteisiä vaikutuksia VTV:n tarkastuksen laatuun.

Kihnin ja Nurmelan, Alanderin ja Taskisen sekä Kutilan ja Ihan-tolan tutkimukset muodostavat kolmen kirjoituksen rykelmän, jossa käsitellään tilintarkastajan vastuuseen ja tilintarkastuksen laatuun liittyviä kysymyksiä yksityisellä sektorilla. Kaikkien kolmen kirjoituksen pohjana ovat empiiriset tutkimustulokset tai käytännön kokemukset ja kirjoitusten kattamat ajanjaksot ulottuvat 1990-luvulta 2000-luvulle.

Lili-Anne Kihnin ja Janne Nurmelan tutkimus käsittelee tilintarkastajan vastuukysymyksiä. Tutkimuksessa analysoidaan tilintarkastajan vastuun sisältöä suomenkielisen ammattilehtikirjoittelun pohjalta. Tutkimuksessa muodostetaan Tilintarkastus-lehden kirjoituksissa vuosina 1998-2007 usein esiintyneiden teemojen pohjalta synteesi siitä, mitä tilintarkastajan vastuusta on kulloinkin ajateltu ja argumentoitu ja mitä muutoksia näissä on ollut havaittavissa. Tutkimuksen tulokset viittaavat siihen, että tilintarkastuksen vastuuseen liittyvän ajattelun sisältö ei ole ainoastaan muuttunut vuosien myötä, vaan myös syventynyt eri kehitysvaiheiden kautta. Erityisesti alan kansainvälistyminen, kotimaiset muutostarpeet ja lainsäädännön kehittyminen näyttävät motivoineen kirjoittelua.

Ilse Alanderin ja Anja Taskisen kirjoituksessa käsitellään tilintarkastajan ammattitaidon valvontaa, laaduntarkastuksia ja niissä tapahtuneita muutoksia vuodesta 1994 aina nykypäiviin asti. Aihetta tarkastellaan sekä valvontaviranomaisen, KHT-tilintarkastajan että

laadunvalvojan näkökulmasta. Kirjoitus pohjautuu mm. vanhaan tilintarkastuslakiin (937/1994), Keskuskauppakamarin vuonna 1994 vahvistamiin KHT- ja HTM-tilintarkastajasääntöihin, EU-komission suositukseen (OJ 31.3.2001 L91/91), erinäisiin Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan antamiin ohjeisiin, uuteen tilintarkastuslakiin (459/2007) sekä empiiriseen aineistoon ja kirjoittajien omiin kokemuksiin Tampereen kauppakamarin parissa.

Edellisen kirjoituksen tavoin myös Jenni Kutilan ja Eeva-Mari Ihantolan kirjoitus sijoittuu laaduntarkastuksen alueelle. Kutila ja Ihantola raportoivat keskeisiä tuloksia empiirisestä tutkimuksesta, jossa kartoitettiin ja analysoitiin sitä, miten Pirkanmaan HTM-tilintarkastajat ovat kokeneet HTM-tilintarkastajat ry:n laadunvarmistusjärjestelmään kuuluvat laaduntarkastukset. Erityisesti tutkimuksessa on kartoitettu HTM-tilintarkastajien kokemuksia laaduntarkastusten hyödyistä ja ongelmista sekä vaikutuksista heidän tilintarkastustyöhönsä vuosina 1998-2006. Tutkimuksessa esitettävien kuvailevien tilastojen perusteella kokemukset laaduntarkastuksista ovat olleet pääosin positiivisia mutta kehittämistarpeitakin esiintyy.

Kaiken kaikkiaan voinee sanoa, että kirja tarjoaa katsauksen eräisiin ajankohtaisiin laskentatoimen ja tilintarkastuksen teemoihin, jotka samalla kuitenkin ovat myös näiden aihealueiden kestoaiheita. Kirjan julkaisuhetkellä erittäin ajankohtaiseksi on noussut kysymys, miten on mahdollista maailmanlaajuisten finanssikriisien ja talouskuplien synty ja enemmän tai vähemmän yllättävä puhkeaminen, vaikka laskentatoimi ja tilintarkastus ovat entistä tarkempaan säädelyjä ja standardeitoja. Näihin kysymyksiin tämä kirja ei pyri antamaan vastausta, vaikka niihin ehkä joitain ajatuksia ja vastauksia tällä kirjoittajajoukolla olisikin antaa.