



Turun yliopisto
University of Turku

HALLINNON TARKASTUS - NORMIT VS. KÄYTÄNTÖ

Liiketaloustiede: laskentatoimen pro
gradu -tutkielma

Laatija:

Miina Haapala 415291

Ohjaajat:

KTT Erkki Vuorenmaa

KTM Minna Vähäsalo

22.10.2014

Pori

Sisällysluettelo

1	JOHDANTO	5
1.1	JOHDATUS TUTKIELMAN AIHEESEEN	5
1.2	TUTKIMUSONGELMAT, TUTKIMUKSEN TAVOITTEET JA TUTKIMUSOTE	7
1.3	AINEISTON KERUU JA DATAN ANALYSOINTI	8
1.4	TUTKIMUKSEN KULKU	11
2	TILINTARKASTUSTUTKIMUS	13
2.1	TILINTARKASTUSTUTKIMUS OSANA LASKENTATOIMEN TUTKIMUSTA	13
2.2	TILINTARKASTUSTUTKIMUKSEN LUOKITTELU	13
2.3	TILINTARKASTUSTUTKIMUS SUOMESSA 1960-LUVULTA NYKYPÄIVÄÄN.....	16
2.4	TUTKIMUS OSANA TILINTARKASTUSTUTKIMUKSEN KOKONAISUUTTA	20
3	INSTITUTIONAALINEN TEORIA	23
3.1	ORGANISAATIOKÄYTTÄYTYMINEN JA INSTITUTIONAALINEN TEORIA	23
3.2	INSTITUTIONAALISEN TEORIAN OSA-ALUEET	27
3.3	INSTITUTIONAALINEN TEORIA JA YKSILÖTASO	28
3.4	INSTITUTIONAALINEN TEORIA TÄSSÄ TUTKIMUKSESSA	30
4	HALLINNON TARKASTUS - NORMIT	33
4.1	HALLINNON TARKASTUKSEN MÄÄRITELMÄ	33
4.2	HALLINNON TARKASTUKSEN HISTORIA	34
4.3	HALLINNON TARKASTUKSEN SISÄLTÖ JA LAAJUUS	37
4.4	PÖYTÄKIRJOJEN, SOPIMUSTEN, VIRANOMAISILLE ANNETTAVIEN ILMOITUSTEN JA KIRJEENVAIHDON TARKASTAMINEN	39
4.5	LÄHEISTEN JA LÄHIPIIRIIN KANSSA TEHTYJEN LIIKETOIMIEN TARKASTAMINEN.....	41
4.6	VARAINHOIDON, VAROJEN PANTTAUSTEN JA VAKUUTUSTEN HOIDON TARKASTAMINEN 42	
4.7	TOIMINNAN ORGANISOINNIN, SISÄISEN TARKASTUKSEN JA INFORMAATIOJÄRJESTELMIEN TARKASTAMINEN	43
4.8	OSAKAS- JA JÄSENREKISTERIEN JA VEROASIOIDEN HOIDON TARKASTAMINEN SEKÄ KANNATTAVUUDEN JA RAHOITUKSEN ANALYSOINTI.....	44
4.9	HUOMAUTTAMINEN HALLINNON TARKASTUKSEN YHTEYDESSÄ	45
4.10	HALLINNOINTI- JA OHJAUSKOODIT ELI CORPORATE GOVERNANCE.....	46
4.11	ISA 260 JA KOMMUNIKAATION ROOLI HALLINNON TARKASTUKSESSA	48
4.12	HALLINNON TARKASTUKSEN NORMEISTA KÄYTTÄNTÖÖN.....	49
5	HALLINNON TARKASTUS – KÄYTÄNTÖ	51
5.1	HALLINNON TARKASTUKSEN ROOLI OSANA TILINTARKASTUSTA	51
5.2	HALLINNON TARKASTUKSEN SISÄLTÖ KÄYTÄNNÖSSÄ.....	56
5.3	HALLINNON TARKASTUKSEN SISÄLLÖN MÄÄRITYMINEN	60

5.4	NORMIEN VÄLJYYS JA NIIDEN LUOMAT HAASTEET	61
5.5	HALLINNON TARKASTUKSEN SISÄLLÖN MUUTTUMINEN.....	62
5.6	HALLINNON TARKASTUS JA TILINTARKASTAJAN OMAT TOIMINTATAVAT	65
5.7	HALLINNON TARKASTUKSEEN VALMISTAUTUMINEN.....	68
6	LOPUKSI	71
6.1	YHTEENVETO	71
6.2	JOHTOPÄÄTÖKSET JA JATKOTUTKIMUSMAHDOLLISUUDET	72
	LÄHTEET	76
	LIITE 1 HAASTATTELUT	79
	LIITE 2 TUTKIMUKSEEN OSALLISTUJAT	80
	LIITE 3 TEEMAHAASTATTELURUNKO	81

KUVIOLUETTELO

KUVIO 1 INSTITUTIONAALISEN TEORIAN OSA-ALUEET	27
KUVIO 2 INSTITUTIONAALISTUMISEN PROSESSI	29
KUVIO 3 TILINTARKASTUSEVIDENSSIN HIERARKIA.....	37
KUVIO 4 INSITUTIONAALINEN TEORIA JA ISOMORFISMIN MUODOT HALLINNON TARKASTUKSESSA.....	57
KUVIO 5 A) TILINTARKASTUSPROSESSI LAKISÄÄTEISENÄ KAKSIVAIHEISENA TEHTÄVÄNÄ 1-2 JA B) EMPIRIAAN POHJAUTUVA PALVELUPITOINEN TILINTARKASTUSPROSESSI	66

TAULUKKOLUETTELO

TAULUKKO 1 INSTITUTIONAALINEN NÄKÖKULMA	25
---	----

1 JOHDANTO

1.1 Johdatus tutkielman aiheeseen

"Näin etukäteen tulee mieleen, että yksi ongelma on hallinnon tarkastuksen alue. Kansainvälisten tilintarkastusstandardien mukaanhan annetaan lausunto vain tilinpäätöksen tarkastuksesta. Suomen tilintarkastuslain mukaan tarkastetaan myös hallinto, vaikkei siitä lausuntoa annetakaan. Mitä hallinnon tarkastukseen sisältyy? Tässä tulee dialektinen asetelma: laki ei sano juuri mitään, mutta käytäntö kertoo hyvän tilintarkastustavan mukaisen tavan, myös tilintarkastusalueesta... Ja miten paljon hallinnon tarkastuksen yhteydessä suoritetaan muuta tarkastusta – liittyykö se hallinnon tarkastukseen, kun tilintarkastaja turvatakseen selustansa ottaa valtavan määrän kopioita asiakirjoista ja osakasjohtajat miettivät tilintarkastajan avustuksella, miten tulosta kannattaa nostaa veroedullisesti itselleen tai tehdä yritysjärjestelyjä. Vai kuuluvatko tämäntyyppiset asiat hallinnon tarkastukseen ollenkaan – kyllä siinä pohtimista olisi."
(Tilintarkastaja Tapani Torpo, sähköpostivastaus 1.3.2012)

Lainsäädännön tavoitteena on ohjata toimintaa yhteiskunnassa niin, että toiminnalla on yleisesti hyväksytyt puitteet. Toimivan elinkeinoelämän perustana voidaan nähdä olevan luotettava informaatio, joka varmistetaan tilintarkastuksella (Torpo 2012, 41). Lakisääteinen tilintarkastus on asetettu julkisen edun valvojaksi. Yhteiskunnan ei kuitenkaan voida nähdä johdonmukaisesti suorittavan esimerkiksi tilinpäätösten tai toiminnan lainmukaisuuden valvontaa, vaan se on esimerkiksi verottajan harteilla. Ensisijaisesti tilintarkastus nähdään laillisuusvalvontana, jolla varmistetaan, että lakeja ja säädöksiä on noudatettu. Osana lakisääteistä valvontaa on olemassa erilaisia raportteja. Näistä esimerkkinä voidaan mainita julkinen tilintarkastuskertomus, joka lausuntoineen kertoo tilinpäätöksen luotettavuudesta ja siitä, että yrityksen toiminta on kaikkien lakien mukaista. Hallitus ja toimitusjohtaja ovat vastuussa siitä, että laadittu tilinpäätös on luotettava (Torpo 2012, 118–119).

Uusi tilintarkastuslaki tuli voimaan 1.7.2007 (Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2007, 19). Tilintarkastuksella pyritään varmistumaan siitä, että yhteisöt ja säätiöt noudattavat kirjanpitolakia. Tilintarkastus voidaan jakaa tilintarkastajan tehtävien mukaan kolmeen eri osa-alueeseen, joista ensimmäinen on lakisääteinen tilintarkastus. Tutkimuksessa keskitytään juuri tähän kyseiseen osa-alueeseen. Toinen osa-alue on tilintarkastajan lakisääteiset tehtävät sekä viranomaisille ja tuomioistuimille annetut kirjalliset

lausunnot. Kolmas osa-alue on sopimusperusteiset tehtävät sekä muu toiminta (Horsmanheimo ym. 2007, 26–33).

Tilintarkastajan lakisääteiset tehtävät voidaan edelleen jakaa kolmeen ryhmään, joita ovat tilikauden kirjanpidon tarkastus, tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tarkastus sekä viimeisenä hallinnon tarkastus (Horsmanheimo ym. 2007, 75). Hallinnon tarkastus on lähtökohtaisesti laillisuuden tarkastamista, ja sen kohteena on erityisesti yhtiön johto. Tällä pyritään tuomaan esille seikkoja, joista saattaisi esimerkiksi seurata vahingonkorvausvelvollisuus (Horsmanheimo ym. 2007, 83–84).

Tilintarkastus nimenä viittaa tilien tarkastukseen. Suomessa tilintarkastus sisältää kuitenkin paljon muutakin kuin ainoastaan nimenomaan tilien tarkastusta. On huomattava, että Suomessa tilintarkastusalueiden sisältöä ei ole tilintarkastuslaissa määritelty. Vastaavasti kirjanpitolaissa on määritelty kirjanpidon, tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sisältö. Myös kirjanpitoasetuksesta löytyy tarkat määritelmät tilinpäätöksen tuloslaskelma- ja tasekaavojen sekä liitetietojen esittämistavalle. Koska edellä mainituille on tarkat määritelmät, on tarkastusalueiden rajat vedetty niiden osalta. Osa-alue, jolle ei rajoituksia etukäteen ole määritelty on hallinnon tarkastus, ja tämä voidaan nähdä jopa ongelma-alueena (Torpo 2012, 96).

Hallinnon tarkastusalue on laaja, ja sen on sanottu määräytyvän hyvän tilintarkastustavan mukaisesti, jolloin tilintarkastajalla on valtavasti liikkumavaraa hallinnon tarkastuksen alueella (Torpo 2012, 98–99). Hallinnon tarkastuksen tarkemman määrittelyn puute herättää kysymyksen, miten hallinnon tarkastus käytännössä päädytään suorittamaan. Koska tilintarkastajan on periaatteessa mahdollista suorittaa hallinnon tarkastus parhaaksi näkemällään tavalla, voidaanko olettaa, että kaikki tilintarkastajat päätyvät samoihin lopputuloksiin tarkastuksissaan. Hallinnon tarkastus on kuitenkin hyvin olennainen osa-alue tilintarkastuksessa.

Tilintarkastaja Tapani Torpo havaitsi tutkiessaan tilintarkastuksen normistoa ja käytäntöä, että näiden kahden välillä on olemassa suuriakin eroja. Hänen mukaansa ainoastaan tilintarkastuksen perustarkoitus, eli juuri sen lainmukaisuus sekä toiminnan luotettavuus, ovat yhteneväisiä normiperusteisuuden kanssa (Torpo 2012, 3). Tutkijan ennen tutkimuksen aloittamista käymät keskustelut tilintarkastajien kanssa saivat tutkijan vakuuttuneeksi hallinnon tarkastuksen tutkimisen tarpeellisuudesta juuri samaisesta normiston ja käytännön vertailun näkökulmasta. Taustalla on varmasti olemassa erilaisia seikkoja, jotka vaikuttavat siihen, miten hallinnon tarkastus suoritetaan ja miten sen suorittaminen kehittyy ja muokkautuu tilintarkastajan kokemuksen ja tietämyksen karttuessa. Mielenkiintoista on myös selvittää, mitkä tekijät vaikuttavat tilintarkastajan käytäntöjen muodostumiseen hallinnon tarkastuksen yhteydessä. Tämän ymmärtämiseksi käytetään apuna institutionaalista teoriaa. Onko taustalla puhtaasti tilintarkastajan oma kokemus vai kenties myös joitain ulkoisia paineita?

1.2 Tutkimusongelmat, tutkimuksen tavoitteet ja tutkimusote

Tämän tutkimuksen tavoitteena on tarkastella hallinnon tarkastusta osana tilintarkastusta. Tutkimuksessa käytetään apuna aiempaa tieteellistä tutkimusta ja siihen pohjautuen pyritään muodostamaan ymmärrys siitä, miten tilintarkastaja suorittaa hallinnon tarkastuksen käytännössä. Koska hallinnon tarkastusta koskevat normit ovat väljät, voidaan hallinnon tarkastuksen nähdä olevan pitkälti tilintarkastajien harkinnan varassa. Tutkimuksessa on tavoitteena erityisesti tutkia tapaa, jolla eri tilintarkastajat muodostavat omia hallinnon tarkastusta koskevia käytäntöjään. Tutkimuksen tavoitteena on selvittää:

- Mitkä tekijät vaikuttavat hallinnon tarkastuksen käytäntöjen muodostumiseen?
- Miten institutionaalisen teorian avulla voidaan selittää tilintarkastajien käytäntöjen muodostumista hallinnon tarkastuksen yhteydessä?

Tutkimuksen alussa käydään läpi hallinnon tarkastuksen teoreettiset näkemykset, joiden pohjalta tilintarkastaja suorittaa hallinnon tarkastuksen. Tarkempien ja laajempien ohjeiden ja velvoitteiden kuitenkin puutuessa, tilintarkastajalle itselleen jää valta suorittaa hallinnon tarkastus parhaaksi näkemällään tavalla. Tässä tutkimuksessa tavoitteena on hahmottaa tilintarkastajan käytännön muodostumista hallinnon tarkastuksen yhteydessä institutionaalisen teorian avulla, joka selittää käytäntöjen ja toimintatapojen muodostumista ja erityisesti niiden samankaltaisuutta ja yhtenäistymistä.

Eri tilintarkastajia haastatteleamalla tutkimuksessa on tavoitteena tämän perusteella muodostaa käsitys tilintarkastajien käytännöistä hallinnon tarkastusta suorittaessaan. Haastattelujen perusteella tutkimukseen tuodaan tietoa käytännöstä, jota voidaan verrata aiemmin esitettyihin normeihin ja näin olleen saadaan käsitys siitä, miten normit eroavat käytännöstä hallinnon tarkastuksessa.

Suurin osa tilintarkastustutkimuksesta on keskittynyt taloustieteen teorioihin ja menetelmiin nojaavaan valtavirtatutkimukseen. Tilintarkastuksen roolia tilinpäätösinformaatiossa on tutkittu eniten (Kihn & Näsi 2011, 78). Tämä tutkimus on tutkimusotteeltaan toiminta-analyyttinen. Toiminta-analyyttisessä tutkimusotteessa empiristisellä aineistolla on olennainen rooli. Empiirisiä tutkimuskohteita on kuitenkin harvoja, ja aineiston analysointi nousee merkittävään rooliin tässä tutkimusotteessa. Tutkimuskohdetta analysoidaan kokonaisvaltaisesti, mutta tavoitteena ei kuitenkaan ole luoda yleistyksiä. Huomattavaa on kuitenkin, että myös teoria on merkittävässä roolissa (Lukka 1991, 170).

1.3 Aineiston keruu ja datan analysointi

Tämän tutkimuksen suunnittelu alkoi jo vuoden 2012 alussa. Tällöin tutkimuksen aihe oli ainoastaan raakile tutkijan omassa päässä. Tutkimuksen aiheen hahmottelu ja olennaisuuden selvittäminen jatkui koko kevään 2012. Tilintarkastajien kanssa käytyjen keskustelujen pohjalta tutkimuksessa päädyttiin hallinnon tarkastuksen tutkimiseen ja erityisesti sen normien ja käytäntöjen erojen selvittämiseen. Nämä niin sanotut esihaastattelut antoivat tutkijalle vahvistuksen tutkimuksen tarpeellisuudesta asiantuntijoiden taholta.

Tutkimuksen käsiteanalyttinen osa perustuu aiempiin tutkimuksiin sekä kirjallisuuteen ja tieteellisiin artikkeleihin. Tutkimuksen empiirisessä osiossa tehtävät haastattelut toteutettiin teemahaastatteluina. Haastattelut suoritettiin kasvotusten sekä sähköpostin ja puhelimen välityksellä. Haastateltavat ovat kaikki toimineet useita vuosia tilintarkastajina, koska hallinnon tarkastuksen sisäistäminen vaatii tilintarkastajilta vankan kokemuksen tilintarkastuksesta. Kaikilla haastateltavilla on takanaan vähintään 20 vuoden kokemus tilintarkastuksen suorittamisesta. Hallinnon tarkastaminen perustuu kokonaisuuksien hahmottamiseen ja asioiden välisten yhteyksien ymmärtämiseen, joiden hahmottaminen taas pohjautuu kokemukseen. Haastateltavat toimivat tilintarkastajina eri paikkakunnilla Suomessa. Osa tilintarkastajista toimii isommilla paikkakunnilla, kun taas osa toimii pienemmillä paikkakunnilla. Samoin toiset ovat tilintarkastajia suurissa kansainvälisissä tilintarkastusyhteisöissä, kun taas toiset harjoittavat tilintarkastusta pienemmissä yrityksissä. Tällä tavalla on pyritty lisäämään tutkimuksen monimuotoisuutta.

Tässä tutkimuksessa haastateltavia oli yhteensä 6 kappaletta. Kaikki haastateltavat ovat tilintarkastajia. Haastateltavista 2 on HTM-tilintarkastajia ja 4 haastateltavista on KHT-tilintarkastajia. Valitsemalla haastateltaviksi sekä HTM-tilintarkastajia että KHT-tilintarkastajia, pyrittiin tuomaan haastatteluihin erilaisia näkemyksiä sekä erilaisia kokemuksia. Teemahaastattelut suoritettiin syksyllä 2013 ja yksi alustava haastattelu ennen tutkimuksen aloittamista suoritettiin keväällä 2012.

Haastattelujen kestot vaihtelivat 40 minuutista yli kahteen tuntiin ja ne suoritettiin haastateltavien työpaikoilla, lukuun ottamatta puhelimitse ja sähköpostitse tehtyjä haastatteluja. Suorittamalla haastattelut haastateltaville tutussa ympäristössä mahdollistettiin haastateltavien rentoutuminen omassa tutussa ympäristössä. Yksi haastatteluista suoritettiin kokonaan sähköpostin välityksellä, ja yksi haastattelu puhelimitse haastateltavien erinäisistä kiireistä johtuen. Kaikki muut haastattelut suoritettiin kasvotusten. Kaikki haastattelut käytiin haastateltavan kanssa kahden kesken.

Teemahaastattelussa tutkija laatii kysymykset, joihin haastateltava vastaa. Haastateltavalla on täysi vapaus vastata kysymyksiin (Koskinen, Alasuutari & Peltonen 2005, 104). Haastateltaville lähetettiin tutkimuksen lopusta löytyvä teemahaastattelurunko ajoissa etukäteen, jotta he pystyivät tutustumaan siihen rauhassa ennen haastattelua.

Näin tutkimuksessa varmistuttiin siitä, että haastatteluista saatiin irti mahdollisimman paljon informaatiota, ja haastateltavilla oli käsitys tulevan haastattelun kulusta ja näin ollen myös mahdollisuus työstää haastattelukysymyksiä ajan kanssa. Tämä osoittautui hyväksi keinoksi, sillä moni haastateltavista saapui haastattelutilanteeseen mukanaan etukäteen laatimiaan muistiinpanoja, ja kävi selvästi ilmi, että osa heistä oli käyttänyt hyvinkin paljon aikaa haastatteluihin valmistautumiseen. Tutkimuksen onnistumisen kannalta oli myös erittäin toivottua saada haastateltavilta erilaisia neuvoja ja ohjeita seuraavaa haastattelua varten. Jotkut tutkijan etukäteen laatimista kysymyksistä osoittautui haastattelujen myötä jopa turhiksi. Näitä oli näin ollen mahdollista jättää kysymättä seuraavassa haastattelussa.

Teemahaastattelurunko, joka löytyy liitteenä, koostuu neljästä suuremmasta pääalueesta. Kunkin pääalueen alla on täsmentäviä alakysymyksiä. Ensimmäisessä alueessa käytiin läpi haastateltavan henkilökohtaisia tietoja. Tällä luonnollisesti saatiin avattua keskustelu, mutta saatiin myös selvyyttä haastateltavan historiasta sekä kokemuksesta, joka on erittäin oleellinen osa hallinnon tarkastusta. Teemahaastattelun seuraavassa osassa pureuduttiin hallinnon tarkastuksen suunnitteluun ja erityisesti siihen, miten kunkin tilintarkastajista sen omalla kohdallaan suorittaa. Tässä kohdassa haastateltavalla oli mahdollisuus kertoa omin sanoin, kuinka hän esimerkiksi valmistautuu hallinnon tarkastukseen sekä miten tämä valmistautumisprosessi on muovautunut ajan kuluessa. Haastateltavilla tilintarkastajilla oli myös mahdollisuus tässä vaiheessa kertoa, mikäli heidän kohdallaan jotkin erityiset seikat vaikuttavat hallinnon tarkastuksen suunnitteluun. Tässä vaiheessa haastattelua käytäessä läpi hallinnon tarkastuksen suunnittelua, nousi keskusteluissa ensimmäistä kertaa esille hallinnon tarkastuksen yksityiskohtaisten ohjeistusten puuttuminen. Erityisesti käsiteltiin sen vaikutusta hallinnon tarkastuksen suunnitteluun.

Toisena alueena teemahaastattelussa käytiin läpi hallinnon tarkastusta käytännön tilintarkastusprosessin osana. Siinä käsiteltiin muun muassa hallinnon tarkastuksen roolia osana tilintarkastusta, joka poikkeuksetta kirvoitti paljon keskustelua, erityisesti hallinnon tarkastuksen tärkeydestä. Haastattelun tässä osiossa hallinnon tarkastuksen prosessi käytiin yksityiskohtaisesti läpi. Huomattavaa on kuitenkin, että osalla kokeneimmista tilintarkastajista oli tässä kohdassa haastattelua jopa yllättävän vähän sanottavaa ja heillä oli jopa vaikeuksia eritellä hallinnon tarkastuksen eri kohteita. Tämä johtuu tietenkin siitä, että tämän osan hallinnon tarkastuksen pohjatyöstä tekevät useimmiten nuoremmat kollegat ja kokeneempien tilintarkastajien tehtäväksi jää tarkastuksen valvominen. Kuten myös hallinnon tarkastuksen suunnittelun kohdalla, myös tässä vaiheessa haastattelua pureuduttiin prosessin muovautumiseen ajan kuluessa sekä yksityiskohtaisten ohjeistusten puuttumisen vaikutuksiin hallinnon tarkastuksen suorittamiselle. Tässä kohtaa haastattelua saatiinkin ehkä jopa hieman yllättäviä vastauksia liittyen normeihin, niiden rajallisuuteen sekä sen vaikutuksiin hallinnon tarkastuksen kannalta.

Seuraavana pääalueena teemahaastattelussa käsiteltiin hallinnon tarkastuksen käytäntöjen muodostumista. Haastateltavilla oli mahdollisuus kertoa, mitkä seikat ovat vaikuttaneet heidän omiin käytäntöihinsä ja toimintatapoihinsa, joilla he suorittavat hallinnon tarkastuksen. Lopuksi teemahaastattelurungossa jätettiin avoimeksi kohdaksi viimeinen kysymys, joten jokaisella haastateltavalla oli mahdollisuus lisätä vielä mieleen tulleita asioita, joita teemahaastattelurungon laatija ei ollut välttämättä osannut runkoa laatiesaan edes ajatella. Tällä tavoin haastateltavilla oli myös mahdollisuus tuoda esille omasta mielestään oleellisia seikkoja. Tämä osoittautui haastattelun onnistumisen kannalta hyväksi keinoksi myös palata aiempiin kysymyksiin, joihin haastateltavalla saattoi vielä haastattelun lopuksi olla lisättävää.

Yksi tätä tutkimusta koskevista haasteista olivat juuri haastattelut. Erityisesti siitä syystä, että tilintarkastajan tuli käytännössä arvioida omaa työtään, ja luonnollisestihan kaikki kokevat, että oma työn laatu on parasta mahdollista. Tai näin ainakin varmasti ulkopuolisille kommunikoidaan. Tutkimuksen yhtenä haasteena voidaan nähdä myös haastatteluissa käsiteltyjen asioiden sidonnaisuus haastateltavan edustamaan organisaatioon. Haastateltava kokee varmasti kiusalliseksi tilanteen, jossa hänen tulee negatiivisesti arvioida omaa työnantajaansa. Tätä kuitenkin pyrittiin välttämään säilyttämällä haastateltavien täysi anonymius. Toisaalta myös tällaiset haastattelut antavat yrityksille mahdollisuuden positiivisen yrityskuvan luomiseen, ja näin ollen myös tässä tutkimuksessa on tässä suhteessa syytä suhtautua varauksella haastateltavien vastauksiin.

Koska tässä haastattelussa käsiteltävät asiat voidaan nähdä jokseenkin arkaluontoisina, sopii teemahaastattelu tämän tutkimuksen haastattelutyypiksi. Haastatteluaiheiden arkaluontoisuus kävi ilmi myös joissain haastatteluissa, sillä haastateltavista saattoi joissakin tilanteissa aistia vaivaantuneisuuden, ja aika ajoin jotkut haastateltavista varmistelivat, että pysyväthän heidän antamansa vastaukset täysin anonyymeinä. Haastatteluissa tuli myös eteen tilanteita, joissa haastateltava keskeytti lauseen ja pyysi, ettei hänen sanomaansa julkaista ollenkaan tai selkeästi jätti vastaamatta joihinkin kysymyksiin kaikella tiedollaan. Nämä kaikki seikat toivat omat haasteensa tälle tutkimukselle. Haastattelija pyrki haastatteluissa toimimaan ainoastaan kuuntelijan roolissa. Mutta mikäli tilanne sitä vaati, haastattelija saattoi joissain tapauksissa pyytää haastateltavaa täsmen-tämään ajatuksiaan tietyn kysymyksen tai aihepiirin kohdalla.

Tutkimuksen aineisto hankittiin ja analysoitiin vuorottelevalla tavalla. Näin voitiin varmistua, että kaikki tutkimuksessa tarvittava aineisto on hankittu (Salmi & Järvenpää 2000, 272). Haastateltavista viisi halusi pysyä tutkimuksessa anonyymina, niin oman nimensä kuin edustamansa yrityksensäkin puolesta. Ainoastaan yksi haastateltavista antoi luvan nimensä julkaisemiseen.

1.4 Tutkimuksen kulku

Tutkimuksen seuraavassa luvussa käydään läpi tilintarkastustutkimusta osana laskenta-toimen tutkimusta. Siinä esitellään tilintarkastustutkimuksen luokittelu sekä käydään läpi Suomessa valmistuneita tilintarkastuksen väitöskirjoja 1960-luvulta nykypäivään. Tämä luku luo pohjaa tälle tutkimukselle.

Tutkimuksen kolmannessa luvussa käsitellään institutionaalista teoriaa, jonka avulla selitetään tutkimuksessa käsiteltävien käytäntöjen muodostumista. Institutionaalisen teorian selittäminen aloitetaan käymällä läpi organisaatioteoriaa ja seuraavaksi esitellään institutionaalisen teorian eri osa-alueet. Kolmannen kappaleen lopussa esitellään institutionaalisen teorian esiintyminen käytännössä ja yksilötasolla.

Tutkimuksen neljännen luvun alussa määritellään hallinnon tarkastus. Tässä luvussa myös käydään läpi hallinnon tarkastuksen historiaa sen synnystä nykypäivään. Tässä kyseisessä luvussa tarkastellaan myös hallinnon tarkastuksen sisältöä ja laajuutta. Tutkimuksen neljännessä luvussa käsitellään hallinnon tarkastusta ja erityisesti sitä ohjavia normeja. Koska tutkimus pohjautuu pitkälti Suomen tilintarkastuslakiin, perustuukin tämä luku hyvin pitkälti ainoastaan suomalaisiin lähteisiin.. Neljäs luku käsittelee hallinnon tarkastuksen normeja kokonaisuudessaan ja se koostuu hallinnon tarkastuksen eri osa-alueiden esittelystä. Neljännessä luvussa hallinnon tarkastus käydään kokonaisuudessaan yksityiskohtaisesti läpi. Tässä luvussa käydään läpi myös hallinnon tarkastuksen erityispiirteitä. Siinä esitellään huomauttaminen hallinnon tarkastuksen yhteydessä ja määritellään hallinnointi- ja ohjauskoodit eli Corporate Governance.

Tutkimuksen viides luku koostuu tilintarkastajien haastatteluista koostetuista havainnoista. Tämä luku kuvaa hallinnon tarkastusta käytännössä. Viidennessä luvussa tuodaan esille se, miten tilintarkastaja päätyy hallinnon tarkastusta suorittaessaan toimimaan juuri valitsemallaan tavalla. Koska hallinnon tarkastusta koskevat normit ovat väljät, noudattaa tilintarkastaja useissa tapauksissa omaa tai edustamansa organisaation vakiintunutta käytäntöä. Tätä käytäntöjen ja toimintatapojen institutionalisoitumista selitetään institutionaalisen teorian avulla. Viidennessä luvussa käsitellään hallinnon tarkastuksen normeja käytännön tilintarkastuksen näkökulmasta. Tässä luvussa hallinnon tarkastuksen roolia pohditaan osana tilintarkastusta kokonaisuudessaan. Seuraavaksi hallinnon tarkastuksen sisältö käydään läpi käytännön kannalta. Tilintarkastajien haastatteluista saatujen tietojen avulla käsitellään hallinnon tarkastuksen käytännön työtehtävät. Seuraavana on vuorossa hallinnon tarkastuksen sisällön määrittäminen tilintarkastajan näkökulmasta käytännön tilintarkastustyössä. Viidennen luvun lopussa pureudutaan hallinnon tarkastuksen erilaisiin haasteisiin. Tutkimuksen viidennessä luvussa haastateltavat tilintarkastajat pääsevät pohtimaan hallinnon tarkastuksen muuttumista oman tilintarkastusuransa aikana. Myös tilintarkastajan omat toimintatavat esitellään

tässä luvussa. Viidennen luvun lopuksi käydään läpi hallinnon tarkastukseen valmistautuminen tilintarkastustyössä.

Tutkimuksen kuudennessa ja viimeisessä luvussa esitellään tutkimuksessa saavutetut johtopäätökset. Näiden saatujen johtopäätösten pohjalta esitetään myös erilaiset mahdolliset jatkotutkimusmahdollisuudet.

2 TILINTARKASTUSTUTKIMUS

2.1 Tilintarkastustutkimus osana laskentatoimen tutkimusta

Toimintana tilintarkastus on monialainen ilmiö. Tästä syystä tilintarkastus on myös opinalana ja tutkimuskohteena monivivahteinen. Suomalaisissa yliopistoissa tilintarkastuksen opetus on perinteisesti koostunut ainoastaan kahdesta, tai mahdollisesti kolmesta, perus- tai aineopintotasoisesta kurssista. Viime aikoina asiaan on kuitenkin tullut muutos. Koska tilintarkastusta on nyt myös mahdollista valita opiskeluissa pääpainopistevalueeksi, on se sitä kautta vaikuttanut myös laskentatoimen tutkimukseen (Kihn & Näsi 2011, 61–62).

Käytännön tilintarkastus on lakisääteistä, ja sitä ohjaavat vahvasti erilaiset normit. Yritykset sekä muut erilaiset talousyksiköt ja niiden talous, kirjanpito ja tilinpäätös ovat keskeisimpiä tilintarkastuksen kohteita. Taloustieteet sekä oikeustieteet nähdään keskeisimpinä tilintarkastuksen opin- ja tieteenaloina. Yrityksen taloustiede, laskentatoimi ja kauppaoikeus sekä yritys juridiikka ovat näistä tutkituimpia suuntauksia. Tilintarkastusta on tutkittu myös esimerkiksi kunnallispolitiikan puolella, mutta tilintarkastustutkimusta tehdään erityisesti edellä mainittujen tieteenalojen sisällä (Kihn & Näsi 2011, 61–62).

2.2 Tilintarkastustutkimuksen luokittelu

Tutkijan tulee valita tutkimuksen etenemisessä auttava ja ohjaava tutkimusmetodi ennen tutkimuksen aloittamista (Järvinen & Järvinen 2011, 3). Tieteellistä tutkimusta tehtäessä tutkijan tulee määrittää myös tutkimuksessa käytettävät tieteenfilosofiset valinnat. Tieteenfilosofisilla valinnoilla tutkimukselle spesifoidaan taustaolettamukset, joiden perusteella tutkija lähestyy tutkimuskohdettaan. Burrell ja Morgan (1979) ovat jakaneet nämä taustaolettamukset neljään eri kategoriaan, jotka ovat ontologia, epistemologia, ihmiskäsitys ja metodologia. Heidän mukaansa nämä oletukset voivat olla joko subjektiivisia tai objektivistisia, riippuen siitä, miten tutkija jäsentää omaa sosiaalista ympäristöään.

Tutkimusotteet voidaan jakaa neljään eri suuntaukseen: nomoteettiseen, toimintanalyttiseen, käsiteanalyttiseen ja päätöksentekometodologiseen tutkimusotteeseen (Neilimo & Näsi 1987, 31). Kasanen ym. (1991, 317) lisäsivät myöhemmin vielä konstruktivisen tutkimusotteen nelikenttään.

Tilintarkastuksen aihealueita on mahdollista luokitella eri tavoin. Näitä aihealueita onkin luokiteltu ajan kuluessa usealla eri tavalla (Kihn & Näsi 2011, 62). Kihn & Näsi (2011 62–63) käyttävät tutkimuksessaan Niemen vuonna 2010 laatimaa erittäin yksi-

tyiskohtaista tilintarkastuksen aihepiirien luokittelua. He korostavat tutkimuksessaan luokittelun olevan hyvin kattava.

Tilintarkastustutkimus on tässä luokittelussa jaettu ensin kahteen suurempaan osa-alueeseen. Näistä osa-alueista ensimmäinen on taloustieteen teorioihin ja menetelmiin nojaava valtavirtatutkimus. Toinen suurempi osa-alue on vaihtoehtoiset aihealueet ja niiden tutkimusotteet. Taloustieteen teorioihin ja menetelmiin nojaava valtavirtatutkimus on edelleen jaettu kolmeen eri osa-alueeseen. Näistä osa-alueista ensimmäinen on tilintarkastuksen rooli tilinpäätösinformaatiossa. Toisena alakohtana on tilintarkastusmarkkinoiden toiminta ja tämän alueen viimeisenä alakohtana on tilintarkastuksen rooli osana hyvää hallintotapaa (corporate governance) (Kihn & Näsi 2011, 62).

Taloustieteen teorioihin ja menetelmiin nojaavan valtavirtatutkimuksen a-kohta, eli tilintarkastuksen rooli tilinpäätösinformaatiossa, on edelleen jaettu neljään alakohtaan (Kihn & Näsi 2011, 62):

- Tilintarkastuksen arvo ja kysyntä ja niihin vaikuttavat tekijät
- Tilintarkastuskertomuksen informaatioisisältö ja vaikutukset
- Tilintarkastus ja tilinpäätösinformaation laatu
- Tilintarkastajan riippumattomuus, sitä uhkaavat tekijät ja niiden vaikutus tilinpäätösinformaation laatuun

Taloustieteen teorioihin ja menetelmiin nojaava valtavirtatutkimus tilintarkastustutkimuksessa sisältää myös alakohdat tilintarkastusmarkkinoiden toiminta ja tilintarkastuksen rooli osana hyvää hallintotapaa (corporate governance). Näistä ensimmäinen eli tilintarkastusmarkkinoiden toiminta jaetaan myös seuraaviin alakohtiin (Kihn & Näsi 2011, 62):

- Markkinoiden kilpailullisuus ja rakenne
- Tilintarkastuksen laadun mekanismit yritystasolla
- Laadun ja hinnan välinen yhteys eri tilanteissa, kun laatua ei voi havaita

Myös tilintarkastuksen rooli osana hyvää hallintotapaa (corporate governance) jaetaan seuraaviin alakohtiin (Kihn & Näsi 2011, 62–63):

- Lisääkö vai vähentääkö toimiva "corporate governance" tilintarkastuksen tarvetta?
- Miksi eri yritykset valitsevat erilaiset corporate governance –paketit?

Tilintarkastustutkimuksen aihepiirien luokittelun toisena pääalueena on vaihtoehtoiset aihealueet ja niiden tutkimusotteet. Nämä vaihtoehtoiset aihealueet on edelleen jaet-

tu kolmeen eri alakohtaan, joista ensimmäinen on tilintarkastajan päätöksenteon ymmärtäminen käyttäytymistieteellisen (psykologian) tutkimuksen avulla. Toisena alakohdantana vaihtoehtoisissa aihealueissa ja niiden tutkimusotteissa on analyyttinen/teoreettinen tutkimus, josta esimerkkinä mainittakoon peliteoria sekä matematiikka. Kolmantena ja viimeisenä alakohtana vaihtoehtoisissa aihealueissa ja niiden tutkimusotteissa on tilintarkastusmenetelmien ja –lähestymistapojen kehitys, pitkittäis-case -tutkimus sekä osallistuva havainnointi (Kihn & Näsi 2011, 63).

Tilintarkastuksen tutkimuksen vaihtoehtoiset aihealueet ja niiden tutkimusotteet on jaettu yllä mainittuihin kolmeen alakohtaan. Näistä ensimmäinen alakohta eli tilintarkastajan päätöksenteon ymmärtäminen käyttäytymistieteellisen (psykologian avulla) on jaettu seuraaviin alakohtiin (Kihn & Näsi 2011, 63):

- Tarkastuskohteen riskiarviointi (-> tilintarkastuksen toteutus)
- Aikapaineet ja/tai informaation määrä (pätöksenteko: tilintarkastussuunnitelma)
- Muistin 'valikoivuus': viimeisin havainto painaa eniten ('regency effect')

Tilintarkastustutkimuksen vaihtoehtoisten aihealueiden ja niiden tutkimusotteiden alakohtaa 'analyyttinen/teoreettinen tutkimus (peliteoria, matematiikka)' voidaan tarkentaa sisältävän tilintarkastuksen (optimi)edellytykset. Näistä voidaan mainita esimerkkinä vahingonkorvausriski, asiakasportfolion laajuus sekä asiakassuhteen pituus. Myös vaihtoehtoisten aihealueiden viimeinen kohta eli 'tilintarkastusmenetelmien ja –lähestymistapojen kehitys, pitkittäis-case –tutkimus ja osallistuva havainnointi' voidaan tarkentaa olevan riskilähestymistavan omaksumista (-> vaikutukset kentällä) (Kihn & Näsi 2011, 63).

Kihn & Näsi (2011, 80) toteavat, että kaikkia liiketaloustieteen tutkimusotteita on käytetty tilintarkastustutkimuksessa hyväksi. Huomattavaa on kuitenkin, että tilintarkastuksen väitöskirjojen vähäisestä lukumäärästä johtuen useita tutkimusotteita on tilintarkastustutkimuksessa kuitenkin tehty vain vähän.

Tämän jaottelun perusteella tämän tutkimuksen voidaan nähdä olevan osa tilintarkastustutkimuksen vaihtoehtoisia aihealueita ja niiden tutkimusotteita. Tässä tutkimuksessa tavoitteena on ymmärtää tilintarkastajan päätöksentekoa ja tähän tavoitteeseen pyritään ymmärtämällä käyttäytymistieteellistä eli psykologista tutkimusta. Tutkimuksessa on pyrkimyksenä ymmärtää tilintarkastajan toimintaa sekä käyttäytymistä hallinnon tarkastuksessa. Tähän pyritään hyödyntämällä institutionaalista teoriaa.

2.3 Tilintarkastustutkimus Suomessa 1960-luvulta nykypäivään

Kihnin ja Näsin (2011, 66) tutkimuksessa kartoitetaan suomalaista tilintarkastustutkimusta. Tutkimuksen kohteena ovat Suomessa kautta aikojen valmistuneet tilintarkastusalan väitöskirjat ja niiden tutkimusstrategiset valinnat. Tutkimuksessaan he kiinnittävät erityistä huomiota tutkimuksen aihepiireihin sekä tutkimusotevalintoihin. Tutkimus kattaa väitöskirjat vuodesta 1965 vuoteen 2009, ja näitä on yhteensä 15 kappaletta.

Ensimmäinen tilintarkastusalan väitöskirja kauppatieteissä on Suomessa julkaistu vuonna 1965. Seuraava tilintarkastusaiheinen väitöskirjan julkaistiin vasta 1990-luvulla, ja näin ollen 1970-luvulla ja 1980-luvulla tilintarkastusaiheisia väitöskirjoja ei siis julkaistu ollenkaan. 2000-luvulle tultaessa tahti on kuitenkin ainoastaan kiihtynyt (Kihn & Näsi 2011, 67–68).

Reginald Jägerhornin väitöskirja on ensimmäinen lajiaan tilintarkastuksen alalla Suomessa. Se julkaistiin vuonna 1965. Väitöskirja kulkee nimellä "Informationsvärdet hos finländska aktiebolags revisionsberättelser". Siinä tutkimuksen kohteena ovat suomalaisten osakeyhtiöiden tilintarkastuskertomukset, niiden sisältö ja erityisesti informaatioarvo vastaanottajan näkökulmasta. Tutkimuksessa analysoidaan myös ne tekijät ja syyt, jotka vaikuttavat tilintarkastuskertomuksiin ja niiden sisällön informatiivisuuteen. Tutkimus sisältää aiheenvalinnaltaan niin tilintarkastusalan lakeihin ja säännöksiin kuin tilintarkastajan työhön ja myös raportointiin sisältyviä seikkoja. Tutkimuksessa tultiin siihen johtopäätökseen, että vain poikkeustapauksissa tilintarkastuskertomuksia voidaan pitää informatiivisina. Tutkimusmetodologialtaan tutkimus on nomoteettinen (Kihn & Näsi 2011, 68).

Seuraava suomalainen väitöskirja tilintarkastuksen saralla valmistui vuonna 1994. Tämän laati Johan-Erik Fant ja se on nimeltään "Revisorns roll – en komparativ studie av revisorer, företagsledares och aktieägares attityder till extern revision i Finland och Sverige". Fantin tutkimuksessa vertaillaan tilintarkastukseen liittyviä asenteita tilintarkastajien, johdon ja osakkeenomistajien keskuudessa niin Suomessa kuin Ruotsissakin. Tutkimuksessa päädyttiin sellaisiin tuloksiin, että tutkittujen ammattiryhmien ja maiden välillä on tiettyjä eroja. Myös tässä tutkimuksessa tutkimusote on nomoteettinen (Kihn & Näsi 2011, 69).

Vuonna 1995 valmistui Erkki Vuorinen väitöskirja "Tilintarkastus uudessa kunnalliskulttuurissa". Tämän tutkimuksen kohteena on valvontakokonaisuus. Tämä valvontakokonaisuus muodostuu vaikuttavuuden arvioinnista, varsinaisesta tilintarkastuksesta, sisäisestä tarkkailusta sekä sisäisestä tarkastuksesta. Tutkimuksessa tilintarkastuksen roolia käsitellään osana hyvää hallintotapaa (corporate governance). Tutkimuksen lopputuloksena esitellään kunnallinen tilintarkastusjärjestelmä. Tutkimusotteeltaan Vuorisen väitöskirja on konstrukttiivinen (Kihn & Näsi 2011, 70).

Vuonna 1999 valmistui Maj-Lis Saarikiven väitöskirja "Tilintarkastajain riippumattomuus". Tässä Saarikiven tutkimuksessa tavoitteena on arvioida, täyttääkö suomalainen tilintarkastajan riippumattomuutta koskeva sääntely riippumattomuusvaatimuksen peruseriaatteet sekä tarkastella tilintarkastuksen roolia tilinpäätösinformaatiossa. Saarikiven tutkimuksessa voidaan nähdä olevan yhteyksiä myös liiketaloustieteeseen, sosiologiaan ja psykologiaan, vaikka se onkin laadittu yhtiöoikeudellisesta näkökulmasta. Tutkimuksessa käsitellään myös kattavasti tilintarkastusta ja tilintarkastusjärjestelmää. Myös tilintarkastajan riippumattomuussääntely niin ulkomailla kuin Suomessakin käydään läpi. Näiden lisäksi tarkastellaan riippumattomuusvaatimuksen täyttymisen kannalta tilintarkastajan asemaa sekä riippumattomuusvaatimuksen henkilöllisiä, ajallisia ja toiminnallisia ulottuvuuksia. Tutkimuksessa päädytään siihen lopputulokseen, että vaikka riippumattomuus on tilintarkastuksen perusolettamus, sitä on vaikea konkretisoida saati sen sisältöä täsmentää. Steinerin tutkimus on metodologialtaan käsiteanalyttinen (Kihn & Näsi 2011, 70–71).

Vuonna 1999 valmistui Hannu E. Koskisen väitöskirja "Tilinpäätöksen lainmukaisuus ja tilintarkastuskertomus: oikeudellinen tutkimus osakeyhtiön tilinpäätöksen virheiden ja puutteiden olennaisuudesta sekä niiden vaikutuksesta tilintarkastuskertomuksen sisältöön". Myös tämä on oikeustieteellinen tutkimus, jossa tavoitteena on selvittää, milloin tilinpäätöksen virhe tai puute taikka mahdollisesti niiden yhteisvaikutus on sellainen, että tilinpäätöksen ei voida nähdä olevan enää lainmukainen. Keskeisenä tutkimuskohteena tässä on tilinpäätöksen virheiden ja puutteiden vaikutus tilinpäätöskertomuksen sisältöön. Tutkimuksessa päädytään siihen, että tilinpäätöksen oikeellisuudesta ei ole mahdollista saada tilintarkastuksen keinoin täysin ehdotonta varmuutta. Tutkimuksen johtopäätöksiin lukeutuu myös se seikka, että lakisääteisen tilintarkastuksen ensisijainen tavoite on antaa vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus. Koskisen tutkimus on metodologialtaan niin toiminta-analyttista kuin käsiteanalyttistäkin (Kihn & Näsi 2011, 71).

Janne Viitasen väitöskirja "Auditors' Professional Ethics and Factors Associated with Disciplinary Cases against Auditors" valmistui vuonna 2000. Viitanen tutkii tilintarkastajan ammattietiikkaa ja tekijöitä, jotka liittyvät kurinpidollisiin tapauksiin. Tutkimuksen tavoitteena on muodostaa teoreettinen viitekehys, joka selittää tilintarkastajien ammattikoodiston syitä ja kehittymistä. Tutkimuksessa pyritään myös etsimään taloudellisia syitä sille, että tilintarkastajien tulee pitää kiinni eettisestä menettelysäännöstöstä. Viitasen tutkimuksessa myös kehitetään ja testataan hypoteeseja. Kohteena tässä on tilintarkastajan, asiakkaan ja ympäristön ominaispiirteet ja niiden yhteys tilintarkastajia vastaan nostettujen kurinpidollisten tapausten todennäköisyyteen ammatillisten menettelysäännösten loukkauksista. Viitanen tulee tutkimuksessaan siihen johtopäätökseen, että suurin osa tapauksista johti syyttömäksi julistamiseen. Tutkimusote on nomoteettinen (Kihn & Näsi 2011, 72).

2002 valmistui Ingalill Aspholmin väitöskirja "Rättsekonomisk analys av revisors skadeståndansvar i Norden". Aspholm tutkii tilintarkastajan vahingonkorvausvelvollisuutta Pohjoismaissa. Tutkimuksessa selvitetään, onko tilintarkastajan vastuuta koskeva oikeudellinen normisto taloudellisesti tehokas (Kihn & Näsi 2011, 73). Kihn & Näsi (2011, 73) luokitelevat tutkimuksen oikeusdogmaattiseksi ja tulkitseväksi tutkimukseksi, vaikka itse tutkimuksen laatija Aspholm ei tutkimuksensa tutkimusmetodologiasta ja menetelmistä kerroakaan (Kihn & Näsi 2011, 73).

Aila Virtasen väitöskirja "Laskentatoimi ja moraalit: laskenta-ammattilaisten käsityksiä hyvästä kirjanpitotavasta, hyväksyttävästä verosuunnittelusta ja hyvästä tilintarkastustavasta" valmistui vuonna 2002. Tutkimuksessa punaisena lankana on laskentatoimi ja moraalit sekä näiden kahden yhdistäminen. Siinä rakennetaan etiikkaan perustuva viitekehys, ja tutkimuksessa on pyrkimyksenä ymmärtää esimerkiksi tilintarkastajan päätöksentekoa. Yhtenä tärkeänä tutkimustuloksena voidaan nähdä se, että moraalin rakentajana laskenta-alalla lainsäädännöllä on merkittävä vaikutus. Tutkimusote Virtasen tutkimuksessa on toiminta-analyttinen ja sen voidaan nähdä olevan luonteeltaan tulkitsevaa tutkimusta (Kihn & Näsi 2011, 73–74).

Vuonna 2003 valmistui Lasse Niemen väitöskirja "Essays on Audit Pricing". Niemen väitöskirjassa tarkastellaan tilintarkastuksen hinnoittelua ja sitä, mikä tilintarkastuksessa itse asiassa maksaa. Tarkastelun kohteena Niemen väitöskirjassa ovat enimmäkseen suuret kansainväliset tilintarkastusyhteisöt ja niiden suuret asiakkaat. Tutkimuksessa päädytään siihen lopputulokseen, että tilintarkastajien käyttämien työtuntien määrä selittää vaihtelua tilintarkastajien palkkioissa. Myös asiakasriski ja sen vaikutukset tilintarkastajaan selittävät tätä vaihtelua. Niemen tutkimuksessa tutkimusote on nomoteettinen (Kihn & Näsi 2011, 74).

Leena Kososen väitöskirja "Vaarinpidosta virtuaaliaikaan, Sata vuotta suomalaista tilintarkastusta" valmistui vuonna 2005. Hänen tutkimuksessaan perehdytään osakeyhtiöiden tilintarkastuksen historiaan ja siinä painotetaan tilintarkastuksen normistoa ja sen kehitystä. Tutkimuksessa pureudutaan myös tilintarkastajainstituutioon, sen kehitykseen ja tilintarkastuksen sisältöön sekä sen eri tehtäviin. Tutkimus on toteutettu historiantutkimuksena (Kihn & Näsi 2011, 75).

"The Structure and Effectiveness of Internal Control: a Contingency approach" on Annukka Jokipiin vuonna 2006 valmistunut väitöskirja. Jokipii tarkastelee yrityksen sisäistä valvontaa sekä sisäisen valvonnan rakennetta ja sen vaikuttavuutta. Tarkastelu suoritetaan kontingenssiteorian avulla. Tutkimuksen tuloksista voidaan päätellä, että yrityksen aktiivinen markkinastrategia (prospector strategy) on koetun epävarmuuden ohella sisäisen valvonnan rakenteeseen ja vaikuttavuuteen vaikuttava kontingenssitekijä. Jokipiin tutkimus on nomoteettinen (Kihn & Näsi 2011, 75).

Vuonna 2006 valmistui Anna Samsonovan väitöskirja "Local Responses to International Pressure. A Process of Institutionalisation of Audit Quality in Russia". Samsono-

van tutkimuksessa perehdytään tilintarkastuksen laatuun Venäjällä, jossa kansainvälisen liiketoimintayhteistyön ja markkinatalouden mukanaan tuomat paineet ovat vaikuttaneet tilintarkastuksen luotettavuuden lisäämiseen. Erityisen tarkkailun kohteena tutkimuksessa on itse tilintarkastajien rooli tilintarkastuksen laadussa. Institutionaalinen teoria on pohjana tässä tutkimuksessa, ja tutkimus etenee teorian ja empirian vuoropuheluna. Tutkimuksessa todetaan, että Venäjällä institutionalisoitumisprosessiin ovat vaikuttaneet esimerkiksi suuret kansainväliset tilintarkastusyhteisöt. Tutkimusotteena tässä tutkimuksessa on toiminta-analyttinen (Kihn & Näsi 2011, 76).

"The Effect of Audit Quality on the Relationship between Audit Committee Effectiveness and Financial Reporting Quality" on Johanna Miettisen vuonna 2008 valmistunut väitöskirja. Hänen tutkimuksessaan käsitellään sekä tarkastusvaliokuntaa että tilintarkastajia. Myös tässä tutkimuksessa tilintarkastuksen laatu on yksi keskeisimmistä tarkastelun kohteista, ja tutkimuksessa päädytään siihen, että tarkastusvaliokuntien kokouksilla on tilintarkastuksen laatuun myönteisiä vaikutuksia. Tutkimusotteena tässä tutkimuksessa on nomoteettinen tutkimusote (Kihn & Näsi 2011, 77).

Kim Ittosen vuonna 2009 valmistunut väitöskirja on nimeltään "Audit Reports and Stock Markets". Siinä ovat tarkastelun kohteena yrityksen toiminnan jatkuvuus ja sisäisen valvonnan heikkoudet. Ittonen tarkastelee erityisesti sitä, miten näistä johtuvista syistä annettu niin sanottu mukautettu tilintarkastuskertomus vaikuttaa osakemarkkinoilla. Ittosen tutkimuksen perusteella voidaan todeta, että osakemarkkinat reagoivat enemmän johdon valvontaan ja informaationympäristöön vaikuttaviin tekijöihin kuin mukautettuihin tilintarkastuskertomuksiin. Tutkimuksessa käytetään nomoteettista tutkimusmenetelmää (Kihn & Näsi 2011, 77).

"Essays on Audit Quality" on Mikko Zernin vuonna 2009 valmistunut väitöskirja. Tutkimuksessa perehdytään tilintarkastajan työhön ja laatuun. Teorioina tässä tutkimuksessa käytetään agenttiteoreettisia sekä rahoituksen ja tilintarkastuksen teorioita. Tutkimuksessa todetaan yritysten pyrkivän kohentamaan imagoaan palkkaamalla kaksi eri tilintarkastusyhteisöä suorittamaan tilintarkastusta. Myös tilintarkastajien tarjoamia konsultointipalveluja pyritään vähentämään. Saatetaan myös palkata hyvämaineinen tilintarkastaja suorittamaan tarkastus. Näin yritys näyttää kunnioitettavalta. Näin tehdään myös, jotta kyetään varmistumaan siitä, että niin yritysten tilintarkastus kuin sitä koskeva taloudellinen raportointikin, on sekä luotettavaa että informatiivista viestinnältään. Tilintarkastajan "vakuusarvo" onkin sitä suurempi mitä enemmän kokemusta heillä on listatuista yrityksistä. Ja tämä luonnollisesti vaikuttaa positiivisesti myös heidän palkkaansa. Tutkimus on suoritettu nomoteettista tutkimusotetta noudattaen (Kihn & Näsi 2011, 77–78).

2.4 Tutkimus osana tilintarkastustutkimuksen kokonaisuutta

Edellä on esitelty kaikki Suomessa laaditut tilintarkastuksen väitöskirjat vuoteen 2011 mennessä. Huomattavan suuressa osassa näistä väitöskirjoista perustana on jokin taloustieteen teoria tai menetelmä, ja näin ollen suurin osa tilintarkastuksen väitöskirjoista on laadittu valtavirtatutkimuksen mukaisesti. Erityisesti tilintarkastuksen rooli osana tilintarkastusinformaatiota on ollut laajalti tutkimuksen kohteena. Kaikista edellä esitetyistä väitöskirjoista sitä on tutkittu yhteensä seitsemässä eri väitöskirjassa. Tämän aihealueen sisällä eniten on tutkittu tilintarkastuskertomuksen sisältöä. Näiden kahden edellä mainitun alueen lisäksi on tutkittu myös tilintarkastajan roolia, tilintarkastajan riippumattomuutta, tilintarkastajan ammattieettisiä koodeja sekä tilintarkastajan vahingonkorvausvastuuta.

Tilintarkastuksen väitöskirjoissa on suosittuna kohteena ollut myös tilintarkastusmarkkinoiden toiminta. Nämä ovat olleet toiseksi yleisimmät kohteet tilintarkastusta koskevissa väitöskirjoissa, ja niitä onkin tutkittu yhteensä kolmessa eri väitöskirjassa. Nämä ovat keskittyneet tilintarkastusmarkkinoiden toimintaan, niin laadun kuin myös hinnoittelun näkökulmasta. Taloustieteen teorioihin ja valtavirtatutkimukseen perustuvissa väitöskirjoissa on näiden lisäksi tutkittu tilintarkastuksen roolia osana hyvää hallintotapaa (corporate governance). Näissä väitöskirjoissa on taas keskitytty tilintarkastuksen tehtäviin, organisaatioon ja toimintaan sekä sisäisen valvonnan rakenteeseen ja tehokkuuteen. Myös tilintarkastusvaliokunnan tehokkuutta ja tilintarkastuksen laatua on tutkittu (Kihn & Näsi 2011, 78–79).

Edellä mainittujen väitöskirjojen voidaan nähdä siis lukeutuvan niin sanottuun valtavirtatutkimukseen. Näiden lisäksi väitöskirjoja on laadittu myös vaihtoehtoisilta aihealueilta. Väitöskirjoissa aiheina on ollut tilintarkastajan päätöksenteon ymmärtäminen käyttäytymistieteellisen (psykologian) avulla sekä tilintarkastusmenetelmien ja lähestymistapojen kehitys (Kihn & Näsi 2011, 78–79). Myös tämä tutkimus lukeutuu vaihtoehtoiseen aihealueeseen.

Suurin osa tilintarkastusta koskevista väitöskirjatutkimuksista on laadittu hyödyntäen tilastollisia analyysimenetelmiä. Huomattavaa on kuitenkin, että kaikki liiketaloustieteen tutkimusotteet ovat olleet valittuina tilintarkastustutkimuksessa. On myös nähtävissä, että tilintarkastustutkimuksen voi olla vaikea määrittää olevan selkeästi jotain tiettyä tutkimusotetta noudattavaa. Useissa tutkimuksissa onkin saatettu jättää kokonaan määrittelemättä tutkimusote (Kihn & Näsi 2011, 80).

Tämän tutkimuksen voidaan nähdä olevan aihealueeltaan näistä lähimpänä Virtasen vuonna 2002 laatimaa väitöskirjaa "Laskentatoimi ja moraali: laskenta-ammattilaisen käsityksiä hyvästä kirjanpitotavasta, hyväksyttävästä verosuunnittelusta ja hyvästä tilintarkastustavasta", jossa tavoitteena on ymmärtää tilintarkastajan päätöksentekoa. Siihen pyritään juuri käyttäytymistieteellisen tutkimuksen avulla. Myös tässä tutkimuksessa on

tavoitteena tilintarkastajan toiminnan ymmärtäminen, ja sen hahmottamisessa käytetään institutionaalista teoriaa. Aila Virtasen väitöskirja koostuu kolmesta eri osa-alueesta, joista yksi on tilintarkastus. Toiset kaksi osa-aluetta ovat kirjanpito ja verosuunnittelu. Näitä kolmea aluetta tutkitaan etiikkaan perustuvan viitekehyksen avulla, joka pysyttelee käytännön tasolla. Myös tämä tutkimus on pohjautuu käytäntöihin ja on myös siinä mielessä samankaltainen Virtasen tutkimuksen kanssa. Kuten Virtasen tutkimuksessa, myös tässä tutkimuksessa aineisto on kerätty asiantuntijoita haastatteleamalla ja tällä tavalla pyritään saavuttamaan käytännön ymmärrystä. Virtanen päätyy tutkimuksessaan siihen lopputulokseen, että lainsäädännön merkitys moraalin rakentajana on huomattavan suuri. Varsinkin lait, niiden noudattamatta jättämisestä aiheutuvat sanktiot sekä viranomaisvalvonta yhdessä rakentavat laskenta-ammattilaisten toimintaa ohjaavaa moraalialueita. Virtasen mukaan laskenta-ammattilaiset muodostavat itse itselleen velvollisuusetiikan mukaisia periaatteita, joita ovat rehellisyys, avoimuus, tarkkuus, olennaisuus, virheettömyys sekä moitteettomuus ja vastuu (Kihn & Näsi 2011, 73–74).

Tässä tutkimuksessa on siis paljon yhteneväisiä linjoja Virtasen tutkimuksen kanssa. Kuitenkin suurimpana erona voidaan nähdä se, että tässä tutkimuksessa tarkastelun kohteena on alue, johon ei ole ennalta laadittuja ohjeita ja sääntöjä, vaan tilintarkastajan tulee periaatteessa luoda nämä pitkälti itse. Toki on olemassa hyvä tilintarkastustapa, jota tilintarkastajan myös hallintoa tarkastaessaan tulee noudattaa, mutta hyvä tilintarkastustapa on kuitenkin määritelmänä jokseenkin tulkittavissa ja näin ollen tilintarkastajalle itselleen jää paljon oman harkinnan varaan. Kihn & Näsi (2011, 82) huomauttavat, että koska tilintarkastusalan väitöskirjoja on ainoastaan vähän laadittu, on tilintarkastuksen alueella vielä paljon tutkittavaa.

Edellä esiteltujen tilintarkastukseen keskittyneiden väitöskirjojen lisäksi tässä tutkimuksessa viitataan paljon myös Tapani Torpon vuonna 2012 valmistuneeseen väitöskirjaan "Tilintarkastusverkoston muodostuminen ja toiminta toimivan johdon vallinnassa olevassa osakeyhtiömuotoisessa yrityksessä". Torpo on myös yksi tässä tutkimuksessa haastatelluista tilintarkastajista. Torpon omassa tutkimuksessa paneudutaan tilintarkastuskäytäntöön ja sen ymmärtämiseen. Tilintarkastuskäytäntöihin perehdytään analysoimalla tilintarkastuksen normistoa ja käytäntöä. Tutkimuksessa lavastetaan kokeellinen tilintarkastustilanne, jonka kymmenen eri tilintarkastajaa tarkasti, laati työpaperit ja tilintarkastusraportin ja näiden pohjalta Torpo tekee erilaisia havaintoja. Näistä esimerkkinä mainittakoon se, että tilintarkastus ei ole omistajajohtaja-osakeyhtiössä yksilötoimintaa vaan se voidaan nähdä kolmen toimijan eli tilintarkastajan, omistajajohtajan ja tilitoimiston yhteistyönä. Tätä verkostoa Torpo kutsuu tilintarkastusverkosto-malliksi. Tutkimuksessa käy esille myös, että erityisesti omistajajohtajan taloudellisen ja muun hyödyn tavoite korostuu ja tätä tutkimuksessa tuodaan esille Maslowin tarvehierarkian avulla. Tutkimuksen tuloksissa käy myös selkeästi ilmi, että tilintarkastuksen normeissa

ja käytännössä on olemassa huomattavia eroja. Tutkimuksessa käytetty tutkimusote on toiminta-analyyttinen (Torpo 2012, 3).

3 INSTITUTIONAALINEN TEORIA

3.1 Organisaatiokäyttäytyminen ja institutionaalinen teoria

Organisaatiokäyttäytyminen tutkii yksilöiden ja ryhmien käyttäytymistä organisaatioiden sisällä. Sen avulla pyritään myös selvittämään, miten organisaatiokäyttäytyminen toteutuu käytännössä (Tosi 2009, 3). Käyttäytymistä organisaatioissa selitetään erilaisien organisaatioteorioiden avulla. Harisalo (2008, 42–49) on luokitellut organisaatioteorioita metodologiselta pohjalta seuraavalla tavalla:

- Esimodernit teoriat
- Modernit teoriat
- Symbolis-tulkinnalliset teoriat
- Jälkimodernit teoriat

Tässä tutkimuksessa keskitytään symbolis-tulkinnallisiin teorioihin ja niistä erityisesti institutionaaliseen teoriaan. Symbolis-tulkinnalliset teoriat perustuvat ihmisten subjektiivisiin kokemuksiin. Ihmiset kokevat asioita ja antavat niille omat merkityksensä. Organisaatio muodostuukin näiden teorioiden mukaan ihmisten mielissä ja on näin ollen subjektiivista todellisuutta. Symbolit, rituaalit, metaforat ja kertomukset luovat kuvan organisaatiosta ihmisten mielissä. Hermeneutiikka eli ymmärtäminen onkin keskeistä symbolis-tulkinnallisissa teorioissa, koska ihmiset antavat eri merkityksiä ja tulkintoja tilanteille, jotka loppujen lopuksi saattavat olla tärkeämpiä kuin itse tilanteet ja tapahtumat. On myös huomattava, että usein samat tapahtumat ja tilanteet saavat eri merkityksen eri ihmisten mielissä (Harisalo 2008, 45).

Organisaatioteorioita on tutkittu paljon, ja ne ovatkin kehittyneet varsin paljon saksalaisen Max Weberin (1864 – 1921) byrokratiaa koskevista ajatuksista (Rissanen, Säski & Vornanen 1996, 14–16). Perinteisesti organisaatiokenttä on nähty hyvin monimuotoisena, mutta nykyään organisaatioiden välillä on havaittavissa selkeää yhteneväisyyttä (DiMaggio & Powell 1983, 148). Tätä yhteneväisyyttä selittämään on luotu institutionaalinen teoria. Institutionaalinen teoria perustuu sosiaaliseen konstruktionismiin, eli siinä organisaatorakenteella nähdään olevan symbolista, ihmisten käyttäytymiseen vaikuttavaa merkitystä. Institutionaalisen teorian mukaan toimintatavat saattavat institutionalisoitua, jolloin niistä tulee toistuvia rutiineja. Ajan myötä näiltä rutinoituneilta toimintatavoilta odotetaan aina hyviä tuloksia, ja lopulta toimintatavat saatetaan nähdä jopa objektiivisina (Juuti 2006, 228–230).

Granlundin & Lukan (1998, 169) mukaan muun muassa kirjallisuudessa, konsultoinnissa, johdon seminaareissa ja yhtiöiden toiminnoissa on paljon samankaltaisuutta. Or-

ganisaatiot omaksuvat vallitsevia toimintatapoja saadakseen legitimizeettiä toiminnalleen. Nämä institutionalisoituneet tuotteet, palvelut, tekniikat, politiikat ja toiminnat voidaan nähdä voimakkaina myyteinä, joiden omaksuminen saattaa kuitenkin olla konfliktissa tehokkuuden kanssa (Meyer & Rowan 1977, 340–341). Institutionaalisen teorian mukaan organisaatiot alkavat vähitellen muistuttaa toisiaan. Tätä kutsutaan isomorfismiksi (DiMaggio & Powell 1983, 149). Institutionaalisen teorian tavoitteena on selittää, miksi organisaatiot ajan kuluessa samankaltaistuvat (Juuti 2006, 228–230).

Organisaatiot toimivat siis ympäristössä, jossa niiden on tehokkuuden nimissä omaksuttava vallitsevia toimintatapoja ja käytäntöjä osaksi omaa toimintaansa. Usein voidaan nähdä organisaatioiden luottavan oman institutionaalisen ympäristönsä myynteihin sen sijaan, että ne toimisivat omien vaatimustensa mukaan (Meyer & Rowan 1977, 341).

Taulukosta 1 on nähtävissä Oliverin (1991, 147) mukaan institutionaaliselle teorialle ominaisia tunnuspiirteitä. Selittävänä tekijänä näissä näkökulmissa on joko organisaatiokäyttäytymisen konteksti tai motiivit organisaatiokäyttäytymiselle. Institutionaalinen teoria painottaa perinteisesti institutionaalisia paineita, joita organisaatiot kokevat toiminnassaan.

Institutionaalinen näkökulma

Selittävä tekijä

Organisaatiokäyttäytymisen konteksti

Institutionaalinen ympäristö

"Vaihtoehtojen käyttäytyminen"

Mukautuminen kollektiivisiin normeihin ja uskomuksiin

Näkymättömät paineet

Isomorfismi

Pitäytyminen säännöissä ja normeissa

Organisationaalinen peräänantamattomuus

Tavat ja käytännöt

Motiivit organisaatiokäyttäytymiselle

Sosiaalinen arvoisuus

Mukautuminen ulkoisiin kriteereihin

Institutionaalisesti määritellyt intressit

Itseä palveleva mukautuminen

Taulukko 1 Institutionaalinen näkökulma (mukaillen Oliver 1991, 147)

Organisaatiot hyödyntävät institutionalisoituneita sääntöjä myyttien tavoin saadakseen uskottavuutta, resursseja ja vakautta. Näiden sääntöjen avulla organisaatiot pyrkivät myös parantamaan mahdollisuuksiaan selviytyä. Usein organisaatiot kuitenkin heijastavat näitä institutionalisoituneita myyttejä tehokkuuden kustannuksella. Jo pitkään on havaittu, että organisaatioilla on taipumus ajan kuluessa alkaa muistuttaa toinensa. Tätä niin kutsuttua isomorfismia voidaan selittää esimerkiksi sillä, että näin tehdessään organisaatiot parantavat mahdollisuuksiaan selviytyä (Meyer & Rowan 1977, 340–345).

Isomorfismi voidaan jakaa pakottavaan isomorfismiin, jäljittelevään isomorfismiin ja normatiiviseen isomorfismiin. Pakottavana isomorfismina voidaan nähdä esimerkiksi lainsäädäntö, joka ohjaa tehokkaasti käyttäytymistä. Muita pakottavan isomorfismin lähteitä ovat esimerkiksi erilaiset säännökset ja valvonnat sekä niiden perusteella langelettavat sanktiot. Jäljittelevä isomorfismi taas nähdään käyttäytymisen enemmänkin kognitiivisena ja sosiaalisena puolena, jossa menestyvää toimintaa kopioidaan muilta.

Tätä jäljittelevää isomorfismia tehdään usein esimerkiksi epävarmuuden vallitessa. Normatiiviset paineet taas liittyvät sosiaaliseen käyttäytymiseen ja hyväksynnän hakemiseen tätä kautta. Näitä ovat arvot ja normit sekä roolit, joita ihmiset noudattavat. Ihmisten myös odotetaan käyttäytyvän tietyllä tavalla tietyissä tilanteissa (DiMaggio & Powell 151–154). Esimerkkejä normatiivisen isomorfismin lähteistä ovat ammattijärjestöt (Järvenpää 2002, 95).

Institutionaalisiin paineisiin voidaan Oliverin (1991, 150–158) mukaan joko suostua, sopia, mitätöidä, uhmata tai manipuloida. Institutionaalisiin paineisiin voidaan suostua eri tavoin. Yksi esimerkki suostumisesta institutionaalisiin paineisiin ovat tavat. Tavat ovat itsestään selvien sääntöjen noudattamista. Suostumista on myös menestyvien toimintamallien jäljitteleminen tai alistuminen vallitseviin arvoihin ja normeihin. Institutionaalisiin paineisiin voidaan suhtautua myös sopimalla. Tällainen tilanne tulee vastaan, kun esimerkiksi organisaation omat tavoitteet eivät kohtaa institutionaalisten vaatimusten kanssa. Sopimalla voidaan saavuttaa tasapaino näiden kahden välillä. Muita mahdollisuuksia tässä tilanteessa on osittain tyydyttää institutionaaliset paineet tai neuvotella institutionaalisisista paineista. Institutionaalisisista paineista sopiminen eroaa niihin mukautumisesta siinä, että sopiminen nähdään ainoastaan osittaisena mukautumisena, jolloin myös organisaation omat edut otetaan huomioon. Institutionaaliset paineet on myös mahdollista mitätöidä. Tällöin vallitsevat arvot, säännöt ja normit hyväksytään ainoastaan nimellisesti, mutta niihin ei kuitenkaan todellisuudessa sitouduta. Institutionaalisia paineita voidaan myös uhmata, jolloin toiminta on paljon edellisiä dramaattisempaa, ja institutionaalisia paineita ei noudateta tai niitä vastaan jopa hyökätään. Viimeisenä tapana suhtautua institutionaalisiin paineisiin on niiden manipuloiminen. Tämä on hyvin aktiivinen tapa suhtautua institutionaalisiin paineisiin. Manipulointiin on tapana ottaa mukaan vaikutusvaltaisia henkilöitä, jotta sen vaikuttavuus olisi mahdollisimman suuri. Tällöin institutionalisoituneet säännöt ja arvot ovat kohteena, ja tavoitteena on muokata niitä. Lopullisena tavoitteena ei ole ainoastaan institutionalisoituneiden uskomusten muokkaaminen vaan niiden hallinnoiminen. Tämä onkin intensiivisin tapa suhtautua institutionaalisiin paineisiin (Oliver 1991, 152–158).

3.2 Insitutionaalisen teorian osa-alueet

Institutionaalinen teoria on noussut suosituksi teoriaksi yksilöiden ja organisaatioiden käyttäytymisen selittäjänä (Dacin, Goodstein & Scott 2002, 45). Kuvio 1 voidaan nähdä institutionaalisen teorian osa-alueet Granlundin & Lukan (1998, 157) mukaan.



Kuvio 1 Institutionaalisen teorian osa-alueet (Granlund & Lukka 1998, 157)

Jatkuvien taloudellisten muutosten vuoksi organisaatioiden on kyettävä sopeuttamaan omaa toimintaansa. Näitä muutoksia kutsutaan taloudellisiksi paineiksi, ja se on yksi institutionaalisen teorian osa-alueista. Taloudellisiin paineisiin viitataan myös yleisesti institutionaalisen teorian kirjallisuudessa, kun puhutaan teknisistä tai funktionaalisista paineista. Voimakas globalisaatio ja informaatioteknologian jatkuva kehittyminen ovat johtaneet toimintojen standardisointiin ja esimerkiksi laskentatoimien raportoinnin yhtenäistämiseen. Yhä enenevässä määrin ylikansallisten yhtiöiden lisäksi näitä yhtenäisiä toimintatapoja noudattavat myös pienemmät organisaatiot. On kuitenkin huomattava, että yksi perusedellytyksistä kilpailussa pärjäämiselle on yritysten erottautuminen muista markkinoilla olevista yrityksistä (Granlund & Lukka 1998, 159–161).

Elämme maailmassa, jota säätelevät erilaiset säännöt. Sääntöjen noudattamista valvotaan, ja niiden noudattamatta jättämisestä seuraa erilaisia sanktioita. Tällaisia sääntöjä

kutsutaan pakottaviksi paineiksi, joita organisaatiot kohtaavat sekä kansallisella että kansainvälisellä tasolla niin välillisesti kuin välittömästäkin. Kuten taloudellisten paineidenkin kohdalla, myös pakottavat paineet tulevat yhä enemmän kansainväliseltä tasolta. Näistä voidaan esimerkkinä mainita kansainväliset kirjanpito-standardit (Granlund & Lukka 1998, 162–163).

Normatiivisilla paineilla viitataan vallitseviin normeihin, arvoihin ja rooleihin, jotka määräävät sosiaaliset velvollisuudet ja hyväksyttävän sosiaalisen käyttäytymisen. Normatiiviset paineet eroavat pakottavista paineista siinä määrin, että niitä ei nähdä niinkään voimakkaasti velvoittavina. Yliopisto-opetus sekä ammatilliset verkostot voidaan nähdä isomorfismin ensisijaisina lähteinä. Yliopisto-opetusta pidetään esimerkiksi erilaisten organisaatioissa vallitsevien normien luoja (Granlund & Lukka 1998, 163–167). Kun samoista instituutioista valmistuneet johtajat todennäköisesti omaavat toisiinsa muistuttavat ajattelutavat, on se omiaan yhtenäistämään myös heidän johtamiaan yrityksiä (DiMaggio & Powell 1983, 147–160). Aiemmin normatiiviset paineet on nähty enemmänkin kansallisen tason paineina, kun taas viime aikojen globaalit trendit ja esimerkiksi erilaiset kaupalliset sopimukset luovat normatiivisia paineita myös kansainväliseltä tasolta (Granlund & Lukka 1998, 163–167).

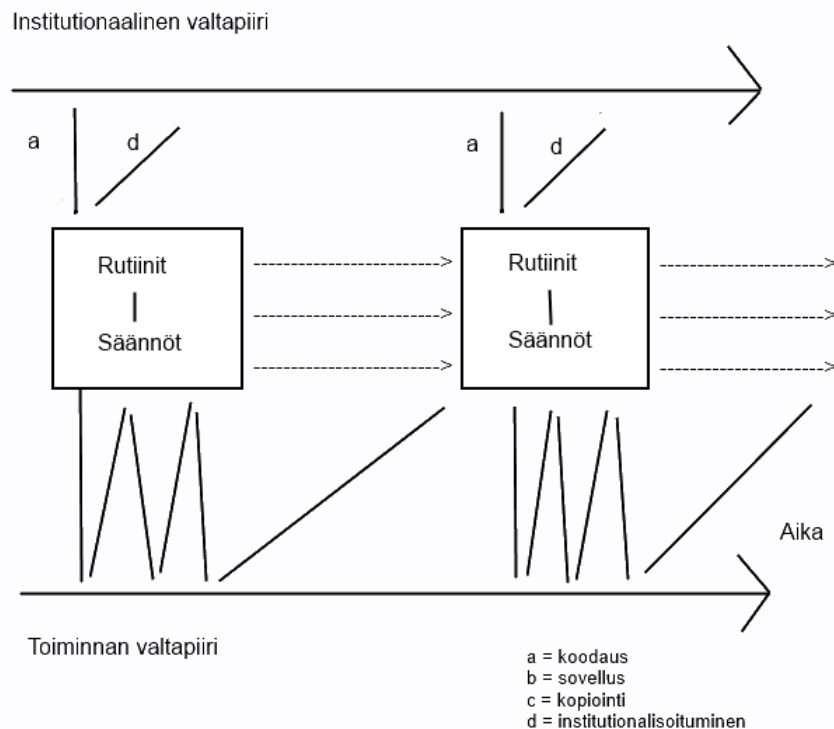
Niin yksilöillä kuin organisaatioillakin on tapana imitoida vallitsevia ja menestyksekkäitä tapoja toimia sosiaalisessa maailmassa. Näitä voidaan kutsua jäljitteleviksi prosesseiksi. Muiden jäljitteleminen on usein strategiana toimiva ja jäljittelevät prosessit voidaankin nähdä kognitiivisena ja sosiaalisena osana ihmisen käyttäytymistä. Jäljittelevien prosessien mukaan epävarmuudessa toimivat yritykset kopioivat tunnettuja ja arvostettuja toimintamalleja saadakseen mahdollisimman paljon uskottavuutta toiminnalleen (Granlund & Lukka 1998, 167–168).

3.3 Institutionaalinen teoria ja yksilötaso

Tavat ovat henkilökohtaisia, kun taas rutiinien voidaan nähdä liittyvän ryhmien käyttäytymiseen. Säännöt taas voidaan nähdä formalisoituneina kuvauksina menettelytavoista ja käytännössä noudatettavat menettelytavat rutiineina. Sääntöjen ja rutiinien välillä voidaan nähdä olevan selvä yhteys, mutta ilmiöinä ja käsitteinä ne ovat kuitenkin täysin erilaisia. Tästä johtuen päivittäin toteutettavat käytännöt eivät noudata ainoastaan käsikirjojen sääntöjä, vaan niistä saatetaan poiketa merkittävästikin (Pihlanto 2000, 5).

Yksittäisten yksilöiden voidaan nähdä suorittavan yrityksessä rutiineja, ja näin ollen jokaisen voidaan nähdä vaikuttavan myös sääntöjen ja rutiinien muodostumiseen sekä niiden muuttumiseen, joko yksin tai yhdessä muiden kanssa (Pihlanto 2000, 6). Institutionalisoituminen voidaan prosessina jakaa neljään eri vaiheeseen. Ensimmäisessä vaiheessa institutionalisoituneista periaatteista tulee sääntöjä sekä rutiineja. Institutionaali-

siin periaatteisiin taas peilataan olemassa olevia rutiineja ja sääntöjä, ja tätä kautta rutiinit päivittyvät. Institutionalisoitumisen toisessa vaiheessa rutiinit toimeenpannaan, ja niistä tulee toimintoja. Tämä toinen vaihe tapahtuu yleensä hiljaisen tiedon perusteella siitä, miten asiat tulee tehdä. Joissain tapauksissa se voi myös olla tietoisien valinnan tulos. Mikäli uudet rutiinit ja säännöt poikkeavat omista arvoista, voi tässä institutionalisoitumisen toisessa vaiheessa myös syntyä vastustusta. Tämä kuitenkin vaatii toimijalta valtaa ja voimaa tämän prosessin vastustamiseen. Kolmannessa vaiheessa rutiinit päivittyvät, kun käyttäytymisestä on tullut toistuvaa. Se voi olla joko tiedostamatonta tai tiedostettua. Tiedostettua se on silloin, jos vallitsevat säännöt ja rutiinit kyetään kyseenalaistamaan. Institutionalisoitumisen neljännessä vaiheessa taas näistä päivityksistä tulee institutionalisoituja käytäntöjä (Burns & Scapens 2000, 10–11). Kuviossa 2 on nähtävissä Burns ja Scapensin (2000, 9) hahmottelema institutionaalistumisen prosessi. Huomattavaa on, että he tarkastelevat institutionaalistumista ainoastaan ryhmätasolla.



Kuvio 2 Institutionalistumisen prosessi (Burns & Scapens 2000, 9)

Kuviossa 2 olevat laatikot voidaan nähdä institutionaalistumisen prosessin eri ajanjaksoihin sijoittuvina vaiheina tai lopputuloksina. Toimintaa ohjaavat säännöt ja niihin perustuvat rutiinit. Sekä säännöt että rutiinit voivat olla koko ajan jonkinlaisessa muu-
tostilassa. Kuviossa yksittäinen laatikko voidaan nähdä vakiintuneiden sääntöjen ja ru-

tiinien leimaamana, jolloin yksilön itsenäisen "ajattelijan" rooli on hyvin vähäinen ja hän käytännössä vain toteuttaa rutiineja (Pihlanto 2000, 13). Vaikka tässä Burns ja Scapensin (2000, 9) viitekehyksessä korostetaan ryhmätasoa, ei yksilötasoa ole kuitenkaan täysin unohdettu. Heidän mukaansa yksilöllä on toiminnalleen tiettyjä syitä, jotka voidaan kuitenkin nähdä vakiintuneina ja hyväksyttynä käyttäytymissäntöjen noudattamisena. Yksilön sääntöjen noudattaminen voidaan nähdä myös pyrkimyksenä välttää vaikeuksia ja kustannuksia. Usein kuitenkin esimerkiksi (ks. Nonaka & Takeuchi 1995) hiljaiseen tietoon nojautuminen ja sääntöjen ohjelmoitu noudattaminen vähentää yksilön valinta-aktin vaistonomaiseksi. Huomattavaa on, että pienemmissä ryhmissä yksi voimakas yksilö voi vaikuttaa ryhmän toimintaan vallitsevasti (Pihlanto 2000, 7–8).

Tässä tutkimuksessa on tavoitteena selvittää, millaisia käytäntöjä tilintarkastajille on muodostunut, kun he ovat suorittaneet hallinnon tarkastusta. Oman ulottuvuutensa tutkimukseen tuo se seikka, että hallinnon tarkastus on tilintarkastuslaissa määritelty ainoastaan hyvin väljästi. Näistä vallitsevista rutiineista pyritään saamaan tietoa haastattelemalla eri tilintarkastajia. Käytäntöjen ja tapojen muodostumista pyritään havainnollistamaan institutionaalisen teorian avulla.

3.4 Institutionaalinen teoria tässä tutkimuksessa

Tässä kappaleessa on esitelty institutionaalinen teoria pääpiirteissään. Institutionaalinen teoria esitellään tutustumalla ensin yleisesti organisaatioteorioihin ja siihen, kuinka ne mallintavat organisaatiokäyttäytymistä eri ympäristöissä. Koska myös tässä tutkimuksessa on tavoitteena tutustua käytäntöihin, on institutionaalisen teorian valinta tässä avustamiseen perusteltua. Institutionaalinen teoria kuuluu siis organisaatioteorioiden kentässä symbolis-tulkinnallisiin teorioihin, joiden perustana ovat ihmisten subjektiiviset kokemukset. Myös hallinnon tarkastuksen voidaan nähdä pohjautuvan tilintarkastajien subjektiivisiin kokemuksiin ja niiden tulkintaan, koska heillä on valta suorittaa hallinnon tarkastus omien intressien mukaan.

Kuten edellä on tuotu esille institutionaalisessa teoriassa myös huomioidaan se, että tietyt toimintatavat saattavat institutionalisoitua, jolloin niistä tulee rutiineja. Myös hallinnon tarkastus saattaa joissain tapauksissa rutinoitua toistamaan samaa kaavaa. Tähän on hyvä kiinnittää huomiota ja kyseenalaistaa näitä rutiineja. Tilintarkastajan saattaa olla helppo pysytellä hyväksi havaitsemassaan toimintatavassa.

Isomorfismiksi kutsutaan sitä, kuinka eri organisaatiot ajan kuluessa muuttuvat toistensa kaltaisiksi. Isomorfismi voidaan jakaa pakottavaan, jäljittelevään ja normatiiviseen isomorfismiin. Pakottavana isomorfismina hallinnon tarkastuksen yhteydessä voidaan nähdä lainsäädäntö. Tilintarkastajan tulee suorittaa hallinnon tarkastus tilintarkastuslakien puitteissa. Vaikkakaan nämä lait eivät hallinnon tarkastuksen tapauksessa ole

tilintarkastajan toimintaa suuresti rajaavia. Edellä on mainittu myös institutionaaliset paineet, joihin voidaan tapauskohtaisesti joko suostua, ne voidaan sopia tai mitätöidä tai niitä voidaan uhmata sekä manipuloida.

Institutionaalisessa teoriassa on eri osa-alueita, kuten edellä on esitetty. Näitä ovat taloudelliset paineet, pakottavat paineet, normatiiviset paineet sekä jäljittelevät prosessit. Taloudelliset paineet vaikuttavat myös tilintarkastukseen kokonaisuutena ja tätä kautta myös osaltaan hallinnon tarkastukseen. Myös Suomessa on useita kansainvälisiä tilintarkastusyhteisöjä, joiden toiminta usein samankaltaistaa eri prosesseja maailmanlaajuisesti. Kuitenkin tässä on tietysti huomioitava, että hallinnon tarkastushan on ainoastaan Suomessa yksi tilintarkastuksen osa-alueista. Hallintoa ei siis muissa maissa tarkasteta, ainakaan siinä määrin, mitä Suomessa. Silti olisi naiivia ajatella, etteikö tämä tapojen yhtenäistäminen vaikuttaisi myös osaltaan hallinnon tarkastukseenkin. Myös kansainväliset tilintarkastusstandardit osaltaan vaikuttavat tilintarkastuksen yhtenäistymiseen yli maarajojen.

Institutionaaliseen teoriaan kuuluu osana myös pakottavat paineet, joista edellä on esimerkkinä mainittukin kirjanpitostandardit. Varsinkin tilintarkastuksen yhteydessä lainsäädäntö, ja erilaiset vallitsevat standardit voidaan nähdä hyvinkin laajalti vaikuttavina pakottavina paineina. Niin taloudelliset kuin myös pakottavat paineet ovat yhä enenevässä määrin kansainvälisiä, ja tämä vaikuttaa myös osaltaan hallinnon tarkastukseen.

Normatiiviset paineet ovat edellä mainitusti niin sanottuja sosiaalisen velvollisuuden ja hyväksytyyn sosiaalisen käyttäytymisen paineita. Niitä ovat esimerkiksi erilaiset tavat ja normit. Myös normatiiviset paineet alkavat vähitellen aiemmasta poiketen tulla yhä enemmän myös kansainväliseltä tasolta. Normatiiviset paineet eivät ole niin vahvoja kuin taloudelliset ja pakottavat paineet, mutta myös niillä saattaa olla vaikutusta tilintarkastuksessa. Kuten aiemmin on tuotu esille, on mahdollista, että samoissa yliopistoissa opiskelleet tilintarkastajat ovat oppineet lähestymään asioita samalla tavalla ja toteuttavat näitä toimintatapoja esimerkiksi hallintoa tarkastaessaan, jolloin heidän tapansa työskennellä itse valitsemallaan tavalla on vallitsevaa.

Jäljittelevät prosessit ovat viimeinen institutionaalisten teorian osa-alue. Ihmisillä on tapana toimia tavalla, joka on todistetusti nähty menestyksekkäänä. Näin myös heillä on mahdollisuus samanlaiseen menestykseen. Voi olla mahdollista, että esimerkiksi nuori tilintarkastaja oppii vanhemmalta kollegaltaan toimintamalleja ja toistaa näitä myös omassa työssään. Voi myös olla mahdollista, että tämä tapahtuu jopa kyseenalaistamatta näitä toimintamalleja. Varsinkin hallinnon tarkastuksessa toimintamallien ajoittainen kyseenalaistaminen voisi olla tietyissä tapauksissa paikallaan varsinaisen ohjeistuksen puuttuessa.

Edellä on myös esitelty institutionalisoituminen prosessina. Institutionalisoitumisprosessin ensimmäisessä vaiheessa institutionalisoituneet periaatteet muodostavat sääntöjä

ja rutiineja. Seuraavassa vaiheessa rutiinit toimeenpannaan, jolloin niistä muodostuu rutiineja. Institutionalisoitumisen kolmannessa vaiheessa muodostuneita rutiineja päivitetään. Neljännessä vaiheessa nämä päivitykset taas muodostavat institutionalisoituneita käytäntöjä. Myös hallinnon tarkastuksessa institutionalisoituneita käytäntöjä olisi hyvä päivittää myös tämän neljännen vaiheen jälkeen, jotta kehitys ei pysähdy.

4 HALLINNON TARKASTUS - NORMIT

4.1 Hallinnon tarkastuksen määritelmä

Riistaman (1999, 246) mukaan hallinnon tarkastus ei ole käsitteenä vakiintunut, vaikka hallinnon tarkastus on osa lakisääteistä tilintarkastusta, josta on säädetty tilintarkastuslaissa. Pohjana tilintarkastukselle toimii hyvä tilintarkastustapa, joka velvoittaa tilintarkastajaa (Suomela 1991, 63). Riistama (1999, 248) huomauttaakin, että hallinnon tarkastusta ei tulisi kaikilta osin erottaa muusta tilintarkastuksesta. Lakisääteisyyden takia se on hyvin säänneltyä. Tämä tarkoittaa, että hallinnon tarkastus ei ole vapaaehtoista. Tilintarkastajan on hallinnon tarkastuksen lisäksi tarkastettava myös tilikauden aikainen kirjanpito ja tilinpäätös sekä toimintakertomus. Tilintarkastajan on tarkastettava nämä kaikki antaakseen tilintarkastuskertomuksen ja muita laissa säädettyjä raportteja (Horsmanheimo & Steiner 2008, 21).

Hallinnon tarkastus on laillisuustarkastusta, eikä siis näin ollen tarkoituksenmukaisuustarkastusta. Laillisuustarkastuksella pyritään varmistumaan siitä, että yhtiön johto toimii lain mukaan (Horsmanheimo ym. 2007, 83). Osakeyhtiölain 1:8:ssa on määritelty johdon huolellisuus, jota voidaan pitää mittapuuna sille, onko toiminta ollut lainmukaista. (Airaksinen, Pulkkinen, Rasinaho 2007, 36). Huolellisuus- ja lojaliteettivelvollisuuden valvominen on tilintarkastajan tehtävä (Horsmanheimo ym. 2007, 84).

Hallinnon tarkastuksessa tarkastuskohteena on johto. OYL:n mukaan yhtiön johdon määritellään sisältävän hallituksen, toimitusjohtajan ja hallintoneuvoston jäsenet. Näistä hallitus on kuitenkin ainoa pakollinen toimielin (Airaksinen ym. 2007, 36). Hallinnon tarkastuksessa yksi tärkeimmistä kohteista on juuri huolellisuusveloitteen noudattaminen (KHT-yhdistys 2007, 496). Hallituksen on oltava toiminnassaan huolellinen. Johdon on huolellisuus ja lojaalisuus huomioon ottaen toimittava yhtiön ja osakkeenomistajien etujen mukaisesti. On kuitenkin huomattava, että johdolla ei ole velvollisuutta toimia sidosryhmien etujen mukaisesti (Airaksinen ym. 2007, 37).

Riskin ottaminen on menestyvän liiketoiminnan perusta, ja tämä on otettava huomioon johdon huolellisuutta arvioitaessa. Päätöksiä on joissakin olosuhteissa tehtävä vajallakin tiedoilla. Riskin mukana tulee myös mahdollisuus epäonnistua ja on huomattava, että se kuuluu yhtenä osana liiketoiminnan luonteeseen. Arvioinnin on myös oltava objektiivista. Jotta voidaan varmistua siitä, että on saavutettu riittävä varmuus huolellisuudesta, OYL:n esitöissä on eritelty seikkoja, joilla tätä voidaan mitata. Ensinnäkin on selvitettävä onko tehdyille ratkaisulle hankittu tilanteen edellyttämä asianmukainen tieto, ja onko tiedon perusteella tehty päätös johdonmukainen yhtiön edun näkökulmasta. (Airaksinen ym. 2007, 37–38). On myös varmistuttava siitä, että johdon jäsenten mahdolliset eturistiriidat eivät ole vaikuttaneet päätökseen (HE 109/ 2005).

Yhtiön edun edistäminen on johdon tehtävä. Tätä kutsutaan lojaliteettivelvoitteeksi. OYL:n 1:7:n yhdenvertaisuusperiaate on lähellä lojaliteettivelvoitetta. OYL:n mukaan yhtiön etu on yhtä kuin osakkeenomistajan etu. Tässä yhteydessä on huomattava, että kaikki osakkeenomistajat ovat samassa asemassa. (Airaksinen ym. 2007, 39).

Tietyissä tilanteissa huolellisuus- ja lojaliteettivelvoite on välitön osakkeenomistajaa kohtaan. Yleensä lojaliteetti- ja huolellisuusvelvoite toteutuu voitonjaon kautta. Yhtiön tekemä voitto jaetaan osakkeenomistajille, jolloin toteutuu epäsuora huolellisuus- ja lojaliteettivelvoite. Ensin yhtiö tekee voittoa, ja vasta sitten se jaetaan osakkeenomistajille (Airaksinen ym. 2007, 40).

Huolellisuus- ja lojaliteettivelvoite on välitön esimerkiksi yhtiön sulautuessa toiseen yhtiöön, jolloin sulautumisvastike jaetaan osakkeenomistajille välittömästi. Yhtiön johdon tehtävänä on määritellä, missä tilanteessa osakkeenomistajan etu toteutuu parhaalla mahdollisella tavalla (Airaksinen ym. 2007, 40).

4.2 Hallinnon tarkastuksen historia

Osakeyhtiölaki säädettiin vuonna 1895. Hallinnon tarkastus tiedostettiin jo tuolloin, mutta ohjeistus oli vähäistä ja hallinnon tarkastus nähtiin melkein pä arkaluontoisena asiana. Kaitilan (ks. 1914, 226–230) mukaan tilintarkastus jaettiin kirjanpäättöksen jälkeeseen suoritettavaan ja säännöllisesti tilikauden aikana suoritettavaan tarkastukseen (Kosonen 2005, 187).

Kaitilan (ks. 1914, 226–230) mukaan tilintarkastajan tuli kuitenkin selvittää myös muita, varsinaisia tilejä koskemattomia asioita, kuten esimerkiksi:

- Onko liikettä yleensä hoidettu oikeitten liikeperiaatteiden mukaan
- Ovatko johtokunta ja liikkeen johtaja toiminnassaan noudattaneet yhtiön sääntöjä ja heille mahdollisesti vahvistettuja ohjesääntöjä vai ovatko niistä poikenneet
- Onko yhtiökokousten päätökset pantu toimeen
- Onko johtokunnan valvonta liikkeen johtajaan nähden ollut tehokas
- Onko liikkeen kassatarkastus tehokas

Kaitila (ks. 1914, 226–230) kehotti tilintarkastajia tutustumaan osakeyhtiölakiin, yhtiön sääntöihin sekä hallituksen ohjesääntöihin. Hänen mukaansa tuli myös hankkia tarpeelliset tiedot yhtiökokousten ja hallitusten pöytäkirjoista, kirjanpidosta ja muista liikkeen papereista. Tilintarkastajan oli näiden perusteella kyettävä vastaamaan hänelle esitettyihin kysymyksiin (Kosonen 2005, 188).

Sekä Suomessa että Ruotsissa vielä 1930-luvulla tilintarkastuksen ensisijaisena kohteena olivat tilit. Vain tärkeimpien hallintotoimenpiteiden kohdalla mietittiin myös liikkeen hoidon tarkastusta (ks. Cederberg 1938, 67). Siitä ei kuitenkaan vallinnut yksimielisyyttä, miten osakeyhtiölain säädöksiä tulisi tulkita tilintarkastuksen sisällön osalta (ks. Grandell 1946, 15). Grandellin (ks. 1946, 15) mukaan tilintarkastajien tarkastustyön suorittamisesta ei ollut laissa selkeitä määräyksiä. Tämä aikakausi toi kuitenkin mukanaan uusia haasteita tilintarkastajille. Tilintarkastajien (ks. Svensson 1942, 12–13) tulisi perehtyä tarkastettavaan yritykseen, tutustua johtoon ja käydä yrityksessä sekä tutustua myös yrityksen henkilöstöön. Tilintarkastajaa ei enää nähty vanhana kuivana herrana (Kosonen 2005, 188–189).

Koska Heinimon ym. (ks. 1948, 11) mukaan tilintarkastaja nähtiin nyt yhteisön hallituksen ja johdon neuvonantajana sekä luottamusmiehenä, molemminpuoliset luottamukselliset suhteet nähtiin tilintarkastuksen menestyksekkään suorittamisen edellytyksenä. Tilintarkastajat antoivat Kososen (2005, 189) mukaan hallinnon tarkastuksen suorittamiselle seuraavanlaisia kohteita:

- yhteisön hallintoelimet ja niiden tehtävät
- hallintoelinten päätökset (ovatko syntyneet laillisessa järjestyksessä, onko pantu täytäntöön), tutustuttava kaikkien hallintoelinten pöytäkirjoihin ja niiden liitteisiin
- sopimukset ja sitoumukset (tarkastettava myös, että tärkeät paperit säilytetään varmassa ja tulipalolta suojatussa paikassa), arkisto ym.
- perustamistoimenpiteet
- vuosikertomus (varmistuttava, että tilinpäätöstaseet ovat yhtäpitävät tilikirjoissa olevien taseiden kanssa), tilintarkastuslausunnoissa voidaan ilmoittaa, että vuosikertomuksessa esitetyt taseet ja muut tiedot ovat oikeita ja yhtäpitäviä yhteisön kirjanpidon kanssa
- vakuutukset, elinkeinoluvat ja ilmoitukset
- mainonta ja valistustyö (tutkittava, onko mainonta hoidettu tarkoituksenmukaisesti ja onko se ollut tehokasta)
- liiketoiminnan ja muun toiminnan kehitys (pyrittävä selvittämään, onko yhteisön liiketoiminta kehittynyt edellytysten mukaisesti, myös kannattavuuden kehitystä huomioitava, ei yksinomaan liikevaihdon kehitystä)
- tarvikkeiden hankinta ja varastot (kiinnitettävä huomiota tarvikkeiden hankintaan, varastojen suuruuteen, varojen käypäisyyteen ja kokoonpanoon)
- tilinpäätösperusteet (vuositilintarkastuksen tärkeimpiä tehtäviä on yhteisön tilinpäätöksen tarkastaminen ja arvostelu), tilinpäätöksen laatimisen pääperiaatteena on näin ollen kauppiaallinen varovaisuus: toteutumattomia voittoja

ei saa sisällyttää tilinpäätökseen, mutta odotettavissa olevat, vielä toteutumattomat tappiot on siinä otettava huomioon

- tantieemin laskuperusteet
- yhteisön johdon yksityiset liiketoimet

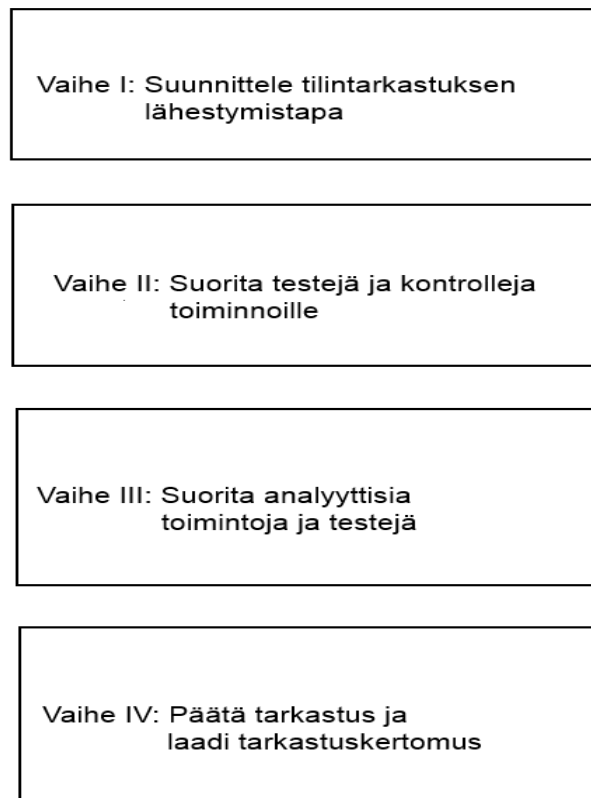
Hallinnon tarkastus voitiin jakaa asialliseen ja muodolliseen tarkastukseen (ks. Virtaneva 1955). Hallinnon asiallisessa tarkastuksessa tarkastettiin hallintoelinten suorittamat toiminnot. Myös erilaisten sopimusten ja muiden sitoumusten tarkoituksenmukaisuus tuli selvittää. Tuli myös selvittää, kuinka asiallisia tehdyt päätökset olivat, ja olivatko tilinpäätösperusteet asiallisesti käsitelty. Organisaatiotoimenpiteen ja kontrollin järjestely olivat erittäin tärkeitä ja huomiota vaativia seikkoja. Hallinnon muodollisessa tarkastuksessa tuli selvittää tehtyjen toimenpiteiden lainmukaisuus ja sääntöjenmukaisuus. Tuli myös varmistua siitä, että tehdyt toimenpiteet olivat yhteisön hallintoelinten päätösten mukaisia (Kosonen 2005, 189–190).

Suomessa tilintarkastus on nähty lainsäädäntöön perustuvana laillisuusvalvontana. Asiaan tuli kuitenkin muutos vuoden 1978 osakeyhtiölain myötä. Myös tarkoituksenmukaisuus nähtiin osana tilintarkastusta. Mikäli kannattavuudessa, maksuvalmiudessa taikka yleisten asioiden hoidossa oli havaittavissa puutteita, tuli tilintarkastajan huomioida tämä (ks. Viitala 1968, 15). Suomessa hallinnon tarkastuksen normit olivat melko vapaita, mutta harvoin kuitenkaan Suomelan (1987, 335–340) mukaan otettiin kantaa tarkoituksenmukaisuuskysymyksiin (Kosonen 2005, 190).

Tilintarkastajien erikoistuminen eri toimialoihin alkoi tuntua merkittävältä ja jopa välttämättömältä. 1970-luvulla erityistä huomiota kiinnitettiin verotukseen ja verojen suunnitteluun (Kosonen 2005, 190). Sen sijaan 1990-luvulla huomio kiinnittyi Kososen (2005, 190) mukaan erityisesti rahoitusinstrumentteihin ja sisäisen valvonnan järjestämiseen. 1990-luvulla lähtien myös laskentatoimen kehittäminen alkoi saada tuulta alleen. Tällä vuosikymmenellä myös yritysten fuusiot ja diffuusiot olivat erityisen kiinnostuksen kohteena. Yleisesti puhuttiin paljon esimerkiksi yrityskaupoista ja konsernit sekä corporate finance olivat paljon myös puheenaiheina. Kososen (2005, 190) mukaan Suomen liittyminen Euroopan Unioniin toi mukanaan uudet haasteet sekä vaatimukset, ja hyvän hallintotavan (corporate governance) merkitys kasvoi (ks. Viitanen 1995c, 310-315 ja Troberg 1995, 463; HTM-Infot 1996).

4.3 Hallinnon tarkastuksen sisältö ja laajuus

Ennen tilintarkastuksen suorittamista tilintarkastaja suunnittelee tilintarkastusprosessin. Kuviosta 3 voidaan nähdä tilintarkastusprosessin neljä eri vaihetta (Arens, Elder & Beasley 2003, 152–154).



Kuvio 3 Tilintarkastusevidenssin hierarkia (Knechel, Salterio & Ballou 2007, 90)

Ensimmäisessä tilintarkastusvaiheessa tilintarkastajan tulee hankkia tietoa asiakkaan strategioista ja prosesseista sekä arvioida asiakasta koskevia riskejä. Toisessa vaiheessa tilintarkastajan tulee suorittaa erilaisia testejä ymmärtääkseen asiakkaan sisäistä kontrollia ja arvioida asiakkaan kontrolliriskejä. Kolmannessa vaiheessa tulevat erilaiset analyyttisemmat testit ja viimeinen vaihe koostuu tarkastuksen päättämisestä ja tilintarkastuskertomuksen laatimisesta (Arens ym. 2003, 152–154).

Tilinpäätöksen tarkastamista varten on laadittu ISA-standardit (International Standards of Auditing). Tilintarkastus koskee Suomessa myös toimintakertomusta, kirjanpitoa ja hallintoa. Tilintarkastajan on siis suoritettava myös hallinnon tarkastus (KHT-yhdistys 2012, XIX). KHT-yhdistys on suosituksessaan jakanut hallinnon tarkastuksen kahteen eri ryhmään, joista yhteisö- ja säätiölain yleisten säännösten noudattaminen on ensimmäinen ryhmä. Toisen ryhmään taas kuuluu yhteisö- ja säätiölain erityisten säännösten noudattaminen (KHT-yhdistys 2007, 496). Yhteisö- ja säätiölain yleisten säännösten noudattamisen tarkastukseen kuuluu esimerkiksi toimielinten huolellisuuden tarkastaminen sekä osakeyhtiön kohdalla varmistuminen siitä, että kaikkia osakkeenomistajia on kohdeltu tasapuolisesti ja tasavertaisesti. Yhteisö- ja säätiölain erityisten säännösten noudattamisen tarkastukseen sen sijaan kuuluu esimerkiksi kunkin hallintoelimen omien tehtävien hoitamisen tarkastaminen (Riistama 1999, 247). Riistama (1999, 248) esittää, että tarkastuksella halutaan varmistua siitä, että alemmat hallintoelimet noudattavat ylempien hallintoelinten päätöksiä ja ohjeita.

Hallinnon tarkastuksen tavoitteita ja sisältöä ei kuitenkaan ole määritelty tilintarkastuslain esitöissä, koska todennäköisimmin on haluttu säilyttää hallinnon tarkastuksen vakiintunut käytäntö (Horsmanheimo ym. 2007, 83). Tarkastamalla hallinto pyritään varmistumaan siitä, että tarkastuskohteen johto ei ole syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus tarkastuskohtetta kohtaan. Hankkimalla tilintarkastusevidenssiä on tarkoitus selvittää myös, onko tarkastuskohteen johto rikkonut sitä koskevaa lakia, yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä (Horsmanheimo ym. 2007, 84).

Hallinnon tarkastuksen sisältö on mahdollista jaotella myös tilintarkastuskertomuksen sisällön mukaan (Horsmanheimo ym. 2007, 84). Haglundin (Riistama 1999, 248)¹ ajatuksiin perustuen seuraavassa on näkemys siitä, miten hallinnon tarkastuksen sisältö on mahdollista jaotella:

- pöytäkirjat yhteisön kokouksista ja hallintoelimistä sekä niihin liittyvät muistiot ja muut liitteet
- tärkeimmät sopimukset sekä niihin liittyvä kirjeenvaihto, erityisesti vastuut
- yhtiön varallisuuteen liittyvät panttaukset
- annetut vakuudet
- saadut vakuudet
- sisäiset tarkkailujärjestelmät
- informaatiojärjestelmät, painopiste laskentatoimen informaatiojärjestelmissä
- vahinko- ja vastuuvakuutukset sekä muut vakuutukset

¹ Alkuperäinen lähde Haglund, Eric 1986

- osakas- ja jäsenrekisterit
- veroasiat
- kannattavuus ja rahoitus

Tilintarkastajan tulisi myös varmistua siitä, että yhteisö on noudattanut kirjanpitolakia ja myös esimerkiksi arvopaperimarkkinalakia. Tavoitteena on välttää yhtiön omasta taitamattomuudesta tai huolimattomuudesta johtuvia vahinkoja. Asianmukaisia toimenpiteitä ei myöskään saisi laiminlyödä. On tärkeää erottaa tässä yhteydessä se seikka, että tilintarkastajan ei ole tarkoitus tarkastaa, ovatko hallintoelimet toimineet tarkoituksenmukaisesti. Se ei kuulu tilintarkastajan tehtäviin. Tilintarkastajan ei tule kommentoida, jos yhtiön toiminta on kannattamatonta. Hänen tulee puuttua asioihin ainoastaan silloin, jos toiminta on laitonta tai muiden säännösten vastaista. Tarkoituksena ei ole tarkastaa hallintoelinten taitoa liikkeenjohdossa. Koska tilintarkastajalla on kuitenkin laaja tuntemus liiketoiminnasta alana, ei hän voi jättää huomioimatta, jos huomaa tilintarkastuksen yhteydessä puutteita yhtiön toiminnan johtamisessa (Riistama 1999, 249).

Yhtiön johdon seuranta- ja valvontavelvollisuus tulee myös arvioida tilintarkastuksen yhteydessä. On syytä kiinnittää huomiota myös esimerkiksi sisäisen kontrollin toimivuuteen. Näin tilintarkastaja voi varmistua siitä, että yhtiö toimii tyydyttävällä tavalla (KHT-yhdistys 1999, 30).

Kuten hallinnon tarkastuksen sisältö, niin myös sen laajuus määräytyy tapauskohtaisesti. Tilintarkastajan tulee jokaisen tarkastettavan kohteen kohdalla määritellä kunkin kohteen hallinnon tarkastuksen laajuus. Tarkoituksena on kuitenkin pohjimmiltaan saada varmistus siitä, että yhtiön asiat on hoidettu yhteisölain ja yhtiöjärjestyksen mukaan. Laajuus määräytyy sen perusteella, mitä tämän asian selvittäminen vaatii (KHT-yhdistys 1999, 30). Hallinto ei käsitteenä ole kuitenkaan aivan yksiselitteinen, ja tämä myös osaltaan vaikuttaa hallinnon tarkastuksen laajuuteen (Blummé 2008, 58).

4.4 Pöytäkirjojen, sopimusten, viranomaisille annettavien ilmoitusten ja kirjeenvaihdon tarkastaminen

Tarkastettaessa pörssiyhtiön hallintoa tärkeimpiä tarkastettavia pöytäkirjoja ovat luonnollisesti yhteisön kokousten pöytäkirjat. Osakeyhtiön yhtiökokousten pöytäkirjat nousevat merkittävään asemaan tässä yhteydessä. Tilintarkastajan on huolellisesti tarkastettava nämä pöytäkirjat. Yhtiökokousten pöytäkirjoja kutsutaan päätöspöytäkirjoiksi, sillä niihin kirjataan ainoastaan päätökset ja niihin liittyvät äänestykset. Toisin sanoen, näihin pöytäkirjoihin ei kirjata esimerkiksi keskusteluja. Tilintarkastajan tulee selvittää pöytäkirjoista, ovatko yhtiön tekemät päätökset lainmukaisia, tai lain perusteella annettujen viranomaismääräysten sekä yhteisön omien sääntöjen mukaisia. Tilintarkastajan

on tarkastettava tehtyjen päätösten sisältö ja tämän ohella tilintarkastajan tulee varmistua myös siitä, että yhtiössä on tehty kaikki laissa ja säännöissä edellytetyt päätökset. Pöytäkirjoja tarkastettaessa tilintarkastajan tulee tarkistaa myös allekirjoitukset. Tätä kutsutaan muodollisen oikeellisuuden tarkastamiseksi (Riistama 1999, 250).

Hallintoneuvoston tai vastaavan toimielimen pöytäkirjoista tulee tarkastaa, että päätökset on tehty lainmukaisesti sekä se, että niiden toimeenpano noudattaa myös yhtiökokouksen päätöksiä ja ohjeita. Myös hallituksen tai vastaavan toimielimen pöytäkirjat tulee tarkastaa. Osakeyhtiölain 6:2:ssa määritellään yhtiön hallituksen tehtäviksi hallinnon ja sen toiminnan asianmukainen järjestäminen sekä yhtiön kirjanpidon ja varainhoidon valvonnan asianmukainen järjestäminen. Hallituksen pöytäkirjoissa olevien päätösten tulee olla lain, yhtiöjärjestyksen, yhtiösopimuksen tai yhteisön sääntöjen mukaisia. Nämä pöytäkirjat voivat poiketa päätöspöytäkirjoista ja saattavat sisältää myös selostuksen esimerkiksi kokouksen kulusta. Jos pöytäkirjoihin on liitetty esimerkiksi kokouksessa esillä ollut laskelma, se kuuluu myös tarvittaessa tilintarkastajan tarkastuskohteisiin. On myös olemassa joitakin pöytäkirjoja, jotka eivät ole lakisääteisiä, mutta saattavat siitä huolimatta kiinnostaa tilintarkastajaa. Näitä voivat olla esimerkiksi yhtiön jonkin toiminnon johtoryhmän pöytäkirjat (Riistama 1999, 251–252).

Tilintarkastajan tarkastuksen helpottamiseksi pöytäkirjat on numeroitava juoksevasti. Näin tilintarkastaja pystyy myös varmistumaan siitä, että kaikki pöytäkirjat ovat hänellä tarkastettavina. Pöytäkirjat on myös säilytettävä luotettavalla tavalla (Riistama 1999, 251–252).

Tilintarkastaja yleisesti olettaa, että kaikki tärkeimmät sopimukset ja sitoumuksia koskevat päätökset tehdään lakisääteisissä hallintoelimissä. Joissakin tapauksissa saattaa kuitenkin olla niin, että päätöksentekovaltuuksia ylitetään. Sisäisen tarkastuksen puuttuessa yhtiöstä tilintarkastajan on erityisesti tutustuttava tärkeimpiin sopimuksiin ja valtuuksiin sopimusten solmimisesta. On huomattava, että esimerkiksi ostoja ja myyntejä koskevia sopimuksia voidaan solmia ilman hallituksen yksittäisiä päätöksiä. Toimitusjohtajalla tai muulla organisaation toimivalla johdolla voi olla tällaisia valtuuksia (Riistama 1999, 252–253).

Viranomaisvalvonnan määrä on suuri ja lisääntyy huomattavasti koko ajan. Viranomaisvalvonnan merkittävimpiä velvoitteita ovat Riistaman (1999, 253)² mukaan esimerkiksi kaupparekisteri-ilmoitukset. Viranomaisvalvonnan alle kuuluu myös muun muassa tilinpäätöksen toimittaminen tilintarkastajalle sekä prokuroita koskevien ilmoitusten ilmoittaminen kaupparekisteriin. Viranomaisten tulee myös valvoa, että verovirastolle tehdään esimerkiksi palkanmaksua tai arvonlisäveroa koskevat ilmoitukset. Viranomaisten taholta tulee myös varmistua, että tarjous- ja listalleottoesitteet toimitetaan

² Kaupparekisterilaki, ennakkoperintälaki, arvonlisäverolaki, arvopaperimarkkinalaki

ennen julkistamista rahoitustarkastuksen hyväksyttäväksi. Näiden velvoitteiden lisäksi tärkeimpiä viranomaisille annettavia ilmoituksia ovat luonnollisesti veroilmoitukset (Riistama 1999, 253). Arvopaperimarkkinalain 7:1:n mukaan viranomaisilla, kuten esimerkiksi Rahoitustarkastuksella, on valtuudet antaa julkisen kaupankäynnin kohteena olevan arvopaperin liikkeellelaskijan osalta tilinpäätöksen sisältöä ja niiden viranomaisille toimittamista koskevia säännöksiä (Karjalainen, Laurila & Parkkonen 2008, 510).

Tilintarkastajan ei ole välttämätöntä tarkastaa yhtiön kirjeenvaihtoa, vaikkakin se luonnollisesti antaa tilintarkastajalle taustatietoa yhtiön toiminnasta. Kirjeenvaihdon tarkastaminen on tehtävä siinä tapauksessa, jos haetaan esimerkiksi todennustan päätösten perusteluille tai kirjanpitoon kirjatulle liiketapahtumille (Riistama 1999, 254).

4.5 Läheisten ja lähipiiriin kanssa tehtyjen liiketoimien tarkastaminen

On usein mahdotonta kokonaan välttää liiketoimia läheisten ja lähipiiriin kuuluvien kanssa (Riistama 1999, 254). Jos toinen yhtiö tai henkilö pystyy käyttämään toiseen nähden määräysvaltaa tai pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa sen taloutta ja liiketoimintaa koskevassa päätöksenteossa, luetaan näiden kuuluvan toistensa lähipiiriin. Yhtiön onkin toimintakertomuksessa ilmoitettava tähän ongelma-alueeseen kuuluvat rahalainat, vastuut ja vastuusitoumukset lähipiiriin kuuluvalla, jos näiden yhteismäärä ylittää 20 000 euroa tai se on yli viisi prosenttia yhtiön taseen omasta pääomasta. Näiden pääasialliset ehdot on myös käytävä ilmi yhtiön toimintakertomuksessa (Airaksinen ym. 2007, 444).

Määräysvalta voi olla joko välillistä tai välitöntä. Määräysvallan perusteella toinen osapuoli omistaa toisen osapuolen äänivallasta yli 50 %, ja näin ollen osapuolella on merkittävä mahdollisuus vaikuttaa yhtiön toimintaan sekä taloudelliseen päätöksentekoon (Riistama 1999, 254).

Tilintarkastajan tulee tarkastaa läheisten kanssa tehdyt liiketoimet. Kun on kyseessä läheinen, on kiinnitettävä huomiota erityisesti esimerkiksi liiketoimien ehtoihin ja käytettyihin hinta- ja korvauserusteisiin. Läheissuhteilla on näin ollen suuri merkitys tilintarkastuksen kannalta (Riistama 1999, 255). Nevalainen (2008, 4) on sitä mieltä, että tilintarkastajan on mielekästä pyytää lähipiiri-transaktioiden yhteydessä myös joissakin tapauksissa niin sanottu johdon kirje. Näin tilintarkastaja saa johdolta kirjallisena tiedot, jotka hänen tulee tarkastuksen yhteydessä varmentaa.

Tässä yhteydessä tilintarkastajan tulee tarkastaa myös enemmistövallan käyttö (Riistama 1999, 255). Osakeyhtiölain 1:7:n mukaan yhtiössä on noudatettava yhdenvertaisuutta. Ei tule tehdä päätöstä tai ryhtyä sellaiseen toimenpiteeseen, joka on omiaan tuottaa osakkeenomistajalle tai muulle epäoikeutettua etua yhtiön tai toisen osakkeen-

omistajan kustannuksella (Airaksinen ym. 2007, 26). Jos tilintarkastaja huomaa yhtiön toiminnassa enemmistövallan väärinkäyttöä, hän on velvollinen asian vaatimiin toimenpiteisiin. On kuitenkin huomattava, että joissakin tapauksissa tämän toteaminen saattaisi vaatia sellaista asiantuntemusta, jota ei tilintarkastajalta voida edellyttää (Riistama 1999, 256).

4.6 Varainhoidon, varojen panttausten ja vakuutusten hoidon tarkastaminen

Toimitusjohtajan tulee järjestää varainhoito luotettavalla tavalla, ja hallituksen vastuulla on varainhoidon valvominen. Varainhoitoa valvotaan pääasiassa kirjanpidon ja reskontrien kautta. Aistinvarainen valvonta, johon luetaan esimerkiksi vartioiden suorittama omaisuuden valvonta ja kulunvalvonta, on luonnollisesti myös varainhoidon valvontaa. Varainhoitoa valvotaan myös varastokirjanpidon ja käyttöomaisuuskirjanpidon valvonalla (Riistama 1999, 256). Riistaman (1999, 257) mukaan käyttöomaisuuskirjanpidon puuttuminen aiheuttaa tilintarkastajalle ongelmia, ja tämä onkin varsin yleistä Suomessa. Hänen mukaansa suunnitelman mukaiset poistot ovat tuoneet myös käyttöomaisuuskirjanpidon ajankohtaisemmaksi yhtiöissä.

Varat on valvonnan lisäksi myös säilytettävä niiden vaatimalla tavalla. Esimerkiksi vaihto-omaisuus on pilaantumisen sekä varkauksien estämiseksi säilytettävä asianmukaisissa varastoissa. Käteinen raha ja arvopaperit säilytetään turvallisessa paikassa, ja kiinteistöistä huolehditaan esimerkiksi aitaamalla kiinteistöä ympäröivä alue. Koska varainhoito on mittaamattoman laaja alue, tilintarkastajan olisi mahdotonta tarkastaa se kokonaisuudessaan. Siksi varainhoidon tarkastus tapahtuukin tilintarkastajan luonnolliset rajoitteet huomioon ottaen (Riistama 1999, 257).

Tilintarkastajan tarkastettaviin kohteisiin hallinnon tarkastuksen yhteydessä kuuluu myös varojen panttausten tarkastaminen. Kaikki panttaukset ja kiinnitykset on tarkastettava. Ne on tarkastettava viimeistään tilinpäätöksen yhteydessä (Riistama 1999, 258).

Riskin ottaminen kuuluu yritystoimintaan. Joitakin riskejä vastaan on myös mahdollista suojautua ottamalla vakuutuksia. Yritystoimintaa koskevia riskejä ovat (Riistama 1999, 258):

- omaisuusriski
- tuoteriski
- henkilöriski
- rikosriski
- yritystoiminnallinen riski

Jotkut vakuutukset ovat myös lakisääteisiä. Näistä esimerkkinä on liikennevakuutus, joka kuuluu omaisuusvakuutuksiin. Tuotevakuutusten merkitys on kasvanut ja niitä hyödynnetäänkin erityisesti viennin puolella. Henkilövakuutukset ovat osittain myös lakisääteisiä. Näistä esimerkkinä on eläkevakuutus. Yhtiöllä on mahdollisuus ostaa lisävakuutuksia, jotka ovat vapaaehtoisia. Johtohenkilöille saatetaan esimerkiksi ottaa lisäeläkevakuutuksia. Yritystoiminnalliselta riskiltä on mahdollisuus suojautua esimerkiksi termiinisolmuksin (Riistama 1999, 259).

Tilintarkastajan tehtävänä on tarkastaa vakuutusten laajuus ja vakuutusmäärät. On varmistuttava, että yhtiöllä on kaikki pakolliset lain vaatimat vakuutukset. Kun tilintarkastaja tarkastaa vapaaehtoisia vakuutuksia, hän toimii yhdessä asiantuntijoiden ja johdon kanssa. Tulee selvittää, mitkä ovat yrityksen vakuutustarpeet ja vakuutusmäärät. Yrityksillä on myös mahdollisuus turvautua vakuutusyhtiöiden tarjoamiin kokonaisvaltaisiin riskienhallinnan vakuutuspalveluihin (Riistama 1999, 259–260).

4.7 Toiminnan organisoinnin, sisäisen tarkastuksen ja informaatiojärjestelmien tarkastaminen

Kun tilintarkastaja aloittaa uuden kohteen tarkastuksen, tulee hänen ensimmäisinä asioina tutustua kohteen organisaation rakenteeseen ja tehtävänkuvauksiin. Tilintarkastajan tulee kokemuksensa perusteella arvioida, ovatko kohteen hallintoelimet ja johto organisoineet toimintansa tarkoituksenmukaisella tavalla sekä onko toiminta tuloksellista ja tehokasta, vaikka tilintarkastaja ei olekaan liikkeenjohdon asiantuntija (Riistama 1999, 260).

Yhtiö voi olla esimerkiksi linja- tai matriisiorganisaatio. Tilintarkastajan tulee yhtiön organisaatiomalli huomioiden tarkastaa, miten vastuu ja toimivalta on jaettu yhtiössä. Tämän tulisi olla järkevästi hoidettu yhtiössä. Tilintarkastajan tulisi myös tutustua siihen, miten näistä asioista on tiedotettu yhtiössä (Riistama 1999, 260).

Sisäiseen tarkastukseen ja sen toimivuuteen perehtyminen auttaa tilintarkastajaa saamaan paremman kuvan kohteena olevasta organisaatiosta. Sisäinen tarkastus on yksi toiminnan organisoinnin osa-alueista. Sen laajuus riippuu kohteen koosta. Kunhan tilintarkastaja huomioi, että hän on vastuussa tilintarkastuksesta kokonaisuudessaan, hän voi käyttää hyväksi myös sisäisen tarkastuksen työtä (Riistama 1999, 260–261).

Organisaatiot moninaistuvat ajan kuluessa ja vaativat järjestelmiä, joiden avulla tietoa on mahdollista siirrellä eri osastojen välillä. Tiedon on kuljettava nopeasti ja sen on siirryttävä paikasta toiseen pysyen samanlaisena. Pääsääntöisesti tilintarkastajaa kiinnostavat laskentatoimen informaatiojärjestelmät. Koska tilintarkastajan tulee tarkastaa myös informaatiojärjestelmät, hänellä tulee olla sellainen alan tekninen tuntemus, että hän voi hoitaa työnsä tehokkaasti ja varmuudella (Riistama 1999, 261).

4.8 Osakas- ja jäsenrekisterien ja veroasioiden hoidon tarkastaminen sekä kannattavuuden ja rahoituksen analysointi

Jos yrityksessä on osakas- tai jäsenrekisteri, tilintarkastajan tulee varmistua siitä, että se on lainmukainen. Osakkeet on mahdollista liittää myös arvo-osuusjärjestelmään yhtiökokouksen päätöksellä. Osakas- ja jäsenrekisterien yhteydessä tilintarkastaja varmistaa, että muutokset osakkeenomistajia ja haltijoita koskeviin osake- ja osakasluetteloihin perustuvat asianmukaisesti asiakirjoihin. Erityisen tärkeää on varmistua siitä, että siirtoleimaverot on maksettu. Jos näitä ei ole maksettu, hallitus voi joutua vastuuseen (Riistama 1999, 262–263).

Jos yhtiön osakkeet on liitetty arvo-osuusjärjestelmään, hallituksen tulee ajoittain todeta tapahtuneet muutokset osakerekisterissä, ja ne tulisi myös kirjata hallituksen pöytäkirjaan. Pääsääntönä hallituksen tulisi aina olla selvillä osakaskunnassa tapahtuneista muutoksista (Riistama 1999, 263).

Veroasiat eivät kuulu Suomessa tilintarkastajan lakisääteisiin tehtäviin (Riistama 1999, 263). Riistama (1999, 263–264) on kuitenkin sitä mieltä, että tilintarkastajan tulisi perehtyä tarkastamansa kohteen veroasioihin pääpiirteissään. Verojen maksamatta jättäminen saattaa olla seurausta likviditeettiongelmistä. Toisaalta myös veroylijäämät tuloverojen osalta sekä verohyvitysten ja täydennysverojen määrä on selvitettävä, jotta tilinpäätös voidaan tarkastaa. Tilintarkastajalta saatetaan pyytää myös mielipidettä tuloveroja koskevista ratkaisuksista (Riistama 1999, 264).

Tarkastettavan kohteen taloudellisen tilan arvioiminen on yksi tilintarkastuksen ulottuvuuksista. Tilinpäätöstä analysoimalla tilintarkastaja päätyy johonkin lopputulokseen. Jos tilintarkastaja huomaa kohteen toiminnassa seikkoja, jotka saattavat merkitä vakavia taloudellisia vaikeuksia, tilintarkastaja on velvollinen tuomaan nämä asiat julki. Jos tilintarkastaja työtään suorittaessaan huomaa, että kohteen osakepääoman kate on laskeutunut alle kolmannekseen kohteen osakepääoman määrästä, tilintarkastajalla on oikeus tehdä selvitystilahakemus. On huomattava, että hän ei kuitenkaan ole velvollinen tekemään niin (Riistama 1999, 264).

Tilintarkastaja arvioi kohteen taloudellista asemaa tarkastuksen hetkellä. Tarkastuksessaan hänen on kuitenkin otettava huomioon mahdollisesti myös se seikka, mikäli

johto pyrkii suunnitelmillaan tulevaisuudessa tervehdyttämään yhtiön taloudellista tilaa. Tämä on huomioitava siinäkin tapauksessa, että suunnitelmat eivät juuri sillä hetkellä vielä vaikuttaisikaan yhtiön kannattavuuteen. Tarkastuksen aikainen huono taloudellinen tilanne ei kiistatta tarkoita sitä, että tilanne ei tulevaisuudessa tulisi parantumaan (Riistama 1999, 264–265).

4.9 Huomauttaminen hallinnon tarkastuksen yhteydessä

Tilintarkastajan on lain mukaan huomautettava tilintarkastuskertomuksessa, jos hän huomaa hallinnon tarkastuksen yhteydessä, että tarkastettavan yhtiön johto on syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus. Tilintarkastajan on myös huomautettava, jos hän havaitsee, että kohteen johto on rikkonut sitä koskevaa lakia tai yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta taikka sääntöjä (Horsmanheimo ym. 2007, 84).

Väistyneessä vanhassa tilintarkastuslaissa oli käytössä muistutus-termi. Tästä kuitenkin luovuttiin uuden tilintarkastuslain yhteydessä, koska sen ei ajateltu kuvaavan tilintarkastajan tehtävää tarpeeksi neutraalisti (Horsmanheimo ym. 2007, 84). Nykyään tilintarkastajan on huomautettava asiasta tilintarkastuskertomuksessaan. Uudessa laissa ei myöskään vaadita tilintarkastajalta lausuntoa vastuuvapaudesta. Vanhassa laissa tämä vielä vaadittiin (Blummé 2008, 60). Horsmanheimo ym. (2007, 84) ovat sitä mieltä, että vaikka uudella termillä on saatettu saavuttaa neutraalimpi vivahde, on uudessa termissä myös omat ongelmansa. Muistutuksella oli enemmän painoarvoa tilintarkastuskertomuksessa kuin nykyisellä huomautuksella on. Ja koska huomautuksia on uudessa tilintarkastuslaissa molemmissa, sekä tilintarkastuskertomuksessa että myös tilintarkastuspöytäkirjassa, on tilintarkastajan tehtävä näiden kahden huomautuksen välille aina selvä ero. Tämä saattaa joissakin tapauksissa olla hieman sekavaa, koska tilintarkastuskertomuksella on merkittävämpi asema kuin tilintarkastuspöytäkirjalla (Horsmanheimo ym. 2007, 84).

Kun tilintarkastaja antaa huomautuksen tilintarkastuskertomuksessaan, on yhtiökouksen tai muun vastaavan elimen vastuulla arvioida tarvittavat jatkotoimenpiteet (HE 194/2006). Tilintarkastajan tulee myös huomauttaa, jos tarkastuksessa käy ilmi, että kohteen yhtiömies, hallituksen, hallintoneuvoston tai vastaavan toimielimen jäsen, puheenjohtaja, varapuheenjohtaja tai toimitusjohtaja on syyllistynyt vahingonkorvausvelvollisuuden aiheuttavaan tekoon. Edelleen on myös huomautettava, jos jonkun edellä mainituista henkilöistä on havaittu rikkoneen kohdetta koskevaa lakia tai yhtiöjärjestystä (Horsmanheimo ym. 2007, 85).

Pörssiyhtiöllä on säännöllinen tiedonantovelvollisuus. Tiedonantovelvollisuudella pyritään turvaamaan se seikka, että sijoittajalla on käytössään aina riittävät ja perusteel-

liset tiedot arvopaperista ja sen liikkeellelaskijasta (Finanssivalvonta). Tiedonantovelvollisuus sisältää yhtiön julkaiseman tiedon sen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen lisäksi säännöllinen tiedonantovelvollisuus sisältää myös tilinpäätöstiedotteen, osavuosikatsaukset sekä johdon osavuotiset selvitykset ja vuosikoosteen. Myös Pörssin säännöissä on säännöllistä tiedonantovelvollisuutta koskevia säännöksiä. Corporate Governancelle on käsitelty juuri esimerkiksi Pörssin säännöissä (Parkkonen 2007, 35).

Pörssiyhtiön aikaisempi valvontahistoria, toimiala sekä toimialan suhdanne- ja rakennemuutostilanne, yhtiön koko ja sen omistuksen keskittyneisyys korostuvat riskiperusteisen valvonnan kriteereissä. Valvontaa onkin pörssiyhtiöiden kohdalla kehitetty entistä enemmän riskiperusteisemmaksi. Pörssiyhtiön koolla saattaa myös olla vaikutusta tiedonantovelvollisuuteen (Finanssivalvonta).

Pörssiyhtiön on laadittava kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattava tilinpäätös. Jos pörssiyhtiö sattuu olemaan kuitenkin konserni, riittää, että ainoastaan emoyhtiö laatii IFRS-standardien³ mukaisen tilinpäätöksen. IFRS-standardien mukaisten tilinpäätösten on tarkoituksena saada vertailukelpoisia tilinpäätöksiä eri maiden välillä, joten pääasiassa näistä standardeista ei voi poiketa kansallisella tasolla (Parkkonen 2007, 35–36).

Kuten hallinnon tarkastuksessa yleensä, myös pörssiyhtiöiden kohdalla tilintarkastajan tulee varmistua siitä, että kaikkia lakeja ja sääntöjä noudatetaan. Tarkoituksena on siis turvata osakkeenomistajan etu tarkastettavassa yhtiössä. Tilintarkastajan tulee kiinnittää huomiota osakkaan ja yhtiön välisiin liiketoimiin, koska hallinnon tarkastukseen kuuluu osakkaiden etujen valvonta ja tasavertainen kohtelu (KHT-yhdistys 2007, 495).

4.10 Hallinnointi- ja ohjauskoodit eli Corporate Governance

Corporate Governance viittaa johdon toiminnan valvomiseen. Johdon toimintaan liittyy esimerkiksi moraalisia ja eettisiä riskejä, joita Corporate Governancen avulla pyritään seuraamaan. Johto määrittelee yrityksen strategian ja keinot, jolla tätä strategiaa pyritään toteuttamaan. Esimerkiksi nämä kuuluvat Corporate Governancen piiriin. Yksi johdon tärkeistä tehtävistä on kommunikoida sujuvasti ja riittävän laajasti kaikkien sidosryhmien kanssa, mitä myös tulee seurata (Knechel, Salterio & Ballou 2003, 9).

Hallinnointi- ja ohjauskoodeja ylläpitävät arvopaperipörssit. Pörssiyhtiöiden on noudatettava näitä koodeja, ja vuonna 2003 Helsingin Pörssi ja Keskuskauppakamari hyväksyivät yhdessä silloisen Teollisuuden ja Työnantajain Keskusliiton (nykyisen Elin-

³ IFRS (International Financial Reporting Standards)

keinoelämän Keskusliiton) kanssa pörssiyhtiöiden hallinnointi- ja ohjausjärjestelmät. Pörssiyhtiöiden hallinnointikoodi uudistettiin vuonna 2008 (Keskuskauppakamari).

Hallinnointikoodia voidaan kutsua myös nimellä Corporate Governance. 1.9.2008 jälkeen alkavalta tilikaudelta pörssiyhtiöiden on annettava selvitys hallinto- ja ohjausjärjestelmistä, eli niin kutsuttu Corporate Governance –statement. Sen voi sisällyttää toimintakertomukseen tai se voi olla erillisessä kertomuksessa. Kuitenkin on huomattava, että siinä tapauksessa, mikäli selvitys hallinnointi- ja ohjausjärjestelmistä esitetään osana toimintakertomusta, se myös tarkastetaan osana toimintakertomuksen tarkastamista. Suositeltavaa on antaa hallinto- ja ohjausjärjestelmistä erillinen kertomus (KHT-yhdistys 2009, 102–103). Pörssiyhtiöitä sitovan Corporate Governancen noudattamiseen liittyy niin kutsuttu Comply or explain –periaate. Tämä tarkoittaa sitä, että pääasiassa kaikkia suosituksia on noudatettava, mutta yhtiöillä on mahdollisuus jättää noudattamatta jotakin yksittäistä suositusta. Jos yhtiö päättää toimia näin, on sen selvitettävä, miksi jotain suositusta on jätetty noudattamatta (Parkkonen 2007, 79).

Pörssiyhtiöitä koskevat suositukset on luotu, jotta erilaisilla toimintatavoilla voitaisiin ennaltaehkäistä johdon epätoivottua käyttäytymistä koskevia epäilyksiä. Nämä suositukset voidaan jakaa pääsääntöisesti neljään eri ryhmään. Ensimmäisenä on hallituksen vastuu. Hallituksen jäsenet ovat vastuussa muun muassa yhtiön strategisista päätöksistä ja johdon työhönotosta, valvonnasta ja palkkauksesta. Toiseen ryhmään kuuluu hallituksen tilivastuu osakkeenomistajille. Osakkeenomistajan oikeuksiin kuuluu saada tietää, miten hänen omistamaansa yhtiötä hoidetaan ja hänellä on myös oikeus käyttää valtaa yhtiökokouksessa. Kolmantena ryhmänä on yritystoiminnan läpinäkyvyys. Ulkopuolisilla sidosryhmillä on oltava käytössään kaikki mahdollinen tieto yrityksen toiminnasta. Viimeiseen, eli neljänteen pääryhmään, kuuluu osakkeenomistajien tasapuolisuus. Kaikkia osakkeenomistajia on kohdeltava tasapuolisesti (Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2007, 229).

Pörssiyhtiön tulee Corporate Governance –selvityksessä viitata hallinto- ja ohjausjärjestelmää koskeviin sääntöihin, joita yhtiön on noudatettava. Tässä yhteydessä on viitattava myös sellaisiin suosituksiin, joita se on sitoutunut noudattamaan. Yhtiön on kuvattava omaan taloudelliseen raportointiprosessiinsa liittyvän sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan pääpiirteet. Yhtiön tulee myös kuvata hallintoneuvostoaan ja hallitustaan ja niiden valiokuntien kokoonpanoa ja toimintaa. Mukaan tulee liittää myös tiedot toimitusjohtajasta mukaan lukien toimielin, joka valvoo taloudellista raportointiprosessia, sisäistä valvontaa, riskienhallintaa ja tilintarkastusta, tilintarkastajan riippumattomuutta ja tilintarkastuksen oheispalvelujen arviointia (KHT-yhdistys 2009, 102).

Yhtiön tulee ilmoittaa internet-verkkosivut, joissa julkisesti on nähtävillä yhtiön hallinto- ja ohjausjärjestelmiä koskeva säännöstö, ja tilintarkastajan tulee varmistua siitä, että kyseessä oleva selvitys hallinto- ja ohjausjärjestelmistä on annettu (KHT-yhdistys

2009, 103). Joillakin tilintarkastusyhteisöillä on myös tarjolla pörssiyhtiöille palveluja Corporate Governancen arviointiin (Horsmanheimo & Steiner 2008, 42).

4.11 ISA 260 ja kommunikaation rooli hallinnon tarkastuksessa

Tilintarkastajan tulee kommunikoida organisaatiossa niiden henkilöiden kanssa, jotka ovat vastuussa tilinpäätöksen asiakirjojen hallinnoimisesta. ISA 260 -standardi määrittelee ne tietyt aihealueet, jotka tilintarkastajan tulee erityisesti ottaa esille keskustellessaan yhtiön hallinnon kanssa. Tilintarkastaja voi käyttää tätä kyseistä standardia keskustelujen kehyksenä. Kommunikaatio tilintarkastajan ja tarkastettavan kohteen välillä nähdään tärkeänä osana tilintarkastusta. ISA 260 -standardi tuli voimaan joulukuun 15. päivä vuonna 2009 (IFAC).

Kahdensuuntainen kommunikaatio tilintarkastajan sekä tarkastettavan kohteen välillä auttaa tilintarkastajaa ymmärtämään sitä kontekstia, jossa tilintarkastus suoritetaan. Tilintarkastajan tulee kuitenkin säilyttää tässä suhteessa riippumattomuutensa sekä objektiivisuutensa. Näitä ei tule riskeerata. Kuitenkin tarkastettavassa kohteessa työskentelevät avainhenkilöt voivat auttaa tilintarkastajaa ymmärtämään tarkastettavaa kohdetta paremmin, ja näin tilintarkastajan on mahdollista saada olennaista tietoa tarkastettavasta yrityksestä. Yrityksen hallinnosta vastaavien henkilöiden tulee olla vastuussa tilinpäätökseen liittyvistä asiakirjoista, ja näin ollen puuttuvien dokumenttien riski vähenee (IFAC).

Tilintarkastaja on vastuussa siitä, että hän kommunikoi tarkastustyötä tehdessään hallinnosta vastaavien henkilöiden kanssa. Huomattavaa on kuitenkin, ettei tämä vapauta yrityksen johtoa vastuusta. Johdon tulee ylläpitää keskustelua hallinnosta vastaavien henkilöiden kanssa. Tilintarkastajan tulee yhtiön kanssa kommunikoidessaan olla selkeä ja pyrkiä saamaan olennaista tietoa tilintarkastusta koskevista asioista. Tilintarkastajan tulee myös informoida yritykseen päin, mikäli tarkastuksessa nousee esille seikkoja, jotka yrityksen olisi syytä huomioida. Näin tehdessään hän avustaa kahdensuuntaista kommunikaatiota, niin kuin hänen kuuluukin (IFAC).

Tilintarkastaja voi valita tarkastamastaan yhtiöstä ne henkilöt, joiden kanssa hän haluaa kommunikoida tarkastusta koskevista asioista. Keskusteluissa tilintarkastajan ja yhtiön välillä tulee käydä ilmi esimerkiksi se, mikä on tilintarkastajan vastuu suhteessa tarkastettaviin tilinpäätöksen asiakirjoihin. Myös tilintarkastuksen suunniteltu aikajana tulisi esitellä tarkastettavalle organisaatiolle tilintarkastajan toimesta sekä tietysti tilintarkastuksessa esille tulleet asiat, joista tarkastettavan kohteen tulisi olla tietoinen (IFAC).

Tilintarkastajan ja tarkastettavan kohteen välinen kommunikaatio alkaa kommunikaatioprosessin muodostamisella ja aloittamisella. Kommunikaation tulee joissain tapa-

uksissa olla myös kirjallista. Tämä ei kuitenkaan aina ole tarpeen, vaan ainoastaan sanallinen kommunikaatio voi olla riittävää (IFAC).

4.12 Hallinnon tarkastuksen normeista käytäntöön

Tässä kappaleessa on edellä esitelty hallinnon tarkastuksen normipohjaa. Liikkeelle lähdetään hallinnon tarkastuksen määrittelemisestä. Hallinnon tarkastus on osa lakisääteistä tilintarkastusta ja perustuu hyvään tilintarkastustapaan laajempien ohjeiden puuttuessa. Normit ovat väljät, ja hallinnon tarkastus on osana tilintarkastusta kokonaisuudessaan.

Hallinnon tarkastus ei ole vapaaehtoista, ja hallinnon tarkastus onkin käsitteenä tiedostettu jo siinä vaiheessa, kun osakeyhtiölaki säädettiin vuonna 1895. Se ei kuitenkaan silloin lukeutunut osaksi tilintarkastusta. Silloin hallinnon tarkastus oli lähinnä käytännössä sitä, että tilintarkastajan tuli olla tietoinen myös erilaisista yritystä koskevista asioista, ja hänen tuli tarvittaessa kyetä vastaamaan hänelle esitettyihin kysymyksiin. Silloin hallinnon tarkastus saatettiin nähdä jopa arkana kohteena. Kuitenkin vähitellen hallinnon tarkastuksen merkitys kasvoi.

Tilintarkastaja aloittaa tilintarkastuksen suunnittelemalla koko prosessin, jonka jälkeen hän suorittaa tarvittavat toimenpiteet. Kuten edellä on mainittu, hallinnon tarkastuksen tulisi kuulua tilintarkastukseen koko sen prosessin ajan. Hallinnon tarkastuksella pyritään varmistumaan siitä, että yhtiön hallinto ei ole syyllistynyt laiminlyönteihin tai laittomuuksiin. Sisällöltään hallinnon tarkastusta ei ole määritelty, ja tilintarkastajalla onkin pitkälti vapaus määritellä se itse. Kuten edellä on mainittu hallinnon tarkastuksen sisältö ja laajuus määräytyvät hyvin pitkälti tapauskohtaisesti. Tilintarkastaja tulee tässä kohtaa käyttää omaa harkintavaltaansa. Tässä kappaleessa on esitelty kaikki hallinnon tarkastuksen osat, jotka tilintarkastaja yleisesti käy läpi tarkastusprosessin aikana. Hallinnon tarkastukseen voi sisällyttää lähes mitä tahansa yrityksen toimintaan liittyvää ja siihen paneudutaan tutkimuksen seuraavassa kappaleessa, jossa hallinnon tarkastukseen perehdytään käytännön näkökulmasta.

Tilintarkastajan tulee ryhtyä toimenpiteisiin, mikäli hän havaitsee tarkastettavassa kohteessa jotain moitittavaa. Tässä kohtaa tilintarkastajan tulee tehdä huomautus tilintarkastuskertomukseen. Edellä onkin mainittu, että tilintarkastajan on mahdollista tehdä huomautus niin tilintarkastuskertomukseen kuin myös tilintarkastuspöytäkirjaan. Nämä ovat kaksi eri asiakirjaa, ja on olemassa ero, kummassa asiakirjassa huomautus on.

Hallinnon tarkastuksen normeissa tuodaan vahvasti esille se, ettei tilintarkastuksen yleensäkään tule olla tarkoituksenmukaisuuden tarkastamista, vaan siinä tilintarkastajan tulee ainoastaan ottaa kantaa sen laillisuuteen. Tämä myös on yksi tämän tutkimuksen

kohteista. Seuraavassa kappaleessa tutustutaan hallinnon tarkastukseen käytännössä ja tutkimuksessa perehdytään tähän kahtiajakoon.

5 HALLINNON TARKASTUS – KÄYTÄNTÖ

5.1 Hallinnon tarkastuksen rooli osana tilintarkastusta

"No se on yks aivan keskeinen osa-alue... koska siitä kyllä niinku se tarkastus alkaa. Ei se ala mistään tilinavauksesta..."

(Tilintarkastaja X2, haastattelu 13.11.2013)

Jokainen tutkimuksessa haastateltu oli vahvasti sitä mieltä, että hallinnon tarkastus on aivan olennainen osa tilintarkastusta. Tilintarkastaja Torpon (haastattelu 28.11.2013) mukaan hallinnon tarkastuksesta puhuttaessa on ihan ensimmäiseksi määriteltävä hallinnon tarkastus, ja se, mitä hallinto on tilintarkastusmielessä. Torpo ymmärtää hallinnon Heikkosen & Koskisen (1985, 144) tavoin: "Hallinto on yhtiön tarkoituksen toteuttamista sekä toimivallan rajoissa toimimista ja tehtävien velvollisuuksien mukaista hoitamista ja täyttämistä." Eli lyhyesti hallinto on Torpon mukaan toimeksiantosuhteeseen pohjautuvaa toimintaa. Hänen mukaansa hallinto kattaa itse kaiken yhteisön tavoitteeseen pyrkivän toiminnan, jonka osa-alueina ovat tuotanto, markkinointi, hankinnat, henkilöstö, rahoitus, raportointi kuten kirjanpito, tilinpäätös ja toimintakertomus, toiminnan valvonta ja niin edelleen. Torpon mukaan tilintarkastus on päättävän elimen, eli osakeyhtiössä yhtiökokouksen, hallitukselle antaman toimeksiannon eli yhtiön hallinnon tarkastusta (accountability). Hän tuo esille Kyläkallion varsin laajan määritelmän (1978): "Hallinnon tarkastus käsittää tilivelvollisen toiminnan tekemisen tai tekemättä jättämisen huolellisen tutkimisen, tarkastuksen, arvostelemisen sekä ilmeisten puutteellisuuksien ja epäkohtien paljastamisen." Määritelmä on hänen mukaansa todella laaja.

Torpo (haastattelu 28.11.2013) tuo esille osakeyhtiölain vuodelta 1895. Tämä oli voimassa silloin, kun hän on aloittanut tilintarkastajana. Sen mukaan piti päättää hallinnon tarkastuksesta sekä hallinnon ja tilien tarkastamisesta. Hallinnon tarkastuksella oli lain mukaan pääpaino. Alkuperäinen hallinnon tarkastus jaettiin myöhemmin nykyiseen muotoon kirjanpidon ja tilinpäätöksen sekä toimintakertomuksen ja hallinnon tarkastukseen.

"Kuitenkin muiden käytännön tilintarkastajien tavoin korostan, että tilintarkastus muodostaa jakamattoman kokonaisuuden. Myös omassa pienyritysten tilintarkastusta käsittelevässä tutkimuksessani havaitsin tämän tilintarkastuksen osiin jakamisen vaikeuden litteroidessani tilintarkastajien työkirjojen havaintoja."

(Tapani Torpo, haastattelu 28.11.2013)

Torpon (haastattelu 28.11.2013) mielestä koko tilintarkastuksen kokonaisuus lähtee yhteisön tavoitteesta. Hän tuo esille, että osakeyhtiölain mukaan se on voiton tuottaminen osakkaille – ei siis osakeyhtiölle, vaan sen asiakkaille. Tilintarkastuksen tavoitteena on tarkastaa koko yhtiön toimintaa, jotta se tuottaisi omistajilleen voittoa. Hän korostaa, että jos osakeyhtiölaki laadittaisiin tänä päivänä, osakkaiden voitontavoitetta täsmennettäisiin muun osakshyödyn tavoitteella, ja huomioon otettaisiin esimerkiksi Maslowin tarvehierarkian mukaiset inhimillisen toiminnan tarpeet kuten sosiaaliset, arvostukselliset, kulttuuriset, eettiset ja hyvän olon –tunteen tavoitteet. Olennaista tällaisessa kokonaisvaltaisessa tarkastuksessa on sen ulottaminen siihen, miten osakas saa ulosmitattua hyötynsä yhtiöstä. Hänen mukaansa yhtiö on vain tunteeton välikäsi keräämässä osakkaille jaettavaa voittoa ja muuta hyötyä. Hän tuo esille, että yhtiö ei närkästy, jos ei synny tulosta – osakkaat sen sijaan närkästyvät.

Torpo (haastattelu 28.11.2013) jatkaa siitä, että vaikka tilintarkastus voidaan jakaa eri osiin, ja ehkä on hyväkin jakaa esimerkiksi tarkastustyötä jäsenettäessä, koulutuksessa ja tutkimuksissa, on hänen mielestään koko ajan pidettävä mielessä tarkastustyön kokonaisvaltaisuus. Hän tuo esille esimerkin tulipalon seurausten tarkastamisesta, jossa kaikkia näkökohtia tarkastetaan rintarinnan. Tätä voidaan verrata tilintarkastukseen. Kirjanpidon tarkastusta on se, miten tapahtuma on kirjattu tietyille kirjanpidon tileille. Tilinpäätöksen tarkastusta on taas sen esittäminen liitetiedoissa. Toimintakertomustarkastusta on sen analysointi tunnusluvuissa ja hallinnon tarkastusta on vastuukysymysten tarkastelu vakuutusten ottamisessa. Verotuksen tarkastusta on tulipalon ja korvausten verovuoden tarkastus. Arvonlisäverotuksen tarkastusta on sen arvonlisäverovaikutusten selvittely. Uuden rakentamisen suunnittelu on osa yhtiön tarkoituksenmukaisuuden tarkastelua. Koko tarkastus etenee yhtenä moniulotteisena prosessina. Lopulta Torpo päätyy johtopäätökseen, että hallinnon tarkastus on irrottamaton osa tilintarkastusta.

Torpo (haastattelu 28.11.2013) tuo esille, että hallinnon tarkastusta ei ole määritelty Euroopan Unionin säädöksissä siitä yksinkertaisesta syystä, ettei EU tunne hallinnon tarkastusta. Hänen mielestään suppeimmillaan tilintarkastus määritelläänkin kansainvälisten standardien mukaisesti pelkäsi tilinpäätöksen tarkastukseksi, ei edes kirjanpidon tarkastukseksi.

"... mun mielestä suomalainen tilintarkastus... systematiikka mil taval tätä tehdään ja millä tavalla tää hallinnon tarkastus on tähän niinku linkitetty, niin mun mielest tää on ihan hyvä... hyvä malli ja ja mun mielest niinku mielellää sais olla vaik nii et ulkomail-laki saisivat tämäntyypisii juttui mut..."

(Tilintarkastaja X4, haastattelu 15.11.2013)

Torpo (haastattelu 28.11.2013) korostaa, että standardeissa kylläkin mainitaan säännösten ja määräysten noudattamisen tarkastus, mutta vain tilinpäätökseen liittyvien

sääntöjen ja määräysten osalta. Suomalaisen tilintarkastusajattelutavan mukaan standardit vaikuttavat kovin vajavaisilta. Hän tuo esille, että jos esimerkiksi osakkaat ovat sijoittaneet osakepääomaa yhtiöön ja valinneet tilintarkastajat edusmiehikseen valvomaan näitä rahavaroja, voi hallitus kuitenkin käyttää näitä rahoja aivan omien tarkoituksien mukana – kunhan vaan merkitsevät kirjanpitoon golf- ja muut virkistysmatkansa oikein. Tilinpäätöshän on hänen mukaansa silloin moitteeton, ja siitä seuraa vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus, koska muuhun ei oteta kantaa.

Suomessa, kuten muissakin Pohjoismaissa tilintarkastus sisältää lain mukaan paitsi tilinpäätöksen, myös kirjanpidon, toimintakertomuksen ja hallinnon tarkastuksen. Kuitenkaan laissa tai sen esitöissä ei Torpon (haastattelu 28.11.2013) mukaan hallinnon tarkastuksen tavoitteita tai käsitteitä ole sen kummemmin määritelty. Hän tuo esille, että edellisen lain esitöissä (Tilintarkastuslaki 1993) se oli määritelty johdon toiminnan laillisuuden valvomiseksi. Hänen mukaansa hallinnon tarkastus tulee tästä syystä määritellä niin sanottujen sijaiskäsitteiden avulla, kuten esimerkiksi tilintarkastuskertomuksen perusteella. Hallinnon tarkastuksesta on annettava tuloksena lausunto tilintarkastuskertomuksessa siitä, onko vastuuvollinen

- syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä kohtaan, tai
- rikkonut yhteisöä koskevaa lakia taikka yhtiöjärjestystä

Toisin sanoen Torpon mukaan lakisääteinen tilintarkastus on laillisuusvalvontaa, jonka tavoitteena on ensisijaisesti estää yhteisöä kärsimästä tarpeetonta vahinkoa. Suppeimmillaan hallinnon tarkastus on siis ainoastaan laillisuustarkastusta. Tämä sisältää vain yhteisölain, eli esimerkiksi osakeyhtiössä osakeyhtiölain, säännösten noudattamisen valvonnan.

"Juuri näin... no mä näen sen... se on niinku pohja ja perusta... ja se johtaa niinku siitä aivan alusta sinne sinne niinku loppuun asti... mennään läpi sitä... se on siinä rinnalla... se ei oo yksittäinen osa... siitähän puhutaan tossa meidän kertomuksessakin et hallinnon, kirjanpidon, tilinpäätöksen... ne on kaikki kuitenkin yhdessä... ilman sitä ei voisi olla mitään... sehän jotain kuvastaa, jos katotaan niinku lainsäätäjää ja standardeja niin kun meidän ei tarvi nyt enää antaa lausuntoa siitä, että miten hallinto on hoidettu... eikä myöskään puoltaa vastuuvapauksia eikä sellaisia... mutta eihän se nyt käytännössä niin ole koska se... jos ei olisi hyvä hallinto ollu ja sitä kautta siä olisi jotain sattunut, joka on lainvastaista tai yhtiöjärjestyksen vastaista, niin meidän pitäisi kääntää se ja nostaa esille kertomukseen..."

(Tilintarkastaja X2, haastattelu 13.11.2013)

Kansainvälisissä standardeissa (2012, XIX) hallinnon tarkastuksen tavoitteeksi määritellään vastuuvollisen toiminnan lainmukaisuuden selvittäminen kyseessä olevan yhteisölainsäädännön säännösten perusteella. Torpo (haastattelu 28.11.2013) tuokin esille, että hänen mielestään hallinnon tarkastus määritellään käsittämättömän suppeasti kansainvälisten standardien Suomen lisäyksissä. Sama määritelmä löytyy myös KHT-yhdistyksen sivuilta. Torpon mukaan hallinnon tarkastus kuitenkin ymmärretään yleisesti laajemmin. Ainakin siinä laajuudessa, jollaisena se on lakitekstissä eli myös yhtiöjärjestyksen mukaisen toiminnan tarkastamisena. Vaikka Suomessa tilintarkastus on laillisuusvalvontaa, harvoin tarkastus kuitenkaan kohdistuu osakeyhtiölain tärkeimmän pykälän tarkastukseen, jossa painotetaan yhtiön toiminnan tarkoituksena olevan tuottaa voittoa osakkeenomistajille. Hänen mielestään valitettavan usein tarkastuksen painopiste on yhtiössä ja tilintarkastajan omissa työpapereissa. Vaikka laillisuustarkastus ymmärretään toisinaan sanatarkasti hyvin suppeasti, hänen käsityksensä on, että lain hengen mukaan on tarkoituksena kaiken lainmukaisuuden tarkastaminen. Torpo tuo esille Kososen toteamuksen (s. 248), että sadan vuoden aikana laillisuustarkastus on laajentunut yhden lain ympäristöstä kymmenien lakien ja säädösten maailmaksi ja hän tulkitsee, että yhteisöä koskevat lait tarkoittavat esimerkiksi osakeyhtiölain lisäksi kirjanpito-, kaupparekisteri-, vero-, työsuhde-, ympäristö- ynnä muita lakeja. Näin siksi, että tilintarkastuslain perusteluissakin on mainittu muutama yhteisölain ulkopuolinen laki. Muut säädökset tarkoittavat yhtiöjärjestyksestä, yhteisön sisäisiä säännöksiä kuten matkustus- sääntöjä ja palkkio-ohjeita, kirjanpitolautakunnan ratkaisuja, verohallituksen ohjeita, yhteisön talousarviota, vuokrasopimuksia, liikesopimuksia, liikennelupaehjoja, verottajan ohjeita ja niin edelleen. Torpo kuitenkin huomauttaa, että tilintarkastajan asiantuntemus ulottuu ensisijaisesti taloutta ja yhtiöoikeutta koskevaan lainsäädäntöön. Tämä on myös useimmiten se, miten asiakkaat tämän asian mieltävät, ja tästä syystä muiden lakien noudattaminen ei voi olla kovinkaan perinpohjaista.

"Vaativuuden takia olisi luonnollista, että hallinnon tarkastusta käsiteltäisiin myös tilintarkastusalalla runsaasti. Kuvaavaa on Halosen ja Steinerin 486-sivuinen teos "Tilintarkastusprosessi käytännössä" (2010), jossa hallinnon tarkastusta käsitellään vain 13 sivulla. Se ei ole paljon. Siksi hallinnon tarkastuksen käytännön tietämys on hankittava kantapäähän kautta – ja kokemuksella."

(Tapani Torpo, haastattelu 28.11.2013)

Edelleen hallinnon tarkastuksen käsitettä on Torpon (haastattelu 28.11.2013) mukaan laajennettu toiminnan tarkastuksen sisältäväksi eli tarkoituksenmukaisuuden tarkastamiseksi, mikä tarkoittaa mielekkyyden, asiallisuuden, järkevyyden ja inhimillisyyden tarkastusta. Tarkoituksenmukaisuustarkastusta on nimitetty myös termillä valvontatilintarkastus, ja vuonna 1943 sitä esitettiin tilintarkastusmietinnöissä jopa pakolliseksi osaksi

tilintarkastusta. Tarkoituksenmukaisuustilintarkastuksesta on myös käytetty nimeä toimintatilintarkastus. Hänen mukaansa hallinnon tarkastus voi sisältää tarkoituksenmukaisuusarvioinnin, jolloin mittareina voidaan käyttää kannattavuuden ja taloudellisuuden tunnuslukuja. Torpo määrittelisikin tarkoituksenmukaisuustarkastuksen olevan omistajan voiton ja muun hyödyn saamisen tarkastusta. Hänen mukaansa nimenomaan hyödyn maksimointiin pitäisi pyrkiä kaikessa toiminnassa, myös tilintarkastuksessa. Hän tuo haastattelussa esille tilintarkastuksen synergiaedut, ja juuri näiden etujen takia hänen mielestään tulee pohtia, voitaisiinko tilintarkastuksessa myös samalla konsultoida, jos ajatellaan omistajan voiton ja muun hyödyn saavuttamista. Tämähän luonnollisesti toisi lisäetua asiakkaalle. Tällä tavalla voitaisiin hänen mukaansa myös minimoida kustannuksia tilintarkastuksen avulla, tai jopa lisätä yrityksen tuottoja.

Torpon mukaan tätä synergiaan painottuvaa tarkastustyyliä noudattavat juuri käytännön tilintarkastajat. Hänen mukaansa konsultointi tässä tapauksessa tarkoittaa nimenomaan yhteisölähtöistä tilintarkastustapaa. Tällöin tilintarkastaja esimerkiksi analysoi yrityksen tunnuslukuja, auttaa verovalituksen laatimissa ja laskentajärjestelmien valinnassa sekä neuvoo sukupolvenvaihdossuunnitelmia tehtäessä. Käytännön tilintarkastus voi laajimmillaan sisältää hallinnon tarkastuksen osalta tilintarkastajalähtöistä neuvontaa ja jopa jatkuvaa opastamista yhteisön eri toiminnoissa. Torpo tuo esille Horsmanheimon mielipiteen, että "yleensä kaikkeen lakisääteiseen tilintarkastukseen liittyy jonkin verran neuvontaa". Tilintarkastuksessa neuvominen liittyy useimmiten tilinpäätöksen vaikeissa kohdissa avustamiseen. Torpon mukaan suomalainen tilintarkastuskulttuuri kuitenkin riippumattomuussäännösten rikkomisen paljastumisen pelossa kieltää kertomasta tästä ulkopuolisille. Hän vertaa tätä esimerkiksi Tanskaan, jossa tilinpäätöksessä avustamine kuuluu olennaisena osana tilintarkastustapoihin.

"Miksi ei tilintarkastusta suoriteta varsinkaan pienyrityksissä ennen tilinpäätöksen allekirjoitusta, koska silloin saataisiin aikaiseksi valmiiksi korjattuja tilinpäätöksiä, voitaisiin korjata puutteita pöytäkirjoissa, oman pääoman vaatimuksissa ja ennen kaikkea vältettäisiin epämiellyttävistä virheistä ja täydennyksistä johtuvat tilanteet omistajajohdajan, tilitoimiston ja tilintarkastajan välillä?"

(Tapani Torpo, haastattelu 28.11.2013)

Torpo tuo haastattelussa esille Kososen lausuman: "Hallinnon tarkastus on tilintarkastuksen vaativin alue ja siinä erityisesti punnitaan tilintarkastajan painoarvo sekä uskottavuus".

5.2 Hallinnon tarkastuksen sisältö käytännössä

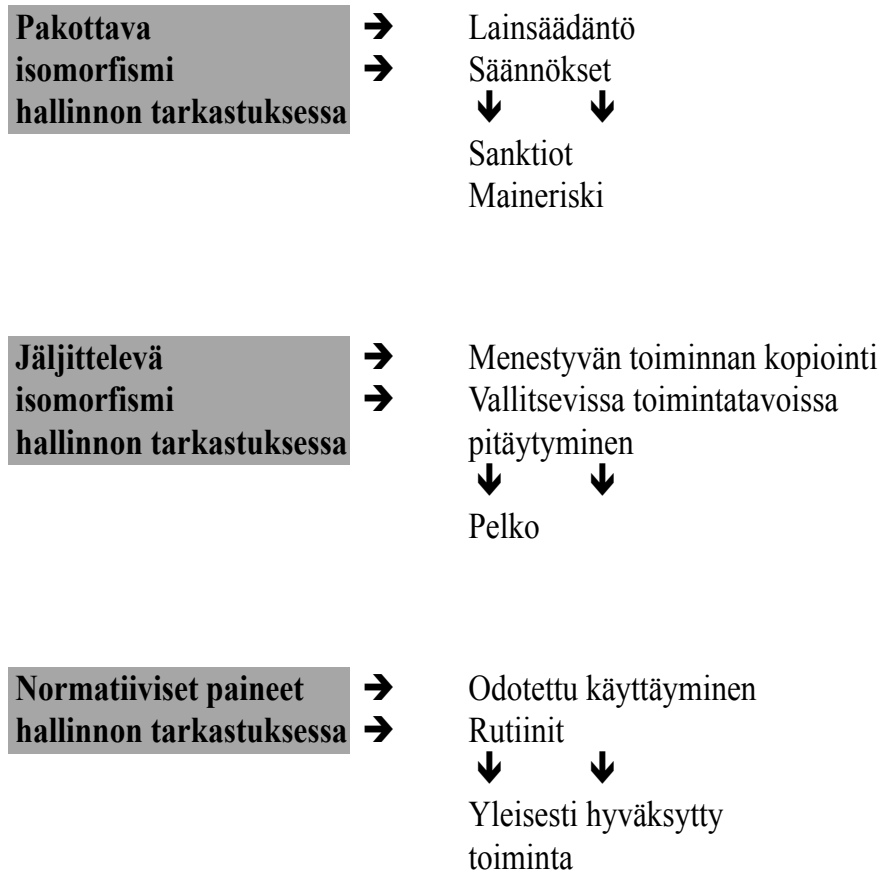
"On helppo yhtyä hallinnon tarkastuksen laajaan prosessimääritelmään, kuten Kyläkallio (1978) toteaa: "Hallinnon tarkastus käsittää tilivelvollisen toiminnan tekemisen tai tekemättä jättämisen huolellisen tutkimisen, tarkastuksen, arvostelemisen sekä ilmeisten puutteellisuuden ja epäkohtien paljastamisen.""

(Tapani Torpo, haastattelu 28.11.2013)

Käytäntöjen muodostumista käytiin jo aiemmin läpi institutionaalisen teorian kohdalla. Granlund & Lukka (1998, 159–168) jakavat institutionaalisen teorian osa-alueet neljään: taloudelliset paineet, pakottavat paineet, normatiiviset paineet sekä jäljittelevät prosessit. Hallinnon tarkastuksen sisällöstä puhuttaessa haastateltujen tilintarkastajien voitiin hyvin selvästi nähdä jakautuvan kahteen eri koulukuntaan. Esiin nousivat hyvin vahvasti näkemyserot siitä, onko hallinnon tarkastus ja tilintarkastus yleisesti puhtaasti vain ja ainoastaan laillisuustarkastusta. Karkeasti jaettuna isompia yrityksiä edustavat tilintarkastajat näkevät sen olevan laillisuustarkastusta ja tarkoituksenmukaisuus jätetään kokonaan tilintarkastuksen ulkopuolelle. Sen sijaan pienempien yritysten tilintarkastajat näkevät asian olevan juuri päinvastaisesti. Laillisuustarkastusta painottavien tilintarkastajien näkemystä voitaisiin selittää pakottavilla paineilla, joissa säännöt nähdään hyvin tärkeinä toimintaa ohjaavina tekijöinä. Tällöin saatetaan pyrkiä välttämään vaikeuksia ja kustannuksia (Pihlanto 2000, 7–8). Toisaalta esimerkiksi myös jäljittelevät prosessit, eli muiden menestyksekkään toiminnan jäljittely, voisi selittää tätä pitäytymistä laillisuustarkastuksessa.

Institutionaalinen teoria ja organisaatiokäyttäytyminen –kappaleessa esiteltiin isomorfismin eri muodot, jotka liittyvät institutionaaliseen teoriaan. Näitä ovat pakottava isomorfismi, jäljittelevä isomorfismi sekä normatiivinen isomorfismi.

Institutionaalinen teoria ja isomorfismin muodot käytännössä



Kuvio 4 Institutionaalinen teoria ja isomorfismin muodot hallinnon tarkastuksessa

Kuviossa 4 on esitelty isomorfismin eri muodot hallinnon tarkastuksen yhteydessä. Esimerkkinä pakottavasta isomorfismista mainittiin lainsäädäntö sekä erilaiset säännökset, joita noudatetaan sanktioiden uhalla. Hallinnon tarkastuksen yhteydessä tilintarkastajien voidaan nähdä osaltaan toteuttavan tätä pakottavaa isomorfismia. Heidän tulee noudattaa hallinnon tarkastukselle asetettuja lakeja ja säännöksiä. Näiden noudattamatta jättäminen johtaa ehdottomiin sanktioihin, jotka vaikuttavat tilintarkastajan omaan sekä tämän edustaman yhteisön maineeseen ratkaisevalla tavalla, puhumattakaan rikosoikeudellisista seuraamuksista. Pakottava isomorfismi on selkeä isomorfismin ilmenemismuoto ja sen noudattaminen on itsestäänselvyys.

Aiemmin mainitusti jäljittelevä isomorfismi taas liittyy enemmän kognitiiviseen ja sosiaaliseen puoleen, jolloin muiden menestyvää toimintaa kopioidaan omaan toimintaan. Myös hallinnon tarkastuksen osalta voidaan havaita tällaista käyttäytymistä. Haas-

tattelujen perusteella voidaan nähdä, että yksi tilintarkastusalalla vallitseva tunnetila on ehkäpä jopa jonkinasteinen pelko. Mahdollisesti osittain myös tästä syystä pitäydytään muiden ennalta toimiviksi toteamissa keinoissa, vaikka ehkä olemassa voisi olla myös vielä paremmin tarkoitusta palvelevia ratkaisuja. Saatetaan pelätä muiden reaktioita siihen, jos poiketaan vallitsevista toimintatavoista. Tämä pätee useimmiten myös kaikessa muussa toiminnassa hallinnon tarkastuksen lisäksi. Näin ollen asiat tehdään aiemmin noudatetulla ja yleisesti hyväksytyllä tavalla puhtaasti pelosta johtuen. Oman toiminnan epävarmuus on usein myös taustalla näissä tilanteissa. Toisaalta menestyvää toimintaa kopioidaan juuri tästä syystä. Onhan se tuonut menestystä myös muille ja toivotaan sen olevan yhtä menestyksekkästä myös omalla kohdalla.

Isomorfismin kolmas esiintymismuoto, eli normatiiviset paineet, liittyvät sosiaaliseen käyttäytymiseen ja hyväksynnän hakemiseen tätä kautta. Ihmisten odotetaan käyttäytyvän tietyllä tavalla tietyissä tilanteissa. Haastatteluissa kävi ilmi, että vaikka hallinnon tarkastuksen normit ovatkin niin väljät kuin ovat, on hallinnon tarkastuksen suorittaminen kuitenkin osittain melko rutinoitunutta toimintaa. Ehkäpä se suoritetaan tavalla, jonka voidaan nähdä olevan yleisesti hyväksytty, eikä siihen välttämättä kiinnitetä sen enempää huomiota. Hallinnon tarkastus on ikään kuin vakiintunutta toimintaa huolimatta siitä, että sille ei ole olemassa ennalta määrättyjä normeja.

"...toi on aika hankala kysymys, jos sä haluat multa yksityiskohtaista luetteloa, et mitä kaikkii asioita siinä on ni... mä ehkä viittaisin vaan näihin meidän tsekkilistoihin... et tavallaan käydään tietyt asiat läpi, jotka tsekkilistoissa on, et kaikki asiat on kunnossa ja mä en ehkä osaa ruveta luettelemaan edes kaikkia asioita, joita siihen liittyy... no joku meil on niit tsekkilistoja miettiny, et niihin kaikki tarpeelliset asiat tulis läpikäytyä..."

(Haastateltava X4, haastattelu 15.11.2013)

Toinen tutkimuksessa esiin noussut erottava seikka isommissa ja pienemmissä tilintarkastusyhteisöissä työskentelevien tarkastajien välillä on hallinnon tarkastuksen konkreettisessa suorittamisessa. Isommissa yrityksissä noudatetaan tarkasti etukäteen laadittua listaa, jonka mukaan edetään tapauksessa kuin tapauksessa. Tällöin tulee varmistuttua siitä, että kaikki seikat huomioidaan tarkastettavassa kohteessa. Toisaalta tällainen etukäteen laadittu lista jättää hyvin vähän vapautta toimia tapauskohtaisesti eri tarkastuskohteiden välillä. Tämä taas oli asia, jota pienemmät tilintarkastaja korostivat ja puolsivat. Torpo (haastattelu 28.11.2013) toi haastattelussa esille, että työkirja tuntuu käytännön tilintarkastajasta varsinkin pienyrityksessä johtavan joko turhiin kysymyksiin tai jättää kokonaan kysymättä juuri tietyn tarkastuskohteen hallinnon erityiskohteista.

Jokainen haastateltava toteaa, että hallinnon tarkastuksen sisältöä on vaikea lähteä yksityiskohtaisesti luettelemaan. Kaikki toivat kuitenkin esille aiempaa tärkeämpänä

keskustelut esimerkiksi johdon kanssa. Näitä keskusteluja suoritetaan usein hallinnon tarkastuksen eri vaiheissa. Hallinnon tarkastuksen sisältö muodostuu aina tapauskohtaisesti. Tilintarkastaja Torpo (haastattelu 28.11.2013) tuo esille Kososen (2005, 241) toteamuksen siitä, että satavuotisen tilintarkastushistorian aikana ei millään vuosikymmenellä ole vaiettu keskustelemasta hallinnon tarkastuksen sisällöstä. Yksimielisyyteen ei kuitenkaan ole päästy. Torpo toteaa myös, että on luonteenomaista se, että julkaistuissa tilintarkastussuunnitelmissa ei ole esitetty hallinnon tarkastuskohteita, vaan ne esiintyvät melko näkymättömästi tilinpäätöksen ja kirjanpidon tarkastuskohteisiin liitettynä. Hänen mukaansa hallinnon tarkastuskohteiden vähäisyys on silmiinpistävä Olavi Vailahden ja Jari Paloniemen sekä Veikko Terhon vuosittain Tilintarkastus-lehdessä laatimissa tilintarkastajan muistilistoissa.

Torpo tuo haastattelussa (haastattelu 28.11.2013) esille käyttöomaisuuskirjanpidon, joka on hänen mukaansa hallinnon tarkastuksen vaiettu kohde. Se on hänen mukaansa merkittävä kohde, johon on sidoksissa suuret rahasummat. Käyttöomaisuuskirjanpito oli hänen mukaansa pinnalla kaksikymmentä vuotta sitten, mutta sen jälkeen siitä ei enää ole juuri puhuttu. Aivan viime kuukausien ajankohtaisaihe on kuitenkin ollut yhteisön konkurssiedellytysten tutkiminen. Tilintarkastajan arvioinnit tulevan 12 kuukauden toiminnasta on määritelty tarkoin myös kansainvälisissä standardeissa. Tilintarkastajan vastuu on tässä merkittävä. Torpo (haastattelu 28.11.2013) toteaa, että useat tarkastuksen kohteena olleet HTM-tilintarkastajat kuittaavat hallinnon tarkastuksen esimerkiksi vain pöytäkirjojen lukemisella ja yhtiöjärjestyksen ja kaupparekisteriotteen ajoittaisella tarkastuksella. On luonteenomaista, että julkaistuissa tilintarkastussuunnitelmissa ei ole esitetty hallinnon tarkastuskohteita, vaan ne esiintyvät melko näkymättömästi tilinpäätöksen ja kirjanpidon tarkastuskohteisiin liitettynä, kuten edellä mainittu toiminnan jatkumisedellytysten tarkastus. Torpon mukaan hallinnon tarkastus laajana käsitteenä sisältää tilintarkastaja-, tilitoimisto- ja omistajajohtajalähtöisesti lähes mitkä tahansa yhtiöön, sen toimintaan, tuloksellisuuteen, omistajajhyötyyn ja eettisyyteen liittyvät kysymykset

Torpon (haastattelu 28.11.2013) mukaan lakisääteinen tilintarkastus sisältää aina tilinpäätöksen, kirjanpidon ja toimintakertomuksen tarkastuksen sekä laillisuustarkastuksen. Tosin tilintarkastajasta riippuen hallinnon tarkastuksen osuus vaihtelee. Hallinnon tarkastukseen sisältyy hänen mukaansa konsultointia ja neuvontaa, mutta erilaiset tilintarkastuspalaverit ovat hyvin tapauskohtaisia. Joskus saatetaan pitää jopa tuntikausia kestäviä istuntoja, kun taas joskus se voi olla ainoastaan lyhyt puhelu. Hänen mukaansa on ristiriitaista, että hallinnon tarkastusta painotetaan koulutuksessa, ammattilehdissä ja keskusteluissa, mutta kuitenkin sen tarkastus jää vähäiseksi. Hallinnon tarkastuksen sisältö on hänen mukaansa epäselvä, eikä siihen kiinnitetä riittävästi huomiota.

5.3 Hallinnon tarkastuksen sisällön määrittäminen

Torpo (haastattelu 28.11.2013) määrittelee, että kysymys on normiperusteisesta ja vapaaehtoisesta sisällöstä hallinnon tarkastuksessa, joka määräytyy seuraavien tekijöiden perusteella:

- normit
- Suomen tilintarkastuskulttuuri eli auktoriteetit, tilintarkastustutkimus, ammattikirjallisuus, ammattilehdet, yhdistysten koulutustilaisuudet, hyvä tilintarkastustapa, keskustelut tilintarkastajien kesken sekä tilintarkastuksen hiljainen tieto
- tarkastettava yhteisö ja tarkastuskausi
- yrityksen toiveisiin perustuva vapaaehtoinen tarkastusosuus
- tilintarkastajan henkilökohtainen kokemus

Torpo (haastattelu 28.11.2013) tuo esille, että tilintarkastusteoriaa on olemassa ainoastaan hyvin vähän ja se on syntynyt vasta viimeisten 30 vuoden aikana. Hän mainitsee, että Suomen tilintarkastuslaki on tarkastuksen sisällön ja tarkastusmenetelmien suhteen varsin tiukka. Hän näkeeikin sen olevan enemmän tarkastajapersoonaan- tai yhteisöön liittyvä laki, ei niinkään sisältöä painottava laki. Hallinnon tarkastuksestakin mainitaan ainoastaan, että se on tehtävä, mutta ei mainita, miten se tulee varsinaisesti suorittaa. Myöskään osakeyhtiölaissa ei suoranaisesti mainita hallinnon tarkastusta, joten hänen mukaansa hallinnon tarkastukseen liittyviä asioita tulee lukea niin sanotusti rivien välistä. Hän myös tuo haastattelussa esille, miten tilintarkastuslain ja osakeyhtiölain tavoitteet eroavat. Edellinen tähtää yhteiskunnan hyötyyn, kun taas jälkimmäinen yrityksen ja sen omistajien hyötyyn. Osakeyhtiölain sääntöjen mukaan toimitaan tilintarkastajien valinnasta alkaen.

Torpon (haastattelu 28.11.2013) mukaan tilintarkastuskulttuuria ohjaavat auktoriteetit. Hän tuo esille kuitenkin, että viime aikoina tilintarkastusala on tasapäistynyt ja alan suuret auktoriteetit ovat vähentyneet alkuvuosista. Hän huomauttaa, että tilintarkastusalan väitöskirjoja on laadittu ainoastaan vähän, ja erityisesti hallinnon tarkastuksen vähäinen tutkiminen perustuu hänen mukaansa aiheen hankaluuteen ja siihen, että hallinnon tarkastusta suoritetaan ainoastaan Pohjoismaissa.

Torpon haastattelussa (haastattelu 28.11.2013) käy myös esille, että tarkastettavan yhteisön koko vaikuttaa olennaisesti hallinnon tarkastukseen. Hallinnon tarkastus painottuu sitä enemmän hallinnollisiin seikkoihin, mitä suurempi yritys on kyseessä. Myös yrityksen omistuspuhjan voidaan nähdä vaikuttavan olennaisesti hallinnon tarkastuksen suorittamiseen. Torpo huomauttaa, että vapaaehtoinen tarkastusosuus hallinnon tarkastuksessa lähtee hänen mukaansa tarkastettavan yrityksen toiveesta.

Torpo (haastattelu 28.11.2013) korostaa myös rohkeutta tehdä itsenäisiä valintoja tarkastuksessa. Mutta hän huomauttaa kyllä, että nuorempana tilintarkastajana rasittena on se, että pitää seurata standardeja ja suosituksia. Kun taas vanhempana ei ole merkitystä, vaikka tilintarkastajakirjaimet otettaisiin pois.

5.4 Normien väljyys ja niiden luomat haasteet

"No mä sanoisin vaan ehkä et kokemuksen merkitys korostuu... silloin ku ei oo joku muu ohjeistamas, miten joku asia pitää tehdä, niin sit se täytyy itse miettiä, mikä tehokkain tapa tehdä joku juttu."

(Haastateltava X4, haastattelu 15.11.2013)

Hallinnon tarkastuksen vapaamuotoisuus tuo omat haasteensa hallinnon tarkastukselle. Kaikki haastateltavat korostivat erityisesti kokemusta. Ilman riittävää kokemusta hallinnon tarkastusta on jopa mahdotonta suorittaa. Riittävä kokemus ohjaa tilintarkastajaa suorittamaan hallinnon tarkastuksen oikealla ja riittävällä tavalla. Yksikään haastatelluista ei kuitenkaan nähnyt normien väljyyttä varsinaisena haasteena sinällään. Osa haastateltavista näki normien väljyyden jopa mahdollisuutena haasteen sijaan, koska se lisää mahdollisuuksia asiakaskeskeiseen sekä tilanne- ja tapauskohtaiseen tilintarkastukseen.

Haastateltava X2 (haastattelu 13.11.2013) toi esille hallinnon tarkastukseen liittyvän odotuskuilun. Kun aivan kaikkea ei joka tapauksessa voida millään tietää ja kuitenkin joissain tapauksissa näin oletetaan tapahtuvan. Esimerkiksi hallinnon tarkastuksessa tilintarkastaja näkee ainoastaan sen, mitä tarkastettavassa yrityksessä on dokumentoitu.

Tilintarkastuksen odotuskuilu voidaan Porterin (1993, 50) mukaan jakaa kohtuuskuiiluun ja suorituskuiluun. Tilintarkastuksen odotuskuilu kertoo ihmisten odotuksesta tilintarkastusta kohtaan ja siitä, mitä he mielestään todellisuudessa saavat tilintarkastukselta. Kohtuuskuilu kertoo siitä, kuinka ihmiset ja yhteiskunta saattavat asettaa tilintarkastukselle kohtuuttomia odotuksia, joihin ei tilintarkastuksella kyetä vastaamaan. Näiden kahden väliin syntyy kuilu.

Suorituskuilu taas syntyy kun ihmisten ja yhteiskunnan odotuksen kyllä ovat kohtuullisia, mutta tilintarkastajien toiminta ei kuitenkaan vastaa heidän odotuksiaan. Suorituskuilu edelleen voidaan jakaa säännöskuiiluun sekä suorituskuiluun. Säännöskuilussa tilintarkastuksen standardit nähdään puutteellisina, ja suorituskuilussa tilintarkastaja on ihmisten silmissä suorittanut tilintarkastuksen ohjeistukseen verrattuna puutteellisesti (Porter, 1993, 50).

Haastatteluissa kävi ilmi, että myös aika nähtiin osittain haasteena. Tarkastus on aina suoritettava tietyn ajan puitteissa, ja näin ollen on joskus keskityttävä ainoastaan niihin

tärkeimpiin seikkoihin. Isommissa tilintarkastusyhteisöissä työskentelevät tilintarkastajat toivat myös esille maineriskin haasteiden yhteydessä. Tästä syystä esimerkiksi uusille asiakkaille tehdään aina ennen asiakkuussuhteen aloittamista riskikartoitus, jotta vältetään mahdollisilta vahingoilta.

"...asiakkaalle tehdään riskikartoitus, missä pyritään sit katsomaan, et se ei aiheuttaisi meidän yhtiölle eikä meidän tilintarkastajille sellaisia asioita, et jos on tavallaan toimitu lainvastaisesti... niin tavallaan sen asiakkaan riskitaso nousee silloin, ja sitä tarkastusta pyritään tekemään entistä syvällisemmin. Se ei tarkoita sitä, et jos asiakas voi huonosti, ettei meille asiakkaaksi pääse, mut siihen suhtaudutaan aina erittäin vakavasti."

(Haastateltava X1, 11.11.2013).

5.5 Hallinnon tarkastuksen sisällön muuttuminen

Useat haastateltavista toivat esille sen, miten tilintarkastus on ajan kuluessa muuttunut yhä systemaattisemmaksi. Erityisesti muutosta on tapahtunut viimeisen kymmenen vuoden aikana. Suunnittelun rooli on kasvanut yhä merkittävämmäksi ja myös dokumentointiin kiinnitetään entistä enemmän huomiota. Yleisesti voidaan sanoa, että näkökulma hallinnon tarkastukseen on muuttunut ja siitä on tullut määrämuotoisempaa.

"...kyl varmasti nyt vaik jotkut ISA-säännökset... eittämättä on niinku vaikuttanut... vaik niissä ei oo niinku suoraan hallinnon tarkastukseen liittyvii säännöksii... sitä kautta et just asiat, jotka liittyy hallinnon tarkastuksenki siihen suunnitteluun... sit taas siin tarkastuksen loppuvaihees tää dokumentointi... työpaperit, mitkä tehdään hallinnon tarkastukseen... ni ne on niinku kehittyny paljon..."

(Haastateltava X4, 15.11.2013)

Haastateltava X1 (haastattelu 11.11.2013) toi esille johdon kirjeen yhtenä muutoksena hallinnon tarkastuksen osalta. Vielä muutamia vuosia sitten sellaista ei vaadittu ollenkaan. Johdon kirjeessä yrityksen johto vahvistaa antaneensa kaikki tarvittavat tiedot.

"... tilintarkastaja antaa sitten yhtiön johdolle, yleensä toimitusjohtajalle ja talouspäällikölle kirjeen, tällöisen johdon vahvistuskirjeen, missä varmistetaan se, että tilintarkastajalle on annettu kaikki se tieto, jotta hän voi tavallaan muodostaa sen mielipiteensä yhtiöstä ja miettiä sitä ,että voiko antaa puhtaasti tilintarkastuskertomuksen vai aiheuttaako joku asia jonkun muunlaisen merkinnän sitten sinne kertomukseen."

(Haastateltava X1, 11.11.2013)

Torpo (haastattelu 28.11.2013) toi haastattelussa esille sen, että osakeyhtiölain sääntämisestä asti, vuodesta 1895, tilintarkastuksen pääpaino on ollut hallinnon tarkastuksessa. Osakkaille piti antaa tieto, mikäli johto oli pätevä ja sopiva. Kyse ei ollut ainoastaan siitä, oliko se jostain syystä korvausvelvollinen. Hän tuo esille myös oman asiakkaita auttavan toimintatapansa. On kuitenkin huomattava erottaa päätösvalta eli johdon tehtävä sekä vaihtoehtojen ja mielipiteiden esittäminen, joka puolestaan on hänen mukaansa tilintarkastajan tehtävä. Jo aikaisemmin oli Torpon mukaan havaittavissa tilintarkastajien alkava kahtiajakautuminen. Toiset painottivat kirjanpidon yksityiskohtaista tarkastamista kun taas toiset hänen mukaansa ymmärsivät tilintarkastuksen laajemmin, yrityksen kokonaisvaltaisena tarkastamisena, jossa käsiteltiin myös liiketoiminnan tarkoituksenmukaisuuskysymyksiä, kuten esimerkiksi tuloksellisuutta.

Torpon (haastattelu 28.11.2013) mukaan aiemmin painotettiin hallinnon tarkastusta, mutta tilintarkastajien kokemuksen takia se rajoittui käytännössä usein ainoastaan kirjanpidon tarkastukseen. Kirjanpidon asioita oli täsmällisten muotojen takia helpompi kommentoida kuin hallinnon kysymyksiä. Viime aikoina tilanne on kuitenkin hänen mukaansa muuttunut, koska useat tilintarkastajat tulevat nykyisin suoraan koulun penkiltä. Näin ollen heiltä puuttuu myös se vankka kirjanpitokokemus, joka aiemmin tilintarkastajilla oli.

Torpo (haastattelu 28.11.2013) tuo esille, että KHT-yhdistys antoi tilintarkastusalan suositukset vuonna 1977 ja korvasi ne uusilla suosituksilla vuonna 1986. Hallinnon tarkastukseen liittyviä asioita lisättiin merkittävästi. Laissa säädettyjen tarkastuskohteiden lisäksi tilintarkastajan tuli tutustua yhtiön organisaatioon ja hallintomenetelmiin. Miten yhtiön suunnittelu- ja valvontajärjestelmä ja sille kussakin tapauksessa asetetut tavoitteet täyttyvät, ja ovatko hallitus ja toimitusjohtaja riittävän tietoisia yhtiön taloudellisesta asemasta ja mahdollisesta riskitilanteesta.

Torpo (haastattelu 28.11.2013) kertoo, että vuonna 1978 uusittiin osakeyhtiölaki, jonka mukaan tilintarkastajan piti tarkastaa tilinpäätös ja kirjanpito sekä hallinto, tässä muutetussa järjestyksessä. Toimintakertomus puuttui luettelosta, koska siihen aikaan se sisältyi tilinpäätökseen. Muutenkin tilintarkastussäädökset olivat aiempaa laajemmat ja selkeämmät. Tärkeää oli tilinpäätöksen ja kirjanpidon ensisijaisuus. Toisaalta hänen mukaansa joidenkin käytännön tilintarkastajien mielestä piti siirtyä laillisuustarkastuksesta tarkoituksenmukaisuustarkastukseen.

Torpo (haastattelu 28.11.2013) muistelee, kuinka mielipiteet muuttuivat sillä tavalla, että hallinnon tarkastus piti tyypistää laillisuustarkastukseksi. Samanlaisia kannanottoja syntyi auktoriteetin vanavedessä vähitellen niin ammattikirjallisuudessa kuin oppikirjoissakin. Äkillinen suunnanmuutos hirvitti niitä, jotka olivat suorittaneet kokonaisvaltaista tilintarkastusta. Siirtyminen pelkkään laillisuusvalvontaan ei tapahtunut hetkessä. Torpon mukaan tilintarkastusasiakkaat olivat tottuneet parhaimmillaan konsultoivaan ja

neuvovaan tilintarkastukseen. Ja toisilla tilintarkastajilla oli halua sekä vastaavasti yrityksillä tarvetta neuvontaan.

Torpo (haastattelu 28.11.2013) kertoo, kuinka ensimmäinen tilintarkastuslaki, joka korvasi paljolti osakeyhtiölakiin sisältyneet tilintarkastajasäädökset, astui voimaan 1996 sekä uusi osakeyhtiölaki 1997. Kirjanpitolaki oli uusittu 1992. Taas tarkastusjärjestystä vaihdettiin. Ensimmäisenä tarkastettiin kirjanpito, seuraavana tilinpäätös ja viimeisenä hallinto. Kuitenkin hallinto säilyi viimeisimpänä. Uudistuksen myötä korostuivat tilintarkastuskertomuksen edellyttämät kannanotot tilinpäätöksen vahvistamisesta, vastuuvapauden myöntämisestä sekä voitonjakoehdotuksen lainmukaisuudesta. Torpo kuitenkin tuo esille, että tästä huolimatta joillain tilintarkastajilla vanha suhtautuminen hallinnon tarkastukseen säilyi.

Torpo (haastattelu 28.11.2013) kertoo siitä, miten vuosituhanen vaihteessa kansainvälistyminen ja Euroopan Unioniin liittyminen toivat uudet tuulet myös Suomen tilintarkastuselämään. Toisaalta sääntöjä harmonisoitiin kansainvälisesti kun taas toisaalta kiellettiin jyrkästi konsultointi ja neuvonanto. Hänen mukaansa elettiin aikakautta, jolloin elinkeinoelämä oli voimakkaassa säätelyn lisääntymisen vaiheessa. Tämä johti siihen, että taloushallinnon taidon ja tiedon lisääntyneiden vaatimusten takia alkoi näkyä tilitoimistojen ja kirjanpitäjien puutteellinen kyky laatia monimutkaistuneita kirjanpitoja ja tilinpäätöksiä. Torpon mukaan neuvovia tilintarkastajia kaivattiin entistä enemmän.

Torpo (haastattelu 28.11.2013) jatkaa, miten tässä ristiriitaisessa tilanteessa erilaisten tilintarkastajien tiet eriytyivät entisestään. Big Four –yhtiöt, eli alunperin Big Six –yhtiöt siirtyivät emoyhtiöidensä myötä kansainvälisiin tapoihin siinä määrin, mitä Suomen kansallinen lainsäädäntö salli. Tämän myötä poistettiin kansalliset lausumat tilinpäätöksestä, vastuuvapaudesta ja voitonjaosta. Hänen mukaansa nämä olivat juuri niitä, joita ainakin pienyritykset tilintarkastukselta odottivat. Kerrottiin mahdollisimman vähän, koska riski tilintarkastusvirheistä oli silloin vähäisempi. Onneksi kansalliset lausumat voitiin pyydetessä antaa. Yrittäjät painivat lisääntyneiden sääntöjen ja dokumentointivaatimusten kanssa. Suomen tilintarkastajat sitoutuivat noudattamaan IFAC:n kansainvälisiä ISA-standardeja vuonna 2000. Torpon mukaan standardeja pidetään kovin monisanaisina ja ympäröivinä. Käytännön tilintarkastajana hänestä tuntuu, että standardit erottivat ”tilintarkastusteoreetikot” ja käytännön tarkastajat toisistaan. Hänen mukaansa käytännössä pakollisista työkirjoista tuli pakkopullaa, joka oli tehtävä ensin itseä varten ja vasta sen jälkeen, mikäli aikaa jäi, ryhdyttiin varsinaisiin töihin eli asiakasta palvelemaan tilintarkastukseen. Tarkastusaika kului asiakirjojen monistamisessa itselle. Hänen mukaansa tilintarkastajia auttamaan tarkoitettua laaduntarkastuksesta tuli ainainen pelonaihe. Laadunvalvonta ei koskenut tilintarkastuksen laatua vaan työkirjojen täyttöä. Tilintarkastus oli tilintarkastajalähtöistä ja töitä tehtiin itseä varten. Hänen mukaansa tällä suojattiin selustaa. Haastateltava X1:kin mainitsema johdon vahvistuskirje oli Torpon mielestä tärkeämpi kuin oikea tilinpäätös. Oli hänen mukaansa siirrytty

hänen tilintarkastuskautensa kolmannen auktoriteetin vaiheeseen, kansainvälisten tilintarkastusstandardien auktoriteettiaikaan, jota hänen mukaansa eletään yhä edelleen tällä hetkellä. Toinen, asiakaslähtöinen tilintarkastajaryhmä, tarkasti edelleen alueita myös tilinpäätöksen ja laillisuustarkastuksen ulkopuolella sekä suoritti konsultointia ja neuvontaa.

Torpo (haastattelu 28.11.2013) näkee, että kilpailuttamisesta tuli pakonomainen käsite myös tilintarkastuksessa. Laadulla ei niinkään ollut merkitystä, kun tilintarkastajat kilpailivat siitä, kuka uskaltaa pienimmällä summalla laatia vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen. Oli luontevaa, että hintojen laskiessa tingittiin nimenomaan hallinnon tarkastuksesta. Isot tilintarkastusyhteisöt keksivät alentuneisiin palkkioihin kiertotien. Kun tilintarkastustaksaa oli keinotekoisesti alennettava, alettiin laskuttaa oheispalveluita, muun muassa neuvonnasta. Kun oma yhteisö ei voinut palvella erityiskysymyksissä, niitä hoitivat saman tilintarkastusyhteisön ”apuyhtiöt”. Torpo tuo esille mielenkiintoisen seikan, että apuyhtiöiden liikevaihdot ovatkin kasvaneet itse tilintarkastusyhtiön liikevaihtoa suuremmiksi. Hän kuitenkin huomauttaa, että tämäkään ei auttanut Arthur Andersenin tilintarkastustoimistossa, vaan tiukoista sisäisistä ohjeista riippumatta Enronissa pääsi 2002 tapahtumaan väärinkäytöksiä, jotka johtivat lopulta maailmanlaajuisen yhtiön purkamiseen. Big Six:stä tuli Big Five.

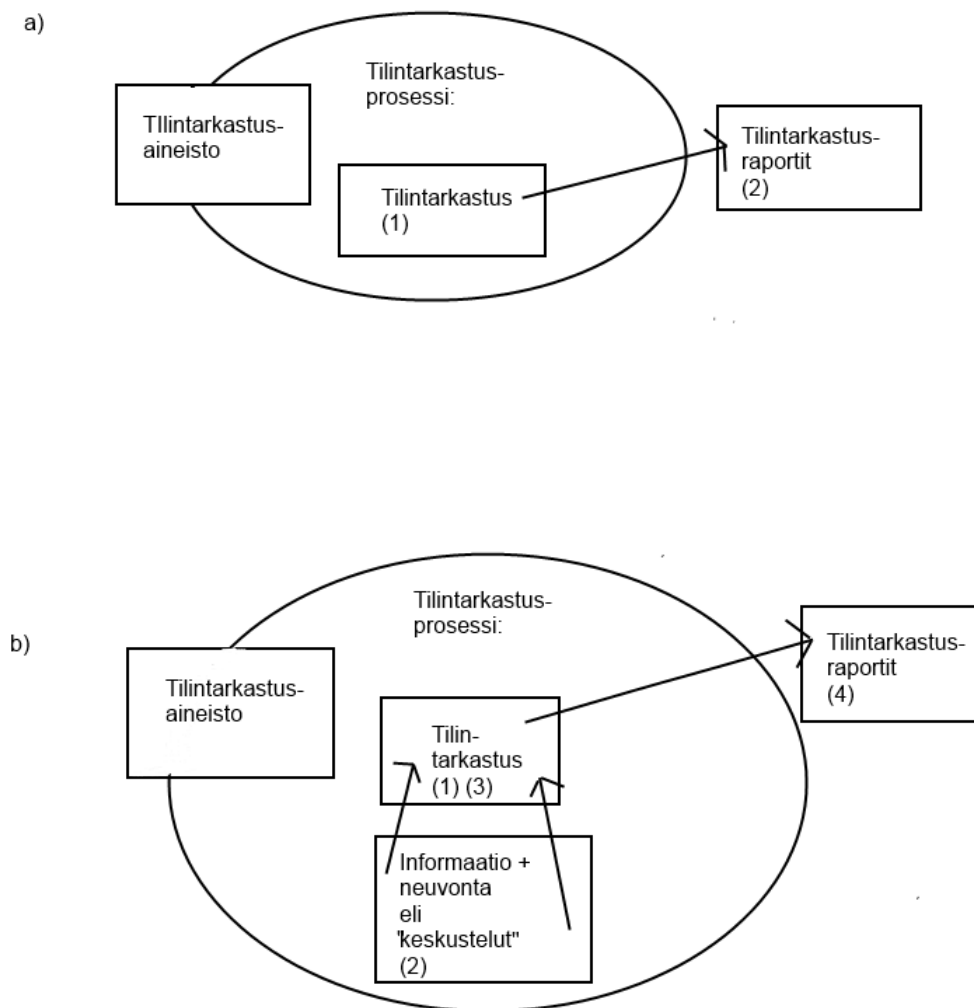
Torpo (haastattelu 28.11.2013) tuo esille, miten huolta näytetään kannettavan pienyhtiöiden tilintarkastajien riippumattomuudesta, kun he ovat mukana kirjanpito- ja hallintoasioissa neuvonnan, ei päättäjän roolissa. Torpon (2012) tutkimuksen mukaan pienyhtiöiden tilintarkastajat, tilitoimistot ja omistajajohtajat eivät koe riippuvuutta ongelmaksi yhteistyötä tehdessään eli osallistuessaan tilintarkastusverkoston toimintaan. Jos koetaan riippuvuutta, luovutaan tilintarkastuksesta. Riippumattomuuden takaavat suomalainen rehellinen tilintarkastuskulttuuri, koulutustoiminta, laadunvarmistus ja sanktiopelko. Torpon mielestä pienyhtiön tilintarkastaja on usein riippumattomampi kuin ison, koska pienyhtiön menetetty pieni tilintarkastuspalkkio ei vaikuta tilintarkastajan ansioihin merkittävästi. Torpon mielestä silmiinpistävää on se, ettei tilintarkastuksen ytimestä ole päästy yksimielisyyteen edes sadan vuoden aikana. Kuitenkin kyse on aivan samasta hallinnon tarkastuksesta kuin ennenkin.

5.6 Hallinnon tarkastus ja tilintarkastajan omat toimintatavat

"Jo vuonna 1917 Pikoff totesi, että on mahdotonta antaa sääntöjä hallinnon tarkastukseen. Valitettavasti tähän täytyy 96 vuoden jälkeenkin yhtyä."

(Tapani Torpo, haastattelu 28.11.2013)

Kuvion 5 kohdassa a) on nähtävissä lakisääteinen tilintarkastusprosessi. Tilintarkastajien tulee lain mukaan tarkastaa tilikauden kirjanpito, tilinpäätös, toimintakertomus sekä hallinto. Kuvion 5 kohdassa b) Torpo (2012, 73–75) tuo kuitenkin esille, että käytännön tilintarkastus sisältää paljon muutakin kuin laissa on säädetty ja vaadittu. Esimerkiksi keskustelut johdon ja tilintarkastajan välillä ovat hyvin olennaisia tilintarkastuksen kannalta.



Kuvio 5 a) Tilintarkastusprosessi lakisääteisenä kaksivaiheisena tehtävänä 1-2 ja b) empiriaan pohjautuva palvelupitoinen tilintarkastusprosessi 1-2-3-4 (Torpo 2012, 74)

Torpon (2012, 75) mukaan lainsäädännön perusteella tilintarkastuksesta saa sellaisen kuvan, että riippumaton tilintarkastus on yhden ihmisen suorittaman kaksivaiheinen prosessi. Tätä kaksivaiheista prosessia kuvaa kuvio 5 a. Kohta (1) kuviossa 5 a on sen tilintarkastusaineiston käsittelyä, joka saadaan johdolta. Tähän sisältyy myös mahdollisesti johdolta saadut lisätiedot. Kohdassa (2) taas tilintarkastaja tekee näiden perusteella oman raportointinsa. Torpo (2012, 75) kuitenkin huomauttaa, että mikäli kuvio 5 a olisi todenmukainen kuvaus tilintarkastusprosessista, niin silloinhan tilintarkastaja ei esimerkiksi kävisi keskusteluja johdon ja kirjanpitäjän kanssa. Kuitenkin näiden keskustelujen perusteella voitaisiin sanoa, että tilintarkastus ei itse asiassa olekaan ainoastaan yhden henkilön suorittama kaksivaiheinen prosessi, vaan siihen sisältyy sen sijaan myös muita henkilöitä ja erinäisiä keskusteluja sekä raportteja. Kuvioista 5 b on nähtävissä, että tilintarkastusprosessiin sisältyy todellisuudessa kaksisuuntaista informaatiota sekä neuvontaa. Kuviossa 5 b kohta (1) kuvaa tilintarkastusaineiston käsittelyä. Kohta (2) kuvaa johdon informointia ja keskustelua raporttiluonnoksesta. Kohta (3) taas voidaan tulkita olevan tilintarkastuksen loppuunsaattaminen ja kohta (4) on raportointi (Torpo 2012, 75).

"... mun mielest ihan olennainen osa hallinnon tarkastusta on nää johdon kanssa suoritettavat keskustelut ja haastattelut... näitä mun mielest pitäis pyrkiä niinku ihan pienissäkin asiakkaissa... niin pitäis tavallaan yrittää olla sen yrittäjän kans ja jos ei muuta ni 10-15 minuutin keskustelu yleisist asioista... se olis erittäin hyvä... se on ehkä semmonen osa-alue, mitä pitäis viel meilläkin kehittää ja mikä ehkä tulee kehittymäänkin... toisaalta siel on aina nää kustannuspaineet, et paljon asiakas on valmis maksamaan tilintarkastuksesta..."

(Haastateltava X4, 15.11.2013)

Torpo (haastattelu 28.11.2013) tuo esille hallinnon tarkastuksen intuitiivisuuden. Jo aiemmin esille tuotu tilintarkastajan kokemus on avainroolissa toimintatapojen muodostumisessa. Torpon mielestä tilintarkastajan ammattitaito tuleeikin parhaiten esille hallinnon tarkastusmuodoissa, ei niinkään siinä, mitä tilintarkastaja päättää sisällyttää hallinnon tarkastukseen. Tätä Torpo kutsuu tilintarkastuksen laaduksi. Myös haastateltava X2:n (haastattelu 13.11.2013) esille tuomat negatiiviset kokemukset opettavat mieleenpainuvalla tavalla, mihin tilintarkastajan on syytä kiinnittää paljon erityishuomiota hallinnon tarkastusta suorittaessaan. Tässä nousee myös esille dokumentointi ja siihen panostaminen sekä asiakkaan lukeminen ja pyrkimys nähdä myös asiakkaan sanoja syvemmälle. Koska etenkin huonossa tilanteessa ihmisillä on tapana kaunistella asioita. Haastateltava X1 (haastattelu 11.11.2013) nostaa esille tämänhetkisen taantuman ja sen luomat haasteet tilintarkastukselle. Tilintarkastajasta on tullut työtä suorittaessaan entistä varovaisempi. Tilintarkastajan pitää luoda aikaa niin kutsutulle face timelle, jotta

asiakkaalla ja tilintarkastajalla on mahdollisuus keskustella yrityksen ajankohtaisista asioista.

Haastateltava X3 (haastattelu 14.11.2013) tuo esille, että ohjeistuksia on tilintarkastussuunnitelmassa ja muistilistassa. Hän kuitenkin huomauttaa, että omia toimintatapoja syntyy kokemuksen mukaan, kun tarkastettavaa yritystä, sen toimintaa ja toimialaa tunnetaan. Voidaan esimerkiksi suositella yritysmuodon muutosta kehittyneempään suuntaan tai voidaan konsultoida yrityksen organisaatiomallia, toimenkuvaa ja johtamismalleja. Myös työsopimusasioissa voidaan auttaa osana tarkastusta.

Jokaisella tilintarkastajalla on kuitenkin omat toimintatavat. Haastatteluista käy ilmi, että suuremmissa yhteisöissä toimivilla tilintarkastajilla on hyvinkin strukturoidut listat, joiden mukaan hallinnon tarkastus etenee tarkastettavasta kohteesta huolimatta. Pienemmät tilintarkastajat saattavat käyttää itse laatimiaan tarkastuslistoja tai esimerkiksi KHT- tai HTM-yhdistyksen tarjoamia työkirjoja.

5.7 Hallinnon tarkastukseen valmistautuminen

Kaikki haastateltavat olivat yksimielisiä siitä, että hallinnon tarkastukseen valmistaudutaan tutustumalla vanhoihin työpapereihin ja tarkastushavaintoihin. Erityistä huomiota valmistautumiseen on kiinnitettävä niissä tilanteissa, joissa on kyseessä uusi asiakas. Torpo (haastattelu 28.11.2013) huomauttaa, että ensimmäistä kertaa tarkastettavan kohteen suunnitteluun on käytettävä riittävästi aikaa. Tilintarkastajan tulee perehtyä etukäteen yhtiön asiakirjoihin ja tilinpäätöksiin. Tarvittaessa on otettava yhteyttä edellisiin tilintarkastajiin. Erityisesti mikäli edellinen tilintarkastaja on eronnut tai mahdollisesti erotettu.

"Se lähtee tietenkin aivan yleisesti tutustumalla yritykseen kokonaisuutena ja siihen omistusrakenteeseen, yritykseen itseensä ja sitten sen hallintomalleihin ja myöskin sitä kautta pohditaan sitä riskiä, ja se on erilainen riski, kun on omistajayrittäjöpohjainen – suppea omistus ja suppea hallinto, ja sitten kun on taas muualta omistettu kokonaan ja ulkopuolinen hallinto, omistuksesta eriytynyt hallitus esimerkiksi ja vielä toimitusjohtajakin niin..."

(Haastateltava X2, haastattelu 13.11.2013)

Haastateltava X4 (haastattelu, 15.11.2013) kertoo oman yhtiönsä tavoista valmistautua hallinnon tarkastukseen. Heillä on olemassa kaksi eri niin sanottua päämallia tarkastuksien tekemiseen. Heillä on myös olemassa oma tarkastustyökalu, johon tehdään niin tarkastussuunnittelu kuin myös työpapereiden dokumentointi. Samaan työkaluun kirjaetaan myös tarkastuksen kulku ja tarkastuksen tulokset. Myös pienemmille asiakkaille on

olemassa oma työkalu. Molemmissa työkaluissa on olemassa tietyt "stepit", joiden mukaan hallinnon tarkastus etenee. Haastateltava X4 korostaa hallinnon tarkastuksen olevan tavallaan Suomen oma outous, koska hallinnon tarkastustahan ei ulkomailla suoriteta Suomen tavoin. Hän myös kertoo, että heillä tilintarkastus suoritetaan tietynlaisissa tiimeissä ja siitä syystä, että haastateltava X4 itse on korkeammassa asemassa, hänen on vaikea yksityiskohtaisesti kertoa hallinnon tarkastuksen suunnittelemisesta ja siihen liittyvistä yksittäisistä "stepeistä". Nuoremmat tilintarkastaja tekevät hänen mukaansa käytännön työn ja korkeammassa asemassa olevan tilintarkastajan tehtävänä on valvoa, että tehty työ on vaadittavalla tasolla.

"... mul on se käsitys näin et... et hallinnon tarkastuksen osalta ni... siel on paljon tämösii... tsekkilistoja... onko tietyt asiat niinku läpikäyty... ja silloin jo suunnitteluvaihees ni ei siin oo oikeestaa muuta ku et... tavallaan... tehdään päätös ja mietitään niinku sitä kautta et nää tsekkilistat käydään läpi ja sitä kautta tulee niinku kaikki hallinnon tarkastuksen piirissä olevat asiat läpikäytyä..."

(Haastateltava X4, haastattelu 15.11.2013)

Torpo kertoo (haastattelu 28.11.2013) kertoo, että KHT/HTM-yhdistyksen työkirjoja on pakko seurata, koska laadunvarmistus, TILA ja käräjät vaatii sitä. Tästä syystä on siis tehtävä jonkinlainen suunnitelma niin riskinkartoituksesta kuin myös on laadittava tarkastustoimintojen suunnitelma paperille. Siihen kirjoitetaan myös olennaisen riskin raja-arvoja. Aikataulubudjetti laaditaan hänen mukaansa ainoastaan nimellisesti. Hänen korostaa sitä, että näin tehdään koko ajan tietäen, että sitä ei kuitenkaan tulla noudattamaan, koska jokaisessa tilintarkastuksessa on pakko joustaa tilanteen mukaan. Tilintarkastajan on myös vahvistettava oma riippumattomuutensa. Jos esimerkiksi tulee tilanne, jossa tilintarkastajalla on liiketoimia tarkastettavan yhteisön kanssa, tulee tämän kieltäytyä kyseisestä tarkastuksesta. Tämä vaatii Torpon mukaan itsekuria, jota hänen mukaansa suomalaisessa tilintarkastuskulttuurissa on riittävästi.

Torpon (haastattelu 28.11.2013) mukaan tilintarkastajan työt alkavat, kun ensimmäiset tilinpäätös- tai välitilinpäätösluonnokset saapuvat. Tilintarkastajan tulee hänen mukaansa ottaa esille edellisen tarkastuksen yhteydessä käsitellyt tilinpäätös- ja muut työpaperit. Näistä papereista löytyy kyseisen yrityksen keskeiset toimintatavat. Tilintarkastaja löytää näistä myös tarkastettavaan kohteeseen liittyvät riskit ja ongelmat sekä myös edelliseltä kerralta jääneet hallintoasiat.

Torpo (haastattelu 28.11.2013) tuo esille EU-rahoitteisen tilintarkastuskisälliprojektin, jossa hän on ollut mukana. Sen pohjalta on syntynyt hallintoon liittyvä "kisällin tarkastuslista", jota hän käyttää apuna hallinnon tarkastuksen suunnittelussa. Tämä tarkastuslista ei ole muodostunut hetkessä, vaan ajan kuluessa ja se täyttää hänen mukaansa hallinnon tarkastuksen suunnittelutarpeen riittävällä tavalla. Torpo korostaa, että hän ei

laadi varsinaisia ennakkolaskelmia. Tämä aika käytetään tehokkaasti työhön hallinnon tarkastuksen parissa.

6 LOPUKSI

6.1 Yhteenveto

Hallinnon tarkastus on äärimmäisen tärkeä osa tilintarkastusta, vaikka siitä ei kovin tarkkoja ohjeita olekaan tilintarkastajille annettu. Jokainen tilintarkastaja voi käytännössä hyvinkin pitkälti määritellä itse, miten hän haluaa hallinnon tarkastuksen suorittaa tarkastettavassa kohteessa. Tässä tutkimuksessa tarkastellaan, millä tavalla tilintarkastajat päätyvät suorittamaan hallinnon tarkastuksen, ja miksi he suorittavat sen juuri kyseisellä tavalla.

Hallinnon tarkastus rooli on tiedostettu jo osakeyhtiölain säätämisestä vuodesta 1895 asti, mutta vielä 1930-luvulle asti tilintarkastuksen pääkohteena olivat kuitenkin tilit. 1930-luku voidaan nähdä jonkinlaisena taitekohtana, ja silloin tilintarkastaja voitiinkin nähdä jo jonain muuna kuin vanhana kuivana herrana. Vähitellen 1970-luvulta alkaen tilintarkastajat alkoivat erikoistua johonkin tiettyyn osa-alueeseen ja 1990-luvulla Suomen liittyminen Euroopan Unioniin toi mukanaan omat haasteensa.

Hallinnon tarkastuksen normit ovat siis aina olleet väljät ja jokseenkin myös tulkinanvaraiset. Koska hallinnon tarkastuksen rooli nähdään niin merkittävänä koko tilintarkastuksen kannalta, sen suorittaminen vaatii vankkaa kokemusta tilintarkastajalta. Ainoastaan kokemuksen kautta tilintarkastaja voi saavuttaa hallinnon tarkastuksessa vaadittavan laajan näkemyksen yritystoiminnasta. Jokaisessa tarkastuskohteessa on omat haasteensa ja niiden tunnistaminen vaatii mittavaa kokemuspohjaa.

Hallinnon tarkastuksessa tulee tarkastaa muun muassa pöytäkirjat, sopimukset, viranomaisille annettavat ilmoitukset, kirjeenvaihto, läheisten ja lähipiirin kanssa tehdyt liiketoimet, varainhoito, varojen panttaus, vakuutusten hoito, toiminnan organisointi, sisäinen tarkastus, informaatiojärjestelmät, osakas- ja jäsenrekisteri, veroasioiden hoito sekä kannattavuuden ja rahoituksen analysointi. Näiden lisäksi tilintarkastaja oman harjintansa mukaan sisällyttää hallinnon tarkastukseen tarpeellisina pitämänsä asiat.

Tässä tutkimuksessa mukaan otetaan institutionaalinen teoria. Tämän teorian mukaan ihmisillä, eli tässä tutkimuksessa tilintarkastajilla, on tapana noudattaa sääntöjä myyttien tavoin, koska tällä tavalla on mahdollista saavuttaa esimerkiksi uskottavuutta. Tässä kohdassa on kuitenkin hyvä huomauttaa, että tämä saatetaan joissakin tapauksissa tehdä myös tehokkuuden kustannuksella.

Hallinnon tarkastuksen käytäntöjen muodostuminen perustuu sille ajatukselle, että hallinnon tarkastus ja tilintarkastus nähdään kokonaisuutena. Laillisuusperusteinen hallinnon tarkastus on usein suppeampaa kuin siinä tapauksessa, jos mukaan otetaan myös tarkoituksenmukaisuusnäkökulma.

6.2 Johtopäätökset ja jatkotutkimusmahdollisuudet

Tilintarkastusta on alana tutkittu verrattain vähän. Tämän tutkimuksen alussa esiteltiin aiempia tutkimuksia tilintarkastuksen saralta. Suurin osa näistä esitellyistä tutkimuksista pohjautuu taloustieteen teorioihin ja menetelmiin. Ne ovat siis valtavirtatutkimusta ja kaikkein eniten tilintarkastuksessa onkin tutkittu tilintarkastuksen roolia tilinpäätösinformaatiossa (Kihn & Näsi 2011, 78). Hallinnon tarkastusta ei juurikaan ole tutkittu, vaikka tämän tutkimuksen aikana kävi ilmi, että alan ammattilaiset pitävät tätä tilintarkastuksen aluetta erittäin keskeisenä ja sen lähempi tarkastelu olisi tarpeen. Hallinnon tarkastus tulisi määritellä paljon aiempaa selkeämmin ja siitä syystä myös sen tutkiminen on aiheellista.

Tämän tutkimuksen tavoitteena oli vastata kysymyksiin siitä, mitkä tekijät vaikuttavat hallinnon tarkastuksen käytäntöjen muodostumiseen sekä miten institutionaalisen teorian avulla voidaan selittää tilintarkastajien käytäntöjen muodostumista hallinnon tarkastuksen yhteydessä. Hallinnon tarkastus on oleellinen osa tilintarkastusta, mutta siitä ei kuitenkaan ole määritelty tarkkoja ohjeita.

Hallinnon tarkastuksen käytännöt muodostuvat luonnollisesti hyvin pitkälti kokemuksen mukaan. Tutkimuksessa kävi selkeästi ilmi, että kokemus on yksi voimakkaimmin hallinnon tarkastuksen käytäntöjä muokkaava tekijä. Jotta tilintarkastaja kykenisi suorittamaan hallinnon tarkastuksen vaaditulla tavalla, tulee hänen kyetä hallitsemaan tilintarkastus kokonaisuudessaan. Haastatteluissa kävikin selkeästi ilmi, että esimerkiksi nuorelle tilintarkastajalle hallinnon tarkastuksen suorittaminen voi osoittautua jopa mahdottomaksi. Ainoastaan kokemuksen kautta tilintarkastaja saa tarvitsemansa näkemyksen hallinnon tarkastuksen suorittamiseen. Tilintarkastajan on kyettävä näkemään asiat, jotka ovat kriittisiä ja olennaisia juuri tarkastettavassa kohteessa, koska aivan kaiken tarkastaminenhan käy jo ajallisesti mahdottomaksi.

Hallinnon tarkastuksen rooli nähtiin aivan keskeisenä. Tämä kävi tutkimuksessa erittäin selväksi. Ehkä on jopa hieman ironista, että näinkin keskeinen tilintarkastuksen osa-alue on kuitenkin loppujen lopuksi hyvin moniselitteinen. Hallinnon tarkastus nähtiin erottamattomana osana koko tilintarkastusta ja osittain myös tästä syystä sen tarkka rajaaminen tai erittelemine koettiin jopa mahdottomaksi. Hallinnon tarkastus nähdään hyvin vaativana tilintarkastuksen osa-alueena, joka ulottuu aivan tilintarkastusprosessin alusta sen loppuun saakka ja vaikuttaa omalla tavallaan läpi koko tämän prosessin.

Tutkimuksessa kävi myös ilmi selkeä kahtiajako siinä, millaisena tilintarkastajan rooli nähdään. Hallinnon tarkastuksen voidaan nähdä määräytyvän sen perusteella. Tämä näkemys hallinnon tarkastuksesta vaikuttaa myös vahvasti käytäntöjen muodostumiseen. Tutkimuksen perusteella sen voidaan sanoa olevan yksi voimakkaimmista tekijöistä. Voidaan myös karkeasti todeta, että haastatelluista pienemmissä yrityksissä työskentelevät tilintarkastajat näkevät hallinnon tarkastuksen roolin merkittävästi erilaisena

kun taas suuremmissa yhtiöissä työskentelevät tilintarkastajat. Ero näiden kahden välille syntyy jo siinä vaiheessa, kun mietitään tilintarkastusta kokonaisuutena. Suuremmissa yhtiöissä toimivat tilintarkastajat näkevät tilintarkastuksen puhtaasti ainoastaan laillisuustarkastuksena, kun taas pienemmissä yrityksissä toimivat tilintarkastajat näkevät siinä myös tarkoituksenmukaisuuspuolen ja näin ollen syntyykin perustavaa laatua oleva näkemusero. Tämä näkemusero johtaa myös vahvasti juurensa hallinnon tarkastuksen puolelle ja vaikuttaa siihen, millaiseksi hallinnon tarkastus käytännössä muodostuu, sillä sen perusteella tilintarkastaja myös määrittää hallinnon tarkastuksen laajuuden.

Hallinnon tarkastuksen sisältö nähtiin hyvin monimuotoisena. Hallinnon tarkastuksen sisältö käytännössä riippuukin hyvin pitkälti siitä, millaiseksi tilintarkastaja sen ulottaa. Normit luonnollisestikin ohjaavat hallinnon tarkastuksen sisällön muodostumista, mutta yhtenä hyvin vahvana voimana voidaan nähdä suomalainen tilintarkastuskulttuuri eli auktoriteetit. Asioita saatetaan joskus tehdä tietyllä tavalla myös puhtaasti siitä syystä että näin kuuluu tehdä ja näin on aina tehty. Ihmisillä on kuitenkin luontainen taipumus tehdä asioita tavalla, joka on niin sanotusti laajasti hyväksyttyä. Usein välitetään poikkeamasta valtavirrasta. Tilintarkastajat näkevät esimerkiksi dokumentoinnin lisääntymisen osittain negatiivisena seikkana. Toisaalta taas se luo tilintarkastajalle turvaa, kun hänellä on kaikki tehty työ tarkasti dokumentoitu ja näin ollen on mahdollista aina epäselvissä tilanteissa palata siihen, mitä hän on tehnyt. Mutta toisaalta tämä vie hyvinkin paljon aikaa tilintarkastajalta, osittain jopa epäolennaiseen työhön.

Myös hallinnon tarkastukseen ja tilintarkastukseen ylipäättänsä liittyvä riski nähtiin tarkastustyötä jokseenkin ohjaavana tekijänä. Tutkimuksessa nousi esille, että on tapauksia, joissa saatetaan kieltäytyä ottamasta asiakkaaksi yritystä, jonka nähdään syystä tai toisesta vahingoittavan tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön mainetta. Tämä toki on erittäin harvinaista. Tilintarkastajien toimintaa rasittaa myös niin sanottu odotuskuihu. Erityisesti yhteiskunta odottaa tilintarkastajien puuttuvan kaikkeen laittomaan ja epärehelliseen käytökseen yritystoiminnassa. On kuitenkin huomattava, että on jopa epäinhimillistä odottaa tilintarkastajien voivan estää kaikki mahdollinen väärinkäyttö. Jo ihan puhdas humanisuus voidaan nähdä tätä rajoittavana seikkana.

Eräs selkeä ero hallinnon tarkastuksen käytännön suorittamisessa nousee esille suuremmissa sekä pienemmissä yrityksissä toimivien tilintarkastajien välille. Suuremmissa tilintarkastusyhteisöissä kun on tapana noudattaa vakinaistettuja tarkastuslistoja myös hallinnon tarkastuksen kohdalla. Näin ei taas pienemmissä tilintarkastusyhteisöissä aina ole. Toki heilläkin on omia listojaan, mutta ne saattavat usein olla vapaamuotoisempia. Näin ollen voidaan sanoa, että hallinnon tarkastuksen käytännöt saattavat olla jonkin verran strukturoidumpia suuremmissa tilintarkastusyhteisöissä, kun taas pienemmissä tilintarkastusyhteisöissä käytännöt perustuvat enemmänkin henkilökohtaiseen kokemukseen.

Tämän tutkimuksen tavoitteena oli myös selittää tilintarkastajien käytäntöjen muodostumista hallinnon tarkastuksessa institutionaalisen teorian avulla. Institutionaalisen teorian mukaan parhaaseen lopputulokseen päästään noudattamalla sääntöjä ja normeja. Mutta koska hallinnon tarkastuksen osalta normit ovat niin väljät esimerkiksi kansainvälisten standardien osalta, on siis luotava omia tapoja ja käytäntöjä, joiden mukaan edetään. Erilaiset hallinnon tarkastuksessa noudatettavat listat voidaan nähdä jonkinlaisina käytäntöinä, joita tilintarkastajat tarkastuksessaan noudattavat. Tässä kohtaa tutkimuksessa tullaankin pisteeseen, jossa osan tilintarkastajista voidaan nähdä noudattavan näitä vakinaistuneita käytäntöjä, kun taas toiset selkeästi yrittävät luoda omia käytäntöjään ajatteleamalla koko tilintarkastusasetelman uudella tai ainakin verrattain erilaisella tavalla. Myös tilintarkastusalalla niin kuin muillakin aloilla, kilpailu on osa jokapäiväistä toimintaa ja aina pyritään etsimään uusia tapoja menestyä muita paremmin.

Tutkimuksen alussa esitettiin viisi eri tapaa suhtautua institutionaalisiin paineisiin. Niihin voidaan joko suostua, ne voidaan sopia, ne voidaan mitätöidä, niitä voidaan uhmata tai niitä voidaan vaihtoehtoisesti manipuloida. Tutkimuksen perusteella suurimman osan tilintarkastajista voidaan nähdä suostuvan vallitseviin institutionaalisiin paineisiin. Vaikka hallinnon tarkastusta ei ole sen tarkemmin laissa määritelty, sille on kehitetty heidän mielestään toimivat tavat ja prosessit suorittaa se. Heidän voidaan sanoa alistuvan vallitseviin käytäntöihin. Toisaalta tutkimuksessa näkyi myös selkeästi, että tämä ei ole täysin universaali tapa suhtautua hallinnon tarkastukseen. Vallitseva käytäntö nähtiin myös vajavaisena ja sitä näin ollen saatettiin mitätöidä, eli siihen sitouduttiin ainoastaan nimellisesti. Osa tilintarkastajista suhtautui niihin jopa uhmaten tai manipuloiden ja tavoitteena on ääritapauksessa luoda uusia, toimivampia käytäntöjä korvaamaan vanhoja vakiintuneita toimintatapoja.

Kuten edellä on todettu, tilintarkastajat ovat selkeästi jakautuneet kahteen eri leiriin. Jotkut tilintarkastajat ovatkin todenneet, että tilintarkastusmaailma vaatii jonkinlaista selkeyttämistä. Pohjimmiltaan tilintarkastus on kuitenkin liiketoimintaa. Sen on tarkoitus tuottaa. Tilintarkastus tulee erottaa konsultoinnista, jollaista hallinnon tarkastuksenkin voidaan osittain tämän tutkimuksen perusteella nähdä olevan. Kustannustehokkuuden tavoittelu saattaa osittain olla pois hallinnon tarkastuksen laadusta ja hyödyllisyydestä sekä erityisesti sen arvosta asiakkaalle. Hallinnon tarkastuksen yksityiskohtaisten ohjeistusten puuttumisella voikin olla yllättäviä vaikutuksia tilintarkastusmaailmaan ja sen tulevaisuuteen.

Tätä kahtiajakoa voisi tutkia tarkemminkin ja tässä onkin nähtävissä selkeä jatkotutkimusmahdollisuus. Mielenkiintoista onkin nähdä, mitä tilintarkastuksessa tulevaisuudessa tapahtuu, ja erityisesti, miten se vaikuttaa hallinnon tarkastukseen ja sen suorittamiseen. Kuten tilintarkastajien haastatteluista kävi ilmi, osa tilintarkastajista toivoo ja jopa vaatii hallinnon tarkastuksen osa-alueen selkeyttämistä. Kun osa tilintarkastajista näkee hallinnon tarkastuksen oleva puhtaasti laillisuustarkastusta ja osa taas mieltää sen

sisältävän myös tarkoituksenmukaisuustarkastusta, on vain ajan kysymys, milloin asiaan saadaan selkeä ratkaisu.

LÄHTEET

- Airaksinen, M. – Pulkkinen, P. – Rasinaho, V. (2007) *Osakeyhtiölaki I*. Talentum: Helsinki.
- Arens, A. A. – Elder, R. J. – Beasley, M. S. (2003) *Auditing and Assurance Services – An Integrated Approach*. Pearson Education LTD.
- Blummé, N. (2008) *Osakeyhtiön tilintarkastus*. Talentum: Helsinki.
- Burns, J. – Scapens, R. W. (2000) Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*. Vol. 11 (1), 3–25.
- Burrell, G. – Morgan, G. (1979) *Sociological Paradigms and Organizational Analysis: Elements of the Sociology of Corporate Life*. Heinemann Educational Books: Gower, UK.
- Dacin, M. T. – Goodstein, J. – Scott, W. R. (2002). Institutional Theory and Institutional Change: Introduction to the Special Research Forum. *The Academy of Management Journal*. Vol. 45 (1), 45–57.
- DiMaggio, P. J. – Powell, W. W. (1983) The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*. Vol. 48, 147–160.
- Granlund, M. – Lukka, K. (1998) It's a Small World of Management Accounting Practices. *Journal of Management Accounting Research*. Vol. 10, 153–179.
- Harisalo, R. (2008) *Organisaatioteoriat*. Tampereen Yliopistopaino Oy: Tampere.
- HE 194/2006. *Hallituksen esitys Eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi* (2006) Finlex. Hallituksen esitykset 2006. <<http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2006/20060194>>, haettu 11.4.2010.
- HE 109/2005. *Hallituksen esitys uudeksi osakeyhtiölaiksi* (2005) Finlex. Hallituksen esitykset 2005. <<http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/>>, haettu 28.3.2010
- Horsmanheimo, P. – Steiner, M.-L. (2008) *Tilintarkastus – asiakkaan opas*. 2. uud. painos. WSOYpro: Helsinki.
- Horsmanheimo, P. – Kaisanlahti, T. – Steiner, M.-L. (2007) *Tilintarkastuslaki – kommentaari*. WSOYpro: Helsinki.
- Ikäheimo, S. – Lounasmeri, S. – Walden, R. (2007) *Yrityksen laskentatoimi*. 2. painos. WSOYpro: Helsinki.
- International Standard on Auditing 260. Communication with Those Charged with Governance*. <<http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a014-2010-iaasb-handbook-isa-260.pdf>>, haettu 16.10.2014.
- Juuti, P. (2006) *Organisaatiokäyttäytyminen*. Kustannusosakeyhtiö Otava: Keuruu.

- Järvenpää, M. (2002) *Johdon laskentatoimen liiketoimintaan suuntautuminen laskentakulttuurisena muutoksena – vertaileva case-tutkimus*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A-5, Turku.
- Järvinen, P. – Järvinen, A. (2011) *Tutkimustyön metodeista*. Uud.p. Opinpajan Kirja, Tampere.
- Karjalainen, J. – Laurila, O. – Parkkonen, J. (2008) *Arvopaperimarkkinalaki*. 4. uud. painos. Talentum: Helsinki.
- KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry (1999) *Tilintarkastus*. KHT-yhdistyksen palvelu Oy: Helsinki.
- KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry (2007) *Tilintarkastusalan standardit ja suositukset 2007*. KHT-Media Oy: Helsinki.
- KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry (2009) *Tilintarkastusalan kertomukset ja lausunnot 2009*. KHT-Media Oy: Helsinki.
- KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry (2012) *Kansainväliset tilintarkastusalan standardit: Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille ja Kansainväliset laadunvalvontaa, yleishuontoista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2012*. KHT-Media Oy: Helsinki
- Kihn, L-A. – Salme, N. (2011) *Tilintarkastusta käsittelevien väitöskirjojen tutkimusstrategiset valinnat – Aihepiiri ja tutkimusote*. Contributions to Accounting, Auditing and Internal Control. Essays in Honour of Professor Teija Laitinen. Acta Wasaensia. No. 234, 61-87. Vaasan yliopisto.
- Knechel, W. R. – Salterio, S. E. – Ballou, B. (2007) *Auditing – Assurance & risk*. Thompson Higher Education.
- Koskinen, I. – Alasuutari, P. – Peltonen, T. (2005) *Laadulliset menetelmät kauppatieteissä*. Vastapaino, Tampere.
- Kosonen, L. (2005) *Vaarinpidosta virtuaaliaikaan – Sata vuotta suomalaista tilintarkastusta*. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. Digipaino.
- Listayhtiöihin kohdistuva valvonta*. Finanssivalvonta. Listayhtiöille.Valvonta.<<http://www.finanssivalvonta.fi/fi/Listayhtiöille/Valvonta/Pages/Default.aspx>>, haettu 13.4.2010.
- Listayhtiöiden uudistettu hallinnointikoodi lisää avoimuutta*. Keskuskauppakamari. Media.Tiedotteet.<<http://www.keskuskauppakamari.fi/Media/Tiedotteet/Listayhtiöiden-uudistettu-hallinnointikoodi-lisaa-avoimuutta>>, haettu 12.4.2010
- Meyer, J. W. – Rowan, B. (1977) Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*. Vol. 83 (2), 340–363.

- Neilimo, K. – Näsi, J. (1987) *Nomoteettinen tutkimusote ja suomalainen yrityksen taloustiede. Tutkimus positivismiin soveltamisesta*. Yrityksen taloustieteen ja yritysoikeuden laitoksen julkaisuja, Sarja A 2: Tutkielmia ja raportteja 12, Tampereen yliopisto.
- Nevalainen, R. (2008) Johdon antamat tiedot. *Tilintarkastus – Revision 1/2008*, 4–5.
- Oliver, C. (1991) Strategic Responses to Institutional Processes. *The Academy of Management Review*. Vol. 16 (1), 145–179.
- Parkkonen, J. (2007) *Taloudellisen raportoinnin pörssisäädökset 2007*. WSOYpro: Helsinki.
- Pihlanto, P (2000) *Institutionaalinen teoria ja yksilötaso – Havaintoja Burnsian ja Scapensin viitekehyksen pohjalta*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja keskustelua ja raportteja 9:2000, Turku.
- Porter, B. (1993) An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap. *Accounting and Business Research*, Vol. 24, No. 93, 49–68.
- Riistama, V. (1999) *Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö*. 2. painos. WSOY – Kirjapainoyksikkö: Porvoo.
- Rissanen, R. – Sääski, K. – Vornanen, J. (1996) *Uudistuvat organisaatiot – Käsikirja organisaatioista ja henkilöstöjohtamisesta*. Pohjois-Savon Ammattikorkeakoulu: Pieksämäki.
- Salmi, T. – Järvenpää, M. (2000) Laskentatoimen case-tutkimus ja nomoteettinen tutkimusajattelu sulassa sovussa. *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, Vol. 49 (2), 263–275.
- Suomela, E. (1991) Osakeyhtiön hallinnon tarkastuksesta. *Tilintarkastuksen ja sisäisen tarkastuksen artikkelikokoelma*. Helsingin Kauppakorkeakoulun opetusmonisteita No. 503, 63–79. Helsingin Kauppakorkeakoulun kuvalaitos 1999.
- Torpo, T. (2012) *Tilintarkastusverkoston muodostuminen ja toiminta toimivan johdon valinnassa olevassa osakeyhtiömuotoisessa yrityksessä*. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A-8:2012, Turku.
- Tosi, H. L. (2009). *Theories of Organization*. Sage Publications , Inc.

LIITE 1 HAASTATTELUT

KHT-tilintarkastaja. Haastattelu 11.11.2013.

KHT-tilintarkastaja. Haastattelu 13.11.2013.

HTM-tilintarkastaja. Sähköpostivastaus 14.11.2013.

KHT-tilintarkastaja. Puhelinhaastattelu 15.11.2013.

HTM-tilintarkastaja. Haastattelu 18.11.2013.

Torpo, Tapani, KHT-tilintarkastaja. Sähköpostivastaus. 1.3.2012.

Torpo, Tapani, KHT-tilintarkastaja. Haastattelu 19.11.2013.

Torpo, Tapani, KHT-tilintarkastaja. Sähköpostivastaus 28.11.2013.

LIITE 2 TUTKIMUKSEEN OSALLISTUJAT

Osa haastateltavista halusi pysyä anonyymina, kun taas osa haastateltavista antoi luvan nimensä julkaisemiseen.

Haastateltavan nimi/Haastattelun päivämäärä/Haastat- telumuoto/Haastattelu- paikkakunta	Koulutus	Kokemus vuosina
X1/11.11.2013/ Teemahaastattelu/ Pori	KHT-tilintarkastaja	20
X2/13.11.2013/ Teemahaastattelu/ Turku	KHT-tilintarkastaja	> 22
X3/14.11.2013 Sähköpostihaastattelu	HTM-tilintarkastaja	40
X4/15.11.2013/ Puhelinhaastattelu	KHT-tilintarkastaja	28
X5/18.11.2013/ Teemahaastattelu/ Kankaanpää	HTM-tilintarkastaja	> 20
Tapani Torpo 28.11.2013 Sähköpostihaastattelu/ 19.11.2013 Teemahaastattelu, Kankaanpää/ 1.3.2012 Sähköpostihaastattelu	KHT-tilintarkastaja	37

LIITE 3 TEEMAHAASTATTELURUNKO

TEEMAHAASTATTELURUNKO

Hallinnon tarkastus – normit vs. käytäntö

Taustatietoja

- Koulutus
- Asema yrityksessä
- Kuinka kauan olet työskennellyt yrityksessä?

Hallinnon tarkastuksen suunnittelu

- Millä toimenpiteillä valmistaudut hallinnon tarkastukseen?
- Miten tämä prosessi on muovautunut ajan kuluessa?
- Mitkä seikat vaikuttavat hallinnon tarkastuksen suunnitteluun?
- Miten yksityiskohtaisten ohjeistusten puuttuminen vaikuttaa prosessin suunnitteluun?

Hallinnon tarkastus käytännössä

- Millaisena näet hallinnon tarkastuksen roolin osana tilintarkastusta?
- Mitä hallinnon tarkastus sisältää käytännössä? Ja minkä perusteella sisältö määräytyy?
- Onko tämä käytäntö muuttunut kokemuksen mukaan?
 - Jos on, niin miten?
- Koska hallinnon tarkastukselle ei ole olemassa yksityiskohtaisia ohjeistuksia, oletko muodostanut omia toimintatapoja tarkastuksen suorittamiselle?
 - Jos olet, niin millaisia nämä toimintatavat ovat?

Hallinnon tarkastuksen käytäntöjen muodostuminen

- Millaisten seikkojen näet vaikuttaneen käytäntöihin ja toimintatapoihin, joilla suoritetaan hallinnon tarkastuksen?
- Millaisia haasteita hallinnon tarkastuksen normien väljyys on luonut hallinnon tarkastuksen suorittamiselle?

Muuta lisättävää