



TURUN KAUPPAKORKEAKOULU
Turku School of Economics

PORIN YKSIKKÖ

**TILINTARKASTAJAN TILINTARKASTUS- JA OSAKEYHTIÖLAIN
MUKAISET RAPORTIT, TODISTUKSET JA LAUSUNNOT**

Liiketaloustiede: laskentatoimen pro
gradu -tutkielma

Laatija

Hanna-Riikka Turakainen 12896

Ohjaajat

KTT Heli Hookana

KTM Anu Ikonen-Kullberg

03.07.2009

Pori

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	5
1.1	Johdatus tutkielman aihepiiriin	5
1.2	Tutkimusongelma, tavoitteet ja rajaukset	8
1.3	Tieteenfilosofinen lähestymistapa ja metodologiset valinnat	9
1.4	Tilintarkastusalan standardit ja suositukset.....	14
2	TILINTARKASTUKSEN YLEISIÄ PERIAATTEITA	17
2.1	Tilintarkastuksen kohde	17
2.2	Tilintarkastustehtävät.....	20
2.3	Tilintarkastuksen suunnittelu ja toteutus	23
2.4	Hyvä tilintarkastustapa.....	28
2.5	Hyvä tilintarkastajatapa	31
2.6	Tilintarkastusevidenssi.....	33
3	TILINTARKASTUSLAIN EDELLYTTÄMÄT TILINTARKASTAJAN RAPORTIT	37
3.1	Tilintarkastuskertomuksen sisältö	37
3.2	Vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus ja sen rakenne	41
3.3	Mukautettu tilintarkastuskertomus	49
3.4	Tilinpäätösmerkintä	51
3.5	Tilintarkastuspöytäkirja	53
3.6	Uuden tilintarkastuslain tuomat muutokset lakisäätöiseen raportointiin	55
4	OSAKEYHTIÖLAIN EDELLYTTÄMÄT TILINTARKASTAJAN TODISTUKSET JA LAUSUNNOT	59
4.1	Yhtiötä perustettaessa	59
4.2	Maksullisen osakeannin yhteydessä, kun annetaan uusia osakkeita ja kun luovutetaan yhtiön omia osakkeita	60
4.3	Osakepääomasijoituksen yhteydessä ja korotettaessa osakepääomaa optio- oikeuksien merkintähinnalla	61
4.4	Lausunnot apporti- ja jälkiaporttitilanteissa.....	61
4.5	Lausunnot ja todistus sulautumisen ja jakautumisen yhteydessä.....	63
4.6	Lausunto suunnatun maksuttoman osakeannin yhteydessä sekä erityisestä tarkastuksesta.....	67

4.7	Todistus osakeyhtiömuotoa muutettaessa.....	69
4.8	Lausunto ja todistus muutettaessa avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö osakeyhtiöksi.....	69
5	YHTEENVETO.....	72
LIITTEET		
	LIITE 1 ASiantuntijahaastattelu.....	79

KUVIOLUETTELO

<u>Kuvio 1</u>	<u>Tieteenfilosofian lähestymistavat (Burrell – Morgan 1979, 3)</u>	<u>9</u>
<u>Kuvio 2</u>	<u>Laskentatoimen tutkimusotteet (Kasanen ym. 1991, 317).....</u>	<u>11</u>

TAULUKKOLUETTELO

<u>Taulukko 1</u>	<u>Uuden ja vanhan tilintarkastuslain mukaisen</u> <u>tilintarkastuskertomuksen vertailu</u>	<u>57</u>
-------------------	---	-----------

1 JOHDANTO

1.1 Johdatus tutkielman aihepiiriin

Suomessa tilintarkastus on instituutiona jo varsin vanha, sillä tilintarkastustoiminnasta on viitteitä jo runsaan sadan vuoden ajalta. Tilintarkastusta ja osakeyhtiön toimintaa sääntelevää lainsäädäntöä varhaisimmillaan on ollut vuonna 1864 säädetty osakeyhtiölaki. Nykyinen osakeyhtiölakimme on saatettu voimaan 1.9.2006. Yhteisö- ja säätiölaita johdetut tilintarkastusta koskevat säännökset koottiin yhteen ja tämän tuloksena Suomeen saatiin 1.1.1995 oma tilintarkastuslaki. Uusi 1.7.2007 voimaan astunut tilintarkastuslaki (459/2007) toi merkittäviä muutoksia vanhaan lakiin (936/1994). Muutoksen taustalla ovat liiketoiminnan sekä lainsäädännön alalla tapahtuneet kansalliset ja kansainväliset muutokset. (Blummé 2008a, 21–22, 25–26.)

Tilintarkastus on lakisääteistä toimintaa, jonka tehtävänä on yhteisön tilikauden kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen sekä hallinnon tarkastus ja niiden luotettavaksi toteaminen (Kinnunen, Laitinen, Laitinen, Leppiniemi & Puttonen 2007, 43). Luotettavuutta koskevaa lausuntoa ei kuitenkaan voida antaa mikäli tilikauden aikaisia tapahtumia ei ole voitu tutkia ja tulkita asianmukaisella tavalla (Kokkonen 1994, 7). Edellä mainittujen kohteiden tarkastus on tilintarkastajan ydintehtävä ja näin ollen sitä kutsutaan lakisääteiseksi tilintarkastukseksi. Kirjanpidon tarkastaminen suoritetaan yleensä tilintarkastajan oman harkinnan mukaan, sillä kirjanpidon tarkastuksen sisällöstä ja toteutuksesta ei ole säädetty tarkemmin tilintarkastuslaissa. Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sisältöä koskevat säännökset on esitetty kirjanpitolaissa (KPL 3:1), mutta itse tarkastuksen suorittamisesta ei laissa säädetä. Myöskään yhtiön hallinnon tarkastamista koskevaa lainsäädäntöä ei ole, vaan siinä sovelletaan menneisyydessä vakiintunutta käytäntöä. (Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2007, 73–83.) Lakisääteistä tilintarkastusta voidaan kuvata toiminnaksi, joka muodostuu kaikesta tilintarkastajan suorittamasta sellaisesta työstä, jonka perusteella hän pystyy antamaan tilintarkastuskertomuksen ja muut laissa säädetyt raportit. (Horsmanheimo – Steiner 2008, 21.)

Tilintarkastustoiminta on kehittynyt liiketoiminnan laajenemisen, teollistumisen, pääoman tarpeen sekä johdon ja omistuksen eriytymisen myötä eli käytännön tarpeiden sanelemana, ei teoreettisen tiedon pohjalta. (Horsmanheimo – Steiner 2002, 17). Tilintarkastustoiminta on nykyään kuitenkin tiukasti lailla säädeltyä ja etenkin tilintarkastuslain 1.1 §:n mukaiset lakisääteiset tilintarkastustehtävät ovat kaikkein tiukimmin säädeltyjä. Tilintarkastuslain 1.1 §:n mukaisissa lakisääteisissä tehtävissä sovelletaan muun muassa erityisen tiukkoja riippumattomuusvaatimuksia. Tilintarkastaja voi suorittaa asi-

akkaalleen myös erinäisiä lisäpalveluita, joista osa on lakisääteisiä. Tilintarkastustehtävät voidaan näin ollen jakaa kolmeen ryhmään (Horsmanheimo ym. 2007, 26–33):

- lakisääteiseen tilintarkastukseen, (TilintL 1.1 §:n 1 kohta)
- tilintarkastajan lakisääteisiin tehtäviin sekä viranomaiselle ja tuomioistuimelle annettaviin kirjallisiin lausuntoihin sekä (TilintL 1.1 §:n 2 kohta)
- sopimusperusteisiin muihin tehtäviin ja muuhun toimintaan (TilintL 1.2 §).

Tarkastustyössä on tärkeää huolellinen etukäteissuunnittelu, jotta tilintarkastus pystytään toteuttamaan tehokkaasti ja olennaiset sekä riskialttiit kohteet on mahdollista tunnistaa niin hyvin, että tarkastus voidaan kohdentaa niihin (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2000, 19). Suunnittelutoimenpiteiden laajuus riippuu pitkälti tarkastettavana olevan yhteisön koosta ja monimutkaisuudesta sekä tilintarkastajan kokemuksesta tarkastettavana olevasta yhteisöstä. Lähtökohtana voidaan kuitenkin pitää sitä, että tilintarkastaja suorittaa suunnittelutyön toimeksiannon edellyttämässä ja riittävässä laajuudessa. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2007, 369–370.)

Tarkastustyön tuloksena tilintarkastaja laatii tilintarkastuslain mukaiset raportit, joita ovat tilintarkastuskertomus, tilinpäätösmerkintä ja tilintarkastuspöytäkirja. Näillä raporteilla tilintarkastaja viestittää toimeksiantajalleen oman työnsä tulokset, havainnot ja johtopäätökset sekä mahdolliset suositukset. Raporttien tulee olla selkeitä ja tarkkoja eikä niissä saa käyttää harhaanjohtavaa kieltä. (Riistama 1999, 266.) Tilintarkastuslain mukaisen raportoinnin muotoa ja sisältöä koskevat ohjeistukset ovat nähtävissä Tilintarkastusalan standardit ja suositukset -kirjassa, joka sisältää myös muita tilintarkastusta suoritettaessa noudatettavia suosituksia. Näitä suosituksia tulee noudattaa vain olennaisissa asioissa.

Lakisääteiset ja kirjalliset tilintarkastajan raportit ovat tilintarkastuslain 14 §:n mukainen tilinpäätösmerkintä, 15 §:n mukainen tilintarkastuskertomus ja 16 §:n mukainen tilintarkastuspöytäkirja. Kirjallisten raporttien lisäksi tilintarkastaja kommunikoi tarkastettavana olevassa yhteisössä myös suullisesti. Edellä mainituista raporteista ehdottomasti tärkein on tilintarkastajan laatima tilintarkastuskertomus, jonka tarkoituksena on todentaa tilinpäätöksen lainmukaisuus. Tilintarkastuskertomus voidaan antaa vakiomuotoisena tai mukautettuna. Vakiomuotoinen kertomus annetaan silloin, kun tilintarkastajan antamat lausunnot ovat vakiomuotoisia ja hänen ei tarvitse antaa kertomuksessaan huomautusta tai lisätietoja. Mukautettu kertomus annetaan silloin, kun edellä mainitut ehdot eivät täyty. (Riistama 1999, 268–277.)

Tilinpäätösmerkintä tehdään tilinpäätökseen hallituksen allekirjoituksen jälkeen, kun tilintarkastus on suoritettu. Tilintarkastaja voi myös antaa tilintarkastuspöytäkirjan, jossa on mahdollista esittää sellaisia tietoja ja huomautuksia, joita ei voida antaa tilintarkastuskertomuksessa. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 232–238.)

Hallitus jätti vuonna 2006 eduskunnalle esityksen uudeksi tilintarkastuslaiksi, jonka tarkoituksena on muuttaa suomalaista tilintarkastuskäytäntöä vastaamaan euroop-

palaista käytäntöä. Lain oli alun perin tarkoitus tulla voimaan 1.1.2007 mutta sen hyväksyminen viivästyi eikä laki voinut astua tuolloin voimaan. Eduskunta hyväksyi 6.2.2007 hallituksen esityksen uudeksi tilintarkastuslaiksi, joskin siihen tuli muutamia muutoksia eduskunnan talousvaliokunnan käsittelyssä. (Uusi tilintarkastuslaki hyväksyttiin eduskunnassa, 2007.) Uuden tilintarkastuslain taustalla on ollut EU-komission, maaliskuussa 2004, tekemä ehdotus lakisäädöistä tilintarkastusta koskeviksi. Huhtikuussa 2006 EU:n ministerineuvoston kokous hyväksyi tilintarkastusdirektiivin (2006/43/EY), jolloin jäsenvaltiot saivat kaksi vuotta aikaa saattaa direktiivi kansallisesti käyttöön. (Uusi tilintarkastuslaki hyväksyttiin eduskunnassa, 2007.)

Suomessa uusi tilintarkastuslaki (459/2007) astui voimaan 1.7.2007 ja samalla kumottiin vanha vuonna 1995 voimaan tullut tilintarkastuslaki. Uutta tilintarkastuslakia on sovellettu 1.7.2007 ja sen jälkeen alkavien tilikausien tarkastuksessa. Yleisesti ottaen yrityksissä tilikautena toimii kuitenkin kalenterivuosi, joten 1.1.2008 alkava tilikausi on useissa tapauksissa ensimmäinen, jonka tarkastuksessa sovelletaan uutta tilintarkastuslakia (Horsmanheimo – Steiner 2008, 18). Uuden tilintarkastuslain taustalla on ollut tarve saada Suomen tilintarkastuslainsäädäntö vastaamaan paremmin eurooppalaista tilintarkastuslainsäädäntöä ja parantamaan näin ollen tilintarkastuksen uskottavuutta, laatua ja luotettavuutta aiheuttamatta kuitenkaan tarpeettomia rasitteita. (Horsmanheimo ym. 2007, 19–20.)

Tilintarkastajan rooli osakeyhtiössä eroaa muista osakeyhtiön toimielimistä, sillä tilintarkastajan ei kuulu osallistua yrityksen päätöksentekoon tai toimeenpanoon yhtiön asioissa. Tilintarkastajan tehtäviin ei myöskään kuulu tilinpäätökseen liittyvä tai muu tiedottaminen. Tilintarkastajalla ei siis ole oikeutta osallistua yhtiön hallintoon, vaan hänen tehtävänä on valvoa ulkoisesti yhtiön toimintaa. Tilintarkastajan olemassaolon tarpeellisuutta ja tärkeyttä voidaan näin ollen perustella valvonnan tarpeellisuudella. Osakkeenomistajat tarvitsevat myös oman luottamushenkilönsä, sillä heillä ei ole mahdollisuutta osallistua yhtiön tekemänsä sijoituksen valvontaan. Sijoittajien ohella myös muut sidosryhmät, kuten velkojat, sopimusosapuolet, työntekijät, asiakkaat, potentiaaliset omistajat, viranomaiset ja yhteiskunta, tarvitsevat oman edunvalvojansa. Tilintarkastaja ei kuitenkaan ole erityisesti minkään sidosryhmän edustaja, vaan itsenäinen toimielin ja tilintarkastajan työn painopisteen voidaankin katsoa muuttuneen viime vuosina osakkeenomistajien luottohenkilöstä myös muiden sidosryhmien etujen vartijaksi. Tilintarkastuksen perimmäisenä tavoitteenahan on saada varmuus siitä, että yhtiön kirjanpito, tilinpäätös, toimintakertomus ja hallinto ovat lainmukaiset. (Blummè 2008b, 14–15, 28; Saarikivi 2000, 31–35.) Tilintarkastuslaki (18§) velvoittaa osakeyhtiön eri toimielinten antamaan tilintarkastajan toiminnalle täyden tuen. Tilintarkastajalle on annettava mahdollisuus toimittaa tarkastus siinä laajuudessa kuin hän sen katsoo tarpeelliseksi. Lisäksi osakeyhtiön eri toimielinten on annettava tilintarkastajalle tämän pyytämät lisäselvitykset sekä apua, jota tämä tarvitsee tarkastustyönsä toteuttamiseksi. (Mähönen 2009, 347.)

Tilintarkastajan toiminnalle ei löydy sääntöjä ainoastaan tilintarkastuslaissa, vaan myös osakeyhtiölaissa. Tilintarkastuslakia voidaankin kutsua tilintarkastusta koskeväksi peruslaiksi, jonka lisäksi toimintaa koskevaa säännöstöä esiintyy muuallakin lainsäädännössä. (Mähönen 2009, 315.) Osakeyhtiölaki velvoittaa tilintarkastajaa laatimaan erilaisia lausuntoja ja todistuksia. Yleensä tilintarkastajan todistukset ja lausunnot osoitetaan rekisteriviranomaiselle, yhtiökokoukselle tai hallitukselle. Tilintarkastajan tehtävänä on antaa todistuksia ja lausuntoja yritysten erilaisissa muutos- ja yritysjärjestelytilanteissa, joissa osakeyhtiölaki edellyttää tilintarkastajan laatimaa asiakirjaa. Todistusta tai lausuntoa vaativia tapahtumia ovat muun muassa jakautuminen, sulautuminen, yhtiön perustaminen, osakeannit ja yhtiömuodon muuttamiset.

Tutkimuksessa on käytetty tilintarkastusalan ammattilaisen haastattelua, jolla teoriaa on ollut tarkoitus elävöittää käytännön esimerkeillä. Haastattelun tarkoituksena on ollut myös saada ammattilaisen näkökulmia ja mielipiteitä tilintarkastusta koskeviin asioihin. Haastateltavana toimi KHT-yhteisö Ernst & Young Oy:ssä KHT-tilintarkastajana työskentelevä Osmo Valovirta.

1.2 Tutkimusongelma, tavoitteet ja rajaukset

Tutkimuksen alkusysäyksenä ja lähtökohtana voidaan pitää yleensä jotain tutkijan mielessä olevaa kysymystä, johon tutkimuksella yritetään saada vastaus. Tutkimusongelman asettaminen ja muotoilu on yksi tärkeimmistä vaiheista tutkimuksen tekemisessä. (Hirsjärvi, Liikanen, Remes & Sajavaara 1993, 26–27.) Tämän tutkimuksen tavoitteena on tarkastella sekä tilintarkastuslain että osakeyhtiölain edellyttämiä tilintarkastajan antamia lakisääteisiä lausuntoja, todistuksia ja raportteja sekä uuden tilintarkastuslain raportteihin tuomia muutoksia niin kattavasti, että tutkimusongelmiin saadaan vastaukset. Tämän tutkimuksen ongelmat voidaan esittää kysymysmuodossa:

- Mikä on tilintarkastuksen lakisääteisten lausuntojen, todistusten ja raporttien sisältö?
- Mitä muutoksia, vuonna 2007 toteutetun, tilintarkastuslain uudistuminen on tuonut lakisääteisten raporttien sisältöön?

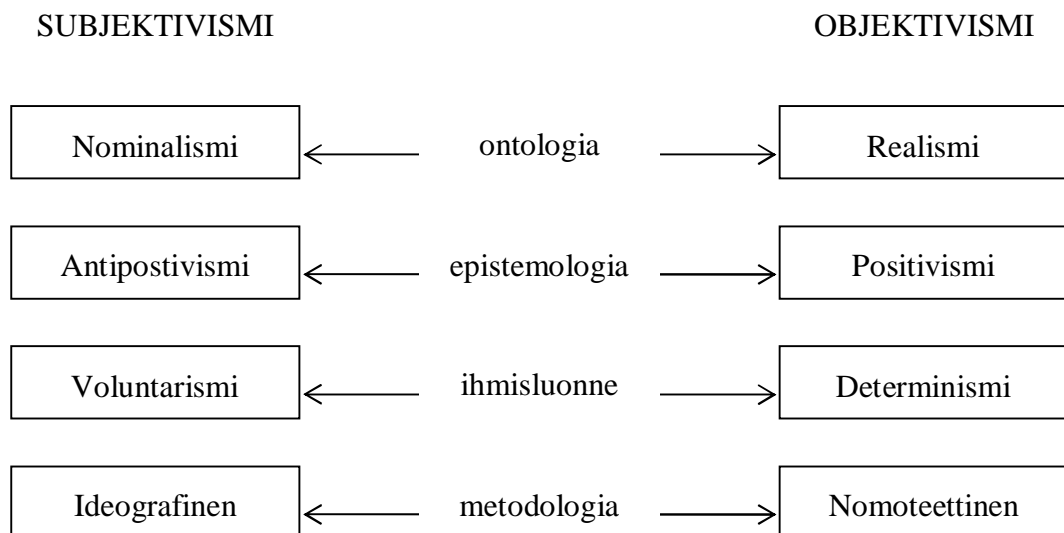
Tilintarkastajan velvollisuuksiin kuuluu useiden raporttien, todistusten ja lausuntojen antaminen, joista säädetään sekä osakeyhtiölaissa että tilintarkastuslaissa. Tilintarkastajan tulee antaa tarvittaessa myös suullisia raportteja ja tiedonantoja. Tämän tutkimuksen tarkoituksena on kuitenkin käsitellä ainoastaan tilintarkastuslaissa ja osakeyhtiölaissa määriteltyjä lausuntoja, todistuksia ja raportteja. Tämän tutkimuksen ulkopuolelle on rajattu kaikki tilintarkastuslaissa ja osakeyhtiölaissa määrittelemättömät raportit.

Tutkimuksessa käsitellään yksinomaan juuri osakeyhtiön lakisääteistä raportointia, sillä siinä esiintyy muutamia pieniä eroja riippuen siitä, onko kyseessä osakeyhtiö, henkilöyhtiö, säätiö, yhdistys tai asunto-osakeyhtiö. Lisäksi tutkimus on toteutettu nimenomaan tilintarkastajan, eikä tilintarkastusasiakkaan, näkökulmasta. Tilintarkastajalla tarkoitetaan tässä tutkimuksessa hyväksytyjä tilintarkastajia ja tilintarkastusyhteisöjä, sillä uuden tilintarkastuslain mukaan maallikkotilintarkastajien toimilupa päättyy vuoden 2011 lopussa (Horsmanheimo ym. 2007, 492–493). Tutkimuksessa tarkastellaan myös uuden tilintarkastuslain tuomat olennaisimmat ja merkittävimmät muutokset tilintarkastajan raportteihin.

1.3 Tieteenfilosofinen lähestymistapa ja metodologiset valinnat

Tieteenfilosofia

Tieteenfilosofian voidaan katsoa olevan tieteen tavoitteiden ja menetelmien sekä tieteellisen tiedon tutkimista filosofisesta näkökulmasta. Burrellin ja Morganin (1979) mukaan tieteenfilosofiassa on neljä vaihtoehtoista lähestymistapaa, joita ovat ontologia, epistemologia, ihmisluonne ja metodologia. Näitä lähestymistapoja voidaan tarkastella sekä subjektivistisesta että objektivistisesta näkökulmasta, kuten kuviosta 1 voidaan nähdä.



Kuvio 1 Tieteenfilosofian lähestymistavat (Burrell – Morgan 1979, 3)

Ontologian voidaan sanoa olevan oppi todellisuuden luonteesta eli sellainen filosofian osa-alue, jossa tarkoituksena on pohtia millainen todellisuus on. Realismin näkökulmasta katsottuna voidaan sanoa, että todellisuus on havainnoitsijasta riippumatonta eli todellisuus on olemassa meistä riippumatta. Nominalismin näkökulmasta katsottuna havainnot ovat yksilön tajunnasta riippuvaisia eli todellisuuden olemassaolo on meistä riippuvaista. Epistemologia on oppi tiedon luonteesta ja sen tarkoituksena on tutkia mitä ihminen voi tietää ja miten hän voi tietää. Positivismin mukaan tieto on objektiivista ja sitä on mahdollista omaksua ja siirtää eteenpäin. Tutkijalla itsellään on havainnoijan rooli ja hän käyttää luonnontieteen metodeja hyväkseen. Antipositivismin mukaan tieto on subjektiivista eli ainutlaatuista ja sen hankkiminen edellyttää tutkijan osallistumisen tutkittavan elämään. Oletukset ihmisluonteesta perustuvat käsitykseen ihmisen ja ympäristön suhteesta. Deterministinen ihminen reagoi ympäristöönsä mekaanisesti ja ihmisen katsotaan olevan ympäristönsä tuote. Voluntaristinen ihminen on omissa teoissaan aloitteentekijä ja ilmentää luovuutta ja vapaata tahtoa eli ihminen on ympäristönsä muokkaaja. Metodologialla tarkoitetaan tietojen hankintatapaa ja objektivismin mukaan tiedon hankintatapa on nomoteettista eli tutkimuksessa painotetaan systemaattisia toimintaohjeita ja tekniikoita. Tutkija pyrkii selvittämään havaintomaailman lainalaisuuksia kyselyillä ja mittauksilla. Ideografinen lähestymistapa taas painottaa subjektiivista puolta ja sitä, että tutkijan tulee osallistua itse tutkittavaan aiheeseen ja olla mukana jokapäiväisissä asioissa. Tutkija siis selvittää sitä, miten yksilö luo, muokkaa ja tulkitsee maailmaa ja sen ilmiöitä. Nomoteettinen tutkimus on luonteeltaan määrällistä eli kvantitatiivista ja ideografinen tutkimus on luonteeltaan laadullista eli kvalitatiivista. (Burrell – Morgan 1979, 1–7.)

Tämän tutkimuksen voidaan sanoa olevan tieteenfilosofiselta luonteeltaan objektivistinen. Ontologiselta perusolettamukseltaan tämä tutkimus edustaa realismia eli todellisuus on havainnoijasta riippumatonta. Tilintarkastustoiminta on tiukasti lailla ja säännöksillä ohjattua toimintaa, johon tutkija ei voi teoillaan ja olemassaolollaan vaikuttaa. Epistemologialtaan tämä tutkimus on luonteeltaan positivistista, sillä tieto on objektiivista ja näin ollen tutkijasta riippumatonta. Samalla tiedon katsotaan olevan omaksuttavaa ja siirrettävissä olevaa. Tutkijalla on tutkimuksessa havainnoijan rooli. Ihmisluonnetta kuvataan ihmisen ja ympäristön välisenä suhteena, jolloin tämän tutkimuksen ihmisluonnetta edustaa deterministisyys. Deterministisyydessä ihmisen nähdään reagoivan ympäristöönsä mekaanisesti. Metodologiselta oletukseltaan tässä tutkimuksessa voidaan havaita enemmän ideografisia kuin nomoteettisia piirteitä, sillä tutkimus on luonteeltaan laadullista ja siinä perehdytään vain yksilöityihin asioihin.

Metodologia

Laskentatoimen tutkimuksessa voidaan metodologiset perusratkaisut jakaa neljään ryhmään: käsiteanalyttiseen, päätöksentekometodologiseen, nomoteettiseen ja toimintanalyttiseen tutkimusotteeseen (Neilimo – Näsi 1980, 31). Kasanen, Lukka ja Siitonen (1991, 317) ovat myöhemmin lisänneet tähän jaotteluun vielä konstruktivisen tutkimusotteen. Tutkimusotteet voidaan sijoittaa taulukkoon nelikentän muotoon, jossa niiden ominaisuuksia voidaan tarkastella deskriptiivisyys – normatiivisuus ja teoreettisuus – empiirisyys -ulottuvuuksilla. Tutkimusotteet ja niiden ulottuvuudet esitellään kuviossa 2.

	Teoreettinen	Empiirinen
Deskriptiivinen	Käsiteanalyttinen tutkimusote	Nomoteettinen Toimintanalyttinen tutkimusote
Normatiivinen	Päätöksentekometodologinen tutkimusote	Konstruktivinen tutkimusote

Kuvio 2 Laskentatoimen tutkimusotteet (Kasanen ym. 1991, 317)

Deskriptiivisen tutkimuksen pyrkimyksenä on antaa vastauksia kysymyksiin ”miten on?” ja ”miksi on?” ja se on luonteeltaan kuvailevaa, selittävää ja ennustavaa. Normatiiviselle tutkimukselle on ominaista antaa vastauksia kysymyksiin ”miten pitäisi olla?” ja ”miten pitäisi toimia?” ja se on luonteeltaan tavoiteorientoitunutta. Tutkimukset voidaan ryhmitellä myös teorettisiin ja empiirisiin tutkimuksiin. Teoreettinen tutkimus perustuu ajattelun eli päättelyn metodiin, jossa empiriaa voidaan käyttää välillisesti, esimerkiksi aikaisempien empiiristen tutkimusten muodossa. (Lukka 1991, 167.) Teoreet-

tisissa tutkimuksissa käytetään analyysin ja synteessin menetelmää, jossa analyysin tekeminen tarkoittaa kokonaisuuden paloittelua eri osiin, kun taas synteesi on täysin vastakohta. Synteettisen ajattelun ja tutkimuksen tehtävänä sitä vastoin on yhdistää toisistaan erillään olevat osaset, sillä ne eivät yhdisty mekaanisesti, vaan sovittamalla. (Uusitalo 1991, 60–61.) Empiirisessä tutkimuksessa on pääosassa havaintoaineisto, joka voidaan hankkia kentältä tai laboratoriosta (Lukka 1991, 167). Molemmat tutkimustyytit ovat yhtä arvokkaita ja merkittäviä ja tutkijan tulee valita suuntautumisensa tutkimuksen mukaisuuden pohjalta. Kumpikin tutkimustyyppi sisältää suunnilleen samanlaisen etenemismallin eri vaiheineen. Ensimmäisessä vaiheessa tutkija perehtyy aiheeseen ja laatii tutkimussuunitelman, jossa hän täsmentää tutkimusongelman ja valitsee käytettävän tutkimusmenetelmän. Seuraavaksi tapahtuu itse tutkimuksen toteutus, jossa tutkija kerää tarvittavan aineiston ja analysoi sen. Viimeisenä vaiheena on itse tutkimuksen raportointi eli tutkimusselosteen kirjoitus. (Hirsjärvi ym. 1993, 10–12.)

Tässä tutkimuksessa pyritään kuvaamaan erilaisia tilintarkastajan antamia todistuksia, lausuntoja ja raportteja sekä uuden tilintarkastuslain tuomia muutoksia tilintarkastajan lakisääteisiin raportteihin käsiteanalyttisellä tutkimusotteella, joka luetaan deskriptiiviseksi ja teoreettiseksi. Tutkimuksen pyrkimyksenä on näin ollen vastata ”miten on?” ja ”miksi on?” -kysymyksiin ja se on luonteeltaan kuvailevaa, selittävää tai ennustavaa. Tutkimuksen tulokset voidaan nähdä lähinnä toteavina ja suosittelevina. Tutkimuksen teoreettisuus puolestaan merkitsee sitä, että se perustuu enimmäkseen päättelyn käyttöön empiirisen aineiston sijaan. (Lukka 1991, 167.)

Hirsjärven, Remeksen ja Sajavaaran (1998, 136) mukaan kuvaileva tutkimus esittää tarkkoja kuvauksia henkilöistä, tapahtumista tai tilanteista ja dokumentoi ilmiöistä keskeisiä ja kiinnostavia piirteitä. Selittävä tutkimus etsii selitystä tilanteeseen tai ongelmaan, yleensä syy-seuraussuhteiden muodossa ja tunnistaa todennäköisiä syy-seurausketjuja. Ennustava tutkimus ennustaa tapahtumia tai ihmisten toimintoja, jotka ovat seurausjosta jostain ilmiöstä. Tämä tutkimus kuuluu määrityksen mukaan lähinnä kuvailevan tutkimuksen piiriin, sillä se kuvaa ilmiön näkyvimmit käyttäytymismuodot, tapahtumat, uskomukset ja prosessit. (Hirsjärvi ym. 1998, 136.)

Päätöksentekometodologisen tutkimusotteen ominaisuuksiin kuuluu se, että sen ei ole tarkoitus tähdätä empiriasta johdettuihin, yleisiin lainomaisuuksiin. Reaalimaailmasta saatujen näyttöjen rooli ei ole ratkaisevaa, vaan toimii lisänä oleellisempaan materiaaliin. Päätöksentekometodologisessa lähestymistavassa empiirisen tiedon muodostuksessa lähteenä on ensisijaisesti järki, omakohtaisen kokemuksen tai aistihavainnon sijaan. Tutkimuksen taustalla on mikroteoria, päätösteoria ja peliteoria. Kyseisen tutkimusotteen tehtävänä on osoittaa metodi tietyn ongelman ratkaisemiseksi. Tavoitteena on päästä päätösmallien konstruointiin. (Neilimo – Näsi 1980, 33–34.)

Toiminta-analyttiselle tutkimusotteelle tunnusomaista on ilmiöiden selvittäminen ja sen tarkoituksena on ymmärtäminen. Toiminta-analyttisessä tutkimuksessa empiria

näyttäytyy vain harvojen kohdeyksiköiden muodossa ja tutkimuksen tuloksena syntyy eri tasojen käsitejärjestelmiä eli kieliä, joilla pystytään jäsentämään ja suunnittelemaan maailmaa. (Neilimo – Näsi 1980, 35.)

Nomoteettinen tutkimus on vahvasti empiiriseen materiaaliin nojautuvaa ja siinä on tietyt säännöt, jotka koskevat tiedon hankintaa, tiivistystä, muokkausta ja tulkintaa. Nomoteettisen tutkimusotteen tavoitteena on tieteellinen selittäminen ja erityisesti ”miksi” -kysymykseen vastaaminen. Tähän päästään, kun koetetaan saada tarkkaan selville vallitsevat tosiasiat ja näiden tosiasioiden väliset yhteydet. (Neilimo – Näsi 1980, 33–34.) Tälle tutkimusotteelle on tunnusomaista runsas metodologinen säännöstö ja tutkimustulokset koostuvat pääsääntöisesti lainomaisuuksista (Neilimo – Näsi 1980, 67).

Konstruktiivisen tutkimuksen tavoitteena on kehittää konstruktio eli olio, joka antaa ratkaisun johonkin eksplisiittiseen ongelmaan. Konstruktiivinen eli soveltava tutkimus eroaa perustutkimuksesta siten, että sille on ominaista uuden sovellutukseen tai tavoitteeseen tähtäävän tiedon tuottaminen. Perustutkimuksen tavoitteena taas on ihmisten tiedon ja ymmärryksen lisääminen ilman erityistä normatiivista tavoitetta. (Kasanen ym. 1990, 302–303.)

Käsiteanalyttisen tutkimusotteen olennaisena piirteenä voidaan nähdä tietty järkeisjohteisuus, sillä sen kontribuutio perustuu ajatteluun ja päättelyyn. Tosin empiiristä aineistoakin voi olla mukana jossain roolissa, esimerkiksi jo aiemmin julkaistujen tutkimusten muodossa. (Lukka 1991, 168.) Käsiteanalyttinen tutkimus on perinteisesti ollut vahvasti mukana liiketaloustieteellisessä tutkimuksessa Suomessa ja tavallisesti käsiteanalyttinen tutkimus kohdistuu jonkin tieteen- tai tutkimusalan keskeiseen käsitteistöön. Käsiteanalyysi on välttämätön jokaisen tutkimuksen tietyissä vaiheissa, esimerkiksi teoreettisten käsitteiden, havaintokäsitteiden ja hypoteesien muodostuksessa. (Neilimo – Näsi 1980, 33.) Käsiteanalyttisen tutkimuksen tavoitteena on kehittää käsitteitä ja käsitejärjestelmiä tarkastelemaan ja säätelemään yritys-elämän ilmiöitä (Neilimo – Näsi 1980, 66). Tämän tutkimuksen voidaan siis selkeästi katsoa olevan käsiteanalyttinen, sillä sen lähdeaineistona käytetään lähes yksinomaan teoreettista tietoa, kuten aiheeseen liittyvää kirjallisuutta ja lakeja. Tutkimuksessa yhtenä lähteenä käytettävää asiantuntijahaastattelua ei voida pitää empiirisenä piirteenä tutkimuksessa, sillä sen tarkoituksena on antaa teoreettiselle tiedolle käytännön esimerkkejä ja täydentää joiltain osin teoreettista aineistoa. Haastattelun kautta tutkimukseen on saatu hieman näkökulmaa käytännön tilintarkastustyöhön. Haastattelutilanne oli vapaamuotoinen ja sen voidaan katsoa olevan avoin haastattelu, sillä siinä käytettiin avoimia kysymyksiä, joihin haastateltavalla oli mahdollisuus vastata omin sanoin ja sopivaksi katsomassaan laajuudessa. Haastattelusta huolimatta tutkimuksen voidaan kuitenkin katsoa olevan täysin teoreettinen eli ei-empiirinen tutkimus.

Käsiteanalyttisen tutkimusotteen ohella pääosin teoreettiseksi tutkimukseksi voidaan lukea myös päätöksentekometodologinen tutkimus. Tätä tutkimusta ei kuitenkaan

voida pitää päätöksentekometodologisena, sillä siinä on tarkoituksena muodostaa jokin uusi olio teoreettisluonteisen analyysin, päättelyn ja pohdiskelun tuloksena (Kasanen ym. 1990, 317). Lisäksi päätöksentekometodologisessa tutkimuksessa tutkimustuloksia voidaan pitää ratkaisuin selkeästi ilmaistuihin ongelmiin. Tämän tutkimuksen tarkoituksena ei ole luoda uutta mitään uutta oliota, vaan tutkimuskohteena ovat tosiasiat ja tutkimustulokset ovat lähinnä toteavia, joten tutkimusta voidaan pitää tunnuspiirteiltään täysin käsiteanalyttisenä.

1.4 Tilintarkastusalan standardit ja suositukset

Tilintarkastus on lailla ja muilla säännöksillä säänneltyä toimintaa. Tilintarkastusta sääntelevistä lähteistä suurinta roolia näyttelee tilintarkastusalan standardit ja suositukset, jotka ovat Suomessa KHT-yhdistyksen antamia ohjeita tilintarkastajille. KHT-yhdistyksen antamat tilintarkastusalan suositukset perustuvat IFACin (International Federation of Accountants) standardeihin, jotka on mukautettu suomalaiseen lainsäädäntöön ja olosuhteisiin sopivaksi. Suositukset eivät siis ole sanatarkkoja käännöksiä IFACin standardeista. Tilintarkastusalan standardit taas puolestaan ovat täsmällisiä käännöksiä alkuperäisistä englanninkielisistä ISA-standardeista (International Standards on Auditing). Suositusten ja standardien velvoittavuudessa ei ole eroa, mutta vanhat suositukset poistuvat käytöstä sitä mukaa, kun uusia standardeja käännetään ja hyväksytään. (Horsmanheimo – Steiner 2008, 151.)

Maaliskuussa 2004 julkistettiin Euroopan komission ehdotus lakisäätteistä tilintarkastusta koskevaksi direktiiviksi, joka hyväksyttiin EU:n ministerineuvoston kokouksessa huhtikuussa 2006. Jäsenvaltioille annettiin tuolloin kaksi vuotta aikaa saattaa direktiivi voimaan kansallisesti. (Tilintarkastusdirektiivin ja -lain uudistaminen 2006.) Suomessa lainmuutos saatiin valmisteltua hyvissä ajoin ennen määräajan umpeutumista ja uusi tilintarkastuslaki astui voimaan 1.7.2007. EU:n uuden tilintarkastusdirektiivin laatimisen taustalla on ollut tarkoitus parantaa sijoittajien luottamusta yritysten tilintarkastukseen ja tilinpäätöksiin (Uusi tilintarkastusdirektiivi muuttaa tilintarkastustusta – top 10, 2005). Toisaalta uudistus tulee tarkoittamaan tilintarkastajan työn lisääntymistä ja näin ollen myös tarkastukseen käytettävän ajan lisääntymistä. Tämä taas johtaa tilintarkastusasiakkaalle koituvien kustannusten nousemiseen, mutta samalla myös aiempaa tarkempaan ja yhdenmukaisempaan tilintarkastukseen. (Horsmanheimo – Steiner 2008, 18.)

Euroopan parlamentin ja neuvoston tilintarkastusdirektiivissä (2006/43/EY) mainituilla tilintarkastusstandardeilla tarkoitetaan kansainvälisiä standardeja eli ISA-standardeja, jotka ovat Kansainvälisen tilintarkastajaliiton IFACin IAASB-komitean (International Auditing and Assurance Standards Board) laatimia ohjeita tilintarkastajil-

le. Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin määritelmä standardille ei ole täysin tarkkarajainen ja näin ollen standardeiksi voidaan laskea myös tilintarkastuksen laadunvarmistusta koskeva ISQC 1 -standardi (International Standards on Quality Control). (Horsmanheimo – Steiner 2008, 151.) ISQC- laadunvalvontastandardeja sovelletaan lakisääteistä, normaalia tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, varmennustoimeksiantoja sekä liitännäispalveluja koskeviin toimeksiantostandardien soveltamisalaan kuuluihin palveluihin. Tällä hetkellä ainoa olemassa oleva laadunvalvontastandardi 1 käsittelee tilintarkastusyhteisöjen laadunvalvontaa. Standardi velvoittaa tilintarkastusyhteisöjä luomaan laadunvalvontajärjestelmän sekä dokumentoimaan ja viestimään laadunvalvonnan toimintaperiaatteet ja menettelytavat henkilöstölle. (Fraktman – Vuopala 2008, 42.)

Kansainvälisten tilintarkastusstandardien yleiseen käyttöön hyväksymiseksi tehtyjen ponnisteluiden tarkoituksena on saada normitettua tilintarkastustoiminta siten, että saadaan harmonisoitua tapa, jolla tilintarkastus suoritetaan. Kansainvälisten tilintarkastusstandardien hyväksyminen tuo Suomeen aikaisemmin vieraaksi koettuja käytäntöjä, joita tullaan soveltamaan normaaleina menettelytapoina tilintarkastajan ja tarkastuskohteen välillä. (Fraktman – Vuopala 2008, 40.) Yksi tällainen on tilintarkastuksen yhteydessä pyydyttävä, ja suomalaisen yritysjohdon keskuudessa hämmennystä herättänyt, johdon vahvistuskirje (management representation letter). Tilintarkastusstandardeissa ja suosituksissa vaaditaan, että yrityksen johdolta tulee pyytää kirjallinen vahvistus siitä, että se on hyväksynyt tilinpäätöksen ja antanut kaiken tiedossaan olevan ja oleellisen tilinpäätökseen liittyvän informaation. Jotkut ovat tulkinneet johdon vahvistuskirjeen olevan tilintarkastajien yritys rajoittaa omaa vastuutaan. KHT-yhdistys on kuitenkin vastannut tähän korostamalla sitä tosiasiaa, että kysymyksessä on kansainvälisesti täysin vakiintunut ja normaali käytäntö. Suomessa tämä käytäntö perustuu kaikkiin tilintarkastuslain alaisia tahoja koskeviin hyvää tilintarkastustapaa ohjaaviin standardeihin ja suosituksiin. (KHT-yhdistyksen vuosikertomus 2006–2007, 16.)

Uuteen, 1.7.2007 voimaan tulleeseen, tilintarkastuslakiin (13§) on EU:n tilintarkastusdirektiivin myötä tullut vaatimus siitä, että kaikissa lakisääteisissä tilintarkastuksissa (TilintL 1 §:n 1 momentin 1 kohta) tulee noudattaa Euroopan yhteisöissä sovellettavia hyväksytyjä kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja. Tilintarkastuslain 15 §:n mukaisesti tilintarkastajan tulee myös ilmoittaa tilintarkastuskertomuksessaan siitä, että hän on noudattanut kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja. Jatkossa tilintarkastusstandardit tulisivat siis olemaan lailla säädetyjä eivätkä enää KHT-yhdistyksen antamia suosituksia. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008a, 5.)

Kansainvälisten tilintarkastusstandardien noudattamista koskevat säännökset ovat vielä toistaiseksi ennenaikaisia, sillä EU ei ole hyväksynyt vielä yhtään kansainvälistä tilintarkastusstandardia, mutta niitä tulee toistaiseksi pitää ohjaavana tekijänä hyvän tilintarkastustavan noudattamisessa. (Fraktman – Vuopala 2008, 39–41.)

EU:n jäsenvaltioilla on tilintarkastusdirektiivin mukaan mahdollisuus soveltaa omaa kansallista tilintarkastusstandardia niin kauan kuin komissio hyväksyy samaa asiaa koskevan tilintarkastusstandardin. Uuden tilintarkastuslain hallituksen esityksen perusteissa mainitaan, että hyvän tilintarkastustavan käsitettä käytetään tilintarkastusstandardien noudattamisen arvioinnissa siihen saakka, kunnes kyseinen tilintarkastusstandardi on hyväksytty komitologiamenettelyn mukaisesti sovellettavaksi EU:ssa. EU ei ole vielä ilmoittanut, koska se tulee hyväksymään kansainväliset tilintarkastusstandardit. Komissio tulee, tilintarkastusdirektiivin mukaan, hyväksymään standardit EU:ssa sovellettaviksi vain, mikäli ne on laadittu asianmukaisessa menettelyssä julkisen valvonnan alaisena ja läpinäkyvyyttä noudattaen ja ne ovat kansainvälisesti hyväksytyjä, ne lisäävät osaltaan tilinpäätösten uskottavuutta ja ne ovat Euroopan yleisen edun mukaisia. (Fraktman – Vuopala 2008, 40–41.)

Euroopan komissio on tehnyt tilauksen kahdesta IFACin ISA-standardeja koskevasta tutkimuksesta, joiden on tarkoitus valmistua vuoden 2009 ensimmäisellä kvartaalilla. Toisen tutkimuksen tarkoituksena on selvittää ISA-standardien käyttöönoton kustannuksia ja hyötyjä. Kun taas toisessa tutkimuksessa selvitetään ISA-standardien ja PCAOB:n (Public Company Accounting Oversight Board) eroja. Mikäli ISA-standardit hyväksytään EU:ssa sovellettaviksi, on vielä epäselvää hyväksytäänkö standardit kokonaisuudessaan vai ainoastaan standardien vaatimusosat, mikä tarkoittaa sitä, että standardien soveltamisohjeistus ei tulisi olemaan lain tasoista säätelyä, vaan hyvää tilintarkastustapaa käytettäisiin edelleen arviointitapana. (Fraktman – Vuopala 2008, 41.)

Kaikkia ISA-standardeja ollaan uudistamassa ja tällä hetkellä meneillään oleva, to-dennäköisesti vuoden 2008 loppuun mennessä valmistuva, 35 standardia koskeva uudistamisprojekti on nimeltään Clarity-projekti, jossa standardeihin tehdään sekä kielellisiä että rakenteellisia uudistuksia. Uudistusten tarkoituksena on parantaa standardien luettavuutta ja ymmärrettävyyttä, jolloin vaatimusten ja soveltamisohjeiden toisistaan erottaminen helpottuisi. Standardeista osaan on tulossa myös sisällöllisiä uudistuksia. Ennen Clarity-projektin valmistumista ei EU:ssa tulla ISA-standardeja hyväksymään ja on esitetty arvioita, joiden mukaan on mahdollista, että ISA-standardit tultaisiin hyväksymään vasta vuosina 2010 – 2012. (Fraktman – Vuopala 2008, 41.)

EU:n tilintarkastusdirektiivi toi suomalaiseseen tilintarkastuslakiin useita muutoksia, joista tärkeimpiä olivat tilintarkastuksen sääntöjen kiristyminen. Tämä johti siihen, että tilintarkastuskertomuksen lausuntojen määrä supistettiin viidestä kahteen; tilintarkastajien hyväksymis- ja riippumattomuusvaatimuksia tarkennettiin; tilintarkastuksen laadunvarmistuksen säännökset otettiin mukaan lakiin; EU:n komission valta lisääntyi; konsernin päävastuullisen tilintarkastajan valtaa lisättiin sekä tilintarkastajien valvontaa kiristettiin ja valvovien viranomaisten vastuuta lisättiin. (Uusi tilintarkastusdirektiivi muuttaa tilintarkastustusta – top 10, 2005.)

2 TILINTARKASTUKSEN YLEISIÄ PERIAATTEITA

2.1 Tilintarkastuksen kohde

Tilintarkastuslain 3 luvun 11 § määrittelee tilintarkastuksen kohteeksi kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen ja hallinnon. Tilintarkastajan tehtävänä on tutustua yrityksen toimintaan, sen tilikauden aikaisiin tapahtumiin ja tilinpäätöksen sisältöön sillä laajuudella ja tarkkuudella, että hän pystyy muodostamaan kattavan kuvan siitä, onko kirjanpito, tilinpäätös ja toimintakertomus sekä hallinto laadittu asianmukaisesti. Tilintarkastaja tai toimeksiantaja eivät voi rajoittaa edellä mainittujen tehtävien suorittamista, sillä ne kuuluvat tilintarkastuksen vähimmäislaajuuteen ja ne on lailla määritelty tarkastuksen kohteiksi. Uuden tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajan on näitä tarkastustoimenpiteitä suorittaessaan noudatettava kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja ja hyvää tilintarkastustapaa. (Horsmanheimo ym. 2007, 73–75.) Kansainvälisesti katsottuna tilintarkastus kohdistuu ensisijaisesti kirjanpitoon ja tilinpäätökseen, jonka lisäksi tilintarkastajille on säädetty muita lisävelvoitteita. Suomessa tilintarkastuksen piiriin kuuluu edellisten lisäksi myös toimintakertomuksen ja hallinnon tarkastus. Toimintakertomuksen tarkastaminen ja siitä raportointi ei noudattele mitään kansainvälisesti noudatettua tapaa, vaan sitä voidaan pitää täysin kansallisena erityispiirteenä. (Blummé 2008a, 27.)

Kirjanpitolaki määrittelee säännökset, joiden puitteissa yritys laatii kirjanpitonsa. Tilintarkastuksessa otetaan kantaa siihen, onko kirjanpito laadittu kirjanpitolain määräysten mukaan ja antaako se oikeaa tietoa tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista varten. (Horsmanheimo ym. 2007, 75–76.) Tilintarkastajan suorittamaan kirjanpidon eri osa-alueiden tarkastukseen kuuluu yleensä juoksevan kirjanpidon tarkastaminen, yleisten riskien kartoittaminen ja käytettävien kirjanpito-ohjelmien arviointi. (Tietotili Audit – tilintarkastuspalvelut 2008). Kirjanpitoa tarkastettaessa on tärkeää kuitenkin saada hyvä kokonaiskuva niin sanotusta kirjanpitoympäristöstä. Tilintarkastajan on tärkeää käydä huolellisesti läpi kirjanpidon eri osa-alueet eli niin sanotut yleiset puitteet kuten henkilöstön työnjako, kirjanpidon tekninen toteutustapa, hyväksymisjärjestelmä, atk-toiminnot, tilinavaukset sekä tositaiteistot ja kirjaukset. (Korhonen – Tähtinen 1988, 34–38.)

Tilintarkastajan tulee olla tietoinen siitä, mitä kirjanpidon osa-alueita kullekin henkilölle yrityksessä on annettu hoidettavaksi, jotta pystytään varmistumaan siitä, ettei pääse muodostumaan vaarallisia työyhdistelmiä. Vaarallisiksi työyhdistelmiksi voidaan kutsua esimerkiksi seuraavia: kassanhoito ja kirjanpito, reskontranhoito ja kassanhoito sekä varastonhoito ja varastokirjanpito. Pienissä yrityksissä, joissa ei ole mahdollista palkata useaa henkilöä hoitamaan eri tehtäviä, tulee kiinnittää erityistä huomiota kyseisten työ-

yhdistelmien tarkastukseen. Tilintarkastaja selvittää myös sen, onko asiakkaalla käytössään olevat myynti- ja ostoreskontrat, varastokirjanpito, palkkakirjanpito ja muut apukirjanpidot toisistaan erillisiä. Lisäksi tilintarkastajan tulee tarkastaa yrityksen kirjanpitoa menetelmät, tililuettelot sekä yrityksen kirjausohjeiden olemassaolo. (Korhonen – Tähtinen 1988, 35.) Suurimmalla osalla yrityksistä on nykyään käytössään koneellinen kirjanpitoa, ja näin ollen tarkastustyöhön kuuluu myös koneellisen kirjanpitoaineiston menetelmäkuvausten tekeminen ja kirjanpitoaineiston säilyttämistavan arviointi (Horsmanheimo ym. 2007, 77; Korhonen – Tähtinen 1988, 35). Tilintarkastaja selvittää myös yrityksen hyväksymisjärjestelmän asianmukaisuuden selvittämällä henkilöt, jotka hyväksyvät vaihto-omaisuuden ostot, käyttöomaisuusinvestoinnit, edustusmenot ja maksatukset. Kun tilintarkastaja tämän jälkeen tutkii tositeaineistot, pystytään arvioimaan, onko hyväksymisjärjestelmän toimintatapa tarkoituksenmukainen. (Korhonen – Tähtinen 1988, 36.)

Tilintarkastajan suorittamaan yleistarkastukseen kuuluu tositteiden säilyttämisen ja arkistoinnin lainmukaisuuden arviointi. Yrityksen käyttämien numeroitujen lomakkeiden ja kuittien asianmukaisen arkistoinnin tarkastaminen kuuluu myös tilintarkastajan tehtäväkenttään. Tositteet tulee olla numeroituja, tavaralaskuissa pitää näkyä tavaran luovutus- ja vastaanottopäivät ja edustuslaskuissa selvitys asiakastilaisuuksista. (Korhonen – Tähtinen 1988, 36.)

Koneellinen kirjanpito on nykypäivää lähes jokaisessa organisaatiossa ja sen avulla pyritään kirjanpidon tehokkuuteen, laadinnan nopeuttamiseen ja kirjanpidosta koituvien kustannusten alentamiseen. Koneellisen kirjanpidon hyötyjä ovat lisäksi kirjanpidon luotettavuuden lisääntyminen ja kontrolloitavuuden helpottuminen. (Kirjanpitolautakunta 20.5.2000) Kirjanpilaki (2:8) määrittelee koneellisten tietovälineiden hyväksikäytöstä siten, että tositteet ja kirjanpito-merkinnät voidaan laatia koneelliselle tietovälineelle sillä tavoin, että ne on tarvittaessa mahdollista saattaa selväkieliseen muotoon (Kirjanpilaki 31.12.1997/1336). Koneelliseksi tietovälineeksi käsitetään optinen levy, magneettilevy tai -nauha tai muu vastaava tietokoneessa käytettävä väline, filmi, jolle on pienennettynä tulostettu tietovälineellä ollut aineisto sekä filmi, jolle on pienennetty selväkielisenä paperilla ollut aineisto (Kauppa- ja teollisuusministeriön päätös kirjanpidossa käytettävistä menetelmistä 47/1998). Tilintarkastajan on tärkeää käydä huolellisesti kirjanpito-ohjelmisto läpi ja varmistaa erityisesti tositteiden, kirjausten ja tulosteiden välinen yhteys (Korhonen – Tähtinen 1988, 36). Tarkastuksen päällimmäisenä tarkoituksena on saada varmuus siitä, että kirjanpito on laadittu kirjanpilolain säännösten mukaisesti ja, että se antaa oikeat tiedot yrityksen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista varten (Horsmanheimo ym. 2007, 76).

Toinen tilintarkastuksen kohde on tilinpäätös ja toimintakertomus. Kirjanpilolain 3:1§ määrittelee tarkasti tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sisällön. Lain mukaan tilinpäätös sisältää tuloslaskelman, taseen, rahoituslaskelman ja liitetiedot. (Horsman-

heimo ym. 2007, 77–78.) Rahoituslaskelman ja toimintakertomuksen laativat lähinnä vain julkista arvopaperikauppaa käyvät tai muuten isot yritykset. Tilintarkastajan tehtävänä on tutkia tilinpäätöksen selkeyden, täydellisyyden ja oikeellisuuden tasoa. Näitä asioita selvittäessään hän tutkii muun muassa seuraavia asioita (Kokkonen 1994, 37):

- kirjanpidon tilien oikea päättämistapa
- tuloslaskelman ja taseen perustumista kirjanpidon päätössaldoihin
- tilinpäätöksen allekirjoitushetkellä toimivan hallituksen päätösvaltaisuutta
- tasekirjan kirjanpitolainmukaisuutta
- tase-erien otsikoinnin ja ryhmittelyn lainmukaisuutta
- tase-erien luotettavuus ja allekirjoitukset sekä
- liitetietojen lainmukaisuutta.

Tilinpäätöksen tarkastamisen jälkeen tilintarkastajalla tulee olla vahva käsitys siitä, onko tilinpäätöksen laatimisessa noudatettu voimassa olevia säännöksiä. Hyvä tilintarkastustapa edellyttää tilintarkastajaa selvittämään tilikauden tuloksen syntymistä ja varmistamaan sen, että tilikauden tuloslaskelma on laadittu lain edellyttämällä tavalla. (Horsmanheimo ym. 2007, 79–80.)

Tilintarkastuslain 11 § määrittelee toimintakertomuksen kuulumisen tilintarkastuksen kohteeksi. Toimintakertomuksen tarkastamisen tavoitteet ovat samat kuin tilinpäätöksenkin laatimista koskevat tavoitteet eli muodostaa käsitys siitä, onko asiakirjat laadittu voimassa olevien säännösten mukaan. (Horsmanheimo ym. 2007, 80–81.) Toimintakertomuksen tarkastaminen ei ole kansainvälisesti katsottuna mikään yleinen toimenpide, vaan sen tarkastaminen on suomalainen erityispiirre. Myös Ruotsissa on tapana tarkastuttaa toimintakertomus. Kirjanpitolaki (30.12.1997/1336) määrittelee tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sisällön, mutta myös KILA on antanut yleisohjeen (12.9.2006) toimintakertomuksen laatimisesta. (Blummé 2008a, 56–57.)

Kolmantena tilintarkastuslain tarkoittamana tilintarkastuksen kohteena on yrityksen hallinto. Tilintarkastuslaki ei määrittele hallinnon tarkastuksen tavoitteita tai sisältöä, eikä anna mitään luetteloa niistä seikoista, joita tilintarkastajan tulisi arvioida. Hallinnon tarkastuksen päämääränä on varmistua johdon toiminnan laillisuudesta, eikä niinkään siitä, onko sen toiminta tarkoituksenmukaista. Tilintarkastuslain perusteluissa todetaan, että hallinnon tarkastus on enemmänkin laillisuusvalvontaa. Tilintarkastajalla ei siis ole oikeutta puuttua liiketoiminnallisiin ratkaisuihin, kuten esimerkiksi investointien toteuttamista koskeviin kysymyksiin. Tällaiset ratkaisut kuuluvat yksinomaan toimivan yritysjohdon tehtäväkenttään, sillä tilintarkastajan toimivaltuudet ylettyvät ainoastaan johdon toiminnan laillisuuden valvontaan. (Kaisanlahti – Timonen 2006, 26.) Koska hallinnon tarkastusta ei ole laissa määritelty, sen tarkastaminen tapahtuu tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön omien sääntöjen mukaan. KHT-tilintarkastaja Osmo Valovirran mukaan (haastattelu 23.6.2009) erityisen huomion kohteiksi hallinnon tarkastuksessa otetaan hallituksen jäsenten huolellisuusvelvoitteen noudattaminen sekä se, ettei vakuu-

tusturvassa ole selkeitä puutteita (liite 1). Mahdolliset vireillä olevat oikeudenkäynnit sekä erilaiset riita-asiat ovat myös keskeisiä asioita hallinnon tarkastuksessa. Valovirta mainitsee myös, että tilinpäätöksen ja hallinnon tarkastuksen välille ei voida tehdä täysin tarkkaa rajanvetoa, sillä hallinnon rikkomuksilla on usein heijastumia myös tilinpäätökseen. (Valovirta, haastattelu 23.6.2009.)

Osakeyhtiöissä tilintarkastajan tulisi tarkastaa myös vähemmistösuojasäännösten, muiden erityissäännösten ja yhtiöjärjestyksen määräysten noudattamista myös vero- säännösten noudattamista on syytä tarkastaa mahdollisuuksien rajoissa. Tilintarkastajan mahdollisuudet arvioida johdon toiminnan lainmukaisuutta rajoittuu yleensä vain kirjanpito- ja pöytäkirja-aineiston arvioimiseen. (Kaisanlahti – Timonen 2006, 27.) Hallinnon tarkastamisella tilintarkastaja tähtää tarpeellisen tilintarkastusevidenssin saamiseen, jotta hän voi muodostaa käsityksensä siitä, onko yrityksen johto syyllistynyt sellaiseen tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus (Horsmanheimo ym. 2007, 84).

Tarkastusprosessin viimeinen vaihe on raportointi, jossa tarkoituksena on koota yhteen tilintarkastuskertomuksen ja tilintarkastuspöytäkirjan muodossa tarkastuksen pohjalta tehdyt havainnot. Tilintarkastajan tilintarkastuslain edellyttämistä lakisääteisistä raporteista kerrotaan enemmän luvussa 3.

2.2 Tilintarkastustehtävät

Tilintarkastustehtävät voidaan jakaa kolmeen ryhmään: 1) lakisääteiseen tilintarkastukseen (TilintL 1.1 §:n 1 kohta), 2) tilintarkastajan lakisääteisiin tehtäviin sekä viranomaiselle ja tuomioistuimelle annettaviin kirjallisiin lausuntoihin (TilintL 1.1 §:n 2 kohta) ja 3) sopimusperusteisiin tehtäviin sekä muuhun toimintaan (TilintL 1.2 §). Tilintarkastuslain yksi vaativimmista, ja tilintarkastajan vastuun osalta kriittisimmistä, valinnoista on tilintarkastajan tehtävien jakaminen tilintarkastuslain 1.1 §:n ja 1.2 §:n välillä. Mikäli tilintarkastajan suorittama tarkastustyö sijoittuu tilintarkastuslain 1.1 §:ään, sovelletaan tarkastustyössä erityisen tiukkoja riippumattomuussääntöjä, mutta myös rikosvastuu ja vahingonkorvausvastuu ovat tilintarkastuslain 1.1 §:ään kuuluvissa tehtävissä merkittävästi tiukempia kuin tilintarkastuslain 1.2 §:ään kuuluvissa tehtävissä. Lakisääteinen tilintarkastus kuuluu tilintarkastajan suorittamassa työssä siihen osa-alueeseen, josta on laissa säädetty kaikkein yksityiskohtaisimmin. Tilintarkastajalla on oikeus suorittaa myös muita palveluja, joista osa on lakisääteisiä ja osa sopimusperusteisia. Tilintarkastusasiakkaalla ei ole mahdollisuutta vaikuttaa lakiin tai asetuksiin perustuviin tilintarkastajan suorittamiin tehtäviin, vaan ne on hoidettava lain määräämin ehdoin. Tilintarkastuslaki määrittelee tilintarkastuksen sisältävän jo edellä mainitut kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen sekä hallinnon tarkastuksen, mutta lakisääteinen tilin-

tarkastus voidaan määritellä myös siten, että se käsittää kaiken sen työn, jonka tilintarkastaja joutuu suorittamaan voidakseen antaa laissa määritellyt tilintarkastusraportit. (Horsmanheimo ym. 2007, 26–27.) Lakisääteisen tilintarkastuksen määritelmää ei tilintarkastuslaissa esitetä, mutta Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY artikla 2 määrittelee lakisääteisen tilintarkastuksen seuraavasti:

Lakisääteisellä tilintarkastuksella tarkoitetaan tilinpäätösten tai konsolidoitujen tilinpäätösten tilintarkastusta, jonka suorittamista edellytetään yhteisön lainsäädännössä.

(Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2006/43/EY)

Lakisääteisen tilintarkastuksen piiriin (TilintL 1.1 §:n 1 kohta) katsotaan kuuluvan myös lakisääteisestä tilintarkastuksesta vapautetut yhteisöt, jotka haluavat toimituttaa tilintarkastuksen vapaaehtoisesti (Horsmanheimo ym. 2007, 27).

Tilintarkastuslain 1.1 §:n 2 kohtaan kuuluvat tilintarkastajan lakisääteiset tehtävät sekä viranomaiselle ja tuomioistuimelle antamat kirjalliset lausunnot. Tilintarkastuslakia sovelletaan sellaisiin toimiin, jotka ovat muualla laissa tai asetuksessa säädetty tilintarkastajan tehtäviksi, tai jonka perusteella tilintarkastaja antaa kirjallisen lausunnon viranomaisen tai tuomioistuimen käyttöön. Yleisimmät, muualla laissa, tilintarkastajan tehtäviksi säädetty toimet ovat todistusten ja lausuntojen antaminen rekisteri- ja muille viranomaisille. Osakeyhtiön tilintarkastajan tehtäviin kuuluu usein osakeyhtiölaissa säädettyjen lausuntojen, kertomusten ja todistusten antaminen. Näistä kerrotaan yksityiskohtaisemmin kappaleessa 4. Kyseiseen lain kohtaan (TilintL 1.1 §:n 2 kohta) kuuluvat myös tilintarkastajan antamat kirjalliset lausunnot viranomaisen tai tuomioistuimen käyttöön, vaikka niitä ei olisikaan määrätty tehtäväksi lain tai asetuksen nojalla ja tämän vuoksi lausunnon antamiseen sovelletaan samoja velvoitteita kuin lakisääteiseen tilintarkastukseen. Esimerkkejä tällaisista lausunnoista ovat kauppa- ja teollisuusministeriön yritystukipäätökseen liittyvä lausunto sekä TE-keskuksen tukipäätökseen liittyvä lausunto. Hallituksen esityksessä mainitaan tilintarkastajan antamasta lausunnon esimerkkinä myös Teknologian kehittämiskeskukseen annettavasta tarkastuskertomuksesta yrityksen saamasta rahoituksesta lopputilityksen yhteydessä (HE 194/2006) mutta maininta on sikäli epäonnistunut, että Teknologian kehittämiskeskus ei ole viranomainen ja näin ollen kyseinen lausunto luokitellaan kuuluvaksi tilintarkastuslain 1.2 §:n soveltamisalaan. (Horsmanheimo ym. 2007, 27–30.) Mikäli lausunnon antaminen ei ole lakisääteistä eikä lausuntoa olla antamassa viranomaisen tai tuomioistuimen käyttöön, ei voida osoittaa, että toiminta kuuluisi tilintarkastuslain 1.1 §:n soveltamisalaan, eikä sitä näin ollen voida myöskään säännellä yhtä tiukasti. (Horsmanheimo – Steiner 2008, 22.)

Tilintarkastustehtävien kolmantena ryhmänä ovat sopimusperusteiset tehtävät ja muu toiminta, joita säädellään tilintarkastuslain 1.2 ssä. Tilintarkastajien tehtävistä juuri tämä ryhmä on kaikkein laajin ja hajanaisin ja näin ollen tilintarkastajan on hyvinkin tärkeää määritellä jo ennen tarkastustyöhön ryhtymistä se, sovelletaanko toiminnassa tilintarkastuslain 1.1 § vai 1.2 §, sillä sen pohjalta määräytyy vastuun sisältö sekä toimintaan kohdistuvien vaatimusten tiukkuuden taso. (Horsmanheimo ym. 2007, 33.) Tilintarkastuslain 1.2 §:n mukaisiin tilintarkastajan tehtäviin kuuluu muun muassa vapaaehtoiset erikoistarkastukset, joita laki ei pakota tekemään, vaan ne perustuvat vapaaehtoisuuteen ja ovat luonteeltaan vapaamuotoisia. Tilintarkastajat voivat suorittaa, asiantuntijuutensa rajoissa, myös erilaisia neuvonanto- ja konsultointitehtäviä. Tilintarkastajien tarjoamista lisäpalveluista tavallisimpia ovat verotukseen kohdistuva neuvonta ja verosuunnittelu. (Horsmanheimo – Steiner 2008, 26–33.) Tilintarkastajat voivat tarjota asiakkailleen myös muita palveluja, joiden he katsovat kuuluvan asiantuntemuksensa piiriin ja joihin kohdistuu kysyntää. Tyypillisesti tilintarkastajien suorittama muu toiminta pitää sisällään arviolausuntoja, laskelmia omaisuusesineiden arvosta, tarkastus- ja valvontatehtäviä, yritysten toimintaa koskevien arvioiden ja raporttien laadintaa sekä liiketoiminnan eri osia koskevia neuvonantotehtäviä. Yleisesti ottaen tilintarkastajan toiminta kuuluu 1.1 §:n tai 1.2 §:n soveltamisalaan, sillä näiden ulkopuolelle jäävissä tehtävissä on kysymyksessä usein tilintarkastajan yksityiselämään kuuluva toiminta. Arviointikriteereitä on useita mutta ohjesääntönä voidaan sanoa, että mikäli palvelun tuottamisessa katsotaan käytettävän tilintarkastustyöhön liittyviä työmenetelmiä, työkaluja ja ammattitaitoa, voidaan katsoa kyseessä olevan tilintarkastuslain soveltamisalaan liittyvää toimintaa. (Horsmanheimo ym. 2007, 34–36.)

Tilintarkastuslain 1.1 §:ään ja 1.2 §:ään kuuluvien tehtävien erottaminen ei ole vaikeaa, eikä tilintarkastaja käytännössä ajattele sitä, kummasta pykälästä toimeksiannossa on kyse. Lähtökohtaisesti tilintarkastusammattilaisen suorittama toimeksianto toteutetaan aina samoilla standardeilla. Esimerkiksi esteellisyysseikat huomioidaan tarkoin, vaikka suoritettaisiinkin 1.2 §:n mukaista toimeksiantoa. Tilintarkastajan koko ammatillisen toiminnan tulee perustua tilintarkastusyhteisön yhteisille arvoille ja ohjeille. Käytännössä rajanvetoa ei tehdä eri tehtävien vaativuuden tai velvoittavuuden välille, vaan säännöt koskevat kokonaisvaltaisesti tilintarkastajan koko toimintaa, vaikka tilintarkastuslaissa 1.2 §:n mukaisille tehtäville olisikin määritelty hieman lievempi vastuu. Käytännössä 1.2 §:n mukaisia tehtäviä tulee eteen usein yrityskauppojen ja -järjestelyjen muodossa. Myös verosuunnittelun voidaan katsoa kuuluvan tähän kategoriaan, mikäli se suoritetaan tilintarkastajan roolissa. (Valovirta, haastattelu 23.6.2009.)

2.3 Tilintarkastuksen suunnittelu ja toteutus

Tarkastustyön etukäteissuunnittelu on erittäin tärkeä lähtökohta tilintarkastuksen tehokkaalle toteuttamiselle. Tilintarkastuksen suunnitteluprosessiin kuuluu ensimmäiseksi laatia kokonaisstrategia, jonka jälkeen laaditaan myös tilintarkastussuunnitelma. Laki ei edellytä erillisen tilintarkastussuunnitelman laatimista, mutta sen katsotaan kuuluvan osaksi hyvää tilintarkastustapaa ja se mahdollistaa tilintarkastusriskin vakiinnuttamisen hyväksyttävän alhaiselle tasolle. KHT-yhdistyksen tilintarkastusstandardi 300, tilintarkastuksen suunnittelu, määrittelee lähtökohdat suunnittelun toteuttamiselle. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008a; Kokkonen 1994.) Tilintarkastusriski muodostuu kolmesta elementistä, joita ovat toimintariski, kontrolliriski ja havaitsemisriski. Toimintariski merkitsee sitä, että yrityksen oma toiminta saa aikaan kirjanpidollisia virheitä. Kontrolliriski aiheutuu silloin, kun asiakasyrityksen kirjanpitojärjestelmät tai sisäiset kontrollit eivät havaitse toimintariskistä aiheutunutta virhettä. Havaitsemisriskin taas saa aikaan se, että tilintarkastaja ei huomaa virhettä. Kokonaisuudessaan tilintarkastusriski muodostuu siitä, että tilintarkastaja antaa väärän lausunnon. (Defliese, Gnospelius, Jaenicke & Sullivan 1987, 189–191.)

Suunnittelun ei voida katsoa olevan mikään erillinen vaihe tilintarkastuksen suorittamisessa, vaan se on jatkuva ja yhä uudelleen toistuva prosessi, joka jatkuu jokaisen tilintarkastuksen suorittamisen jälkeen ja jatkuu koko toimeksiannon ajan tilinpäätöksen loppuun saattamiseen asti. Tilintarkastuksen suunnittelun laajuus määräytyy tarkastuskohteen koosta, toiminnan laajuudesta, asiakkaan ja hänen liiketoimintansa tunnettuudesta sekä sisäisen kontrollin tehokkuudesta (Korhonen – Tähtinen 1988, 30). Suunnitteluvaiheen laajuuden määrittämisessä tulee ottaa huomioon se, onko tilintarkastusasiakas uusi ja tullaanko tilintarkastustoimeksianto suorittamaan ensimmäistä kertaa vai onko kyseessä vanha, uudelleen suoritettava toimeksianto. Tilintarkastustoimeksiannon suunnittelussa on siis tarkkaan otettava huomioon asiakassuhteen luonne. Mikäli tilintarkastaja suorittaa asiakkaan tilintarkastuksen ensimmäistä kertaa, ei hänellä ole tarpeellista määrää tietoa ja kokemusta kohteen liiketoiminnasta, johdosta ja sen tietojärjestelmistä sekä laskenta- ja valvontajärjestelmistä. Jos kyseessä taas on jatkuva toimeksianto, on tilintarkastaja voinut hankkia kyseisen informaation ja aiempien tarkastusten perusteella. (Horsmanheimo – Steiner 2008, 219–220.) Pienten yhtiöiden tilintarkastus hoidetaan rutiinilla ilman sen suurempaa kirjallista suunnitelmaa, mutta suurten yhteisöjen suunnitelmat tulee olla yksityiskohtaisia (Kokkonen 1994, 21). Valovirran mukaan (haastattelu 23.6.2009) tilintarkastajalle ennestään tuttujen ja suhteellisen pienten osakeyhtiöiden tarkastus ei sen juhlallisempia suunnitelmia tarvitse tehdä, vaan tarkastus toteutetaan samoilla periaatteilla kuin ennenkin. Tarkastuksessa keskitytään olennaisiin muutoksiin ja mietitään yhdessä mahdollisia muutoksia vanhoihin käytän-

töihin. Pienten yhtiöiden tilintarkastus pohjautuu aineistotarkastuksiin, sillä tapahtumia ei yleensä ole niin runsaasti, etteikö aineistoa olisi mahdollista käydä läpi.

Pienten yritysten tilintarkastuksen haasteena kuitenkin on se, että niissä ei useinkaan ole mahdollista saada luotettavaa ja ulkopuolisen henkilön vahvistamaa tietoa, vaan tilintarkastajan saama tieto perustuu pitkälti johdon antamaan informaatioon. Pienten yritysten sisäisen valvontajärjestelmän puutteellisuus ja riittävä työnjako rajoittaa tilintarkastajan luottamusta ja johtaa usein hyvin yksityiskohtaisen tarkastustyön suorittamiseen. (Koskela 1990, 14.)

Suurten yritysten kohdalla tilanne on jonkin verran erilainen ja tällöin tarkastuksen huolellinen suunnittelu on erityisen tärkeää. Tarkastusprosessi voidaan suurissa yrityksissä jakaa neljään vaiheeseen. Ensin tarkastus suunnitellaan ja tunnistetaan riskit, sitten laaditaan strategia ja arvioidaan tunnistettujen riskien vaikutusta. Kolmannessa vaiheessa suoritetaan tarkastus ja lopuksi tehdään johtopäätökset ja raportointi. Ensimmäiseen vaiheeseen kuuluu asiakkaan hyväksyminen sekä tämän liiketoimintaan ja IT-ympäristöön tutustuminen sekä niiden ymmärtäminen. Ensimmäisen vaiheen toimenpiteitä ovat kyseisen asiakkaan odotusten ja odotusten ymmärtäminen, tarkastuksen laajuuden määrittäminen ja sopivan tarkastustiimin valinta. Suunnitteluvaiheeseen kuuluu myös sisäisen kontrolliympäristön arviointi sekä riskien ja niiden vaikutusten tunnistaminen. Vaihe päätetään olennaisten tilien tunnistamiseen ja relevanttien tilinpäätösväitämien määrittämiseen olennaisille tileille. Toinen vaihe on tarkastusstrategian luonti ja riskien arviointi, jossa tunnistetaan ja dokumentoidaan olennaisiin tileihin liittyvät prosessit ja näitä tukevat järjestelmät. Tärkeää on tunnistaa erityisesti ne kontrollit, jotka estävät ja paljastavat virheitä. Lisäksi suoritetaan myös niin sanottuja läpikulkutestejä, joilla seurataan yhden tapahtuman kulkua prosessin läpi sen varmistamiseksi, että prosessi, sekä siihen sisältyvät kontrollit toimivat kuvatulla tavalla. Sitten valitaan testattavat kontrollit sekä testauksen laajuus tarkastusstrategian mukaisesti. Vaiheeseen sisältyy myös yleisten tarkastustoimenpiteiden suunnittelua. Toteutusvaiheessa suoritetaan varsinaiset tarkastustoimenpiteet eli kontrollien testaukset ja aineistotarkastustoimenpiteet. Johtopäätös- ja raportointivaiheessa viimeistellään tarkastusprosessi: mahdolliset avoimet asiat käydään läpi ja saatetaan loppuun ennen tilintarkastuskertomuksen antamista, laaditaan yhteenveto olennaisista tarkastushavainnoista ja mahdollisista havaituista virheistä sekä informoidaan asiakasta havaituista virheistä. Laaditaan tilintarkastuskertomus ja mahdolliset muut dokumentit asiakkaalle. (Valovirta, haastattelu 23.6.2009.)

Ennen jokaisen toimeksiannon aloittamista tilintarkastajan tulee kuitenkin suorittaa tietyt toimenpiteet: asiakassuhteen ja kyseisen tilintarkastustoimeksiannon jatkamista koskevien toimenpiteiden suoritus, eettisten ja riippumattomuusvaatimusten täyttymisen arviointi sekä muodostaa käsitys toimeksiannon ehdoista. Näillä toimenpiteillä tilintarkastaja varmistuu siitä, että hänellä on edellytykset suunnitella sellainen toimeksianto, jossa hän säilyttää riippumattomuutensa ja on kykenevä suorittamaan toimeksiannon,

eikä ole mitään johdon vilpittömyyteen liittyviä seikkoja, joilla olisi vaikutusta tilintarkastajan halukkuuteen jatkaa kyseistä toimeksiantoa, eikä asiakkaan kanssa ole syntynyt väärinkäsityksiä toimeksiantoon liittyvistä ehdoista. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008a, 295–296.) Tehokkaan ja tarkoituksenmukaisen tilintarkastuksen suorittaminen edellyttää yleensä sitä, että tilintarkastaja käyttää apulaisia, jotka toimivat päävastuullisen tilintarkastajan ohjauksessa ja hänen vastuullaan (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 1999, 23). Päävastuullisen tilintarkastajan tehtäviin kuuluu suunnitella, miten, milloin ja kuinka laajasti toimeksiantotiimin jäseniä ohjataan ja heidän suorittamaansa työtä valvotaan. Nämä seikat riippuvat kuitenkin useasta eri tekijästä, kuten tarkastettavan yhteisön koosta ja sen monimutkaisuudesta, tilintarkastuksen kohteena olevasta alueesta, olennaisen virheen tai puutteen riskeistä sekä tarkastustyössä mukana olevien henkilöiden osaamisesta ja pätevyydestä. Tarkastustiimin jäsenten tarkastustyötä ohjataan ja valvotaan enemmän silloin, kun arvioitu olennaisen virheen tai puutteen riski kasvaa. Tällöin tilintarkastaja ohjaa tiimensä jäseniä enemmän ja aikaisemmassa vaiheessa sekä tutkii heidän suorittamaansa työtä yksityiskohtaisemmin. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008a, 299.)

Olennaisuuden käsite on yksi tilintarkastusta ohjaava periaate ja tilintarkastus suoritetaan tämän periaatteen ohjaamana. Tilintarkastajan tulee pohtia tarkastustyössään sitä, kuinka suuria virheet saavat tilinpäätöksessä olla, jotta se antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisesta. ISA 200 -standardin mukaan tilintarkastajan tulee kiinnittää huomiota tilinpäätöksen olennaisiin virheisiin ja puutteisiin, mutta hän ei ole vastuussa tilinpäätöskokonaisuuden kannalta epäolennaisien virheiden ja puutteiden havaitsemisesta. ISA 320 -standardin määritelmä olennaisuudelle:

Tieto on olennainen, jos sen esittämättä jättäminen tai totuudenvastainen esittäminen saattaa vaikuttaa tilinpäätösinformaation perusteella tehtäviin taloudellisiin päätöksiin. Olennaisuus riippuu erän tai virheen suuruudesta kyseisessä (nimenomaisessa) tilanteessa arvioituna. Näin ollen olennaisuudessa on pikemminkin kysymys kynnyksestä tai rajasta kuin tiedon hyödyllisyyttä koskevasta laatuvaatimuksesta.

(Kaisanlahti – Timonen 2006, 35.)

Kokonaisstrategia

Kokonaisstrategian tarkoituksena on kuvata yleiset toimeksiannon suunnitteluun vaikuttavat tekijät, joita ovat tilinpäätösnormisto, raportointivaatimukset, olennaisuusrajat ja sisäisen valvonnan taso (Waris 2006, 83). Suunnittelun lähtökohtana ovat tilintarkastuksen *laajuus, ajoitus ja suuntaaminen*. Toimeksiannon laajuuden määrittäminen toteutetaan päättämällä käytettävä tilinpäätösnormisto, selvittämällä kyseisen toimialan rapor-

tointivaatimukset sekä määrittämällä tarkastettavan yhteisön sijaintipaikat. Tilintarkastuksen ajoituksen ja vaadittavan kommunikaatiotason suunnittelemisessa on tärkeää varmistua toimeksiannon raportointitavoitteista. Johdon ja hallintoelinten kanssa käytävät keskustelut auttavat tilintarkastajaa varmistumaan siitä, mitä raportteja hänen odotetaan antavan ja mitä muuta kirjallista ja suullista kommunikaatiota häneltä odotetaan. Tilintarkastuksen suuntaamisen määrittämisessä on avainasemassa se, mihin tilintarkastustyö kohdistetaan. Tilintarkastajan arvioidessa sitä, mihin tilintarkastustyö kohdistetaan, hänen tulee määrittää asianmukaiset olennaisuustasot, tunnistaa tilintarkastuksen ne alueet, joilla olennaisen virheen tai puutteen riski on korkeampi, tunnistaa yhteisön olennaiset osat ja tilisaldot sekä arvioida mahdollisuudet evidenssin hankkimiseen sisäisen valvonnan tehokkuudesta. Tilintarkastajan tulee pystyä toteamaan myös merkittävät viimeaikaiset yhteisö- ja toimialakohtaiset, taloudelliseen raportointiin liittyvät tai muut relevantit muutokset. Tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa tulisi päivittää ja tarpeen vaatiessa myös muuttaa tilintarkastuksen aikana. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008a, 297–299; 303–305.)

Tilintarkastussuunnitelma

Kokonaisstrategian laatimisen jälkeen tilintarkastaja voi alkaa luoda yksityiskohdaisempaa tilintarkastussuunnitelmaa. Aiemmin tehty kokonaisstrategia auttaa merkittävästi tilintarkastussuunnitelman laatimisessa. Tilintarkastussuunnitelma tulee laatia, jotta tilintarkastusriski saadaan alennettua hyväksyttävän alhaiselle tasolle. Tilintarkastussuunnitelma sisältää kuvauksen olennaisen virheen tai puutteen riskien arvioimiseksi tarpeellisten suunniteltujen riskienarviointitoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta; kuvauksen kuhunkin olennaiseen liiketapahtumien luokkaan, tilisaldoon ja tilinpäätöksessä esitettävään tietoon kannanotoittain kohdistuvien suunniteltujen tilintarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta. Tarkastustoimenpiteitä koskevan suunnitelman pohjalta tilintarkastaja ratkaisee sen, testataanko kontrollien toiminnan tehokkuus, sekä suunniteltujen aineistotarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus. Lisäksi tilintarkastussuunnitelma sisältää ne muut tilintarkastustoimenpiteet, jotka tulee suorittaa, jotta toimeksianto noudattaa Suomen tilintarkastusstandardeja. Tilintarkastajan tulee päivittää myös tilintarkastussuunnitelmaansa ja tarvittaessa muuttaa sitä tilintarkastuksen aikana. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008a, 298–299.)

Tilintarkastussuunnitelma voi sisältää yleissuunnitelman, tarkastusohjelman ja ajankäyttösuunnitelman. Yleissuunnitelma toimii perusluettelona tarkastettavista kohteista, käytettävästä tekniikasta ja tarkastustiheydestä. Tarkastusohjelman tarkoituksena on yksilöidä ne työvaiheet, jotka ovat tarpeellisia tehtävän suorittamiseksi. Tarkastusohjelma sisältää siis käytännön tarkastustoimenpiteet. (Korhonen – Tähtinen 1988, 30.)

Dokumentointi

Tilintarkastajan tulee dokumentoida tekemänsä tarkastustyö huolellisesti. Tarkastustyötä suorittaessaan hän laatii kirjalliset muistiinpanot, eli työpaperit tai tilintarkastusdokumentaation. Työpapereilla tarkoitetaan tilintarkastusstandardin mukaan sellaista aineistoa, johon on dokumentoitu tilintarkastuksen yhteydessä suoritettut toimenpiteet, hankittu relevantti tilintarkastusevidenssi sekä tilintarkastajan tekemät johtopäätökset. Työpapereiden tarkoituksena on näyttää se tarkastustapa, jolla tilintarkastaja on antamaansa lausuntoon päätenyt. Lisäksi työpapereiden avulla voidaan varmistua siitä, että kaikki tarkastukseen aiotut ja siihen kuuluvat seikat on varmasti käyty läpi, mutta dokumentointi kuuluu myös olennaisesti hyvään tilintarkastustapaan. Työpaperit tulisi laatia siten, että toinen kokenut tilintarkastaja, joka ei ole ennen ollut tekemisissä kyseisen tarkastuskohteen kanssa, päätyy samaan käsitykseen tarkastuskohteesta. Työpaperit voidaan laatia kirjallisena ja selväkielisenä, mutta niiden sähköinen tallentaminen tai muulle tietovälineelle tallentaminen on myös mahdollista. (Horsmanheimo – Steiner 2008, 290–292; KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008a, 244–245.)

Tilintarkastusalan suositusten mukaan tilintarkastuksessa myös suunnittelu tulisi dokumentoida. Käytännössä tämä ei yleensä toteudu, ainakaan yksin toimivien tilintarkastajien keskuudessa, sillä yleisesti ottaen heidän tarkastuskohteensa ovat pieniä, joten ajankäytön ja ajoituksen suunnittelun lisäksi muut toimenpiteet ovat yleensä tarpeettomia. Tällöin on yleistä käyttää vakiomuotoista tehtäväluetteloa, joka voi olla tilintarkastajan itsensä tai tilintarkastajain järjestön laatima. (Riistama 2006, 41–42.)

Tarkastustyön käytännön toteutus

Tarkastustyö toteutetaan käytännössä aiemmin laadittujen suunnitelmien pohjalta. Mikäli tarkastettava kohde on iso, tulee tarkastustoimenpiteet suorittaa laajasti. Tällöin on tärkeää laatia tarkka ja aikataulutettu tilintarkastusohjelma, jossa on huomioitu ajankäyttö ja tarkastuksen eri painopistealueet. Käytännössä tarkastukseen kuuluu usein tarkastuskohteen toimitiloihin ja toimintoihin tutustumista sekä eri toimipisteisiin kohdistuvia tarkastuskäyntejä. Tarkastuksessa on hyvä käyttää apuna yrityksen johtoa keskustelemalla heidän ja muiden vastuuhenkilöiden kanssa sekä tutustua pöytäkirjoihin, kirjeenvaihtoon, sopimuksiin ja muuhun kirjalliseen aineistoon. Lisäksi tilintarkastaja suorittaa luonnollisesti myös kirjanpidon ja muun laskentatoimen tarkastuksen sekä inventointien tarkastuksen. Tilintarkastajan olisi hyvä sopia mahdolliset tarkastuskäynnit etukäteen, jotta henkilöstö voi varautua hänen tuloonsa järjestämällä pyydetty aineisto valmiiksi sekä varaamalla asianmukaiset työtilat tilintarkastajan käyttöön. Vastuuhenkilöiden laatimien selvitysten käyttö helpottuu, kun tilintarkastajan käynneistä ilmoitetaan etukäteen asianomaisille. Yllätystarkastukset eivät kuulu nykyään tilintarkastuksen suorittamisen

tehtäväkenttään, vaan tavoitteena on avoin ja systemaattinen työskentelyilmapiiri. Erikoistapauksissa yllätystarkastukset saattavat olla perusteltuja, mutta tällöin on syytä ilmoittaa asiasta etukäteen yhtiön hallitukselle, johdolle tai esimiehille riippuen tarkastuksen kohteesta. (Kokkonen 1994, 22.)

Mikäli tarkastustyötä suorittaa kaksi tai useampi tilintarkastaja on syytä sopia siitä, miten tarkastustyö jaetaan. Tarkastus on mahdollista jakaa siten, että jokainen tutustuu eri kohteeseen ja tarkastaa eri asiat, mutta näinkin toteutettu tarkastus on aina yhteisvastuullista. (Kokkonen 1994, 22.) Tilintarkastuksen suorittaminen päättyy tilintarkastajan raportointiin, josta kerrotaan luvussa 3.

2.4 Hyvä tilintarkastustapa

Tilintarkastuslaki (13 § ja 22 §) edellyttää tilintarkastajaa noudattamaan tarkastustyössään hyvää tilintarkastustapaa. Hyvä tilintarkastustapa käsitetään jatkuvasti kehittyväksi, yleiseksi tapaoikeudeksi, joka muodostuu KHT-yhdistyksen Tilintarkastusalan suosituksista, tuomioistuinten päätöksistä, Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan ja Valtion tilintarkastuslautakunnan ratkaisuksista sekä tilintarkastusalan ammattikirjallisuudessa hyväksytyistä tulkinnoista. (Tilintarkastajien raportointityöryhmä 1998, 18–19.) Hyvää tilintarkastustapaa voidaan kuitenkin pitää tilintarkastusalalla tilintarkastajan toimintaa ohjaavana tapanormistona. Myös muilla liiketoiminnan aloilla vallitsee omat hyvään toimintatapaan perustuvat normistonsa ja hyvä tilintarkastustapa voidaankin rinnastaa esimerkiksi hyvään asianajajatapaan ja hyvään kirjanpilotapaan. Normistot auttavat palvelujen käyttäjiä ja muita sidosryhmiä arvioimaan palvelujen sisältöä ja sitä, onko palveluntarjoaja toiminut asianmukaisella tavalla. (Horsmanheimo ym. 2007, 140.)

Vuonna 1994 ilmestyneessä tilintarkastuslain hallituksen esityksen perusteluissa on kuvaus siitä, mitä hyvän tilintarkastustavan velvoittavuudella tarkoitetaan:

Hyvän tilintarkastustavan velvoittavuudella tarkoitetaan velvollisuutta toimia tilintarkastustehtävissä huolellisen ammattihenkilön yleisesti noudattaman tilintarkastuskäytännön mukaisesti. Tilintarkastajan tulee käyttää hyväkseen tilintarkastuksen suunnittelussa, toteutuksessa ja raportoinnissa menetelmiä, joita huolelliset ammattihenkilöt yleisesti käyttävät. Hyvä tilintarkastustapa on hyvään asianajotapaan ja hyvään kirjanpilotapaan rinnastettavaa tapaoikeutta. Tilintarkastajan tulee toiminnassaan noudattaa sekä eettisesti että ammatillisesti hyväksyttäviä periaatteita.

(Fraktman – Vuopala 2008, 42.)

Hyvää tilintarkastustapaa ei ole laissa määritelty mitenkään erityisemmin, eikä sille voida antaa näin ollen yksiselitteistä sisältöä. Sen voidaan kuitenkin käsittää sisältävän kaikki ne toimenpiteet, mitä huolellinen tilintarkastaja tekee ja miten hän sen tekee. Hyvä tilintarkastustapa velvoittaa hyväksytyjen tilintarkastajien lisäksi myös maallikkotilintarkastajia ja ei-hyväksytyjä ammattitilintarkastajia, suorittivatpa he sitten lakisääteistä tai muuta sopimukseen perustuvaa tehtävää. (Aho – Vänskä 1996, 81.) Hyvää tilintarkastustapaa noudattava tilintarkastaja on siis sitoutunut noudattamaan lakeja, asetuksia sekä alansa ammattijärjestöjen suosituksia. KHT-yhdistyksen suositusten tavoitteena on ohjeistaa tilintarkastuksen suorittamiseen liittyviä yleisiä näkökohtia ja antaa ohjeita tarkastuksen suunnittelusta, toteutuksesta sekä raportoinnista siten, että tehtävä tulee suoritetuksi kokonaisuudessaan hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. (Koskela, Leppiniemi, Puttonen & Virtanen 1998, 78–79.)

Uusi tilintarkastuslaki toi merkittäviä muutoksia myös hyvää tilintarkastustapaa koskevaan sääntelyyn. Vanhassa tilintarkastuslaissa hyvän tilintarkastustavan sisältö esitettiin tilintarkastuksen sisältöä käsittelevässä 4 luvussa. Uudessa tilintarkastuslaissa hyvän tilintarkastustavan sääntely on jaettu kahteen eri pykälään. Tilintarkastuksen sisältöä koskevassa 3 luvussa ovat säännökset kansainvälisistä tilintarkastusstandardeista (TilintL 13 §) ja tilintarkastajaa koskevia muita säännöksiä käsittelevä 4 luku sisältää säännökset hyvän tilintarkastustavan velvoittavuudesta (TilintL 22 §). Hyvää tilintarkastustapaa koskevat säännökset ovat luonteeltaan yleissäännöksiä ja ne määrittävät hyvän tilintarkastustavan olevan keskeinen tilintarkastajan toimintaa ohjaava normisto. (Horsmanheimo ym. 2007, 139.)

Tilintarkastuslain 13 §:n mukaista normistoa käytetään silloin, kun tilintarkastaja suorittaa tilintarkastuslain 1.1 §:n 1 kohdan mukaista tilintarkastustehtävää, eli kyseessä on kirjanpitolain 1 luvun 1 §:ssä tarkoitettu kirjanpitovelvollisen yhteisön tai säätiön tilintarkastus. Seuraavassa kyseinen lainkohta:

Kansainväliset tilintarkastusstandardit

Sen lisäksi, mitä tässä laissa ja sen nojalla annetuissa säädöksissä säädetään, 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetussa tehtävässä on noudatettava tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta, direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY muuttamisesta sekä neuvoston direktiivin 84/253/ETY kumoamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY 26 artiklassa tarkoitettuja, yhteisössä sovellettaviksi hyväksytyjä tilintarkastusstandardeja (kansainväliset tilintarkastusstandardit).

(Tilintarkastuslaki 13.4.2007/459 13§)

Tilintarkastuslain 1.1 §:n 2 kohdan ja tilintarkastuslain 1.2 §:ssä tarkoitetuissa lakisääteisissä ja sopimusperusteisissa tilintarkastustoimissa hyvän tilintarkastustavan määrittämisessä käytetään tilintarkastuslain 22.1 §:n yleissäännöstä. (Horsmanheimo ym. 2007, 139.) Seuraavassa kyseinen lainkohta:

Hyvän tilintarkastustavan velvoittavuus

Tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa tässä laissa tarkoitettuja tehtäviä suorittaessaan.

(Tilintarkastuslaki 13.4.2007/459 22.1§)

Tilintarkastaja ei käytännön työssään aktiivisesti ajattele hyvän tilintarkastustavan velvoittavuutta. Työskennellessään KHT-yhteisössä, tilintarkastaja toimii yhteisön sääntöjen ja arvojen mukaan, jotka ovat yhteneväiset hyvän tilintarkastustavan kanssa ja monessa suhteessa jopa ylittävät sen. KHT-yhteisöjen säännöille toimii pohjana ISA-standardit. Hyvän tilintarkastustavan noudattaminen on osa jokapäiväistä työtä, mutta tilintarkastaja ei yleisesti ottaen ajattele asiaa itsenäisenä toimijana. Hyvän tilintarkastustavan käsitettä on pidetty erityisen tärkeänä aikana, jolloin sääntelyä ei ollut kuin tilintarkastuslaissa. Lisäksi tehtävissä, joissa muu sääntely on vähäistä, korostuu hyvän tilintarkastustavan merkitys erityisesti. (Valovirta, haastattelu 23.6.2009.)

Tilintarkastaja törmää yllättävän usein tilanteisiin, joissa hyvä tilintarkastus- tai tilintarkastajatapa voi vaarantua. Näin käy, mikäli tarkastettavassa yhteisössä harjoitetaan epäeettistä tai rikollista toimintaa. Tällöin toimeksianto jää tosin suorittamatta, sillä tilintarkastaja irtaantuu tilanteista, joissa yritys ei toimi lakien puitteissa. Muita tilanteita ovat esimerkiksi osakeyhtiön osakkaiden tasapuolinen kohtelu. Tilintarkastaja kohtaa välillä tilanteita, joissa pääomistaja yrittää saada tilintarkastajan hoitamaan asioita niin, että se on eduksi pääomistajalle, mutta loukkaa muiden osakkaiden oikeuksia. Hankalia tilanteita syntyy myös esimerkiksi yrityskauppoja tehtäessä, jolloin tilintarkastaja saattaa edustaa kumpaakin osapuolta. Tällöin saattaa olla vaikeutena toimia täysin puolueettomasti molempien hyväksi. Yksi ryhmä ovat yritykset, jotka noudattavat osakehtiölakia ja yhtiöjärjestystä ja hoitavat kirjanpito- ja tilinpäätösasiansa moitteetta, mutta harrastavat muutoin epäilyttävää toimintaa esimerkiksi ympäristörikosten tai ohimyyntien muodossa. Tilintarkastajan toimivaltaan kuuluu vain kirjanpidon, hallinnon, tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tarkastaminen, joten hän ei voi puuttua muihin epäkohtiin. Tulokintakysymyksiä syntyy myös verosuunnittelun alueella, jossa aggressiivisen verosuunnittelun ja rikollisen toiminnan raja saattaa olla häilyvä. Verotukselliset asiat ovat monessa suhteessa tulkinnanvaraisia, eivätkä tilintarkastajan ja omistajan näkemykset aina täsmää. (Valovirta, haastattelu 23.9.2009.) Tilintarkastaja joutuu toimimaan välillä ym-

päristössä, jossa oma moraalit saattaa joutua koetukselle, vaikka oma työ tulee suoritettua hyvän tilintarkastustavan rajoissa.

Hyvän tilintarkastus- ja tilintarkastajataavan ero on häilyvä. Hyvän tilintarkastustavan voidaan edelleen tulkita sisältävän hyvän tilintarkastajataavan. Käsitteet voidaan kuitenkin erottaa siten, että hyvän tilintarkastustavan voidaan katsoa määrittelevän enemmänkin tilintarkastustekniikkaa ja sitä miten tilintarkastustehtävä suoritetaan asianmukaisesti. Hyvä tilintarkastajataava taas määrittää tilintarkastajan eettiset säännöt sekä sen, miten huolellisesti tilintarkastajan odotetaan toimivan. (Horsmanheimo ym. 2007, 140.)

2.5 Hyvä tilintarkastajataava

Hyvä tilintarkastajataava on säännöstö, jonka mukaan tilintarkastajien odotetaan toimivan ja käyttäytyvän. Tilintarkastajilla on yhteiskunnallisesti tärkeä tehtävä. Käyttämismisellään ja ulkoisella kuvallaan he pyrkivät vahvistamaan luottamusta, jota yhteiskunta ja yleisö heihin kohdistavat. (Koskela ym. 1998, 90.)

KHT-yhdistys on asettanut normeja, joita he toivovat jäsentensä noudattavan tilintarkastustyössään (Koskela ym. 1998, 90):

- käyttäytyminen
- riippumattomuus
- tilintarkastajalle sopimaton toiminta
- ammatin harjoittaminen
- vaitiolovelvollisuus
- suhde kollegoihin
- tiedottaminen ja markkinointi
- palkkion määräytyminen
- tarjouksen antaminen
- ammattitaidon ylläpitäminen.

Tilintarkastajan on käyttäydyttävä aina rehellisesti sekä noudatettava yhteiskunnan määräämiä lakeja ja asetuksia. Hänen tulee myös välttää kaikkia toimia, jotka ovat hänen ammatilleen haitaksi. Tilintarkastajan tulee myös aina olla riippumaton suorittaessaan tilintarkastusta ja muita tehtäviä. Riippumattomuus merkitsee sitä, että tilintarkastaja pystyy harjoittamaan toimintaansa itsenäisesti ja puolueettomasti. Mikäli riippumattomuusehto ei tilintarkastajan mielestä täyty, tulee hänen tällöin kieltäytyä tehtävän vastaanottamisesta tai luovuttava siitä. (Koskela ym. 1998, 90–91.) Tilintarkastajan riippumattomuus ei kuitenkaan voi missään tilanteessa olla täydellistä, vaan hän on aina tietysti määrin riippuvainen toisista ihmisistä ja vallitsevista tilanteista. Tärkeintä on kuitenkin saada riippuvuutta aiheuttavat tekijät minimoitua niin, että tarkastuksen objektiivisuus säilyy. (Saarikivi 2000, 62–63.)

Ylensä toimeksiannoista ei ole tarvetta kieltäytyä, mikäli riippumattomuutta uhkaavat tekijät ovat merkityksettömiä tai tilintarkastaja on ryhtynyt riippumattomuutta turvaaviin toimenpiteisiin (Tilintarkastuslaki 13.4.2007/459). Tilintarkastajan riippumattomuussääntöä sovelletaan vain tilintarkastuslain 1.1 §:n mukaisiin, tilintarkastajan lakisääteisiin, tarkastustehtäviin. Riippumattomuusvaatimuksella on tarkoitus varmistaa tilintarkastajan puolueettomuus ja objektiivisuus, jolloin voidaan olla varmoja yrityksen talouden asemasta annettavan lausunnon luotettavuudesta. Objektiivisuus toteutuu tarkastuksessa silloin, kun se on voitu toteuttaa siten, että tilintarkastajan henkilökohtaiset näkemykset ja tapauskohtaiset mielipiteet eivät ole vaikuttaneet tarkastustulokseen. (Aho – Vänskä 1996, 35–38.)

Hyvä tilintarkastajatapa asettaa rajoituksia myös tilintarkastajan suorittamalle muulle sopimattomalle toiminnalle, jolla tarkoitetaan sellaista tilintarkastajan harjoittamaa ansiotoimintaa tai elinkeinonharjoittamista, joka saattaa vaikuttaa haitallisesti hänen itsenäisyyteensä tai puolueettomuuteensa tilintarkastajana. Hyvän tilintarkastajatavan mukainen ammatinharjoittaminen tarkoittaa sitä, että tilintarkastajalla on riittävästi tietoa mielipiteen muodostamiseksi ja hänen on hoidettava tilintarkastustehtävä hyvää tilintarkastustapaa noudattaen. Mikäli tilintarkastaja käyttää tarkastuksessa apulaista, hän vastaa myös tämän tekemästä työstä. (Koskela ym. 1998, 91–92.)

Vaitiolo velvollisuuden noudattaminen merkitsee sitä, että tilintarkastaja ei kerro tietoonsa saamiaan asioita kenellekään ulkopuoliselle, ellei laki velvoita häntä siihen tai jollei toimeksiantajalta ole saatu siihen lupaa. Tilintarkastaja ei saa käyttää saamiaan tietoja omaksi hyödykseen tai jonkun ulkopuolisen tahon hyödyksi tai vahingoksi. Kaikki tarkastuskohteen tiedot on tarkoitettu vain tilintarkastuksen asianmukaiseksi hoitamiseksi. Tilintarkastajan suhde omiin kollegoihin tulee olla sellainen, että hän voi omalta osaltaan edistää tilintarkastajien välisiä suhteita ja hänen tulee muutoinkin toimia siten, että hän edistää oman ammattikuntansa yhtenäisyyttä. (Koskela ym. 1998, 92–93.)

Markkinoidessaan ja tiedottaessaan palveluistaan, tilintarkastajan tulee noudattaa hyvää makua ja ammattietiikkaa. Hän ei saa käyttää ilmaisia, jotka voivat olla harhaanjohtavia tai alentaa ammattikunnan arvoja. Palkkion määräytymisessä on otettava huomioon tilintarkastajalta edellytetyt tiedot ja hänen kokemuksensa sekä tarkastustyön laajuus ja luonne. Palkkion ei pidä olla kohtuuton eikä liian vähäinen ja palkkio ei saa olla riippuvainen tarkastustyön tuloksesta. (Koskela ym. 1998, 93.)

Tilintarkastajan antaessa tarjousta palveluksistaan, hänen tulee varmistua riippumattomuutensa säilymisestä. Tarjouksesta pitää ilmetä ne tiedot ja edellytykset, joiden perusteella tarjous annetaan sekä mahdolliset varaukset sellaisten tapahtumien varalta, jotka voivat pakottaa poikkeamaan tarjouksessa mainitusta palkkiosta. Tarjouksen tulee olla laadullisesti ja laajuudeltaan riittävän yksityiskohtainen ja tilintarkastajan palkkio ei saa olla pienempi kuin tarkastustyön arvioidut kustannukset. (Koskela ym. 1998, 93.)

Tilintarkastajan on itse huolehdittava jatkuvasti ammattitaitonsa ylläpitämisestä erilaisten täydennyskoulutusten avulla. Tilintarkastajan uran alussa koulutus on lähinnä syventävää koulutusta. Erikoistumiskoulutusta voidaan antaa tarpeen mukaan uran edessä ja erityisen tärkeää on ajantasaiskoulutus, joka varmistaa tilintarkastajan tietotaidon ajantasaisuuden. Tilintarkastajia auktorisoivat yhteisöt tarkkailevat tilintarkastajien ammatillista tasoa ja jos tilintarkastaja ei harjoita ammattiaan riittävän laajasti moneen vuoteen, saattaa hän menettää tilintarkastaja-auktorisointinsa. Tällöin on arvioitu tilintarkastajan ammattitaidon heikentyneen siten, ettei hän kykene suorittamaan riittävän laadukasta tarkastustyötä. (Koskela ym. 1998, 94.)

Hyvän tilintarkastustavan tavoitteena on määrittää keinot tilintarkastuksen päämäärän eli luotettavan tilintarkastuskertomuksen saavuttamiseksi. Hyvän tilintarkastajataavan tavoitteena taas on määrittää ne periaatteet, joita tulee noudattaa tarkastustyössä. (Horsmanheimo ym. 2007, 141.)

2.6 Tilintarkastusevidenssi

Tilintarkastajan on pystyttävä hankkimaan tilintarkastuksesta annettavien lausuntojen pohjaksi riittävästi tarkoitukseen sopivaa tilintarkastusevidenssiä. Tilintarkastajan ei ole tarkoituksenmukaista käsitellä ja tarkastaa kaikkea saatavilla olevaa tietoa, vaan hän valitsee koko aineistosta tarpeellisen määrän johtopäätösten tekemiseen. Tilintarkastaja hankkii tilintarkastusevidenssiä yhdistelemällä kontrollien testausta ja aineistotarkastusta. Esimerkiksi kirjanpitoaineiston testaaminen tapahtuu käytännössä analysoimalla ja tarkastelemalla sitä yksityiskohtaisesti, suorittamalla uudelleen tiettyjä toimenpiteitä, joita taloudellisessa raportointiprosessissa on tilikauden aikana tehty. Erilaisilla tilintarkastustoimenpiteillä tilintarkastaja voi varmistua kirjanpitoaineiston johdonmukaisuudesta, luotettavuudesta ja sen tilinpäätökseen täsmävyyydestä. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2007, 442.) Koska kaikkea saatavilla olevaa aineistoa ei ole järkevää tai edes mahdollista tutkia, tilintarkastaja voi käyttää esimerkiksi otantamenetelmää valitessaan tarkastettavaa aineistoa (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2007, 444).

Kirjanpitoaineiston lisäksi tilintarkastajan tulee tutkia myös muita kohteita riittävän tilintarkastusevidenssin saamiseksi, sillä pelkkä kirjanpitoaineisto ei anna riittävää määrää tilintarkastusevidenssiä tilintarkastuslausunnon pohjaksi. Kokouspöytäkirjat, kolmansien osapuolien vahvistukset, analytiikkoraportit, vertailutiedot kilpailijoista, kontrollikäsikirjat, tiedustelut, havainnointi ja yksityiskohtainen tarkastus ovat esimerkkejä muista kohteista, joista tilintarkastaja voi hankkia evidenssiä tilintarkastuslausuntonsa pohjaksi. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2007, 442.)

Tilintarkastajalla on käytössään useita metodeita, joilla hän yrittää saada riittävästi pätevää todistusaineistoa. Hän voi hankkia sitä tarkastuksella (inspection), havainnoinnalla (observation), kyselyillä (inquiry), varmennuksella (confirmation) tai analyttisiä todisteita etsimällä (analytical tests). Tarkastuksilla tilintarkastaja pystyy varmistumaan esimerkiksi asiakkaan ilmoittaman omaisuuden määrän oikeellisuudesta eri dokumentteja ja asiakirjoja tarkastamalla. Havainnointi käsittää asiakasyrityksen työntekijöiden käytännön työskentelyn seuraamista ja tarkkailua. Erityisesti tarkastustyön alkaessa tilintarkastaja usein kiertelee asiakkaan tiloissa ymmärtääkseen ja saadakseen hyvän kuvan tämän liiketoiminnasta. Kyselyillä tilintarkastaja voi esittää, asiakkaalle tai jollekin kolmannelle osapuolelle, suullisia tai kirjallisia kysymyksiä, joiden avulla tilintarkastaja voi arvioida ja ymmärtää asiakkaan liiketoimintaa ja yritysympäristöä. Varmennuksena voidaan pitää tilintarkastajan kolmannelta osapuolelta saamaa kirjallista kuvausta esimerkiksi pankkilainan tai talletuksen määrästä. Analyttiset todisteet taas sisältävät suhde- ja kehityssuunta-analyysejä. Esimerkiksi merkittävät liikevaihdon muutokset eri ajanjaksojen välillä saattaa kieliä mahdollisesta kirjanpidollisesta virheestä tai muusta sääntöjen vastaisesta menettelystä. (Defliese ym. 1987, 154–156.)

Yksi tärkeä tarkastuksen kohde ovat niin kutsutut olennaiset tilit. Evidenssin hankkimisen menetelmät vaihtelevat tileittäin. Vaihto-omaisuuden määrästä voidaan saada todisteet esimerkiksi seuraamalla fyysisesti varaston inventointia. Toisaalta on tärkeää tarkastaa myös varaston arvostuksen oikeellisuus eli se, että se on arvostettu alimpaan arvoonsa. Tästä saadaan viitteitä vertaamalla osto- ja myyntihintoja ja tekemällä erilaisia tarkastuslaskelmia. Palkka-aineiston oikeellisuudesta saadaan todisteita erilaisilla analysointimenetelmillä, joissa voidaan katsoa esimerkiksi suurimmat palkat. Kulutilien tapahtumia taas voidaan verrata edellisten vuosien tapahtumiin. Menetelmät siis vaihtelevat kohteesta riippuen. (Valovirta, haastattelu 23.6.2009.)

Hankkiessaan tilintarkastusevidenssiä, tulee tilintarkastajan olla tietoinen sen tarpeellisesta määrästä sekä varmistua sen relevanttiudesta ja luotettavuudesta. Tilintarkastusevidenssin määrä ei riipu asiakkaasta. Tilintarkastusevidenssin määrän mittana voidaan käyttää tarpeellisen määrän käsitettä. Tarpeellinen määrä määräytyy tarkastuskohteen riskisyyden perusteella eli mitä riskisempi kohde, sitä enemmän, luotettavampaa ja relevantimpaa tilintarkastusevidenssiä tarvitaan. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2007, 443.) Tilintarkastusriskit jakaantuvat neljään riskiin, jotka voidaan esittää tarkastusriskimallin muodossa. Havaitsemisriski (detection risk), sisäinen riski (inherent risk) sekä kontrolliriski (control risk) muodostavat yhdessä tarkastusriskin (audit risk). Havaitsemisriski muodostuu siitä, että tilintarkastaja ei jostain syystä havaitse olennaista virhettä. Sisäinen riski muodostuu siitä, että tarkastuskohteessa on todennäköisesti olennaisia virheitä sisäisten kontrollien puutteesta johtuen. Kontrolliriski muodostuu, kun asiakkaan sisäiset kontrollit eivät havaitse olennaista virhettä. Tarkastusriski toteutuu, mikäli edellä mainituista riskeistä johtuen tilintarkastajalta jää huomaamatta tilin-

päätöslaskelmassa oleva olennainen virhe ja hän antaa puhtaan tilintarkastuskertomuksen. (Arens, Elder & Beasley 2005, 241 – 242.) Tilintarkastusevidenssin määrä ei kuitenkaan koskaan korvaa sen laatua. Tilintarkastusevidenssin luotettavuuteen vaikuttavat sen lähde ja luonne. Luotettavuuden arviointi on usein vaikeaa, sillä luotettavana pidetyn ulkopuolisen lähteen antama tieto ei välttämättä olekaan luotettavaa ellei lähde ole perehtynyt kyseiseen asiaan. Tämän seikan arviointi ja luotettavaksi toteaminen ei kuitenkaan aina ole tilintarkastajalle mahdollista. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2007, 443.)

Evidenssin luotettavuutta on usein hyvin vaikea käytännössä todentaa. Käytännön työssä tulee usein eteen tilanteita, joissa asiakkaalla on pyrkimyksenä kaunistella varaston arvoa, myyntisaamiset on arvostettu väärin eli esimerkiksi luottotappioita ei ole halettu kirjata tai mahdollisia vahingonkorvausvaateita ei ole otettu huomioon. Tilintarkastusevidenssin luotettavuudesta on laadittu muutamia yleistyksiä. Hankitun tiedon katsotaan olevan luotettavampaa, mikäli se on hankittu tarkastettavan yhteisön ulkopuolisesta lähteestä tai silloin, kun tilintarkastaja on hankkinut evidenssin itse havainnoimalla. Epäsuorasti tai päättelemällä hankittua evidenssiä ei pidetä tarpeeksi luotettavana. (Valovirta, haastattelu 23.6.2009.) Paperilla, sähköisesti tai muussa muodossa dokumentoitua evidenssiä pidetään luotettavampana kuin esimerkiksi jälkeenpäin suullisesti annettua selvitystä. Lisäksi alkuperäisiä dokumentteja pidetään aina kopiota luotettavampana evidenssinä. Tilintarkastus ei lähtökohtaisesti sisällä dokumenttien aitouden selvitystä, mutta tilintarkastajan tulee kuitenkin osaamisensa rajoissa pyrkiä varmistumaan evidenssin aitoudesta. Lisäksi on tärkeää pystyä varmistumaan erityisesti tarkastettavana olevan yhteisön tuottaman tiedon oikeellisuudesta ja täydellisyydestä. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2007, 443–444.) Valovirta pitää (haastattelu 23.6.2009) evidenssin hankinnassa lähtökohtana sitä, että tietoa pyritään saamaan yrityksen ulkopuolelta mahdollisimman laajasti. Tietolähteinä käytetään usein pankkeja ja luottolaitoksia sekä ulkopuolisia varastoja. Mikäli vain mahdollista, evidenssiä on aina syytä hakea laajemmin, kuin vain henkilöiltä, jotka ovat vastuussa tilinpäätöksen laadinnasta. Evidenssin hankinnassa tyypillinen tilanne kuitenkin on se, että sitä ei koskaan voi saada tarpeeksi. Tarpeellinen määrä perustuu pitkälti ammatilliseen harkintaan ja se tosiaan, että kaikkea tietoa ei saa, on vain hyväksyttävä. Yrityksen aikaisempi virhehistoria vaikuttaa vahvasti olennaisuuden määrittämiseen ja siten myös evidenssin tarpeelliseen määrään. (Valovirta, haastattelu 23.6.2009.)

Tilintarkastajan on hyvä muistaa, että evidenssin hankkiminen hinnalla millä hyvänsä ei ole tarkoituksenmukaista, vaan hänen tulee arvioida evidenssin hankkimisesta syntyviä kustannuksia suhteessa sen hyödyllisyyteen. Toisaalta kustannuskysymys tai evidenssin hankkimisen vaikeus eivät saa olla syynä tarkastustoimenpiteestä luopumiselle. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2007, 444.)

Yrityksen johto on vastuussa siitä, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan, mutta se ottaa kantaa myös tilinpäätöksen laatimiseen liittyviin kysymyksiin antamalla erilaisia tilinpäätöskannanottoja. Kannanotot ovat johdon mahdollisuus ottaa kantaa siihen miten tilinpäätöksen eri elementit kirjataan, arvostetaan, esitetään ja mitä tietoja esitetään. Tilintarkastajan käyttämiä kannanottoja on useita (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008a, 371):

- tapahtuminen – liiketapahtuma tai muu tapahtuma on tapahtunut ja kohdistuu kyseiseen tilikauteen
- täydellisyys – kaikki liiketapahtumat ja muut tapahtumat on kirjattu ja tilinpäätöstiedot on annettu
- oikeellisuus – kaikki kirjaukset on kirjattu oikein ja oikealle tilikaudelle
- katko – liiketapahtumat ja muut tapahtumat on kirjattu oikealle tilikaudelle
- luokittelu – liiketapahtumat ja muut tapahtumat on kirjattu oikeille tileille
- olemassaolo – varat, velat ja oma pääoma ovat olemassa
- oikeudet ja velvoitteet – varat ja velat kuuluvat tarkastuskohteelle tietyllä hetkellä
- arvostaminen ja kohdistaminen – varat ja velat on kohdistettu ja arvostettu asianmukaisesti
- ymmärrettävyys – taloudellinen informaatio on esitetty ja kuvattu asianmukaisesti, ja tilinpäätöksen tiedot ovat selkeät.

Tilintarkastajan käyttämät kannanotot voidaan jaotella eri tarkastuskohteille. Tarkastettavana olevan tilikauden aikaisia liiketapahtumien lajeja ja muita tapahtumia koskevana kannanottoina esitetään usein tapahtuminen, täydellisyys, oikeellisuus, katko ja luokittelu. Olemassaolo, oikeudet ja velvoitteet, täydellisyys sekä arvostaminen ja kohdistaminen ovat tarkastettavana olevan tilikauden lopun tilisaldoja koskevia kannanottoja. Esittämistapaa ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevana kannanottoina voidaan käyttää tapahtumista, oikeuksista ja velvoitteista, täydellisyyttä, luokittelua ja ymmärrettävyyttä sekä oikeellisuutta ja arvostusta. Edellä kuvattu tapa on yksi, jolla tilintarkastaja voi käyttää kannanottoja. Hän voi ilmaista ne myös jollakin muulla tavalla. Pääasia on, että kaikki vaaditut seikat tulevat huomioon otetuksi. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008a, 371–372.) Valovirta tähdentää (haastattelu 23.6.2009), että jokaisen olennaisen tilin jokaiseen kannanottoon pitää saada riittävästi evidenssiä tukemaan sitä, ettei siinä ole olennaista virhettä. Erilaiset kannanotot myös vaativat erilaisia tarkastustoimenpiteitä.

3 TILINTARKASTUSLAIN EDELLYTTÄMÄT TILINTARKASTAJAN RAPORTIT

3.1 Tilintarkastuskertomuksen sisältö

Tilintarkastuskertomus on tärkein tilintarkastajan laatima kirjallinen raportti, joka tehdään yrityksen kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tarkastuksen pohjalta. Tilintarkastuskertomuksessa raportoidaan tarkastustyön tuloksista ja se on laadittava jokaiselta tilikaudelta. (Horsmanheimo – Steiner 2008, 328.) Tilintarkastuskertomuksesta säädetään tilintarkastuslain 15 §:ssä, jossa määritellään tilintarkastuskertomuksen olevan kullakin tilikaudelta annettava, päivätty ja allekirjoitettu asiakirja. Tilintarkastuskertomuksessa tulee lain mukaan yksilöidä tarkastettavana oleva tilinpäätös sekä ilmoittaa tilinpäätöksen laadinnassa käytetty tilinpäätössäännöstö. Lisäksi tulee ilmoittaa kansainvälisten tilintarkastusstandardin noudattamisesta. (Tilintarkastuslaki 13.4.2007/459.)

Tilintarkastajan laatima tilintarkastuskertomus ei ole osa yrityksen tilinpäätöstä, vaikka tilintarkastaja saattaa joskus joutua antamaan tilinpäätöksestä puuttuvia tai siihen kuuluvia tietoja (Riistama 1999, 275). Se on kuitenkin tilinpäätöksen tapaan julkinen asiakirja, joka on toimitettava tilinpäätöksen mukana rekisteriviranomaisille. Yrityksen tilinpäätökseen tutustuvan henkilön kannattaa lukea myös tilinpäätöksestä annettu tilintarkastuskertomus (Aho – Vänskä 1996, 112). Itse tilinpäätöksen laatiminen kuuluu yrityksen vastuunalaisen johdon tehtäviin ja tilintarkastajan tehtävänä on tarkastaa laadittu tilinpäätös määrättyjen sääntöjen ja suositusten mukaan (Riistama 1999, 275).

Suomessa tilintarkastuslaki sisältää voimassa olevat säännökset, jotka koskevat tilintarkastuskertomuksessa lausuttavista seikoista, mutta se ei sisällä yksityiskohtaisia sääntöjä tilintarkastuskertomuksen sisällöstä ja muodosta (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2003, 28). Tilintarkastuskertomuksen muoto ja sisältö määräytyvät hyvän tilintarkastustavan ja ISA-standardien mukaan. Näistä seikoista antaa ohjeita KHT-yhdistyksen Tilintarkastusalan standardit ja suositukset -kirjan suositus 700 (Tilintarkastussuositus 700: Tilintarkastuskertomus ja muu tilintarkastajan raportointi). Tilintarkastuskertomuksen päiväämisestä ja allekirjoittamisesta samoin kuin tilinpäätöksen yksilöinnistä ja noudatetun tilinpäätössäännöstön mainitsemisesta sekä kansainvälisten tilintarkastusstandardien noudattamisen ilmoittamisesta on säädetty voimassa olevan tilintarkastuslain 15 §:ssä, eivätkä ne perustu suosituksiin vaan Suomen tilintarkastuslakiin. Näistä seikoista on ollut maininta tilintarkastusstandardi 700:ssa, mutta lakiuudistuksen myötä niistä on tullut velvoittavia. (Horsmanheimo – Steiner 2008, 328). Kumotussa tilintarkastuslaissa (28.10.1994/936) ei oltu säädetty edellä mainituista seikoista, mutta esimerkiksi päiväämis- ja allekirjoituskäytäntöön ei tullut lainmuutoksen myötä muutosta,

koska ne ovat kuuluneet hyvän tilintarkastustavan mukaiseen tilintarkastuskertomukseen jo aiemmin. Vaatimus tilintarkastuksen kohteena olevan tilinpäätöksen yksilöinnistä ei ole kuulunut kumottuun tilintarkastuslakiin. Tilintarkastaja on kuitenkin jo ennen uuden lain voimaantuloa käytännössä ilmoittanut tilintarkastuskertomuksessa tarkastettavan kohteen nimen ja yksilöinyt sen tilikauden, jonka kirjanpitoa, tilinpäätöstä, toimintakertomusta ja hallinnon tarkastusta kyseinen tilintarkastus koskee. Tähän ei tilintarkastuslain uudistus ole tuonut muutosta aikaisempaan käytäntöön verrattuna. Se, mihin lakiuudistus on tuonut muutoksen, on tarkastuskohteen yritys- ja yhteisötunnuksen yksilöiminen, minkä merkitseminen ei ole lakiuudistukseen asti ollut yleinen käytäntö. Tilintarkastuslaki velvoittaa tilintarkastajaa ilmoittamaan tilintarkastuskertomuksessaan myös tilinpäätössäännöstön, jonka mukaan tilinpäätös on laadittu. Myös tämä ilmoitus on käytännössä kuulunut jo ennen lakiuudistusta hyvän tilintarkastustavan mukaisesti laadittuihin tilintarkastuskertomuksiin. Käytännössä tilintarkastaja ilmoittaa kertomuksessa sen, onko tilinpäätös laadittu Suomen kirjanpitolainsäädäntöä vai Euroopan unionissa hyväksytyjä IFRS-standardeja hyväksi käyttäen. Kansainvälisten tilintarkastusstandardien noudattamista koskeva ilmoitus sen sijaan on täysin uusi, sillä aikaisemmassa tilintarkastuslaissa ei ole ollut vaatimusta, jonka mukaan niitä olisi tullut noudattaa. (Horsmanheimo – Steiner 2008, 328–329; Horsmanheimo ym. 2007, 94–97; Tilintarkastuslaki 28.10.1994/936; Tilintarkastuslaki 13.4.2007/459.)

Voimassa olevan tilintarkastuslain 15.1 §:n mukaan tilintarkastuskertomukseen tulee sisällyttää seuraavat kaksi lausuntoa (Horsmanheimo ym. 2007, 97–98):

- lausunto siitä, antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus noudatetun tilinpäätössäännöstön mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot tarkastuskohteen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta
- lausunto siitä, ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot keskenään ristiriidattomia.

Edellä mainitut lausunnot voidaan antaa vakiomuotoisena, ehdollisena tai kielteisenä, mutta mikäli tilintarkastaja ei voi antaa lausuntoa, tulee hänen ilmoittaa siitä tilintarkastuskertomuksessa (Tilintarkastuslaki 13.4.2007/459). Vanhan tilintarkastuslain mukaan silloin, kun lausuntoa ei voitu antaa käytettiin termiä ”avoin lausunto” (Horsmanheimo – Steiner 2008, 333).

Tilintarkastuskertomukseen tulevan huomautuksen tilintarkastaja joutuu antamaan kahdessa tapauksessa. Silloin, kun hän voi todeta jonkun yhtiön vastuuvollisen (yhteisön yhtiömies, hallitus, hallintoneuvosto tai muun vastaavan toimielimen jäsen, puheenjohtaja, varapuheenjohtaja, toimitusjohtaja tai jokin muu vastuuvollinen) syyllistyneen yhteisöä kohtaan vahingonkorvaukseen velvoittavaan tekoon tai laiminlyöntiin. Sekä silloin, kun vastuuvolliseksi laskettava henkilö rikkoo yhteisöä koskevaa lakia tai sen yhtiöjärjestystä. Tässä tapauksessa uuden lain myötä on tapahtunut vain termimuutos, sillä vanhan tilintarkastuslain aikaan tilintarkastuskertomuksessa annettiin

muistutus, mutta nyt kyseessä on huomautus. Tilintarkastajan tulee esittää myös tarpeelliset lisätiedot tilintarkastuskertomuksessaan. (Tilintarkastuslaki 13.4.2007/459.)

Vuonna 2007 voimaan tullut tilintarkastuslaki toi tilintarkastuskertomuksen lausuntoihin, sekä sisällöllisesti että määrällisesti, merkittäviä muutoksia. Vanhan tilintarkastuslain edellyttämät viisi lausuntoa vähenivät kahteen lausuntoon. Kumotun tilintarkastuslain mukaan tilintarkastuskertomuksen tuli sisältää seuraavat lausunnot (Horsmanheimo – Steiner 2002, 255):

- lausunto siitä, onko tilinpäätös laadittu voimassa olevien säännösten ja määräysten mukaisesti
- lausunto siitä, antaako tilinpäätös kirjanpitolaissa tarkoitetulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot tarkastuskohteen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta
- lausunto tilinpäätöksen vahvistamisesta
- lausunto tuloksen käsittelystä hallituksen tai muun vastaavan toimielimen esittämällä tavalla
- lausunto vastuuvapauden myöntämisestä.

Ensimmäisessä lausunnossa mainittuja säännöksiä ja määräyksiä ovat erilaiset kansalliset säännökset, kuten kirjanpilolaki ja -asetus sekä osakeyhtiölaki ja kansainväliset säännökset, joita sisältää Kansainväliset tilinpäätösstandardit (IAS) (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2005, 322). Näiden ohjeiden valossa tilintarkastajan tuli määritellä tilintarkastuskertomuksessaan se, oliko tilinpäätös laadittu voimassa olevien säännösten mukaan, koska tilintarkastuksen tarkoituksena on ensisijaisesti valvoa lainmukaisuutta (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2003, 29). Toisessa lausunnossa tilintarkastajan tuli antaa lausunto oikeista ja riittävästä tiedoista. Tietojen oikeellisuudesta ja riittävydestä säädetään kirjanpitolaissa mutta ne määräytyvät myös hyvän kirjanpitotavan mukaan. Kirjanpilolain mukaan yrityksen tulee laatia tilinpäätös, joka sisältää tuloslaskelman, taseen, liitetiedot ja toimintakertomuksen. Näiden asiakirjojen on kuitenkin oltava selkeitä ja antaa oikeat ja riittävät tiedot yrityksen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Käsite ”oikeat ja riittävät tiedot” ei kuitenkaan ole täysin yksiselitteinen käsite mutta tietojen oikeellisuus ja riittävyys määritellään kirjanpilolainsäädännön ja hyvän kirjanpilotapa -normiston mukaisesti. Käsitettä tulkittaessa on tärkeää myös pitää mielessä olennaisuuden periaate ja muut taustaoletukset. Tilinpäätöksestä ei saa puuttua olennaisia tietoja eikä siinä saa antaa myöskään turhaa tai ylimääräistä tietoa. Ylimääräisen ja turhan tiedon antaminen vaikeuttaa oikeiden ja riittävien tietojen määrittämistä tarkastettavasta tilinpäätöksestä ja voi näin ollen johtaa mukautetun tilintarkastuskertomuksen antamiseen. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2003, 35–37.)

Kolmannessa lausunnossa tilintarkastaja antoi vahvistuksen tilinpäätöksestä, mikäli se oli laadittu kirjanpilolain ja tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaan siten, että se antoi oikeat ja riittävät tiedot toiminnan tuloksesta ja

taloudellisesta asemasta. Tilintarkastajan antama kolmas lausunto perustui ensimmäiseen ja toiseen lausuntoon ja sisälsi näin ollen johtopäätöksen näistä kahdesta lausunnosta. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2003, 38.) Antaessaan neljännen lausuntonsa tuloksen käsittelystä, tilintarkastaja antoi lausuntonsa siitä sisälsikö se tarvittavat tiedot tuloksen käsittelystä hallituksen tai muun vastaavan toimielimen esittämällä tavalla. Tilintarkastajan tarkoituksena oli tutkia esityksen lainmukaisuus sekä yhtiön yhtiöjärjestyksen sääntöjen mukaisuus. Tilintarkastajan ei kuulunut ottaa kantaa ehdotuksen tarkoituksenmukaisuuteen, vaikka lainmukaisuuden ja tarkoituksenmukaisuuden raja saattaa joskus olla vaikeaa arvioida. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2003, 39–40.) Tilikauden päättymisen jälkeen mutta ennen tilintarkastuksen päättymistä sattuneet yrityksen taloudelliseen asemaan vaikuttavat tapahtumat ja niiden vaikutukset yrityksen voitonjakokykyyn tulee ottaa huomioon laadittaessa tilintarkastuskertomusta (Tilintarkastajien raportointiryhmä 1998, 33). Osakeyhtiössä saatetaan tehdä osingonjakopäätöksiä useaan otteeseen vuoden aikana, jolloin päätöksiä tulee aina edeltää hallituksen esitys voiton käsittelystä sekä tilintarkastajan lausunto ehdotuksesta siksi, että yleensä jaettavaksi ei saa ehdottaa enempää kuin mitä hallitus on ehdottanut tai hyväksynyt. Viidennessä lausunnossa tilintarkastaja esitti käsityksensä vastuuvapauden myöntämisestä vastuuvelvollisille, joita ovat yhteisön toimielimet ja niiden jäsenet. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2003, 39–40, 48.)

Tilintarkastajan tuli näiden lausuntojen lisäksi tarvittaessa esittää kertomuksessaan myös mahdolliset muistutukset (nyk. huomautus) johdolle, esimerkiksi jonkin vahingon aiheuttamisesta tarkastuskohteelle tai muusta lainvastaisesta menettelystä tarkastuskohdetta kohtaan sekä tilinpäätöstä täydentäviä tietoja mutta hänellä oli oikeus esittää myös muita lisätietoja, mikäli katsoi sen tarpeelliseksi (Horsmanheimo – Steiner 2002, 255–256). Mikäli tilintarkastaja joutui esittämään muistutuksen, täydentäviä tietoja tai lisätietoja tai jos tilintarkastuskertomuksen yksi tai useampi lausunto ei ollut vakiomuotoinen, oli tilintarkastuskertomus tällöin mukautettu (Riistama 1999, 297–298). Voimassa olevan tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajan tulee edelleen antaa huomautus (ent. muistutus) sekä lisätietoja, mikäli katsoo sen tarpeelliseksi. Tosin nämä seikat johtavat tälläkin hetkellä mukautetun tilintarkastuskertomuksen antamiseen. Mukautetusta tilintarkastuskertomuksesta kerrotaan lisää jäljempänä.

Tilintarkastuslain (15.6 §) mukaan tilintarkastuskertomus tulee luovuttaa yhteisön tai säätiön hallitukselle tai vastaavalle toimielimelle vähintään kaksi viikkoa ennen kokousta, jossa tilinpäätös aiotaan esittää vahvistettavaksi (Riistama 1999, 311). Yleisesti ottaen voidaan sanoa, että hyvin kohteeseensa perehtynyt ja hyvällä ammattitaidolla tarkastuksen suorittanut tilintarkastaja pystyy antamaan joitain muutos- tai korjausehdotuksia koskien tarkastettavan yhtiön taloushallintoa. Tosin pelkän tilintarkastuskertomuksenkin jättäminen voidaan tulkita riittävän tasoiseksi tarkastukseksi, mutta sitä ei voida pitää parhaana mahdollisena. (Tilintarkastus on yrittäjän paras ystävä 2007.)

Käytännön tilintarkastustyöhön ei lakimuutos ole, Valovirran mukaan (haastattelu 23.9.2009), tuonut oikeastaan mitään muutosta. Metodologia on pohjautunut jo aikaisemmin ISA-standardeihin, jotka ylittävät kansalliset vaatimukset. Puhtaaseen tilintarkastuskertomukseen muutos on hyvin muodollinen. Hänen mukaansa lausunnot ovat nyt tilinpäätöskeskeisempiä kuin ennen. Termimuutokset eivät ole häirinneet millään tavoin käytännön työtä. Valovirran mukaan asia on kuitenkin keskeisempi seikka, kuin se millä termillä siitä puhutaan.

3.2 Vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus ja sen rakenne

Normaalisti tilintarkastajan työ on osaltaan ennaltaehkäisevää, sillä kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä mahdollisesti esiintyvät virheet on mahdollista korjata ennen lopullisen tilinpäätöksen valmistumista ja tilintarkastuskertomuksen laatimista. Tilintarkastaja esittää tarkastuksen yhteydessä esiin tulleet virheet suoraan tarkastuskohteen vastuhenkilöille ja asian niin vaatiessa, toimitusjohtajalle sekä hallitukselle. Koska tilintarkastajan antama suullinen ohjeistus ei ole julkista tietoa, ei mahdollisesti esitetty kritiikki pääse leviämään yleiseen tietoon, ellei sitten esitetty kritiikki ole niin vakavaa, että se johtaa huomautuksen merkitsemiseen tilintarkastuskertomukseen tai asian saattamista yhtiökokouksen tietoon. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 1999, 34.) Vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus on muodoltaan ja sisällöltään yhdenmukaista kaavaa noudattava asiakirja, joka voidaan antaa silloin, kun tilintarkastaja on pystynyt suorittamaan tilintarkastuksen hyvän tilintarkastustavan ja kansainvälisten tilintarkastusstandardien mukaisesti. Vakiomuotoisuuteen vaaditaan myös se, että tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tiedot ovat keskenään ristiriidattomat, tilintarkastajalla ei ole syytä huomauttamiseen, lisätietojen antamiselle ei ole tarvetta ja tilintarkastaja on antanut erityislainsäädännön edellyttämät lausunnot ja tilintarkastuskertomukset vakiomuotoisina. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 331.)

Osakeyhtiön kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tarkastuksen perusteella laadittava tilintarkastuskertomus on rakenteeltaan ja perusosiltaan seuraavanlainen ja se etenee myös seuraavanlaisessa järjestyksessä (Horsmanheimo – Steiner 2008, 334–341; KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 58):

- otsikko
- vastaanottaja
- johdantokappale
- toimivan johdon vastuu tilinpäätöksestä
- tilintarkastajan velvollisuudet
- tilintarkastajan lausunto

- muut raportointivelvoitteet
- tilintarkastajan allekirjoitus
- tilintarkastuskertomuksen päiväys
- tilintarkastajan osoitetiedot.

Edellä kuvattu tilintarkastuskertomusmalli on laadittu Tilintarkastusstandardi 700:n ja uuden tilintarkastuslain pohjalta. Kertomusmallissa on noudatettu melko tiukasti kansainvälistä ISA 700:n mukaista mallia, mutta siinä on otettu huomioon myös tietyt kansalliset erityispiirteet. Osakeyhtiölakimme pohjalta on muokattu esimerkiksi toimitusjohtajan ja hallituksen vastuuta käsittelevä kappale ja tilintarkastuslakimme mukaisesti tilintarkastuksen kohteeksi mainitaan yhtiön kirjanpito, tilinpäätös, toimintakertomus ja hallinto. Tilintarkastuskertomuksen lausuntokappaletta on myös muokattu tilintarkastuslain pohjalta. Uutta kertomusmallia on pitänyt soveltaa 1.7.2007 tai sen jälkeen alkavien tilikausien tilintarkastuksessa. (Horsmanheimo – Steiner 2008, 337.) Modernisointidirektiivissä eikä tilintarkastusstandardi 700:ssa vaadita enää lausuntoja tilinpäätöksen vahvistamisesta, tuloksen käsittelystä tai vastuuvapaudesta. Näin ollen uudessa tilintarkastuslaissakaan ei enää ole säännöksiä kyseisistä lausunnoista. Tilintarkastaja voi kuitenkin halutessaan sisällyttää edellä mainitut ”vapaaehtoiset lausunnot” tilintarkastuskertomukseen. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 37–39.)

Tilintarkastuskertomus alkaa otsikolla, joka voi olla esimerkiksi muotoa ”Tilintarkastuskertomus”. Tilintarkastuskertomus tulee osoittaa aina jokaisen toimeksiannon olosuhteiden edellyttämälle taholle, mikä tarkoittaa usein käytännössä tarkastuskohteena olevan yhteisön osakkeenomistajia tai hallintoelimiä. Tilintarkastuskertomushan on laadittu juuri edellä mainituille tahoille, joten on luontevaa, että se on myös heille osoitettu. Tilintarkastuskertomuksen johdantokappaleen tarkoituksena on identifioida tarkastettavana olevan yhteisön tilinpäätös ja mainita tilinpäätöksen olleen tilintarkastuksen kohteena. Johdantokappaleessa tulee mainita tilinpäätöslaskelmat, joista tilinpäätös koostuu, viitata merkittäviin tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevaan yhteenvetoon ja muihin selostaviin liitetietoihin sekä mainita tilinpäätöspäivä ja tilinpäätöksen kattava ajanjakso. Tilintarkastuskertomuksessa tulee olla maininta myös siitä, että vastuu tilinpäätöksen laatimisesta ja siitä, että se antaa tilinpäätösnormiston mukaisesti oikean ja riittävän kuvan, kuuluu yhteisön toimivalle johdolle. Toimivan johdon vastuualueeseen kuuluu suunnitella, ottaa käyttöön ja ylläpitää sisäistä valvontaa. Lisäksi sen tehtävänä on valita tilinpäätöksen laadinnassa noudatettavat periaatteet ja soveltaa niitä sekä tehdä kirjanpidollisia arvioita kohtuuden nimessä. (Horsmanheimo – Steiner 2008, 334–335, 351; KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008a, 380–382.)

Tilintarkastajan velvollisuus on suorittaa tilintarkastus ja antaa sen perusteella lausunto tilinpäätöksestä, joka on yksi tilintarkastuskertomuksessa esitettävä seikka. Tilintarkastajan tulee tässä yhteydessä mainita myös siitä, että tilintarkastus on suoritettu ISA-standardien mukaan. Tosin Suomessa ovat käytössä tilintarkastusstandardit ja suo-

situkset, joten suomalaisten yhteisöjen tilintarkastaja mainitsee tilintarkastuksen suorittamisesta Suomessa käytettävien standardien ja suositusten mukaisesti. Tilintarkastajan tulee selventää myös se, että kyseiset standardit edellyttävät tilintarkastajaa noudattamaan eettisiä vaatimuksia ja sitä, että tilintarkastaja suunnittelee ja toteuttaa tilintarkastuksen hankkiakseen kohtuullisen varmuuden siitä, ettei tilinpäätökseen sisälly olennaisia virheitä tai puutteita. Tilintarkastajan velvollisuuksiin kuuluu myös kuvata tilintarkastukseen kuuluvia toimenpiteitä, joilla hankitaan tilintarkastusevidenssiä tilinpäätöksessä esiintyvistä luvuista ja muista siinä esitettävistä tiedoista. Tilintarkastajan kuvauksessa tulee mainita myös siitä, että väärinkäytöksistä ja virheestä johtuvien olennaisten virheiden ja puutteen riskien arviointeihin valitut toimenpiteet perustuvat tilintarkastajan omaan harkintaan. Tilintarkastajan velvollisuus -osiossa hän arvioi myös tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden asianmukaisuutta, johdon tekemien kirjanpidollisten arvioiden kohtuullisuutta sekä tilinpäätöksen yleistä esittämistapaa. Tämän osion viimeisenä kohtana on tilintarkastajan maininta tilintarkastusevidenssin hankkimisesta tarpeellisessa määrin lausuntojensa pohjaksi. (Horsmanheimo – Steiner 2008, 335–336, 351–352; KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008a, 383–384.)

Seuraavassa tilintarkastuskertomuksen kappaleessa tilintarkastaja antaa lausuntonsa siitä antaako tilinpäätös sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti oikean ja riittävän kuvan. Mikäli käytetään jotakin muuta, kuin IFRS- tai IPSAS-standardeja (International Public Sector Accounting Standards), tulee tilintarkastajan mainita maa, jonka tilinpäätösnormistoa tilinpäätöksessä on noudatettu. Toiseksi tilintarkastaja lausuu toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tietojen ristiriidattomuudesta. Tämän jälkeen, erillisessä kappaleessa, voidaan antaa kansallisia ns. ”vapaaehtoisia lausuntoja”. Näitä voivat olla, jo aiemmin kuvatut lausunnot tilinpäätöksen vahvistamisesta, vastuuvapauden myöntämisestä ja tuloksen käsittelystä. Seuraavana olisi kohta tilintarkastajan allekirjoitukselle. Allekirjoituksena voi olla tilintarkastusyhteisön, yksittäisen tilintarkastajan tai molemmat riippuen siitä, mitä tapaa kussakin maassa sovelletaan. Allekirjoituksen jälkeen tilintarkastuskertomus päivätään. Päiväys tehdään aikaisintaan sille päivälle, jona tilintarkastaja voi katsoa hankkineensa tarpeeksi evidenssiä tilinpäätöstä koskevan lausunnon perustaksi. Suomessa tilinpäätöksen katsotaan olevan valmis silloin, kun se on hyväksytty ja allekirjoitettu. Viimeisimpänä tilintarkastuskertomukseen tulevat tilintarkastajan osoitetiedot eli maininta tilintarkastajan toimipaikasta. (Horsmanheimo – Steiner 2008, 336–337, 351–352; KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008a, 384–385.)

KHT-yhdistyksen vuosikokous on hyväksynyt 14.12.2007 Tilintarkastusstandardi 700 ja KHT-yhdistyksen tilintarkastuskertomusmallin, jota on pitänyt soveltaa 1.7.2007 tai sen jälkeen alkavien tilikausien tilintarkastuksessa (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 63). Seuraavassa esimerkki vakiomuotoisesta tilintarkastuskertomuksesta:

TILINTARKASTUSKERTOMUS

X Oy:n yhtiökokoukselle

Olemme tarkastaneet X Oy:n kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen ja hallinnon tilikaudelta 1.7.2007 – 30.6.2008. Tilinpäätös sisältää taseen, tuloslaskelman, rahoituslaskelman ja liitetiedot.

Hallituksen ja toimitusjohtajan vastuu tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta

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

Tilintarkastajan velvollisuudet

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

Tilintarkastukseen kuuluu toimenpiteitä, joilla pyritään varmistumaan tilinpäätökseen ja toimintakertomukseen sisältyvien lukujen ja muiden tietojen oikeellisuudesta. Toimenpiteiden valinta perustuu tilintarkastajan harkintaan, johon kuuluu väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheen tai puutteen riskien arvioiminen. Näitä riskejä arvioidessaan tilintarkastaja arvioi yhtiön tilinpäätöksen laadintaan ja esittämiin liittyvää sisäistä valvontaa, jotta hän pystyisi suunnittelemaan olosuhteisiin nähden asianmukaiset tilintarkastustoimenpiteet. Tilintarkas-

tuksessa arvioidaan myös tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen yleistä esittämistapaa, tilinpäätöksen laatimisperiaatteita sekä johdon tilinpäätöksen laadinnassa soveltamia arvioita.

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

Lausunto

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

(Kansalliset vapaaehtoiset lausunnot)

Tilintarkastuskertomuksen päiväys

Tilintarkastajan allekirjoitus

Tilintarkastajan osoite

(Horsmanheimo – Steiner 2008, 351–352)

Edellä kuvattu tilintarkastuskertomusmallin syntymiseen on tarvittu pitkä prosessi ja useita eri vaiheita. Tilintarkastustoimikunnan tarkoituksena oli luoda vakiomuotoinen malli, joka noudattelee mahdollisimman tarkasti ISA 700 standardin englanninkielistä kertomusmallia. Tarkoituksena on ollut sisällyttää suomeksi käännettyyn kertomusmalliin kaikki kansalliset erityispiirteet ja säilyttää malli sisällöltään samanlaisena kuin ISA 700 standardin mukainen malli, sanamuotoja ja lauserakenteita lukuun ottamatta. (Blummé 2008b, 12.)

Vaikka vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus etenee yleisesti sovelletun kaavan mukaan, se ei tarkoita sitä, että tilintarkastaja olisi tarkastuksessaan passiivinen tai hän ei olisi havainnut mitään puutteita. Hän on saattanut tehdä huomautuksia ja antaa ohjeita joidenkin asioiden muuttamiseksi, mutta yrityksellä on mahdollisuus korjata virheensä ennen tilintarkastuskertomuksen antamista ja näin ollen saada puhdas eli vakiomuotoinen kertomus. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 1999, 34.)

KHT-yhdistyksen julkaiseman osakeyhtiön tilintarkastuskertomusta koskevan standardin mukaan tilintarkastuskertomus voidaan antaa vakiomuotoisena, mikäli tilintarkastaja on kyennyt toteamaan, että (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 62).

- tilinpäätös ja toimintakertomus antavat Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevien sääntöjen ja määräysten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta
- toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ovat ristiriidattomia
- tilintarkastajalla ei ole huomautettavaa yhteisön tai säätiön yhtiömiehen, hallituksen, hallintoneuvoston tai vastaavan toimielimen jäsenen, puheenjohtajan tai varapuheenjohtajan taikka toimitusjohtajan tai muun vastuuvollisen toimista.

Muussa tapauksessa tilintarkastaja on velvollinen antamaan mukautetun tilintarkastuskertomuksen.

Kumotun tilintarkastuslain aikaisen KHT-yhdistyksen suosituksen mukainen tilintarkastuskertomusmalli erosi jonkin verran rakenteeltaan nykyisestä mallista (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008a, 547–548):

- otsikko
- vastaanottaja
- **johdantokappale**
 - tarkastuskohteen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen yksilöinti
 - johdon ja tilintarkastajan vastuun selvitys
- **laajuuskappale**
 - hyvään tilintarkastustapaan viittaaminen
 - tilintarkastajan suorittaman työn kuvaus
- **lausuntokappale**
 - viittaus tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevan normiston käyttämisestä
 - tilinpäätöstä ja toimintakertomusta, voitonjakoa ja vastuuvapautta koskevat lausunnot
- päiväys
- paikkakunta
- tilintarkastajan allekirjoitus.

Vanhassa tilintarkastuskertomusmallissa oli uuden tapaan annettava asianmukainen otsikko, joka suositusten mukaan oli ja on edelleenkin ”Tilintarkastuskertomus” (Horsmanheimo – Steiner 2002, 258). Otsikon jälkeen merkitään vastaanottaja, joka määrittää

sen kenelle tilintarkastuskertomus on osoitettu. Yleensä se on osoitettu osakeyhtiön osakkeenomistajille tai hallitukselle. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2005, 323.)

Vanhan mallin mukaisessa tilintarkastuskertomuksessa johdantokappaleen tarkoituksena oli yksilöidä tarkastuksen kohteena ollut tilinpäätös ja tilikausi sekä määritellä tarkastuskohteen johdon ja tilintarkastajan tehtävät. Johdantokappaleessa oli myös mainita siitä, että tarkastuskohteen johdon vastuulla on tilinpäätöksen laatiminen ja tilintarkastajan vastuulla on tilintarkastuksensa perusteella lausunnon antaminen tilinpäätöksestä ja hallinnosta. (Horsmanheimo – Steiner 2002, 258.) Esimerkki vanhan mallin mukaisesta tilintarkastajan johdantokappaleesta:

Olemme tarkastaneet X Oy:n kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tilikaudelta xx.xx.20xx. Hallituksen ja toimitusjohtajan laatima tilinpäätös sisältää toimintakertomuksen, (sekä konsernin ja emoyhtiön) tuloslaskelman, taseen ja liitetiedot. Suorittamamme tarkastuksen perusteella annamme lausunnon tilinpäätöksestä ja hallinnosta.

(Horsmanheimo–Steiner 2002, 258)

Tilintarkastuskertomuksen laajuuskappaleessa tilintarkastaja selosti tarkastuksen laajuutta, mainitsemalla sen, että tilintarkastus on suoritettu hyvän tilintarkastustavan mukaan. Vanhan mallin mukaisessa kertomuksessa tuli mainita myös siitä, oliko tilintarkastuksessa pystytty suorittamaan kyseisissä olosuhteissa tarpeelliseksi katsotut tarkastustoimenpiteet riittävässä laajuudessa ja vakiintuneiden suositusten ja käytäntöjen mukaan lausunnon antamisen pohjaksi. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2003, 67.) Suosituksen mukaan tilintarkastuskertomuksessa tuli mainita myös, että tilintarkastus sisältää evidenssiä eli riittävän varmuuden hankkimista tilinpäätöksen lukujen ja muiden tilinpäätöstietojen oikeellisuuden varmistamiseksi. Tilintarkastajan oli annettava arvio myös tilinpäätöksen laatimisperiaatteista sekä merkittävistä johdon arvioon perustuvista tilinpäätöseristä. Lisäksi tilintarkastaja arvioi tilinpäätöksen esittämistavan kokonaisuutena. Esimerkki vanhan mallin mukaisesta tilintarkastajan laajuuskappaleesta:

Tilintarkastus on suoritettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Kirjanpitoa sekä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, sisältöä ja esittämistapaa on tällöin tarkastettu riittävässä laajuudessa sen toteamiseksi, ettei tilinpäätös sisällä olennaisia virheitä tai puutteita. Hallinnon tarkastuksessa on selvitetty hallintoneuvoston ja hallituksen jäsenten sekä toimitusjohtajan toiminnan lainmukaisuutta osakeyhtiölain säännösten perusteella.

(Horsmanheimo – Steiner 2002, 258–259)

Lausuntokappaleesta kävi ilmi tilinpäätöstä, tuloksen käsittelyä ja vastuuvapautta koskevat lausunnot (Horsmanheimo – Steiner 2002, 259). Siinä tuli myös selkeästi kertoa, mitä tilinpäätöksen laatimista koskevaa normistoa oli noudatettu tilinpäätöstä laadittaessa. Tämän lisäksi tilintarkastuskertomuksesta tuli näkyä tilintarkastajan lausunto siitä antoiko tilinpäätös oikeat ja riittävät tiedot sekä siitä, oliko tilinpäätös laadittu tilinpäätöstä koskevaa normistoa noudattaen. Oikeat ja riittävät tiedot viittasivat siihen, oliko tilintarkastaja ottanut huomioon vain tilinpäätöksen kannalta olennaiset seikat. Tilintarkastaja lausui myös vastuuvapaudesta ja tuloksen käsittelystä hallituksen tai muun vastaavan toimielimen esittämällä tavalla. Seuraavassa esimerkki vanhan mallin mukaisesta lausuntokappaleesta:

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös on laadittu kirjanpitolain/Kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IAS) sekä tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti. Tilinpäätös antaa kirjanpitolaissa/Kansainvälisissä tilinpäätös-standardeissa (IAS) tarkoitettulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot (konsernin sekä emoyhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilinpäätös (konsernitilinpäätöksineen) voidaan vahvistaa sekä vastuuvapaus myöntää (emoyhtiön) hallituksen jäsenille sekä toimitusjohtajalle tarkastamamme tilikaudelta. Hallituksen esitys tuloksen/voitonjakokelpoisten varojen käsittelystä on osakeyhtiölain mukainen.

(KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2005, 325–326)

Tilintarkastusalan suositusten mukaan tilintarkastuskertomus päivätään sille päivälle, jonka katsottiin olevan tilintarkastustyön loppumispäivä. Päivämäärästä lukija voi päätellä, että tilintarkastaja oli ottanut siihen päivämäärään asti kaikki hänen tietoonsa tulleet tapahtumat ja niiden vaikutukset tilinpäätökseen ja tilintarkastuskertomukseen. Käytännössä tilintarkastuskertomus tuli päivätä vasta sille päivälle, jona yrityksen johto oli allekirjoittanut tai muutoin hyväksynyt tilinpäätöksen. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2005, 327.)

Paikkakuntana tilintarkastuskertomuksessa mainittiin päävastuullisen tilintarkastajan toimiston sijaintipaikkakunta. Viimeiseksi tilintarkastuskertomus oli allekirjoitettava tilintarkastusyhteisön, tilintarkastajan tai molempien nimissä. Usein se allekirjoitettiin kuitenkin tilintarkastustoimiston nimissä, koska se oli tarkastuksessa päävastuullinen taho. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2005, 327.)

Edellä mainitun kaltainen tilintarkastuskertomusmalli on kuitenkin historiaa ja uutta mallia on pitänyt soveltaa 1.7.2007 tai sen jälkeen alkaneiden tilikausien tilintarkastuksessa.

3.3 Mukautettu tilintarkastuskertomus

Yleisesti ottaen suurten yritysten tilintarkastuskertomukset ovat puhtaita eli vakio-
muotoisia, mutta niiden keskuudessa toki nähdään silloin tällöin myös huomautuksia tai lisä-
tietoja sisältäviä eli mukautettuja tilintarkastuskertomuksia. (KHT-yhdistys – Förenin-
gen CGR ry 1999, 34.) Mukautettu tilintarkastuskertomus joudutaan antamaan silloin,
kun jompikumpi tai molemmat tilintarkastuskertomuksen sisältämistä lausunnoista ei
ole vakio-
muotoinen tai silloin, kun tilintarkastaja on joutunut antamaan tilintarkastus-
lain määrittelemän huomautuksen tai tarpeellisen lisätiedon. Mikäli tilintarkastuskerto-
muksessa annettu lausunto ei ole vakio-
muotoinen, se voi olla ehdollinen tai kielteinen. Uuden tilintarkastuslain antia on se, että tilintarkastaja voi myös olla antamatta lausun-
toa, mutta hänen on ilmoitettava tästä tilintarkastuskertomuksessa. (Horsmanheimo –
Steiner 2008, 331; KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 176–177.) Tyypillisin
tilanne, jossa tilintarkastaja joutuu antamaan huomautuksen on oman pääoman menet-
tämistilanteet. Huomautus annetaan, mikäli omistaja ei ole tehnyt asiasta rekisterimer-
kintää kaupparekisteriin. Osakeyhtiölain 20:23:ssä (vanha OYL 13:2) säädetään, että
mikäli yhtiön hallitus havaitsee yhtiön oman pääoman olevan negatiivinen, tulee osake-
pääoman menettämisestä viipymättä tehdä rekisteri-ilmoitus. Huomautuksen antamiseen
johtaa myös erilaiset lähipiirtransaktiot, joille ei ole yhtiön kannalta liiketaloudellisia
perusteita. Edellä mainitut tilanteet ovat melko yleisiä pk-yritysten ongelmia. Mukaute-
tun tilintarkastuskertomuksen antamiseen johtavat myös erilaiset arvostuskysymykset,
kuten saamisten ja varaston arvostukset sekä erilaisten isojen vastuukysymysten huomi-
oimattomuus tilinpäätöksessä. Mukautetut tilintarkastuskertomukset eivät kuitenkaan
ole kovinkaan yleisiä. (Valovirta, haastattelu 23.6.2009.)

Tilintarkastusstandardi 701 sisältää ohjeistuksen siitä, missä tilanteissa tilintarkasta-
jan tulee antaa mukautettu tilintarkastuskertomus. Mukauttamiseen johtavat tilanteet
voidaan jaotella lausuntoon vaikuttamattomiin seikkoihin ja lausuntoon vaikuttaviin
seikkoihin. Tilintarkastajan antama lisätieto ei vaikuta tilintarkastuskertomuksen lau-
suntoihin, vaan tilintarkastuskertomusta voidaan mukauttaa lisäämällä siihen erillinen
lisätietokappale ja lausunnot pysyvät vakio-
muotoisena. Lisätietokappaleessa voidaan
nostaa esiin ja selventää sellaista tilinpäätökseen vaikuttavaa seikkaa, joka esitetään laa-
jemmin tilinpäätöksessä esiintyvissä liitetiedoissa. Tällaisen lisätietokappaleen liittämi-
nen tilintarkastuskertomukseen ei kuitenkaan vaikuta tilintarkastajan lausuntoihin. Lisä-
tietokappale sijoitetaan yleensä lausuntokappaleen jälkeen, mutta ennen mahdollisia
 muita raportointivelvoitteita koskevaa osiota. Lisätietokappaleessa on tapana mainita se,
ettei tilintarkastajan lausunto ole ehdollinen kyseisen asian suhteen. Usein lisätiedon
antamiseen johtaa toiminnan jatkuvuutta sekä muuta merkittävää epävarmuutta koske-
vat ongelmat. Seuraavassa esimerkki tilintarkastuskertomuksen merkittävää epävar-

muutta koskevasta lisätietokappaleesta (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008a, 392–393; KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 179–180):

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

(KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008a, 393)

Seuraavaksi tarkastellaan mukautettuun tilintarkastuskertomukseen johtavaa toista osaa eli lausuntoon vaikuttavia seikkoja. Tilintarkastaja ei voi antaa vakiomuotoista lausuntoa kahdessa tapauksessa; 1) mikäli tilintarkastajan työn laajuutta on rajoitettu tai 2) toimivan johdon ja tilintarkastajan välillä on erimielisyyksiä valittujen tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden hyväksyttävyydestä, niiden soveltamistavasta tai tilinpäätöksessä esitettyjen tietojen riittävydestä. Ensimmäisessä kohdassa kuvattu tilanne saattaisi johtaa ehdollisen lausunnon antamiseen tai lausunnon antamatta jättämiseen. Toisessa kohdassa kuvattu tilanne taas voisi johtaa ehdollisen tai kielteisen lausunnon antamiseen. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008a, 393; KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 192–193.)

Tarkastettavana oleva yhteisö voi joskus rajoittaa tilintarkastajan suorittaman työn laajuutta esimerkiksi laatimalla toimeksiannon ehdot siten, että se rajoittaa tarkastustyötä tai muuten olosuhteiden pakosta. Tällainen olosuhteista johtuva rajoitus voi toteutua esimerkiksi silloin, kun tilintarkastaja on valittu liian myöhään, tilintarkastaja toteaa kirjanpitoaineiston puutteelliseksi tai tarkastustoimenpiteitä ei pystytä suorittamaan tilintarkastajan mielestä tarpeellisessa laajuudessa. Tilintarkastajan työn laajuuden rajoittaminen siis voi johtaa ehdolliseen lausuntoon tai lausunnon antamatta jättämiseen kun taas tilintarkastajan ja toimivan johdon väliset erimielisyydet johtavat ehdollisen tai kielteisen lausunnon antamiseen. Ehdolliseen lausuntoon päädytään usein silloin, kun vakiomuotoinen lausunto ei ole mahdollinen, mutta erimielisyydet johdon kanssa tai tarkastuksen laajuutta koskevat rajoitukset eivät ole niin olennaisia ja laajoja, että olisi aihetta kielteiseen lausuntoon tai lausunnon antamatta jättämiseen. Ehdollinen lausunto ilmaistaan käytännössä niin, että se pätee ”lukuun ottamatta” sen asian vaikutuksia, joita asia koskee. Lausunnon antamatta jättäminen toteutuu silloin, kun tilintarkastuksen laajuutta on rajoitettu niin merkittävästi ja olennaisesti, että sen voidaan katsoa haitanneen tarpeellisen evidenssin hankkimista. Tällöin ei tilintarkastaja voi antaa tilinpäätöksestä lausuntoa. Kielteinen lausunto tulee kyseeseen silloin, kun tilintarkastajan ja johdon vä-

liset erimielisyydet ovat niin olennaisia ja laajoja, että niillä on suuri merkitys tilinpäätökseen. Tilintarkastaja toteaa tällöin, että ehdollinen lausunto ei tuo tarpeeksi esiin tilinpäätöksen harhaanjohtavuutta tai puutteellisuutta. Kaikki mukautettuun lausuntoon johtaneet syyt tulee aina mainita tilintarkastuskertomuksessa erillisessä kappaleessa, joka sijaitsee ennen tilinpäätöstä koskevaa lausuntoa tai tietoa lausunnon antamatta jättämisestä. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008a, 393–395; KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 192–193.)

3.4 Tilinpäätösmerkintä

Tilintarkastuslaissa on määritelty tilintarkastajan lakisääteisen raportoinnin piiriin tilintarkastuskertomuksen lisäksi myös tilinpäätösmerkintä ja tilintarkastuspöytäkirja. Tilintarkastajan velvollisuus on, tilintarkastuslain mukaan, tuoda julki oman tarkastustyönsä tulokset kyseisillä lakisääteisillä raporteilla. (Tilintarkastajien raportointityöryhmä 1998, 29.)

Tilinpäätösmerkintä on kuittausmerkinnän luonteinen raportti, joka annetaan kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen ja hallinnon tarkastuksen perusteella (Horsmanheimo – Steiner 2008, 327). Sen tehtävänä on yksilöidä luotettavasti se tilinpäätös, joka on ollut tarkastuksen kohteena (Aho – Vänskä 1996, 148). Tilinpäätökseen on tehtävä tilintarkastuslain 14§:n mukaan merkintä, jossa tilintarkastaja viittaa tehtyyn tilintarkastuskertomukseen (Horsmanheimo – Steiner 2008, 327). Kumotun tilintarkastuslain mukaan tilinpäätösmerkinnässä tuli lausua siitä, oliko tilinpäätös laadittu hyvän kirjanpitotavan mukaan (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2003, 172). Tämän lausuman voidaan katsoa olevan tarpeeton, sillä hyvään kirjanpitotapaan viittaava lausunto sisältyy tilintarkastuskertomukseen, johon tilinpäätösmerkinnässä viitataan (Horsmanheimo – Steiner 2008, 327). Merkinnän tehtävänä on todentaa tilintarkastuksen suorittaminen, tarkastuksen kohteena olleen tilinpäätöksen varustaminen merkinnällä ja se, että tilintarkastuskertomus on annettu (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2005, 337). Tilinpäätösmerkintä tehdään yrityksen tasekirjan alkuperäiskappaleeseen eikä tilikauden mainitseminen täten ole merkinnässä tarpeen (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2003, 173). Voimassa olevan tilintarkastuslain mukaisesti tilinpäätösmerkintä on sisällöltään muuttumaton eli vakiomuotoinen kaikissa tilanteissa. Sen sisältöön ei vaikuta tilintarkastuskertomuksessa esitettävien lausuntojen muoto. Tilinpäätösmerkinnässä ei ole kannanottoja tai lausumia. Se tehdään tasekirjaan ja päivätään sekä allekirjoitetaan. Kaikki tilintarkastukseen osallistuneet tilintarkastajat allekirjoittavat tilinpäätösmerkinnän. Seuraavassa esimerkki tilinpäätösmerkinnästä:

Suoritetusta tilintarkastuksesta on tänään annettu kertomus.

Päiväys ja allekirjoitus

(Horsmanheimo – Steiner 2008, 327)

Kumotun tilintarkastuslain mukaan myös tilinpäätösmerkintä voitiin antaa sekä vakiomuotoisena että mukautettuna. Vakiomuotoinen tilinpäätösmerkintä voitiin antaa silloin kun tilinpäätös oli laadittu kirjanpitolaian ja tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti ja kun se antoi kirjanpitolaissa määritellyllä tavalla oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Mikäli tilintarkastaja oli joutunut antamaan mukautetun tilintarkastuskertomuksen koskien jompaa kumpaa yllä mainittua edellytystä, tuli myös tilinpäätösmerkintä antaa mukautettuna. Mukautettu tilinpäätösmerkintä saattoi olla kielteinen, ehdollinen tai avoin, tilintarkastuskertomuksen tavoin. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2003, 173.) Koska voimassa olevassa tilintarkastuslaissa ei ole enää viittausta tilinpäätöksen laatimisesta hyvän kirjanpitotavan mukaan, ei sitä tarvitse enää myöskään mainita tilinpäätösmerkinnässä (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 229).

Tasekirjaan tehtävää tilinpäätösmerkintää pidetään erikoisena jäänteinä tilintarkastajan raportoinnissa, sillä sen tekemiselle ei ole nykyään sen kummempia perusteluja. Ainaakaan tilintarkastusdirektiivissä ei ole vaatimusta tilinpäätösmerkinnän tekemiselle, eikä sille ole vastinetta myöskään kansainvälisissä tilintarkastusstandardeissa. Tilinpäätösmerkintää koskeva säännös on kuitenkin jätetty nykyiseen tilintarkastuslakiin ja se on saanut osakseen melkoisesti kritiikkiä. Tilinpäätösmerkinnän ainoa tarkoitus on yksilöidä luotettavasti tilintarkastajan tarkastama tilinpäätös ja merkinnällä voidaan katsoa olevan hyötyä vain, jos sivulliset pääsisivät katsomaan tasekirjaa, mutta näin ei kuitenkaan ole. Sivullisille on mahdollista saada tietoa yritysten tilinpäätöksistä internetin, talousmedioiden ja painettujen vuosikertomusten kautta, jolloin tilinpäätösmerkinnän antama varmennustieto ei tule näkyviin. Koska viranomaisraportoinnissa ollaan siirtymässä sähköiseen asiointitapaan, jää tasekirjaan tehtävä tilinpäätösmerkintä tarpeettomaksi. Hallitus ei kuitenkaan uskaltanut jättää pois tilinpäätösmerkintää koskevaa säännöstä (14§) uudesta tilintarkastuslaista, sillä sen poistamista vastusti osa lausunnonantajista. (Horsmanheimo 2008, 40.)

Valovirran mukaan (haastattelu 23.6.2009) tilinpäätösmerkintä on erittäin tarpeellinen, sillä siitä näkee, että tilintarkastus on suoritettu ja silloin on myös mahdollisuus pyytää tilintarkastuskertomus nähtäväksi. Esimerkiksi pienet yritykset, joilla ei ole tilintarkastuspakkoa, voisivat pimittää esimerkiksi samaansa mukautettua tilintarkastuskertomusta, jos tilinpäätösmerkinnästä ei kävisi ilmi, että tilintarkastus on suoritettu.

3.5 Tilintarkastuspöytäkirja

Tilintarkastuspöytäkirjan tehtävänä on informoida hallitusta, hallintoneuvostoa, toimitusjohtajaa tai muita vastuuvollisia sellaisista seikoista, joita tilintarkastuskertomuksessa ei esitetä (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2003, 167). Tilintarkastuspöytäkirjassa voidaan esittää sekä hallituksen ja toimitusjohtajan toimiin että muiden vastuuvollisten toimiin kohdistuvia huomautuksia tai perustella laajemmin tilintarkastuskertomuksessa esitetty huomautus tai vakio muodosta poikkeava kannanotto. (Riistama 1999, 271; KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 225). Tilintarkastuspöytäkirjaan tulee sisällyttää myös sellaiset tarkastuksessa esiin tulleet havainnot, joita ei sisällytetä tilintarkastuskertomukseen. Yleensä tilintarkastuspöytäkirjassa voidaan antaa huomautus kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen, valvontajärjestelmän, varainhoidon, hallinnon sekä muiden tarkastuksen piiriin kuuluvien kohteiden käytännön hoitoon liittyvistä asioista. (Horsmanheimo – Steiner 2002, 275.) Tilintarkastajan tekemistä havainnoista keskustellaan yleensä ensin asianomaisten tahojen kanssa, jotta väärinkäsityksiltä voitaisiin välttyä ja välittömästi korjatut asiat eivät edes koskaan päädy tilintarkastuspöytäkirjaan. Usein esitetyt huomautukset ovat luonteeltaan sellaisia, että niiden edellyttämiin toimenpiteisiin pystytään yrityksessä ryhtymään välittömästi ja asiat pystytään saattamaan vaaditulle tasolle. Mikäli olennaisiin seikkoihin perustuviin korjaustoimenpiteisiin ei ryhdytä, saattaa tilintarkastuspöytäkirjassa esitetty huomautus johtaa huomautuksen tai muun lausuman antamiseen tilintarkastuskertomuksessa. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2003, 167.)

Kirjanpidon, tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tarkastamisen yhteydessä on muutamia seikkoja, jotka voivat johtaa tilintarkastuspöytäkirjassa esitettävään huomautukseen. Tällaisia seikkoja voivat olla hyvän kirjanpidotavan noudattamatta jättäminen, kirjausketjua koskevat puutteet, erilaiset kirjanpidolliset puutteet, palkkakirjanpidon puutteet, myöhästyneet kirjaukset, tilinpäätöksen myöhästymisen ja jaksotusvirheet. Hallinnon tarkastuksessa tilintarkastuspöytäkirjassa esitettäviin huomautuksiin voi johtaa havainnot sisäisen kontrollijärjestelmän puutteista, vaaralliset työyhdystelmät, toimivalla ylitykset, pöytäkirjojen puutteet, vakuutusturvan puutteet, sisäisen laskentatoimen puutteet, sääntöjen ja lainsäädännön vähäiset noudattamatta jättämiset sekä sellaiset teot ja laiminlyönnit, jotka eivät kuitenkaan johda vahingonkorvausvelvollisuuteen. (Horsmanheimo – Steiner 2008, 358–359.)

Pöytäkirja voidaan laatia tarkastuksen aikana milloin vain, mutta jos se laaditaan varhaisessa vaiheessa, on huomautusta vaativien asioiden korjaaminen luonnollisesti helpompaa ennen tilintarkastuskertomuksen laatimista (Tilintarkastajien raportointityöryhmä 1998, 40). Tilintarkastuspöytäkirjassa on myös mahdollisuus esittää tilintarkastuskertomuksessa esitetyn huomautuksen tai muun vakio muodosta poikkeavan lausunnon laajempi perustelu (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2003, 167).

Yleisesti ottaen tilintarkastuspöytäkirja ei ole julkinen asiakirja ja se on alempi tasoinen raportointimuoto kuin tilintarkastuskertomus. Jos tilintarkastaja kuitenkin joutuu viittamaan annetussa tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastuspöytäkirjaan, tulee siitä tällöin julkinen asiakirja. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2003, 167.) Tilintarkastuspöytäkirjan muotoa tai sisältöä ei ole laissa määritelty, mutta tärkeää on yksilöidä tilintarkastuspöytäkirja niin, että siitä käy selvästi ilmi sen rooli tilintarkastuslaissa säänneltynä asiakirjana (Riistama 1999, 271). Tämä voidaan toteuttaa käytännössä otsikoimalla asiakirja siten, että se voidaan tunnistaa tilintarkastuslain määrittelemäksi tilintarkastuspöytäkirjaksi (Horsmanheimo – Steiner 2008, 358). Seuraavassa esimerkki tilintarkastuspöytäkirjan alku- ja loppuosasta sekä etenemisestä:

Aloitus:

Tilintarkastuspöytäkirja

X Oy:n tilikauden 1.7.2007–31.6.2008 tilintarkastajina esitämme tilintarkastuslain 16 §:n tarkoittamana tilintarkastuspöytäkirjana Oy:n hallitukselle (huomautuksena) seuraavaa:

Asiakokonaisuuksittain:

- *kysymykseen tulevien lainkohtien, yhtiöjärjestyksen, sääntöjen, sopimusten tai päätösten referointi*
- *tilanteen kuvaus*
- *johtopäätökset*

Lopetus:

Oulunkylässä elokuun 20. päivänä 2008

XX, KHT

YY, KHT

Jakelu: Hallituksen puheenjohtaja (nimi)

(KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 226)

Tilintarkastuspöytäkirja luovutetaan tarkastuskohteen hallinnosta ja toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä vastaavalle henkilölle tai taholle, yleensä hallitukselle ja se voidaan antaa tilikauden aikana tai tilinpäätöksen tarkastamisen yhteydessä (Horsmanheimo – Steiner 2008, 357). Tilintarkastuspöytäkirja on käsiteltävä viipymättä toimitilien kokouksessa ja se tulee säilyttää luotettavalla tavalla. (Horsmanheimo – Steiner 2002, 276–277.)

3.6 Uuden tilintarkastuslain tuomat muutokset lakisääteiseen raportointiin

Ensimmäinen yksistään tilintarkastusta sääntelevä laki oli vuonna 1995 voimaan tullut tilintarkastuslaki (936/1994), johon oli koottu yhteen kaikki yhteisö- ja säätiölainsäädännössä olleet tilintarkastusta koskevat säännökset (Sarja 1999, 25). Koska, vuonna 2007 kumottu, tilintarkastuslaki oli tullut voimaan jo vuonna 1995, eikä siihen ollut tullut paljontaan muutoksia sen voimassaoloaikana, oli tarvetta lain lähemmälle tarkastelulle. Uudessa lakiehdotuksessa oli tavoitteena muuttaa lakia siten, että se parantaisi tilinpäätöksen ja tilintarkastuksen uskottavuutta ja luotettavuutta lisäämättä kuitenkaan tilintarkastuksen kustannuksia ja muita rasitteita kohtuuttomasti (Hallituksen esitys eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi HE 194/2006, 17). Toukokuussa 2006 Euroopan parlamentin ja neuvoston tilinpäätösten lakisääteisistä tilintarkastuksesta annetun direktiivin mukaan lakisääteiset tilintarkastukset tulee suorittaa kansainvälisten tilintarkastusstandardien mukaan. Uusi tilintarkastuslaki myötäilee IFACin (International Federation of Accountants) ISA-standardeja (International Standard on Auditing). (Riistama 2007, 9.)

Uuden lain mukaan tilintarkastajan tulee antaa tilintarkastuskertomuksessaan lausunto siitä, antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta noudatetun tilinpäätössäännösten mukaiset oikeat ja riittävät tiedot. Tilintarkastajan tulee lausua myös siitä, ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ristiriidattomia. Tilintarkastuskertomuksesta taas poistuvat lausunnot tilinpäätöksen vahvistamisesta, vastuuvapaudesta sekä voitonjaosta. Nämä seikat tulevat arvioitaviksi tilintarkastuskertomuksen muiden lausuntojen ja tietojen yhteydessä. Tilintarkastaja ottaa kantaa tilinpäätöstietojen oikeellisuuteen ja riittävyyteen jo lausunnossaan oikeista ja riittävästä tiedoista tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Myös tilinpäätöksen vahvistamista, voitonjakoa ja vastuuvapautta koskevat lausunnot on poistettu uudessa laissa, vaikka uuden osakeyhtiölain mukaan osakeyhtiön varsinaisessa yhtiökokouksessa tulisi edelleen päättää muun muassa vastuuvapauden myöntämisestä. Tilintarkastajan lausunnoista luopuminen ei kuitenkaan tarkoita hallinnon tarkastuksen merkityksen tai tilintarkastajalta edellytettävän tilintarkastustyön vähenemistä tai helpottumista, vaan kyse on tilintarkastuskertomuksen sisällön ja siinä esitettävien tietojen yhdenmukaistamisesta. (Hallituksen esitys eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi HE 194/2006, 23.)

Tilintarkastajan tulisi arvioida poistettavien lausuntojen käsittelemiä asioita muussa yhteydessä tilintarkastuskertomusta laatiessaan. Koska kyseisiä lausuntoja ei tunneta tilinpäätösdirektiiveissä eikä kansainvälisissä tilinpäätösstandardeissa, on lausuntojen poistaminen perusteltua pyrittäessä yhdenmukaistamaan EU:ssa annettavia tilinpäätök-

siä ja tilintarkastuskertomuksia. (Hallituksen esitys eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi HE 194/2006, 23.)

Tilintarkastuskertomuksen ohella uudessa tilintarkastuslaissa määritellään myös tilinpäätösmerkinnän osalta eräitä sisällöllisiä muutoksia. Uuden lain mukaan tilinpäätösmerkintään ei enää tarvitsisi esittää voimassa olevan säännöksen mukaista lausuntoa tilinpäätöksen laatimisesta hyvän kirjanpitotavan mukaan. (Riistama 2007, 12.) Kyseinen lausuma katsotaan sisältyvän tilintarkastuskertomukseen, johon myös tilinpäätösmerkinnässä viitataan. Tilintarkastuspöytäkirjan osalta uusi laki ei poikkea vanhan tilintarkastuslain 20 §:stä. (Hallituksen esitys eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi HE 194/2006.)

Taulukko 1 Uuden ja vanhan tilintarkastuslain mukaisen tilintarkastuskertomuksen vertailu

TILINTARKASTUSKERTOMUS		
Vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus	UUSI TILINTARKASTUSLAKI	VANHA TILINTARKASTUSLAKI
Lausunnot	<p>1) antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot tarkastuskohteen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta</p> <p>2) ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot keskenään ristiriidattomia.</p> <p>(Voidaan esittää vapaaehtoisina lausuntoina.)</p>	<p>1) onko tilinpäätös laadittu voimassa olevien säännösten ja määräysten mukaisesti</p> <p>2) antaako tilinpäätös kirjanpito-laissa tarkoitetulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot tarkastuskohteen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta</p> <p>3) lausunto tilinpäätöksen vahvistamisesta</p> <p>4) lausunto tuloksen käsittelystä hallituksen tai muun vastaavan toimielimen esittämällä tavalla</p> <p>5) lausunto vastuuvapauden myöntämisestä.</p>
Lausunnon muoto	vakiomuotoinen, ehdollinen, kielteinen ja lausunnon antamatta jättäminen (vain termimuutos).	vakiomuotoinen, ehdollinen, kielteinen ja avoin lausunto .
Huomautus/Muistutus	<p>Huomautus: (termimuutos)</p> <p>Annetaan mikäli yhtiön vastuuvollisen voidaan katsoa syyllistyneen yhteisöä kohtaan vahingonkorvaukseen velvoittavaan tekoon tai laiminlyöntiin.</p> <p>Sekä silloin, kun vastuuvolliseksi laskettava henkilö rikkoo yhteisöä koskevaa lakia tai sen yhtiöjärjestystä.</p>	<p>Muistutus:</p> <p>Annetaan mikäli yhtiön vastuuvollisen voidaan katsoa syyllistyneen yhteisöä kohtaan vahingonkorvaukseen velvoittavaan tekoon tai laiminlyöntiin.</p> <p>Sekä silloin, kun vastuuvolliseksi laskettava henkilö rikkoo yhteisöä koskevaa lakia tai sen yhtiöjärjestystä.</p>
Täydentävät tiedot	Ei anneta enää.	Annettiin tarvittaessa, käytännössä kuitenkin harvinaisia.
Muut muutokset	<p>Yritys- ja yhteisötunnuksen yksilöinti.</p> <p>Käytetyn tilinpäätössäännösten merkintä.</p>	<p>Ei ole ollut käytäntönä.</p> <p>On sovellettu jo aiemmin, mutta ei ole ollut velvoittavaa säännöstöä.</p>

Edellä olevaan taulukkoon on koottu uuden tilintarkastuslain tuomat merkittävimmät muutokset tilintarkastajan laatimaan tilintarkastuskertomukseen. Suurin muutos lienee lausuntojen määrän väheneminen viidestä kahteen. Muutoin muutokset ovat lähinnä termistön vaihdoksia sekä joidenkin yksityiskohtien lisäämistä tilintarkastuskertomukseen. Esimerkiksi käytetyn tilinpäätössäännösten merkitseminen on uuden tilintarkastuslain myötä tullut pakolliseksi, mutta kovin suurta käytännön muutosta lakimuutos ei tuonut, koska sen merkitseminen on kuulunut jo aiemmin yleiseen käytäntöön. Lakimuutoksen jälkeen täysin uutena toimenpiteenä on tullut velvoittavaksi yritys- ja yhteisötunnuksen yksilöinti. Täydentäviä tietoja ei enää anneta tilintarkastuskertomuksessa. Tällä muutoksella on haluttu erottaa tilintarkastajan ja johdon tehtäviä toisistaan, sillä tilintarkastajan tehtäviin ei kuulu johdon laatiman tilinpäätöksen täydentäminen. Edellä esitetyillä tilintarkastuslain muutoksilla, koskien tilintarkastuskertomuksen sisältöä, on pyritty yhdentymään kohti kansainvälistä käytäntöä.

Tilintarkastuslain muutos ja sitä kautta etenkin lausuntojen määrän muutos ei suinkaan ole vähentänyt tilintarkastajan työmäärää, vaan tarkastus on edelleen suoritettava samassa laajuudessa ja yhtä tarkasti sekä hyvällä ammattitaidolla kuin ennenkin.

4 OSAKEYHTIÖLAIN EDELLYTTÄMÄT TILINTARKASTAJAN TODISTUKSET JA LAUSUNNOT

4.1 Yhtiötä perustettaessa

Tilintarkastaja on velvollinen laatimaan myös muualla kuin tilintarkastuslaissa säädettyjä raportteja. Tilintarkastuslain ohella myös osakeyhtiölaissa on määritelty tilanteita, joissa tilintarkastajan tulee laatia kirjallinen todistus tai lausunto. Osakeyhtiölain 2 luvun 8§:ssä on säännös, jonka mukaan yhtiön tilintarkastajan tulee laatia kaupparekisteriviranomaiselle, rekisteri-ilmoituksen liitteeksi, todistus osakeyhtiölain säännöksiä noudattamisesta osakkeiden maksamisessa. Mikäli osake maksetaan apporttiomaisuudella, tulee tilintarkastajan laatia myös tästä lausunto rekisteri-ilmoitukseen liitettäväksi. (Horsmanheimo – Steiner 2008, 363–364; KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 232 – 233.) Apporttiomaisuudella maksamisesta kerrotaan tarkemmin kappaleessa 5.1. Osakeyhtiölain 2:6.2 :ssa säädetään seuraavalla tavalla:

Merkintähinnan maksamisesta apporttiomaisuudella on määrättävä perustamissopimuksessa. Perustamissopimuksessa on lisäksi oltava selvitys, jossa yksilöidään apporttiomaisuus ja sillä suoritettava maksu sekä selvitetään omaisuuden arvostamiseen vaikuttavat seikat ja omaisuuden arvostamisessa noudatettavat menetelmät. Jos tämän momentin säännöksiä ei ole noudatettu, merkitsijällä on velvollisuus näyttää, että omaisuudella oli maksua vastaava taloudellinen arvo yhtiölle. Puuttuva määrä on maksettava yhtiölle rahassa.

(Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624)

Tilintarkastaja on velvollinen liittämään rekisteri-ilmoitukseen lausunnon osakeyhtiölain 2:6.2:ssa tarkoitetusta selvityksestä sekä siitä, voidaanko omaisuudella katsoa olevan taloudellista arvoa vähintään maksua vastaava määrä (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 233). Tilintarkastajan velvollisuutena on tarkastaa se, onko osakeyhtiölain ja perustamissopimuksen säännöksiä noudatettu, kun yrityksen perustamisen yhteydessä on suoritettu osakkeiden maksu. Lisäksi tarkastettaviin asioihin kuuluu se, että sekä osakepääomaan että sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon ilmoitettavat määrät on kokonaan maksettu ja rahassa maksettava määrä on maksettu Suomessa olevalle talletustilille tai ulkomaisen luottolaitoksen, talletusten vastaanottamiseen oikeutetulle tilille. Tilintarkastaja huolehtii myös esimerkiksi apporttiomaisuuden tai muun hyväksyttävän osakepääoman vastasuorituksen siirtymisestä yhtiön omistukseen ja haltuun

ja, ettei yhtiötä perustettaessa osakkeista maksettua määrää ole käytetty ennen hallituksen valintaa. Tilintarkastajan tarkastettavaksi kuuluu myös osakeyhtiölain edellyttämien määräaikojen noudattamisen seuranta rekisteri-ilmoituksen laadinnassa. Kun tarvittavat tarkastukset on suoritettu, voi tilintarkastaja antaa todistuksensa. Todistus on mahdollista antaa osakeyhtiön perustamislomakkeella tai erillisellä todistuksella, joka laitetaan liitteeksi rekisteri-ilmoituslomakkeeseen. (Horsmanheimo – Steiner 2008, 364–365.)

Seuraavassa esimerkki tilintarkastajan todistuksesta:

Tilintarkastajan todistus rekisteriviranomaiselle:

X Oy:n tilintarkastajina todistamme, että osakeyhtiölain säännöksiä osakkeiden maksamisesta on noudatettu.

Päiväys ja allekirjoitus.

(KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 234)

Mikäli tilintarkastaja laatii todistuksen erillisenä liitteenä, saatetaan siihen tehdä maininta osakkeista maksetusta määrästä, jottei pääse syntymään epäselvyyttä siitä, mitä asiaa todistus koskee (Horsmanheimo – Steiner 2008, 365).

4.2 Maksullisen osakeannin yhteydessä, kun annetaan uusia osakkeita ja kun luovutetaan yhtiön omia osakkeita

Uusia osakkeita rekisteröitäessä tilintarkastajan tehtävänä on todistaa, että osakkeiden maksamista koskevia säännöksiä on noudatettu. Mikäli osake on maksettu apporti-omaisuudella, tulee rekisteri-ilmoitukseen liittää todistus siitä onko apportin taloudellinen arvo vähintäänkin maksua vastaava. Tilintarkastajan velvollisuuksien ja tehtäväsiältöjen voidaan katsoa olevan uusia osakkeita rekisteröitäessä samankaltainen, kuin edellä mainitussa yhtiön perustamisen yhteydessä. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 235.)

Myös yhtiön luovuttaessa omia osakkeitaan merkittäväksi tilintarkastajan tehtäväksi katsotaan todistaa se, että maksamista koskevia säännöksiä on noudatettu. Ainoa ero edelliseen on se, että tilintarkastaja todistaa tässä yhteydessä osakepääoman maksamista koskevien säännöksiä noudattamisen, osakkeiden maksamista koskevan säännösten noudattamisen sijaan, kuten esimerkiksi voi huomata:

Tilintarkastajan todistus rekisteriviranomaiselle:

X Oy:n tilintarkastajina todistamme, että osakeyhtiölain säännöksiä osakepääoman maksamisesta on noudatettu.

Päiväys ja allekirjoitus.

(KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 236)

4.3 Osakepääomasijoituksen yhteydessä ja korotettaessa osakepääomaa optio-oikeuksien merkintähinnalla

Osakeyhtiölain 11:4 edellyttää osakepääoman korotuksen ilmoittamista osakepääomasijoituksen yhteydessä. Tilintarkastajalta vaaditaan todistus rekisteri-ilmoitukseen liitettäväksi, jossa hän todistaa sen, että osakeyhtiölain säännöksiä osakepääoman maksusta on suoritettu. Tilintarkastajan lausunto ja hänen tehtäväsältönsä vastaavat edellisessä kappaleessa selostettua. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 237.)

Tilintarkastajan todistus vaaditaan rekisteri-ilmoitukseen liitettäväksi myös sellaisissa tapauksissa, joissa yhtiö antaa optio- tai muita osakkeisiin oikeuttavia erityisiä oikeuksia ja maksettava merkintähinta tai muu vastike merkitään kokomääräisesti osakepääomaan. Tilintarkastajan todistusta ei sen sijaan tarvita mikäli maksettava merkintähinta tai muu vastike merkitään sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon. Tilintarkastajan tehtävät ja lausunto noudattavat tässäkin tapauksessa edellä kappaleessa 4.2 esitettyä mallia. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 237.)

4.4 Lausunnot apporti- ja jälkiaporttitilanteissa

Apporttiomaisuus voidaan käsittää yritykseen laitettuna omaisuutena, joka on jotain muuta kuin rahaa. Se voi olla aineellinen tai aineeton hyödyke, jolla on varallisuusarvoa, mutta ei kuitenkaan työn tai palvelun suorittaminen. Apporttiomaisuus on aina omaisuutta, jolla on yhtiölle taloudellista arvoa ja se voidaan sijoittaa yhtiöön perustamisen tai osakeannin yhteydessä osaketta vastaan, osakepääomasijoituksena tai optio-oikeudesta tai muusta osakkeisiin oikeuttavasta oikeudesta merkintähintana tai muuna vastikkeena. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 241.)

Jälkiaporttista taas on kyse, kun julkinen osakeyhtiö hankkii omaisuutta perustamisopimuksen allekirjoittajalta eli osakkeenomistajalta kahden vuoden sisällä yhtiön rekisteröimisestä vastikkeella, joka vastaa vähintään kymmenesosaa hankintahetken osakepääomasta. Hankinta ei saa kuulua alueelle, joka voidaan katsoa yhtiön tavanomaiseksi

liiketoiminnaksi. Hankinta ei saa myöskään tapahtua julkisessa kaupankäynnissä. Jälkiapportiksi voidaan käsittää myös tilanne, jossa merkintähinta, yhtiötä perustettaessa tai osakeannissa, maksetaan rahassa, mutta yhtiö on velvollinen hankkimaan vastiketta vastaan palveluja tai omaisuutta. Jälkimmäinen jälkiapporttitilanne koskee myös yksityisiä osakeyhtiöitä. (Horsmanheimo – Steiner 2008, 367.)

Osakeyhtiölain 2:6.2 velvoittaa mainitsemaan perustamissopimuksen selvityksessä merkintähinnan maksamisesta apporttiomaisuudella sekä yksilöimään apporttiomaisuuden ja sillä kuitattavat maksut. Perustamissopimuksen selvitykseen tulee merkitä selvittää myös omaisuuden arvostamiseen vaikuttavat tekijät ja omaisuuden arvostamisessa noudatettavat menetelmät. Tilintarkastajan tehtävänä on tarkastaa perustamissopimuksen apporttiomaisuusselvityksen oikeellisuus ja antaa sekä selvityksestä että omaisuuden arvosta lausunto. Edellä mainittua säännöstä (OYL 2:6.2) sovelletaan yhtiötä perustettaessa, osakeannin, pääomasijoituksen, optio- ja muiden osakkeisiin oikeuttavien erityisten oikeuksien antamisen sekä jälkiapportin yhteydessä. (Horsmanheimo – Steiner 2008, 368; KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 243–246.) Seuraavassa esimerkki tilintarkastajan lausunnosta osakeyhtiötä perustettaessa:

Tilintarkastajan lausunto rekisteriviranomaiselle

X Oy:n perustamisesta on tehty xx.xx.xxxx päivätty perustamissopimus, johon on otettu määräys, että yhtiön osakkeiden merkintähinnasta maksetaan xx euroa apporttiomaisuudella. Apporttiomaisuutta vastaan perustamissopimuksessa määrätään annettavaksi xx kappaletta yhtiön osakkeita. Olemme tarkastaneet yhtiön hallituksen xx.xx.xxxx laatiman osakeyhtiölain 2 luvun 6 §:n 2 momentissa tarkoitetun selvityksen Varmennustoimeksiantostandardin 3000:n mukaisesti.

X Oy:n hallitus on vastuussa selvityksen laatimisesta ja siitä, että se on laadittu osakeyhtiölain mukaisesti.

Velvollisuutenamme on antaa tarkastuksen perusteella lausunto selvityksestä ja siitä oliko omaisuudella vähintään maksua vastaava taloudellinen arvo yhtiölle. Tarkastukseen kuuluu toimenpiteitä evidenssin hankkimiseksi siitä, että selvitys on laadittu osakeyhtiölain mukaisesti ja että hankitulla omaisuudella oli vähintään maksua vastaava taloudellinen arvo yhtiölle.

Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

Osakeyhtiölain 2 luvun 8 §:n 4 momentin mukaisena lausuntona esitämme, että perustamissopimuksessa oleva osakeyhtiölain 2 luvun 6 §:n 2 momentissa tarkoitettu selvitys on laadittu osakeyhtiölain mukaisesti. Selvityksen mukaan omaisuudella oli luovutushetkellä vähintään maksua vastaava taloudellinen arvo yhtiölle.

Päiväys ja allekirjoitus

(KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 248)

Tilanteita, joissa tilintarkastaja joutuu antamaan apporttilausunnon, ovat yhtiön perustaminen, osakeannit, osakepääomasijoitukset, optio-oikeuksien antaminen sekä jälkiapportti. Yleisesti ottaen tilintarkastajan lausunto toimitetaan rekisteriviranomaiselle rekisteri-ilmoituksen yhteydessä, mutta jälkiapporttitilanteessa lausunto annetaan yhtiökokoukselle. Osakeantitilanteessa tilintarkastaja laatii rekisteriviranomaiselle toimitettavan lausunnon, mikäli merkintähinta tai sijoitus tehdään osakepääomaan tai sekä osakepääomaan että sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon. Vanhoilla osakkeilla toteutettu osakeanti, jossa merkintähinta sijoitetaan sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon, ei velvoita lausunnon tekemiseen. Osakepääomasijoitustilanteessa on lausunto annettava aina. Optio-oikeuksia annettaessa tilanne on toinen, mikäli sijoitus merkitään osakepääoman tai sekä osakepääomaan että sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon, annetaan lausunto rekisteriviranomaiselle. Jos sijoitus merkitään vain sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon, ei lausuntoa tarvitse antaa. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 245.)

4.5 Lausunnot ja todistus sulautumisen ja jakautumisen yhteydessä

Osakeyhtiölain 16 luvussa ovat säännökset yhtiön sulautumisesta ja 16:2:ssä ovat sulautumisen erilaiset toteuttamistavat. Osakeyhtiölain mukaan sulautuminen voidaan toteuttaa absorptiosulautumisella tai kombinaatiosulautumisella. Absorptiosulautumisessa yksi tai useampi yhtiö sulautuu vastaanottavaan yhtiöön ja kombinaatiosulautumisessa vähintään kaksi sulautuvaa yhtiötä sulautuu ja muodostaa yhdessä vastaanottavan yhtiön. Sulautumisen toteuttavien yhtiöiden hallitusten tulee laatia sulautumissuunnitelma kirjallisesti. Tämä suunnitelma tulee myös päivätä ja allekirjoittaa. (Horsmanheimo – Steiner 2008, 371.)

Tilintarkastajan rooli sulautumisen yhteydessä on laatia lausunto yhtiön sulautumissuunnitelmasta sekä selvityksestä ja todistus vastikkeesta. Kaikkien sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden hallitukset ovat velvollisia nimeämään yhden tai useamman tilintarkastajan, jonka tehtävänä on laatia jokaiselle sulautumiseen osallistuvalla yhtiöllä lau-

sunto sulautumissuunnitelmasta. Tilintarkastajan lausunto ja sulautumissuunnitelma ovat tärkeimpiä sulautumiseen liittyviä asiakirjoja. Osakeyhtiölain (16:4) mukaan tilintarkastajan tulee arvioida lausunnossa se, onko sulautumissuunnitelmassa annettu oikeat ja riittävät tiedot niistä perusteista, joiden mukaan sulautumisvastike määrätään, sekä vastikkeen jakamisesta. Lausunnossa, joka annetaan vastaanottavalle yhtiölle, tulee mainita siitä, vaarantaako sulautuminen yhtiön velkojen maksun. Mikäli sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden osakkeenomistajat suostuvat, tai jos kyseessä on tytäryhtiösulautuminen, voidaan lausunnossa lausua vain siitä, vaarantuuko yhtiön velkojen maksu sulautumisesta johtuen. Tilintarkastajan lausunto liitetään ilmoitukseen, jolla sulautumissuunnitelma rekisteröidään. (Horsmanheimo – Steiner 2008, 371–372.) Sulautumissuunnitelman tarkastaminen ja siitä annettava lausunto ovat erityisen tärkeitä osakkeenomistajille ja tilintarkastaja arvioikin sulautumissuunnitelmaa juuri tätä sidosryhmää silmällä pitäen. Sulautuminen saattaa aiheuttaa osakkeenomistajille epävarmuutta oman sijoituksen arvon säilymisestä, jolloin tämän sidosryhmän etuja valvovalle osapuolelle on selvä paikkansa. Sekä sulautuvan että vastaanottavan yhtiön osakkeenomistajilla tulee olla varmuus siitä, että sulautumisvastike vastaa vähintäänkin omistuksen arvoa. Sulautumissuunnitelmaa tarkastettaessa olennaisten seikkojen tarkastaminen on suuremmassa roolissa kuin epäolennaisten seikkojen tarkastaminen, jolloin tilintarkastaja voi päätyä lausunnossaan johtopäätökseen sulautumissuunnitelman osakeyhtiölain mukaisuudesta, vaikka jotkin epäolennaiset tiedot olisivatkin epäselviä tai puutteellisia. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 258.) Seuraavassa on esimerkki tilintarkastajan antamasta lausunnosta vastaanottavalle yhtiölle absorptiosulautumisen yhteydessä, jolloin sulautumispäätöksen tekijänä on yhtiökokous.

Hyväksytyn tilintarkastajan lausunto Y Oy:n yhtiökokoukselle

Y Oy:n yhtiökokous on päättänyt ehdottaa xx.xx.xxxx kokoontuvalle yhtiökokoukselle päätöksen tekemistä siitä, että X Oy sulautuu Y Oy:öön. Ehdotettuun sulautumiseen liittyen sulautuvien yhtiöiden hallitukset ovat laatineet xx.xx.xxxx päivätyn sulautumissuunnitelman. Sulautumisen ehtojen mukaan X Oy:n osakkeenomistajille annetaan sulautumisvastikkeenä jokaista X Oy:n osaketta vastaan xx kappaletta Y Oy:n osakkeita. Ehdotus osakkeiden vaihtosuhteeksi perustuu yhtiöiden hallitusten sulautumissuunnitelmassa esittämiin yhtiöiden arvojen määrittämisessä sovelletuihin arvostusmenetelmiin ja niitä käyttämällä saatuihin arvostustuloksiin. Olemme tarkastaneet sulautumissuunnitelman Varmennustoimeksiantostandardi 3000:n mukaisesti.

Y Oy:n ja X Oy:n hallitukset ovat vastuussa sulautumissuunnitelman laatimisesta ja siitä, että se antaa osakeyhtiölain tarkoittamalla tavalla oikeat ja riittävät tiedot perusteista, joiden mukaan sulautumisvastike määrätään, sekä vastikkeen jakamisesta.

Velvollisuutenamme on antaa tarkastuksen perusteella lausunto sulautumissuunnitelmasta ja siitä, onko sulautuminen omiaan vaarantamaan Y Oy:n nykyisten velkojen maksun. Tarkastukseen kuuluu toimenpiteitä evidenssin hankkimiseksi siitä, onko sulautumissuunnitelmassa annettu osakeyhtiölain tarkoittamalla tavalla oikeat ja riittävät tiedot perusteista, joiden mukaan sulautumisvastike määrätään, sekä vastikkeen jakamisesta ja siitä, onko sulautuminen omiaan vaarantamaan Y Oy:n nykyisten velkojen maksun.

Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntonne perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

Osakeyhtiölain 16 luvun 4 §:n mukaisena lausuntonamme esitämme, että sulautumissuunnitelmassa on annettu osakeyhtiölain tarkoittamalla tavalla oikeat ja riittävät tiedot perusteista, joiden mukaan sulautumisvastike määrätään, sekä vastikkeen jakamisesta.

Käsityksemme mukaan sulautuminen ei ole omiaan vaarantamaan Y Oy:n nykyisten velkojen maksua.

Päiväys ja allekirjoitus

(Horsmanheimo – Steiner 2008, 373)

Tilintarkastajan tulee laatia myös todistus siitä, että vastaanottava yhtiö saa täyden vastikkeen sen omaan pääomaan merkitystä määrästä. Seuraavassa on tilintarkastajan todistus vastikkeen määrästä:

Tilintarkastajan todistus rekisteriviranomaiselle

Y Oy:n hallitus/yhtiökokous ja X Oy:n hallitus/yhtiökokous ovat päättäneet sulautumisesta siten, että X Oy sulautuu Y Oy:öön.

Tilintarkastajina todistamme, että Y Oy saa täyden vastikkeen sen omaan pääomaan merkitystä määrästä.

Päiväys ja allekirjoitus

(KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 265)

Osakeyhtiölain 16:3:n 2 momentin 9 kohdassa säädetään, että sulautumissuunnitelmassa tulee esittää selvitys sulautuvan yhtiön varoista, veloista ja omasta pääomasta ja niiden arvostamiseen vaikuttavista seikoista, sulautumisen suunnitellusta vaikutuksesta vastaanottavan yhtiön taseeseen sekä sulautumiseen sovellettavista kirjanpidollisista menetelmistä. Tilintarkastajan tehtäviin kuuluu antaa lausunto edellä kuvatusta selvityksestä. Rekisteriviranomaiselle tulee ilmoittaa sulautumisen täytäntöönpanosta kuuden kuukauden kuluessa sulautumista koskevasta päätöksestä. Mikäli sulautumiseen osallistuvat yhtiöt eivät tee tätä ilmoitusta määräaikaan mennessä, sulautuminen raukeaa. (Horsmanheimo – Steiner 2008, 373.) Seuraavassa esimerkki tilintarkastajan laatimasta lausunnosta:

Tilintarkastajan lausunto rekisteriviranomaiselle

Y Oy:n hallitus/yhtiökokous ja X Oy:n hallitus/yhtiökokous ovat päättäneet sulautumisesta siten, että X Oy sulautuu Y Oy:öön. Olemme tarkastaneet Y Oy:n ja X Oy:n hallitusten xx.xx.xxxx laatimassa sulautumissuunnitelmassa olevan osakeyhtiölain 16 luvun 3 §:n 2 momentin 9 kohdassa tarkoitetun selvityksen Varmennustoimeksiantostandardi 3000:n mukaisesti.

Y Oy:n ja X Oy:n hallitukset ovat vastuussa selvityksen laatimisesta ja siitä, että se on laadittu osakeyhtiölain mukaisesti.

Velvollisuutenamme on antaa tarkastuksen perusteella lausunto selvityksestä. Tarkastukseen kuuluu toimenpiteitä evidenssin hankkimiseksi siitä, että selvitys on laadittu osakeyhtiölain mukaisesti.

Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntonne perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

Osakeyhtiölain 16 luvun 14 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaisena lausuntona esitämme, että sulautumissuunnitelmassa oleva osakeyhtiölain 16 luvun 3 §:n 2 momentin 9 kohdassa tarkoitettu selvitys on laadittu osakeyhtiölain mukaisesti.⁹²

Päiväys ja allekirjoitus

(KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 267)

Osakeyhtiölain 17 luku käsittelee yhtiön jakautumista, joka voidaan nähdä päinvas-
taisena toimenpiteenä kuin sulautuminen. Tämän vuoksi useat sulautumisessa käytettä-
vät toimintatavat sopivat myös jakautumisessa käytettäväksi. Myös tilintarkastajan teh-
tävät noudattavat sekä sulautumisessa että jakautumisessa samoja linjoja. Osakeyhtiö-
lain 17:2:ssä säädetään erilaisista jakautumistavoista, joita ovat kokonaisjakautuminen
tai osittaisjakautuminen. Kokonaisjakautumisessa jakautuvan yhtiön varat ja velat siir-
tyvät vastaanottavaan yhtiöön tai yhtiöihin ja jakautuva yhtiö purkautuu kokonaan. Osit-
taisjakautumisessa, nimensä mukaan, vain osa yhtiön varoista ja veloista siirtyy vas-
taanottavalle yhtiölle tai yhtiöille. Jakautuminen voidaan toteuttaa myös toimivaan yhti-
öön tai jakautumisella perustettavaan yhtiöön. Kuten sulautumisessa myös jakautumi-
sessa, toimenpiteeseen osallistuvien yhtiöiden hallitusten tulee laatia kirjallinen jakau-
tumissuunnitelma, jonka oikeellisuuden tilintarkastaja arvioi ja laatii suunnitelmasta
lausunnon. Kuten sulautumisessa, myös jakautumisessa tilintarkastaja laatii lausunnot ja
todistuksen. Tilintarkastajan ensimmäinen lausunto osoitetaan jakautuvan yrityksen yh-
tiökokoukselle koskien jakautumissuunnitelmaa, toinen lausunto osoitetaan rekisterivi-
ranomaiselle ja se koskee osakeyhtiölain 17:3.2 9 kohdan selvitystä eli jakautuvan yhti-
ön varojen, velkojen ja oman pääoman arvostamiseen vaikuttavia seikkoja sekä muita
taloudellisia seikkoja, joita sulautumisessa on otettava huomioon. Tilintarkastajan rekis-
teriviranomaiselle annettava todistus koskee vastiketta, jonka jakautuva yritys luovuttaa
jakautumisesta muodostuville uusille yrityksille. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry
2008b, 270–271.)

4.6 Lausunto suunnatun maksuttoman osakeannin yhteydessä sekä erityisestä tarkastuksesta

Suunnatusta osakeannista voidaan puhua silloin, kun osakeannissa poiketaan niin sano-
tusta normaalista, osakkeenomistajille etuoikeutetusta, osakeannista. Suunnattu osake-

anti voidaan toteuttaa, mikäli yhtiöllä on siihen yhtiön kannalta painava syy. Lisäksi suunnattu anti voi olla maksuton, jos siihen on yhtiön kannalta ja kaikkien osakkeenomistajien etu huomioon ottaen erityisen painava taloudellinen syy. Käytännössä maksuttoman osakeannin toteuttaminen on harvinaista ja rajoittuu hyvin harvinaisiin tapauksiin. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 272–273.)

Tilintarkastajan tehtävänä maksuttoman osakeannin yhteydessä on laatia lausunto, jossa perustellaan merkintäetuoikeudesta poikkeaminen. Tämä lausunto laaditaan osakkeenomistajien oikeuksia silmällä pitäen. Tilintarkastajan lausunnon tavoitteeksi on asetettu merkintäetuoikeudesta luopumisen lainmukaisuutta ja perusteltavuutta. Seuraavassa esimerkki tilintarkastajan lausunnosta (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 273.):

Tilintarkastajan lausunto rekisteriviranomaiselle

X Oy:n ylimääräinen/varsinainen yhtiökokous on xx.xx.xxxx päättänyt suunnatusta maksuttomasta osakeannista.

Osakeyhtiölain 9 luvun 18 §:n 1 momentin mukaisena lausuntona esitämme, että osakeantia koskevassa päätöksessä mainitut osakeyhtiölain 9:17:n 2 kohdassa tarkoitetut perustelut osakkeenomistajien etuoikeudesta poikkeamiselle ovat osakeyhtiölain mukaisia.

Päiväys ja allekirjoitus

(KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 273)

Tilintarkastaja lausuu käsityksensä mukaisesti siitä, onko etuoikeudesta poikkeamiselle erityisen painava taloudellinen syy ja onko päätöksessä otettu huomioon kaikkien osakkeenomistajien etu (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 273).

Erityinen tarkastus voidaan suorittaa yhtiön hallinnosta tai kirjanpidosta jo päättyneeltä tilikaudelta tai tietyistä toimenpiteistä tai seikoista, mikäli osakkeenomistaja niin haluaa. Erityisen tarkastuksen toimittamista voidaan hakea yhtiön kotipaikan lääninhallitukselta. Edellytyksenä kuitenkin on, että asiaa on käsitelty yhtiökokouksessa. Yhtiön oma tilintarkastaja ei suorita erityistä tarkastusta, vaan sen toimittaa lääninhallituksen määräämä tilintarkastaja. Erityisen tarkastuksen pohjalta laaditun lausunnon muoto ja sisältö riippuu kulloinkin kyseessä olevan toimeksiannon luonteesta ja se määräytyy tapauskohtaisesti, eikä sille voida asettaa ennalta mitään esimerkkiä. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 275–276.)

4.7 Todistus osakeyhtiömuotoa muutettaessa

Osakeyhtiölain 19:1:ssä säädetään yksityisen osakeyhtiön muuttamisesta julkiseksi osakeyhtiöksi. Lain mukaan yksityinen osakeyhtiö voidaan muuttaa julkiseksi, mikäli yhtiö täyttää muutoksen jälkeen osakeyhtiölaissa julkiselle osakeyhtiölle määritellyt vaatimukset ja sen toiminimi muutetaan toiminimilaissa säädetyllä tavalla. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 274.)

Tilintarkastajan tehtävänä on osakeyhtiömuotoa muutettaessa antaa todistus siitä, voidaanko yhtiön oman pääoman katsoa olevan vähintään osakepääoman suuruinen, joka on julkisessa osakeyhtiössä tällä hetkellä 80 000 euroa. Todistus tulee liittää julkiseksi osakeyhtiöksi muuttamista koskevaan rekisteri-ilmoitukseen eikä todistusta ole tarvetta esittää yhtiökokoukselle. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 274.) Seuraavassa esimerkki tilintarkastajan laatimasta todistuksesta:

Tilintarkastajan todistus rekisteriviranomaiselle

X Oy:n yhtiökokous on päättänyt xx.xx.xxxx yhtiön muuttamisesta julkiseksi osakeyhtiöksi.

Tilintarkastajina todistamme, että yhtiön oma pääoma on vähintään osakepääoman suuruinen.

Päiväys ja allekirjoitus

(KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 275)

Osakeyhtiömuodon muutoksessa on useita eri vaihtoehtoja hoitaa tarkastustoimenpiteitä ja usein valintaan vaikuttavat tilintarkastajan aikaisempi kokemus kyseisen yhtiön toiminnasta sekä hänen perehtyneisyytensä yhtiön taloudelliseen tilanteeseen ja sen kirjanpidollisiin ja tilinpäätöksessä noudatettuihin periaatteisiin (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 274).

4.8 Lausunto ja todistus muutettaessa avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö osakeyhtiöksi

Avointa ja kommandiittiyhtiötä koskevan lain 8:3:ssä säädetään kyseisten yhtiöiden muuttamisesta osakeyhtiöksi. Lain mukaan muutos tehdään laatimalla asiakirja, josta käy ilmi jokaisen osakkeenomistajan nimi ja osoite sekä hänen omistukseensa tulevien osakkeiden määrä. Asiakirjaan tulee myös liittää yhtiöjärjestys. Yhtiön osakeyhtiöksi

muuttaminen toteutuu, kun yhtiömuodon muuttaminen merkitään kaupparekisteriin. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 277–278.) Seuraavassa esimerkit tilintarkastajan lausunnosta ja todistuksesta muutettaessa avoin tai kommandiittiyhtiö osakeyhtiöksi :

Tilintarkastajan lausunto rekisteriviranomaiselle

Avoin yhtiö (Kommandiittiyhtiö) X:n (vastuunalaiset) yhtiömiehet ovat päättäneet, että yhtiö muutetaan osakeyhtiöksi/julkiseksi osakeyhtiöksi Oy AA Ab/Oyj AA Abp.

X Ky:n yhtiömuodon muuttamista koskevan asiakirjan mukaan merkintähinnasta maksetaan xx euroa apportiomaisuudella, jota vastaan annetaan xx kappaletta Oy AA Ab/Oyj AA Abp:n osakkeita. Olemme tarkastaneet Oy AA Ab/Oyj AA Abp:n hallituksen xx.xx.xxxx laatiman osakeyhtiölain 2 luvun 6 §:n 2 momentissa tarkoitetun selvityksen Varmennustointekstiantostandardi 3000:n mukaisesti.

Oy AA Ab/Oyj AA Abp:n hallitus on vastuussa selvityksen laatimisesta ja siitä, että se on laadittu osakeyhtiölain mukaisesti.

Velvollisuutenamme on antaa tarkastuksen perusteella lausunto selvityksestä ja siitä oliko omaisuudella luovutushetkellä vähintään maksua vastaava taloudellinen arvo Oy AA Ab/Oyj AA Abp:lle. Tarkastukseen kuuluu toimenpiteitä evidenssin hankkimiseksi siitä, että selvitys on laadittu osakeyhtiölain mukaisesti ja että hankitulla omaisuudella oli luovutushetkellä vähintään maksua vastaava taloudellinen arvo Oy AA Ab/Oyj AA Abp:lle.

Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntonne perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä.

Osakeyhtiölain 2 luvun 8 §:n 4 momentin mukaisena lausuntona esitämme, että yhtiösopimuksen muutossopimuksessa oleva osakeyhtiölain 2 luvun 6 §:n 2 momentissa tarkoitettu selvitys on laadittu osakeyhtiölain mukaisesti. Selvityksen mukaan omaisuudella oli luovutushetkellä vähintään maksua vastaava taloudellinen arvo Oy AA Ab/Oyj AA Abp:lle.

Päiväys ja allekirjoitus

(KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 291–292)

Tilintarkastajan todistus rekisteriviranomaiselle

Oy AA Ab/Oyj AA Abp:n tilintarkastajina todistamme, että osakeyhtiölain säännöksiä osakkeiden maksamisesta on noudatettu.

Päiväys ja allekirjoitus

(KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2008b, 292)

Osakeyhtiölain edellyttämiä todistuksia ja lausuntoja tilintarkastaja joutuu laatimaan usein osakeyhtiötä perustettaessa tai osakepääoman korotuksen yhteydessä. Nämä tilanteet ovat hyvin yksinkertaisia, sillä siihen riittää valmis kaavake, joka allekirjoitetaan, eikä tilintarkastajan itse laatima todistus ole välttämätön. Sulautumiset ja jakautumiset ovat käytännössä melko harvinaisia. (Valovirta, haastattelu 23.6.2009.)

5 YHTEENVETO

Tilintarkastusala on kokenut, etenkin muutaman viime vuoden aikana, suuria muutoksia, joiden taustalla voidaan ainakin osittain pitää Euroopassa ja Yhdysvalloissa tapahtuneita tilinpäätösskandaaleita. Uuden, 2007 voimaan tulleen, tilintarkastuslain myötä muun muassa tilintarkastajan raportointiin on säädetty useita muutoksia. Muutosten taustalla on ollut tarve lähentyä kohti kansainvälistä toimintatapaa sekä erityisesti yhdenmukaistaa tilintarkastajan raportointia ja saada se vastaamaan paremmin kansainvälistä käytäntöä. Uuden tilintarkastuslain myötä tilintarkastustoimintaa ollaan Suomessa myös ammattimaistamassa, mikä merkitsee maallikotilintarkastajien käytön lopettamista vuoden 2011 loppuun mennessä. Maallikotilintarkastusta ei pidetä luotettavana, eikä sen näin ollen voida katsoa lisäävän tilinpäätöksen luotettavuutta.

Useista muutoksista huolimatta tilintarkastuksen perustavoitteet ja -tehtävät ovat pysyneet samana. Tilintarkastuslaki edellyttää nykyäänkin osakeyhtiön lakisääteiseen tilintarkastukseen kuuluvaksi kirjanpidon, hallinnon, toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tarkastamisen. Tilintarkastajan keskeisimpänä tehtävänä on valvoa, että yrityksen tilinpäätös ja taloudellinen informaatio ovat lakisääteisten vaatimusten mukaisia ja noudattavat omistajan etuja. Tilintarkastukseen kuuluu edelleen keskeisesti termit: hyvä tilintarkastustapa ja hyvä tilintarkastajatapa, jotka toimivat tilintarkastajan toimintaa ohjaavina tapanormistoina. Hyvä tilintarkastustapa on sitä, että tilintarkastaja noudattaa työssään lakeja, kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja sekä alansa ammattijärjestöjen ohjeita ja suosituksia. Hyvän tilintarkastustavan noudattaminen merkitsee myös tilintarkastuksen suunnittelemista etukäteen, sopivien työtapojen käyttämistä itse tilintarkastuksen toteuttamisessa sekä lain edellyttämien raporttien laatimista.

Tilintarkastajalla on velvollisuus suunnitella tilintarkastus siten, että se tulee hoidettua asianmukaisesti ja tehokkaasti. Suunnittelu toteutetaan yhteistyössä toimeksiantajan ja tarkastuksesta vastaavien tilintarkastajien kanssa, jolloin voidaan varmistua suunnitteluprosessin tehokkuudesta ja taloudellisuudesta. Tilintarkastuksen suunnittelulla varmistetaan tarkastuksen keskittyminen oikeisiin asioihin. Tilintarkastuksen suunnittelutoimenpiteiksi voidaan katsoa kuuluvan tilintarkastuksen kokonaisstrategian ja tilintarkastussuunnitelman luominen. Tilintarkastussuunnitelman tarkoituksena on saada laskettua tilintarkastusriski hyväksyttävälle tasolle. Suunnitteluvaihe on erityisen tärkeä, jotta tarkastuksella voidaan saavuttaa siltä vaaditut tulokset.

Tilintarkastajan tärkeänä tehtävänä on viestiä sidosryhmille tarkastustyönsä tuloksista. Tilintarkastusprosessissa tärkein ja merkityksellisin osa tilintarkastusasiakkaalle ovat tilintarkastajan laatimat raportit, joista hän näkee tarkastustyön tulokset konkreettisesti. Ensimmäinen tilintarkastuksesta annettava lakisääteinen raportti on tilinpäätösmerkintä, jossa valmiiseen tilinpäätökseen tehdään merkintä. Tilinpäätösmerkintä on kuittausmerkinnän kaltainen, aina samansisältöinen, raportti, joka annetaan kirjanpidon, tilinpäätök-

sen, toimintakertomuksen ja hallinnon tarkastuksesta. Tilinpäätösmerkinnän sisältöön ei vaikuta tilintarkastuskertomuksen muoto. Tilinpäätösmerkinnässä on edelleen viittaus tilintarkastuskertomukseen, mutta siihen ei enää liitetä lausuntoa siitä, onko tilinpäätös laadittu hyvän kirjanpitoavan mukaisesti, kuten vanhan lain voimassaoloaikana oli määrä tehdä. Tilinpäätösmerkinnän tehtävänä on todentaa se, että tilintarkastus on suoritettu ja sen kohteena on ollut merkinnällä varustettu tilinpäätös ja toimintakertomus sekä se, että tilintarkastuskertomus on annettu. Tilintarkastuskertomus on tärkein tilintarkastuksesta syntyvä, vuosittain annettava, lakisääteinen raportti. Se on julkinen asiakirja, joka voidaan antaa joko vakiomuotoisena tai mukautettuna. Vakimuotoinen kertomus annetaan silloin kun tilintarkastajan antamat lausumat ovat vakiomuotoisia ja hänen ei ole tarvinnut antaa kertomuksessa huomautusta tai lisätietoja. Jos nämä ehdot eivät täyty, tulee kertomus antaa mukautettuna. Tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastaja antaa lausunnot tietyistä, jo kappaleessa 3.1 luetelluista, seikoista. Uuden tilintarkastuslain myötä etenkin tilintarkastuskertomuksen sisältöön tuli muutoksia koskien lausuntojen määrää ja niiden sisältöä sekä joitain termimuutoksia. Tilintarkastuskertomuksen ja tilinpäätösmerkinnän lisäksi tilintarkastaja laatii vielä tarpeen tullen tilintarkastuspöytäkirjan, jossa tarkastuksen kohteena olevan yhteisön vastuuvuorolliselle toimielimelle on mahdollista antaa sellaista tietoa, jota ei voida antaa tilintarkastuskertomuksessa. Tilintarkastuspöytäkirja ei ole julkinen asiakirja, mikäli siihen ei ole viitattu tilintarkastuskertomuksessa. Edellä mainitut raportit ovat tärkeitä, koska niiden avulla tilintarkastaja viestii eri sidosryhmille työnsä tuloksista, sisällöstä, havainnoista, johtopäätöksistä ja suosituksista. Raportit on tärkeä laatia tarkasti ja oikeassa muodossa, jotta ne pystyvät välittämään mahdollisimman oikean kuvan lukijalle tarkastustyön tuloksista.

Tilintarkastuslaki ei ole ainoa tilintarkastustoimintaa sääntelevä laki, vaan esimerkiksi osakeyhtiölaissa on myös säännöksiä tilintarkastustoimintaa koskien. Osakeyhtiölaki edellyttää tilintarkastajalta myös tiettyjä todistuksia ja lausuntoja. Yleisimmin todistukset ja lausunnot osoitetaan rekisteriviranomaiselle mutta joissain tapauksissa myös yhtiökokoukselle, todistuksesta tai lausunnosta riippuen. Lisäksi tilintarkastaja antaa todistuksia tai lausuntoja joko yhtiön oman tilintarkastajan roolissa tai yhtiöstä täysin riippumattoman hyväksytyyn tilintarkastajan roolissa. Todistuksia ja lausuntoja laaditaan yrityksessä tapahtuvissa muutostilanteissa, kuten esimerkiksi osakeantien, osakepääoman korottamisen, sulautumisen, jakautumisen tai yhtiömuodon muutoksissa.

Hallitus jätti vuonna 2006 eduskunnalle lakiesityksen, jonka tarkoituksena oli muuttaa tilintarkastuslainsäädäntöä eurooppalaiselle tasolle. Lakimuutoksen taustalla oli myös tarve helpottaa tilinpäätösten luotettavuuden ja laadun edistämistä. Lain oli alunperin tarkoitus astua voimaan 1.1.2007 mutta sen hyväksyminen viivästyi. Eduskunta hyväksyi 6.2.2007 hallituksen esityksen uudeksi tilintarkastuslaiksi pienin muutoksin, jotka tehtiin eduskunnan talousvaliokunnan käsittelyssä. Uusi tilintarkastuslaki astui voimaan 1.7.2007, jolloin myös kumottiin vanha tilintarkastuslaki.

Lakimuutos toi tilintarkastuslakiin useita muutoksia, mikä on johtanut tilintarkastustyön määrälliseen lisääntymiseen ja sitä kautta myös tilintarkastukseen käytettävän ajan lisääntymiseen. Tämän myötä ovat tilintarkastuksesta asiakkaalle koituvat kulut myös nousseet, mutta toisaalta tulokset ovat aiempaa laadukkaammat. Lakimuutoksen myötä tilintarkastajan raportteihin, etenkin tilintarkastuskertomukseen, tuli mittavia sisällöllisiä muutoksia. Suurimmat uudistukset vanhaan malliin verrattuna ovat lausuntojen määrällinen väheneminen viidestä pakollisesta lausunnosta kahteen pakolliseen lausunton. Tilintarkastajan ei enää ole pakko lausua tilinpäätöksen säädöstenmukaisuudesta, hallituksen voitonjakoehdotuksesta, vastuuvapaudesta tai tilinpäätöksen vahvistamisesta. Tilintarkastaja voi edelleen pyydettyä antaa edellä mainitut lausunnot vapaaehtoisesti. Lisätietoja tilintarkastaja ei enää tilintarkastuskertomuksessa anna, johon perusteluiksi on annettu se, että tilintarkastajan tehtäviin ei voida katsoa kuuluvan tilinpäätöstietojen antaminen. Uutta on myös tilinpäätöksessä noudatetun tilinpäätössäännösten ilmoittaminen tilintarkastuskertomuksessa. Käytännössä se tarkoittaa sitä, että kertomuksessa on maininta siitä, onko tilinpäätös laadittu Suomen kirjanpitolainsäädännön vai IFRS-standardien mukaisesti. Lisäksi pari tilintarkastuskertomuksessa käytettyä termiä on korvattu toisella.

LÄHTEET

- Aho, Tuomas – Vänskä, Hannu (1996) *Tilintarkastuslaki ja hyvä tilintarkastustapa*. 2. uud. p. Lakimiesliiton kustannus ja tekijät: Jyväskylä.
- Arens, Alvin A. – Elder, Randal J. – Beasley, Mark S. (2005) *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*. 10. uud. p. Pearson Education, Inc: New Jersey.
- Blummé, Nils (2008a) *Osakeyhtiön tilintarkastus*. Talentum Media Oy: Helsinki.
- Blummé, Nils (2008b) Osakeyhtiön uusi tilintarkastuskertomusmalli. *Tilintarkastus – Revision 1/2008*.
- Burrell, Gibson – Morgan, Gareth (1979) *Sociological paradigms and organizational analysis. Elements of the sociology of corporate Life*. Heinemann: London.
- Defliese, Philip L. – Gnospelius, Richard A. – Jaenicke, Henry R. – Sullivan, Jerry D. (1987) *Montgomery's Auditing*. 10. uud. p. John Wiley & Sons, Inc: Canada
- Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2006/43/EY. <http://eur-lex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=fi&type_doc=Directive&an_doc=2006&nu_doc=43>, haettu 19.8.2008.
- Fraktman, Mirja – Vuopala, Tapani (2008) Tilintarkastus on suoritettava kansainvälisten tilintarkastusstandardien mukaisesti. *Tilintarkastus – Revision 3/2008*.
- Hallituksen esitys eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi. <<http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2006/20060194?search%5Bpika%5D=Tilintarkastuslaki&search%5Btype%5D=pika>>, haettu 29.1.2007 (HE 194/2006).
- Hirsjärvi, Sirkka – Remes, Pirkko – Sajavaara, Paula (1998) *Tutki ja kirjoita*. Tammer-Paino Oy: Tampere.
- Hirsjärvi, Sirkka – Liikanen, Pirkko – Remes, Pirkko – Sajavaara, Paula (1993) *Tutkimus ja sen raportointi*. Gummerus kirjapaino Oy: Jyväskylä.
- Horsmanheimo, Pasi (2008) Uudensisältöinen tilintarkastuskertomus. *Tilisanomat 4/2008*.
- Horsmanheimo, Pasi – Kaisanlahti, Timo – Steiner, Maj-Lis (2007) *Tilintarkastuslaki – kommentaari*. WS Bookwell Oy: Helsinki.
- Horsmanheimo, Pasi – Steiner, Maj-Lis (2008) *Tilintarkastus – asiakkaan opas*. WS Bookwell Oy: Juva.
- Horsmanheimo, Pasi – Steiner, Maj-Lis (2002) *Tilintarkastus – asiakkaan opas*. Tumavuoren kirjapaino: Vantaa.

- Kaisanlahti, Timo – Timonen, Pekka (2006) KTM Julkaisuja 39/2006. *Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu – kehitystarpeet de lege ferenda*. Edita Publishing Oy: Helsinki.
- Kasanen, Eero – Lukka, Kari – Siitonen Arto (1991) Konstruktiivinen tutkimusote liiketaloustieteessä. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, Vol. 40, No: 3, 329 – 327.
- Kauppa- ja teollisuusministeriön päätös kirjanpidossa käytettävistä menetelmistä 47/1998. <<http://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/1998/19980047>>, haettu 15.8.2008.
- Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.
- Kirjanpitolautakunta 20.5.2000 (2000). Yleisohje koneellisessa kirjanpidossa käytettävistä menetelmistä. <[http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/0/B45E30E34AB5305DC22568E700439DFE/\\$FILE/menetelm%E4.pdf](http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/0/B45E30E34AB5305DC22568E700439DFE/$FILE/menetelm%E4.pdf)>, haettu 11.8.2008.
- KHT-yhdistyksen vuosikertomus. Vuosikertomus 2006 – 2007. <http://www.kht.fi/yhdistys/KHTvuosik07_net.pdf>, haettu 11.9.2008.
- KHT-yhdistys – Förening CGR ry (1999) *Tilintarkastus*. KHT-Media Oy: Helsinki.
- KHT-yhdistys – Förening CGR ry (2000) *Tilintarkastus 2000*. KHT-Media Oy: Helsinki.
- KHT-yhdistys – Förening CGR ry (2003) *Tilintarkastuskertomukset ja tilintarkastajan lausunnot*. 9. uud. p. KHT-Media Oy: Helsinki.
- KHT-yhdistys – Förening CGR ry (2005a) *Tilintarkastusalan suositukset 2005*. KHT-Media Oy: Helsinki.
- KHT-yhdistys – Förening CGR ry (2005b) *Tilintarkastusalan kertomukset ja lausunnot 2005*. KHT-Media Oy: Helsinki.
- KHT-yhdistys – Förening CGR ry (2007) Uusi tilintarkastuslaki hyväksyttiin eduskunnassa. <<http://www.kht.fi/yhdistys/ajankohtaista/uutinen.html?newsid=446>>, haettu 15.3.2007.
- KHT-yhdistys – Förening CGR ry (2007) *Tilintarkastusalan standardit ja suositukset 2007*. KHT-Media Oy: Helsinki.
- KHT-yhdistys – Förening CGR ry (2008a) *Tilintarkastusalan standardit ja suositukset 2008*. KHT-Media Oy: Helsinki.
- KHT-yhdistys – Förening CGR ry (2008b) *Tilintarkastusalan kertomukset ja lausunnot 2008*. KHT-Media Oy: Helsinki.
- Kinnunen, Juha – Laitinen, Erkki K. – Laitinen, Teija – Leppiniemi, Jarmo – Puttonen, Vesa (2007) *Avain laskentatoimeen ja rahoitukseen*. Otavan Kirjapaino Oy: Keuruu.

- Kokkonen, Sampsa (1994) *Tilintarkastuksen perusteet ja käytäntö*. WSOY:n graafiset laitokset: Porvoo.
- Korhonen, Sari – Tähtinen, Eero (1988) *Tilintarkastusopas*. Gummerus Oy Kirjapaino: Jyväskylä.
- Koskela, Markku – Leppiniemi, Jarmo – Puttonen, Vesa – Virtanen, Kalervo (1998) *Johdanto laskentatoimeen ja rahoitukseen*. KY-Palvelu Oy: Keuruu.
- Koskela, Markku (1990) *Tilintarkastus pienissä ja keskisuurissa yrityksissä*. Helsingin kauppakorkeakoulun julkaisuja D-125. Helsingin kauppakorkeakoulun kuvallisuus: Helsinki.
- Lukka, Kari (1991) Laskentatoimen tutkimuksen epistemologiset perusteet. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, Vol.40, No: 2, 161-181.
- Mähönen, Jukka (2009) *Osakeyhtiön taloudellinen raportointi ja tilintarkastus*. Edita Publishing Oy: Helsinki.
- Neilimo, Kari – Näsi, Juha (1987) *Nomoteettinen tutkimusote ja suomalainen yrityksen taloustiede*. Tampereen Yliopisto Jäljennepalvelu: Tampere.
- Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624.
- Riistama, Veijo (1999) *Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö*. WS Bookwell Oy: Porvoo.
- Riistama, Veijo (2000) *Tilintarkastus – perusteet*. 3. uud. p. WS Bookwell Oy: Porvoo.
- Riistama, Veijo (2006) Tilikauden aikana suoritettava tilintarkastus. *Tilintarkastus – Revision 4/2006*.
- Riistama, Veijo (2007) Tilintarkastajan raportointi. *Tilintarkastus – Revision 1/2007*.
- Saarikivi, Maj-Lis (2000) *Osakeyhtiön tilintarkastajan riippumattomuus*. WSOY Kirjapainoyksikkö: Porvoo.
- Sarja, Mikko (1999) *Tilintarkastajan riippumattomuus*. Oy Edita Ab: Helsinki.
- Tietotili Audit – tilintarkastuspalvelut (2008) Tilintarkastuksen sisältö. <http://www.tietotili.fi/audit/index.php?group=00000002&mag_nr=1>, haettu 5.8.2008.
- Tilintarkastusdirektiivin ja –lain uudistaminen (2006) KPMG Finland. <<http://www.kpmg.fi/page.aspx?Section=90&Item=3207>>, haettu 3.9.2008.
- Tilintarkastuslaki 13.4.2007/459.
- Tilintarkastuslaki 28.10.1994/936.
- Tilintarkastajien raportointityöryhmä (1998) *Tilintarkastajan raportointivelvollisuuden laajuus*. Oy Edita Ab: Helsinki.

Uusi tilintarkastusdirektiivi muuttaa tilintarkastusta – Top 10 (2005) Keskuskauppakamari. <http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/media/tiedotteet/2005_lehdistotiedotteet/fi_FI/Uusi_tilintarkastusdirektiivi/>, haettu 3.9.2008.

Uusitalo, Hannu (1999) *Tiede, tutkimus ja tutkielma – Johdatus tutkielman maailmaan*. WSOY:n graafiset laitokset: Juva.

Valovirta, Osmo, KHT-tilintarkastaja, Ernst & Young Oy. Haastattelu 23.6.2009.

Waris, Pasi (2006) Riskin huomioiminen tilintarkastuksen suunnittelussa. *Tilintarkastus – Revision 6/2006*.

Yrittajat.fi (2007) Tilintarkastus on yrittäjän paras ystävä. Tilintarkastus – muodot, sisältö ja tarkoitus. <<http://www.yrittajat.fi/sy/ay1/yrittaja/home.nsf/pages/Jtilintark2>>, haettu 23.1.2007.

LIITE 1 ASIANTUNTIJAHAASTATTELU

1. Tilintarkastuslaissa ei ole määritelty hallinnon tarkastuksen tavoitteita tai sisältöä. Miten tilintarkastaja määrittelee hallinnon tarkastuksen sisällön?
2. Tilintarkastustehtävät voidaan jakaa kolmeen ryhmään. Mitä kuuluu käytännössä Tilintarkastuslain 1.2 §:n mukaisiin sopimusperusteisiin tehtäviin sekä muuhun toimintaan? Onko helppo vetää raja 1.1 §:n ja 1.2 §:n tehtävien välillä?
3. Kuinka paljon asiakkailta tulee toimeksiantoja koskien TilintL 1.2 §:n niin sanottuja sopimusperusteisia tehtäviä?
4. Miten itse suunnittelet tilintarkastuksen?
5. Ajatteleeko tilintarkastaja aktiivisesti hyvän tilintarkastustavan velvoitavuutta tehdessään tilintarkastusta?
6. Onko urallasi tullut esiin tilanteita, joissa hyvä tilintarkastus- tai tilintarkastajata- pa on tai olisi voinut vaarantua?
7. Miten tilintarkastaja käytännössä hankkii evidenssiä?
 - a. Vaihtelee ns. sopiva määrä asiakkaittain?
 - b. Mitä tarkastusmetodeita käytännössä käytät?
 - c. Saatko aina tarpeellisen määrän relevanttia ja luotettavaa tietoa?
 - d. Onko evidenssin luotettavuutta joskus vaikea todentaa?
 - e. Miten itse käytät kannanottoja?
8. Uuden tilintarkastuslain mukanaan tuomat käytännön muutokset tilintarkastus- kertomukseen.
 - a. Ovatko uuden tilintarkastuslain tuomat muutokset mielestäsi perusteltuja?
 - b. Mitä mieltä olet terminuutoksista? (muistutus → huomautus)
 - c. Oletko joutunut antamaan huomautuksen ja missä tilanteessa?

9. Onko mukautetun tilintarkastuskertomuksen antaminen yleistä?

- a. Oletko joskus antanut mukautetun kertomuksen?
- b. Mistä seikoista se on johtunut?

10. Mitä mieltä olet tilinpäätösmerkinnän tarpeellisuudesta?

11. Osakeyhtiölaki edellyttää tilintarkastajaa laatimaan erilaisia todistuksia ja lausuntoja muun muassa rekisteriviranomaisille.

- a. Kuinka usein joudut laatimaan kyseisiä lausuntoja ja todistuksia?
- b. Mitä ne yleensä koskevat?