

Saimaan ammattikorkeakoulu
Liiketalous Lappeenranta
Liiketalouden koulutus
Laskentatoimi

Annukka Takanen

Hallinnon tarkastamisen haasteet tilintarkastuksessa

Opinnäytetyö 2018

Tiivistelmä

Annukka Takanen
Hallinnon tarkastamisen haasteet tilintarkastuksessa, 34 sivua, 1 liite
Saimaan ammattikorkeakoulu
Liiketalous Lappeenranta
Liiketalouden koulutusohjelma
Laskentatoimi
Opinnäytetyö 2018
Ohjaajat: lehtori Teija Launiainen, Saimaan ammattikorkeakoulu

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli selvittää hallinnon tarkastamiseen liittyviä haasteita sekä selvittää voitaisiinko haasteita ratkaista tai helpottaa lakimuutoksella tai hallinnon tarkastusta koskevalla ohjeistuksella.

Opinnäytetyön teoreettisena viitekehyksenä toimi aiheesta kirjoitettu ammattikirjallisuus sekä lainsäädäntö, joka toimii ohjeistuksena tämän hetkisellem hallinnon tarkastamiselle. Lisäksi seurattiin työ- ja elinkeinoministeriön asettaman työryhmän selvitystyötä ja loppuraportointia hallinnon tarkastamisen nykytilasta ja tulevaisuudesta.

Työn empiirisenä osuutena oli puolistrukturoidut teemahaastattelut kahdelle tilintarkastajalle. Lisäksi tartuntapintaa saatiin työryhmän selvitystyön aikana annetuista asiantuntijalausunnoista sekä työryhmän ulkopuolelta julkaistuista asiantuntijakirjoituksista.

Tutkimuksen lopuksi todettiin, että hallinnon tarkastamiselle tarvitaan virallinen ohje, joka selkeyttämisen lisäksi takaa tilintarkastajalle oikeusturvan. Haastatte- luissa ei tullut ilmi uusia ongelmia, mutta suurimmaksi haasteeksi koettiin juuri ohjeistuksen puuttuminen. Lisäksi havaittiin, että tilintarkastajien keskuudessa on käynyt asian suhteen ns. kahtiajako jossa vastapuolten näkemykset hallinnon tarkastamisen tulevaisuudesta ovat melko vahvasti toisistaan eroavat.

Asiasanat: hallinnon tarkastus, tilintarkastaja, tilintarkastus

Abstract

Annukka Takanen

Company governance, auditing challenges, 34 pages 1 appendix

Saimaa University of Applied Sciences

Faculty of Business Administration Lappeenranta

Degree Programme in Business Administration

Specialisation in Accounting

Bachelor's Thesis 2018

Instructors: Ms Teija Launiainen, Senior Lecturer, Saimaa University of Applied Sciences

The purpose of this thesis was to find out what kind of challenges auditors face during the auditing process of company governance and find out if these difficulties are possible to solve or ease with legislative amendments or new national guidance.

The theoretical framework for this study was based on professional literature, Finnish legislation and international standards on auditing.

The empirical part of this study was carried out by interviewing two auditors. Valuable information was also aggregated from public statements from auditing experts.

The result of this study was that there is true need for national guidance which will help clarify the auditing process and guarantee auditors' legal protection. In addition, dichotomy between auditors about the future of the auditing process for the company governance.

Key words: company governance, auditor, auditing

Sisällys

1	Johdanto.....	5
1.1	Tutkimuksen tavoitteet.....	5
1.2	Tutkimuskysymys ja tutkimusmenetelmä.....	6
1.3	Teoreettinen viitekehys ja rajaukset.....	6
1.4	Työn rakenne.....	8
2	Hallinnon tarkastaminen yleisesti.....	8
3	Lainsäädäntö.....	12
3.1	Osakeyhtiölaki.....	12
3.2	Tilintarkastuslaki.....	13
3.3	ISA-standardit.....	14
3.3.1	ISA 200 Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet..... ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti.....	14
3.3.2	ISA 250 Säädösten ja määräysten..... huomioonottaminen tilintarkastuksessa.....	15
3.3.3	ISA 260 Kommunikointi hallintoelinten kanssa.....	16
3.3.4	ISA 550 Lähipiiri.....	17
3.3.5	ISA 570 Toiminnan jatkuvuus.....	18
3.3.6	ISA 610 Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen.....	18
4	Lainsäädännön muutokset.....	19
4.1	Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tilintarkastuslain..... muuttamisesta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.....	20
4.2	Työryhmän muistio tilintarkastuslain määräytyistä..... lainkohdista ja hallinnollisen taakan keventämisestä.....	22
4.2.1	Työryhmän johtopäätökset.....	22
4.2.2	Työryhmän toimenpide-ehdotukset.....	23
4.2.3	Työryhmän loppuyhteenveto.....	24
4.3	Asiantuntijakirjoitukset.....	25
5	Tutkimus ja tulokset.....	27
5.1	Tutkimusmenetelmä.....	27
5.2	Haastattelut.....	28
5.3	Päätelmät.....	31
6	Yhteenveto.....	31
	Lähteet.....	33

Liitteet

Liite 1 Haastattelukysymykset

1 Johdanto

Viime vuosina tilintarkastajien joukosta on kantautunut paljon keskustelua koskien hallinnon tarkastamista. Hallinnon tarkastaminen on kautta aikain koettu josain määrin epäselvänä ja tulkinnanvaraisena. Hallinnon tarkastamisen velvoite tulee tilintarkastuslaista, jossa se määritellään tilintarkastuksen kolmanneksi kohteeksi. Tulkinnanvaraisuutta asiassa aiheuttaa se, ettei laissa ole kuitenkaan määritelty hallinnon tarkastamisen täsmällistä sisältöä (Korkeamäki 2017, 93).

Hallinnon tarkastuksen tarpeellisuudesta, laajuudesta sekä muutostarpeista on olemassa monenlaisia näkemyksiä, eivätkä alalla toimivien tilintarkastajien näkemykset hallinnon tarkastamisesta ole yhteneväiset. Tässä työssä käydään läpi muutamia aiheesta kirjoitettuja asiantuntijakirjoituksia, joiden avulla pystytään näkemään paremmin mielipiteiden jakautuminen ja kenties ymmärtämään syitä, miksi hallinnon tarkastamisen tulevaisuus jakaa mielipiteitä.

Mahdollista helpotusta tilintarkastajien tilanteeseen voi olla tulossa, sillä 2018 tammikuussa valmistui työ- ja elinkeinoministeriön työryhmän selvitystyö, jossa käsiteltiin hallinnon tarkastamisen muutostarpeita ja mahdollisten muutosten vaikutuksia hallinnon tarkastamiseen sekä sen kuormittavuuteen.

Painetta hallinnon tarkastamisen muutostarpeille ovat varmasti lisänneet EU:n yhteiset tilintarkastus standardit, jotka omalta osaltaan ohjaavat tilintarkastusta. Hallinnon tarkastamisen omana osanaan tilintarkastusta on varsin tuntematon käsite muualla EU:ssa, ja Suomen lisäksi se tunnustetaan vain Ruotsissa. Mikäli EU-maille halutaan yhteneviä käytäntöjä myös tilintarkastuksen osalta, ovat ISA -standardit voineet aiheuttaa sen, että hallinnon tarkastaminen koetaan osaltaan vanhahtavaksi.

1.1 Tutkimuksen tavoitteet

Tämän opinnäytetyön tavoitteena on kartoittaa, millaisia haasteita nykypäivän tilintarkastajat kohtaavat tehdessään hallinnon tarkastuksia yhtenä tilintarkastuksen kohteena. Tavoitteena on myös saada näkökantaa siihen, onko hallinnon tarkastamisen nykytila riittävä vai toivovatko tilintarkastajat siihen muutoksia.

Tilintarkastajan työn raamit tulevat suurilta osin suoraan lainsäädännöstä ja tarkastuksen suorittamiselle on olemassa tietyt määräykset, joiden mukaan tilintarkastajat toimivat ja keräävät tarvittavan määrän tilintarkastusevidenssiä. Vaikka tilintarkastajan työ on muilta osin tarkkaan määriteltyä, sitä se ei kuitenkaan ole hallinnon tarkastamisen osalta. Hallinnon tarkastaminen on lainsäädännön mukaan aina tehtävä, mutta tarkastamisen tekemiseen ei ole tällä hetkellä tarjolla kovinkaan montaa työkalua tai ohjeistusta. Tiettyjen raamien ja ohjeiden puuttuminen tekee hallinnon tarkastamisesta haastavaa ja aiheuttaa ongelmia tarkastajille.

1.2 Tutkimuskysymys ja tutkimusmenetelmä

Päätutkimuskysymyksenä työssä on selvittää, minkälaisia haasteita tai ongelmia tilintarkastajat kohtaavat hallinnon tarkastamisen yhteydessä. Alakysymyksenä työssä selvitetään, voisiko ongelmia ratkaista esimerkiksi lakimuutoksella tai yleisellä ohjeistuksella liittyen hallinnon tarkastamiseen.

Tutkimusmenetelmäksi valitaan kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus. Tutkimus toteutetaan puolistrukturoidulla teemahaastattelulla. Teemahaastattelun kysymykset toimitetaan haastateltaville etukäteen, ja haastattelut suoritetaan puhelimitse etukäteen sovittuna ajankohtana. Haastateltavaksi valitaan kaksi tilintarkastajaa, yksi KHT tarkastaja sekä yksi HT tarkastaja. Molemmat haastateltavat ovat olleet alla pitkään, ja molemmilla on big four- taustaa. Toinen haastateltavista on siirtynyt yksityisyrittäjäksi, ja toinen on edelleen työssä tilintarkastusyhteisössä. Haastateltavien tämän hetkiset työtilanteet antavat hienon mahdollisuuden tarkastella hallinnon tarkastusta kahdesta hyvin erilaisesta näkökulmasta. Tutkimuskysymyksiin etsitään vastauksia myös ammattikirjallisuudesta sekä ajankohtaisista asiantuntijakirjoituksista.

1.3 Teoreettinen viitekehys ja rajaukset

Työn teoreettinen viitekehys muodostuu aiheesta kirjoitetusta kirjallisuudesta, osakeyhtiö- ja tilintarkastuslaista sekä ISA -standardeista. Yhtenä tutkimuksen kulmakivenä on tammikuussa 2018 valmistunut työ- ja elinkeinoministeriön selvitys hallinnon tarkastamisen tarpeellisuudesta tilintarkastuksen kohteena.

Hallinnon tarkastaminen koskettaa kaikkia yhtiömuotoja, asunto-osakeyhtiöitä sekä säätiöitä, mutta tässä työssä halutaan keskittyä tarkastelemaan hallinnon tarkastusta osakeyhtiön näkökulmasta. Henkilöyhtiöt jätetään tutkimuksen ulkopuolelle, koska henkilöyhtiöitä koskeva lainsäädäntö ei niinkään käsittele yhtiön hallintoa vaan ohjaa yhtiömiesten toimintaa. Asunto-osakeyhtiöt ja säätiöt eivät ole voittoa tavoittelevia yhtiömuotoja, joten myös ne rajataan tutkimuksen ulkopuolelle. Osuuskuntien hallinnon tarkastamisen tutkiminen olisi myös ollut mielenkiintoinen kohde, mutta osuuskuntien ja osakeyhtiöiden laajan kirjon takia koettiin, että tähän tutkimukseen tarkasteltavaksi voidaan valita vain toinen näistä yhtiömuodoista. Osakeyhtiöt valitaan tutkimuksen tarkastelun kohteeksi, koska Suomessa osakeyhtiöitä on suhteellisen paljon laajalla kirjolla, aina yhden henkilön osakeyhtiöstä suurten konsernien tyttäriin, joten mukaan saadaan aineistoa monesta eri kokoluokasta. Osakeyhtiölaki ohjaa hallinnon toimintaa melko tarkasti, joten tästä näkökulmasta on hyvä peilata säännösten vaikutusta hallinnon tarkastukseen.

Hallinnon tarkastamisesta löytyy lähdekirjallisuutta hyvin, mutta tarjolla oleva aineisto koettiin kuitenkin melko suppeaksi. Suppeahko aineisto voi olla seurausta siitä, ettei hallinnon tarkastaminen ole tarkkaan määritelty kohde Suomessakaan eikä sitä juuri muualla tunneta.

Hallinnon tarkastamisen sisältöä ja nykytilaa on tutkittu aiemmin opinnäytetöissä mm.

- Tasmuth M. 2017. Hallinnon tarkastuksen määritelmä ja tulevaisuus osakeyhtiön tilintarkastuksessa. Haaga-Helia ammattikorkeakoulu. Opinnäytetyö.

Tasmuthin opinnäytetyö tutkii aihetta myös osakeyhtiöiden näkökulmasta ja on toteutettu case-tutkimuksena. Tutkimus on kuitenkin valmistunut siinä vaiheessa, kun työ- ja elinkeinoministeriön selvitystyö on ollut kesken, joten tässä nyt valmistuvassa tutkimuksessa saamme tutkimukseen mukaan myös työryhmän selvitystyön lopputuloksia.

Hallinnon tarkastamisen teoriaa, käytäntöä ja prosesseja on tutkittu syvällisemmin muun muassa kahdessa pro gradu -tutkielmassa.

- Haapala M. 2014. Hallinnon tarkastus – Normit vs käytäntö. Turun yliopisto.
- Kallioinen S. 2017. Hallinnon tarkastus pienissä ja keskisuurissa osakeyhtiöissä. Jyväskylän yliopisto.

Näidenkin tutkielmien jälkeen tutkittavaa jää, sillä hallinnon tarkastus on parasta aikaa murroksessa, ja uudistuksia tullaan varmasti tulevaisuudessa näkemään.

1.4 Työn rakenne

Työn alussa luvussa kaksi perehdytään hallinnon tarkastamiseen yleisellä tasolla aiheesta löytyvän ammattikirjallisuuden avulla. Luvussa kolme paneudutaan tiiviimmin lainsäädäntöön, joka ohjaa hallinnon tarkastusta. Lainsäädännön lisäksi läpi käydään kansainväliset ISA -standardit ja niiden merkitys hallinnon tarkastamiselle.

Luku neljä käsittelee työ- ja elinkeinoministeriö työryhmän työskentelyn vaiheita ja työmuistion valmistumista, sen toimenpide-ehdotuksia sekä aiheesta kirjoitettuja asiantuntijakirjoituksia. Asiantuntijakirjoitukset ohjaavat lukuun viisi, jossa avataan valituille tilintarkastajille tehdyt haastattelut. Työn päättää loppuyhteen veto.

2 Hallinnon tarkastaminen yleisesti

Hallinnon tarkastaminen on tilintarkastuksen kolmas osa-alue, kirjanpidon ja tilipäätöksen lisäksi. Hallinnon tarkastuksen tarkkaa kulkua tai toteutustapaa ei ole määritelty tilintarkastuslaissa. Hallinnon tarkastamisen tavoitteena ei ole liiketapahtumien kannattavuuden arviointi vaan tehtyjen toimintojen laillisuuden tarkastaminen. Hallinnon tarkastuksen tavoitteena on tuottaa riittävä määrä tilintarkastusevidenssiä, jotta yrityksen hallinnon toiminnan lainmukaisuudesta voidaan varmistua. (Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2007, 83 - 84). Tilintarkastusevidenssillä tarkoitetaan tietoa, jota tilintarkastaja käyttää lausuntonsa perusteena. Tilintarkastusevidenssi sisältää sekä kirjanpitoaineiston tietoja, että lisäksi tietoja joita on kerätty muista lähteistä. Tilintarkastusevidenssiä tulee olla tarvittava määrä, joka vaihtelee tapauskohtaisesti. (Horsmanheimo, Kaisanlahti &

Steiner 2017, 92.) Hallinnon tarkastaminen tapahtuu usein kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastamisen yhteydessä ja vaikka hallinto onkin tarkastuksessa omana osanaan, tapahtuu sen toimien tarkastaminen osaksi limittäin muun aineiston tarkastamisessa. (Blummé 2008, 58 – 60.)

Hallinnon tarkastusta tehdessään tilintarkastaja valvoo yhtiön hallinnon toimien oikeellisuutta. Valvontaa tehdään esimerkiksi tarkkailemalla, noudattaako yhtiö niille asetettuja erityissäännöksiä, kuten osake- ja osakasluettelon ylläpitoa ja yhtiöjärjestyksen noudattamista. Valvontaa tulee suorittaa myös tarkastamalla noudattaako yhtiön johto lainsäädäntöä ja mahdollisia toimialakohtaisia säännöksiä. Tilintarkastajan tulee arvioida johdon toiminnan huolellisuus sekä varmistaa osakkeenomistajien yhdenvertainen kohtelu. (Tomperi 2016, 73 – 75.)

Tilintarkastajan tulisi pystyä toteamaan tarkastuksensa johdosta onko johto toiminut asianmukaisesti siten, ettei se ole toimillaan tai tekemättä jättämisillään aiheuttanut yhtiölle vahinkoa rikkomalla yhteisölakia. Tilintarkastajan ei voida vaatia olevan vastuukysymysten asiantuntija. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2009, 419 – 420.)

Se ettei hallinnon tarkastamista ole rajattu tai ohjattu tarkemmin kertoo, ettei hallinnon tarkastamisen vanhaa vakiintunutta käytäntöä ole haluttu muuttaa. Tämä aiheuttaa tilintarkastajalle rajausongelman. Rajausongelmalla tarkoitetaan esimerkiksi sitä, ettei tarkastajalla ole selvää listaa, minkä asioiden tai esimerkiksi lakien noudattamisen toteutumista on tarkastettava. Tilintarkastajan onkin osattava ohjata omaa työskentelyään niin, että kaikkien yritykselle merkityksellisten lakien ja velvoitteiden noudattamisen tarkastaminen toteutuu. (Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2017, 90 – 95.)

Hallintorakenteet eri yritysten välillä vaihtelevat, esimerkiksi koosta ja yhtiötyypistä riippuen. Pienissä yhtiöissä hallinto voi olla yksi henkilö, esimerkiksi omistajajohtaja, kun taas suuremmissa yhtiössä hallinnosta vastaa jokin hallintoelin, kuten hallitus, hallitusneuvosto, omistajat tai johtoryhmä. (IFAC & KHT -yhdistys 2012, 686 – 687.)

Soile Tomperi (2016) on kirjassaan Tilintarkastus – normeista käytäntöön koonnut kattavan paketin siitä, mitä hallinnosta konkreettisesti tarkastetaan: Keskeisimpiä tarkastuksen perustana käytettyjä lakeja toimialasta riippumatta, ovat osakeyhtiölaki, osuuskuntalaki ja yhdistyslaki.

Tilintarkastajan luonteviin tarkastuskohteisiin kuuluvat kokousten pöytäkirjojen tarkastaminen. Pöytäkirjoja läpikäymällä voidaan kiinnittää huomiota esimerkiksi siihen, ovatko kaikki lakien yhtiön noudattamien vaatimat kokoukset järjestetty ajoissa oikealla tavalla. Pöytäkirjat ovat hyvä tietolähde siihen, mistä asioista esimerkiksi yhtiökokouksessa on päätetty. Pöytäkirjoista voidaan jälkikäteen todentaa oikea-aikaisuus, oikea asiaankuuluva sisältö, mukana olevat päättävät jäsenet sekä pystytään valvomaan osakkeen omistajien yhdenvertaista kohtelua. Tilintarkastaja valvoo myös pöytäkirjojen lainmukaisuutta, tarkastamalla onko pöytäkirjat allekirjoitettu lain vaatimalla tavalla sekä ovatko pöytäkirjoissa tehdyt päätökset yhtiöjärjestyksen mukaisia.

Tomperi mainitsee myös, että joissakin tapauksissa tilintarkastajalle saattaa olla hyödyllistä tarkastaa yhtiössä olevien epävirallisten ryhmien kokousten pöytäkirjoja, kuten johtoryhmän kokouksen pöytäkirjoja. Tällaisten epävirallisten ryhmien pöytäkirjoista tilintarkastaja voi saada muuta yleishyödyllistä informaatiota yrityksen toiminnasta. Riistaman (1999) mukaan hallituksen pöytäkirjat voivat myös olla oiva tietolähde muuhun yrityksessä tapahtuvaan toimintaan, sillä usein pöytäkirjoihin voidaan liittää selostus kokouksessa käydyistä keskusteluista ja kokouksen muusta kulusta. Lisäksi pöytäkirjaan voidaan liittää kokouksessa esillä olleita muistioita tai laskelmia.

Pöytäkirjoja tarkastettaessa tulisi huomiota kiinnittää myös pöytäkirjojen juoksevaan numerointiin. Pöytäkirjoissa pitäisi käyttää juoksevaa numerointia, joka myös helpottaa tarkastajaa varmistumaan siitä, että on varmasti saanut pöytäkirjat kaikista pidetyistä yhtiökokouksista.

Tomperi (2016) mainitsee myös sisäisen valvonnan tarkastamisesta. Vaikka hallituksella on lopullinen velvollisuus huolehtia kirjanpidon ja varojen hoidosta, kannattaa tilintarkastajan kiinnittää huomiota, kuinka sisäinen valvonta yrityksessä on

hoidettu, yrityksen kokoon sopeuttaen. Tilintarkastaja voi tutkia mm. toiminnanohjaus-, laskutus ja raportointijärjestelmiä sekä perehtyä ns. vaarallisiin työyhdistelmiin. Tilintarkastaja huolehtii myös rekisteritietojen ajantasaisuudesta tarkastamalla, ovatko yrityksessä tapahtuneet muutokset ilmoitettu tarvittaviin rekistereihin. Näistä oleellisimpana Tomperi mainitsee allekirjoitusoikeuden sekä negatiivisen pääoman ilmoitusvelvollisuuden. Riistama (1999) mainitsee, että tilintarkastajan saattaa tietyissä tapauksissa olla hyvä perehtyä myös yrityksessä tehtyihin sopimuksiin, esimerkkinä hän mainitsee erilaiset vuosisopimukset tai jälleenyymyjien kanssa tehdyt sopimukset. Sopimukseen perehtyminen on tärkeää varsinkin silloin, jos yrityksessä sisäinen valvonta on vähäistä tai heikkoa.

Vaikka tilintarkastajan velvollisuus ei ole huolehtia siitä, onko yrityksen omaisuus turvattu riittävällä määrällä vakuutuksia, tilintarkastajan tehtäviin kuuluu tarkastaa pakollisten vakuutusten voimassaolo. Mikäli tilintarkastajan näkemyksen mukaan johdon huolellisuusvelvoite ei ole vakuutusten kannalta täyttynyt, voi hän kehottaa hallitusta selvittämään vakuutusasioita yhdessä vakuutusyhtiöiden kanssa. (Tomperi 2016, 73 – 81.)

Tilintarkastaja suorittaa tarkastuksia myös yrityksessä suoritettuihin rakenne- ja rahoitusjärjestelyihin. Tällaisilla järjestelyillä tarkoitetaan esimerkiksi toteutettujen osakeantien, optio-ohjelmien tai omien osakkeiden hankintaan liittyviä toimenpiteitä. Tilintarkastajan tehtävänä on tarkastaa, että rakenne- ja rahoitusjärjestelyihin liittyvät toimenpiteet ovat toteutettu ja raportoitu asianmukaisesti sekä varmentaa omistajien yhdenvertainen kohtelu. Lisäksi voidaan tarkastaa tapahtumien käsittely kirjanpidossa sekä tapahtumien esittäminen tilinpäätöksessä tai liitetiedoissa. (Korkeamäki 2017, 92 – 93.)

Lisäksi tilintarkastaja suorittaa tarkastuksia, jotka määritellään melko tarkkaan osakeyhtiölaissa tai ISA-standardeissa, kuten osakasluettelon ja lähipiirin tarkastaminen (Tomperi 2016, 73 - 75). Seuraavassa luvussa pureudutaan tarkemmin näihin ohjeistuksiin ja tilintarkastajan suorittamiin toimiin.

3 Lainsäädäntö

Haastavaksi hallinnon tarkastamisen määrittelyn tekee se, ettei sen määrittelyyn ole olemassa yhtä selkeää lakipykälää tai tarkempaa määrittelyä, mitä hallinnon tarkastus on.

3.1 Osakeyhtiölaki

Perusta siihen, mitä tilintarkastuksen ja hallinnon tarkastuksen tulisi sisältää ja käsitellä, lähtee osakeyhtiölaista. Osakeyhtiölaki (624/2006) ei suoraan sisällä ohjeistusta hallinnon tarkastamisen suorittamisesta, mutta sisältää useita pykäläiä, jotka liittyvät yrityksen hallinnon toimintaan. Nämä ohjeistuksen kulkevat ohje-
nuorana myös tilintarkastajille ja kertovat mitä vaatimuksia laki asettaa hallintoa kohtaan.

Tärkeitä sovellettavia kohteita osakeyhtiölaista ovat mm. Osakeyhtiölaki 1:7 §, jossa käsitellään yhtiöjärjestystä ja päätöksien tekoa yrityksessä. Tilintarkastajan on valvottava osakkaiden yhdenvertaisuusperiaatteen toteutumista. Yrityksen johto voi tehdä osakkaiden kanssa liiketoimia, vaikka kaikki osakkaat eivät siitä hyötyisi, mutta tällaisessa tapauksessa on pystyttävä todentamaan, että liiketoi-
met ovat myös yhtiön edun mukaisia. (Tomperi 2016, 74.)

Osakeyhtiölaki kertoo kohdassa 1:8 § yhtiön johdon huolellisuusveloitteesta. Asetus kertoo yhtiön johdolle asetetusta ns. huolellisuus- ja lojaliteettivelvollisuu-
desta, jonka noudattamista tilintarkastaja valvoo. Tilintarkastajan on arvioitava, onko tehdyillä toimenpiteillä tavoiteltu yhtiön etua, toimien tai päätösten lopputu-
loksesta riippumatta. (Tomperi 2016, 74.) Tilintarkastajan on arvioitava tapaus-
kohtaisesti, onko hänen puuttuttava johonkin tiettyyn johdon tekemään toimenpi-
teeseen. Mikäli tilintarkastaja kokee puuttumisen tarpeelliseksi, tulee hänen pe-
rustella puuttumisensa laillisuusnäkökulmasta. (Horsmanheimo, Kisanlahti &
Steiner 2017, 91.)

OYL:n kohdassa 3:15 § määritellään ohjeet osakasluettelon sisällöstä ja ylläpi-
dosta. Osakasluettelon ylläpitäminen on hallinnon tärkeä ja oleellinen tehtävä,
näin ollen se on oleellinen osa myös tilintarkastajan työtä. Tilintarkastaja tarkas-
taa osakasluettelon ajantasaisuuden sekä asianmukaisuuden. Osakasluettelon

ylläpitäminen on olennaista, sillä luettelosta pystytään todentamaan, keillä on oikeus osallistua esimerkiksi yhtiökokoukseen. Tilintarkastaja voi halutessaan täsmäyttää osakasluettelon esimerkiksi kaupparekisteriotteeseen. (Tomperi 2016, 78.)

OYL:n kohdassa 22:1 § määrittää Hallituksen jäsenen, hallintoneuvoston jäsenen ja toimitusjohtajan vahingonkorvausvelvollisuutta. Tilintarkastaja voi antaa huomautuksen vahingonkorvausvastuuseen liittyen, mutta huomautus annetaan yleensä sellaisissa tapauksissa, joissa pelkkä tilintarkastajan selvitys ei ole riittävä. Huolellisuusvelvollisuuden arvioinnissa tilintarkastajan tulee huomioida se, että yritystoiminnassa päätöksiä tehtäessä taloudellinen riski on aina olemassa. Epäonnistunut liiketoimi ei tarkoita korvausvelvollisuuden syntymistä, mikäli tehdyt päätökset on tehty harkiten ja perustellusti. (Tomperi 2016, 74 – 75.)

Muita hallinnon tarkastamiseen ohjeistavia osakeyhtiön kohtia ovat mm. OYL 6:2 §, jossa määrittää yrityksen hallituksen vastuuta yhtiön kirjanpidon ja varainhoidon valvonnan asianmukaisesta järjestämisestä. OYL 6:17 § taas kertoo toimitusjohtajalle annetuista vastuista.

3.2 Tilintarkastuslaki

Tilintarkastuslaki (1141/2015) on kattava kokonaisuus joka määrittää koko tilintarkastusprosessin, kohteen sekä tilintarkastajan kelpoisuuden. Suoranaisesti tässäkin laissa ei hallinnon tarkastamisesta säädetä, mutta edelleen voidaan poimia kohtia, joita voidaan käyttää tarkastuksen peruspilareina.

Ensimmäinen tilintarkastuslaista sovellettava pykälä on TTL:n 3:1 §, jossa määrittää ne osa-alueet, joita tilintarkastus käsittää. Näistä osa-alueista on edelleen kolmantena kohteena mukana hallinnon tarkastus.

Toisena kohtana voidaan mainita TTL 3:5 §. Pykälässä määrittää tilintarkastajan huomautusvelvollisuudesta. Tilintarkastajan on huomautettava tilintarkastuskertomuksessa, mikäli on huomannut yrityksen johdossa tapahtuvan laiminlyöntejä taikka osakeyhtiön sääntöjen rikkomista.

Kolmantena kohtana voidaan mainita TTL 3:9 §, jossa määrätään yrityksen toimielinten varaavan tilintarkastajalle tilaisuuden suorittaa tilintarkastus tarvittavassa laajuudessa sekä annettava kaikki tilintarkastajan pyytämät selvitykset.

3.3 ISA-standardit

ISA-standardit eli kansainväliset tilintarkastusstandardit (International Standards on Auditing) ovat kansainvälisen tilintarkastajaliiton luomia suosituksia, joiden noudattaminen on kirjattu tilintarkastuslakiin (TTL 3 luku 3 §).

Monet ISA-standardit liittyvät jollain lailla myös hallinnon tarkastamiseen, seuraavaksi on kuitenkin koottu niistä olennaisimmat.

3.3.1 ISA 200 Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti

Standardi asettaa tilintarkastajalle tietyt tavoitteet jotka hänen on tarkastustyötä tehdessään pyrittävä saavuttamaan. Tilintarkastuksen kokonaisvaltaisena tavoitteena on lisätä aiottujen käyttäjien luottamusta olemassa olevaan tilinpäätökseen. Tilintarkastaja antaa lausunnon siitä, onko tilinpäätös tehty tilinpäätöstä koskevien normistojen mukaisesti, antaako se riittävän oikean kuvan sekä onko tilinpäätös tehty olennaisilta osin oikein.

Standardi edellyttää tilintarkastajaa hankkimaan tarvittavan määrän tilintarkastusevidenssiä, jotta voidaan kohtuullisella varmuudella todeta tilinpäätöksen oikeellisuus. Mikäli tilintarkastaja havaitsee virheitä tilinpäätöksessä, on hänen arvioitava niiden merkitystä tilinpäätöksessä, vaikuttavatko ne oikean ja riittävän kuvan antamiseen. Standardin mukaan tilintarkastajan on käytettävä ammatillista harkintaa tarkastusta suunnitellessaan ja tehdessään sekä pidettävä mielessään ammatillinen skeptisyys, tiedostaen että olemassa voi olla piileviä seikkoja, jotka saattavat vaikuttaa tilinpäätöksen oikeellisuuteen. Ammatillisella harkinnalla tarkoitetaan mm. harkintaa, jossa pohditaan olennaisuutta sekä tilintarkastusriskin mahdollisuutta. Ammatillista harkintaa tilintarkasta käyttää myös rajatessaan tilintarkastusevidenssin määrää, tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, laajuutta ja ajoitusta. Tilintarkasta käyttää ammatillista harkintaa myös pohtiessaan, onko

johto täyttänyt omat velvollisuutensa sekä onko johto noudattanut yhteisön tilinpäätöksen laatimisperiaatteita.

Johdon tai hallintoelinten velvollisuuksista taloudellisessa raportoinnissa voidaan määrätä eri säädöksissä hieman eri tavoin, riippuen missä maassa kyseiset säädökset on laadittu. Eroista huolimatta, tilintarkastus suoritetaan sillä olettamuksella, että johto ja hallintoelimet ymmärtävät vastaavansa tilinpäätöksen laatimisesta sekä soveltuvasta sisäisestä valvonnasta. Johto takaa tilintarkastajalle pääsyn kaikkeen tilintarkastuksen kannalta relevanttiin informaatioon sekä antavat selvityksen kaikesta muusta tiedosta jota tilintarkasta mahdollisesti pyytää. (KHT-yhdistys -Föreningen CGR 2012, 83 – 100.)

3.3.2 ISA 250 Säädösten ja määräysten huomioonottaminen tilintarkastuksessa

Yhtiön toimiva johto on velvollinen valvomaan, että yrityksen toimintaa harjoitetaan säännösten ja määräysten mukaisesti. Se, kuinka paljon erilaiset säädöksen ja määräykset vaikuttavat yksittäisen yrityksen toimintaan ovat yrityskohtaista. Joillakin säädöksillä on suora vaikutus tilinpäätökseen ja sen esittämiseen, kun taas toisilla säädöksillä on vaikutusta johdon tai yrityksen toimintaan, muttei varsinaista vaikutusta yrityksen tilinpäätökseen. Tietyille toimialoille kohdistuu paljon erityisiä säädöksiä, joista tilintarkastajan on oltava perillä yleisellä tasolla. Esimerkiksi pankkeihin ja kemian alan yrityksiin kohdistuu paljon tiukkoja erityyssäännöksiä. Tilintarkastajan tulee muodostaa yleinen käsitys tarkastettavan yrityksen toimialasta ja sitä koskevista normistoista. Alan yleisen normiston perusteella tilintarkastaja voi havainnoida noudattaako tarkastettava yritys toimialan yleisiä normistoja.

Tilintarkastajan on pystyttävä toteamaan tilinpäätöksen olennainen virheellisyys, mikäli jotain säädöstä on jätetty noudattamatta. Tilintarkastaja ei kuitenkaan ole velvollinen estämään säädösten noudattamatta jättämistä, eikä tilintarkastajan voida olettaa havaitsevan kaikkia säädösten noudattamatta jättämisistä. Kuitenkaan tilintarkastuksen rajoitteiden vuoksi, ei kokonaan voida välttää riskiä siitä, että joitakin olennaisia virheitä jää havaitsematta vaikka tilintarkastus oisikin suoritettu ISA- standardien mukaisesti. Mitä kauempana mahdolliset määräysten

noudattamatta jättämiset ovat varsinaisen tilinpäätöksen tapahtumista, sitä todennäköisempää on, ettei tilintarkastaja pysty havaitsemaan virheellisyyksiä. (KHT-yhdistys -Föreningen CGR 2012, 351 – 356.)

Tarkastusta tehdessään tilintarkastajan tulisi suorittaa ns. riskien arviointi, jossa tilintarkastaja muodostaa käsityksen sääntelynormistosta ja toimialasta, yhteisön tavasta noudattaa normistoa sekä tarkastelee yhtiön kirjeenvaihtoa lupa -ja sääntelyviranomaisten kanssa. Säännösten noudattamatta jättämistä voidaan todentaa mm. johdolle tehtävin kysymyksin ja asiakirja tarkistuksilla. Mikäli epäkohtia löytyy, tilintarkastaja keskustelee johdon kanssa ja määrittää epäkohdan vaikutuksen tilinpäätökseen. (IFAC & KHT -yhdistys 2012, 229 – 235.)

3.3.3 ISA 260 Kommunikointi hallintoelinten kanssa

Kaksisuuntainen kommunikointi tilintarkastuksessa on tärkeää, sillä se mm. auttaa tilintarkastajaa ja hallintoa toimimaan yhteistyössä ja havaitsemaan oikeita asioita oikeissa asiayhteyksissä. Lisäksi kommunikointi auttaa tilintarkastajaa saamaan relevanttia tietoa yrityksestä ja sen toimialasta. Kommunikointi auttaa hallintoa täyttämään taloudellisen raportoinnin velvollisuuksia sekä näin ollen vähentää virheitä tilinpäätöksessä.

Tilintarkastajan tavoitteena on kommunikoida hallintoelinten kanssa tilintarkastajan velvollisuuksista sekä antaa hallintoelimille yleiskatsaus tilintarkastuksen laajuudesta sekä ajankohdasta. Tavoitteena on saattaa hallinnon tietoon tilintarkastuksessa tehdyt huomiot, jotka ovat olennaisia hallinnon velvollisuudelle valvoa taloudellista raportointia. Lisäksi tavoitteena kaksisuuntaisen kommunikoinnin edistäminen. (KHT-yhdistys -Föreningen CGR 2012, 366 – 372.)

Standardi määrittelee myös tapoja, joilla kommunikointi voidaan hoitaa. Standardin mukaan aina ei ole tarvetta kirjalliselle kommunikaatiolle, vaan tietyt asiat voidaan hoitaa ainoastaan suullisesti. Suullisesta kommunikaatiostakin tulee tilintarkastajan sisällyttää tilintarkastusdokumentaatioon pääkohdat käydyistä keskusteluista, niiden osallistujat sekä aika, milloin keskustelu on käyty.

Mikäli kyse on tilintarkastuksen kannalta merkittävistä seikoista, tulee sellaiset asiat ilmaista myös kirjallisessa muodossa. Kirjallisen kommunikaation ei tarvitse

sisältää kaikkea esiin tulleita seikkoja, jos ne eivät ole olennaisia. Standardiin on kirjattu maininta myös siitä, että kommunikaation, kirjallisen tai suullisen, tulee tapahtua oikea-aikaisesti.

Kaksisuuntaista kommunikaatiota sivutaan myös standardissa ISA 450, joka koskee havaituista virheistä tiedottamista. Standardin mukaan tilintarkastajan tulee kommunikoida hallintoelinten kanssa korjaamattomista virheellisyyksistä sekä niiden vaikutuksista. Olennaiset virheellisyydet tulee yksilöidä tilintarkastajan kommunikaatiossa ja dokumentaatiossa. Tilintarkastajan tulee kommunikoida hallintoelimen kanssa myös aiemmilla tilikausilla tapahtuneista virheellisyyksistä ja niiden vaikutuksista. (IFAC & KHT -yhdistys 2012, 682 – 687.)

3.3.4 ISA 550 Lähipiiri

Tilintarkastajan tavoitteena on muodostaa riittävä käsitys yrityksen lähipiiristisuhteista ja liiketoiminnoista, jotta pystytään tunnistamaan niiden väärinkäytöksistä johtuvat riskitekijät. Tilintarkastajan täytyy pystyä toteamaan keräämänsä tilintarkastusevidenssin perusteella, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan. Tilintarkastajan täytyy kerätä tarpeellinen määrä tilintarkastusevidenssiä siitä, onko lähipiirisuhteet- ja liiketoimet tunnistettu ja käsitelty oikein tilinpäätöksessä ja onko niistä esitetty tarvittavat tiedot. (KHT-yhdistys -Föreningen CGR 2012, 718 – 724.)

Johdon tehtävä on tunnistaa lähipiiriin kuuluvat yhteisöt tai henkilöt sekä huolehtia siitä, että heihin kohdistuneiden liiketoimien oikeellisuus ja oikea liiketoimien kirjanpitokäsittely on toteutunut. Tilintarkastaja voi havaita lähipiiri liiketoiminnassa erilaisia riskejä ja ongelmakohtia, joita tilintarkastajan tulisi huomata ja torjua. Tällaisia riskejä ja väärinkäytöksiä voivat esimerkiksi olla tarpeettoman laajat ja monimutkaiset rakenteet ja suhteet lähipiirin liiketoimissa, lähipiiri suhteiden salaaminen esimerkiksi epärehellisen toiminnan peittelyssä tai manipuloinnissa tai etteivät lähipiiriliiketoimet välttämättä noudata markkinaehtoja vaan saattavat olla käyvän arvon alittavia tai ylittäviä. Lisäksi lähipiirin kanssa tehdyt liiketoimet eivät välttämättä liity yrityksen tavalliseen liiketoimintaan. Näiden toimien tarkastelun perusteella tilintarkastajan on todettava, onko tilintarkastus esitetty niin, että se antaa oikean ja riittävän kuvan. (IFAC & KHT -yhdistys 2012, 193 – 195.)

3.3.5 ISA 570 Toiminnan jatkuvuus

Normaali tapauksissa tilinpäätös laaditaan toiminnan jatkuvuuden laskentaperusteella. Toiminnan jatkuvuuden laskentaperusteella tarkoitetaan sitä, että varat ja velat kirjataan sillä periaatteella, että yhteisö pystyy realisoimaan varansa ja selviytymään veloistaan suorittamalla tavanomaista liiketoimintaansa.

Tilintarkastajan tavoitteena on kerätä tarvittava määrä tilintarkastusevidenssiä, jotta voidaan todeta, onko johdon ollut asianmukaista käyttää jatkuvuuden periaatteen laskentaperustetta. Hankitun evidenssin perusteella tilintarkastaja tekee johtopäätöksen, liittyykö tapahtumiin tai olosuhteisiin olennaista epävarmuutta, mikä aiheuttaa merkittävää epäilyä yhteisön kyvystä jatkaa toimintaansa.

Yhteisön johto tavallisesti tekee oman arvionsa toiminnan jatkumisesta. Tilintarkastajan tulee tarkastella arviota ja havainnoida esimerkiksi, ovatko johdon asettamat tulevaisuuden tavoitteet toiminnan jatkumisesta realistisia. Tilintarkastaja esimerkiksi arvioi, onko hallinto tehnyt oman arvionsa riittävän kattavalta ajanjaksolta. Tilintarkastaja voi tarvittaessa kehottaa hallintoa laajentamaan arviossa mukana olevaa ajanjaksoa, jotta kaikki tarvittavat seikat tulevat ilmi.

Tilintarkasta voi myös omassa tilintarkastuskertomuksessaan tuoda esille asiaan liittyviä seikkoja. Mikäli tilintarkastajan näkemyksen mukaan yhteisön tulevaisuudessa esiintyy olennaista epävarmuutta, jota ei ole tuotu tilinpäätöksessä esiin riittävällä tavalla, voi tilintarkastaja nostaa asian omassa lausunnossaan. (KHT-yhdistys -Föreningen CGR 2012, 580 – 598.)

3.3.6 ISA 610 Sisäisten tarkastajien tekemän työn käyttäminen

Mikäli tarkastettavassa yrityksessä tehdään omaa sisäistä tarkastusta, voi tilintarkastaja tietyin ehdoin hyödyntää sisäisen tarkastajan tekemää työtä ja aineistoa. Tilintarkastajan tulee arvioida, voidaanko sisäisen tarkastuksen tekemää työtä käyttää hyödyksi sekä pohtia missä, laajuudessa aineistoa on tarpeellista käyttää. Mikäli tilintarkastaja toteaa sisäisen tarkastuksen työn sopivaksi, tulee vielä arvioida uudelleen, onko jo kerätystä aineistosta konkreettista hyötyä tilintarkastuksen tekemiseen. Tilintarkastaja voi arvioida sisäisen tarkastuksen työn

soveltuvuutta mm. miettimällä sisäisen tarkastuksen asemaa organisaatiossa, arvioimalla sisäisen tarkastuksen objektiivisuutta sekä pätevyystasoa. Sisäisen tarkastuksen työnlaatua tulee arvioida myös tarkastelemalla järjestelmällisyyttä, kuralaisuutta sekä laadunvalvontaa. Hallinnon tarkastamisen näkökulmasta sisäisen tarkastamisen hyödyntäminen kannattaa, sillä monet sisäisen tarkastuksen kohteista liittyvät hallintoon.

Sisäinen tarkastus arvioi muun muassa, miten hallinnon prosessissa toteutetaan etiikkaa ja arvoja koskivia tavoitteita sekä kuinka riskejä ja kontroleja koskevaa informaatiota jaetaan organisaatiossa. Lisäksi sisäinen tarkastus voi arvioida hallinnon tiedonkulkua ja kommunikointia tilintarkastajien ja toimivan johdon välillä. Sisäinen tarkastus voi tarkastella myös yrityksen taloudellista toimintaa, liiketoimintaa sekä säännösten ja määräysten noudattamista. Mikäli mahdollista, kannattaa tilintarkastajan hyödyntää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä. (KHT-yhdistys -Föreningen CGR 2012, 839 – 845.)

4 Lainsäädännön muutokset

Työ- ja elinkeinoministeriön työelämä ja markkinaosasto asetti työryhmän selvittämään tilintarkastuslain yrityksille aiheuttamaa hallinnollista taakkaa ja eräiden muutosehdotusten vaikutuksia sen suuruuteen. Työryhmän alkuperäinen toimikausi oli 27.4.-13.12.2016, mutta toimikautta jatkettiin kahdesti, lopulta päättyneeseen 31.12.2017.

Työryhmän asettaminen perustuu hallituksen eduskunnalle antamaan esitykseen HE 70/2016, hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi. HE 70/2016 jatkovalmistelujen aikana esiin nousi yksittäisiä kansallisia muutostarpeita tilintarkastuslakiin liittyen. Muutostarpeiden ja hallinnollisen taakan suuruuden selvittämistä varten perustettiin työryhmä, jonka tehtävänä oli tunnistaa keskeiset kansalliset sääntelytaakkaa aiheuttavat kysymykset sekä selvittää mahdollisten muutosesitysten vaikutukset. Selvitettäviä asioita olivat mm. hallinnon tarkastus tilintarkastuksen kohteena, tilintarkastusvelvollisuuden rajat sekä toimintakertomuksen tilintarkastamisesta luopumisen vaikutukset.

Selvitystyön tarkoituksena oli saada selville mahdollisuudet sääntelyn keventämiseen, ristiriitaisten säädösten purkaminen sekä selvitettävä muutosten vaikutukset sijoittajien, julkista valtaa edustavien omistajien ja verohallinnon toimintaan sekä harmaantalouden torjunnan tehokkuuteen. (TEM/669/00.04.01/2016.)

Työryhmä kuuli toimikautensa aikana eri asiantuntijoina keskeisiä etutahoja, kuten Suomen yrittäjiä, tilintarkastajia sekä Verohallintoa. (TEM031:00/2016.)

Viimeisessä jatkoajan asettamispäätöksessä 1.10.2017 alkaen todettiin, että asialistalla ollut kohta 3: toimintakertomuksen tilintarkastamisesta luopumisen vaikutukset, ei ole enää mukana työryhmän selvityslistalla.

Hallinnon tarkastamiseen liittyvät asiakohdat ovat jakaneet mielipiteitä tilintarkastajien keskuudessa, ja useat ovatkin julkaisseet asiantuntijakirjoituksia omista näkemyksistään. Kaikille asiantuntijakirjoituksille yhteistä on se, että hallinnon tarkastamisen kulkua olisi selkeytettävä.

4.1 Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi

Esityksessä HE 70/2016 todetaan, että hallinnon tarkastukseen liittyy aina tapauskohtaista harkintaa. Hallinnon tarkastuksessa on kuitenkin havaittavissa tiettyjä ominaispiirteitä, joiden perusteella voidaan arvioida hyvän tilintarkastustavan toteutumista. Esityksessä katsottiin, että hallinnon tarkastamista ei ole mahdollista erottaa omaksi kokonaisuudekseen, vaan saman tarkastustyön tekeminen on olennaista tarkastettaessa tilintarkastuksen muita kohteita, kirjanpitoa, tilinpäätöstä sekä toimintakertomusta. Kuitenkin hallinnon tarkastamisen mainitseminen omana kohteenaan on ymmärrettävä yleisnimitys niille raportointivelvoitteille, jotka eivät välittömästi liity tilinpäätöksen antamaan oikeaan ja riittävään kuvaan tai tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen ristiriidattomuuteen. Lyhyesti kuvattuna hallinnon tarkastus liittyy asioihin, joilla ei ole kiinteää ja suoraa yhteyttä tilinpäätökseen, mutta ovat olennaisia tarkastuksen kohteen toiminnan kannalta.

Tilinpäätöksen ja hallinnon tarkastamisen raja on usein epäselvä. Lausunnossa todetaan, että hallinnon tarkastus ei kuitenkaan ole johdon tehokkuuden tai tulokellisuuden tarkastamista eikä hallinnon tarkastus myöskään tarkasta sisäisen valvonnan tehokkuutta.

Hyvä tilintarkastustavan mukaisesti tilintarkastajan on raportoitava säädösten tai määräysten rikkomisesta, jolla voi olla olennaista vaikutusta tilinpäätökseen. Koska hallinnon tarkastuksen kohteilla ei ole suoraa yhteyttä tilinpäätökseen, saattaa säädösten ja määräysten tarkastaminen olla haasteellista. Olennaisuus periaatteesta seuraa se, että mitä kauempana tilinpäätöksestä määräykset ja säädökset ovat, sitä epätodennäköisemmin ne tulevat tilintarkastajan tietoon tai hänen on mahdollista tunnistaa ne.

Esitystä kommentoitiin kuudentoista asiantuntijalausunnon avulla. Pääosin kaikki hallinnon tarkastamiseen liittyvät lausunnot olivat kaikki samansuuntaisia siitä, että selkeyttämistä tarvitaan. Toisille asiantuntijoille pelkkä selkeyttäminen riittäisi, toiset vaativat hallinnon tarkastamisen poistamista tilintarkastuslaista.

Yksi asiantuntijalausunnon antajista on Patentti ja rekisterihallituksen tilintarkastusvalvonnan johtaja Riikka Harjula. Harjula (2016) toteaa lausunnossaan, että hallinnon tarkastus on kansallinen käsite, jonka kehittämistä ja määrittelyä on perusteltua jatkaa. Harjulan mielestä hallinnon tarkastamista on perusteltua tarkastella tilintarkastajan raportointivelvollisuuden kannalta.

KPMG:n asiantuntijalausunnon mukaan hallinnon tarkastus olisi poistettava omana kohteenaan tilintarkastuslaista. KPMG:n mukaan hallinnon tarkastus on suomalainen lisävaatimus ja historiallinen jäännös, joka ei vastaa EU-sääntelyä. Lausunnon mukaan hallituksen esityksen mukaan perustettavan työryhmän tehtävänä tulisikin olla hallinnon tarkastamisen poistaminen tilintarkastuksen kohteesta. (Torniainen 2016.)

Suomen tilintarkastajat ry:n asiantuntijalausunto on samansuuntainen KPMG:n lausunnon kanssa, sillä heidänkin näkemyksensä mukaan hallinnon tarkastus omana osanaan tulisi poistaa tilintarkastuksen kohteista. Asiantuntijalausunnon mukaan enää ei tulisi esittää uusia tulkintoja hallinnon tarkastamisesta, vaan pi-

täisi selvittää sen poistamisen mahdollisuutta. Suomen tilintarkastajat pitävät tärkeänä, että selvitystyöryhmän jäseneksi otettaisiin myös tilintarkastaja. (Niemi-Nikkola 2016.)

4.2 Työryhmän muistio tilintarkastuslain määrätyistä lainkohdista ja hallinnollisen taakan keventämisestä

Työryhmä julkaisi muistion selvittämistyönsä tuloksista tammikuussa 2018. Muistiossa käydään kattavasti läpi hallinnon tarkastuksen taustaa ja sen tarkoituspereä.

Muistio kokoaa yhteenvedon siitä mistä kaikkialta toimintaohjeita ja raameja hallinnon tarkastamiseen voidaan poimia, esimerkkinä osakeyhtiölaki ja ISA-standardit.

4.2.1 Työryhmän johtopäätökset

Johtopäätöksinä työryhmän muistiossa todetaan, että hallinnon tarkastamisen tarpeellisuuden arviointi liittyy erityisesti osakeyhtiöihin. Koska tilintarkastuslaki ohjaa muidenkin kuin osakeyhtiöiden tilintarkastusta on selvää, että tilintarkastuslain tulee olla varsin yleisluontoinen. Huomioitavaa on myös se, että vaikka nykyisin noudatetaan laajalti EU:n yhteisiä ISA -standardeja, ne eivät ole suoraan lain tasolla eikä niitä ole määrätty sitoviksi EU:n tasolla. Täten voidaan todeta, että hallinnon tarkastaminen ainoastaan ISA -standardien perusteella ei ole riittävää, eikä se poistaisi epäselvyyttä hallinnon tarkastamisen sisällössä.

Johtopäätöksissä huomautetaan, että hallinnon tarkastamisen sisältöä on kuvattu aikanaan perusteellisesti hallituksen esityksessä HE 295/1993 vp, mutta tämän esityksen perustelut ovat ajan kuluessa jääneet unholaan eikä niiden olemassaoloa tunnisteta. Muistion mukaan juuri tämä esitys voi olla yksi mahdollinen syy siihen, kuinka eriävät näkemykset hallinnon tarkastamisesta saattavat olla kokeneempien asiantuntijoiden ja ”uudemman sukupolven” asiantuntijoiden välillä. Aikanaan myös VALA ja TILA ovat antaneet lausuntoja liittyen hallinnon tarkastamiseen, mutta niistäkin vanhimmat ovat jo 20 vuoden takaisia, joten ne eivät enää sellaisinaan sovellu käytettäväksi.

Johtopäätöksien mukaan hallinnon tarkastuksella on erityinen merkitys juuri pienemmille osakeyhtiöille, joita eivät koske muut mahdolliset säännökset jotka suuremmalla osakeyhtiöllä tulevat vastaan (mm. arvopaperimarkkinalain mukainen tiedonantovelvollisuus, PIE-yhteisöjä koskeva säännöstely).

Johtopäätösten lopuksi muistiossa todetaan, että tarkasteltiinpa hallinnon tarkastusta mistä näkökulmasta tahansa, se tunnutaan kokevan epäselvänä ja tilintarkastajan oikeusturvaa vaarantava, joten nykyistä tilaa täytyy selkeyttää (Työryhmän muistio tilintarkastuslain määräyistä lainkohdista ja hallinnollisen taakan keventämisestä 2018).

4.2.2 Työryhmän toimenpide-ehdotukset

Toimenpide-ehdotuksia työryhmä tarkasteli kolmesta eri näkökulmasta.

Ensimmäisessä näkökulmassaan työryhmä näki, että hallinnon tarkastus on tärkeä omistajille ja sidosryhmille ja se tulisi säilyttää nykyisen kaltaisena. Pidetään kuitenkin välttämättömänä sitä, että hallinnon tarkastusta tulisi täsmentää. Ensimmäinen näkökulma linjaa, että hallinnon tarkastus siis on tarpeen jatkossakin eikä selvennysten tekeminen edellyttäisi lainkaan lakimuutoksia. Työryhmä näkee, että PRH:n tilintarkastuslautakunta olisi paras taho toteuttamaan ajantasaista ohjeistusta hallinnon tarkastamisen toimenpiteistä. Ohjeistuksen laadinnalla tarkastuksen oikeustilaa saataisiin selkeytettyä, odotuskuilua kavennettua sekä tilintarkastajien oikeusturvaa parannettua. Ohjeistus antaisi tilintarkastajille luottamuksen suoja, että he ovat toimineet lainmukaisella tavalla. Ehdotetaan, että ohjeistuksessa voisi olla tiettyjä osioita linkitettynä suoraan ISA-standardeihin sekä ohjeistus voisi sisältää tiettyjä konkreettisia tarkastuksen kohteita, kuten yhtiöjärjestys, pöytäkirjat, kaupparekisterimerkinnot sekä keskeiset toimiluvat. Mikäli mahdollisten pakollisten tarkastettavien kohteiden selvitys aiheuttaisi epäilystä, asiaa voitaisiin tutkia kattavammin.

Toisessa näkökulmassaan työryhmä toteaa hallinnon tarkastuksen tarpeellisuutta samoilla perusteilla kuin ensimmäisen näkökulman kohdalla. Kuitenkin vaihtoehdon kaksi kohdalla nähdään, että oikeustilan ja vastuukysymysten selkiyttämiseksi tilintarkastuslain lukuun 3 tulisi tehdä teknisluonteisia muutoksia. Teknisluonteisina muutoksina esitetään, että TTL:n lukuun 3 1§ tulisi maininta hallinnon

tarkastuksen suorittamisesta. Työryhmän mukaan tämä näkökulma ei kuitenkaan välttämättä muuttaisi oikeustilaa ensimmäistä näkökulmaa enempää, mutta saattaisi näyttäytyä sidosryhmille eri tavalla ja herättää heissä kummeksuntaa.

Näkökulma kolme tarjoaa vaihtoehdon hallinnon tarkastamisen poistamiseksi. Tämä vaihtoehto vaatisi koko 3 luvun avaamista tilintarkastuslaissa ja sen uudelleen läpikäyntiä. Työryhmä pitää riskinä sitä, että vaikka laajat muutokset toteutettaisiin, se ei silti selkeyttäisi oikeustilaa. Mikäli tällainen muutos toteutettaisiin, niin että hallinnon tarkastus olennaisesti pienenesi, edellyttäisi tämä muutoksia myös erityislainsäädäntöön. Lisäksi nähdään, että muutoksella saattaisi olla kielteisiä vaikutuksia harmaan talouden torjuntaan. Työryhmän mukaan hallinnon poistaminen tarkastuksen kohteesta ei vaikuttaisi merkittävästi yrityksen hallinnolliseen taakkaan, ja koska sillä on vahva perinne kansallisessa tilintarkastussääntelyssä sekä merkitystä sidosryhmille, voidaan näin massiivisen muutoksen tarpeellisuus kyseenalaistaa. Työryhmän mukaan suurin tarve on selkeyttää hallinnon tarkastusta ja sen kytköstä TTL:n 3:5.5 -momenttiin joko pelkällä ohjeistuksella ja lakia muuttamalla. (Työryhmän muistio tilintarkastuslain määrätyistä lainkohdista ja hallinnollisen taakan keventämisestä 2018.)

4.2.3 Työryhmän loppuyhteenveto

Loppuyhteenvedossa todetaan, että hallinnon tarkastuksesta luopumisella ei olisi suuria vaikutuksia itse tarkastettavan yrityksen hallinnolliseen taakkaan. Myöskään tilintarkastajan näkökulmasta muutokset eivät aiheuttaisi muutoksia työmäärään, koska hallinnon tarkastuksen kaltaisia toimenpiteitä sisältyy jo valmiiksi noudatettaviin ISA -standardeihin. Mahdolliset negatiiviset vaikutukset hallinnon tarkastamisen muutoksilla kohdistuisivat esimerkiksi vähemmistöosakkaisiin, rahoittajiin, sopimuskumppaneihin sekä verottajaan.

Yhteenvedossa todetaan, että hallinnon tarkastus koetaan epämääräisenä ja täten vaarantavan tilintarkastajan oikeusturvaa ja luovan epärealistia odotuksia eri tahoille. Hallinnon tarkastus tunnetaan Suomen lisäksi vain Ruotsissa ja osittain Norjassa, muissa EU-maissa ei hallinnon tarkastusta tunnusteta samalla tavalla suorana velvollisuutena.

Koska hallinnon tarkastus koetaan epäselvänä sekä siinä koetaan olevan päällekkäisiä velvoitteita ISA -standardien kanssa, työryhmä toteaa tilanteen vaativan selkeyttämistä. Työryhmä kannatti hallinnon tarkastuksen jättämistä osaksi tilintarkastuslakia, mutta katsoo, että on perusteltua antaa virallinen ohjeistus koskien hallinnon tarkastamista sekä tarkentaa hallinnon tarkastuksen suhdetta tilintarkastuskertomukseen. (Työryhmän muistio tilintarkastuslain määrätyistä lainkohdista ja hallinnollisen taakan keventämisestä 2018.)

4.3 Asiantuntijakirjoitukset

Varsinaisesti hallituksen esitystä kommentoivien asiantuntijalausuntojen lisäksi hallinnontarkastamista on kommentoitu vapaammin erillisissä asiantuntijakirjoituksissa, joita on julkaistu alan lehdissä tai blogikirjoituksina.

Suomen tilintarkastajat ry on esittänyt selvitystä tekeväälle työryhmälle, että hallinto erillisenä osa-alueenaan poistettaisiin tilintarkastuksen kohteesta. Samassa yhteydessä Suomen tilintarkastajat esittävät hallinnon tarkastukseen kytkeytyvää huomautusvelvollisuutta tulisi täsmentää. Tilintarkastajien mielestä hallinnon tarkastamista tulisi kuitenkin jatkaa ja huomauttaa havaituista rikkeistä. Tilintarkastajien mukaan hallintoa ei ole aiempien lakien esitöiden ja kirjallisuuden perusteella tarkoitus erottaa itsenäiseksi osa-alueekseen.

Suomen tilintarkastajat ry:n mukaan tilintarkastus on muuttunut ajan saatossa. Hyvä tilintarkastustapa ja ISA-standardien noudattaminen ovat tehneet sen, että hallintoa ei enää ole tarpeellista mainita omana osa-alueenaan. ISA-standardien noudattaminen on mielletty hallinnon tarkastamiseksi, vaikka niiden tarkoituksena on tilinpäätöksen oikeellisuuden varmentaminen.

Suomen tilintarkastajien mukaan hallinnon tarkastamisen toimenpiteitä on selvennettävä ja yhdenmukaistettava. Tilintarkastajat perään kuuluttavat tilintarkastuksen eri osapuolten yhteistä näkemystä mitä tilintarkastaja tarkastaa hallinnon osalta. Nykytilassa tällaista yhteistä näkemystä tilintarkastajien mukaan ei ole. Yhteisen näkemyksen puuttuminen tilintarkastajan ja tarkastuskohteen välillä on aiheuttanut niin sanotun odotuskuilun. Sääntelyä selkeyttämällä tai poistamalla odotuskuilua voitaisiin kaventaa.

Tilintarkastajat toivovat hallinnon tarkastuksen sisällön selkiyttämistä myös tilintarkastajien oikeustuvan parantamiseksi. Koska hallinnon tarkastus- käsitteenä on epäselvä, ei tilintarkastaja voi etukäteen varmistua toimintansa olevan hyvän tilintarkastustavan mukaista. Huomautusvelvollisuus on tärkeä osa yhtiöoikeudellista vastuujärjestelmää ja tilintarkastajat ovatkin sitä mieltä, että se tulisi säilyttää vaikka hallinto omana osanaan poistuisikin tarkastuksen kohteesta. Tilintarkastajat ehdottavat huomautusvelvollisuuden kytkemistä ISA 250-standardiin, jolloin tulkinnanvaraiset ilmaisut vähentyisivät, kun säännösala on paremmin täsmennetty.

Hallinnon tarkastamisen poistaminen tilintarkastuksen kohteesta ei käytännössä muuttaisi tarkastustoimenpiteitä. Olennaisinta olisi kuitenkin saada poistettua nykyisestä hallinnon tarkastamisesta pois yleinen epävarmuus sekä saada vastuun siirtäminen epämääräisissä tilanteissa tilintarkastajalle. (Ruuska 2017.)

Vastakkaisen näkemyksen hallinnon tarkastamisesta on esittänyt KHT Yrjö Tuokko (2016) omassa asiantuntijakirjoituksessaan. Tuokko kirjoittaa, että hallinnon tarkastamisen poistaminen sinetöi viimeistään muutosprosessin joka on näivetetty hiljalleen nykyiseen tilaansa. Jo toteutetut muutokset eivät Tuokon mukaan lisää tilintarkastuksen luotettavuutta eikä arvostusta, eivätkä tulevat muutoksetkaan tuo asiaan parannusta.

Tuokko (2016) korostaa tilintarkastuksen olevan laillisuusvalvontaa. Hallinnon tarkastuksen osalta laillisuusvalvonta on yhtiön johdon huolellisuusvelvoitteen täyttymisen valvontaa. Hallinnon tarkastus on mm. omistajien ja sijoittajien näkökulmasta tärkein päätöksenteko väline. Tuokon mukaan hallinnon tarkastusta olisi poistamisen sijasta tehostettava entisestään ja hallintoa voidaankin sanoa tärkeäksi menestystekijäksi koko yhtiölle.

Tuokko (2016) ihmettelee perustelua siitä, että hallinnon tarkastus tilintarkastuksen kohteena halutaan poistaa, koska tarkastuksen tekemiseen ei ole selkeää ohjetta. Lopuksi Tuokko toteaa vielä, että tilintarkastusvalvojen kansainvälinen yhdistys IFIAR edellyttää tilintarkastustyön laadun parantamista, erityisesti hallinnon tarkastukseen sisältyvissä tarkastuskohteissa.

Suomen Tilintarkastajien hallituksen puheenjohtaja Petri Kettunen (2016) on myös kirjottanut aiheesta, kun keskustelua hallinnon tarkastamisen tilasta käytiin. Kettunen pitää nykyistä hallinnon tarkastusta koskevaa sääntelyä erittäin epäselvänä ja sitä pitäisikin Kettunen mielestä täsmentää lähemmäs kansainvälistä käytäntöä. Hän pitää kuitenkin tärkeänä, että jatkossakin tilintarkastaja tarkastaa hallinnon asioita.

Kettusen (2016) näkemyksen mukaan sana hallinto, tulisi poistaa laista tarkastuksen kohteena. Samat asiat tarkastettaisiin edelleen ja esimerkiksi huomautusvelvollisuus tulisi jättää ennalleen. Kettusen ja Suomen tilintarkastajien mukaan tekstimuutoksella ei olisi olennaista vaikutusta tilintarkastajan suorittamiin tarkastustoimiin, mutta kansainvälisesti yhteneväiset käytännöt selkiyttäisivät molempien osapuolien odotuksia tilintarkastuksesta.

Kettunen (2016) korostaa, että luottamuksen säilyminen tilintarkastajien, tarkastuskohteen, osakkeenomistajien ja sidosryhmien välillä on tärkeää. Selkiyttämällä käytäntöjä myös näkemykset ja odotuksen olisivat yhteneväiset, ja ne tuottaisivat lisäarvoa kaikille osapuolille. (Kettunen 2016.)

5 Tutkimus ja tulokset

5.1 Tutkimusmenetelmä

Tutkimukselle asetettujen tavoitteiden ohjaamana tutkimusmenetelmäksi valikoitui kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus. Laadullisella tutkimuksella tarkoitetaan tutkimusta, jossa aineistoa kootaan luonnollisista todellisista tilanteista. Tutkimukselle tyypillistä on se, että tutkittava kohdejoukko valitaan tarkoituksen mukaisesti, eikä esimerkiksi satunnaisotannalla. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 1997, 156 – 161.)

Laadullinen tutkimus valittiin, koska tutkimus haluttiin suorittaa pienelle valitulle joukolle kahdenkeskisinä haastatteluina. Tutkimus suoritettiin teemahaastatteluna. Teemahaastattelussa eli puolistrukturoituhaastattelussa edetään etukäteen valittujen aiheiden mukaan, joihin voidaan esittää tarkentavia kysymyksiä. Teemahaastattelun aihepiiri nivoutuu tutkimuksen teoreettiseen viitekehykseen

ja ongelmaan, jota halutaan haastattelulla selvittää. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 87 – 88.)

5.2 Haastattelut

Tutkimuksessa vastaajille toimitettiin etukäteen teemahaastattelupohja, (Liite 1) jossa kysymykset oli ryhmitelty aihepiireittäin. Aihepiireiksi valittiin hallinnon tarkastamisen määrittely, ongelmat sekä tarvittavat muutokset. Haastattelupohja koostui yhteensä kymmenestä kysymyksestä. Haastattelut suoritettiin puhelimitse keskustellen, eikä välttämättä lomakkeessa olevassa järjestyksessä. Saatuihin vastauksiin esitettiin tarkentavia kysymyksiä, mikäli jokin kohta jäi epäselväksi. Haastattelujen aikana haastatteliija teki muistiinpanoja vastauksista, jotta haastattelujen vastaukset ja yhteenvedot pystyttiin kokoamaan tutkimusta varten.

Haastatteluihin valittiin kaksi tilintarkastajaa. Ensimmäinen haastateltava (H1) on noin 30 vuotta alalla toiminut asiakasvastuullinen, tilintarkastuskertomuksia allekirjoittava KHT tilintarkastaja. Haastateltava on tehnyt koko uransa isossa tilintarkastusyhteisössä ja on myös yhtiön sisäisen teknisen ryhmän jäsen. Toinen haastateltava (H2) on 16 vuotta alalla toiminut HT tilintarkastaja. Haastateltava on työskennellyt eri tilintarkastusyhteisöissä, ja viimeiset kolme vuotta hän on toiminut yksityisyrittäjänä keskittyen paikallisten pk-yritysten tarkastamiseen.

Haastattelu aloitettiin pyytämällä haastateltavia määrittelemään hallinnon tarkastamisen tarkoitusta. Periaatteessa hallinto tarkastetaan, jotta pystytään antamaan vaaditunlainen tilintarkastuskertomus. Mikäli hallintoa ei tarkastettaisi, eroaisi asioiden esiin tuominen nykyisestä. Huomautusvelvollisuus, esimerkiksi osakeyhtiölain kohdan rikkominen, kuten ilman liiketaloudellista perustetta annettavasta lähipiirilainasta tulisi esiin tarkastuksessa, mutta sitä ei laitettaisi kertomukseen. Mikäli tilinpäätös on laadittu viiveellä, siitä täytyy huomauttaa mutta mikäli hallinnon tarkastusta ei olisi, ei asia tulisi kertomukseen näkyviin. (H1.) Hallinnon tarkastamisen tarkoituksena on selvittää yhtiön johdon tai omistajien toimia, jottei johdon suunnalta tapahdu väärinkäytöksiä ja tarkastaa, että yritystä johdetaan lain mukaisesti. (H2.)

Kysyttäessä nykyisten tarjolla olevien määrittelyiden, esimerkiksi lainsäädännön ja ISA-standardien riittävydestä H1 mukaan nykyiset määrittelyt periaatteessa

riittävät, mutta vaativat kuitenkin tarkennusta. Huolellisuusvelvoite on ongelmallisin kohta. Kertomukseen nostettavat asiat tulisivat olla oleellisia, mutta koska hallinnon osalta euromääräiset rajat eivät toimi, pitää oleellisuuden tulla jostain muualta. H2 toivoo myös selkeyttä ja kokee määrittelyjen olevan tällä hetkellä epäselviä. Lainsäädäntö ei ole riittävän selvää juuri hallinnon tarkastamisen osalta. Ohjeistuksella saataisiin selkeä varmuus siihen, milloin voidaan sanoa hallinnon olevan tarkastettu.

Molemmat vastaajat ovat tyytyväisiä työnantajan tarjoamiin ohjeistuksiin ja tukiprosesseihin. H1:n työnantajalla on tietty tarkistustyökalu, jossa on eri osa-alueille ns. tsekkilistoja. Listaukset eivät välttämättä kuitenkaan kata kaikkea vaikka kattavat ovatkin, vaan listaukset ovat aina osattava suhteuttaa jokaiselle asiakkaalle erikseen. H2:lla on käytössään oma työpohja sekä tilintarkastusyhdistyksen tarkastustyökalu, jossa hallinnon tarkastus esitetään omana kohtanaan. Myös oma laadunvalvontajärjestelmä tukee prosessia.

Eroa kansainvälisen tai kotimaisen yrityksen hallintojen tarkastamisen välillä kumpikaan tarkastaja ei laadullisesti ollut huomannut. H1 ja H2 olivat molemmat sitä mieltä, että erot tulevat pääasiassa siitä, onko kyseessä iso vai pieni yhtiö. H1:n mukaan suuremmissa kansainvälissä yrityksissä hallitustyöskentely on minimaalista, koska varsinaiset päätökset tehdään ulkomailla. Ruotsalaisomisteisissa yhtiössä voidaan kuitenkin huomata, että hallintoon liittyvät asiat on dokumentoitu paremmin kuin muissa, tämä johtunee siitä, että Ruotsissa hallinnon dokumentaatioon on olemassa tarkempi ohjeistus. Merkittävässä kotimaisissa yhtiöissä, jossa voi olla ulkomaisia toimintoja, hallitustyö on yleisesti dokumentoitu hyvin, kun taas puhtaasti kotimaisissa yhtiöissä dokumentointitaso on heikompa.

Haastattelu eteni varsinaisiin tarkastuksissa ilmeneviin ongelmiin, joista ensimmäisenä kysyttiin, ovatko tarkastajat havainneet ns. rajaamisongelmaa työssään. H1:n mukaan rajaamisongelma ilmenee siinä, kun mietitään, riittääkö tilintarkastuksen yhteydessä hankittu tilintarkastusevidenssi vai pitääkö laajentaa hallinnon tarkastamisen takia. Lisäksi rajaamisongelma ilmenee siinä kohtaa, kun selvitetään, mitkä lait koskevat yhtiötä esim. ympäristölait. Tarkastuksia voidaan tehdä

vain tiettyyn pisteeseen asti. H2 ei ole kokenut rajaamisongelmaa, koska keskittyy tällä hetkellä työssään pieniin pk-yrityksiin, joissa hallinto on suhteellisen pieni ja suppea alue. Lisäksi H2:n etuna on tilintarkastusyhteisöistä saatu rutiini jolla hallinnon tarkastukset sujuvat tehokkaasti.

Kumpikaan haastateltavista ei ole kohdannut työssään tiedonsaantiongelmia. Kysyttäessä tarvittavat tiedot on aina tarjottu. (H1.) H2 kertoo aina selittävänsä, miksi jotakin tietoa tarvitaan. Lisäksi tärkeää on osata itse tarkastajana esittää oikeat kysymykset.

Muista ongelmista kysyttäessä esiin ei nouse juurikaan uusia ongelmia. Suurin ongelma on huomautuksen laatimisen olennaisuus, koska hallinnon tarkastamisen puolella ei pystytä käyttämään euromääräisiä rajoja. (H1.) Joskus saattaa tulla havainto jonkin tiedon virheellisyydestä, mutta virheen alkuperään tai oikeellisuutta ei pysty todentamaan, mikäli virheellinen tieto on ollut olemassa jo kauan (H2).

Haastattelun viimeisessä osiossa käsiteltiin hallinnon tarkastamisen tarvitsemia muutoksia. Kysyttäessä tarkastuksen poistamisesta tilintarkastuslaista haastateltavien mielipiteet erosivat toisistaan. H1:n mukaan hallinnon voisi poistaa tilintarkastuslaista, ammattistandardit kattavat kaikki tilanteet. Hallinnon tarkastuksen poistaminen osana tilintarkastusta ei muuttaisi tehtävää työtä vaan muutos tulisi annettavaan tilintarkastuskertomukseen. H2 kokee hallinnon tarkastamisen olevan tärkeä ja olennainen osa tilintarkastusta. Lisäksi haastateltava ei kokenut hallinnon tarkastamista ongelmalliseksi, joten sitä ei ole syytä lähteä poistamaan.

Molemmat tarkastajat olivat kuitenkin samaa mieltä siitä, että hallinnon tarkastaminen vaatii selkiyttämistä. H1:n mukaan määrittelyt huomautuksen antamisesta eivät ole riittävän tarkkoja. Huomautuksen antamisesta pitäisi saada esimerkkejä. Pitäisi huomioida, ettei tilintarkastuskertomus ole ainut tapa viestittää asioista, voitaisiin käyttää esimerkiksi tilintarkastus pöytäkirjoja tai keskustelua johdon kanssa. Tämän hetken tieto on, että työ- ja elinkeinoministeriöltä voi olla tulossa yleinen ohje aiheeseen. H2:n mukaan olemassa voisi olla ohjeistus, missä aina-

kin listattaisiin se minimimäärä, joka hallinnosta pitäisi tarkastaa. Työssään haastateltava on huomannut, etteivät kaikki tarkasta hallinnon osalta kaikkea kovinkaan tarkasti, joten listaus tarkastettavista kohteista voisi olla tässä apuna.

5.3 Päätelmät

Haastattelujen perusteella voidaan todeta, että haastateltavien näkemykset vaihtelivat nimenomaan niissä kohdissa, joissa vastausta heijastettiin tarkastettavan yrityksen kokoon. Pienten ja suurten yritysten hallintojen tarkastamisessa haasteet voivat olla varsin erilaisia, mikä selittää haastattelussa esiin tulleita näkemyksiä. Haastatteluista esille tuli yhdistävänä tekijänä kuitenkin se, ettei hallinnon tarkastamisen nykytilan olla välttämättä tyytyväisiä. Molemmat haastateltava toivoivat vähintään tarkennuksia nykyiseen ohjeistukseen, sekä toinen haastateltava oli valmis luopumaan hallinnon tarkastuksesta omana osanaan täysin.

Kumpikaan haastateltava ei ollut kohdannut tiedonsaantiongelmia, ja molemmat haastateltavat nostivat esiin, että tarkastajan on itse osattava esittää oikeat kysymykset, jotta saadaan tarpeeksi kattava ja selkeä kuva yrityksen hallinnon tilasta. Rajaamiongelmat puolestaan näyttäytyivät enemmän suurissa yrityksissä kuin pienemmissä pk-yrityksissä. Ehkä selkeimmäksi ongelmaksi tämän haastattelun perusteella nousi kuitenkin se, ettei hallinnon tarkastusta ole määritelty riittävän tarkkaan.

Haastateltavien otanta oli suhteellisen pieni, joten mitään yleistä ei haastattelujen perusteella voida tehdä. Voidaan kuitenkin todeta, että molemmat haastateltavat ovat alansa pitkän linjan ammattilaisia ja ns. laadukkaita haastateltavia. Haastatteluista saadut tulokset kertovat samaa kieltä, mitä asiantuntijalausunnoissa ja työ- ja elinkeinoministeriön selvityksissäkin tuli esiin.

6 Yhteenveto

Tilintarkastajien haastattelujen lisäksi hyvää tartuntapintaa saatiin työssä esitellyistä asiantuntijakirjoituksista. Asiantuntijakirjoituksilla saatiin hyvin mielipiteitä eri asiantuntijoilta. Asiantuntijoiden sekä työ- ja elinkeinoministeriön selvityksen perusteella hallinnon tarkastusta pidetään vanhana jäänteinä menneestä. Sen

tarpeellisuutta kyseenalaistetaan muun muassa sillä, ettei hallinnon tarkastusta tunneta Suomen ja Ruotsin lisäksi juurikaan muualla, ainakaan saman muotoisena. Läpi työn käy selkeästi ilmi, että tilintarkastajat ovat jakautuneet niin kutsuttu kahteen leiriin hallinnon tarkastamisen tulevaisuuden kannalta. Karkeasti voidaan jakaa, että suurempien tilintarkastusyhteisöjen kanta on, että hallinnon tarkastus tulisi poistaa kokonaan tilintarkastuslaista, kun taas pienempien yhteisöjen tai tilintarkastajat haluavat hallinnon tarkastuksen jäävän osaksi tilintarkastuslakia.

Yhtenä selittävänä tekijänä näkökulma eroille voidaan ajatella, että hallinnon tarkastaminen käsitetään eri tavalla pienien sekä suurien yritysten kohdalla. Koska hallinnon tarkastamista ei ole kuvattu missään sen tarkemmin, ei ole ihme ettei alalla ole täysin vakiintunutta yhteistä käsitystä siitä, mitä hallinnon tarkastamisella missäkin yhteydessä tarkoitetaan.

Yhteistä molemmille näkökulmille puolestaan on se, ettei hallinnon tarkastuksen ohjeistusta tai lainsäädäntöä koeta tällä hetkellä riittäväksi. Työ- ja elinkeinoministeriön työryhmän loppupäätelmien perusteella voidaan olettaa, että jonkinlainen ohjeistus hallinnon tarkastamiseen on tulossa. Siitä milloin ja miten kattavasta ohjeistuksesta on kyse, ei vielä ole tietoa.

Mahdollinen jatkotutkimus sekä laajempi haastattelukierros voisi olla hallinnon tarkastamisesta julkaistavan ohjeistuksen jälkeen. Haastattelukierroksilla voitaisiin selvittää, ovatko uudet ohjeistukset tuoneet toivottua selkeyttä hallinnon tarkastamiseen ja sen prosessiin.

Lähteet

Blummé, N. 2008. Osakeyhtiön tilintarkastus. Helsinki: Talentum.

Eduskunta. https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/HallituksenEsitys/Sivut/HE_70+2016.aspx Luettu 21.8.2017

Harjula, R. 2016. HE/70/2016 Asiantuntijalausunto <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaaisuMetatieto/Documents/EDK-2016-AK-58549.pdf> Luettu 1.12.2017

Hirsjärvi, S, Remes, P & Sajavaara P. 1997. Tutki ja kirjoita. Keuruu: Otavan Kirjapaino.

Horsmanheimo, P. Kaisanlahti, T. & Steiner, M-L. 2017. Tilintarkastuslaki ja EU:n uudistunut tilintarkastussäätely -kommentaari. Helsinki: Alma Talent.

Horsmanheimo, P., Kaisanlahti, T. & Steiner, M-L. 2007. Tilintarkastuslaki -kommentaari. Helsinki: WSOY.

IFAC & KHT-yhdistys. 2012. ISA-standardien soveltaminen pk-yhteisöjen tilintarkastuksessa. Keskeiset käsitteet ja käytännön ohjeet. Helsinki: KHT Media Oy.

Kettunen, P. 2016. Hallinnon tarkastus vaatii selkiyttämistä. <https://www.suomentilintarkastajat.fi/blogi/blogi-tilintarkastuksen-asiantuntijat/hallinnon-tarkastus-vaatii-selkiyttamista> Luettu 1.12.2017

KHT-yhdistys -Föreningen CGR ry. 2012. Kansainväliset tilintarkastusalan standardit 2012 Helsinki: KHT Media Oy.

KHT -yhdistys – Föreningen CGR ry. 2009. Tilintarkastusalan standardit ja suositukset 2009 Helsinki: KHT Media Oy

Korkeamäki, A-M. 2017. Tilintarkastuksen perusteet. Helsinki: Sanoma Pro

Niemi-Nikkola, E. 2016 HE/70/2016 Asiantuntijalausunto <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaaisuMetatieto/Documents/EDK-2016-AK-58518.pdf> Luettu 1.12.2017

Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624

Riistama, V. 1999. Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö. Porvoo: WSOY

Ruuska, R. 2017. Hallinnon tarkastus – mitä se on ja mitä sen pitäisi olla? <https://www.suomentilintarkastajat.fi/nakoaloja/artikkelit-tilintarkastus/hallinnon-tarkastus-mita-se-on-ja-mita-sen-pitaisi-olla> Luettu 22.8.2017

Tilintarkastuslaki 18.9.2015/1141

Tomperi, S. 2016. Tilintarkastus -Normeista käytäntöön. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Torniainen, T. 2016 HE/70/2016 Asiantuntijalausunto <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2016-AK-58539.pdf> Luettu 1.12.2017

Tuokko, Y. 2016. Hallinnon tarkastus kruunaa tilintarkastuksen. <http://www.tuokko.fi/hallinnon-tarkastus/> Luettu 22.8.2017

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Helsinki: Tammi.

Työ- ja elinkeinoministeriö asettamispäätös 27.4.2016 (TEM/669/00.04.01/2016) https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/8577f33f-b153-4abc-931b-f54a00de8e57/37803f9e-d3b7-4b35-89be-0d362ce161f0/ASETTA-MISPAATOS_20160510101500.PDF Luettu 21.8.2017

Työ- ja elinkeinoministeriö asettamispäätös 26.9.2017 (TEM/669/00.04.01/2016) https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/8577f33f-b153-4abc-931b-f54a00de8e57/652236a1-8182-41c2-8769-873390dca255/KIRJE_20170927101000.PDF Luettu 1.12.2017

Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja 1/2018 16.1.2018 Työryhmän muistio tilintarkastuslain määräyistä lainkohdista ja hallinnollisen taakan keventämisestä http://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/160475/TEM-jul_1_2018_Tilintarkastus.pdf Luettu 25.8.2018

Valtioneuvosto. <http://valtioneuvosto.fi/hanke?tunnus=TEM031:00/2016> (TEM031:00/2016) Luettu 21.8.2017

Liite 1. Haastattelurunko, hallinnon tarkastamisen ongelmat

Haastateltava

Vapaamuotoinen lyhyt kuvaus työhistoriasta ja alalle kouluttautumisesta (esim. tutkinnot ja pätevyydet, työvuodet, työnantajat, tehtävät työyhteisöissä)

Mitä on hallinnon tarkastaminen?

- Kuinka määrittelisit hallinnon tarkastamisen tarkoituksen, miksi hallinto tarkastetaan?
- Ovatko hallinnon tarkastamisesta saatavilla olevat määrittelyt riittävän tarkkoja, esim. lainsäädäntö ja ISA-standardit?
- Tarjoavatko työnantajan omat sisäiset ohjeistukset tukea hallinnon tarkastamiseen? Esim. Omat laadunvalvonta järjestelmät.
- Oletko huomannut eroa kotimaisen vs kansainvälisen yritysten hallintojen tarkastamisen välillä?

Millaisia ongelmia hallinnon tarkastamiseen liittyy?

- Oletko kohdannut ns. rajaamisongelmaa hallinnontarkastamisessa?
- Oletko kohdannut tiedonsaanti ongelmia?
- Oletko kohdannut muita ongelmia, mitä?

Mitä pitäisi muuttaa?

- Mikäli ongelmia edellä mainituissa ilmeni, koetko että tilanne helpottuisi, jos hallinto omiaan osanaan poistettaisiin tilintarkastuslaista?
- Koetko tarpeelliseksi hallinnon tarkastamisen selkeyttämisen?

Muita kommentteja liittyen hallinnon tarkastamiseen ja sen ongelmiin?

Kiitos vastauksista!