

Juhlajulkaisu
Esko Hoppu
1935 – 15/1 – 2005

Toimittajat

Heikki Halila
Mika Hemmo
Lena Sisula-Tulokas

Tilausosoite

Suomalainen Lakimiesyhdistys
Kasarmikatu 23 A 17
00130 Helsinki
p. (09) 6120 300
f. (09) 604 668
sly@lakimies.org
www.lakimies.org

© 2005 Suomalainen Lakimiesyhdistys ja kirjoittajat

Kannen ja taiton suunnittelu: Heikki Kalliomaa
Esko Hopun valokuva s. VII Atelier Nyblin

ISSN 0356-7222

ISBN 951-855-239-8

Gummerus Kirjapaino Oy, Jyväskylä 2005

Risto Nuolimaa

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta (TILA) hyväksytyjen tilintarkastajien valvojana

1. Tilintarkastuslakia (936/1994, seuraavassa TTL) sovelletaan lain 1 §:n 1 momentin mukaan, jollei muualla laissa toisin säädetä
 - 1) kirjanpitolain mukaan kirjanpitovelvollisen yhteisön ja säätiön (kirjanpitovelvollinen) tilintarkastukseen ja
 - 2) muuhun toimintaan, joka laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastajan tehtäväksi 1 kohdassa tarkoitetussa yhteisössä tai säätiössä.

TTL 1 §:n 2 momentin mukaan hyväksytyyn tilintarkastajaan tässä ominaisuudessa harjoittamaan muuhun kuin 1 momentissa tarkoitettuun toimintaan sovelletaan tiettyjä, kyseisessä momentissa lueteltuja TTL:n pykäläitä. Ne koskevat hyvän tilintarkastustavan velvoittavuutta (16 §), tilintarkastajan salassapitovelvollisuutta (25 §), tilintarkastustoimen ohjausta, kehittämistä ja valvontaa (28–40 §) ja muutoksenhakua TTL:ssä säädettyjen valvontaviranomaisten päätöksiin (41–42 §).

Tässä kirjoituksessa tarkastelen Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan (TILA)¹ suorittamaa hyväksytyjen tilintarkastajien valvontaa. Keskeistä valvonnassa on edellä mainittu TTL 16 §:n 1 momentti, joka kuuluu: ”Hyvän tilintarkastustavan velvoittavuus. Tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa 1 §:ssä mainittuja tehtäviä suorittaessaan.”²

¹ TILAn koostumuksesta säädetään TTL 31 §:ssä. TILAssa on puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan lisäksi 12 jäsentä ja näillä henkilökohtaiset varajäsenet. Puheenjohtajan, varapuheenjohtajan ja yhdeksän jäsentä sekä näiden henkilökohtaiset varajäsenet valitsee keskuskauppakamarin valtuuskunta määrääjäksi. Näistä jäsenistä kolmen tulee edustaa tilintarkastusalan tutkimus- ja opetustoimintaa sekä alan oikeudellista asiantuntemusta, kolmen elinkeinoelämää ja kolmen hyväksytyjä tilintarkastajia. Viimeksi mainituista kolmesta jäsenestä kaksi edustaa Keskuskauppakamarin hyväksymiä tilintarkastajia ja yksi kauppakamarin hyväksymiä tilintarkastajia. Muut kolme jäsentä nimittää kauppa- ja teollisuusministeriö.

² Hyvästä tilintarkastustavasta ks. esim. Tuomas Aho – Hannu Vänskä, Tilintarkastuslaki ja hyvä tilintarkastustapa, Jyväskylä 1995, s. 81–96 ja 102–104. Hyvän tilintarkastustavan ohella puhutaan hyvästä tilintarkastajatavasta, ks. Aho – Vänskä s. 96–102 ja Pasi Horsmanheimo – Maj-Lis Steiner, Tilintarkastus. Asiakkaan opas, Vantaa 2002 s. 121–124. Näistä hyvistä tavoista ks. myös Tilintarkastusalan suositukset 2002, Jyväskylä 2002. Yhdistyksen suositusten lähtökohtana ovat olleet Kansainvälisen tilintarkastajaliiton eli IFACin (International Federation of Accountants) ISA-standardit, ks. mts. 5. Suositukset muodostuvat johdanto-luvun lisäksi seuraavista suosituksista: Velvollisuudet, Suunnittelu, Sisäinen kontrolli, Tilintarkastusevidenssi, Toisen tekemän työn hyväksikäyttäminen, Johtopäätökset ja raportointi sekä Tilintarkastuksen liitännäispalvelut. Lisäksi koekäytössä on eräitä suosituksia. Hyvästä tilintarkastustavasta Ruotsissa ks. Krister Moberg, Bolagsrevisorn. Oberoende. Ansvar. Sekretess, 2. uppl. Stockholm 2003 s. 33–37 ja hyvästä tilintarkastajatavasta s. 38–39.

Hallituksen esityksessä tilintarkastuslaiksi³ todetaan, että ”Hyvän tilintarkastustavan velvoittavuudella tarkoitetaan velvollisuutta toimia tilintarkastustehtävissä huolellisen ammattihenkilön yleisesti noudattaman tilintarkastuskäytännön mukaisesti.” Esityksen mukaan tilintarkastajan tulee tilintarkastuksen suunnittelussa, toteutuksessa ja raportoinnissa käyttää menetelmiä, joita huolelliset ammattihenkilöt yleisesti käyttävät.

2. Osakeyhtiölain (734/1978, OYL) 10 luvun 1 §:n 2 mom:n mukaan osakeyhtiöllä tulee olla tilintarkastaja. Asunto-osakeyhtiölain (809/1991, AsOYL) 63 §:n 2 momentin mukaan myös asunto-osakeyhtiöllä tulee olla tilintarkastaja. Avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain (389/1988) 10 luvun 1 §:n 2 mom:n mukaan yhtiöllä tulee olla tilintarkastaja. Tilintarkastuspakko⁴ koskee myös osuuskuntaa (1488/2001, OKL 7 luvun 2 §:n 1 mom.) ja aatteellista yhdistystä (laki 503/1989, 38 §:n 2 mom.) sekä säätiötä (laki 109/1930, 12 §:n 2 mom.).

TTL:ssa tilintarkastajat jaetaan kahteen ryhmään, hyväksytyihin eli auktorisoituihin tilintarkastajiin ja ns. maallikkotilintarkastajiin. Jokaisen tilintarkastajan tulee täyttää TTL 10 §:ssä säädetty. Hänellä tulee tämän mukaan olla ”sellainen laskentatoimen, taloudellisten ja oikeudellisten asioiden sekä tilintarkastuksen tuntemus ja kokemus kuin yhteisön tai säätiön toiminnan laatuun ja laajuuteen katsoen on tarpeen tehtävän hoitamiseksi.” Tilintarkastaja ei saa olla vajaavaltainen, konkurssissa eikä liiketoimintakiellossa. Hyväksytyllä tilintarkastajalla tarkoitetaan Keskuskauppakamarin hyväksymää tilintarkastajaa eli KHT-tilintarkastajaa ja kaupakamarin hyväksymää tilintarkastajaa eli HTM-tilintarkastajaa.⁵

TTL 11 §:ssä on yleissäännös siitä, milloin tilintarkastuskohteen, siis esim. osakeyhtiön, tulee valita ainakin yhdeksi tilintarkastajaksi hyväksytty tilintarkastaja ja toisaalta siitä, milloin tilintarkastajaksi voidaan valita vain hyväksytty tilintarkastaja. Velvollisuus valita vähintään yhdeksi tilintarkastajaksi hyväksytty tilintarkastaja eli siis joko KHT- tai HTM-tilintarkastaja samoin kuin velvollisuus käyttää vain hyväksyttyä tilintarkastajaa riippuu kolmesta tunnusluvusta, nimittäin taseen loppusummasta, liikevaihdosta ja henkilöstömäärästä. Tarkoitettu velvollisuus syntyy, kun kahden tunnusluvun raja kolmesta ylittyy.⁶ Arvopaperimarkkinalain alaisissa ja mainituilta tunnusluvuiltaan kaikkein suurimmissa yhtiöissä tulee olla vähintään yksi KHT-tilintarkastaja. KHT- ja HTM-tilintarkastajan sijasta tilintarkastajaksi voidaan valita KHT- ja vastaavasti HTM-yhteisö.⁷ Tilastokeskuksen tilintarkastuslakityöryhmälle 9.6.2003

³ Hallituksen esitys Eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi, HE 295/1993 vp. s. 29.

⁴ Osakeyhtiölakityöryhmän mietinnössä (Oikeusministeriö. Työryhmämietintö 2003:4 s. 51–53) ehdotetaan tilintarkastuspakosta luopumista pienimmissä osakeyhtiöissä. Tilintarkastuslakityöryhmän raportissa (Kauppa- ja teollisuusministeriön työryhmä- ja toimikuntaraportteja 12/2003 s. 70–104) puolestaan ehdotetaan, että tilintarkastajapakosta luopuminen ulotettaisiin eräisiin muihinkin yhteisöihin kuin osakeyhtiöihin. Kummassakin ehdotuksessa esitetään samalla luopumista ns. maallikkotilintarkastuksesta. Näin ollen tilintarkastajiksi tulisi valita hyväksytty tilintarkastaja. Ks. niistä jäljempänä alaviitteen 5 kohdalla esitettyä.

⁵ Kelpoisuusedellytyksistä ks. TTL 4 § ja 6 §.

⁶ Rajat määritellään TTL 11 §:ssä. Mainittakoon esimerkkinä, että vain hyväksytty tilintarkastaja kelpaa tilintarkastajaksi, kun kaksi seuraavista kolmesta rajasta ylittyy: taseen loppusumma 2 100 000 euroa, liikevaihto 4 200 000 euroa ja henkilöstömäärä 50 henkilöä.

⁷ Näistä yhteisöistä ks. TTL 5 ja 6 §:t.

tekemän tilaston mukaan Suomessa oli kesäkuun alussa 2003 (asunto-osakeyhtiöiden, säätiöiden ja yhdistysten) lisäksi noin 21 400 sellaista yritystä, joissa tulee olla hyväksytty tilintarkastaja.⁸

3. TTL 6 luvussa eli lain 28–40 §:issä säädetään tilintarkastustoimen ohjauksesta, kehittämisestä ja valvonnasta. Valvontajärjestelmä on pääpiirteissään seuraava. Paikallisen kauppakamarin⁹ tilintarkastusvaliokunnan (TIVA) tehtävänä on valvoa sen toiminta-alueella HTM-tilintarkastajia ja HTM-yhteisöjä.¹⁰ TTL 34 §:n 1 momentin mukaan Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta (TILA) ”valvoo ja ryhtyy tarpeellisiin toimenpiteisiin, jotta sen hyväksymät tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt – toimivat tämän lain ja sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti.” TIVAn ja TILAn tulee antaa valvottavalle varoitus tai huomautus, jos TTL 39 §:ssä säädetty edellytykset täyttyvät.

Viimeksi mainitun säännöksen, siis TTL 39 §:n, mukaan TILAn tai TIVAn tulee antaa hyväksytylle tilintarkastajalle varoitus, jos jäljempänä selostettava eli TTL 38 §:n 1 momentin 1 tai 2 kohdassa tarkoitettu menettely on johtunut huolimattomuudesta tai varomattomuudesta¹¹ tai jos tilintarkastaja on perusteettomasti menetellyt tavalla, joka on omiaan alentamaan julkiseen hyväksymiseen perustuvan tilintarkastuksen luotettavuutta tai arvoa. Jos tilintarkastajan menettelyyn liittyy lieventäviä seikkoja, tilintarkastajalle tulee antaa huomautus.¹²

Viitattu säännös eli TTL 38 § koskee hyväksymisen lopullista tai määräaikaista, enintään kaksi vuotta kestävästä peruuttamisesta. Sen mukaan kolmannen valvontaorganin eli valtion tilintarkastuslautakunnan (VALA) tulee peruuttaa tilintarkastajan hyväksyminen, jos tilintarkastaja:

- 1) on tahallaan tai törkeästi huolimattomuudesta menetellyt TTL:n tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti;
- 2) on annetusta varoituksesta huolimatta toistuvasti rikkonut velvollisuuksiaan hyväksyttynä tilintarkastajana tai
- 3) ei enää ole ammattitaitoinen tai ei täytä muita hyväksymisen edellytyksiä.

TIVA tekee TILAlle esityksen HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta. Jos TILA katsoo peruuttamisedellytysten täyttyvän, sen on tehtävä esitys hyväksymisen peruuttamisesta VALALLE.

Mainitut kolme valvontaelintä ovat hierarkisia toisiinsa nähden siten, että TIVAn päätökseen saa hakea muutosta TILAlta ja TILAn päätökseen vastaavasti VALAlta. VALAn TTL:n tai tilintarkastusasetuksen (1379/1994) nojalla tekemään päätökseen haetaan muutosta valittamalla korkeimpaan hallinto-oikeuteen.

⁸ Tilintarkastuslakityöryhmän raportti s. 8.

⁹ Kauppakamarilaitoksesta ks. kauppakamarilaki (858/2002). Kauppakamareita on 21 kappaletta.

¹⁰ TTL 34 §:n 3 mom.

¹¹ Hallituksen esityksestä Eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi, HE 295/1993 vp ei ilmene, kuinka varomattomuus ja huolimattomuus eroavat toisistaan, ks. erit. lakiesityksen 39 §:n perusteluja s. 46.

¹² Lieventävistä seikoista ks. HE 295/1993 vp. 46.

Muutoksenhakuoikeutta on kuitenkin rajoitettu TTL 42 §:llä. Oikaisuvaatimuksen tai valituksen valvonta-asioissa¹³ saa TTL 42 §:n 1 mom:n mukaan tehdä se, jolle on annettu varoitus tai huomautus ja se, jonka hyväksyminen on peruutettu. Muutosta ei TTL 42 §:n 2 mom:n mukaan kuitenkaan saa hakea VALAn antamaan varoitukseen tai huomautukseen. Juuri sanottu tarkoittaa siis sitä, että jos TIVA katsoo, ettei ole aihetta tehdä hyväksymisen peruuttamisesitystä TILAlle eikä syytä antaa varoitusta eikä huomautusta, asian käsittely päättyy. Ja asian käsittely päättyy vastaavasti, jos TILA katsoo, ettei ole aihetta tehdä hyväksymisen peruuttamisesitystä TILAlle eikä syytä antaa varoitusta eikä huomautusta. Näin ollen esimerkiksi virheelliseksi väittämästään tilintarkastuskertomuksesta TIVAlle/TILAlle kannellut henkilö ei ole oikeutettu hakemaan muutosta mainitun valvontaelimen päätökseen, kun tilintarkastajan hyväksymistä ei esitetä peruutettavaksi eikä tilintarkastajalle ole annettu varoitusta eikä huomautusta.

4. Keskuskauppakamari on vahvistanut TILAn säännöt vuonna 1994.¹⁴ Kuten sääntöjen 6 §:stä ilmenee, KHT-tilintarkastajaan ja KHT-yhteisöön kohdistunut kurinpitoasia tulee TILAssa vireille joko kanteluna tai TILAn oma-aloitteisena valvonta-asiana. HTM-tilintarkastajiin ja HTM-yhteisöihin kohdistunut kurinpitoasia tulee TILAssa yleensä esille TIVAn päätöksestä tehtynä oikaisuvaatimuksena. Jos HTM-tilintarkastajaan tai HTM-yhteisöön kohdistuvalla valvonta-asialla on välitön asiayhteys TILAn käsiteltävänä olevaan KHT-tilintarkastajan tai KHT-yhteisön toimintaa koskevaan valvonta-asiaan, TILA voi ottaa asian käsiteltäväkseen muutoin kuin oikaisuvaatimuksena.

Vuoden 2004 alussa hyväksytyjen tilintarkastajien rekisteriin oli merkitty 660 KHT-tilintarkastajaa ja 829 HTM-tilintarkastajaa.¹⁵ Näistä tilintarkastajista valtaosa kuuluu omaan ammatilliseen järjestöönsä eli joko KHT-yhdistys ry:een tai HTM-yhdistys ry:een.

5. TILAn edellä mainittujen sääntöjen 9 §:n mukaan merkittävien päätösten sisällöstä voidaan julkaista nimettömiä selostuksia ja saattaa ne yleiseen tietoon hyvän tilintarkastustavan tuntemisen ja noudattamisen edistämiseksi. Seuraavista taulukoista ilmenee TILAn ratkaisemat asiat vuosina 1991–2003¹⁶:

¹³ Muutoksenhakuoikeus on TTL 42 §:n 1 mom:n mukaan lisäksi sillä, jonka hakemus tilintarkastajan ammattituntokintoon on hylätty, sillä, joka on hylätty ammattitutkinnossa sekä sillä, jonka hakemus tilintarkastajaksi tai tilintarkastusyhteisöksi hyväksymisestä on hylätty.

¹⁴ Sääntöjä on muutettu 11.12.1996. Muun muassa TILAn säännöt ja TILAn ratkaisut on luettavissa (26.2.2004) osoitteessa www.keskuskauppakamari.fi

¹⁵ KHT-yhteisöjä 28 ja HTM-yhteisöjä 22, ks. alav. 14 main. lähde.

¹⁶ TILA:n valvonta-asioiden ratkaisuja 2002 ja VALA:n muutoksenhakuratkaisut. Keskuskauppakamari, joka on myös alav. 14 mainituksessa www.keskuskauppakamari.fi.

TILASTO KESKUSKAUPPAMARIN TILINTARKASTUSLAUTAKUNNAN VUOSINA 1991–2003 PÄÄTTÄMISTÄ ERITYISISTÄ VALVONTA-ASIOISTA

Valvonta-asioiden päätökset Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnassa

	KESKUSKAUPPAMARIN TILINTARKASTUSLAUTAKUNNAN (TILA) VUOSINA 1991–2003 PÄÄTTÄMÄT KHT-TILINTARKASTAJIEN JA -YHTEISÖJEN TOIMINTAAN KOHDISTUVAT ERITYISET VALVONTA-ASIAT					
	Valvonnan peruste			Sanktiot ¹⁾		
	Kantelu	Muu	Yhteensä	Hyväksymisen ²⁾ peruuttaminen tai peruuttamisesitys	Varoitus	Huomautus ³⁾
1991	10	–	10	–	–	3
1992	15	10	25	1	3	10
1993	9	2	11	–	1	5
1994	14	2	16	–	5	2
1995	17	–	17	–	4	4
1996	16	13 ⁴⁾	29	10	10	2
1997	15	3 ⁵⁾	18	1	1	6
1998	17	1	18	–	–	3
1999	13	2	15	–	4	–
2000	7	3	10	–	3	5
2001	8	1	9	–	1	–
2002	10	1	11	–	1	–
2003	7	1	8	1	2	3

	KESKUSKAUPPAMARIN TILINTARKASTUSLAUTAKUNNAN (TILA) VUOSINA 1991–2003 PÄÄTTÄMÄT HTM-TILINTARKASTAJIEN JA -YHTEISÖJEN TOIMINTAAN KOHDISTUVAT ERITYISET VALVONTA-ASIAT						
	Vireilletuloperuste		Lopputulost ¹⁾				
	Hyväksymisen peruuttamisesitys ²⁾	Oikaisu-vaatimus	Hyväksymisen ²⁾ peruuttaminen tai peruuttamisesitys	Sanktion lievennys	Sanktion poistaminen	Sanktion pysyttäminen	Pysytetty päätös olla antamatta sanktiota ⁶⁾
1991	–	6	–	–	–	2	2
1992	–	4	–	–	–	–	4
1993	–	4	–	–	–	1	1
1994	–	9	–	–	2	–	7
1995	3	2	3	–	–	2	–
1996	34	–	28	–	–	–	–
1997	5	1	4	–	–	1	–
1998	3	2	2	–	1	1	–
1999	–	–	–	–	–	–	–
2000	5	–	2	–	–	–	–
2001	1	–	1	–	–	–	–
2002	4	3	4	–	1	2	–
2003	2	1	2	–	–	1	–

¹ Samassa valvonta-asiassa on voitu antaa useita sanktioita. Vuonna 1991 TILA palautti yhden asian ja vuonna 1993 kaksi asiaa TIVOille käsiteltäväksi uudelleen.

² Vuodesta 1995 lähtien TIVA tekee TILAlle esityksen tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi. TILA tekee VALAlle esityksen tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi. Tilintarkastuslain mukaan hyväksymisen peruuttamisesta päättää VALA.

³ Huomautus-sanktioiden lukumääriin sisältyvät vuosina 1991–1992 annetut muistutus sanktiot, yhteensä 7 kpl. Muistutus-sanktio poistettiin Keskuskauppakamarin 13.12.1990 vahvistamalla tilintarkastajasäännöillä. Sen tilalle tulivat nykyisistä sanktioista varoitus ja huomautus. Muistutus-sanktiota on sovellettu, jos sääntöjen vastainen toiminta on tapahtunut ennen 1.1.1991.

⁴ Lukuun sisältyy 10 TILAn tekemää esitystä KHT-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi.

⁵ Lukuun sisältyy yksi TILAn tekemä esitys KHT-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi.

⁶ Vuosina 1991–1995 TILAssa oli mahdollista muuttaa tilintarkastusvaliokunnan päätöstä myös antamalla sanktio. Vuonna 1995 voimaan tullut lainmuutos poisti nämä mahdollisuudet.

Taulukoista havaitaan, että TILA käsittelee vuosittain noin 15 KHT-valvonta-asiaa ja alle 10 HTM-valvonta-asiaa.¹⁷ Yhteensä 21 TIVAssa on puolestaan ollut vuosina 1990–2001 vuosittain 7–17 valvonta-asiaa.¹⁸ Lukumäärät eivät ole kovin suuria. Toisaalta on muistettava, että alioikeuksissa käsitellään erään tiedon mukaan vuosittain vain 200–300 yhtiöoikeudellista riita-asiaa.¹⁹ Ja erään toisen tiedon mukaan hovioikeuksissa vuosina 1993–2000 ratkaistujen osakeyhtiöoikeudellisten riita-asioiden yhteen laskettu määrä ei ole kovin paljon enemmän kuin 230.²⁰ Kun valtaosa TILAn – ja sitä kautta VALAn – ratkaisuista koskee tilintarkastustoimintaa osakeyhtiöissä, voidaan sanoa, että osakeyhtiöoikeudellista oikeuskäytäntöä tutkitessa TILAn ja VALAn toiminta ei ole vaille merkitystä.²¹

Erityisesti lakimiesten on syytä muistaa, että tilintarkastuksen kohteeksi on TTL 17 §:ssä määritelty tilikauden kirjanpidon ja tilinpäätöksen ohella hallinnon tarkastus. Sitä kuvataan Hallituksen esityksessä²² näin:

”Hallintotarkastuksessa tilintarkastajan tehtävänä on huolehtia lähinnä johdon toiminnan laillisuuden valvomisesta, eikä niinkään liiketaloudellisten näkökohtien selvittämisestä. Tämän on katsottu sisältävän velvollisuuden selvittää esimerkiksi sellaisia seikkoja kuin organisaation puutteet ja riskilähteet, onko päätökset ja lakisäateiset velvoitteet pantu asianmukaisesti täytäntöön, vakuutusten kattavuus, arvopapereiden panttaaminen ja säilyttäminen sekä veroilmoituksen puutteet ja virheellisyudet. Yhteisön ulkopuolisen tahon kannalta on tärkeää, että tilintarkastaja tutkii, onko toiminnan jatkamiselle olemassa edellytyksiä.”

Tämä tarkoittaa, että tilintarkastajien tulee tuntee hyvin myös kyseinen yhteisölaki, siis esimerkiksi OYL.

TILAn ratkaisuja voidaan luokitella eri tavoin. Yksi luokitteluperuste voisi olla tarkastuskohteen mukaan määräytyvä peruste. Tässä jaottelussa huomio kiinnittyy siihen, että asunto-osakeyhtiö on tilintarkastajalle riskialtis tarkastuskohde. Tätäkin suuremman vaaran joutua kantelun kohteeksi näyttää tuottavan konkurssipesän erikoistarkastus. Tällainen jaottelu ei kuitenkaan herättäne juurikaan mielenkiintoa. Tärkeämpää onkin katsoa, millaisiin tekoihin tai laiminlyönteihin tilintarkastajan epäillään valvonta-asioissa syyllistyneen.

¹⁷ HTM-valvonta-asioiden korkea luku (34) vuonna 1996 selittyy sillä, että HTM-tilintarkastajan kelpoisuusehtojen kiristymisen siirtymäaika päättyi tuolloin. Hyväksyminen peruutettiin niiltä, jotka eivät täyttäneet uusia kelpoisuusvaatimuksia.

¹⁸ Alav. 14 mainittu lähde s. 8. Lukuun ei ole tällöin otettu alav. 15 sanotusta syystä vuotta 1996.

¹⁹ Osakeyhtiölain uudistaminen – Tavoitteena kilpailukykyisempi yhtiöoikeus. Oikeusministeriö. Luovutuskirje allekirjoitettu 7.7.2000, s. 33.

²⁰ Osakeyhtiölakityöryhmän mietintö. Oikeusministeriö työryhmämietintö 2003:4 s.32.

²¹ Ks. TILAn ratkaisuista myös KTT Janne Viitasen väitöskirja *Auditors' professional ethics and factors associated with disciplinary cases against auditors*. Svenska handelshögskolan. Ekonomi och samhälle, Helsingfors 2000. Väittelijä on tutkinut Keskuskauppakamarin (nykyisen) TILAn ratkaisukäytäntöä vuosina 1980–1997 ja pyrkinyt selvittämään, mitkä tietyt tilintarkastajaa, tilintarkastusasiakasta ja ympäristöä (environmental characteristics) koskevat tekijät vaikuttavat yhtäältä tilintarkastajan riskiin joutua kurinpitomenettelyn kohteeksi sen lopputuloksesta riippumatta ja toisaalta, miten samat tekijät vaikuttavat kurinpitomenettelyn lopputulokseen.

²² HE 295/1993 vp. s. 31.

Kantelun syynä on usein epäily tilintarkastajan riippumattomuuden tai esteettömyyden loukkaamisesta. Tämä on ymmärrettävääkin. Riippumattomuus on tilintarkastusjärjestelmän peruspilari. Riippumattomuuden tarkoituksena on varmistaa tarkastuksen puolueettomuus ja objektiivisuus.²³ Tilintarkastaja arvioi riippumattomuutensa itse. Mutta tämä ei tietenkään riitä. Riippumattomuutta tulee arvioida myös ulkoapäin. Ratkaisevaa on tosiasiaa se, millaisena järkevä, tosiasiat tietävä ja normaalit luonteenominaisuudet omaava henkilö tilanteen näkee ja kokee.²⁴ TTL 23 §:ssä säädetään, että tilintarkastajalla on oltava edellytykset riippumattoman tilintarkastuksen suorittamiseen. Jos edellytykset riippumattomaan tarkastukseen puuttuvat, tilintarkastajan on kieltäydyttävä tehtävästä tai luovuttava siitä. Lain 24 §:n otsikko on ”Tilintarkastajan esteellisyys”, ja siinä säädetään tapauksia, joissa lain 23 §:ssä säädetty riippuvuussuhde ainakin on olemassa. Luettelo on siis esimerkkiluettelo.²⁵ Jo tästä syystä – siis siksi, että luettelo on esimerkkiluettelo – on ymmärrettävää, että riippumattomuusepäilyt johtavat kanteluihin. Esitän seuraavassa lyhyesti kaksi TILAn ratkaisua. Ensimmäinen on ratkaisu TILA 22/1995. Siinä oli kysymys KHT-tilintarkastaja A:n riippumattomuuden vaarantumisesta sillä perusteella, että hän omisti tarkastuskohteen eli X Oy:n kirjanpidon hoitaneen U Oy:n osakkeista 40 prosenttia²⁶ ja oli U Oy:n hallituksen jäsen. TTL 24 §:n esimerkkiluettelossa ei omistusta kirjanpidon suorittaneessa yhteisössä mainita esteellisyysperusteena. TILA antoi KHT A:lle varoituksen, eikä VALA muuttanut TILAn päätöstä. TILA totesi muun muassa, ettei asiassa saadun selvityksen perusteella voida päätellä, että A olisi kyseisenä tilikautena osallistunut U Oy:ssä X Oy:n kirjanpidon tai varojen hoitoon tai hoidon valvontaan. TILA jatkoi, että tilintarkastajan riippumattomuus voi vaarantua olosuhteissa, joissa tilintarkastaja omistaa osuuden tai hän hoitaa jotakin tehtävää siinä yhteisössä, joka kokonaan tai osaksi tekee tarkastuskohteen kirjanpidon ja/tai tilinpäätöksen. TILA katsoi, ettei KHT A X Oy:n tilintarkastajana ole ottanut huomioon edellytyksiä riippumattoman tilintarkastuksen toimittamiseen eikä hänen menettelyään voida siten pitää TTL:n, KHT-sääntöjen eikä hyvän tilintarkastustavan mukaisena. TILA katsoi A:n menettelyn johtuneen varomattomuudesta.

Toinen ratkaisu on TILA 4/1994. Siinä oli kysymys tilintarkastajan osallistumisesta tilintarkastuskohteen operatiiviseen toimintaan. Tällainen toiminta johtaa helposti ns. oman toiminnan tarkastamiseen eli siis siihen, että tilintarkastaja tosiasiaa tarkastaa omia tekemisiään.

²³ Ks. Tilintarkastuslakityöryhmän raportti s. 29.

²⁴ Näin Tilintarkastuslakityöryhmän raportti s. 29 viittauksin kirjallisuuteen.

²⁵ Tilintarkastuslakityöryhmän keskeisin tehtävä oli ehdotusten tekeminen riippumattomuussääntelystä. Sysäyksen työryhmälle antoi Euroopan yhteisöjen komission 16.5.2002 antama suositus tilintarkastajan riippumattomuuden peruseräiteistä EU:ssa, 2002/590/EY ns. Työryhmän raportissa ehdotetaan säädettäväksi esimerkkiluettelo siitä, milloin tilintarkastuksen riippumattomuus vaarantuu ja määräys, että tällöin täytyy ryhtyä varotoimiin, ellei uhkaa riippumattomuuden vaarantumisesta ole pidettävä merkityksettömänä (ehdotuksen 23 §). Sen sijaan esteellisyys-säännöksen (ehdotuksen 24 §) tapausluettelo on tyhjentävä, ja tällöin tilintarkastajan tulee joko kieltäytyä tehtävästä tai luopua siitä.

²⁶ KHT A:n vaimo omisti osakkeista 10 prosenttia.

Asiasta ei ole säännöstä TTL:ssa.²⁷ B:n kantelun mukaan KHT A oli X Oy:n tilintarkastajana hyväksynyt yhtiön tilinpäätöksen sekä osallistunut yhtiön ja B:n välisiin rahoitusneuvotteluihin ja -sopimuksen toteuttamiseen. TILA katsoi, että KHT A:n toiminta rahoitusneuvotteluisa B:n ja X Oy:n välillä elokuun ja joulukuun 1992 välisenä aikana oli ollut aktiivista. Se, että rahoitusneuvottelut olivat johtaneet B:n ja X Oy:n väliseen rahoitussopimukseen, oli johtunut suuressa määrin KHT A:n aktiivisesta osuudesta. Toiminnallaan KHT A oli osallistunut X Oy:n operatiiviseen toimintaan, johon osakeyhtiön yhtiökokouksen valitsema tilintarkastaja ei voinut osallistua menettämättä riippumattomuuttaan. KHT A oli toiminut tavalla, joka oli ollut omiaan vaarantamaan tilintarkastajan riippumattomuuden ja tilintarkastuksen suorittamisen. TILA katsoi, että tilintarkastajan toiminta oli hyvän tilintarkastustavan vastaista ja antoi tilintarkastajalle varoituksen. Päätökseen ei haettu muutosta VALAlta.²⁸

Kuten edellä totesin, TTL 1 §:n 3 mom:n mukaan hyväksytyyn tilintarkastajan ns. muuhun toimintaan²⁹ sovelletaan vain eräitä TTL:n normeja. Niihin eivät kuulu lain 23 ja 24 §:t. Mutta niihin kuuluu lain 16 § eli hyvää tilintarkastustapaa koskeva säännös. Tämä tarkoittaa samalla sitä, että hyväksytyyn tilintarkastajan tulee myös TTL 1 §:n 3 mom:ssa tarkoitettussa toiminnassa noudattaa objektiivisuutta. Tämä ilmenee TILAn ratkaisusta 21/1995:

HTM A haki muutosta kauppakamarin TIVA:n päätökseen. Kauppakamarin TIVA oli päätöksessään todennut, että HTM A oli X Ky:n erikoistilintarkastusmuistiossaan esittänyt lääninverovirastolle toimenpidesuosituksen perintätoimesta. HTM A oli esittänyt muitakin toimenpidesuosituksia. HTM A oli myös esittänyt rikosoikeudellisen arvion yhtiössä tapahtuneen yksityisnoston luonteesta. Kauppakamarin TIVA oli päätöksessään todennut, ettei tilintarkastajan asiana ole suorittaa rikosoikeudellisia arviointeja eikä esittää veroviranomaisille tai velkojille toimenpidesuosituksia. Tilintarkastajan tehtävänä on raportoida ainoastaan suorittamassaan tarkastuksessa havaitsemansa asiat. TIVA oli katsonut, että HTM-tilintarkastajan tulee noudattaa kaikessa tilintarkastustoiminnassaan myös objektiivisuuden vaatimuksia. TIVA oli katsonut HTM A:n varomattomuudesta menetelleen hyvän tilintarkastustavan vastaisesti. HTM A:n toimintaan liittyvänä lieventävänä seikkana TIVA oli ottanut huomioon sen, että erikoistilintarkastuksesta laadittu muistio oli annettu konkurssipesän velkojien omaan käyttöön eikä sitä ollut tarkoitettu julkisuuteen tulevaksi asiakirjaksi.

HTM A vaati kauppakamarin TIVA:n päätöksen muuttamista siten, että hänelle annettu huomautus poistetaan. HTM A:n mielestä kauppakamarin TIVA oli jättänyt huomioimatta päätöksessään sen, että hän oli suorittanut erikoistilintarkastuksen velkojan

²⁷ Tilintarkastuslakityöryhmä sen sijaan ehdottaa mietinnössään (23 §:n 3 mom:n 1 kohta), että tilintarkastajan on ryhdyttävä riippumattomuutensa turvaaviin varotoimiin on ainakin silloin, kun tarkastettavana on hänen aikaisempi toimintansa. Perusteluissa (s. 152) käsitellään erityisesti tilintarkastajan asiakkaalleen eli tilintarkastuskohteelle suorittamaa neuvontatoimintaa. Mietinnössä todetaan, että uhkaa arvioitaessa tulee kiinnittää huomiota siihen, missä määrin neuvonta on (yksinomaan) tosiseikkoja selvittävää ja missä määrin päätöksenteollisia valintoja ohjaa. Mitä ohjaavampaa neuvonta on, sitä enemmän se lähestyy päätöksentekoon osallistumista ja vaarantaa täten riippumattomuuden.

²⁸ Samantapaisesta menettelystä oli kysymys ratkaisussa TILA 9/1999, jossa tilintarkastajan tilintarkastuskohteen myyjä yrityskaupassa avustava toiminta oli TILAn mielestä liian pitkälle menevää osallistumista liiketoimintaan.

²⁹ Muuta toimintaa on se toiminta, joka ei ole yhtäältä lakisäätteistä tilintarkastusta eikä toisaalta muuta laissa tai asetuksessa tilintarkastajan tehtäväksi säädettyä toimintaa.

edustajana, konkurssisäännön velkojalle suomin oikeuksin. HTM A:n mukaan tapaukseen ei voida soveltaa normaaleja tilintarkastustoimintaa koskevia raportointisääntönsä.

TILA tutki muutoksenhaun ja päätti yksimielisesti olla muuttamatta kauppakamarin TIVA:n päätöstä.

HTM A haki TILA:n päätökseen valittamalla muutosta VALA:lta, joka päätti olla muuttamatta TILA:n päätöstä.³⁰

6. Tilintarkastaja raportoi havainnoistaan eri tavoilla. Tärkein raportti on tilintarkastuskertomus (TTL 19 §). Valvontatoimien syynä ovat usein väitetyt raportointivirheet. Mainitsen esimerkkinä ratkaisun TILA 16/2000.

TILA päätti KHT A:n hyväksymisedellytysten säilymistä käsitellessään ottaa oma-aloitteisesti käsiteltäväkseen KHT B:n toiminnan Tilintarkastustoimisto A Oy:n tilintarkastuksessa. KHT B:tä pyydettiin selvittämään, miten hän oli tarkastanut Tilintarkastustoimisto A Oy:n lähipiirilainat ja niiden vakuudet sekä näitä koskevat tiedot yhtiön tilinpäätöksessä. TILA oli antanut KHT A:lle varoituksen laittomista lähipiirilainoista omistamassaan Tilintarkastustoimisto A Oy:ssä (TILA 15/2000).

KHT B totesi selityksessään TILA:lle keskittyneensä Tilintarkastustoimisto A Oy:n tilintarkastuksessa vain oleellisiin kysymyksiin. Tilintarkastuskertomuksessa esitettiin KHT B:n mukaan osakeyhtiölain mukaisesti kaikki lähipiirilainat yhteensä. Vakuusarvioinnin vaikeuden takia KHT B ei ottanut vastuukysymykseen kantaa tilintarkastuskertomuksessa. KHT B myönsi, että lähipiirilainojen osalta tilintarkastuskertomuksessa olisi pitänyt mainita vakuusvajauksesta.

TILA totesi, että KHT B:n tarkastamassa Tilintarkastustoimisto A Oy:n tilikauden 1.7.1998–30.6.1999 taseessa tai sen liitteenä ei ollut osakeyhtiölain edellyttämällä tavalla annettu lähipiirilainojen vakuuksia eikä lainan ehtoja koskevia tietoja. TILA katsoi, että KHT B oli huolimattomuudesta ja varomattomuudesta menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti Tilintarkastustoimisto A Oy:n tilintarkastuksessa siten, että hän ei ollut muistuttanut tilintarkastuskertomuksessa lähipiirilainoja koskevien tietojen puutteesta, hän oli laiminlyönyt lähipiirilainojen vakuuksien tarkastamisen ja jättänyt muistuttamatta tilintarkastuskertomuksessa lähipiirilainojen vakuuksien puuttumisesta. Lisäksi KHT B:n työpaperit eivät vastanneet hyvän tilintarkastustavan vaatimuksia. TILA antoi KHT B:lle varoituksen. KHT B ei hakenut valittamalla muutosta.

7. Tilintarkastuslautakunnan sääntöjen 1 §:n 3 kohdan mukaan TILA huolehtii tilintarkastajien hyväksymiseen ja hyväksytyjen tilintarkastajien toiminnan valvontaan liittyvästä ohjauksesta ja kehittämisestä antamalla ohjeita³¹ ja hyvää tilintarkastustapaa koskevia kannanottoja. TILA on antanut kahdeksan kannanottoa. Ne koskevat hyväksytyjen tilintarkastajien palvelujen markkinointia ja tiedottamista (1991), hyväksytyjen tilintarkastajien riippumattomuutta (1992), ammattikielen sanontojen ja termien käyttämistä hyväksytyjen tilintarkastajien lau-

³⁰ Ratkaisu on selostettu Horsmanheimo – Steiner s. 204–205 ja TILAn sihteerin, VT Pasi Horsmanheimon Turun kauppakorkeakoulussa 19.2.2004 pitämän tilintarkastusoikeuskurssin luentomonisteessa.

³¹ TILA on antanut neljä ohjetta. Kaksi koskee tilintarkastajien velvollisuutta antaa tietoja valvontaa varten, yksi hyväksymisen lakkaamisen lykkäyshakemusta ja neljäs hyväksymisen lakkauttamista ja hyväksymisen saattamista uudelleen voimaan.

sunnoissa (1992), tilintarkastajan raportointia (1994), KHT- ja HTM-yhteisön aputoiminnan käyttämistä tilintarkastustoiminnassa (1996), tilintarkastustoiminnan ja tilitoimistotoiminnan yhteensopivuutta riippumattomuuden kannalta (1999), tilintarkastajan läsnäolovelvollisuutta julkisesti noteeratun yhtiön yhtiökokouksessa (2001) ja tilintarkastajan toimimista riippumattomana asiantuntijana osakeyhtiön sulautumisessa ja jakautumisessa (2001).³²

TILAn kannanotot ovat lyhyitä, yleensä vain yhden sivun mittaisia.³³ Ne sisältävät usein asianomaisen yhteisölain tulkintaa. Päätösten perusteluissa käytännön tarpeille (ns. reaalisille argumenteille) on annettu huomattava asema.

8. Erilaisten lautakunta-tyyppisten elinten merkitys voimassa olevaa oikeutta luovina eliminä on lisääntynyt. Tällaisten lautakuntien ratkaisuja ei tietenkään voi rinnastaa ylimpien tuomioistuinten päätöksiin. Mutta tällaisten lautakuntaratkaisujen tosiasiallinen merkitys on suuri. Tilintarkastajalle kysymys on pahimmillaan ammatista. Vaikka hyväksymisen peruuttamisesta päättää VALA eikä siis TIVA eikä TILA, jotka vain tekevät esityksen peruuttamisesta VALAlle ja vaikka VALAn päätöksestä voi hakea muutosta korkeimmalta hallinto-oikeudelta, tilintarkastajan elantoon voi lievemmilläkin sanktioilla eli huomautuksella ja varoituksella olla suuri vaikutus. Kysymys on ammattimaineesta.³⁴ Mutta kysymys ei ole vain valvonnan kohteeksi joutuneen hyväksytyin tilintarkastajan asemasta. Tilintarkastus rakentuu suuressa määrin hyvän tilintarkastustavan varaan, ja TILAn ja VALAn ratkaisut luovat tätä tapaa.

³² Ks. alav. 14 mainittu [www-osoite](#).

³³ Vuoden 1999 kannanotto tilintarkastustoiminnan ja tilitoimistotoiminnan yhteensopivuudesta on kuitenkin 7-sivuinen.

³⁴ Hyväksytyjen tilintarkastajien vakavan suhtautumisen valvonta-asiaan huomaa heidän vastineistaan. Ne ovat perinpohjaisia. Joskus tuntuu siltä, että mitättömänkin tuntuiseen kanteluun annettuun vastineeseen on käytetty aikaa ja muita voimavaroja enemmän kuin koko kyseisen tilintarkastuksen suorittamiseen.