

5

Hallinnon tarkastus osana tilintarkastusta Suomessa vuodesta 1895 vuoteen 2024 Analyysi ammattilaisten käymästä keskustelusta

Kati Pajunen, Anna-Maija Lantto & Antti Rautiainen

Tutkimuksessa analysoidaan tilintarkastuksen ammattilaisten käymää keskustelua hallinnon tarkastuksesta 1800-luvun loppupuolelta nykypäivään ammattilehtikirjoittelun perusteella. Tutkimuksessa löydetään kolme kirjoituksista esiin nousevaa teemaa: a) hallinnon tarkastuksen sisällön opettaminen; b) tarkoituksenmukaisuus ja yritysten liikkeenjohdollinen neuvonta sekä c) hallinnon tarkastuksen lainsäädännöllinen perusta. Teemat kertovat siitä, että ammattilaisilla on tarve täsmentää sitä, mitä hallinnon tarkastus on. Etenkin tarkastelujaksomme alkupuolella korostuu hallinnon tarkastuksen sisällön opettaminen ja siten tilintarkastusten laadun parantaminen. Ammattilaisillakaan ei kuitenkaan aina ole selkeää käsitystä siitä, tulisiko hallinnon tarkastuksen sisältää tarkastettavan yhteisön toiminnan tarkoituksenmukaisuuden arviointia. 1990-luvulta alkaen korostuvat hallinnon tarkastukseen liittyvän odotuskuilun pienentäminen sekä hallinnon tarkastuksen rajojen täsmentäminen lainsäädännön pohjalta.

Avainsanat: *hallinnon tarkastus, tarkoituksenmukaisuus, liikkeenjohdollinen neuvonta, odotuskuilu*

Johdanto

Tilintarkastuksen kohteena on kirjanpidon ja tilinpäätöksen lisäksi tarkastettavan yhteisön hallinto (Tilintarkastuslaki 1141/2015, 3:1 §). Hallinnon tarkastuksella pyritään varmistamaan, että yhtiön johto on toiminut kuten lainsäädäntö edellyttää ja että yhteisöä koskevaa lakia tai yhtiöjärjestyä ei ole rikottu. Lisäksi hallinnon tarkastuksen tavoitteena on varmistaa, ettei tarkastettavan kohteen johto ole syylistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta voisi syntyä vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä kohtaan. Myös sen arviointi, voiko yhtiö jatkaa toimintaansa, kuuluu hallinnon tarkastukseen. (Ruohonen 2020.) Hallinnon tarkastuksen myötä suomalaiset tilintarkastajat ovat joutuneet käyttämään harkintaa tarkastustyön laajuudesta. Samantyyppistä harkintaa he luultavasti joutuvat käyttämään harjoittaessaan kestävyysraportoinnin varmentamista tulevaisuudessa.¹

Hallinnon tarkastuksella on Suomessa pitkät perinteet, koska hallinnon tarkastus asetettiin osaksi tilintarkastusta jo vuonna 1895 säädetyssä laissa osakeyhtiöistä (22/1895), jonka myötä lakisääteinen tilintarkastus Suomessa alkoi (Kosonen 2005, 21, 37). Hallinnon tarkastus on nykyään osa tilintarkastusta lähinnä Suomessa ja Ruotsissa (Ruohonen 2020). Toisaalta vuoden 1895 osakeyhtiölain sisältöön hallinnon tarkastuksen suhteen saatiin vaikutteita Fellmanin (1937) mukaan Ranskan osakeyhtiölaista, ja Saksassakin 1930-luvulla hallinnon tarkastus oli pakollista osakeyhtiöissä, joten ainakin historiallisesti tarkasteltuna hallinnon tarkastusta on muissakin maissa jossakin määrin ollut. Hallinnon tarkastus on Ruohosen (2020) mukaan keskeinen osa suomalaista tilintarkastusta.

Hallinnon tarkastus on kansallista lisäsääntelyä Euroopan unionin tilintarkastusta koskevaan sääntelyyn nähden (Ruohonen 2020). Työ- ja elinkeinoministeriön työryhmä (1/2018) arvioi hallinnon tarkastuksen roolia muistiossaan tilintarkastuslain muutostarpeista ja totesi, että hallinnon tulee olla jatkossakin tilintarkastuksen kohteena, mutta hallinnon tarkastuksen sisällön koettiin olevan jossakin määrin täsmentymätön. Suomen Tilintarkastajat ry:n työryhmä pohti syksystä 2018 lähtien hallinnon tarkastuksen täsmentämistä (Ruuska 2019), ja antoi lopulta vuonna 2021 oman suosituksen hallinnon tarkastuksesta osakeyhtiöissä (Suomen Tilintarkastajat ry 2021).

Tämän tutkimuksen tavoitteena on analysoida, *miten hallinnon tarkastuksesta on keskusteltu suomalaisissa ammattilehdissä vuodesta 1895 vuoteen 2024*. Historiallinen tarkastelu antaa mahdollisuuden tarkastella kolmea tarkempaa kysymystä: milloin ja miksi hallinnon tarkastus on aiheuttanut keskustelua tilintarkastajien keskuudessa ja miten hallinnon tarkastus on ymmärretty tilintarkastajien keskuudessa eri aikoina. Gomesin ja kumppaneiden (2011) mukaan tutkimalla laskentatoimen historiaa voi syvällisemmin ymmärtää nykypäivän käytäntöjä.

¹ On huomioitava, että Euroopan komission helmikuussa antama Omnibus-esitys saattaa jonkin verran lieventää kestävyysraportointivelvoitteita, millä on vaikutusta myös sen tarkastamiseen (kts. Omnibus I – Com 2025/80).

Historiantutkimuksessa on tärkeää tarkastella tutkittavaa ilmiötä suhteessa kontekstiinsa (Gomes ym. 2011), joten käsittelemme tässä artikkelissa myös merkittäviä tapahtumia kirjanpidon ja tilintarkastuksen historiassa. Kirjanpito ja tilintarkastus ovat läheisessä suhteessa toisiinsa (kts. esim. Kosonen 2005, 21, 32 ja Heiskanen ym. 2009), ja hallinnon tarkastus on puolestaan läheisessä suhteessa näihin.

Kuten Virtanen (2009) historiallisessa tutkimuksessaan suomalaisen kirjanpitoajattelun kehittymisen teemoista esittää, katsomme että toimijat keskusteluissaan rakentavat sosiaalista todellisuutta. Ammattilehtikirjallisuus kertoo, mistä asiasta kulloinkin on keskusteltu ja millainen laskenta- tai tilintarkastusta koskeva ajattelu on vallinnut (kts. Näsi 1990, 8; Kosonen 2005, 22, 25). Ammattilehtikirjoittelulla pyritään vaikuttamaan mielipiteisiin ja samalla jaetaan tietoa eri asioista (Näsi 1990, 29). Laskentatoimen ammattilaisilla, jotka ammattilehtiinkin kirjoittavat, on tyypillisesti suuri merkitys alansa kehittymiseen (kts. Virtanen 2009). Sääntely luo raamit tilintarkastukselle, mutta toimijat muodostavat tilintarkastuksen käytännön ja tulkintaa sääntelylle (kts. Kosonen 2005, 25). Heikkonen (1967) kuvaa hyvän tilintarkastustavan syntymistä näin:

... tilintarkastusta koskevat lainsäädännökset voivat olla vain yleisluontoisia ja ohjaavia, sillä lait ja asetukset eivät voi antaa yksityiskohtaisia ja joka tilanteessa sitovia määräyksiä. Tilintarkastaja joutuu siten olosuhteiden pakosta tehtäviä suorittaessaan ratkaisemaan itse menettely-, käyttäytymis- ja työtapansa.

Ammattilehdillä voi olla tärkeä rooli tilintarkastusta koskevien käsitysten muodostamisessa ja hyvän tilintarkastustavan edistämisessä (Riistama 1997). Ammattilehti toimii tilintarkastajien äänenkannattajana sekä pyrkii vaikuttamaan lainsäädäntöön ja edistämään hyvää käytäntöä ammattilaisten keskuudessa (Riistama 1997). Mielenkiintoista onkin tarkastella, voidaanko ammattilehtien kirjoittelusta löytää yhteys uudempaan, tänä päivänä käytyyn keskusteluun hallinnon tarkastuksesta tai hyvästä tilintarkastustavasta (kts. Lydman, Prepula, Riistama, Sandell & Silvo 2019).

Tutkimusmetodologia

Aloitimme tutkimuksen lukemalla aikaisempaa aiheeseen liittyvää tutkimusta (mm. Näsi 1990, 2009; Kosonen 2005; Virtanen 2007, 2009). Lisäksi tutkimuksen alkuvaiheessa kävimme läpi tilintarkastukseen liittyvän lainsäädännön kehitystä Suomessa (alkaen laki osakeyhtiöistä, 22/1895) sekä ammattilehtikeskustelua hallinnon tarkastuksesta vuodesta 2013 nykypäivään. Lukemamme lehdet olivat tilintarkastajien ammattilehdet *Balanssi* ja *Profiitti*. *Balanssi*-lehti ilmestyi vuosina 2013–2016 ja *Profiitti*-lehti alkoi ilmestyä vuoden 2017 alusta.

Ensimmäisen vaiheen jälkeen keräsimme lisää ammattilehtiartikkeleita niin pitkältä ajalta kuin oli mahdollista. Tutkimuksessa läpikäydyt ammattilehdet olivat Tilintarkastus, Liiketaito, Lakimies, Ekonomi, Tilisanomat ja Talouselämä. Joitakin yksittäisiä artikkeleita löytyi myös sanomalehdistä. Artikkeleita löysimme kaiken kaikkiaan 318 kappaletta. Kuitenkaan tutkimusperiodin varhaisina vuosina ammattilehtiä ei ilmestynyt, joten esimerkiksi 1800-luvun lopun tilanteesta emme saaneet ammattilehtiartikkeleihin perustuvaa käsitystä, vaan hallinnon tarkastuksen varhaisiin vaiheisiin liittyvät tulkintamme perustuvat aikaisempaan tutkimukseen ja lainsäädäntöön.

Kun olimme keränneet ammattilehtiartikkelit, etsimme niistä hallinnon tarkastusta koskevia lauseita ja virkkeitä. Aineiston analysointimenetelmänä käytimme teemoittelua, jonka avulla saimme identifioitua ja tulkittua aineistosta esiin nousseita asioita (kts. esim. Clarke & Braun 2017). Koodit ovat tämän menetelmän perusteella pienimpiä tutkimusongelmaan liittyviä ja tunnistettavia yksikköjä, tässä tutkimuksessa virkkeitä, jonka jälkeen kokosimme koodit kolmen eri teeman alle (kts. Clarke & Braun 2017).

Luettuamme hallinnon tarkastukseen keskittyviä tai sitä sivuavia artikkeleita, aloimme siis hahmottaa erillisiä teemoja hallinnon tarkastukseen liittyvästä keskustelusta. Kokonaan hallinnon tarkastukseen keskittyneitä artikkeleita oli aineistossa vähemmän. Poimimme ammattilehtiartikkeleista myös keskeisiä tapahtumia kirjanpito- ja tilintarkastussääntelyssä, ja tarkastelimme tapahtumia vuodesta 1895 lähtien.

Kirjanpidon ja tilintarkastuksen kehittyminen Suomessa

Tilintarkastusinstituution kehittymiseen vaikuttaa kulloinenkin talous- ja yritys-elämä (kts. esim. Kosonen 2005, 33), mm. se, mikä on kirjanpidon tai tilinpäätösten merkitys yhteiskunnassa. 1800-luvulla oli tärkeää pitää kirjanpitoa, jotta kauppiat saivat tietoa saamisistaan, veloistaan ja varallisuudestaan. Myöhemmin tietoa alettiin tuottaa useammille sidosryhmille ja erityisesti rahoittajille. (kts. esim. Näsi 1990, 6; Virtanen 2007.) Ensimmäinen suomalainen oppikirja kirjanpidosta ilmestyi 1862, ja se oli Augusti Liliuksen *Käytännöllinen opastus Yksinkertaisessa kirjanpidossa varsinkin Tehdastelijoille ja Ammattilaisille* (Näsi 1990, 209; Virtanen 2007).

Näsi (1990, 221) kuvaa, että 1800-luvun puolivälissä Suomi oli köyhä ja kehittyvä maa, mutta 1860-luvun vaihteessa, liberalismiin myötä, yrittäjyyttä alkoi syntyä enemmän. Vuonna 1895 säädetty osakeyhtiölaki aloitti suomalaisen tilintarkastuksen (Kosonen 2005, 21), ja myös osakeyhtiöiden kirjanpitovelvollisuudesta säädettiin kyseisessä laissa. Vuoden 1895 osakeyhtiölaissa ei kuitenkaan asetettu vaatimuksia tilintarkastajan pätevyydelle tai riippumattomuudelle (Hällström 1981; Kosonen 2005, 37) ja muutenkin tilintarkastuksen sisältö oli täsmentymätön (Kosonen 2005, 37). Voidaan katsoa, että 1800-luvun lopussa ja 1900-luvun alussa kirjanpitotaidot

olivat yleisesti puutteellisia (Näsi 1990, 110). Näsi (1990, 209) kuvaa aikaa 1860-luvulta 1910-luvulle ”kirjanpitolaitoksen istuttamisen” vaiheeksi.

Vuonna 1911 perustettiin Suomen Tilintarkastajain yhdistys, joka juurrutti omalta osaltaan kirjanpitoa koskevaa ajattelua alan toimijoiden keskuuteen (kts. Näsi, 1990, 52–54; 212). Vuonna 1914 haluttiin uudistaa tilintarkastussääntelyä, mukaan lukien hallinnon tarkastus, yksityiskohtaisemmaksi, mutta uudistettua osakeyhtiölakia tai uutta osakeyhtiölakia ei kuitenkaan lopulta annettu (Kosonen 2005, 38–39). Vuonna 1925 annettiin ensimmäinen laki kirjanpitovelvollisuudesta (54/1925). Kirjanpitoikäytäntö ennen vuonna 1925 annettua lakia kirjanpitovelvollisuudesta oli ”enemmän tai vähemmän villiä”, kuten Virtanen (2009) asian ilmaisee. Vuonna 1928 kirjanpitosääntelyä kehitettiin lailla tilinpäätösten julkisuudesta (118/1928). Myös KHT-yhdistys perustettiin vuonna 1925.

Vuonna 1945 säädetty uusi kirjanpitolaki (701/1945) sisälsi aikaisempiin kirjanpitolakeihin nähden tarkempaa sääntelyä, jolloin vapaus ”omia tarpeita vastaavalle” kirjanpidolle väheni (Näsi 1990, 162–163; 165). Kirjanpito sai roolin yhteiskuntaa ja talouselämää koskevana instituutiona. 1950-luvulla käsitys laskentatoimesta liikkeenjohdollisena apuvälineenä yleistyi, ja johdon laskentatoimi kehittyi. Sodan jälkeen yhteiskunta muuttui ja kehittyi nopeasti, ja laskenta-ajattelu kehittyi sen mukana. (Näsi 1990, 207–208.) HTM-tilintarkastajajärjestelmä syntyi vuonna 1950, kun paikallisissa kauppakamareissa alettiin hyväksyä ”tilimiehiä” ja vuodesta 1970 alkaen heitä kutsuttiin HTM-tilintarkastajiksi (Näsi 2009).

Vuonna 1973 annettiin uusi kirjanpitolaki (655/1973), jonka teoreettinen perusta oli professori Martti Saarion kehittämä meno-tulo-teoria. Samaan aikaan rahoitusmarkkinoita haluttiin kehittää ja tilinpäätöksen haluttiin antavan mahdollisimman paljon informaatiota eri sidosryhmille. (Virtanen 2007.)

Uusi osakeyhtiölaki (734/1978) astui voimaan vuonna 1980 ja se sisälsi säännöksiä tilintarkastuksesta. Uuden osakeyhtiölain myötä tilintarkastajien asema vahvistui (Hällström 1981) ja ajateltiin myös, että tilintarkastajan ammatin arvostus nousisi (Hyytiäinen 1979). Vuonna 1980 KHT-yhdistys myös hyväksyi suosituksen vakio-muotoisesta tilintarkastuskertomuksesta (Hällström 1982).

Keskeinen asia tilintarkastuksen kehittymisessä 1980- ja 1990-lukujen vaihteessa oli Wärtsilän Meriteollisuuden konkurssi, joka aiheutti tilintarkastajiin kohdistuvaa arvostelua (kts. esim. Aejmelaeus 1990). Konkurssi ”pelästytti tilintarkastajien ammattikunnan”, vaikka korvausvastuu tilintarkastajien osalta ei realisoitunutkaan (Iivonen 2000). 1990-luvulla tapahtui paljon myös tilintarkastussääntelyssä Suomessa. Suomesta tuli EU:n jäsen 1.1.1995. Samana vuonna ensimmäinen varsinainen tilintarkastuslaki (936/1994) astui voimaan. Tilintarkastuslaki (936/1994) kumosi samalla osakeyhtiölain ja muiden yhteisöjä koskevien säädösten sekä säätiölain tilintarkastusta koskevat säännökset. Tilintarkastuslakia säädettäessä Euroopan yhteisöjen neuvoston kahdeksas yhtiöoikeudellinen direktiivi (84/253/ETY) implementoitiin kansalliseen lainsäädäntöön.

Euroopan unionissa oli 1990-luvun lopussa ja 2000-luvun alussa vilkasta keskustelua tilintarkastusjärjestelmän kehittämisestä. Keskustelua oli tilintarkastuksen

ulkoisesta laadunvalvonnasta, hyvää tilintarkastustapaa koskevista standardeista ja tilintarkastajan riippumattomuudesta. (Jalas 2000.)

Vuonna 2007 annettiin uusi tilintarkastuslaki (459/2007). Laki muutti tilintarkastajalta vaadittavia lausuntoja tilintarkastuskertomuksessa, koska tilinpäätöksen vahvistamista, vastuuvapautta ja voitonjakoa koskevista lausunnoista luovuttiin, mutta tämä ei vähentänyt kuitenkaan Ruohosen (2020) mukaan hallinnon tarkastuksen merkitystä.

Nykyinen tilintarkastuslaki (1141/2015) tuli voimaan vuonna 2016. Tässä laissa tilintarkastajien valvonta siirrettiin Keskuskauppakamarista Patentti- ja rekisterihallitukseen. 19.8.2016 voimaan tulleella lailla (622/2016) muutettiin tilintarkastuslakia siten, että tilintarkastusdirektiiviin tehdyt muutokset pantiin täytäntöön. Hallinnon tarkastuksessa tilintarkastaja joutuu ottamaan kantaa laajasti myös muihin asioihin kuin varsinaiseen tilintarkastukseen, millä on yhtymäkohta siihen, että kestävyysraportointidirektiivi (EU/2022/2464) implementointiin tilintarkastuslakiin vuoden 2023 aikana (1250/2023). Nykyisin tilintarkastuslaissa on säännöksiä kestävyysraportoinnin varmentamisesta, jotka eivät suoranaisesti ole tilintarkastajan perinteistä ydinosaamista.

Hallinnon tarkastus on säilynyt osana tilintarkastusta vuodesta 1895 alkaen. Hallinnon tarkastuksella on ollut tärkeä rooli osana tilintarkastusta aikoina, jolloin kirjanpidon osaaminen on ollut heikkoa ja yritykset ovat tarvinneet monenlaista tukea. Nykyään taas kansainvälistyminen ja globaalit trendit aiheuttavat muutospaineita myös hallinnon tarkastuksen käytännöille ja tulevalle kehitykselle.

Ammattilehtikeskustelu hallinnon tarkastuksesta

Hallinnon tarkastusta käsittelevässä tai sivuavassa ammattilehtikirjoittelussa korostui erityisesti kolme teemaa, jotka linkittyvät myös vahvasti toisiinsa:

- a) hallinnon tarkastuksen sisällön opettaminen;
- b) tarkoituksenmukaisuus ja yritysten liikkeenjohdollinen neuvonta; sekä
- c) hallinnon tarkastuksen lainsäädännöllinen perusta.

Hallinnon tarkastuksen sisällön opettaminen

Ammattilehtikirjoittelussa on käsitelty 1900-luvun alusta saakka sitä, mitä hallinnon tarkastuksen pitäisi sisällöllisesti olla. Kirjanpito- ja tilintarkastuslaitokset olivat vuoden 1800-lopussa ja 1900-luvun alussa Suomessa yleisesti ajateltuna puutteelliset, kuten edellisessä luvussa todettiin. Lisäksi tilintarkastus katsottiin muodolliseksi toiminnoksi ja tarkastuksessa tehdyistä virheistä usein vaiettiin, koska tilintarkastajilla ei usein ollut todellista ammattitaitoa ja koska tilintarkastajan vastuusta ei

säädelyt (Ekstrand 1924; Fellman 1937). Esimerkiksi Ekstrand (1923) kritisoi tilintarkastajien taitoja seuraavasti:

Mutta kuinka useasti onkaan nähty, romahdusten ja vaikeuksien liikettä myöhemmin kohdatessa, että liikkeen hoidon oivallisuus ja tilien moitteettomuus, joita kumpaakin tilintarkastajat ovat kaavanmukaisesti kiitelleet, ovatkin jo pitkät ajat olleet pelkästään mielikuvituksen tuotetta.

Tiedonjakaminen katsottiin tärkeäksi, ja esimerkiksi ammattilehdet olivat yksi kanava jakaa tietoa ja osaamista. Ekstrandin (1923) mukaan tilintarkastajan tekemään hallinnon tarkastukseen katsottiin kuuluvan varmistus siitä, että johto on hoitanut yhtiön asioita hyvin ja että johto on ajanut yhtiön etuja. Yhtiötä tarkasteltiin myös toiminnan tarkoituksenmukaisuuden kannalta. Sisällöllisesti nähtiin, että hallinnon tarkastuksessa tulee käydä läpi relevantit pöytäkirjat ja katsoa, että yhtiökokouksen päätökset oli asianmukaisesti toteutettu ja että riittävät vakuutukset oli otettu. Tärkeintä hallinnon tarkastuksessa oli varmistuminen siitä, että asiat oli hoidettu kyvykkäästi ja yhtiön etujen mukaisesti. (Ekstrand 1923.)

Fellman (1937) puolestaan totesi, että hallinnon tarkastus mainittiin osakeyhtiölaissa, mutta oli hieman epäselvää mitä tilintarkastajan tuli tehdä. Tilintarkastajille voitiin määrätä jopa edustus- ja hallintotehtäviä tietyissä tapauksissa ”poikkeuksellisesti” ja ”hätätilassa”, mutta tästä oli oltava yhtiöjärjestyksessä maininta. Tilintarkastajan tehtävä oli myös arvioida yhtiön toimien tarkoituksenmukaisuutta ja tehtävänä oli myös erilaisten sopimusten sekä niiden pätevyyden arviointi. Fellman (1937) kuvaa hallinnon tarkastusta seuraavasti:

Tarkastuksen tulee selvittää, ovatko yhtiön toimitsijat lain ja yhtiöjärjestyksen sekä osakasten antamain osoitusten mukaan kaikella ahkeruudella ja huolella hoitaneet yhtiön asioita niin kuin OYL 38 §:ssä toimitsijoista säädetään.

1960 ja 1970-luvulla ammattilehdissä ilmestyi artikkeleita, joissa avattiin sitä, mitä hallinnon tarkastuksen tulisi olla. Esimerkiksi Heikkosen (1968) mukaan hallinnon tarkastukseen kuului hallituksen ja hallintoneuvostojen pöytäkirjojen tarkistusta sekä investointien, varaston ja vakuutusten tarkastelua. Myös liiketoiminnallisia ja teknisiä toimintoja käytiin läpi. Näiden asioiden ajateltiin tulevan esiin kirjanpidon tarkastuksen myötä. (Heikkonen 1968.)

Useampi kirjoittaja (esim. Heikkonen 1976; Hallbäck 1982b) toi esille 1970- ja 1980-luvulla, että toimintakertomukseen perehtyminen on paikallaan suoritettaessa hallinnon tarkastusta, sillä siinä esiintyy hallinnon tarkastuksen kannalta huomioon otettavia seikkoja. Nähtiin myös tarpeelliseksi, että tilintarkastaja arvioi sisäisen tarkkailun tarkoituksenmukaisuutta ja sitä, onko yhtiön sisäinen kontrolli järjestetty riittävän hyvin (Haataja 1976; Heikkonen 1970b).

Usein todettiin myös, että hallinnon tarkastuksessa oli syytä tarkastella yhteisöä kokonaisuudessaan samalla keskittyen olennaisiin asioihin. Heikkonen (1970b) kuvaa hallinnon tarkastuksen sisältöön kuuluvan esimerkiksi lainsäädännön, viranomaismääräysten, yhtiöjärjestyksen ja yhteisön sääntöjen sekä alan hyvien tapojen noudattamisen tutkimisen. Yleisesti nähtiin, että hallinnon tarkastuksen sisällöstä oli eri käsityksiä. Yhden käsityksen mukaan siinä tarkastellaan sitä, onko johto korvausvelvollinen jostakin (Heikkonen 1976). Toisen käsityksen mukaan toimintaa käytäisiin läpi tarkemmin, mikä kuuluu toisaalta erityisen tarkastuksen piiriin (Heikkonen 1976). Heikkonen (1970b) toteaa hallinnon tarkastuksen tarkoittavan johdon toiminnan lain ja hyvien tapojen mukaisuuden tarkastamista ja viittaa tilintarkastajan lausumaan määriteltessään hallinnon tarkastuksen oleellista osuutta:

Hallinnon tarkastuksen oleellisen osan muodostaa tilintarkastajan lausuma, kuinka yhteisöä on hoidettu ja onko heidän käsityksensä toimeenpanon elinten jäsenille myönnettävästä vastuuvapaudesta puoltava tai epäävä.

Myöhemmin Heikkonen (1976) viittaa johdon korvausvelvollisuuden arvioimiseen ja kirjoittaa, että hallinnon tarkastus pitää sisällään sen, että tarkastellaan, kuinka hallintoa on hoidettu ja ovatko tilivelvolliset korvausvelvollisia.

Hallinnon tarkastus ja sen sisältö ja toteutus herätti uudelleen keskustelua 1990-luvulla konkurssiaallon jälkeen, kun tilintarkastus sai osakseen kritiikkiä julkisessa keskustelussa (kts. myöhemmät luvut). Osa kirjoittajista kuvasi hallinnon tarkastuksessa läpikäytyjä asioita hyvin laajasti ja osa täsmensi hallinnon tarkastuksen keskittyvän juuri johdon toiminnan lainmukaisuuden arvioimiseen erityisesti uuden tilintarkastuslain voimaantulemisen jälkeen. Esimerkiksi Tähtinen (1991) täsmensi, että hän tarkastelee hallinnon tarkastuksessa pöytäkirjoja, vakuutuksia, sopimuksia sekä liikkeenjohdon visioita ympäröivän yhteiskunnan ja tarkastettavan organisaation tulevaisuudesta, johtamisjärjestelmää sekä henkilöstön kehittämistä.

Prepulan ja Toiviaisen (1995) mukaan tilintarkastajan on tarkastusta suorittaessaan syytä kiinnittää huomiota mahdollisiin osakeyhtiön hallinnossa esiintyviin laiminlyönteihin ja rikkomuksiin, kuten sisäisen valvonnan puutteisiin, laittomien rahalainojen antamisiin ja pakkoselvitystilaan asettamista koskevien säännösten noudattamisen laiminlyönteihin.

Tarkoituksenmukaisuus ja yritysten liikkeenjohdollinen neuvonta

Tultaessa 1970- ja 1980-luvulle konsultoinnista ja tarkoituksenmukaisuuden arvioinnista keskusteltiin enemmän hallinnon tarkastuksen yhteydessä. Esimerkiksi Jägerhorn (1981) kirjoitti, että konsultointipalvelujen antaminen tilintarkastuksen yhteydessä kehittäisi hallinnon tarkastusta, koska hallinnon tarkastuksella ja konsultoinnilla on yhtymäkohtia. Lisäksi hän esitti käsitteen 'laajennettu hallinnon tarkastus', jonka mukaan tilintarkastaja voisi ottaa kantaa liiketoimintaan yritystalouden näkökulmasta (Jägerhorn 1981).

Yleisesti kirjoituksissa nähtiin, että tilintarkastuksessa tulisi kiinnittää huomiota esimerkiksi yrityksen toiminnan tehokkuuteen, kannattavuuteen, vakavaraisuuteen, rahoitukseen, kehitykseen ja kriittisiin kohtiin (Aho 1978; Heikkonen 1976). Aho (1978) esimerkiksi esitti, että osuuskauppojen tilintarkastuksessa hallinnon tarkastuksella on tärkeä rooli ja että hallinnon tarkastuksella on yhtymäkohtia tehokkaan sisäisen tarkkailun järjestelmän luomiseen. Tarkastuksessa huomiota kiinnitettiin tehokkuuteen ja tarkoituksenmukaisuuteen sekä tehtiin esimerkiksi budjettiverailua sen lisäksi että muotomääräykset tarkistettiin lain ja sääntöjenmukaisuuden kannalta (Aho 1978).

Edellä esitetyn tarkastelun katsottiin antavan tilintarkastajalle hyvät mahdollisuudet konsulttina toimimiseen. Tilintarkastajilla nähtiin rooli neuvonantajina ja asiantuntijoina muun muassa investoinneissa, rahoituksen suunnittelussa ja yrityssuunnittelussa (Aho 1978). Prepula (1982, 24) kirjoitti, että hallinnon tarkastusta suorittaessaan tilintarkastaja usein toimii myös samalla yritysjohton konsulttina:

Erityisesti hallinnon tarkastuksessa sisältyy tilintarkastuksen suorittamiseen varsin usein toimintaa, joka voidaan katsoa samalla yritysjohton konsulttina toimimiseksi. Hallinnon tarkastuksessahan ei yleensä tyydytä ainoastaan hallinnon laillisuuden toteamiseen vaan myös mm. tärkeimpien päätösten ja koko toiminnan arviointiin liiketaloudelliselta kannalta, mistä on välitöntä hyötyä yritysjohtollekin.

Teema hallinnon tarkastuksen liikkeenjohdollisesta neuvonnasta korostui 1900-luvun loppupuolella ja jatkui aina 2000-luvun alkuun. Vielä 1990-luvun alussa kirjoituksissa tuotiin esille, että tilintarkastaja voi joissakin tapauksissa ottaa kantaa tarkoituksenmukaisuuteen liittyviin kysymyksiin laillisuusvalvonnan ohella (Hautakangas 1992). Jonkinlaisen konsultoinnin ja neuvojen antamisen nähtiin kuuluvan tilintarkastajille (esim. Hautakangas 1992) ja yleisesti tilintarkastajien antaman konsultoinnin nähtiinkin lisääntyvän 1990-luvun loppupuolella (Horsmanheimo 1997; Haglund 1999). Lisäksi EU-alueen käytäntöjen harmonisointiin ja globaaleihin kehitystrendeihin pohjautuen tilintarkastajille pohdittiin hallinnon tarkastusta sivuavia tehtäviä, muun muassa liittyen vastuullisuuteen ja ympäristöasioihin (*responsible behaviour*, kts. Karhu 1997), liittyen osin myös nykyisiin kestävyysraportoinnin teemoihin.

Erityisesti 1990-luvun lopussa alettiin enemmän korostaa, että hallinnon tarkastuksessa ei ole tarkoituksena perehtyä yrityksen toimintaan taloudellisuuden tai tarkoituksenmukaisuuden näkökulmasta (Horsmanheimo 1998a). Esimerkiksi Lydman (1995, 350) kirjoitti, että uuden tilintarkastuslain ”perusteluissa todetaan, että hallinnon tarkastuksessa on kysymys lähinnä johdon toiminnan laillisuuden valvomisesta eikä niinkään liiketaloudellisten näkökohtien selvittämisestä”.

Tilintarkastajan tehtäväksi määriteltiin yrityksen toiminnan lainmukaisuuden valvonta ja neuvonanto siitä, miten toiminta saataisiin lainmukaiseksi. Nähtiin, että tilintarkastajan tehtävä ei ole ottaa kantaa yrityksen toiminnan tehokkuuteen tai

tarkoituksenmukaisuuteen. Kuten Horsmanheimo (1998a) kuvasi, tilintarkastajan huomion pitäisi kiinnittyä toiminnan huolelliseen hoitamiseen ja tulisi muistaa, että liiketoiminnallisesti heikkokin yritystoiminta voi täyttää laillisuuden vaatimukset:

Liiketaloudellisesti taitamatonkin toiminta voi olla laillista. Sen sijaan tolluttoman huolimaton toiminta on harvoin laillista.

2000-luvulle tultaessa yhä useampi kirjoittaja (esim. Forss 2000) korosti, että hallinnon tarkastuksessa ei enää otettaisi kantaa johdon toiminnan tarkoituksenmukaisuuteen vaan tarkoituksena oli selvittää sen sijaan vastuuvollisten toiminnan lainmukaisuutta. Tilintarkastajan tehtävää rajattiin tähdentämällä, että sijoittajan tehtävä on tehdä johtopäätökset yhtiöiden taloudellisesta menestymisestä (esim. Iivonen 2000). Toisaalta Hildenin (2001) mukaan suomalaiset pk-yritykset odottivat tilintarkastajilta kantaa myös tarkoituksenmukaisuuskysymyksiin, koska tilintarkastaja oli tällaisille yrityksille tärkeä keskustelukumppani. Hilden (2001) toi kuitenkin esille, että tarkoituksenmukaisuuden arviointi voi synnyttää tilintarkastajalle sellaista vastuuta, jota hän ei ole valmis tai kykenevä kantamaan. Voi syntyä odotuskuilu hallinnon tarkastuksen osalta, koska odotukset sitä kohtaan ovat korkealla (Hilden 2001).

1990-luvulla tunnistettiin odotuskuilun olemassaolo ja muun muassa KHT-yhdistyksen vuosikokous asetti yhdeksi päätavoitteekseen vuodelle 1993 ”tilintarkastajien ja yleisön välisen odotuskuilun kaventamisen” käyttäen hyödyksi tiedottamista ja julkista keskustelua tiedon levittämiseen (Palvi, 1994). Esimerkiksi Palvi (1994, 133) kuvaili odotuskuilun johtuvan siitä, että ei ole selkeää ymmärrystä siitä, mikä on tilintarkastajan rooli, tehtävä sekä vastuu:

Valitettavan harvoin on tiedostettu yhtiön hallintoelinten ja tilintarkastajien lakiin perustuva tehtävien ja vastuun välinen raja. Osan odotuskuilusta muodostaa myös se, että tilintarkastuskertomuksen odotetaan sisältävän tietoja, jotka lain mukaan eivät siihen kuulu tai joita tilintarkastaja ei vaihtolovelvollisuutensa vuoksi saa esittää. Näitä ovat mm. ennusteet ja arviot yhteisön toiminnan tulevasta kehityksestä, yksittäisten liiketoimien tarkoituksenmukaisuudesta yms. seikoista.

Kuten yllä Palvi (1994) kirjoittaa, useat tilintarkastajat tunnistivat, että heiltä odotetaan tehtäviä (ja vastuuta asioista), jotka kuuluvat yhtiön hallintoelimille (esim. Viitanen 1995).

Hallinnon tarkastuksen lainsäädännöllinen perusta

Vuonna 1990 kirjoitettiin Taloussanomissa, että ”Yllätyskonkurssien mukana romahti myös tilintarkastajien uskottavuus” (Vihma 1990, 40). Yleisesti 1990-luvun alun konkurssiaallon jälkiselvittelyssä julkisessa keskustelussa yritettiin vierittää

vastuuta tilintarkastajille. Odotukset ja asenteet näkyivät myös lisääntyneinä valituksina Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnalle (Koskelainen 1994).

Vaadittiin ja nähtiin tarpeellisenä, että muun muassa tilintarkastajien hyväksymis- ja valvontajärjestelmä pitäisi uudistaa (esim. Vihma 1990). Tilintarkastus oli liitetty julkisessa keskustelussa negatiivisiin tapahtumiin, kuten konkursseihin, pankkikriiseihin, talousrikollisuuteen ja lamaan (esim. Reiniharju 1994). Tilintarkastajat kokivat tilanteen vaikeaksi ja yrittivät nostaa esille yritysten johdon vastuuta ja erityisesti sitä, että tilintarkastajan vastuu on toissijaista kuten Paul (1993, 71) kirjoitti:

Tilintarkastajan vastuulle on haluttu siirtää hänelle kuulumattomia tehtäviä. Mainittuun kehitykseen ovat olennaisesti vaikuttaneet maassamme vallitseva taloudellinen lama ja yritysten heikko menestyminen. Heikko taloudellinen tilanne asettaa yritysten tilinpäätösinformaation oikeellisuudelle ja riittävyydelle entistä suuremmat vaatimukset. Varsinkin yritysten konkurssitilanteissa näyttää julkisessa keskustelussa helposti hämärtyvän se tosiasia, että tilinpäätösinformaation oikeellisuudesta vastaa ensisijaisesti yrityksen johto; tilintarkastajan vastuu on aina toissijaista.

Useissa kirjoituksissa tilintarkastajat avasivat toimintaansa säätelevää lainsäädäntöä ja tunnistivat myös, että tilintarkastusta kritisoineet tahot odottavat heiltä tarkoituksenmukaisuustarkastusta ja että tilintarkastajat ottaisivat kantaa tarkoituksenmukaisuuskysymyksiin. Esimerkiksi Palvi (1995, 296) tunnisti yllä esitetyn odotuskuilun ja täsmensi kuinka tilintarkastajan ja hallituksen vastuuta tulee arvioida lainsäädännön pohjalta:

Tilintarkastajien toiminta on usein asiantuntemattomasti ja aiheettomasti yhdistetty toteutuneisiin taloudellisiin epäonnistumisiin. Kyse on tällöin ollut ensisijaisesti toiminnan tarkoituksenmukaisuuskysymyksistä ja tappiolliseen toimintaan johtaneista olennaisen epäonnistuneista päätöksistä. Tilintarkastajan toimintaa tulee kuitenkin näissäkkin yhteyksissä tarkastella hänen toimintaansa säätelevän lainsäädännön pohjalta. Tilintarkastajan vastuuseen voidaan liittää mm. tilintarkastuksen kohteena olevan informaation oikeellisuuden ja riittävyyden arviointi ottaen samalla huomioon tältäkin osin hallituksen ja toimitusjohtajan ensisijainen vastuu informaation sisällöstä ja laajuudesta.

Kuitenkin 1990-luvun puolivälin jälkeen nähtiin myös viitteitä siitä, että yleisessä keskustelussa hallitusten jäseniä asetettiin vastuuseen ja näin ollen kiinnostus kääntyi tilintarkastajista hallitusten jäseniin (Viitanen 1995). Uuden tilintarkastuslain katsottiin myös nostavan tilintarkastuksen profiilia ja lisäävän tilintarkastuksen merkitystä ja arvostusta (Horsmanheimo 1998b; Reiniharju 1994). Lohen (1995, 285) mukaan uuden lain säätämisen taustalla oli kuitenkin edelleen se virheellinen

uskomus, että uuden lain myötä voidaan ”estää liiketoiminnan riskien realisoitumiset ja yritysten ennustamattomat konkurssit”.

1990-luvulla useammassa kirjoituksessa käsiteltiin hallinnon tarkastuksen kohteita ja todettiin, että hallinnon tarkastuksen rajat on heikosti määritelty. Esimerkiksi oikeuskäytäntö hallinnon tarkastuksesta puuttuu suurelta osin (Suomela 1990). Kuten yllä mainittiin, hallinnon tarkastus myös tulkittiin julkisessa keskustelussa usein laajempaan kuin mitä se lainsäädännön pohjalta tulkittuna oli. Ongelmalliseksi voitiin tulkita se seikka, että hallinnon tarkastuksen osalta määräykset ja standardit puuttuivat pääosin ja näin ollen hyvä tilintarkastustapa hallinnon tarkastuksen osalta oli kehittämättä (Suomela 1990).

Pienentääkseen odotuskuilua ja täsmentääkseen hallinnon tarkastuksen ydintä, useammat kirjoittajat täsmensivät hallinnon tarkastuksen rajoja 1990- ja 2000-luvulla. Suomela (1990) kirjoitti, että osakeyhtiölain (734/1978) 10. luvun 10 § 3. momentin ”voidaan sanoa muodostavan hallinnon tarkastuksen lainsäädännöllisen perustan”. Kyseinen lain kohta velvoitti tilintarkastajaa tekemään kertomuksessa muistutuksen tilanteesta, jossa tarkastuksessa on havaittu yhtiön hallituksen jäsenen, toimitusjohtajan tai hallintoneuvoston jäsenen syyllistyneen tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus tai muutoin rikkoneen osakeyhtiölakia tai yhtiöjärjestyä. Koska myös KHT-yhdistyksen suositus ”Osakeyhtiön tilintarkastuksen yleiset periaatteet” Suomelan mukaan viittaa kyseiseen lainkohtaan määrittäessään hallinnon tarkastuksen tavoitetta, Suomela toteaa hallinnon tarkastuksen keskittyvän osakeyhtiölain ja yhtiöjärjestyksen noudattamisen tarkastukseen. Edelleen Suomela jakoi hallinnon tarkastuskohteet kahteen ryhmään; osakeyhtiölain yleisten (esim. johdon huolellisuusvelvollisuus) ja osakeyhtiölain erityisten säännösten (laissa mainitut osakeyhtiön hallintoelinten velvollisuudet) noudattamisen tarkastukseen (kts. myös Lydman, 1995).

Tilintarkastuslain voimaantulon jälkeen kirjoituksissa haluttiin myös täsmentää, että tilintarkastaja valvoo vain sellaisten lakien noudattamista, joita hän kykenee valvomaan (Viita, 1996). Viita (1996, 303) kirjoitti, että ”esimerkiksi yrityksen ympäristöpolitiikan, työturvallisuuden ym. asioiden valvonta ei voi olla tilintarkastajan vastuulla”. Kuten Kulla (2014) toteaa, hallinnon tarkastusta koskevien esitöiden mukaan, tilintarkastajan velvollisuus olisi valvoa myös muiden lakien kuin osakeyhtiölain noudattamista. Erityislainsäädännön noudattamisen tarkastaminen on kuitenkin hallinnon tarkastuksessa vaikea asia (kts. Ruohonen 2020).

Tilintarkastuslain voimaantulon jälkeen Prepula ja Toiviainen (1995) sekä Palvi (1994; 2000) rajasivat kirjoituksissaan hallinnon tarkastusta vastaavalla tavalla kuin Suomela (1990) viitaten lain vaatimaan muistutuksen antamiseen (ja vastuuvapauden myöntämiseen/arvioimiseen). Näin ollen he toteavat myös hallinnon tarkastuksen keskittyvän toiminnan arvioimiseen sen suhteen, onko se osakeyhtiölain ja yhtiöjärjestyksen (tai muuta yhteisöä tai säätiötä koskevan lainsäädännön tai sääntöjen) mukaista, mutta myös onko toiminta sellaista, että se aiheuttaisi tahallisuuden tai huolimattomuuden kautta vahingonkorvausvelvollisuuden syntymisen yhtiötä kohtaan (esim. Prepula ja Toiviainen, 1995; kts. myös Tuokko, 1990; Lydman,

1995). Palvi (2000, 54; kts. myös Eskola, 1995; Hannukkala, 1998) esittää edelleen tarkemman kuvauksen siitä, minkä toimielinten toimintaa hallinnon tarkastuksessa on arvioitava, jotta vastuuvapautta koskeva lausunto voidaan antaa:

Hänen [tilintarkastajan] voidaan odottaa tarkastavan vain niiden lakien ja määräysten noudattamista, jotka ovat olennaisia tarkastajan tilintarkastuskertomuksessaan esittämän, vastuuvapautta koskevan lausunnon kannalta. Lausunnossaan tilintarkastaja ottaa kantaa yhtiön johdon, (toimitusjohtajan, hallituksen ja tarvittaessa hallintoneuvoston) vastuuvapautteen. Olennaista on siten huomata, että hallinnon tarkastus kohdistuu vain näiden toimielinten toimintaan. Hallinnon tarkastuksen kohteina eivät siten ole yhteisön muut organisaatiotasot...tilintarkastaja muodostaa käsityksen siitä, ovatko ne toiminnassaan noudattaneet yhtiöjärjestyksen määräyksiä ja toimintaa säätelevän yhteisölainsäädännön säännöksiä. Näiden lisäksi tilintarkastaja arvioi, onko toiminnassa noudatettu lainsäädännön tarkoittamaa yleistä huolellisuusvelvollisuutta ja onko omistajien yhdenvertaisuusperiaate toteutunut.

Useilla kirjoittajilla (esim. Suomela, 1990; Palvi, 1994) oli myös selkeä käsitys siitä, että arvioitaessa edellä mainittua korvausvelvollisuutta, tilintarkastajan on arvioitava vain mahdollista yhtiötä – ei kolmatta osapuolta – kohtaan syntyvää vahingonkorvausvelvollisuutta.

Johtopäätökset

Hallinnon tarkastuksella on pitkä historia Suomessa ja vuodesta 1895 lähtien osakeyhtiölaki (ja myöhemmin tilintarkastuslaki) velvoitti tilintarkastajaa tarkastamaan yhtiön hallinnon. Hallinnon tarkastus on koettu tärkeäksi osaksi tilintarkastusta, mutta lainsäädännössä (esim. osakeyhtiölaissa tai tilintarkastuslaissa) ei ole kuitenkaan täsmennetty, mitä hallinnon tarkastuksen sisältö on (Ruuska 2019). Työ- ja elinkeinoministeriön työryhmä pyysi vuonna 2018 Suomen Tilintarkastajat ry:tä laatimaan suosituksen hallinnon tarkastuksesta, joka valmistui vuonna 2021.

Suomen Tilintarkastajat ry:n antaman suosituksen ja aiheeseen liittyneen keskustelun innoittamana tässä tutkimuksessa tarkasteltiin, miten hallinnon tarkastuksesta on keskusteltu ammattilehtiartikkeleissa vuodesta 1895 vuoteen 2024. Tarkemmin sanottuna tutkimus vastaa kysymyksiin: milloin ja miksi hallinnon tarkastus on aiheuttanut keskustelua tilintarkastajien keskuudessa ja miten hallinnon tarkastus on ymmärretty tilintarkastajien keskuudessa eri aikoina.

Tutkimuksessa löydettiin kolme pääteemaa, joiden voidaan katsoa kuvaavan yli sadan vuoden ajan käytyä keskustelua hallinnon tarkastuksesta. Kolme ammattilaisten keskustelusta esiin noussutta teemaa ovat: a) hallinnon tarkastuk-

sen sisällön opettaminen; b) tarkoituksenmukaisuus ja yritysten liikkeenjohdollinen neuvonta sekä c) hallinnon tarkastuksen lainsäädännöllinen perusta. Kolme löydettyä teemaa kertovat siitä, että hallinnon tarkastuksen osalta on ollut tarve avata erityisesti sitä, mitä hallinnon tarkastus on ja mitä se ei ole.

Vaikka hallinnon tarkastuksesta kirjoittaminen on ollut läpi tarkastellun historian melko tasaista, voidaan kuitenkin nähdä, että keskustelu on painottunut tietyille vuosikymmenille ja ajankohdille, jolloin lainsäädäntöä on uudistettu tai on nähty tarvetta lainsäädännön uudistamiselle. Hallinnon tarkastuksesta on kirjoitettu aktiivisesti 1970-luvulla, mutta siitä on keskusteltu erityisesti 1990-luvulla ennen ja jälkeen ensimmäisen tilintarkastuslain antamisen. Tilintarkastajat näyttävät tunnistaneen erityisesti 1990-luvulla odotuskuilun olemassaolon ja näkivät tärkeäksi selventää sitä, mitä hallinnon tarkastus tarkoittaa. Ennen 1990-lukua useat kirjoittajat jäsensivät hallinnon tarkastuksen laajemmin toivoen, että tilintarkastaja ottaisi kantaa tarkoituksenmukaisuuskysymyksiin, mutta 1990-luvulla useat kirjoittajat halusivat nimenomaan tulkita hallinnon tarkastuksen rajoja tarkemmin lainsäädännön pohjalta ja pienentää näin odotuskuilua.

Tutkimuksessa avattiin, miten tilintarkastajat ovat pyrkineet selventämään yli sadan vuoden ajan sitä, mitä hallinnon tarkastus on. Täten he ovat pyrkineet lisäämään ymmärrystä tilintarkastajan työstä ja esimerkiksi pienentämään tilintarkastuksen ja sen eri sidosryhmien välistä odotuskuilua. Vertailemalla kolmea teemaa Suomen Tilintarkastajien laatimaan suositukseen tai esimerkiksi hyvän tilintarkastustavan ohjeistukseen, kuten ”Hyvä tilintarkastustapa Suomessa” -ohjeeseen (Lydman ym. 2019), voidaan nähdä kuinka kolme ammattilehdissä keskusteltua teemaa muodostavat ison osan suosituksesta ja ohjeista myös tänä päivänä: maailman muuttuessa keskustelua ja rajanvetoja tarvitaan mm. tarkoituksenmukaisuuden käsitteen, hallinnon tarkastuksen toteutuksen sekä hallinnon tarkastuksen laajuuden ja sisällön osalta.

Tällä tutkimuksella on rajoitteensa. Tutkimuksemme kattaa ajanjakson vuodesta 1895 nykypäivään, mutta tosiasiaa 1800-luvun lopun ja 1900-luvun alun lähteisiin oli vaikea päästä käsiksi. Tutkimuksen luotettavuutta heikentää jonkin verran se, että tulkintamme hallinnon tarkastuksen alkuajoista perustuu aikaisempiin tutkimuksiin (mm. Näsi 1990; Kosonen 2005; Virtanen 2009) eikä suoraan ammattilehtiartikkeleihin. Kuitenkin opettamisen teema on jatkunut 1900-luvun alusta nykyisyyteen, joten tulkintamme saa tukea myöhemmästä kirjoittelusta.

Tämän tutkimuksen tuloksista nousee muutamia jatkotutkimusmahdollisuuksia. Kuinka tilintarkastajat mieltävät hallinnon tarkastuksen osana tilintarkastusta tänä päivänä? Mikä hallinnon tarkastuksessa on ammattilaisille vaikeaa? Miten kestävyysraporttien varmentaminen liittyy hallinnon tarkastuksen tehtäviin ja tilintarkastuksen trendeihin nyt ja tulevaisuudessa? Näihin asioihin voidaan jatkotutkimuksissa keskittyä muun muassa haastattelujen ja kyselyjen avulla. Myös selkeä diskurssianalyttinen lähestymistapa voi toimia tässä tutkimuksessa käytetyn tekstimuotoisen aineiston analyysissä ja tulkinnessa.

Lähteet

Kirjat ja artikkelit

- Aejmelaeus, L. 1990. HTM-tilintarkastajat muuttuvassa Euroopassa. *Tilintarkastus – Revision*, 34(5), 339–341.
- Aho, J. 1978. SOK-osuuskauppojen tilintarkastuksesta. *Tilintarkastus – Revision*, 22(1), 37–40.
- Clarke, V. & Braun, V. 2017. Thematic analysis. *The journal of positive psychology*, 12(3), 297–298. <https://doi.org/10.1080/17439760.2016.1262613>
- Ekstrand, L. 1923. Tilintarkastuskertomukset. *Liiketaito*, 3.
- Ekstrand, L. 1924. Tilintarkastajan vastuuvollisuus. *Liiketaito*, 5, 118–120.
- Eskola, E. 1995. HTM-tilintarkastajat ja JHTT-tilintarkastajat. *Tilintarkastus – Revision*, 39(1), 65.
- Fellman, Y. 1937. Osakeyhtiöiden tilintarkastajien siviilioikeudellisesta vastuunalaisuudesta. *Lakimies*, 35.
- Forss, M. 2000. Uudet tilintarkastussuosituksot yhdenmukaistavat tilintarkastuksen. *Tilintarkastus – Revision*, 44(4), 7–12.
- Gomes, D., Carnegie, G.D., Napier, C.J., Parker, L.D. & West, B. 2011. Does accounting history matter? *Accounting History*, 16(4), 389–402. <https://doi.org/10.1177/1032373211417993>
- Haataja, T. 1976. Hyvä tilintarkastustapa. *Tilintarkastus – Revision*, 20(6), 18–23.
- Haglund, E. 1999. Riippumattomuus ja ammattipätevyys ovat jatkossakin tilintarkastajan ammatin perusedellytyksiä. *Tilintarkastus – Revision*, 43(7), 494–499.
- Hallbäck, K. 1982b. Tilintarkastuskertomuksen vakiohuoto – tilintarkastajan pakkopaita. *Tilintarkastus – Revision*, 26(6), 342–345.
- Hannukkala, P. 1998. Sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen yhteistoiminta ammattisuositusten valossa. *Tilintarkastus – Revision*, 42(2), 164–168.
- Hautakangas, T. 1992. Tilintarkastajan rooli ja muutospaineet. *Tilintarkastus – Revision*, 36(4), 283–288.
- Heikkonen, J. 1967. Tilintarkastajan kelpoisuus. *Tilintarkastajalehti – Revisorsblad*, 11(2), 1–11.
- Heikkonen, J. 1968. Tilintarkastuskertomus. *Tilintarkastajalehti – Revisorsblad*, 3–4, 3–24.
- Heikkonen, J. 1970a. Osakeyhtiöiden tilintarkastuksen uudistussuunnitelmat. *Tilintarkastajalehti – Revisorsblad*, 14(6–7), 23–45.
- Heikkonen, J. 1970b. Tilintarkastuksen sisältö ja merkitys. *Tilintarkastus – Revision*, 14(3), 2–12.
- Heikkonen, J. 1976. Hallinnon tarkastus. *Tilintarkastus – Revision*, 20(2), 67–76.
- Heiskanen, J., Kihn, L.-A. & Näsi, S. 2009. Laskentatoimen ja tilintarkastuksen ajankohtaiskysymyksiä. Teoksessa Heiskanen, J., Kihn, L.-A. & Näsi, S. (toim.) *Laskentatoimen ja tilintarkastuksen ajankohtaiskysymyksiä. Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen*. 13–18. <https://urn.fi/URN:NBN:fi:uta-201406021541>
- Hilden, R. 2001. Tilintarkastus mullistuu. *Ekonomi*, 2, 8–13.
- Horsmanheimo, P. 1997. Tilintarkastusalan tulevaisuudennäkymiä 1997. *Tilintarkastus – Revision*, 41(1), 47–53.

- Horsmanheimo, P. 1998a. Odotuskuilu vaanii tilintarkastajia. *Tilisanomat*, 19(3), 38–46.
- Horsmanheimo, P. 1998b. Tilintarkastuslain muutostarpeita. *Tilintarkastus – Revision*, 42(4), 313–319.
- Hyytiäinen, R. 1979. Ylimenovaiheessa. *Tilintarkastus – Revision*, 23(3), 63.
- Hällström, C.-G. 1981. KHT-yhdistys tänään ja tulevaisuudennäkymät. *Tilintarkastus – Revision*, 25(3), 129–134.
- Hällström, C.-G. 1982. Tilintarkastuskertomus. *Tilintarkastus – Revision*, 26(6), 327–328.
- Iivonen, J. 2000. Kohta haukutaan tilintarkastajia. *Helsingin sanomat*, 16.7.2000.
- Jalas, K. 2000. Tilintarkastuksen korkea laatu on tilintarkastajien ja koko elinkeinoelämän etu. *Tilintarkastus – Revision*, 44(1), 62–66.
- Jägerhorn, R. 1981. Tilintarkastaja konsulttina ja neuvonantajana. *Tilintarkastus – Revision*, 25(4), 178–186.
- Karhu, K. 1997. Muuttuuko tilintarkastus? *Tilintarkastus – Revision*, 41(1), 5.
- Koskelainen, H. 1994. Hyvä tilintarkastajatapa ja tilintarkastajalautakunta. *Tilintarkastus – Revision*, 38(2), 127–131.
- Kosonen, L. 2005. Vaarinpidoista virtuaaliaikaan: Sata vuotta suomalaista tilintarkastusta. Väitöskirja. Lappeenrannan teknillinen yliopisto.
- Kulla, A. 2014. Hallinnon tarkastuksen painoarvo osana tilintarkastusta kasvaa, mikäli laki säännösrikkomuksia koskevasta ilmoitusvelvollisuudesta astuu voimaan 1.1.2015. *Balanssi*, 6/2014, 30–33.
- Lohi, J. 1995. Tilintarkastus antaa ajan tasalla olevaa tietoa. *Tilintarkastus – Revision*, 39(2), 156–160.
- Lydman, K. 1995. Mukautettu tilintarkastuskertomus. *Tilintarkastus – Revision*, 39(5), 347–352.
- Lydman, K., Prepula, E., Riistama, V., Sandell, T. & Silvo, J. 2019. *Hyvä tilintarkastustapa Suomessa – Erityisesti pienehkön yhteisön ja säätiön tilintarkastuksessa*.
- Näsi, S. 1990. *Laskenta-ajattelun kehitys viime vuosisadan puolivälistä nykypäiviin. Suomenkielinen laskentatoimen kirjallisuuteen perustuva historiantutkimus*. Väitöskirja, Tampereen yliopisto, ser A vol 291.
- Näsi, S. 2009. Katsaus tilintarkastuksen opetukseen ja tutkimukseen Suomen kauppatieteellisissä yksiköissä. Teoksessa Heiskanen, J., Kihn, L.-A. & Näsi, S. (toim.) *Laskentatoimen ja tilintarkastuksen ajankohtaiskysymyksiä. Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen*. 19–37. <https://urn.fi/URN:NBN:fi:uta-201406021542>
- Palvi, M. 1994. Tilintarkastuskertomus muuttuu. *Tilintarkastus – Revision*, 38(2), 133–138.
- Palvi, M. 1995. Tilintarkastusalan suositusten merkitys hyvän tilintarkastustavan kehitykselle. *Tilintarkastus – Revision*, 39(4), 295–298.
- Palvi, M. 2000. Tilintarkastuksen kulmakiviä ovat ammattitaito, riippumattomuus ja vaitiolovelvollisuus. *Tilintarkastus – Revision*, 44(7), 50–54.
- Paul, M. 1993. KHT-yhdistyksen haasteellinen tehtävä on kristallisoida tilintarkastajan tehtäväkenttä ja vastuu siten, että myös julkinen sana ja suuri yleisö ymmärtävät ne oikein. *Tilintarkastus – Revision*, 1/93, 70–72.

- Prepula, E. 1982. Auktorisoidut tilintarkastajat yritysten konsultteina. *Kauppakamarilehti*, 2, 24–26.
- Prepula, E. & Toiviainen, H. 1995. Tilintarkastajan vastuu ja sen suhde yhteisön tai säätiön johdon vastuuseen. *Tilintarkastus – Revision*, 39(3), 199–206.
- Reiniharju, J. 1994. Tilintarkastuslaki tuli - kaventuuko odotuskuilu? *Tilintarkastus – Revision*, 38(5), 325.
- Riistama, V. 1997. Luetaanko kirjoittamaasi? *Tilintarkastus – Revision*, 41(2), 170–171.
- Ruohonen, J. 2020. *Tilintarkastaja osakeyhtiön hallinnon tarkastajana*. Alma Insights.
- Ruuska, R. 2019. Hallinnon tarkastus – täsmennystä kiitos! *Profiitti* 1/2019, 42–45.
- Suomela, E. 1990. Hallinnon tarkastus osakeyhtiössä. *Tilintarkastus – Revision*, 34(4), 267–272.
- Suomen Tilintarkastajat. 2021. Osakeyhtiön hallinnon tarkastaminen. Suomen Tilintarkastajat ry:n suosituksia 2/2021. https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2021/06/hallinnon-tarkastus-st_suositus-2_2021.pdf
- Tuokko, Y. 1990. Huomiota hallinnon tarkastukseen. *Tilisanomat*, 11(2), 7.
- Työ- ja elinkeinoministeriö. 2018. Työryhmän muistio tilintarkastuslain määrättyistä lainkohdista ja hallinnollisen taakan keventämisestä. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja 1/2018. <https://urn.fi/URN:ISBN:978-952-327-291-0>
- Tähtinen, E. 1991. Kun normit loppuvat. *Tilintarkastus – Revision*, 35(2), 91–93.
- Vihma, P. 1990. Tilintarkastuksen kulissit nurin. *Talouselämä*, 53(16), 40–41.
- Viita, L. 1996. Tilintarkastuksen näkymiä Euroopan unionissa. *Tilintarkastus – Revision*, 40(4), 302–305.
- Viitanen, R. 1995. Tilintarkastus on tulevaisuuden ammatti! *Tilintarkastus – Revision*, 39(4), 310–315.
- Virtanen, A. 2007. Kauppiamiehen käytännöstä kansainväliseen kirjanpitoon. *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, 2007:1, 116–122. https://lta.lib.aalto.fi/2007/1/lta_2007_01_d8.pdf
- Virtanen, A. 2009. Revealing financial accounting in Finland under five historical themes. *Accounting history*, 14(4), 357–379. <https://doi.org/10.1177/1032373209342453>

Virallislähteet

- Kahdeksas neuvoston direktiivi (84/253/ETY).
- Kestävyyseraportointidirektiivi (EU/2022/2464).
- Kirjanpitolaki (701/1945).
- Kirjanpitolaki (655/1973).
- Kirjanpitolaki (1336/1997).
- Laki kirjanpitolain muuttamisesta (1572/1992).
- Laki kirjanpitovelvollisuudesta (54/1925).
- Laki osakeyhtiöistä (22/1895).
- Laki tilinpäätösten julkisuudesta (118/1928).
- Laki tilintarkastuslain muuttamisesta (622/2016).
- Omnibus I – Com 2025/80.

Osakeyhtiölaki (734/1978).
Osuustoimintalaki (22/1901).
Tilintarkastuslaki (936/1994).
Tilintarkastuslaki (459/2007).
Tilintarkastuslaki (1141/2015).