



LUT School of Business and Management
Talousjohtaminen
Kandidaatintutkielma

TILINTARKASTAJAN RIKOSOIKEUDELLINEN VASTUU SUOMESSA

Auditors Criminal Liability in Finland

20.10.2016

Tekijä: Laura Heikkilä

Ohjaaja: Helena Sjögrén

TIIVISTELMÄ

Tekijä:	Laura Heikkilä
Tutkielman nimi:	Tilintarkastajan rikosoikeudellinen vastuu Suomessa
Työn laji:	kandidaatintyö
Akateeminen yksikkö:	LUT School of Business and Management
Pääaine:	talusjohtaminen
Ohjaaja:	Helena Sjögrén
Asiasanat:	tilintarkastus, rikosoikeudellinen vastuu, talousrikokset

Kasvavan talousrikollisuuden uhka johtaa jatkuvasti säännösten ja lakien tiukentamiseen ja aiheuttavat lisää vaatimuksia myös tilintarkastajan toiminnalle. Tilintarkastajan vastuu jaetaan kolmeen osaan, joista voimakkain muoto on rikosoikeudellinen vastuu. Rikosoikeudellinen vastuu tarkoittaa sitä, että tilintarkastajaa voidaan syyttää tuomistuimessa rikoksesta ja määrätä siitä rangaistus. Tutkielman tavoitteena oli selvittää, millainen tilintarkastajan rikosoikeudellinen vastuu on Suomessa. Tutkielmassa pyrittiin ymmärtämään, millaiset normit määrittävät tilintarkastajan toimintaa, ja sitä kautta selvittämään, minkälaisiin rikoksiin tilintarkastaja voi toiminnassaan syyllistyä. Tutkielmassa selvitettiin myös rikosoikeudellisen vastuun laajuutta ja sen merkitystä talousrikoksissa.

Tutkimus toteutettiin laajana kirjallisuuskatsauksena ja tapaustutkimuksena. Aineistona käytettiin tilintarkastuslakia, lehtiartikkeleita ja oikeustapauksia. Aihetta sivutaan myös kvantitatiivisen tutkimuksen avulla analysoimalla poliisilta saatavia tilastotietoja tilintarkastajiin kohdistuvista rikoksista. Tutkimuksen perusteella voidaan todeta, että tilintarkastajan rikosoikeudellinen vastuu voi toteutua usealla eri tavalla sekä lakisääteisissä tehtävissä että muissakin tilintarkastajaan kohdistuvissa tehtävissä. Käytännössä rikosoikeudellinen vastuu on kuitenkin toteutunut melko harvoin. Tulosta tukevat myös poliisilta saadut tilastotiedot tilintarkastajaan kohdistuvista rikosepäilyistä.

ABSTRACT

Author: Laura Heikkilä
Title: Auditors Criminal Liability in Finland
Faculty: LUT School of Business and Management
Degree program: Financial Management
Instructor: Helena Sjögren
Keywords: auditor, criminal liability

The increasing threat of corporate crime leads to continuously tightened regulations and laws causing even more demands to auditors actions. Auditor's responsibilities are divided into three parts, criminal liability being the most severe. Criminal liability means that the auditor can be held accountable for a crime and be punished accordingly. The purpose of this paper is to research what kind of criminal liability is held by accountants in Finland. This paper aims to find out what kind of norms define the auditors actions and deduct what kind of crimes auditors can commit. And also, define the scope of criminal liability and its significance in corporate crimes.

The research is mainly executed as a broad literature review and case study using Auditing Act, articles and juridical cases as the data. The subject is also lightly touched by analyzing the statistics of case files against auditors provided by the police with quantitative researching methods. This theoretical framework provides certainty that the auditors criminal liability can actualize in many different ways in both juridical duties and other auditor's tasks. In practice, criminal liability did not realize that often. This outcome is supported by the statistics of criminal cases against auditors.

SISÄLLYSLUETTELO

1 JOHDANTO.....	1
1.1 Tutkielman tavoitteet, tutkimusongelmat ja tutkimusmenetelmä.....	2
1.2 Tutkielman rakenne ja viitekehys	3
1.3 Tutkielman aineisto ja tutkimusmenetelmä	4
2 TILINTARKASTAJAA KOSKEVA SÄÄNTELY	5
2.1 Ammattieettiset periaatteet.....	5
2.2 Hyvä tilintarkastustapa	6
2.3 Riippumattomuus	7
2.4 Esteellisyys	9
2.5 Salassapitovelvollisuus	9
2.6 Tilintarkastajien valvonta.....	10
3 TILINTARKASTAJAN RIKOSVASTUU JA TALOUSRIKOLLISUUS	12
3.1 Talousrikollisuus.....	12
3.2 Tilintarkastajan vastuu.....	15
3.3 Tahallisuus ja huolimattomuus.....	16
3.4 Tilintarkastajan rikosoikeudellinen vastuu.....	17
3.4.1 Rikokset lakisääteisessä tilintarkastuksessa.....	17
3.4.2 Rikokset muissa lakisääteisissä tehtävissä	19
3.4.3 Osallisuus rikokseen	21
4 TILINTARKASTAJAN RIKOSOIKEUDELLINEN VASTUU KÄYTÄNNÖSSÄ.....	24
4.1 Aineiston keruu.....	24
4.2 Oikeustapaukset	24
4.2.1 Tilintarkastajan rikosoikeudellisen vastuun toteutuminen	24
4.3 Tilintarkastajiin kohdistuvat rikosepäilyt Suomessa.....	27
5 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	30
LÄHDELUETTELO	33

1 JOHDANTO

Lakisääteisen tilintarkastajan ensisijaisena tehtävänä on varmistaa tilinpäätöstietojen luotettavuus. Tilintarkastaja nähdään myös yrityksen neuvonantajana, joka toimii näin ollen asiantuntijana kirjanpidon, taloushallinnon, verotuksen ja yhtiölainsäädännön monimutkaisissa kysymyksissä. Tilintarkastuslain (TTL, 1141/2015) 4 luvun 3 § mukaan tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa tilintarkastuslaissa tarkoitettuja tehtäviä suorittaessaan. Hyvä tilintarkastustapa koostuu siitä käyttäytymisen normistosta, jota jokaiselta tilintarkastajalta tulisi odottaa suorittaessaan sekä lakisääteistä tilintarkastusta että muita tilintarkastajan tehtäviä.

Luotettavuuden varmistamiseksi tilintarkastajan vastuu on laajimmillaan aina sosiaalisesta ja moraalisesta vastuusta rikosoikeudelliseen vastuuseen. Pääsääntöisesti tilintarkastajan vastuu jakautuu kurinpidolliseen vastuuseen, vahingokorvausvastuuseen ja rikosoikeudelliseen vastuuseen. Rikosoikeudelliseen vastuuseen tilintarkastaja voi joutua muun muassa toisen tekemän rikoksen yllyttämisestä tai avunannosta. Rikoslaisissa on määrätty myös tilintarkastusrikoksesta ja tilintarkastusrikkomuksesta. Muut rikoslaisissa, tilintarkastuslaissa muissa laeissa rangaistavaksi säädetyt teot ja laiminlyönnit ovat esimerkiksi salassapitovelvollisuuden rikkominen ja rahanpesun ilmoitusrikkominen. Rikosoikeudellinen vastuu on vastuumuodoista ankarin. (Hentunen & Sailas, 2010, 46)

Tilintarkastajan roolista talousrikollisuuden ja harmaan talouden ennaltaehkäisijänä on puhuttu viime vuosina paljon. Talousrikollisuudesta ja harmaasta taloudesta aiheutuu yhteiskunnalle vuosittain huomattavat tappiot. Vuosittain poliisi tutkii noin 1700 talousrikosta, joista tyypillisimpiä ovat kirjanpitorikokset ja veropetokset. Poliisin vuosittain takaisin saama rikoshyöty on noin 35 miljoonaa euroa. Taloudellinen taantuma on johtanut talousrikosten määrän kasvamiseen merkittävästi. (Sisäasianministeriö, 2015). Tilintarkastukseen liittyviä talousrikostapauksia on Suomessa ollut muutamia, joista eniten on puhututtanut Töölön matkatoimiston ja Jippii-Groupin tapaukset.

Hallituksen vuonna 2014 jättämässä esityksessä (HE 212/2014) esitettiin muutoksia tilintarkastuslaissa säädettyyn tilintarkastajan salassapitovelvollisuuteen. Tavoitteena oli ennaltaehkäistä talousrikoksia ja harmaata taloutta. Lakiesityksessä ehdotettiin, että jatkossa tilintarkastajan tulisi ilmoittaa havaitsemistaan sääntöjen vastaisuuksista ensisijaisesti tarkastamalleen yritykselle, muulle yhteisölle tai säätiölle. Mikäli tarkastuksen kohteena oleva taho ei kuitenkaan ryhdy korjaamaan esiin nousseita epäkohtia omatoimisesti, tilintarkastajan tulisi ilmoittaa havainnoistaan myös viranomaisille. Esitys on aiheuttanut keskustelua muun muassa siitä, mikä on tilintarkastajan vastuu talousrikollisuuden torjumisessa ja paljastamisessa. Ongelmia aiheuttaa Horsmanheimon (1998) mukaan muun muassa se, että tilintarkastaja ei voi samaan aikaan olla viranomaisen agentti ja omistajan luottohenkilö. On myös painotettu sitä, että tilintarkastajille tulisi tässä tapauksessa taata riittävä oikeudellinen suoja sekä siviili- että rikosoikeudellisen vastuun varalta (Heiskanen et al., 2009, 56).

1.1 Tutkielman tavoitteet, tutkimusongelmat ja tutkimusmenetelmä

Talousrikollisuuden kasvaminen on johtanut säännösten jatkuvaan lisääntymiseen ja lakien tiukentamiseen. Tämä asettaa tulevaisuudessa tilintarkastajille lisää vastuuta ja vaatii tilintarkastajia tuntemaan rikoslain säännöksiä yhä tarkemmin. Tilintarkastaja voi joutua rikosoikeudelliseen vastuuseen mikäli hän jättää ilmoittamatta tilintarkastusprosessin aikana ilmenneistä virheellisyyksistä ja epäselvyyksistä. Tutkielman tavoitteena on selvittää millainen on tilintarkastajan rikosoikeudellinen vastuu Suomessa ja miten se toteutuu. Tutkimuksessa selvitetään mitä seuraamuksia vastuun rikkomisesta voi tulla ja onko tilintarkastajan tekemät rikokset yleisiä Suomessa.

Tutkimuksen päätutkimusongelma on:

Millainen on tilintarkastajan rikosoikeudellinen vastuu Suomessa?

Alaongelmina ovat:

Mitä seuraamuksia rikosoikeudellisen vastuun rikkomisesta voi tulla?

Miten yleisiä tilintarkastajan tekemät rikokset ovat Suomessa?

Tutkimuksessa pyritään selvittämään rikosoikeudellisen vastuun laajuus ja sen merkitys talousrikoksissa. Tutkimusongelmaa pyritään ymmärtämään laajan kirjallisuuskatsauksen avulla selvittämällä tilintarkastukselle asetettuja vaatimuksia. Tutkimuksessa tarkastellaan tilintarkastajan rikosoikeudellista vastuuta Suomessa sekä lakisääteisissä tehtävissä että muissa tilintarkastajalle kohdistuvissa tehtävissä.

1.2 Tutkielman rakenne ja viitekehys

Työ koostuu viidestä pääluvusta. Johdannossa annetaan yleistietoa tutkielmasta ja sen tarkoituksesta, tutkimusongelmista, tavoitteista, sekä tutkimusmenetelmästä. Toisessa luvussa keskitytään niihin tekijöihin ja normeihin, jotka vaikuttavat tilintarkastajan toimintaan. Luvut kaksi ja kolme muodostavat tutkielman teoreettisen viitekehysten. Luvussa perehdytään erityisesti niihin tilintarkastajan käyttäytymiseen vaikuttaviin tilintarkastuslaissa mainittuihin säädöksiin, jotka määräävät perustan koko tilintarkastuksen luotettavuudelle.

Kolmannessa luvussa perehdytään tilintarkastajan vastuuseen ja talousrikoksiin. Luvussa selvitetään minkälaisiin rikoksiin tilintarkastaja voi syyllistyä ja näiden rangaistuksia. Lisäksi perehdytään talousrikoksen määritelmään ja siihen minkälainen merkitys talousrikoksilla on Suomessa. Luvussa sivutaan myös tärkeimpiä tilintarkastukseen liittyviä lakeja, jotta tutkimuksessa voitaisiin paremmin ymmärtää rikosprosessia kokonaisuudessaan. Lisäksi luku sisältää tutkimuksen kannalta tärkeimmän teorian, eli tilintarkastajan rikosoikeudellisen vastuun. Tähän sisältyy ne rikossäännökset, joihin tilintarkastaja voi olla syyllisenä ja niiden aiheuttamat rangaistussäännökset.

Neljäs luku on tutkimuksen empiirinen osio. Luvussa selvitetään tilintarkastajan rikosoikeudellista vastuuta käytännössä. Tapauksia on luvussa kolme kappaletta, ja niistä selviää miten tilintarkastajien rikosoikeudellinen vastuu on toteutunut käytännössä. Lisäksi luvussa tutkitaan tilastotiedon avulla miten usein tilintarkastaja on ollut Suomessa syytettynä rikoksesta viimeisen kolmentoista vuoden aikana. Viidennessä luvussa esitellään tutkimuksen yhteenveto ja johtopäätökset.

1.3 Tutkielman aineisto ja tutkimusmenetelmä

Tutkimuksen teoreettinen viitekehys pohjautuu vahvasti tilintarkastuslakiin, joten työssä korostuu lainopillinen näkökulma. Oikeustapauksia analysoidaan kuitenkin laadullisen tutkimusmenetelmän tavoin lainopillinen näkökulma huomioiden. Tutkimus toteutetaan laajempaan kirjallisuuskatsauksena ja tapaustutkimuksena. Kirjallisuuskatsaus muodostaa työn teoreettisen viitekehysten ja sen avulla pyritään ymmärtämään tilintarkastajaa koskevat normit. Aihetta sivutaan myös kvantitatiivisen tutkimuksen avulla analysoimalla poliisilta saatavia tilastotietoja tilintarkastajiin kohdistuvista rikoksista.

Tutkimus painottuu kirjallisuuskatsaukseen, jota empiriaosio tukee tapaustutkimuksen avulla. Teoriaosuudessa kirjallisuus pohjautuu tilintarkastuslakiin pohjautuvaan kirjallisuuteen, talousrikollisuuskirjallisuuteen ja rikoslain oppeihin pohjautuvaan kirjallisuuteen. Lisäksi sekä teoriaosuudessa että empiriaosuudessa käytetään hyväksi lehtiartikkeleita ja rikostilastoja.

2 TILINTARKASTAJAA KOSKEVA SÄÄNTELY

Tilintarkastajan rikosvastuu toteutuu yleensä, kun tilintarkastaja on tahallisesti tai törkeästi rikkonut tilintarkastajan toimintaan kohdistuvaa lakia. Täten on hyvä paneutua niihin normeihin, lakeihin ja säädöksiin, jotka määrävät tilintarkastajan toimintaa ja velvoittaa tarkastajaa toimimaan ammattimaisesti.

Tilintarkastajan yleisestä kelpoisuudesta säädetään tilintarkastuslain 2 luvun 1 §:ssa (TTL 1141/2015), jonka mukaan tilintarkastajana voi toimia ainoastaan henkilö, joka ei ole vajaavaltainen, konkurssissa tai liiketoimintakiellossa, hänen toimintakelpoisuutta ei ole rajoitettu eikä hänelle ole määrätty edunvalvojaa. Uuden 1.1.2016 voimaan tulleen tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajan pitää olla vähintään HT-tilintarkastaja, joka suoritetaan tilintarkastajatutkinnolla. Tilintarkastaja -tutkinnon lisäksi voi suorittaa sekä yksityisen (KHT-tilintarkastaja) että julkisen sektorin (JHT-tilintarkastaja) tilintarkastuksen erikoistumistutkinnot. (Suomen tilintarkastajat, 2016). Tilintarkastajatutkinnon suorittaminen edellyttää alaan liittyviä laskentatoimen opintoja, käytännön kokemusta ja korkeakoulututkintoa. Lisäksi erikoistumistutkinnot vaativat ylempää korkeakoulututkintoa (KHT-yhdistys, 2002, 30).

2.1 Ammattieettiset periaatteet

Tilintarkastuslain 4 luvun 1 §:n mukaan tilintarkastajan velvollisuutena on noudattaa ammattieettisiä periaatteita kaikissa tilintarkastuslain soveltamisalaan liittyvissä tehtävissä. Tilintarkastajan on suoritettava tilintarkastuslaissa tarkoitetut tehtävät ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen. KHT-yhdistys on laatinut ammattikunnan omat eettiset ohjeet, joka on suora käänös tilintarkastajien kansainvälisen järjestön IFAC:n eettisistä ohjeista. Näissä ohjeissa on määritetty viisi ammattieettistä peruseriaatetta, jotka ovat rehellisyys, objektiivisuus, ammatillinen pätevyys ja huolellisuus, salassapitovelvollisuus sekä ammatillinen käyttäytyminen. (Horsmanheimo & Steiner, 2008, 239-240)

Rehellisyyden periaate ohjaa tilintarkastajan toimintaa velvoittamalla tilintarkastajia olemaan suoria ja vilpittömiä harjoittaessaan ammattiin liittyviä tehtäviä. Tilintarkastajan ei tulisi olla tekemisissä sellaisten tietojen kanssa, joiden hän uskoo sisältävän olennaisesti virheellisiä, harhaanjohtavia tai huolimattomasti tuotettuja väitteitä, tai jos tieto ei sisällä olennaisina pidettyjä väitteitä tai ne ovat esitetty epäselvästi. (Alakare et. al., 2008, 96)

Objektiivisuuden periaate liittyy läheisesti tilintarkastajan riippumattomuusvaatimukseen. Eettisten ohjeiden mukaan periaate velvoittaa tilintarkastajan olla vaarantamatta työhön tai ammattiin liittyvää harkintaa ennakkokäsitysten, intressiristiriitojen tai toisten osapuolten liiallisen vaikutuksen seurauksena. Objektiivisuuden nimissä tilintarkastajan tulee pitäytyä tosiasioissa eli dokumentoiduissa tarkastushavainnoissa. (Horsmanheimo & Steiner, 2008, 243)

Tilintarkastajan tulee huolehtia, että hänen ammatillinen pätevyytensä on ajan tasalla, jotta asiakkaat tai työnantaja saavat pätevää asiantuntijapalvelua. Ammatillisen pätevyyden ylläpitäminen edellyttää työhön liittyviin teknisiin asioihin perehtymistä ja ymmärrystä näiden kehityksestä. (Alakare et. al., 2008, 96-97). Huolellisuus taas on tunnollisuutta, joka velvoittaa tilintarkastajaa toimimaan tehtävään liittyvien velvoitteiden mukaisesti, huolellisesti, perusteellisesti ja oikea-aikaisesti (Horsmanheimo et. al., 2007, 135)

Salassapitovelvollisuus velvoittaa tilintarkastajaa olla luovuttamatta työhön tai ammattiin liittyvää luottamuksellista tietoa kolmansille osapuolille ilman nimenomaista valtuutusta. Tilintarkastaja ei saa myöskään käyttää luottamuksellista tietoa oman tai ulkopuolisten edun tavoitteluun. Tilintarkastajan täytyy ammatillisen periaatteen mukaan välttää toimintaa, jossa ammattikunnan maine voi vahingoittua. Tarkastajan pitää myös noudattaa asiaan kuuluvia lakeja ja määräyksiä. (Alakare et. al. 2008, 97-98)

2.2 Hyvä tilintarkastustapa

Tilintarkastuslain 4 luku 3 § velvoittaa tilintarkastajaa noudattamaan hyvää tilintarkastustapaa laissa tarkoitettuja tehtäviä suoritettaessaan. Hyvä tilintarkastustapa on keskeinen tarkastajan toimintaa ohjaava normisto.

Ammattieettiset periaatteet, eli hyvä tilintarkastajatapa ja hyvä tilintarkastustapa sekoittuvat usein keskenään. Eron voi kuitenkin nähdä siinä, että hyvä tilintarkastajatapa sisältää eettisiä periaatteita, kun taas hyvä tilintarkastustapa on enemmänkin tilintarkastustekniikkaa. Laissa ei kuitenkaan ole täysin selkeästi määrättyjä sääntöjä termien sisällöstä, joten voidaan tulkita, että hyvä tilintarkastustapa sisältää myös hyvän tilintarkastajataavan. Hyvä tilintarkastustapa sisältää siis periaatteiden lisäksi keinoja, eli työmenetelmiä ja soveltamiskäytäntöjä. Keskeisiä hyvän tilintarkastustavan lähteitä ovat muun muassa lait ja asetukset, alan ammattikirjallisuus ja KHT-yhdistyksen tekemät tilintarkastusstandardit. (Horsmanheimo et. al., 2007, 138-141)

2.3 Riippumattomuus

Salassapitovelvollisuuden ja ammattitaidon lisäksi riippumattomuus on yksi tilintarkastajan toimintaan oleellisesti vaikuttavista tekijöistä. Se sisältyykin tilintarkastajien eettisiin ohjeisiin, sillä riippumattomuudella turvataan tilintarkastajan kyky toimia objektiivisesti. Riippumattomuuden vaatimuksella varmennetaan informaation luotettavuus, sillä tilintarkastuskertomukseen voidaan luottaa vain silloin kun tilintarkastaja on riippumaton. Täytyy kuitenkin muistaa, että riippumattomuus ei ole ehdotonta, sillä tilintarkastaja on aina jossain määrin riippuvainen toiminnassaan muista henkilöistä ja asioista. (Horsmanheimo & Steiner, 2008, 253-254)

Vaatimus riippumattomuudesta voidaan näin ollen jakaa kahteen osaan; mielen riippumattomuuteen ja näkyvään riippumattomuuteen. Mielen riippumattomuudella tarkoitetaan sitä, että toiminta perustetaan kyseessä olevan tehtävän kannalta vain merkityksellisiin seikkoihin. Näkyvällä riippumattomuudella viitataan siihen, että tilintarkastajan tulisi välttää sellaisia merkittäviä seikkoja ja olosuhteita, joiden avulla kolmas osapuoli voisi päätellä tilintarkastajan toiminnan objektiivisuuden vaarantuneen. (Alakare et. al., 2008, 105; Horsmanheimo & Steiner, 2008, 255)

Tilintarkastuslain 4 luvun 6 § mukaan tilintarkastaja ei saa ottaa sellaista tehtävää vastaan, jossa riippumattomuuden edellytykset puuttuvat. Tehtävästä ei kuitenkaan

tarvitse luopua, jos uhkaavat tekijät ovat kokonaisuutena vähäisiä, tai jos tilintarkastaja on ryhtynyt riippumattomuuttaan turvaaviin toimenpiteisiin.

Riippumattomuuden voi vaarantaa muun muassa se, jos tilintarkastajalla on taloudellisia intressejä tarkastuskohteessa. Hänellä ei näin ollen saa olla esimerkiksi osakkeita, obligaatioita tai muita arvopapereita kohdeyrityksessä, jotta riippumattomuus ei vaarantuisi. Tarkastaja on myös riippumaton silloin, kun hänellä on muu kuin tavanomainen liikesuhde tarkastettavan kohteen kanssa. (Alakare et. al., 2008, 110-111)

Tilintarkastaja ei voi myöskään riippumattomasti tarkastaa omaa toimintaansa. Uhka voi syntyä muun muassa silloin, jos tilintarkastaja on aiemmin työskennellyt tarkastettavan yrityksen johdossa. (Alakare et. al., 2008, 111)

Asian ajon uhka syntyy silloin, kun tilintarkastaja toimii oikeudenkäynnissä tarkastuskohteen puolesta tai sitä vastaan. Objektivisuus voi tällöin myöhemmin vaarantua jos tarkastaja tukee hyvin pitkälle jotakin tiettyä näkemystä tai kantaa, jolloin tarkastajan on ryhdyttävä riippumattomuutta tukeviin toimenpiteisiin. (Horsmanheimo et. al., 2007, 160, 162-163)

Riippumattomuus syntyy myös silloin, kun tilintarkastajalla on läheinen suhde kohdeyrityksen johtoon kuuluvaan henkilöön tai muuhun henkilöön, joka on toiminut tarkastuskohteen palveluksessa. Läheisyyden uhka voi syntyä, jos tarkastaja suhtautuu läheisen suhteen takia liian positiivisesti toisten intresseihin. (Horsmanheimo et. al. 2008, 164)

Painostuksen uhka voi syntyä muun muassa silloin, kun vaikutusvaltainen asiakas uhkailee tilintarkastajaa esimerkiksi erottamisella. Tällöin tilintarkastajan kyky toimia objektiivisesti ja ammatillisesti hämärtyy ja tilintarkastajan tulisi ryhtyä riippumattomuutta tukeviin toimenpiteisiin. (Horsmanheimo & Steiner, 2008, 266; Alakare et. al., 2008, 114)

Ensi sijassa riippumattomuutta on kuitenkin tarkasteltava tapauskohtaisesti. Tilintarkastajan on ennen toimeksiannon vastaanottamista otettava selvää onko olemassa sellaisia seikkoja, jotka voivat vaarantaa riippumattomuuden ja luotettavuuden. Jos kyseessä olevia syitä löytyy, on yleisen luottamuksen takia

arvioitava, voiko kolmas osapuoli kyseenalaistaa tarkastajan kyvyn toimia objektiivisesti kaikki toimeksiantoon kuuluvat asiat. (Alakare et. al., 2008, 107)

2.4 Esteellisyys

Esteellisyydellä tarkoitetaan sitä, että tilintarkastajan riippumattomuus vaarantuu niin oleellisesti, ettei varotoimienkaan käyttäminen johtaisi riippumattomuuden säilymiseen. Näin ollen esteellisyyssäännös on yksi tilintarkastuslain nimenomaisista riippumattomuussäännöksistä.

Tilintarkastuslain 4 luvun 7 §:ssa on määritelty kahdeksan esteellisyysperustetta. Ensimmäinen näistä on tilitysvelvollisuus, jonka mukaan tilintarkastaja ei voi toimia kohdeyrityksen johdossa, hallituksessa tai vastaavassa asemassa. Tällöin oman työn tarkastamiseen liittyvän uhkan vuoksi tilintarkastajan riippumattomuus vaarantuu niin merkittävästi, että esteellisyyden katsotaan toteutuneen. Myös tarkastettavan kohteen kirjanpidon tai varojen hoito tai hoidon valvonta aiheuttaa esteellisyyden. (Horsmanheimo et. al., 2007, 180-181)

Kolmannessa kohdassa mainitaan tilintarkastajan palvelussuhde tarkastettavaan yritykseen tai kohteeseen. Jos tilintarkastaja on palvelussuhteessa toimeksiannon kohteeseen tai muuhun vastaavaan henkilöön, on hän esteellinen toimimaan tilintarkastajana. Neljäntenä esteellisyyden aiheuttaa jos tarkastajalla on omistus- tai muu oikeus kohdeyrityksessä. Tilintarkastajalla ei saa myöskään olla rahalainaa, vakuutta tai muuta etuutta tarkastuskohteelta tai sen johtoon kuuluvalta henkilöltä. Neljäs ja viides kohta koskee myös tarkastajan puolisoa tai suoraan alenevassa sukulaisuussuhteessa olevaa henkilöä. (Horsmanheimo & Steiner, 2008, 277-278, 280) Viimeisissä kohdassa esteellisyys syntyy, jos tarkastaja siirtyy tilitysvelvolliseksi, eli siirtyy tilintarkastuskohteen ylimpään johtoon, ja tehtävään siirtymisestä on kulunut alle kaksi vuotta (Alakare et. al. 2008, 135; Horsmanheimo & Steiner, 2008, 282).

2.5 Salassapitovelvollisuus

Tilintarkastuslain 4 luvun 8 § sisältää tilintarkastajan salassapitovelvollisuuden. Salassapitosäännöksen tavoitteena on turvata tilintarkastuksen luotettavuutta.

Tilintarkastaja ei saa salassapitosäännöksen nojalla luovuttaa asiakasta koskevia tietoja ulkopuolisten käyttöön, jos siitä voi aiheutua asiakkaalle vahinkoa. Tarkastajalta odotetaan myös pidättyväisyyttä asiakasta koskevien tietojen välittämisestä, vaikka tiedot eivät varsinaisesti olisi salaisia tai aiheuttaisi haittaa asiakkaalle. Tilintarkastajan lisäksi salassapitovelvollisuus koskee myös tarkastajan apulaista. Luottamuksellisuus ja salassapitovelvollisuus turvaavat näin ollen myös työrauhaa tilintarkastajalle ja asiakkaalle. (Alakare et. al., 2008, 64; Horsmanheimo & Steiner, 2008, 310) Luottamuksellisuuden suoja suoja niitä tahoja, joita koskeviin tietoihin tilintarkastajalla on oikeus päästä käsiksi. Näistä tärkeimpänä ovat toimeksiantaja ja kolmannet osapuolet. Laissa ei kuitenkaan määritellä tarkasti suojan kohteita, vaan sitä tulee arvioida tapauskohtaisesti. (Horsmanheimo et. al., 2007, 191)

Pääsääntöisesti salassapitovelvollisuus alkaa kun tilintarkastaja nimetään tehtävään. Salassapitovelvollisuus ei taas pääty toimeksiannon päättymiseen, vaan hyvä tapa edellyttää, ettei tilintarkastaja paljasta asiakkaaseen liittyviä tietoja ajankaan kuluessa. Salassapidettävää tietoa on paljon, mutta yleensä tiedot koskevat liiketoimintaa, eli yrityssalaisuuksia tai liike- ja ammattisalaisuuksia.

Salassapitovelvollisuuden rikkominen on tilintarkastuslaissa ja rikoslaissa määrätty rangaistava teko, johon paneudutaan enemmän seuraavassa luvussa.

2.6 Tilintarkastajien valvonta

1.1.2016 voimaan tulleen uuden tilintarkastuslain myötä tilintarkastuksen ohjaus, kehittäminen ja valvonta siirtyi Patentti- ja rekisterihallitukselle, jolloin valtion tilintarkastuslautakunta (VALA), Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta (TILA) sekä kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat (TIVA) lakkasivat. (Patentti- ja rekisterihallitus, 2016) Tilintarkastuslain 7 luvun 2 § mukaan tilintarkastusvalvonnan tehtävänä on muun muassa valvoa, että tilintarkastajat toimivat tilintarkastuslain mukaisesti. Lisäksi tehtäviin kuuluu tilintarkastajien hyväksyntä, tilintarkastuksen laadunvalvonta sekä tilintarkastuksen yleinen ohjaus ja kehittäminen. Valvonta huolehtii myös siitä, että tilintarkastajat ylläpitävät ja kehittävät ammattitaitoaan jatkuvasti.

Tilintarkastusvalvonnalla on valtuus ryhtyä toimenpiteisiin tarkastuksen lainmukaisuuden ja laadun varmistamiseksi. Tilintarkastajaan kohdistuvan kantelun johdosta valvonta voi aloittaa tutkinnan, jossa arvioidaan tarvetta esimerkiksi kurinpitoseuraamuksille. (Alakare et. al. 2008, 176) Tällöin tilintarkastusvalvonnalla on oikeus saada kaikki toiminnan valvonnan kannalta olennaiset asiakirjat. Tilintarkastajan velvollisuus on toimittaa tiedot ja selvitykset tilintarkastusvalvonnalle viivyttämättä ja muutenkin avustettava valvonta-asian selvittämisessä. (Horsmanheimo et. al. 2007, 281)

Tilintarkastuslain 7 luvun 4-5 § mukaan Tilintarkastusvalvonnassa toimivalla Tilintarkastuslautakunnalla on itsenäinen toimivalta tilintarkastuksen yleiseen ohjaukseen ja kehittämiseen liittyvissä asioissa. Tilintarkastuslautakunta käsittelee myös tilintarkastajaa koskevat huomautus- ja varoitusasiat sekä hyväksymisen peruuttamiset.

3 TILINTARKASTAJAN RIKOSVASTUU JA TALOUSRIKOLLISUUS

Tilintarkastajan vastuun rikkominen liittyy olennaisesti talousrikoksiin. Seuraamusjärjestelmä voidaan yleisesti ottaen jakaa vahingonkorvausvastuuseen, kurinpidolliseen vastuuseen ja rikosoikeudelliseen vastuuseen. Tässä kappaleessa tarkastellaan kuitenkin tarkemmin vain tutkimuksen kannalta olennaista rikosoikeudellista vastuuta. Lisäksi kappaleessa selvitetään mitä talousrikoksilla tarkoitetaan ja millaisiin talousrikoksiin tilintarkastaja voi olla osallisena ja millaisia seuraamuksia niistä voi lain puitteissa tulla.

3.1 Talousrikollisuus

Talousrikollisuus voidaan määritellä kahdella tavalla. Tyypillisesti sillä tarkoitetaan taloudellisen toiminnan, eli liike- ja yritystoiminnan yhteydessä tehtäviä rikoksia. Toisaalta sillä voidaan myös tarkoittaa yhteiskunnan julkistaloutta tai muuten sen taloudellista järjestystä vastaan kohdistuvia rikoksia. Talousrikollisuutta on kutsuttu myös organisaatorikollisuudeksi, sillä rikokset ovat mahdollisia vain jonkin organisaation yhteydessä. (Laitinen & Virta, 1998, 11) Talousrikoksen tyypillisiä seuraamuksia tekijälle on ehdollinen vankeusrangaistus, vahingonkorvauksia ja liiketoimintakielto (Poliisihallitus, 2015).

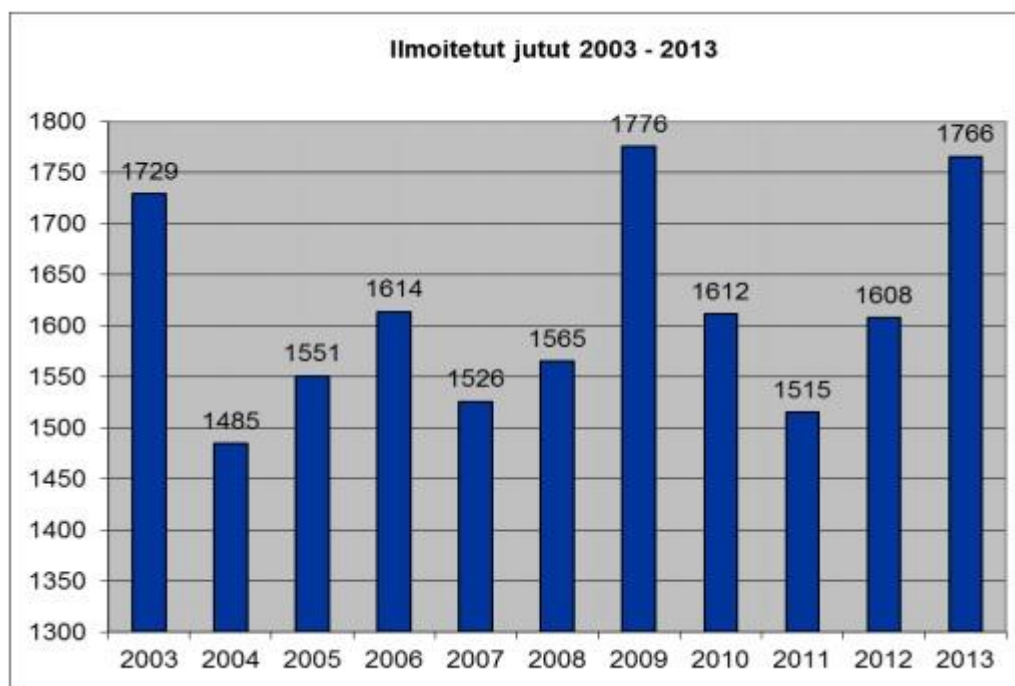
Suomessa talousrikoksista säädetään muun muassa rikoslaissa, tilintarkastuslaissa ja osakeyhtiölaissa. Rikoslaissa määritellyt talousrikokset voidaan jaotella seitsemään tyyppiin. Konkurssin yhteydessä tehtäviin talousrikoksiin kuuluvat yleisemmin petokset. Velallisen rikoksen tyypejä ovat velallisen epärehellisyys, petos ja vilpillisyys. Rikokset julkista taloutta vastaan voidaan jakaa julkisen talouden tulojen hankintaa koskeviin verorikoksiin ja julkisista varoista myönnettäviä avustuksia koskeviin avustusrikoksiin. Elinkeinorikokset sisältävät esimerkiksi markkinointiin, lahjomiseen, yritysvakoiluun ja yrityssalaisuuksiin liittyvät rikokset. Myös kirjanpitorikokset ovat elinkeinorikoksia. Tekijänoikeusrikokset ja teollisuusnoikeusrikokset kuuluvat aineettomien etujen loukkaamiseen. Näitä rikoksia

ovat esimerkiksi tavaran merkki- ja mallioikeuden rikkominen. Viimeisenä jaottelussa ovat arvopaperimarkkinarikokset ja muut rikokset, kuten säännöstelyrikokset. (Nuutila, 1997, 422-424) Tilintarkastajien rooli talousrikoksissa korostuu erityisesti verorikoksissa, kirjanpitorikoksissa ja velallisen rikoksissa. Näitä tilintarkastajiin liittyviä talousrikostyyppejä tarkastellaan lähemmin myöhemmissä kappaleissa.

Talousrikollisuudelle on tyypillistä alhainen kiinnijäämisen riski ja sillä on suhteellisen suuret hyödyt verrattuna mahdollisen kiinnijäämisen kuluihin. Rikoksen tekijän motiivina on usein ahneus, jolla tavoitellaan valtaa tai parempaa taloudellista asemaa. Myös elinkeinonharjoittajan taloudelliset vaikeudet ajavat yksilön helposti tekemään rikoksen, sillä sen nähdään olevan ainoa tapa selvitä vaikeuksista. (Laitinen & Virta, 1998, 14-15, 24)

Viime vuosina poliisi on tutkinut noin 1700-1800 talousrikostapausta vuosittain. Talousrikoksille on tyypillistä niin sanottu piilorikollisuus, joka tarkoittaa sitä, että kaikista ei koskaan tehdä rikosilmoitusta eikä rikokset näin ollen tule koskaan poliisin tietoon. Talousrikoksista tulee viranomaisten tietoon arviolta vain noin 10 prosenttia, joten todellinen rikosten määrä voi olla jopa 20 000 kappaletta. (Jokipii, 2016) Ilmoitettuja talousrikostapauksia oli vuonna 2015 1797 kappaletta, mikä oli aavistuksen vähemmän kuin vuonna 2014, jolloin tapauksia ilmoitettiin ennätyselliset 1817 kappaletta. (PolStat, 2016) Ilmoitettujen juttujen määrä on siis viime vuosina ollut hienoisessa nousussa, mikä voidaan todeta alla olevasta taulukosta, josta ilmenee poliisille ilmoitetut talousrikostapaukset vuosina 2003-2013.

TAULUKKO 1. Poliisille ilmoitetut talousrikokset vuosina 2003-2013



LÄHDE: POLSTAT 2014

Vuonna 2015 poliisi sai päätökseen ennätysellisen määrän talousrikosjuttuja, jolloin päätettyjen talousrikosten määrä nousi ensimmäisen kerran yli kahden tuhannen. Päätettyjen talousrikosjuttujen määrä on vuosina 2003-2013 vaihdellut 1500-1900 kappaleen välillä. Takaisin saadun rikoshyödyn määrän vuonna 2015 on arvioitu olevan yli 20 miljoonaa euroa. Tänä vuonna poliisin talousrikostutkinnan ja harmaan talouden torjunnan resursseja ollaan kuitenkin vähentämässä, joten tulevaisuudessa päätettyjä talousrikostapauksia ei liene odotettavissa yhtä paljon kuin vuonna 2015. Leikkaukset heikentävät talousrikostorjunnan suorituskykyä merkittävästi, joten avointen juttujen lukumäärä tulee vain kasvamaan. (Poliisihallitus, 2015)

Taloudellisia väärinkäytöksiä esiintyy eniten juuri talouden laskusuhdanteissa ja liiketoiminnan viime metreillä, esimerkiksi ennen konkurssia ja liiketoiminnan lopettamista. Tutkinta-ajat ovat huomattavan pitkiä, useimmiten jopa useita vuosia. Talousrikollisuudesta aiheutuu vuosittain jopa 5 miljardin arvoiset vahingot, joten sillä on huomattava yhteiskunnallinen merkitys. Talousrikollisuus aiheuttaa häiriöitä talouselämään ja horjuttaa yhteiskunnan, kuluttajan ja elinkeinoelämän taloudellista luotettavuutta. (Talvela, 1998, 135)

3.2 Tilintarkastajan vastuu

Vahingonkorvausvastuu velvoittaa tilintarkastajaa korvaamaan säätiölle tai yhteisölle aiheutuneen vahingon, joka on syntynyt tilintarkastajan tahallisuudesta tai huolimattomuudesta tehtävää suorittaessaan (Alakare et. al., 2008, 201). Lähtokohtana vahingonkorvausvastuussa on se, että vahinkoa kärsinyt osapuoli saatetaan korvauksen avulla siihen asemaan, joka oli ennen vahingon aiheutumista (Horsmanheimo & Steiner, 2008, 470). Tilintarkastuslain 10 luvun 3 §:ssa määrätään vahingonkorvausvelvollisuudesta, joka tulee kysymykseen vain lakisääteisissä tilintarkastustehtävissä.

Toinen tilintarkastajan keskeinen vastuuperuste on kurinpidollinen vastuu. Vastuu syntyy sääntöjen vastaisesta menettelystä tai hyväksymisen edellytysten rikkomisesta. Kurinpidollisessa valvonnassa kiinnitetään huomiota siihen, onko tilintarkastajan toiminnassa moitittavaa vai ei. Tämän jälkeen Tilintarkastuslautakunta voi arvioida kurinpidollisten seurausten käyttöä. Kurinpidolliset seuraamukset eivät ole oikeudelliselta luonteeltaan rangaistuksia, vaan tilintarkastajan toimintaan kohdistuvia moitteita. Lautakunta voi antaa varoituksen tai huomautuksen tilintarkastajalle, jos tämä on huolimattomuudesta tai varomattomuudesta johtuen toiminut tilintarkastuslain vastaisesti, rikkonut velvollisuuksiaan tilintarkastajana, tai toiminut tavalla, joka alentaa tilintarkastajien ammatillista luotettavuutta tai arvoa. (Horsmanheimo et. al., 2007, 442-443). Tilintarkastuslain 10 luvun 2 §:n mukaan Tilintarkastusvalvonta voi myös peruuttaa tilintarkastajan hyväksymisen kokonaan, jos tarkastaja on esimerkiksi varoituksesta huolimatta toistuvasti rikkonut velvollisuuksiaan tilintarkastajana tai tämä ei ole enää ammattitaitoinen tilintarkastajana.

Kolmantena vastuuperusteena on rikosoikeudellinen vastuu, joka tarkoittaa sitä, että tilintarkastaja voidaan asettaa syytteeseen tuomioistuimessa ja hänelle voidaan tuomita rangaistus tehdessään rangaistavaksi säädetyn teon. Rikosoikeudellisia sanktioita pidetään perustelluina vain silloin, kun vahingonkorvaus tai muu uhka ei kannusta tarkastajaa tarpeeksi hyväksyttävään käyttäytymiseen. Tilintarkastuslakiin sisältyvät tilintarkastustoimintaan kohdistuvia rikosnimikkeitä. Tilintarkastaja voi toiminnallaan syyllistyä muihin kuin tilintarkastukseen liittyviin rikoksiin, joten muista

rikoksista on säädetty rikoslaisissa (RL 39/1889) ja muissa laeissa, kuten osakeyhtiölaissa (OYL 624/2006). (Horsmanheimo et. al., 2007, 426; Horsmanheimo & Steiner, 2008, 493)

3.3 Tahallisuus ja huolimattomuus

Suomen rikosoikeudessa tahallisuus ja huolimattomuus ovat keskeisiä rikosoikeudellisia käsitteitä, joiden avulla arvioidaan rikoksen rangaistavuutta ja vakavuutta. Myöhemmin tässä luvussa keskitytään vielä rikosoikeuden osallisuusoppiin, avunantoon ja muihin tärkeisiin rikosoikeuden käsitteisiin, jotka ilmenevät tilintarkastajan rikoksissa muissa lakisäätteisissä tehtävissä.

Suomen rikosoikeuden mukaan kaikki rikokset voidaan luokitella tahallisiin tai tuottamuksellisiin tekoihin. Tahalliset rikokset muodostavat koko rikosoikeusjärjestelmän lähtökohdan. Tahallisuudesta määrätään rikoslain 3 luvun 6 §:ssa. Sen mukaan tekijä on ollut varma teon seurauksista tai pitänyt teon seurauksia varsin todennäköisenä. Seuraus on myös aiheutettu tahallaan, jos tekijä on pitänyt sitä tarkoittamaansa seuraukseen varmasti liittyvänä. Tekijä tekee siis tietoisien päätöksen toimia suojeltua oikeushyvää vastaan. (Boucht & Frände, 2008, 70)

Tahallisuus voidaan jakaa eri asteisiin, joista ensimmäinen on tarkoitustahallisuus. Sen mukaan teko tehdään tietyssä tarkoituksessa, jolloin tekijän ymmärtämä ja tarkoittama seuraus saa hänet toimimaan. Seuraus on siis tekijän toimintaperuste. Esimerkiksi petoksessa tekijän tarkoituksena on hankkia itselleen tai toiselle taloudellista hyötyä. Toisena asteena on varmuustahallisuus, jonka mukaan tekijä tietää tekonsa seuraukset, mutta ei varsinaisesti tavoittele niitä. Tekijä ei siis tavoittele tiettyä seurausta, mutta ymmärtää, että teolla on varmuudella rikosoikeudellisesti merkityksellinen seuraus. Kolmantena tahallisuustyyppinä pidetään todennäköisyystahallisuutta, joka on tahallisuuden alin aste. Sen mukaan tekijä ei ole tavoitellut tekonsa seurauksia eikä ole pitänyt seurauksia varmana vaan varsin todennäköisenä. (Boucht & Frände, 2008, 70-78)

Huolellisuusvelvoite tulee ilmi teon tuottamuksellisuuden perusteella. Tuottamuksesta määrätään rikoslain 3 luvun 7 §:ssa. Huolimattomuus voi esiintyä tietoisena ja tiedottomana tuottamuksena. Tietoista huolimattomuutta on pidetty moitittavampana

kuin tiedotonta huolimattomuutta. Tietoisessa huolimattomuudessa tekijä on ollut tietoinen teon seurauksista, mutta on siitä huolimatta toiminut. Tiedottomassa huolimattomuudessa tekijä ei ole ollut lainkaan tietoinen tekonsa riskistä tai on arvellut sen olevan niin vähäinen, että teko on sallittu. Tahallisuutta lähinnä olevaa törkeää huolimattomuutta arvioidaan aina tapauskohtaisesti kokonaisarvostelun perusteella. (Boucht & Frände, 2008, 140-141)

Tahallisessa teossa tekijä on tehnyt tietoisien päätösten toimia lakia vastaan, mutta huolimattomuudessa tekijä ei ole kyseistä päätöstä tehnyt. Tahallisuudella ja huolimattomuudella on siis erilaiset arvostelun lähtökohdat. (Frände, 2012, 109) Talousrikoksia rangaistaan pääsääntöisesti vain tahallisina. Tuottamuksellisia rikosnimikkeitä talousrikoksissa ovat muun muassa tuottamuksellinen rahanpesu, tuottamuksellinen kirjanpitorikos ja tuottamuksellinen kätkemisrikos. (Koponen, 2002, 251)

3.4 Tilintarkastajan rikosoikeudellinen vastuu

Yleisen keskittämisperiaatteen mukaan tilintarkastajan rangaistusvastuu muodostuu tilintarkastuslaissa säädetystä tilintarkastusrikkomuksesta ja rikoslaissa säädetystä tilintarkastusrikoksesta. Periaatteen mukaan kaikki merkittävimmät rikossäännökset tulee sisällyttää rikoslakiin. (Horsmanheimo et. al., 2007, 426)

3.4.1 Rikokset lakisääteisessä tilintarkastuksessa

Tilintarkastuslaissa säädetään tilintarkastusrikkomuksesta. Rikkomukseen syyllistyy henkilö, joka tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta johtuen laiminlyö tilintarkastuskertomuksen laatimisen. Tilintarkastuskertomus on julkinen asiakirja, joten sijoittajien ja muiden osapuolien pitäisi voida luottaa tilintarkastuskertomuksen oikeellisuuteen. Jos tilintarkastaja on tahallaan antanut väärän tai harhaanjohtavan tiedon tehtäviä suorittaessaan, on hän myös syyllistynyt tilintarkastusrikkomukseen. Myös tilintarkastuskertomuksen antamatta jättäminen kuuluu rangaistusuhan piiriin. Vähäisestä tilintarkastusrikkomuksesta tuomitaan sakolla, kun taas törkeästä rikkomuksesta voi tulla myös vankeusrangaistus. (Horsmanheimo et. al., 2007, 426-428)

Luottamuksen ylläpitämiseksi ammattitaitoisen tilintarkastajan tulee olla merkitty viralliseen rekisteriin. Tilintarkastajan nimikkeen luvaton käyttö on rangaistava teko, josta sanktiona on käytössä vain sakko. (Horsmanheimo & Steiner, 2008, 494-495)

Jos tilintarkastusrikkomuksesta on säädetty muualla laissa ankarampi rangaistus, tekoa ei rangaista tilintarkastusrikkomuksena, vaan tilintarkastusrikoksena. Rikoslain 30 luvun 10a §:ssa määrätään tilintarkastusrikoksesta, joka voi täytyä virheellisen tilintarkastuskertomuksen antamisella tai antamatta jättämisellä. Teko on rangaistava, jos tarkastaja on laatinut kertomuksen valheellisiin tai puutteellisiin tietoihin perustuen, tai hän on tarkoituksellisesti jättänyt mainitsematta olennaisia seikkoja, joista olisi kuulunut mainita. Rangaistava teko vaatii aina tahallisuutta, joten tarkastajaa ei voida rangaista jos virhe on johtunut huolimattomuudesta tai vahingosta. Tilintarkastaja ei kuitenkaan vastaa tilinpäätöksen tai toimintakertomuksen laatimisesta, joten jos näiden laatiminen on laiminlyöty, ei myöskään tilintarkastuskertomuksen antamatta jättäminen ole rikos. Tilintarkastusrikoksesta tarkastajan voi tuomita sakkoihin tai enintään kahdeksi vuodeksi vankeuteen. Rangaistusasteikko vastaa petoksen, arvopaperimarkkinoita koskevan tiedottamisrikoksen ja kirjanpitorikoksen rangaistusasteikkoa. Lisäksi tilintarkastusrikoksen vanhentumisaika on viisi vuotta, mikä on tärkeää erityisesti talousrikostutkinnan kannalta. (Hentunen & Sailas, 2010, 49; Horsmanheimo et. al., 2007, 429)

Jos tilintarkastaja rikkoo tilintarkastuslaissa säädetyn salassapitovelvollisuuden, voidaan hänet tuomita rangaistukseen rikoslain 30 luvun 1 tai 2 §:n mukaan salassapitorikoksesta tai salassapitorikkomuksesta, tai rikoslain 30 luvun 5-6 §:n mukaan yrityssalaisuuden rikkomisesta tai väärinkäytöstä. Salassapitorikoksesta tuomitaan sakkoon tai enintään yhdeksi vuodeksi vankeuteen, jos tilintarkastaja on paljastanut asemassaan tai tehtävissään saaneen salassapidettävän tiedon tai käyttänyt salaisuutta hyödykseen. Salassapitorikkomuksesta tuomitaan sakkoihin jos rikos on ollut kokonaisuudessaan vähäinen. (Horsmanheimo & Steiner, 2008, 495-496) Yrityssalaisuuden rikkomisesta rangaistaan silloin, kun tarkastaja ilmaisee oikeudettomasti yrityssalaisuuden ja käyttää sitä hankkiakseen itselleen tai toiselle taloudellista hyötyä tai vahingoittaakseen toista. Yrityssalaisuuden väärinkäytössä tilintarkastaja käyttää toiselle kuuluvaa yrityssalaisuutta omassa elinkeinotoiminnassa tai ilmaisee tällaisen salaisuuden hankkiakseen itselleen tai toiselle taloudellista

hyötyä. Sekä yrityssalaisuuden rikkomisesta että väärinkäytöstä voidaan tuomita sakkoon tai enintään kahdeksi vuodeksi vankeuteen. (Horsmanheimo et. al., 2008, 430-431)

3.4.2 Rikokset muissa lakisääteisissä tehtävissä

Tilintarkastajalla on myös muita lakisääteiseen tilintarkastukseen kuulumattomia tehtäviä. Tällaiset erityistilanteisiin kuuluvat tehtävät eivät ole säännönmukaisia, mutta niissä noudatetaan kuitenkin tilintarkastuslain velvoitteita. (Horsmanheimo & Steiner 2002, 22) Tilintarkastajan rikosoikeudellinen vastuu ei siis rajoitu vain tilintarkastuslain ja rikoslain rangaistussäännöksiin ja niissä viitattuihin pykäliin. Seuraavassa selvitetään missä muissa lakisääteisissä tehtävissä rikosvastuu voi realisoitua. Tällainen tilanne toetuu esimerkiksi silloin, kun tilintarkastaja antaa väärän lausunnon tai todistuksen, joka saattaa tulla muun kuin hänen toimeksiantajansa tietoon.

Tilintarkastaja voidaan tuomita avunannosta arvopaperimarkkinaoikeudelliseen tiedottamisrikokseen, jos hän tahallisesti myötävaikuttaa siihen esimerkiksi neuvonannossaan. Arvopaperimarkkinaoikeudellisesta tiedottamisrikoksesta säädetään rikoslain 51 luvun 5 §:ssa. Sen mukaan teko on rangaistava jos tekijä tahallaan tai törkeästi huolimattomuudesta antaa rahoitusvälineeseen liittyviä totuudenvastaisia tai harhaanjohtavia tietoja, tai jättää antamatta tietoja, jotka vaikuttavat merkittävästi esimerkiksi arvopaperin arvoon. Tekijänä tilintarkastajaa ei voi rikoksesta tuomita, sillä arvopapereista tiedottaminen ei kuulu tarkastajan pääasiallisiin tehtäviin. Rikoslaisissa kuitenkin määritellään, että jos rikoksen tekemistä edistetään neuvomalla, toimimalla tai muuten tahallisesti auttamalla, voidaan avuntaja tuomita avunannosta rikokseen. Arvopaperimarkkinaoikeudellisesta tiedottamisrikoksesta voidaan tuomita sakkoihin tai enintään kahdeksi vuodeksi vankeuteen. (Horsmanheimo et. al., 2007, 433)

Rikoslain 16 luvun 7 §:ssa on määrätty rekisterimerkintärikoksesta. Sen mukaan teko on rangaistava jos tekijä aiheuttaa oikeudellisesti merkittävän virheen viranomaisen pitämään julkiseen rekisteriin, antaa viranomaiselle väärän tiedon tai hankkii itselleen tai toiselle hyötyä taikka vahingoittaa toista. Myös yritys on rangaistava. Lakia voi

soveltaa tilintarkastajaan esimerkiksi silloin jos tilintarkastaja antaa tahallaan virheellisen ilmoituksen kaupparekisterille. Rikokset täyttymisessä riittää, että tilintarkastajan väärä todistus on annettu kaupparekisterille siinä tarkoituksessa, että väärä merkintä tehtäisiin. Rangaistuksena rekisterimerkintärikoksesta voi saada sakkoja tai enintään kolme vuotta vankeutta. (Horsmanheimo et. al., 2007 434-435)

Tilintarkastaja voidaan tuomita viranomaiselle väärän todistuksen antamisesta. Kaupparekisterin lisäksi tilintarkastajien kuuluu antaa todistuksia myös muille viranomaisille. Todistusten tavoitteena on varmistaa, että asiaan liittyviä lain säädöksiä on noudatettu ja että tiedot ovat luotettavia. (KHT Media, 2002, 22) Väärän todistuksen antamisesta viranomaiselle määrätään rikoslain 16 luvun 8 §:ssa. Jos tilintarkastaja antaa viranomaiselle oikeudellisesti merkityksellisen totuudenvastaisen todistuksen, tai laatii todistuksen jonkun toisen annettavaksi, voidaan hänet tuomita sakkoihin tai enintään kuudeksi kuukaudeksi vankeuteen. Olennaista rikoksessa on se, että epärehellisestä, niin suullisesta kuin kirjallisesta todistuksesta voidaan rangaista. Näin ollen myös tilintarkastajaa voidaan rangaista jos hän antaa väärän todistuksen tai salaa olennaisia seikkoja tuomioistuimessa. Tällöin tarkastaja voidaan tuomita rikoslain 14 luvun 1 §:n mukaan perättömästä lausumasta tuomioistuimessa vankeuteen enintään kolmeksi vuodeksi. Perätön lausuma koskee myös esitutkintaa ja poliisitutkintaa. Erotuksena näissä on kuitenkin se, että vankeusrangaistuksen maksimi on kaksi vuotta. (Horsmanheimo et. al., 2007, 435)

Myös osakeyhtiölaki velvoittaa tilintarkastajaa antamaan laissa erikseen määrätyissä tilanteissa yhtiölle lausuntoja ja todistuksia. Tällaisia tilanteita tulee esimerkiksi sulautumisen, jakautumisen ja omaisuuden liittyvissä tilanteissa. Osakeyhtiölain 25 luvun 1 §:ssa kriminalisoidaan näiden lausuntojen tahallinen rikkominen. Sen mukaan tilintarkastaja voidaan tällöin tuomita osakeyhtiörikoksesta sakkoon tai vankeuteen enintään yhdeksi vuodeksi. Vastaavasti myös osuuskuntalaissa (OKL 421/2013) kriminalisoidaan lausunnon laatimista koskevien säännösten tahallinen rikkominen. Sen mukaan tilintarkastaja voidaan tuomita osuuskuntarikoksesta sakkoon tai enintään yhdeksi vuodeksi vankeuteen.

3.4.3 Osallisuus rikokseen

Tilintarkastajiin kohdistuu myös muita rikossäännöksiä, jotka tulevat ilmi lähinnä rikokseen osallisuuden muodossa, joita ovat muun muassa rikoskumppanuus, avunanto ja yllytys. Rikoksen toteuttamiseen osallistuu usein monia henkilöitä, eikä välitön tekijä ole tällöin yksin vastuussa rikoksesta. Rikosoikeudelliseen vastuuseen kuuluu näin ollen olennaisesti rikokseen osallisuuden elementti. Rikosoikeudessa tästä käytetään nimitystä osallisuusoppi, jonka tehtävänä on käsitellä sitä, miten rikokseen myötävaikuttaneiden henkilöiden teot on arvioitava. (Boucht & Frände, 2008, 184) Osallisuusopin keskeinen ajatus on ratkaista se, miten vastuu jaetaan eri osallisten kesken, kun rikosta on toteuttamassa useampi henkilö (Repo, 2014, 264). Osallisuusopit liittyvät talousrikoksissa muun muassa kirjanpitorikoksiin, verorikoksiin ja velallisen rikoksiin. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 499)

Rikoskumppanuudesta määrätään rikoslain 5 luvun 3 §:ssa. Jos kaksi tai useampi henkilö on yhdessä tehneet tahallisen rikoksen, kaikkia rikoksen osapuolia rangaistaan rikoksen tekijänä. Rikoskumppanuuden edellytys on yhteinen täytöntöönpano, joka itsenäiseltä tekijältä puuttuu. Tällöin rikoskumppanuus voi tulla kyseeseen vain tahallisissa rikoksissa. Tuottamuksellisissa rikoksissa rikoskumppanuus taas ei tule kysymykseen. (Boucht & Frände, 2008, 185-186)

Avunannossa avunantajan osuus rikoksen tekemisessä on pienempi kuin rikoskumppanin osuus (Boucht & Frände, 2008, 192). Tilintarkastaja voidaan kuitenkin tuomita rikoksesta avunantajana, jos hän on esimerkiksi toiminut tilintarkastusasiakkaalle rangaistavaksi säädetyn teon yhteydessä (Horsmanheimo & Steiner, 2008, 499). Avunanto rikokseen määritellään rikoslain 5 luvun 6 §:ssa. Sen mukaan ”se, joka ennen rikosta tai sen aikana neuvoin, toimin tai muilla tavoin tahallaan auttaa toista tahallisen rikoksen tai sen rangaistavan yrityksen tekemisessä, tuomitaan avunannosta rikokseen saman lainkohdan mukaan kuin tekijä.”

Yllytys muistuttaa avunantoa, sillä molemmissa on kyse rikoksen edistämisestä. Erona näissä on kuitenkin se, että yllyttäjä saa rikoksen tekijässä aikaan rikosentekopäätöksen. (Boucht & Frände, 2008, 195) Rikoslain 5 luvun 5 §:n mukaan yllytyksestä rangaistaan sitä, joka tahallaan yllyttää toisen tahalliseen

rikokseen tai sen rangaistavaan yritykseen. Yllyttäjään sovelletaan samaa rangaistussäännöstä kuin tekijään, sillä oikeudessa katsotaan, että yllyttäjä on rikoksen hekinen alkuunpanija. (Boucht & Frände, 2008, 195)

Useimmiten tilintarkastaja syyllistyy kirjanpitorikoksiin avunannon tai yllytyksen merkeissä. Kirjanpitorikokset ovat nykyään yleisimmin esiintyvä rikosoikeudenhoidossa esiintyvä rikostyyppi, sillä se liittyy myös muihin talousrikoksiin, kuten verorikoksiin ja velallisen rikoksiin. Tilintarkastaja voi syyllistyä kirjanpitorikoksen yllyttämiseen esimerkiksi silloin, kun hän tilikauden aikana tilinpäätöstä laadittaessa antaa kirjanpitovelvolliselle lainvastaisia neuvoja kirjausmenettelyistä. Avunanto edellyttää, että tarkastaja on neuvoillaan tai muuten edistänyt kirjanpitovelvollisen rikosta viimeistään tämän sitä suorittaessa. Tiettyä tilikautta koskeva tilintarkastajan menettely saattaa kuitenkin edistää kirjanpitorikosta seuraavallakin tilikaudella. Törkeästä kirjanpitorikoksesta, törkeästä velallisen rikoksesta ja törkeästä avustuspetoksesta enimmäisrangaistus on vähintään neljä kuukautta ja enintään neljä vuotta vankeutta. Avunannossa sovelletaan kuitenkin lievempää rangaistusasteikkoa. (Lahti & Koponen, 2007, 55, 67; Horsmanheimo et al., 2007, 438-439)

Velallisen rikokset koskevat tilanteita, joissa maksuvaikeuksiin joutunut velallinen menettelyllään loukkaa tai vaarantaa velkojensa oikeuksia (Lahti & Koponen, 2007, 103). Tällaisia ovat esimerkiksi velallisen epärehellisyys, velallisen petos ja velallisen vilpillisyys (Laitinen & Virta, 1998, 44). Rikoslain 5 luvun 8 § nojalla oikeushenkilössä tosiasiallista päätösvaltaa käyttävää tai sen puolesta muutoin toimivaa henkilöä voidaan rangaista oikeushenkilön toiminnassa tehdystä rikoksesta, vaikka tekijä ei henkilökohtaisesti täytä tekijätunnusmerkkiä. Tilintarkastaja voi edistää velallisen rikoksen onnistumista, jos hän ei laiminlyönnin havaittuaan ilmoita siitä tilintarkastuskertomuksessa. Rikoksen tunnusmerkit täyttyvät myös silloin, jos tarkastaja on osallistunut velallisen rikoksen suunnitteluun antamalla tahallisesti virheellisiä tietoja, sopinut tilintarkastuskertomuksen sisällöstä johdon kanssa tai neuvonut tilikauden aikana kirjanpidon ja tilinpäätöksen laatimiseen liittyvissä kysymyksissä. Tällöin tilintarkastaja voi syyllistyä rikokseen myös tekijänä. (Hällström, 2007, 89, 92)

Verorikoksissa tilintarkastajalla on yleensä avustava tai yllyttävä rooli. Veropetoksesta ja verorikkomuksesta säädetään rikoslain 28 luvun 3-4 §:ssa. Verovelvollinen käyttää usein verosuunnittelussa muun muassa tilintarkastajan apua, jolloin tilintarkastajan rooli tulee esille esimerkiksi silloin, jos tämä tahallisesti ja suunnitellusti antaa verovelvolliselle valheellista tietoa ja näin edistää veropetoksen toteutumista. (Lahti & Koponen, 2004, 150, Hällström, 2007, 96)

Jos tilintarkastaja jättää reagoimatta virheeseen tai hyväksyy laittoman menettelyn, häntä voidaan siis syyttää tilintarkastusrikoksen lisäksi kirjanpitorikoksen avunantoon, veropetokseen tai velallisen rikokseen. Tilintarkastajan normaali reaktio selviin laittomuuksiin tulisikin olla tehtävästä eroaminen. (Koponen, 2008, 20-21)

4 TILINTARKASTAJAN RIKOSOIKEUDELLINEN VASTUU KÄYTÄNNÖSSÄ

4.1 Aineiston keruu

Aineiston keräämisessä osoittautui haastavaksi löytää oikeustapauksia, joissa rikosoikeudellinen vastuu on toteutunut. Tuomioistuinten arkistointijärjestelmät sisältävät vain korkeimman oikeuden ja hallinto-oikeuksien päätökset ja suurin osa tilintarkastajia koskevista rikoksista on käsitelty käräjäoikeuksissa. Helsingin käräjäoikeudelta aineistoa tiedusteltaessa kävi ilmi, että tapauksia olisi pitänyt etsiä vaikeimmillaan sen diaarinumerolla tai asianomaisen nimellä. Tuomioistuinten arkistointijärjestelmien monimutkaisuuden seurauksena aineisto jouduttiin keräämään eri internet-lähteistä ja lehtiartikkeileista. Tapausten määrä osoittautui melko rajalliseksi, joten case-tutkimus jää toivottua suppeammaksi.

4.2 Oikeustapaukset

Talousrikoksissa on tyypillistä, että poliisi saa tiedon rikoksesta poliisin oman tutkinnan tai valvontaviranomaisten kautta. (Hakamo et. al., 2009, 26-27). Rikosprosessin kesto on talousrikosasioissa keskimääräistä pidempi. Talousrikoksissa tutkinnat saattavat kestää useita vuosia ja syyteharkintakin pitkään. Esimerkiksi velallisen rikosten ja törkeiden veropetosten käsittely kestää keskimäärin 1900 päivää, eli reilu viisi vuotta. Näiden rikosten käsittelyaika onkin kaikista talousrikoksista aikaavievin. (Hakamies & Johansson, 2009, 25)

Seuraavassa perehdytään Suomessa esiintyviin oikeustapauksiin, joissa tilintarkastaja on ollut syytettynä rikoksesta.

4.2.1 Tilintarkastajan rikosoikeudellisen vastuun toteutuminen

Case 1: Töölön matkatoimisto

Töölön matkatoimisto ajautui konkurssiin mittavien taloudellisten väärinkäytösten takia vuonna 2005. Tilintarkastajia syytettiin avunannosta yhtiön toiminnassa tehdystä kirjanpitorikoksesta. Koska kirjanpitorikos oli jatkuvaa, syyllistyivät tilintarkastajat myös törkeän kirjanpitorikoksen avunantoon. Avunannon katsotaan konkeritsoituneen tilanteessa, jossa tilintarkastajien olisi pitänyt ryhtyä tarkistaviin ja lisäselvityksiä vaatineisiin toimenpiteisiin epäkohdat huomattuaan. Muun muassa yhtiön taloudellisen tilanteen ristiriitaisuus, epäselvien ja virheellisten kirjauksien ja kirjanpidon tositteiden puutteellisuus sekä yhtiön atk-järjestelmän epäluotettavuuden takia tilintarkastajien olisi pitänyt huomata yhtiössä vallitsevat epäselvyydet. Tilintarkastajat olivat myös saaneet varoituksen Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalta hyvän tilintarkastustavan rikkomisesta. Valtion tilintarkastuslautakunta ei hyväksynyt tilintarkastajien tekemää valitusta. (Hentunen & Sailas 2010, 48; Jakobsson, 2010)

Tilinpäätöksessä olevat virheellisyydet olivat laajuudeltaan suuria, niitä oli huomattava määrä ja niitä käsitelleet summat olivat merkittäviä. Tästä huolimatta tilintarkastajat olivat antaneet vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen vailla mitään huomatuksia. Etenkin hyväksymällä selkeästi virheelliset kirjaukset ja laiminlyömällä tarkastustoimenpiteet, tilintarkastajien katsottiin syyllistyvän päätekijän rikoksen edistämiseen. Tilintarkastajien olisi pitänyt pitää varsin todennäköisenä sitä, että yhtiössä vallitsevien mittavien epäselvyyksien takia he eivät voisi antaa oikeaa ja riittävää kuvaa yhtiön taloudellisesta tilasta. Helsingin käräjäoikeus katsoi 12.3.2010 antamassaan tuomiossa tilintarkastajien syyllistyneen avunantoon ja määräsi tilintarkastajat kymmenen kuukauden ehdolliseen vankeusrangaistukseen. 20.9.2012 asia eteni Helsingin hovioikeuteen, mutta tilintarkastajien osalta hovioikeus ei muuttanut syyksilukemista eikä rangaistusta. (Hentunen & Sailas 2010, 48; Jakobsson, 2010; Surakka, 2012)

Case 2: Jippii Group Oyj

Jippii-tapaus on yksi 2000-luvun laajimmista talousrikosjutuista. Jippii Group Oyj:llä oli merkittäviä taloudellisia vaikeuksia vuosina 2000-2001, jolloin yhtiö oli muun muassa ostanut noin 30 miljoonalla markalla saksalaisen Gigabell AG:n, minkä seurauksena Jippii Group ajautui rahoituskriisiin. Jutussa oli yksinkertaistettuna

kysymys siitä, oliko yhtiön johtajat vääristelleet yhtiön kirjanpitoa antaakseen markkinoille liian positiivista kuvaa yhtiön taloudellisesta tilanteesta saadakseen lisää tarvitsemaansa rahoitusta. Tilintarkastajat olivat antaneet johdon ymmärtää, että yhtiöstä tullaan antamaan hyväksytty tilintarkastuskertomus, mikä antoi edellytykset kirjanpitorikoksen toteuttamiselle. (Ahti & Reijonen, 2010, 55; Miettinen, 2013)

Vuonna 2009 Helsingin hovioikeus tuomitsi yhtiön päätoimisen tilintarkastajan avunannosta kirjanpitorikokseen kahdeksaksi kuukaudeksi ehdolliseen vankeusrangaistukseen. Tilintarkastaja oli antanut kirjanpidon kirjauksille hyväksyntänsä, minkä takia tarkastajaa syytettiin avunannosta kirjanpitorikokseen. Perusteluina mainittiin, että tilintarkastajan olisi pitänyt ymmärtää, että yhtiöstä annettujen väärin tietojen perusteella yhtiön taloudellisesta tilasta ei voida antaa oikeaa ja riittävää kuvaa. (Ahti & Reijonen, 2010, 56)

Vuonna 2010 korkein oikeus kuitenkin poisti Helsingin hovioikeuden tuomion vedoten hovioikeuden tuomarin esteellisyyteen. Juttu palasi hovioikeuden ratkaistavaksi ja joulukuussa 2012 Helsingin hovioikeus hylkäsi kaikki rikossyytteet. Jippii Groupin jutussa kaikki syytetyt, tilintarkastaja mukaan lukien, todettiin syyttömiksi. (Mikkonen, 2013)

Case 3: JAKK Koulutus Oy

Opetus- ja kulttuuriministeriö epäili Jalasjärven ammatillisen aikuiskoulutuskeskuksen (JAKK) saaneen oikeudettomasti 47,6 miljoonaa euroa vuosina 2005-2009. Ministeriö alkoi tutkimaan JAKK:n rahoitusepäselvyyksiä, koska opiskelijoiden ja oppisopimusten määrä kasvoi huomattavasti kyseisinä vuosina. Rahat oli myönnetty Jalasjärven kunnan ylläpitämälle JAKK:lle oppisopimuskoulutusta varten. Korkein hallinto-oikeus totesi, että JAKK:n oppisopimuskoulutuksessa oli vakavia puutteita, minkä seurauksena KHO:n 8.5.2013 antaman päätöksen mukaan Jalasjärven kunta määrättiin palauttamaan Opetus- ja kulttuuriministeriölle perusteetta nostettuja valtionosuuksia lähes 35 miljoonaa euroa. (KHO 2013/1639)

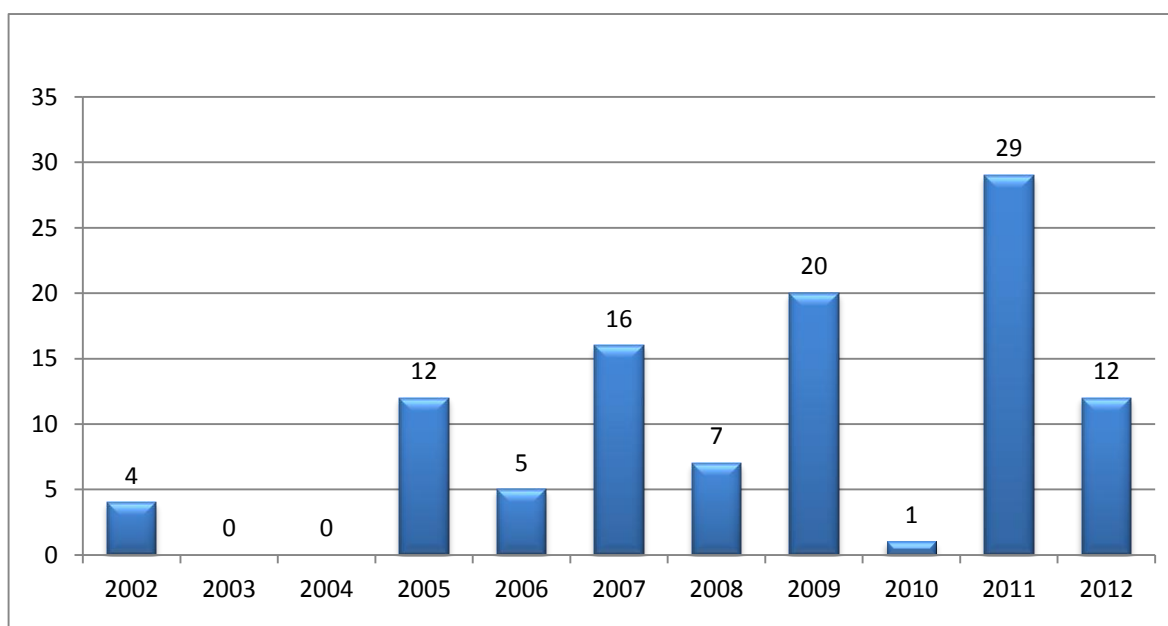
Tämän seurauksena käynnistettiin poliisitutkinta, jossa yritetään selvittää ovatko JAKK:n viranhaltijat ja toimihenkilöt antaneet tahalleen väärää tietoa Opetushallitukselle valtionosuuden saamiseksi, ja täten syyllistyneet

avustuspetokseen tai törkeään avustuspetokseen järjestäessään oppisopimuskoulusta säännösten vastaisesti. Yksi jutun syytetyistä on kunnan ja JAKK:n yhteinen tilintarkastaja, jota epäillään luottamusaseman väärinkäytöstä, virkavelvollisuuden rikkomisesta tai tuottamuksellisesta virkavelvollisuuden rikkomisesta koskien vuoden 2008 tilinpäätöksen tarkastamista. Syytteet on nostettu Etelä-Pohjanmaan käräjäoikeudessa 9.3.2016, joten jutun ratkomisessa menee luultavasti vielä aikaa. (Salomäenpää, 2015; Keskusrikospoliisi, 2016)

4.3 Tilintarkastajiin kohdistuvat rikosepäilyt Suomessa

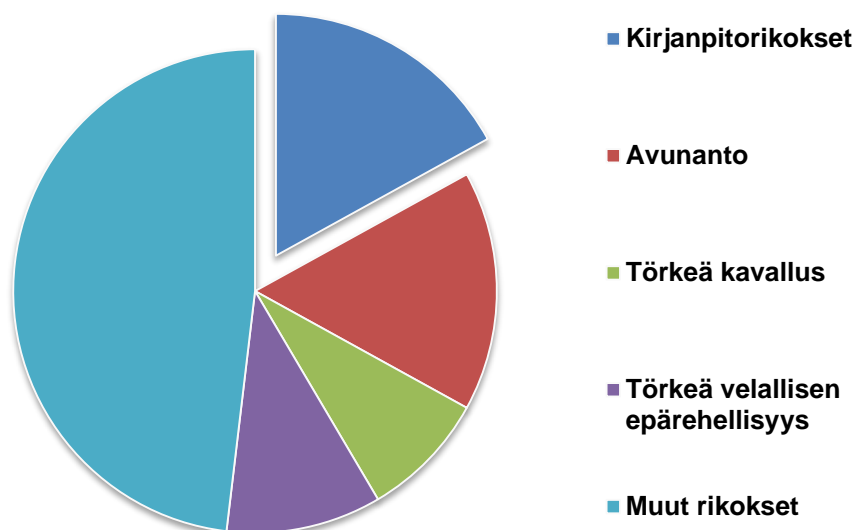
Tilintarkastajiin kohdistuvat rikosepäilyt ovat Suomessa vielä melko harvinaisia. Poliisin tilastotietojen mukaan vuosina 2002-2015 rikosilmoituksia, joissa tilintarkastaja on ollut epäiltynä, tuli yhteensä 106 kappaletta. Tiedot on kerätty tilastokeskuksen ylläpitämästä poliisin valtakunnallisesta tulostietojärjestelmästä PolStatista. Taulukossa 2 on havainnollistettu vuosittaisten ilmoitusten määrä, joissa tilintarkastajaa on epäilty rikoksesta. Poliisin tiedot on poimittu marraskuussa 2015, joten taulukosta voidaan havaita, ettei vuosina 2013-2015 ole tullut yhtään tilintarkastajaan kohdistuvaa rikosepäilyä tai sitten dataa vuosista ei ollut saatavilla.

TAULUKKO 2: Rikosilmoitukset, joissa tilintarkastaja on ollut epäiltynä vuosina 2002-2015 (kpl)



Tilintarkastaja on siis ollut epäiltyä talousrikoksesta vuosina 2002-2015 106:ssa eri jutussa. Näistä osa on ollut rikokseen osallisuuden muodossa, kuten avunannossa. Avunannosta rikokseen tilintarkastajia syytettiin 17:ssä eri tapauksessa, joista viisi kappaletta koski velallisen epärehellisyttä. Eri rikosnimikkeiden osalta tilannetta havainnollistetaan taulukossa 4. Suurimman osan tilintarkastajaa syytetyistä rikoksista muodostivat erityisesti kirjanpitorikos ja törkeä kirjanpitorikos (18kpl), törkeä velallisen epärehellisyys (11kpl), törkeä kavallus (8kpl). Näitä rikosnimikkeitä oli suurin osa kaikista epäilyistä. Loppuja rikosnimikkeitä ei ollut mielekäästä liittää erikseen taulukkoon 3 niiden suuren hajanaisuuden vuoksi. Taulukossa niitä havainnollistetaan nimellä ”muut rikokset”.

TAULUKKO 3: Rikosnimikkeet, joista tilintarkastaja on on ollut epäiltyä vuosina 2002-2015



Taulukossa tilintarkastusrikkomus ja tilintarkastusrikos sijoittuvat muihin rikoksiin, sillä tilintarkastusrikoksia oli ilmoitettu vain kaksi kappaletta ja tilintarkastusrikkomuksia vain yksi. Muita tähän kategoriaan kuuluvia rikosnimikkeitä olivat muun muassa veropetos ja törkeä veropetos (7kpl), rekisterimerkintärikos (3kpl) ja luottamusaseman väärinkäyttö (5kpl). Tilintarkastusrikoksen ja -rikkomuksen vähäisiä määriä selittää osin se, että teosta ei aina rangaista tilintarkastusrikoksen tai -rikkomuksen mukaan, jos siitä on muualla laissa säädetty ankarampi rangaistus. Tällöin niitä voidaan rangaista esimerkiksi osakeyhtiörikoksena tai petoksena, jolloin

tilintarkastusrikoksen tai –rikkomuksen säännöstä ei sovelleta. (Hentunen & Sailas, 2010, 50)

5 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkielman tavoitteena oli tutkia millainen tilintarkastajan rikosoikeudellinen vastuu on Suomessa. Alatavoitteina pyrittiin selvittämään mitä seuraamuksia vastuun rikkomisesta voi tulla ja miten yleistä tilintarkastajaan kohdistuvat rikosepäily ovat Suomessa. Tutkimusta havainnollistettiin muutaman Suomessa tunnetuimman tilintarkastajaan kohdistuvan oikeustapauksen osalta, sekä poliisin tilastotietojärjestelmästä saadulla datalla, jonka avulla pyrittiin selvittämään miten tilintarkastajan rikosvastuu on Suomessa ilmennyt vuosina 2002-2015. Teoreettisen viitekehyksen tavoitteena oli ymmärtää tilintarkastajan rikosoikeudellista vastuuta käyttämällä hyväksi tilintarkastuslakia, joka määrittää säännökset tilintarkastajan toiminnalle. Rikosoikeudellista vastuuta käsiteltiin niin tilintarkastajan lakisääteisissä tehtävissä kuin muissakin tehtävissä, sekä osallisuusoppien kautta. Rangaistusseuraamusten selvittämisessä käytettiin hyväksi rikoslakia ja siitä muodostuvia rajoituksia tilintarkastajan toiminnalle.

Tilintarkastajan toimintaa rajoittavat monet lait ja säännökset. Tärkein näistä on tilintarkastuslaki, jossa määritellään muun muassa tilintarkastajan lakisääteiset tehtävät ja ammattieettiset periaatteet. Tilintarkastuslaissa säädetään myös tarkastajan kurinpidollisesta vastuusta, vahingonkorvausvastuusta ja rikosoikeudellisesta vastuusta. Vastuumuodoista ankarin on rikosoikeudellinen vastuu, joka realisoituu silloin kun katsotaan ettei vahingonkorvaus tai muu uhka ei kannusta tarkastajaa tarpeeksi hyväksyttävään käyttäytymiseen. Rikosoikeudellinen vastuu tarkoittaa sitä, että tilintarkastaja voidaan asettaa syytteeseen tuomioistuimessa ja hänelle voidaan tuomita rangaistus tehdessään rangaistavaksi säädetyn teon. Rikosvastuu voi realisoitua tilintarkastajan lakisääteisissä tehtävissä tilintarkastusrikkomuksena, tilintarkastusrikoksena, ammatinimikkeen luvattomana käyttönä tai salassapitovelvollisuuden rikkomisena.

Tilintarkastajan tehtäviin kuuluu myös muut lakisääteiset tehtävät, joita tehdään yleensä tietyissä erityistilanteissa. Rikosoikeudellinen vastuu voi näissä tilanteissa realisoitua arvopaperimarkkinoita koskevana tiedotusrikoksena, rekisterimerkintärikoksena, väärän todistuksen antamisena viranomaiselle ja

osakeyhtiörikoksena. Näistä rikoksista säädetään rikoslaissa, poisluettuna osakeyhtiörikos, josta säädetään osakeyhtiölaissa.

Tilintarkastajaa voi syyllistyä rikokseen myös osallisuusoppien kautta. Tällöin häntä voidaan syyttää rikoskumppanuudesta, avunannosta tai yllytyksestä. Useimmiten tilintarkastajaa syytetään osallisuudesta kirjanpitorikokseen, velallisen rikokseen tai verorikokseen. Rikokseen osallisuudesta säädetään aina rikoslaissa. Rangaistuksena kaikista rikoksista voidaan tuomita sakkoihin tai vankeusrangaistukseen.

Käytännössä tilintarkastajan rikosvastuu on toteutunut Suomessa melko harvoin. Poliisin tilastotietojärjestelmästä saadun datan mukaan tilintarkastajaan kohdistuvia rikosepäilyjä on ollut vuosina 2002-2012 melko vähän. Yhtenä syynä tähän voi olla se, että talousrikokset ovat usein niin sanottua piilorikollisuutta. Läheskään kaikista rikosepäilyistä ei ilmoiteta poliisille eikä rikokset näin ollen tule koskaan poliisin tietoon. Rikostilastot eivät siis aina anna totuudenmukaista kuvaa rikostilanteesta. Toisena syynä voidaan nähdä vahingonkorvausvastuun ja rikosoikeudellisen vastuun samankaltaisuus. Rikosoikeudellinen vastuu toteutuu vain, jos vahingonkorvaus ei aiheuta riittävän tehokkaita seuraamuksia. Monista tilintarkastajiin kohdistuvista syytteistä ratkaistaan vahingonkorvauksella, jolloin rangaistuksen arviointi lähtee usein siitä, onko teko tehty vahingossa vai tahallisesti.

Vähäisen rikosoikeudellisen vastuun realisoituminen voidaankin nähdä osoituksena tilintarkastajien hyvästä ammattitaidosta ja luotettavuudesta. Tilanteet, joissa tilintarkastajan rikosoikeudellinen vastuu on toteutunut, ovat useimmiten tapahtuneet rikokseen osallisuuden muodossa. Sekä Töölön matkatoimiston että Jippii Groupin tapauksessa tilintarkastajia syytettiin avunannosta kirjanpitorikokseen. Mielenkiintoa erityisesti Jippii Groupin tapauksessa herätti se, että vuosien oikeudenkäynnin jälkeen aiemman hovioikeuden päätöksestä poiketen korkein oikeus hylkäsi kaikki syytteet, eikä tilintarkastajan rikosoikeudellinen vastuu näin realisoitunutkaan rangaistuksen muodossa. Töölön matkatoimiston tapaus taas näytti miten tilintarkastajan rikosoikeudellinen vastuu voi ankarimmillaan käytännössä toteutua. Onkin mielenkiintoista nähdä miten JAKK-tapaus tulevaisuudessa etenee ja mitä seurauksia luottamusaseman väärinkäytöstä ja virkavelvollisuuden rikkomisesta voi tilintarkastajalle aiheutua.

Etenkin Jippiin tapauksen jälkeen julkisuudessa on paljon puhuttu siitä, pitäisikö tilintarkastajien tietää talousrikoksiin kohdistuvaa säännöstelyä rikosoikeudellisen vastuun realisoitumisen ehkäisemiseksi. Lähtökohtaisesti tilintarkastajat ovat olleet laskentatoimen asiantuntijoita, eikä heiltä voida vaatia rikosoikeuden laajaa tuntemusta. Tilintarkastuslaki kuitenkin määrää että, tilintarkastajan tulee huomauttaa tilintarkastuskertomuksessa jos hän on epäilee väärinkäytöksiä, sekä antaa lausunto siitä, antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus riittävän ja oikean kuvan yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta tilasta. Lisäksi hyvä tilintarkastustapa edellyttää, että tilintarkastaja tunnistaa mahdollisen väärinkäytöstä johtuvan virheellisyiden riskit tilinpäätöksessä. Voidaan siis todeta, että tilintarkastajan tulee jossain määrin tuntea talousrikosten säännöstöä, jotta hän voi suorittaa tilintarkastusnormien vaatimat tehtävät. Tuomioistuimen ei kuitenkaan tulisi asettaa liian korkeaa vaatimustasoa tilintarkastajille. (Hentunen & Sailas, 2010, 52)

Myös hallituksen vuonna 2014 antama esitys (HE 212/2014) tilintarkastajan salassapitovelvollisuuden muuttamiseksi laajentaisi tilintarkastajan rikosoikeudellista vastuuta. Esitys nosti puheenaiheeksi erityisesti sen, mikä rooli tilintarkastajalla on talousrikosten torjunnassa ja paljastamisessa. Rikosoikeudellisen vastuun laajeneminen saattaisi tässä tapauksessa pahimmillaan merkitä sitä, että tilintarkastaja joutuisi vastuuseen toisen tahallaan tekemästä rikoksesta vain siksi, ettei tilintarkastaja ole havainnut häneltä salattua rikosta ajoissa. (Heiskanen et. al. 2009, 103) Vaikka hallituksen esitys on toistaiseksi hylätty, tilintarkastajiin kohdistuvat jatkuvasti kasvavat vaatimukset saattavat aiheuttaa sen, että tilintarkastajat joutuvat tulevaisuudessa ilmoittamaan rikoksista myös viranomaisille.

Tilintarkastajan rikosoikeudellinen vastuu on melko vähän tutkittu aihe, joten tutkimuksesta heräsi myös mielenkiintoisia jatkotutkimusaiheita. Olisi esimerkiksi mielenkiintoista tutkia miten edellä mainittu hallituksen esitys läpi mentäessään vaikuttaisi tilintarkastajan rikosoikeudelliseen vastuuseen. Toiseksi voisi tutkia miten tilintarkastajan rikosoikeudellinen vastuu on toteutunut Suomessa lakisääteisiä tehtäviä suorittaessaan tilintarkastusrikoksen tai tilintarkastusrikkomuksen muodossa.

LÄHDELUETTELO

Ahti, A., Reijonen, K. (2010) Case Jippii – Tilintarkastajan näkemys tuomioon. Tilintarkastus 3/2010, 54-57

Alakare, S., Koskinen H., Reinikainen, M., Sedig, R., Simola, A-M. (2008) Uusi tilintarkastuslaki – säännöksistä käytäntöön. Helsinki, KHT-Media Oy

Frände, D. (2012) Yleinen rikosoikeus. Porvoo, Edita Publishing Oy

Hakamies, K., Johansson, M. (2009) Oikeudenkäynnin kesto talousrikoksissa - Raportti korkeimmassa oikeudessa vuonna 2007 käsiteltyjen talousrikosten oikeudenkäyntien kestosta. Korkeimman oikeuden selvityksiä, 1/2009

Heiskanen, J., Kihn, L., Näsi, S. (2009) Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen. Tampere, Tampereen yliopistopaino Oy – Juvenes Print

Hentunen, M. & Sailas, O. (2010) Tilintarkastajan rikosoikeudellisesta vastuusta. Tilintarkastus 3/2010, 46-53

Horsmanheimo, P. (1998) Pitääkö tilintarkastajan paljastaa rikos? [verkkodokumentti] [viitattu 21.2.2016] Saatavilla: <http://www.taloussanomat.fi/arkisto/1998/08/08/pitaako-tilintarkastajan-paljastaa-rikos/199815029/12>

Horsmanheimo, P. (2005) Julkisuusmylly ja tilintarkastajan salassapitovelvollisuus. Tilintarkastus 6/2005, 8-18

Horsmanheimo, P., Kisanlahti, T., Steiner, M-J. (2007) Tilintarkastuslaki – Kommentaari. Helsinki, WSOYpro

Horsmanheimo, P. & Steiner, M-J. (2002) Tilintarkastus – asiakkaan opas. Helsinki. WSOY Lakititeto

Horsmanheimo, P. & Steiner, M-J. (2008) Tilintarkastus – asiakkaan opas. 2. uud. p. Helsinki. WSOYpro

Hälsström, M. (2007) Kirjoituksia talousrikoksesta: Kirjanpitäjän ja tilintarkastajan vastuusta talousrikoksissa. Helsingin hovioikeuden julkaisuja 2007

Jakobsson, N. (2010) Helsingin käräjäoikeus antoi tuomionsa Töölön Matkatoimisto Oy –asiassa [verkkodokumentti] [viitattu 15.4.2016] Saatavilla: <https://www.edilex.fi/uutiset/23314>

Keskusrikospoliisi (2015) Jalasjärven aikuiskoulutuskeskuksen juttu syyteharkintaan [verkkodokumentti] [viitattu 15.4.2016] Saatavilla: https://www.poliisi.fi/keskusrikospoliisi/tiedotteet/1/0/jalasjarven_aikuiskoulutuskeskuksen_juttu_syyteharkintaan_39504

KHT-yhdistys (2002) Tilintarkastus. Helsinki, KHT-Media Oy

KHT-yhdistys (2010) Tilintarkastajan rooli asiakasyrityksen taloudellisissa vaikeuksissa. Helsinki, KHT-Media Oy

Koponen, P. (2002) Tahallisuudesta talousrikoksissa. Teoksessa Hemmo, M. (toim.) Oikeustiede – Jurisprudentia XXXV:2002. Jyväskylä, Suomalainen Lakimiesyhdistys ry, 235–341

Koponen, P. (2008) Tilintarkastajan rikosoikeudellinen vastuu. Tilintarkastus 4/2008, 18-21

Lahti, R., Koponen, P. (2004) Uudistuva talousrikosoikeus. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja, Gummerus Kirjapaino Oy

Lahti, R., Koponen, P. (2007) Talousrikokset. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja, Gummerus Kirjapaino Oy

Laitinen, A., Virta, E. (1998) Talousrikokset – Teoria ja käytäntö. Poliisiammattikorkeakoulun julkaisuja, Espoo, Oy Edita Ab

Miettinen, A. (2013) Jippii-pomon piina on ohi. Helsingin Sanomat 16.6.2013 [verkkodokumentti] [viitattu 19.4.2016] Saatavilla: <http://www.hs.fi/sunnuntai/a1371265465489>

Mikkonen, A. (2013) Jippii oikeudenkäynti - Kidutus alkoi taas. Talouselämä 22.2.2013 [verkkodokumentti] [viitattu 19.4.2016] Saatavilla: <http://www.talouselama.fi/uutiset/kidutus-alkoi-taas-3435203>

Patentti- ja rekisterihallitus (2016) [verkkodokumentti] [viitattu 13.4.2016] Saatavilla: <https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta.html>

Poliisihallitus (2015) Poliisi saanut ennätysmäärän talousrikosjuttuja tutkittua – Rikoshyötyä saatu takaisin 20 miljoonaa euroa [verkkodokumentti] [viitattu 13.4.2016] Saatavilla:

http://poliisi.fi/tietoa_poliisista/tiedotteet/1/1/poliisi_saanut_ennatysmaaran_talousriko_sjuttuja_tutkittua_-_rikoshyotya_saatu_takaisin_20_miljoonaa_euroa_40447

Poliisihallitus (2015) Talousrikos ei ole vain yrityksen asia – vastuu myös henkilöillä euroa [verkkodokumentti] [viitattu 13.4.2016] Saatavilla: https://www.poliisi.fi/tietoa_poliisista/tiedotteet/1/1/talousrikos_ei_ole_vain_yrityksen_asia_-_vastuu_myos_henkiloilla_41936

Repo, S. (2014) Tekijäkumppanuus ja avunanto. Rikosoikeuden yleiset opit, Helsingin hovioikeuden julkaisuja, 264-277

Riistama, V. (1999) Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö. Helsinki, WSOY

Salomäenpää, M. (2015) JAKK-syyteharkinnassa lisätutkintapyyntö ministeriön raporteista. Yle Uutiset, [verkkodokumentti] [viitattu 19.4.2016] Saatavilla: http://www.intermin.fi/fi/turvallisuus/rikostorjunta/talousrikollisuus_ja_harmaa_talous

Sisäasiainministeriö (2015) Talousrikollisuus ja harmaa talous. [verkkodokumentti] [viitattu 22.2.2016] Saatavilla: http://www.intermin.fi/fi/turvallisuus/rikostorjunta/talousrikollisuus_ja_harmaa_talous

Suomen tilintarkastajat (2016) Hyvä tilintarkastustapa [verkkodokumentti] [viitattu 21.2.2016] Saatavilla: <http://www.suomentilintarkastajat.fi/yhdistys/hyva-tilintarkastustapa/mita-on-tilintarkastus/hyva-tilintarkastustapa>

Surakka, J. (2012) Hovioikeuden tuomio Töölön matkatoimistoa koskevassa asiassa [verkkodokumentti] [viitattu 15.4.2016] Saatavilla: <https://www.edilex.fi/uutiset/33664>

Tapani, J., Tolvanen, M. (2004) Rikosvastuu ja sen toteutuminen. Joensuu, Joensuun yliopistopaino.

Talvela, T. (1998) Joitakin havaintoja taloudellisen rikollisuuden kontrollin ongelmista.

Kirjoituksia talousrikollisuudesta I. Helsinki.

Tomperi, S. (2016) Tilintarkastus – Normeista käytäntöön. 3. uud. p. Helsinki, Edita Publishing Oy