

LAPPEENRANNAN TEKNILLINEN YLIOPISTO

Kauppätieteiden osasto

Kandidaatintutkielma

Laskentatoimi

TILINTARKASTAJAN KURINPIDOLLINEN VASTUU
AUDITOR'S DISCIPLINARY RESPONSIBILITY

30.11.2010

Tekijä: Mikko Halonen 0314274

Opponentti: Jani Käyhkö

Ohjaaja: Timo Alho

SISÄLLYSLUETTELO

1	JOHDANTO.....	1
1.1	Tutkimuksen tausta	1
1.2	Tutkimusongelma ja tavoitteet.....	3
1.3	Rajaukset.....	4
1.4	Aikaisemmat tutkimukset	5
1.5	Tutkimuksen rakenne	6
2	LAKISÄÄTEINEN TILINTARKASTUS	8
2.1	Tilintarkastuksen määritelmä	8
2.2	Tilintarkastusvelvollisuus	9
2.3	Tilintarkastajalle asetetut vaatimukset	10
2.4	Tilintarkastajien hyväksyminen	12
2.5	Tilintarkastuslaki	13
2.6	Euroopan yhteisöjen säädökset.....	13
3	TILINTARKASTAJAN KURINPIDOLLINEN VASTUU	15
3.1	Toimielimet ja niiden tehtävät	15
3.1.1	Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta (TILA)	15
3.1.2	Valtiontilintarkastuslautakunta (VALA)	18
3.1.3	Alueellisten kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat (TIVA)	19
3.2	Kurinpidollinen vastuu	20
3.2.1	Hyvä tilintarkastustapa	20
3.2.2	Sanktiot ja rangaistukset.....	22

3.2.3	Varoitus ja huomautus	23
3.2.4	Hyväksymisen peruuttaminen.....	24
3.2.5	Vastuun jakautuminen	25
3.2.6	Kurinpäällöisen vastuun kytkeytyminen muihin vastuuperusteisiin	26
4	VALVONTAELINTEN RATKAISUJA	28
4.1	Tilintarkastajista tehtyjen kanteluiden syyt.....	29
4.2	Kanteluiden määrä ja laatu.....	30
4.3	TILA:n ja VALA:n ratkaisut ja toimenpiteet	34
5	YHTEENVETO	39
	LÄHDELUETTELO	41

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen tausta

Tilintarkastuksen taustalla on tilintekovelvollisuus, joka perustuu joko lakiin tai sopimukseen. Suomessa tilintarkastuslaki on suhteellisen uutta lainsäädäntöä, sillä ensimmäinen kansallinen tilintarkastuslaki ja -asetus säädettiin Suomessa vasta vuonna 1994. Lailla pyrittiin lisäämään suomalaisen tilintarkastusjärjestelmän uskottavuutta ja näin parantamaan tilinpäätöstietojen luotettavuutta. Uudistuksen tavoitteena oli myös lisätä tilinpäätösinformaation yhdenmukaisuutta.

Ennen varsinaista tilintarkastuslakia tilintarkastusta ei ollut Suomessa säädelty pitkään aikaan, sillä ensimmäiset laintasoiset säännökset tulivat voimaan osuuskuntalaissa vuonna 1955. Osakeyhtiön tilintarkastusta koskevat säännökset tulivat voimaan vuoden 1978 osakeyhtiölaissa. KHT-tilintarkastajia (Keskuskauppakamarin hyväksymää tilintarkastajia) on hyväksytty jo vuodesta 1925 alkaen ja HTM-tilintarkastajia (kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja, ”hyväksytty tilimies”) on hyväksytty vuodesta 1950 lähtien. Tilintarkastusyhteisöjä on hyväksytty vuodesta 1983 alkaen. (Horsmanheimo, P. & Steiner, M-L. 2008. 125–126)

Tilintarkastuslaki on yleislaki, mikä tarkoittaa sitä, että se väistyy, jos jossakin erikoislaissa toisin määrätään. Usein erikoislait sisältävät tilintarkastuslakia täydentäviä säännöksiä. Suomen nykyinen tilintarkastuslaki astui voimaan 1. heinäkuuta 2007. Lain uudistaminen vaikutti 25 muuhun lakiin. Ennen lakiuudistusta myös muissa tilintarkastajan työssään tarvitsemissa laeissa oli tapahtunut muutoksia, jotka vaikuttivat tilintarkastajien työhön. Uusi kirjanpitolaki astui voimaan vuonna 1997 ja uusi osakeyhtiölaki vuonna 2006. Näiden lisäksi verolakien ja verotuskäytäntöjen muuttuminen ovat vaikuttaneet tilintarkastajan työhön. (Horsmanheimo, P. & Steiner, M-L. 2008, 127)

Yksi keskeisimmistä tilintarkastajan työhön vaikuttaneista uudistuksista oli kirjanpitolain uudistaminen vastaamaan kansainvälisiä standardeja. Listattujen yritysten velvollisuudeksi muodostui konsernitilinpäätöksen laatiminen IFRS-standardeja (International financial reporting standards) noudattaen. Ensimmäiset tällaiset konsernitilinpäätökset laadittiin vuonna 2005. Mähösen mukaan IFRS-standardien rooli tulee koko ajan kasvamaan tulevaisuudessa erityisesti kirjanpitolainsäädännön tulkinnassa (Mähönen, J. 2009, 456). Kansallisesta muutostarpeesta lähtöisin olevia muutoksia lakiin tuli esimerkiksi lain soveltamisalaan, pienten yhteisöjen tilintarkastukseen sekä rangaistusseuraamuksiin liittyvissä asioissa (Blumme, N. 2008, 35).

Eräs tilintarkastuslain muutoksista oli kansainvälistymisen lisääntyminen. Euroopan unionissa hyväksytyt kansainväliset ISA-tilintarkastusstandardit (International Standards on Auditing) tulivat pakollisiksi Suomessa. Aikaisemmassa laissa niiden noudattamista arvioitiin ainoastaan osana hyvää tilintarkastustapaa, jonka noudattaminen oli puolestaan tärkein velvollisuus edellisen lain aikana. Muutoksen tarkoituksena oli yhtenäistää Suomen tilintarkastuslakia vastaamaan eurooppalaista lakia. Pyrkimyksenä oli helpottaa muun muassa tilintarkastuskertomusten vertailtavuutta eri maissa. Muita keskeisiä muutoksia olivat maallikkotilintarkastuksen lopettaminen vuoden 2011 loppuun mennessä ja pienten kirjanpitovelvollisten vapauttaminen tilintarkastusvelvollisuudesta. (Horsmanheimo, P. & Steiner, M-L. 2008, 133–138)

Uuden lain mukaan tilintarkastajan saa jättää valitsematta tietyin edellytyksin. Lakimuutoksen tavoitteena oli parantaa lakisääteisen tilintarkastuksen laatua. Vapaaehtoinen tilintarkastus parantaa informaation laatua ja lisää muiden sidosryhmien ja johdon luottamusta taloudellista informaatiota kohtaan. (Länsiluoto, A. & Mäki-Pirilä, J. 2010, 27). Tilintarkastajien valvonta tehostui ja kansainvälistyi, myös rikosvastuu laajentui entisestään. Lain valmistelussa mukana ollut HTM-tilintarkastaja Ossi A. Saarinen toteaa, että lakimuutoksella saatiin paljon hyvää aikaan, mutta esimerkiksi valvontasäännökset jäivät hieman keskeneräiseksi (Hyvönen, A. 2009a, 26).

Tilintarkastuslain lisäksi tilintarkastajan työhön vaikuttavat erityisesti kirjanpitolaki, yhteisölaite sekä tilintarkastajia valvovien elinten lausunnot ja ohjeet. Tilintarkastuslaissa on säädetty tilintarkastajien valvonnasta ja korvausvelvollisuudesta. Työ- ja elinkeinoministeriön sekä kauppakamarilaitoksen tehtävänä on tilintarkastuslain mukaiset ohjaus-, valvonta- ja kehittämistehtävät. Valtion tilintarkastuslautakunnan (VALA) velvollisuuksiin kuuluu tilintarkastuksen yleinen ohjaus, kehittäminen ja valvonta. Tilintarkastajien hyväksymisestä ja hyväksytyjen tilintarkastajien valvontaan liittyvästä ohjauksesta ja kehittämisestä huolehtii Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta (TILA). Alueellisten kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat (TIVA) valvovat HTM-tilintarkastajia ja HTM-yhteisöjä.

1.2 Tutkimusongelma ja tavoitteet

Tilintarkastajilta vaaditaan jatkuvasti enemmän ammatillista ja lainsäädännöllistä osaamista säännösten tiukentumisen ja lisääntymisen myötä. Tilintarkastajalle syntyy vastuuseuraamuksia, mikäli hänen olisi pitänyt huomata virhe tai puute tilintarkastushetkellä. Tämän tutkielman päätutkimusongelma on:

- selvittää, millaista on tilintarkastajan kurinpidollinen vastuu lakisääteisessä tilintarkastuksessa.

Tavoitteena on selvittää kokonaisuutena tilintarkastajan kurinpidollista vastuuta lakisääteisessä tilintarkastuksessa ja kuinka tällainen vastuu voi realisoitua käytännössä. Valvontaelimien ratkaisuihin pyritään selvittämään, millaisia kurinpidollisia toimia Suomessa eniten käytetään ja kuinka usein näihin turvaututaan. Lisäksi selvitetään muutosten taustaa, mikäli määrissä huomataan voimakasta kasvua tai vähentymistä jonkun kurinpidollisen vastuuseuraamuksen kohdalla.

Tutkimusongelman ratkaisemiseen pyritään perehtymällä yleisesti tilintarkastuksen käsitteeseen. Tilintarkastajan työtehtävistä keskitytään raportointiin ja muihin lakisääteisiin tehtäviin. Tavoitteena on selvittää tilintarkastusdokumentaation ja -evidenssin yhteyttä tilintarkastajan vastuuseen. Tilintarkastajan kolmesta vastuualueesta keskitytään erityisesti kurinpidolliseen vastuuseen, jota tutkittaessa perehdytään mahdollisuuksien rajoissa Keskuskauppakamarin (TILA) ja Valtion tilintarkastuslautakunnan (VALA) päätöksiin. Muiden valvovien elinten tilintarkastajille suunnattuja ohjeita ja päätöksiä käytetään tutkielmassa tarpeen mukaan.

1.3 Rajaukset

Tutkimus rajataan koskemaan tilintarkastajan vastuuta lakisääteisessä tilintarkastuksessa eli kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tarkastusta. Tilintarkastajan muihin lakisääteisiin tehtäviin ei oteta kantaa, mutta niihin viitataan tarpeen mukaan. Tutkielmassa keskitytään ainoastaan KHT- ja HTM-tilintarkastajiin, sillä maallikkotilintarkastuksen on määrä loppua vuoden 2011 loppuun mennessä. Tilintarkastusinstituutio perustuu ensisijaisesti kansalliseen kulttuuriin ja sääntelyyn, minkä vuoksi eri maiden tilintarkastusinstituutiot eroavat toisistaan. Tästä huolimatta erityisesti Euroopan unionin jäsenmaat pyrkivät yhtenäistämään tilintarkastusta koskevia säännöksiä direktiivien mukaisiksi. Tutkielmassa aihe rajataan koskemaan ainoastaan tilintarkastajan kurinpidollista vastuuta Suomessa, sillä tämän tutkielman rajoissa ei ole mahdollista laajempaan maantieteelliseen otantaan.

Tilintarkastusvelvollisuus koskee Suomessa kirjanpitovelvollisia yhteisöjä ja säätiöitä. Tilintarkastuslaki ei koske julkisyhteisöjä, sillä niiden tilintarkastusta säätelevät omat erityislait (Tomperi, S. 2009, 15–16). Pienten yhteisöjen ei tarvitse valita tilintarkastajaa, mikäli tietyt ehdot täyttyvät. Tässä tutkielmassa keskitytään sekä listattuihin että listaamattomiin yrityksiin, sillä molemmissa näistä tilintarkastajalle voi seurata kurinpidollisia vastuuseuraamuksia huolimattoman työn perusteella. Tätä tukee myös KHT-tilintarkastaja Joakim Rehnin mielipide, jonka mukaan tilintarkastuksen tulisi aina olla samansisältöinen riippumatta siitä, onko tarkastuksen kohteena listattu vai listaamaton yhtiö (Rehn, J. 2009, 36). Toimialakohtaisia

rajoituksia ei tehdä, sillä se rajaisi aihealueen liian suppeaksi ja mahdollistaisi kenties väärät johtopäätökset kurinpidollisista vastuukysymyksistä.

Tilintarkastajan vastuu jaetaan kolmeen osa-alueeseen: kurinpidolliseen, vahingonkorvaus- ja rikosoikeudelliseen vastuuseen. Tämän tutkielman laajuuden rajoissa ei ole mahdollista perehtyä syvällisesti kaikkiin näistä vastuualueista. Tilintarkastajan kurinpidollista vastuuta on tutkinut muun muassa Hanna Virtanen vuonna 2008 valmistuneessa pro gradu -tutkielmassaan Tilintarkastajan kurinpidollinen vastuu: TILA:n lausunnot 1990–2006. Pro gradu -tutkielmassaan Virtanen on tutkinut tilintarkastajan kurinpidollista vastuuta ensin teoreettiselta kannalta. Empiirisenä osa-alueena hänen tutkielmassa on käsitelty TILA:n lausuntoja ja lausuntomäärien muutoksia.

Tutkimus toteutetaan aikaisempaan alan kirjallisuuteen perustuvalla aineistolla sekä tilintarkastuslain säännösten avulla. TILA:n lausuntoja ja ratkaisuja käytetään havainnollistamaan kurinpidollisen vastuun realisoitumista. Tutkimus on pääsääntöisesti teoreettinen tutkimus, mutta kvalitatiivisen tutkimuksen ominaisuuksia siihen tuovat TILA:n ja VALA:n ratkaisut ja erityisesti niiden määrien analysoiminen. Mikäli joissakin kurinpidollisen menettelyn sanktioissa havaitaan suuria poikkeamia aikaisempiin vuosiin verrattuna, pyritään niiden lisääntymistä tai vähentymistä selittämään sekä pohtimaan syitä poikkeamiin. Kvalitatiivisen tutkimuksen tavoitteena on tutkia kohdetta mahdollisimman kokonaisvaltaisesti. Tarkoituksena on kuvata kurinpidollisten toimenpiteiden luonnetta ja tarvetta ottaa annetut rangaistukset huomioon tulkittaessa ja selitettäessä niiden merkitystä osana tilintarkastustoimintaa. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara, s. 156)

1.4 Aikaisemmat tutkimukset

Lili-Anne Kihn ja Janne Nurmela tutkivat tilintarkastajan vastuusta tehtyjä artikkeleita tutkimuksessaan Tilintarkastajan vastuu ammattilehtikirjoittelun näkökulmasta vuosina 1998–2007. Tutkimuksen mukaan ammattilehtikirjoittelu oli vilkasta koko

tarkastellun ajanjakson ajan. Tilintarkastajan vastuun laajuus ja rajat olivat käsiteltyin aihealue suomalaisissa lehtiartikkeleissa. Suurin osa tilintarkastajan vastuun laajuudesta koskevista artikkeleista puolsi tilintarkastajan vastuun rajoittamista. Vastuunjako oli toinen aihealue, josta on kirjoitettu paljon tarkasteltuna ajankohtana. Lisäksi tilintarkastajan vastuu talousrikollisuuden torjumisessa oli yksi kirjoitetuimmista aihealueista. (Heiskanen, J., Kihn, L-A. & Näsi, S. 2009, 94–103)

Lappeenrannan teknillisessä yliopistossa tilintarkastajan vastuuta on Hanna Virtasen lisäksi tutkinut muun muassa Kimmo Turunen pro gradu -tutkielmassaan Tilintarkastajan vastuu osakeyhtiössä (Turunen, K. 2004). Kansainvälisesti tilintarkastajan vastuuta on tutkinut muun muassa Ivo Blij, joka tutki Hollannin ja Saksan eroja tilintarkastajien kurinpidollisissa asioissa (Blij, I. 1998). William Shafer puolestaan on tutkinut tilintarkastajien käsitystä siitä, millaisen rangaistuksen ja millä todennäköisyydellä sen voi saada, kun tilintarkastaja on asiakkaan painostuksesta antanut epäpätevän lausunnon tileistä (Shafer, W. 2001). Philip Smith on tutkinut tilintarkastajan vahingonkorvausvastuuta Wigginsin skandaalin yhteydessä (Smith, P. 2006).

1.5 Tutkimuksen rakenne

Tutkielman toisessa kappaleessa perehdytään lakisääteiseen tilintarkastukseen. Kappaleessa selvitetään tilintarkastuksen määritelmää yleisesti ja tilintarkastusvelvollisuuden määritelmää. Lisäksi selvitetään tilintarkastajien hyväksymismenettelyt sekä tilintarkastajille asetettuja vaatimuksia. Tilintarkastuslaista kerrotaan yleistä taustatietoa. Kolmannessa kappaleessa keskitytään tilintarkastajan kurinpidolliseen vastuuseen sekä tilintarkastuksen ohjaukseen, kehittämiseen ja valvontaan. Kappaleessa perehdytään tilintarkastukseen vaikuttaviin toimielimiin ja niiden tehtäviin. Kurinpidollisen vastuun osalta kappaleessa selvitetään, millaista on hyvä tilintarkastustapa. Tilintarkastajaan kohdistuvista sanktioista perehdytään kurinpidolliseen vastuuseen liittyviin

vastuuseuraamuksiin. Näitä seuraamuksia ovat huomautus, varoitus ja hyväksymisen peruuttaminen.

Neljännessä kappaleessa käydään läpi valvontaelinten ratkaisuja syventymällä tilintarkastajista tehtyihin kanteluihin. Valvontaelinten ratkaisuista selvitetään, miksi tilintarkastajista on kanneltu. Tavoitteena on selvittää myös, kuinka paljon kanteluita on tehty ja ovatko ne aiheuttaneet toimenpiteitä. Lisäksi selvitetään, millaisia toimenpiteitä ne ovat TILA:ssa ja VALA:ssa aiheuttaneet. Tutkielman viidennessä kappaleessa suoritetaan yhteenveto tutkimuksen tuloksista.

2 LAKISÄÄTEINEN TILINTARKASTUS

Tilintarkastuksesta säädetään tilintarkastuslaissa, joka on yleislaki. Tilintarkastuslaki määrittää tilintarkastuksen sisältävän yhteisön ja säätiön tilikauden kirjanpidon ja tilinpäätöksen, toimintakertomuksen sekä hallinnon tarkastuksen. Usein tätä tilintarkastajan ydintehtävää nimitetään lakisääteiseksi tilintarkastukseksi, joka muodostuu kaikista tehtävistä, joita tilintarkastajan on tehtävä ennen kuin hän voi antaa tilintarkastuskertomuksen tai muita laissa säädettyjä tilintarkastajan raportteja.

2.1 Tilintarkastuksen määritelmä

Tilintarkastus on tilien tutkimista sekä niistä lausunnon antamista sellaiselta ihmiseltä, joka ei ole ollut osallisena yrityksen toimintaan (Columbia Electronic Encyclopedia, 2010). Tilintarkastuksen taustalla on tilintekovelvollisuus eli joku on joko lakisääteisesti tai sopimuksen perusteella velvollinen toimimaan toisen osapuolen hyväksymällä tavalla ja tekemään tälle tiliä toimistaan. Alkuperäisen ISA-standardin mukaan tilintarkastuksen tavoitteena on se, että tilintarkastaja voi antaa lausunnon siitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti.

Suomessa KHT-yhdistyksen tilintarkastusstandardien mukaan ”tilintarkastuksen tavoitteena on se, että tilintarkastaja voi antaa lausunnon siitä, onko tilinpäätös (ja toimintakertomus sekä muut lain mukaan tilinpäätökseen liitettäväksi ja tilintarkastuksen piiriin luettavat asiakirjat) kaikilta olennaisilta osin laadittu voimassa olevan säännösten mukaisesti ja siitä, antaako tilinpäätös (ja toimintakertomus) kirjanpitolaissa tarkoitetulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot tarkastuskohteen

toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (oikea ja riittävä kuva). Tilintarkastajan tulee suorittaa myös hallinnon tarkastus ja antaa lausunto siitä.” (KHT-yhdistys. 2009, 150)

2.2 Tilintarkastusvelvollisuus

Tilintarkastuslaki sääntelee tilintarkastusvelvollisuutta ja sitä, missä kirjanpitovelvollisissa yhteisöissä täytyy valita tilintarkastaja. Tilintarkastuslain lisäksi myös muissa laeissa voidaan määrätä tilintarkastajan valinnasta. Tilintarkastuslaki lähtee siitä periaatteesta, että yhteisössä ja säätiössä on valittava tilintarkastaja sekä suoritettava lakisääteinen tilintarkastus. Poikkeuksen tähän sääntöön tekevät pienet yritykset. Lain mukaan yhteisön päätösvaltaa käyttävät omistajat voivat päättää tilintarkastajan valitsematta jättämisestä, jos kahtena peräkkäisenä tilikautena on täytynyt enintään yksi seuraavista ehdoista:

- taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa
- liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa
- palveluksessa yli kolme henkilöä.

Sääntelyn mukaan yhteisön on pystyttävä osoittamaan, ettei se ylitä vähintään kahta kriteeriä.

Kirjanpitovelvollisen yhteisön yhtiöjärjestyksessä, yhtiösopimuksessa tai säännöissä voidaan määrätä tilintarkastajan valitsemisesta. Tällöin määräystä on noudatettava, vaikka tilintarkastuslain edellä mainitut raja-arvot eivät ylittyisikään. Jos yhtiöjärjestyksessä, yhtiösopimuksessa tai säännöissä on tilintarkastajan valinnasta velvoittava säännös, täytyy niitä muuttaa ennen kuin tilintarkastusvelvollisuudesta voidaan vapautua. Yhteisön tai säätiön säännöt voivat määrätä useamman tilintarkastajan valinnasta kuin laki edellyttää.

Erityislainsäädännöissä saatetaan määrätä tilintarkastajan valinnasta. Säätiölain mukaan tilintarkastus on säätiöille aina pakollinen, eivätkä edes pienet säätiöt voi vapautua siitä. Tilintarkastaja on aina valittava, jos yhteisön pääasiallisena toimialana on arvopapereiden omistaminen ja hallinta. Yksityiset elinkeinonharjoittajat ja maatalousyrittäjät voivat jättää tilintarkastajan valitsematta. Julkisyhteisöt, esimerkiksi valtio ja kunnat, ovat kirjanpitolain mukaisen kirjanpitovelvollisuuden ja tilintarkastuslain mukaisen tilintarkastusvelvollisuuden ulkopuolella. Julkisen kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön tilintarkastajista vähintään yhden on oltava KHT-tilintarkastaja.

2.3 Tilintarkastajalle asetetut vaatimukset

Tilintarkastajalle asetetut kelpoisuusvaatimukset voidaan jakaa kahteen luokkaan, yleisiin kelpoisuusvaatimuksiin ja erityisiin kelpoisuusvaatimuksiin. Yleiset kelpoisuusvaatimukset on kaikkien tilintarkastajien täytettävä kaikissa tarkastuskohteissa. Vastaavasti erityiset kelpoisuusvaatimukset on täytettävä vain tietynlaisissa tilintarkastuskohteissa, esimerkiksi tietyn kokorajan ylittävien yhteisöjen ja säätiöiden on valittava KHT-tilintarkastaja. Vaikka tilintarkastajan päätehtävänä on varmistaa tilinpäätöksen oikeellisuus, on tilintarkastajan kuitenkin ymmärrettävä myös yritystoimintaan liittyviä riskejä ja mahdollisuuksia sekä yrityksen ansaintalogiikkaa (Forssell, J. 2010, 8-9).

Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajana voi toimia ainoastaan hyväksytty luonnollinen henkilö tai tilintarkastusyhteisö. Tilintarkastajana ei saa toimia henkilö, joka on toiminnallaan osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään. Tilintarkastajan toimintakelpoisuutta ei saa olla rajoitettu, hän ei saa olla vajaavaltainen, eikä konkurssissa tai liiketoimintakiellossa. Mikäli tällainen henkilö on kuitenkin valittu tilintarkastajaksi, voi kuka tahansa vaatia lääninhallitusta

määräämään toisen tilintarkastajan tällaisen henkilön tilalle. Tilintarkastaja ei myöskään saa harjoittaa muuta toimintaa, joka voisi vaarantaa tarkastuksen suorittamisen.

Tilintarkastajaa velvoittavat myös ammattieettiset periaatteet, joiden mukaan tilintarkastustehtävä on suoritettava ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen. Tilintarkastajan tulee ylläpitää ammattitaitoaan ja noudattaa hyvää tilintarkastustapaa työssään. Hänen tulee suorittaa tarpeeksi riittävän vaativia tehtäviä. Ammattitaidon ylläpitämiseen voidaan lukea myös esimerkiksi HTM-yhdistyksen järjestämät koulutukset sekä alan lehtiin ja uusiin kirjoihin perehtyminen. Ammattitaito kehittyy vuosien saatossa työtä tekemällä, mutta myös asiantuntijoiden käyttämisen osaaminen on osa tilintarkastajan ammattitaitoa. Tilintarkastajalla ja hänen käyttämillään apulaisilla on täysi salassapitovelvollisuus tilintarkastuksessa esiin tulleista asioista, ellei kyse ole julkisesti saatavilla olevista tiedoista. (Hyvönen, A. 2009b, 26–27)

Tilintarkastajan tulee olla riippumaton kohteestaan. Riippumattomuus voi vaarantua, jos tilintarkastajalla on taloudellisia tai muita etuuksia yhteisössä tai jos tarkastettavana on hänen oma toimintansa. Riippumattomuus voi vaarantua myös, mikäli tilintarkastaja toimii oikeudenkäynnissä yhteisön puolesta tai sitä vastaan. Tilintarkastajan riippumattomuus vaarantuu, jos hänellä on läheinen suhde yhteisön johtoon kuuluvaan henkilöön tai mikäli tilintarkastajaa painostetaan. Tilintarkastajan esteellisyyssäännöksillä on täsmennetty tilintarkastajan riippumattomuudesta annettuja määräyksiä. Tilintarkastajan riippumattomuudella tarkoitetaan myös sitä, että hän voi toimeksiantonsa rajoissa päättää itse suoritettavat toimenpiteet ja niiden laajuuden.

2.4 Tilintarkastajien hyväksyminen

Tilintarkastajalla tarkoitetaan tilintarkastuslaissa hyväksyttyä henkilöä tai tilintarkastusyriytystä, joka on laissa oikeutettu tekemään tilintarkastuksia. Näitä hyväksyttyjä tilintarkastajia on Suomessa neljää eri tyyppiä: KHT-tilintarkastajia ja KHT-yhteisöjä sekä HTM-tilintarkastajia ja HTM-yhteisöjä. Edellä mainittujen lisäksi on olemassa myös julkishallinnon tilintarkastajia eli JHTT-tilintarkastajia. He toimivat yleensä valtion ja kuntien tilintarkastajina. JHHT-tilintarkastajat ja JHTT-yhteisöt eivät ole kuitenkaan tilintarkastuslain mukaan hyväksyttyjä tilintarkastajia, vaan niistä säädetään laissa julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista. Kun tilintarkastuslain mukainen siirtymäkausi päättyy 31.12.2011, tulee hyväksytyin tilintarkastajan käsite tarpeettomaksi. Maallikkotilintarkastus päättyy tuolloin ja tilintarkastajana voi toimia ainoastaan hyväksytty tilintarkastaja. (Halonen, K. & Steiner, M-L. 2010, 23)

Tilintarkastuslaissa säädetään KHT- ja HTM-tilintarkastajien ja -yhteisöjen hyväksymismenettelyistä. KHT- ja HTM-tilintarkastajaksi pyrkivän on täytettävä kaikki laissa asetetut hyväksymisvaatimukset ennen kuin hänet voidaan hyväksyä tilintarkastajaksi. Yleisten vaatimusten mukaan hakijan on oltava luonnollinen henkilö, joka on sopiva tilintarkastajan tehtävään. Hakija ei saa olla konkurssissa, liiketoimintakiellossa, eikä hakijan toimintakelpoisuutta saa olla rajoitettu. Hakija ei saa harjoittaa toimintaa, joka on omiaan vaarantamaan tilintarkastuksen tarkoituksen.

Perustutkintoa koskevien vaatimusten mukaan KHT-tilintarkastajalla on oltava vähintään ylempi korkeakoulututkinto ja HTM-tilintarkastajalla vähintään alempi korkeakoulututkinto. Nämä ovat pääsääntöjä, mutta niistä voidaan poiketa tietyin edellytyksin. Hakijalla on oltava sisällöltään ja laajuudeltaan riittävät opinnot tilintarkastuksesta ja laskentatoimesta, oikeustieteestä ja muista kauppa- ja taloustieteistä. Lisäksi edellytetään työkokemusta tilintarkastuksesta ja laskentatoimesta, molemmista vähintään kolmea vuotta. Saadaksean tutkinnon

täytyy hyväksytyn tilintarkastajan suorittaa joko KHT- tai HTM-tutkinto hyväksytysti. Lopuksi vaaditaan vielä vakuutuksen antamista oikeudelle. Tilintarkastuslain mukaan KHT- ja HTM-tilintarkastajan hyväksyminen lakkaa sen kalenterivuoden päättyessä, jona tilintarkastaja täyttää 70 vuotta. (Halonen, K. & Steiner, M-L. 2010, 23–24).

2.5 Tilintarkastuslaki

Suomen nykyinen tilintarkastuslaki tuli voimaan 1. heinäkuuta 2007. Se kumosi aiemmin voimassa olleen, vuonna 1994 asetetun tilintarkastuslain. Tuo laki oli Suomen ensimmäinen virallinen tilintarkastuslaki. Suomen laissa säännöksiä tilintarkastuksesta on ollut vuoden 1955 osuuskuntalaista lähtien. Vuoden 1978 osakeyhtiölaissa oli niin ikään tilintarkastusta koskevia säännöksiä, jotka koskivat osakeyhtiön tilintarkastusta.

Tilintarkastuslaki on yleislaki eli se väistyy, mikäli muualla laissa säädetään toisin. Tilintarkastuslain alussa on tilintarkastajien ja heidän asiakkaidensa käyttämiä pykäläitä, kun taas enimmäkseen viranomaisten tarvitsemia hallinnollisia säännöksiä löytyy lain loppupuolelta. Tilintarkastuslaki sisältää yhteisöoikeudellisia ja hallinto-oikeudellisia säännöksiä. Yhteisöoikeudellisesta säännöksestä esimerkkinä voidaan mainita tilintarkastusvelvollisuutta koskeva säännös ja hallinto-oikeudellisesta tilintarkastajan hyväksymistä koskevat säännökset. Tilintarkastuslaki sääntelee oikeutta tilintarkastajan ammatin harjoittamiseen. Tilintarkastuslaki sisältää rangaistussäännöksiä ja näin ollen sillä on rikosoikeudellista sisältöä. Laissa on myös vahingonkorvaussäännös.

2.6 Euroopan yhteisöjen säädökset

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivit sääntelevät pääsääntöisesti Euroopan yhteisöjä, joiden tilintarkastus- ja tilinpäätösdirektiivit ovat merkittävästi vaikuttaneet

Suomen tilinpäätös- ja kirjanpitolainsäädäntöön. Tilintarkastusinstituutio perustuu pitkälti kansalliseen kulttuuriin, minkä vuoksi eri maiden tilintarkastusinstituutiot poikkeavat toisistaan. Euroopan Unionin jäsenvaltiot pyrkivät kuitenkin yhtenäistämään tilintarkastusta koskevia säännöksiään vastaamaan direktiivejä.

Euroopan Unionin tilintarkastusta koskevia yleisiä säännöksiä on neljännessä, seitsemännessä ja kahdeksannessa yhtiöoikeudellisessa direktiivissä. Näistä neljäs direktiivi koskee yhtiömuodoltaan osakeyhtiö- ja kommandiittiyhtiömuotoisten yritysten tilinpäätöksen laatimista. Direktiivissä säädetään yhtiön vuositilinpäätöksen laadinnasta, sisällöstä ja julkistamisesta. Yhtiön tilinpäätöksen tilintarkastusta koskeva vaatimus sisältyy myös tähän direktiiviin. Seitsemännessä yhtiöoikeudellisessa direktiivissä käsitellään konsernitilinpäätöstä. Sen tavoitteena on varmistaa tulosta ja taloudellista asemaa koskevien tietojen huomioon ottaminen konserniin kuuluvien yritysten osalta. (Horsmanheimo, P. & Steiner, M-L. 2008, 139–140)

Kahdeksas yhtiöoikeudellinen direktiivi eli tilintarkastusdirektiivi käsittelee lakisääteistä tilintarkastusta. Tilintarkastuksen kannalta sitä voidaan pitää tärkeimpänä Euroopan yhteisöjen säädöksistä. Direktiivi sääntelee tilintarkastajien hyväksymismenettelyä, tehtäviä, ammattietiikkaa, riippumattomuutta sekä laadunvalvontaa koskevia tehtäviä. Sen tavoitteena on varmistaa tilinpäätösten uskottavuus ja luotettavuus. Tilintarkastuksessa on noudatettava yhteisössä sovellettaviksi hyväksytyjä tilintarkastusstandardeja. Nämä standardit ovat laintasoista sääntelyä, kun ne on hyväksytty Euroopan Unionissa. Jäsenvaltioiden kansallisessa lainsäädännössä voidaan määrätä direktiiviä tiukemmista vaatimuksista, ellei direktiivin säännöksissä edellytetä muuta. (Horsmanheimo, P. & Steiner, M-L. 2008, 133)

3 TILINTARKASTAJAN KURINPIDOLLINEN VASTUU

3.1 Toimielimet ja niiden tehtävät

Tilintarkastajan tulee suorittaa työnsä lakia ja hyvää tilinpäätöstapaa noudattaen. Tilintarkastajan on tarvittaessa pystyttävä todistamaan toimineensa riittävän huolellisesti. Tilintarkastajien ammattiryhmän uskottavuuden tulee säilyä ja sidosryhmien täytyy pystyä luottamaan tilintarkastajan työn laatuun. Mitä enemmän ja mitä laadukkaampaa evidenssiä tilintarkastajalla on työssään tekemistä päätelmistä, sitä enemmän tarkastuksen tulokseen voidaan luottaa. Yhä avoimempi tiedottaminen ei välttämättä edes vaikuttaisi nykyisiin vastuusuhteisiin. Voidaan ajatella, että tilintarkastajan vastuu pienenesi, mikäli tiedottamisesta tehtäisiin vielä nykyistäkin avoimempaa. Tämä olisi erityisesti sijoittajille mieleinen uudistus. (Remes, M. 2010a, 9)

Riippumattomat toimielimet valvovat tilintarkastusta, mikä lisää tilintarkastuksen uskottavuutta sidosryhmien ja ulkopuolisten näkökulmasta. Tilintarkastuslain mukaisista ohjaus-, valvonta- ja kehittämistehtävistä huolehtivat työ- ja elinkeinoministeriö sekä kauppakamarilaitos. Lisäksi valtiovarainministeriön toimialaan kuuluva julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunta (JHTT-lautakunta) edistää tilintarkastuksen laatua. (Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry 2006, 14).

3.1.1 Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta (TILA)

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta muodostuu puheenjohtajasta, varapuheenjohtajasta ja kahdestatoista muusta jäsenestä. Muilla jäsenillä on oltava henkilökohtainen varajäsen. Kaikkien edellä mainittujen sekä TILA:n sihteerin tulee

olla hyvin perehtyneitä tilintarkastukseen. Kauppa- ja teollisuusministeriö määrää TILA:n puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan sekä kolme jäsentä ja näiden varajäsenet kolmeksi vuodeksi kerrallaan. Keskuskauppakamarin valtuuskunta valitsee loput jäsenet, joista kolmella on oltava asiantuntemusta tilintarkastusalan tutkimus- ja opetustoiminnasta sekä alan oikeudellista asiantuntemusta. Kolmella on oltava elinkeinoelämän asiantuntemusta ja kahden tulee edustaa KHT- ja HTM-tilintarkastajia.

KHT- tai HTM-tilintarkastajaa ei saada valita puheenjohtajan tai varapuheenjohtajan tehtäviin. TILA:n jäsenistä enemmistön on oltava muita kuin hyväksytyjä tilintarkastajia. Kaikkia TILA:n jäseniä ei tarvitse valita samaan aikaan, vaan kolmen vuoden välein voi olla erovuorossa eri henkilöt. Saman henkilön valintaa ei ole rajoitettu. TILA:n puheenjohtaja, varapuheenjohtaja, jäsenet, varajäsenet ja sihteerit ovat julkisen vallan käyttäjinä samanlaisessa rikosoikeudellisessa ja vahingonkorvausvastuussa kuin valtion virkamiehet.

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan tehtävät on määritelty tilintarkastuslaissa. Sen tehtävänä on tilintarkastajien hyväksymiseen ja hyväksytyjen tilintarkastajien valvontaan liittyvä ohjaus ja kehittäminen. TILA:lla on näiden lisäksi myös muita tehtäviä. Tilintarkastuslaissa ei määritellä tarkkoja ohjeita siitä, kuinka TILA:n tulisi suorittaa tehtäviään, vaan se voi itsenäisesti valita tilanteeseen sopivimmat toimintatavat.

TILA:n valvontatehtäviä ovat:

- tilintarkastajien ammattitaidon ja muiden hyväksymisen edellytysten säilymisen valvonta
- tilintarkastajien toiminnan valvonta
- tilintarkastajien laadunvarmistuksen valvonta

- kansainvälinen valvontayhteistyö

TILA:n valvontatehtävät muodostuvat ennakoivasta valvonnasta sekä jälkikäteisvalvonnasta. Ennakoivalla valvonnalla pyritään varmistamaan tilintarkastuslain noudattaminen. Jatkuvan koulutuksen järjestäminen on eräs keino edistää tavoitteeseen pääsyä. Ossi A. Saarisen mukaan alan tapaamiset ovat yksi hyvä tapa ylläpitää asiantuntemustaan ja verkostoitua. Niissä voi kuulla toisen mielipiteen luottamuksellisesti, sillä kahdenkeskisissä neuvonpidoissa molempia sitoo vaitiolovelvollisuus (Hyvönen, A. 2009a, 26). Jälkikäteisvalvonnassa selvitetään tilintarkastajan toimintaa jälkikäteen, esimerkiksi tutkimalla kanteluita. Hyväksymisedellytysten säilymisen valvonta on myös jälkikäteisvalvontaa. Ohjaus- ja kehittämistehtäviään TILA hoitaa laatimalla ja julkaisemalla ohjeita tilintarkastajaksi hyväksymisestä. TILA voi antaa lausuntoja asioista, joista se katsoo olevan olennaista antaa ohjeistusta tilintarkastuksen parantamiseksi. TILA:n päätöksistä voi valittaa VALA:lle, mutta joissakin tapauksissa muutoksenhakuoikeutta ei myönnetä.

Yksi uusimmista tilintarkastajien työn laatua koskevista valvontaelimistä on TILA:n laadunvarmistusryhmä, jonka tehtävänä on ohjata ja valvoa laaduntarkastuksen toteuttamista. TILA aloitti hyväksytyjen tilintarkastajien laaduntarkastukset uudelleen vuonna 2009. Laadunvarmistusryhmä muodostuu kolmesta jäsenestä sekä heidän tukenaan toimivasta laatujaostosta. Vuoden 2010 aikana palkataan kolme uutta asiantuntijaa. Ensimmäisten toimintavuosien tavoitteena on kartoittaa ja testata tilintarkastusyhteisöjen laadunvalvontajärjestelmän osatekijät. Valvonta keskittyy yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajiin ja heidän työnsä laadukkuuteen. (Lähdekorpi, S. 2010, 56–57)

Laadunvalvontatarkastusten tavoitteena on arvioida tilintarkastajien laadunvarmistusjärjestelmän toimivuutta sekä pistokokein arvioida toimeksiantojen tarkastustyötä laadunvarmistuksen tehokkuuden selvittämiseksi. Laaduntarkastuksissa huomiota kiinnitetään esimerkiksi toimeksiantojen

tilintarkastusaineistoon ja tarkastettavien laadunvalvontajärjestelmän periaatteisiin. Laaduntarkastuksessa saadut tulokset vahvistetaan joko hyväksyty-, uusintatarkastus- tai hylätty -kommentein. Selvä enemmistö (76) vuonna 2009 tehdyistä tarkastuksista sai hyväksyty -kommentin. Vastaavasti uusintatarkastus-kommentin sai 12 tapausta ja hylätty -merkintään ei turvauduttu yhdessäkään tapauksessa. Vuonna 2009 laaduntarkastajat kommentoivat eniten tilintarkastustyön niukkaa dokumentointia. Laaduntarkastusprosessin kehityksessä keskeistä on laaduntarkastajien oman työn dokumentoinnin ja päätelmien perusteiden jatkuva tarkentaminen. (Vainio, K. 2010, 56–59)

3.1.2 Valtiontilintarkastuslautakunta (VALA)

Valtion tilintarkastuslautakunta koostuu puheenjohtajasta, varapuheenjohtajasta ja kuudesta muusta jäsenestä, joilla tulee olla henkilökohtaiset varajäsenet. Kaikkien VALA:n jäsenten tulee olla tilintarkastukseen hyvin perehtyneitä ja kahden jäsenen on oltava oikeustieteen kandidaatin tutkinnon suorittaneita. Valtioneuvosto määrää kaikki VALA:n jäsenet tehtäviinsä kolmeksi vuodeksi kerrallaan. Muista jäsenistä yhdellä on oltava asiantuntemusta yhteisöoikeuden tutkimus- ja opetustoiminnasta ja yhdellä laskentatoimen tutkimus- ja opetustoiminnasta. Sekä HTM- että KHT-tilintarkastajia tulee edustaa yhden jäsenen. Lisäksi kahdella jäsenellä on oltava elinkeinoelämän asiantuntemusta.

Työ- ja elinkeinoministeriön yhteydessä sijaitseva VALA on lautakunta, jonka tehtävänä on käsitellä hallintoasioita ja hallintokäyttölainasioita. Se vastaa tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta, kehittämisestä ja valvonnasta. VALA antaa ohjeita ja lausuntoja erityisesti hyvää tilintarkastustapaa, tilintarkastajien riippumattomuutta ja esteellisyyttä koskevista säännöksistä. Lautakunta voi tehdä esityksiä ja aloitteita tilintarkastusta koskevien säännösten kehittämisestä. Lisäksi sen tehtävänä on huolehtia tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta ja kehittämisestä myös muilla tavoin. VALA on itsenäinen elin, minkä vuoksi se voi itsenäisesti

määritellä hoidettavakseen otettavat tehtävät. VALA:n päätöksistä voi valittaa korkeimpaan hallinto-oikeuteen.

3.1.3 Alueellisten kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat (TIVA)

TIVA koostuu puheenjohtajasta, varapuheenjohtajasta sekä kuudesta muusta jäsenestä, joilla on, TILA:n ja VALA:n tavoin, oltava henkilökohtaiset varajäsenet. TILA valitsee TIVA:n puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan, kun taas kauppakamarin valtuuskunta tai jäsenten kokous valitsee muut jäsenet aina kolmeksi vuodeksi kerrallaan. Muista jäsenistä kahden tulee edustaa KHT- ja HTM-tilintarkastajia, kahdella on oltava elinkeinoelämän asiantuntemusta ja kahdella asiantuntemusta tilintarkastusalan tutkimus- ja opetustoiminnasta sekä alan oikeudellista asiantuntemusta.

Suomessa on 19 kauppakamaria, joiden yhteistoimielimenä TILA toimii. Yleensä kaikissa kauppakamareissa on oma tilintarkastusvaliokunta eli TIVA. Keskuskauppakamarin Internet-sivujen mukaan kauppakamarien tehtävänä on edistää yritysten toimintaa ja kasvua. Tähän ne pyrkivät vaikuttamalla esimerkiksi alue- ja liikennepolitiikkaan, osaavan työvoiman saatavuuteen ja koulutuskysymyksiin. Kuntien, viranomaisten ja muiden yhteiskunnan päättäjien kanssa tehtävä yhteistyö on tärkeä osa kauppakamarin toimintaa. Valtaosa kauppakamareiden lähes 16 800 jäsenestä on yrityksiä. (Keskuskauppakamari, 2010)

Tilintarkastuslaissa on määritelty TIVA:n tehtävät tarkasti. Lain perusteella TIVA vastaa alueensa HTM-tilintarkastajien ja HTM-yhteisöjen hyväksymisestä, hyväksymisen lakkauttamista ja palauttamista koskevien hakemusten käsittelystä ja lykkäyksen myöntämisestä HTM-tilintarkastajan hyväksymisen lakkaamiseen. Lisäksi TIVA:n tehtävänä on HTM-tilintarkastajien ja HTM-yhteisöjen valvonta ja niiden

eroamista tai erottamista kesken toimikauden koskevien selvitysten käsittely. Tilintarkastuslain mukaan TIVA:lla ei ole kehittämis- ja ohjaustehtävää, mutta usein valiokunnat järjestävät alueellaan opiskelu- ja kouluttautumismahdollisuuksia.

3.2 Kurinpidollinen vastuu

Tilintarkastajan vastuuseuraamusjärjestelmä voidaan jakaa kurinpidolliseen vastuuseen, vahingonkorvausvastuuseen sekä rikosoikeudelliseen vastuuseen. Näiden vastuutyypin seuraamukset eroavat toisistaan. Tilintarkastuslaissa ei käytetä kurinpidollisen vastuun termiä, vaan se perustuu Keskuskauppakamarin julkaisemiin lähteisiin (Horsmanheimo, P., Kaisanlahti, T. & Steiner, M-L. 2007, 442). Kurinpidollisia vastuuseuraamuksia ovat huomautus, varoitus ja hyväksymisen peruuttaminen. Kurinpidollisessa vastuussa keskitytään tarkastelemaan tilintarkastajan toiminnan moitittavuutta. Toiminta voi olla moitittavaa, vaikkei konkreettisia seuraamuksia, kuten vahinkoa, olisikaan tapahtunut. Vahingonkorvausvastuu perustuu aina vahingon tapahtumiseen ja rikosoikeudellinen vastuu voi syntyä ainoastaan, mikäli tilintarkastaja on syyllistynyt rikoslain tai muun lain perusteella rangaistavaan tekoon tai laiminlyöntiin.

3.2.1 Hyvä tilintarkastustapa

Nykyiseen tilintarkastuslakiin sisältyy vaatimus noudattaa hyvää tilintarkastustapaa tilintarkastuksessa ja muissa laissa säädetyissä tehtävissä. Sitä tulee noudattaa sekä lakisääteisessä tilintarkastuksessa että sopimukseen perustuvissa tehtävissä. Hyvää tilintarkastustapaa voidaan verrata hyvään kirjanpitoon tai hyvään asianajajatapaan. Hyvää tilintarkastustapaa tarvitaan siksi, ettei lainsäädännössä ole mahdollista tehdä niin yksityiskohtaista normistoa jatkuvasti muuttuvassa toiminnossa, joka perustuu huolellisiin ammattilaisiin. Lainsäätäjän on mahdotonta tietää, kuinka tilintarkastus tehdään hyvin ja siksi sen tehtävä on määritellä

tilintarkastuksen tavoite. Vastaavasti tilintarkastusalan ammattilaiset saavat itse kehittää parhaaksi näkemiään menetelmiä tavoitteeseen päästäkseen. (Horsmanheimo, P., Kisanlahti, T. & Steiner, M-L. 2007, 140–141)

Hyvän tilintarkastustavan tavoitteena on olla tilintarkastajan työtä ohjaava normisto. Se sisältää periaatteita, kuten objektiivisuus, rehellisyys ja huolellisuus. Se sisältää myös keinoja, joista esimerkkinä voidaan mainita työmenetelmät, joita huolelliset ammattilaiset käyttävät. Usein hyvän tilintarkastustavan on katsottu muodostuvan laeista, asetuksista, valvontaelinten ja tuomioistuinten kannanotoista ja päätöksistä, tilintarkastusstandardeista, alan ammattikirjallisuudesta sekä havainnoista siitä, kuinka huolelliset ammattihenkilöt työssään toimivat. (Horsmanheimo, P., Kisanlahti, T. & Steiner, M-L. 2007, 141–142; Horsmanheimo, P. & Steiner, M-L. 2008, 147–149)

Lakien, asetusten, tuomioistuinten päätösten ja kannanottojen rooli on keskeinen, sillä huolellisten ammattihenkilöiden on noudatettava niitä työssään. Suomessa KHT-yhdistyksen tehtävänä on antaa jäsenilleen suosituksia koskien hyvää tilintarkastustapaa sekä tilintarkastusstandardeja. Standardit ohjeistavat tilintarkastajia työssään, eivätkä huolelliset tilintarkastajat poikkea standardeista tai muista ohjeista ilman perusteltua syytä. Jokaisessa tarkastuksessa voidaan soveltaa asianmukaisella tavalla siihen sopivia standardeja (Rehn, J. 2009, 37). Standardien yhtenäisyys on tärkeää, jotta tilintarkastajat löytävät sopivimmat ja käyttökelpoisimmat ohjeet erilaisten yritysten tilintarkastuksiin (Sviili, T. 2009, 36). Ammattikirjallisuuteen perehtymällä tilintarkastajat saavat tietoa, kuinka huolellinen ammattihenkilö toimisi tietyissä tilanteissa. (Horsmanheimo, P., Kisanlahti, T. & Steiner, M-L. 2007, 141–142)

Kansainvälisten standardien tavoitteena ei ole hankaloittaa tilintarkastajien työtä suhteettomalla määrällä dokumentaatioaineistoa, vaan niiden tulisi auttaa tilintarkastuksen laadun ylläpitämisessä ja parantamisessa yhtiöiden koosta riippumatta. KHT-yhdistyksen tilintarkastusasiantuntijan mukaan ISA-standardeihin perustuvan riskilähtöisen tarkastustavan avulla dokumentointivaatimukset vastaavat

paremmin tarkastettavan yhtiön tarpeita. Tämä perustuu siihen, että toimeksiantoa koskevat riskit arvioidaan tarkastuksen suunnitteluvaiheessa perusteellisesti. On huomattava, että tarkastuksessa käytettävistä standardeista osa saattaa olla täysin vailla merkitystä tietyissä toimeksiannoissa. Esimerkiksi jos yrityksessä ei ole sisäisen tarkastuksen toimintoa, ei tilintarkastuksessa tarvita sisäisen tarkastuksen työn hyödyntämistä käsittelevää standardia (Sviili, T. 2009, 36). Riittävän koulutuksen, ohjeistuksen ja soveltamisohjeiden merkitystä ei voi kuitenkaan väheksyä. (Immanen, A. 2009, 54)

Tilintarkastusalan tutkimuksen asiantuntija professori W. Robert Knechel toteaa Lasse Niemen artikkelissa (2010, 48–51), että standardit eivät kuitenkaan voi korvata tilintarkastajan ammatillista harkintaa. Niiden tarkoituksena on pikemminkin rutiinin muodostuminen. Knechel toteaa haastattelussa pelkäävänsä liiallisen rutinoitumisen johtavan siihen, että merkittävät asiakkaan toimintaan liittyvät riskit saattavat jäädä havaitsematta. Hänen mukaansa ammatillisen harkinnan tulee olla tilintarkastusprosessin välttämättömyys ja voimavara.

3.2.2 Sanktiot ja rangaistukset

TILA:n ja VALA:n tehtävänä on valvoa, että tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen hyväksymisen edellytykset säilyvät. Edellytykset eivät ole säilyneet muun muassa silloin, kun tilintarkastaja ei ole säilyttänyt ammattitaitoaan tai hänet on tuomittu talousrikoksesta. On huomioitava, että hyväksymisen edellytykset muuttuvat uusien määräysten, ohjeiden ja lakien myötä. Kurinpidollisia sanktioita ei pidetä oikeudelliselta luonteeltaan rangaistuksina, vaan pikemminkin valvovan, hyvää tilintarkastustapaa tulkitsevan elimen osoittamina tilintarkastajan toimintaan kohdistuvina moitteina.

Kun arvioidaan tilintarkastajan toimintaa, huomioita kiinnitetään erityisesti hyvän tilintarkastustavan, ammattieettisten periaatteiden ja kansainvälisten standardien

noudattamiseen. Kurinpidollisen vastuun kannalta olennaista on se, kuinka näitä normeja sovelletaan, kun jälkikäteen arvioidaan tilintarkastajan toimintaa. Tilintarkastajan kurinpidollisiin vastuuseuraamuksiin voidaan ottaa kantaa vasta sen jälkeen, kun on selvitetty, onko tilintarkastajan toiminta ollut moitittavaa vai ei.

3.2.3 Varoitus ja huomautus

Tilintarkastajan kurinpidolliset vastuuseuraamukset voidaan jakaa kolmeen luokkaan: varoitus, huomautus sekä hyväksymisen peruuttaminen. TILA tai kauppakamarin TIVA on velvollinen antamaan tilintarkastajalle varoituksen, mikäli tämä on

- huolimattomuudesta tai varomattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti
- rikkonut velvollisuuksiaan tilintarkastajana
- perusteettomasti menetellyt tavalla, joka on muutoin omiaan alentamaan tilintarkastajien ammatillista luotettavuutta tai arvoa.

Mikäli edellä mainittuihin kohtiin liittyy lieventäviä seikkoja, on TILA:n tai TIVA:n annettava tilintarkastajalle huomautus. Arviointi lieventävistä seikoista on tehtävä aina tapauskohtaisesti. Lieventävinä seikkoina voidaan pitää virheen vähäisyyttä, asian vähäistä taloudellista merkitystä, säännöksen tulkinnanvaraisuutta, ymmärrettävää huolimattomuutta tai ajattelemattomuutta. Se, ettei tilintarkastaja ole tavoitellut itselleen tai toiselle taloudellista tai muuta etua, voi olla lieventävä seikka. Mikäli norminvastaisen toiminnan välttäminen on ollut vaikeaa tai mikäli se ei ole aiheuttanut haittaa eikä vahinkoa toimeksiantajalle tai sivullisille, saatetaan se tulkita lieventäväksi seikaksi. (Horsmanheimo, P., Kaisanlahti, T. & Steiner, M-L. 2007, 506–507)

Tilintarkastajan toimintaa ja olosuhteita, jotka johtivat moitittavuuteen, on arvioitava kokonaisuutena. Yhteenvedona voidaan todeta, että huomautus riittää, mikäli tilintarkastaja on menetellyt moitittavasti, mutta kokonaisuus ja olosuhteet huomioon ottaen virhe tai puute ei ole niin olennainen, että siitä tulisi antaa varoitus. Varoitus ja huomautus merkitään TILA:n ylläpitämään tilintarkastusrekisteriin, josta varoitus poistetaan kuuden ja huomautus kolmen vuoden kuluttua. Vahingollisia seuraamuksia ei voida pitää edellytyksenä sanktioiden käytölle. Seurausten syntymistä voidaan usein pitää lähes merkityksettömänä, kun arvioidaan toiminnan moitittavuutta. Sanktioihin turvaudutaan, jos tilintarkastajan toiminnassa havaitaan norminvastaisuutta. Tilintarkastajan toimintaa voidaan moittia työskentelyn tai toimintatapoihin liittyvien virheiden takia siitäkin huolimatta, että lopputulos ei olisi virheellinen.

3.2.4 Hyväksymisen peruuttaminen

Hyväksymisen peruuttaminen on ankarin tilintarkastajan kurinpidollisista vastuuseuraamuksista. VALA päättää hyväksymisen peruuttamisesta ja se luokitellaan hallintoasiaksi, ei hallintolainkäyttöasiaksi. Tilintarkastuslain mukaan VALA:n on peruttava hyväksyminen, jos tilintarkastaja

- on tahallaan tai törkeästi huolimattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti
- on annetusta varoituksesta huolimatta toistuvasti rikkonut velvollisuuksiaan tilintarkastajana
- ei ole enää ammattitaitoinen tai täytä muita hyväksymisen ehtoja.

Hyväksymisen määräaikainen peruuttaminen on mahdollista enintään kahden vuoden ajaksi. Hyväksymisen peruuttamista koskeva päätös voidaan määrätä täytäntöön pantavaksi valituksesta huolimatta. Tällainen menettely edellyttää

kuitenkin erittäin painavia syitä. Jos TIVA:n mielestä peruuttamisen edellytykset ovat täyttyneet, sen täytyy tehdä kirjallinen esitys TILA:lle HTM-tilintarkastajan tai HTM-yhteisön hyväksymisen peruuttamiseksi. Mikäli TILA:kin katsoo edellytysten täyttyvän, on sen tehtävä esitys VALA:lle hyväksymisen peruuttamiseksi. Tilintarkastajalle on varattava tilaisuus tulla kuulluksi ennen kuin VALA päättää hyväksymisen peruuttamisesta. Asiaa käsitellessään VALA voi päätyä antamaan tilintarkastajalle ainoastaan varoituksen tai huomautuksen.

3.2.5 Vastuun jakautuminen

On mahdollista, että samassa valvonta-asiassa on kyse usean tilintarkastajan toiminnasta. Tilintarkastuslaissa ei oteta kantaa kurinpidollisen vastuun jakautumiseen usean tilintarkastajan kesken. Käytännössä on kuitenkin yleistä, että useat tilintarkastajat vastaavat samasta tilintarkastustehtävästä. Tällöin lähtökohtana voidaan pitää vastuun jakamattomuutta eli kaikki tilintarkastuskertomuksen allekirjoittaneet tilintarkastajat vastaavat yhteisvastuullisesti mahdollisista virheistä. Tästä lähtökohdasta voidaan poiketa esimerkiksi sopimalla yhden tilintarkastajan osuuden tilintarkastustyöstä olevan merkittävästi muita suurempi. Tilintarkastaja vastaa myös käyttämiensä apulaisten ja asiantuntijoiden työstä. Jatkuvasti lisääntyvä sähköinen taloushallinto tosin saattaa vähentää apulaisten käyttöä erityisesti pk-yritysten tarkastamisessa (Remes, M. 2010b, 33).

Tilintarkastajien on huolehdittava siitä, että kaikki tehtävään valitut tilintarkastajat ja asiantuntijat hoitavat työnsä asianmukaisesti. Kurinpidollisen vastuun kohdentamisessa otetaan huomioon jokaisen jäsenen toiminnan moitittavuus. Jotta kurinpidollinen vastuu voitaisiin kohdentaa tiimissä, tulee jokaisen osallisuutta ja toimintaa arvioida erikseen. Lähtökohtana voidaan pitää sitä, että tilintarkastustiimin johtaja vastaa kaikkien tiiminsä jäsenten virheistä ja laiminlyönneistä. Tätä sääntöä noudatetaan siitä huolimatta, että hänen osallistumisensa käytännön työhön olisi vähäistä. Useiden KHT- tai HTM-tilintarkastajien toimintaa voidaan arvioida yhdessä

valvontatapauksessa. Heidän toimintaansa tehtävän hoitamisessa voidaan arvioida joko eriaikaisesti tai osittain eriaikaisesti. Keskeistä arvioinnissa on se, mikä on ollut kenenkin tosiasiallinen osuus ja merkitys kokonaisuudessa. (Horsmanheimo, P., Kaisanlahti, T. & Steiner, M-L. 2007, 447–448)

Tilintarkastukseen kohdistuvat moitteet ja sanktiot on kohdistettava luonnolliseen henkilöön. Käytännössä tämä tarkoittaa esimerkiksi KHT-yhteisössä valittua päävastuullista tilintarkastajaa. Yhteisöä ei voida kuitenkaan vapauttaa vastuusta, sillä se on vastuullinen riittävien resurssien ja olosuhteiden järjestämisestä tilintarkastajilleen. KHT- ja HTM-yhteisöjen velvollisuutena on vastata toimiston tilintarkastajilleen antamista ohjeista, toimiston laadunvalvonnasta ja tarpeellisista työvälineistä. (Horsmanheimo, P., Kaisanlahti, T. & Steiner, M-L. 2007, 449)

3.2.6 Kurinpidollisen vastuun kytketyminen muihin vastuuperusteisiin

Tilintarkastajan vastuuseuraamukset jakaantuvat kurinpidolliseen vastuuseen, vahingonkorvausvastuuseen ja rikosoikeudelliseen vastuuseen. Periaatteessa on mahdollista, että kaikki nämä vastuuperusteet voivat tulla kyseeseen saman teon perusteella eri tahoilta. Käytännössä tilanne, jossa tilintarkastaja on tuomittu jo rangaistukseen tai maksamaan vahingonkorvausta, johtaa TILA:n käsittelyssä yleensä hyväksymisen edellytysten tarkastelemiseen. Tarvetta hyvän tilintarkastustavan arvioimiseen ei usein ole, sillä asia on käsitelty jo oikeudessa perusteellisesti. (Horsmanheimo, P., Kaisanlahti, T. & Steiner, M-L. 2007, 466)

Mikäli tilintarkastaja on tuomittu oikeudessa esimerkiksi kirjanpitorikoksesta tai veropetoksesta tai jos tilintarkastaja on tuomittu vankeuteen, katsotaan usein, että tilintarkastaja on menettänyt hyväksymisen edellytykset. Vastaavasti lievemmissä rikkomuksissa, esimerkiksi jos tuomiona on sakkorangaistus, hyväksymistä harvoin peruutetaan, vaan turvaudutaan lievempiin kurinpidollisiin vastuuperusteisiin.

Tuomioistuinten ratkaisuilla ei ole oikeudellista sitovuutta TIVO:jen, TILA:n tai VALA:n ratkaisuihin, mutta usein niillä on merkittävä todistusvoima.

Tilintarkastajan saama tuomio voi muuttua valituksen seurauksena oikeudenkäynnissä ja luonnollisesti tämä otetaan huomioon myös kurinpidollista vastuuta ratkaisevassa menettelyssä. Mikäli tuomioistuimen ratkaisu tulee lainvoimaiseksi, ei tilintarkastaja voi enää hakea muutosta tuomioon. On myös muistettava, että tuomioistuimet voivat niin ikään käyttää apunaan tilintarkastusta valvovien elinten ratkaisuja hyväkseen. Saarisen mukaan valvonta on perusteellista, mutta kankeaa ja kallista. Vaikka tilintarkastaja todettaisiin syyttömäksi, hän saattaa joutua odottamaan ratkaisua vuoden ajan. Sillä aikaa sana leviää ja tilintarkastajan maine saattaa vaarantua. (Hyvönen, A. 2009a, 26).

4 VALVONTAELINTEN RATKAISUJA

Tilintarkastussäätely on jatkuvasti tiukentunut ja ohjeet ovat tarkentuneet ajan myötä. Näin ollen myös virheiden havaitseminen on yleistynyt ja helpottunut, mikä puolestaan johtaa jatkuvasti vaativampaan tilintarkastustyöhön. Tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön työstä voi tehdä kantelun periaatteessa kuka tahansa. TILA voi myös omatoimisesti alkaa selvittää asiaa ilman kantelua. Suurin osa tutkittavaksi otettavista asioista perustuu kanteluihin. Esimerkiksi vuonna 2009 käsitellyistä yhdeksässä tapauksessa jokainen perustui kanteluun. Lisäksi TILA alkoi omasta aloitteestaan tutkia kahta tapausta tarkemmin.

Tässä tutkielmassa analysoidaan kanteluita ja niiden määriä vuosilta 2007–2009. Lisäksi tavoitteena on verrata niitä vuosien 2000–2006 aineistoon, josta Hanna Virtanen on tehnyt pro gradu -tutkielmansa. Aineistona tutkimuksessa käytetään TILA:n ja VALA:n valvonta-asioiden ratkaisuja, Hanna Virtasen pro gradu -tutkielmaa vuodelta 2008 sekä Lasse Niemen artikkelia, joka pohjautuu Jenni Katzin pro gradu -tutkielmaan. On huomattava, että Virtanen on tutkinut ainoastaan KHT-tilintarkastajiin liittyviä kanteluita ja jättänyt HTM-tilintarkastajiin liittyvät kantelut ja päätökset kokonaan tutkimuksensa ulkopuolelle. Tämän tutkimuksen tavoitteena on selvittää, onko lakiuudistus tai muut mahdolliset tekijät vaikuttaneet kanteluiden määrään tai laatuun verrattuna Virtasen tutkielman tuloksiin. Niemen artikkelia ja Katzin pro gradu -tutkielman tuloksia vertaillaan tarpeen mukaan tämän tutkielman ja Virtasen tutkimuksen tulosten kanssa.

Vertaileva tutkimus on mahdollista tehdä vain, mikäli tutkimusaineisto jaetaan samalla tavalla kuin Virtasen aineisto. Tällä perusteella aineisto on kategorioitu seuraaviin luokkiin:

- Miksi tilintarkastajista kannellaan?
- Mihin tilintarkastajan toimintaan kantelu liittyy?
- Mihin kurinpidollisiin toimiin TILA on päätynyt?

4.1 Tilintarkastajista tehtyjen kanteluiden syyt

Tämän luvun tavoitteena on vastata siihen, miksi tilintarkastajista on tehty kanteluita. Syyt on jaettu Virtasen tutkielmaa mukaillen viiteen ryhmään, jotka ovat:

- Ammatillinen pätevyys
- Salassapitovelvollisuus
- Riippumattomuus ja objektiivisuus
- Hyväksymisen edellytykset
- Muut syyt

Virtanen on tehnyt luokittelun kantelijan näkökulmasta. Tämä tarkoittaa sitä, mihin kantelija perustaa vaatimuksensa, riippumatta siitä, millaisiin toimenpiteisiin TILA on päätynyt. Virtasen mukaan periaatteessa kaikki hänen aineiston kantelutapaukset liittyvät ammatilliseen pätevyyteen ja huolellisuuteen, mutta tutkimuksessa on pyritty erottamaan tapaukset, joissa kantelija on keskittynyt esimerkiksi siihen, että tilintarkastus on ollut asiasisällöltään tai numeerisesti virheellinen. Jos kantelija on nimenomaisesti vedonnut salassapitovelvollisuuden rikkomiseen, luokitellaan kantelu tähän luokkaan siitäkkin huolimatta, että kyseeseen tulisi myös ammatillisen pätevyyden rikkominen. Riippumattomuus on luokiteltu objektiivisuuden kanssa samaan ryhmään, sillä yleensä riippumattomuuden vaarantuminen aiheuttaa myös objektiivisuuden kyseenalaistumisen. (Virtanen, H. 2008, 39–40)

4.2 Kanteluiden määrä ja laatu

Aineistona on käytetty TILA:n KHT-valvonta-asioiden päätöksiä vuosilta 2007–2009. Näiden määrää ja laatua verrataan Virtasen vuosilta 2001–2006 tutkimiin tapauksiin. Virtasen tutkimalla ajanjaksolla tapauksia on ollut 38 eli noin kuusi tapausta vuosittain. Vastaavasti vuosina 2007–2009 tapauksia on ollut 19, mikä vastaa myös noin kuutta tapausta vuotta kohden. Vuosina 1990–2000 kanteluita on ollut huomattavan suuri määrä, lähes 17 vuosittain. Kanteluiden määrä on siis huomattavasti pienentynyt 90-luvun jälkeen, mutta viime vuosina kanteluiden määrässä ei ole havaittavissa voimakasta muutosta.

KHT-VALVONTA-ASIOIDEN PÄÄTÖKSET TILAssa						
	Valvonnan peruste			Sanktiot ¹⁾		
	Kantelu	Muu	Yhteensä	Hyväksymisen ²⁾ peruuttaminen tai peruuttamisesitys	Varoitus	Huomautus ³⁾
2001	8	1	9	-	1	-
2002	10	1	11	-	1	-
2003	7	1	8	1	2	3
2004	2	-	2	-	2	-
2005	4	2	6	-	1	3
2006	2	2 ⁴⁾	4	-	3	-

KHT-VALVONTA-ASIOIDEN PÄÄTÖKSET TILAssa						
	Valvonnan peruste			Sanktiot ¹⁾		
	Kantelu	Muu	Yhteensä	Hyväksymisen ²⁾ peruuttaminen tai peruuttamisesitys	Varoitus	Huomautus ³⁾
2007	3	0	0	-	-	-
2008	4	3	7	-	3	2
2009	9	-	-	-	-	-

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

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

3)Huomautussanktioiden lukumääriin sisältyvät vuosina 1991–1992 annetut muistutussanktiot, yhteensä 7 kpl. Muistutussanktio poistettiin Keskuskauppakamarin 13.12.1990 vahvistamilla tilintarkastajasäännöillä. Sen tilalle tulivat nykyisistä sanktioista varoitus ja huomautus. Muistutussanktiota on sovellettu, jos sääntöjen vastainen toiminta on tapahtunut ennen 1.1.1991.

4)Lukuun sisältyy yksi TILA:n suoraan HTM-tilintarkastajaan kohdistama valvonta-asia.

Taulukko 1. Valvonta-asioiden päätökset TILA:ssa vuosina 2001–2006 ja vuosina 2007–2009.

Jenni Katzin tarkastelemana aikana kanteluiden kokonaismäärä on merkittävästi vähentynyt, mutta vastaavasti annettujen sanktioiden määrässä ei ole havaittavissa

samanlaista muutosta. Katz ja Niemi tulkitsevat tätä siten, että aiheettomien kanteluiden määrä on pienentynyt. Heidän mukaansa tilintarkastuksen pelisäännöistä vallitseva yhteisymmärrys on kasvanut Suomessa vuosien saatossa. Kanteluista merkittävä osa on koskenut erityistilintarkastusta, mutta kantelijat eivät ehkä tiedä, että tilintarkastuslain riippumattomuusvaatimukset eivät koske erityistarkastuksia. (Katz, J. & Niemi, L. 2009, 47–48)

Tilintarkastajista tehtyjen kanteluiden syyt on jaettu viiteen ryhmään. Salassapitovelvollisuus on tulkittu myös käänteisesti eli, jos kantelija on valittanut tilintarkastajan jättäneen kertomatta tarpeeksi tietoja. ”Muu”-ryhmään olisi jaoteltu tapaukset, jotka eivät sovi mihinkään muuhun ryhmään. Tässä tutkimuksessa tarkastellulla aikavälillä sellaisia tapauksia ei ollut. Koska nyt tarkasteltava ajanjakso on puolet lyhyempi kuin Virtasen tarkastelema, on havainnot jaettu vuosittain ryhmiin. Tämä mahdollistaa sen, että voidaan arvioida, mihin suuntaan määrät ovat kehittyneet ja kehittymässä.

	Kpl	%
Ammatillinen pätevyys ja huolellisuus	21	55
Salassapitovelvollisuus	1	3
Riippumattomuus	12	32
Hyväksymisen edellytykset	2	5
Muu	2	5
Yhteensä	38	100

Taulukko 2. Tilintarkastajista tehtyjen kanteluiden syyt vuosina 2001–2006.

Taulukosta 2 voidaan havaita, että ammatillinen pätevyys on ollut kanteluiden syynä yli puolessa tapauksissa. Seuraavaksi eniten, noin kolmannes, tapauksista on johtunut siitä, että tilintarkastajan toiminnan riippumattomuuden epäillään vaarantuneen. Viidessä prosentissa kanteluista on vedottu hyväksymisen edellytysten vaarantumiseen. Myös muihin syihin on vedottu saman verran. Salassapitovelvollisuuteen on vedottu ainoastaan yhdessä kantelussa vuosina 2001–2006.

	2007	2008	2009	Yht. 2007–2009
Ammatillinen pätevyys ja huolellisuus	2	6	7	15 (79 %)
Salassapitovelvollisuus			1	1 (5 %)
Riippumattomuus	1	1		2 (11 %)
Hyväksymisen edellytykset			1	1 (5 %)
Muu				
Yhteensä	3	7	9	19

Taulukko 3. Kanteluiden syyt kappaleittain vuosina 2007–2009. Prosenttiosuudet vuotuisista kokonaismääristä ovat merkitty taulukkoon kappalemäärän perään suluissa.

Taulukosta 3. voidaan havaita, että vuonna 2007 tehtiin ainoastaan kolme kantelua KHT-tilintarkastajiin tai KHT-yhteisöihin liittyen. Määrä oli poikkeuksellisen pieni, tosin on huomioitava, että HTM-tilintarkastajista tehtyjä kanteluita oli tuolloin poikkeuksellisen suuri määrä eli viisi kappaletta. Vuoden 2007 tapauksista kaksi käsitteli ammatillista pätevyyttä ja yksi riippumattomuutta. Vuonna 2008 kanteluita oli tehty seitsemän kappaletta, joista kuusi käsitteli ammatillista pätemättömyyttä ja huolellisuutta. Yksi tapaus käsitteli riippumattomuutta. Niin ikään vuoden 2009 tapauksista suurin osa, eli seitsemän tapausta, perustui ammatilliseen pätevyteen. Yksi tapaus käsitteli salassapitovelvollisuutta ja yksi hyväksymisen edellytyksiä.

Kaiken kaikkiaan tarkastellulla aikavälillä selvästi suuri enemmistö kanteluista kohdistui ammatilliseen pätevyteen. Siitä tehtyjen kanteluiden määrän prosentuaalinen osuus on selvästi kasvanut verrattuna Virtasen tutkimaan ajanjaksoon. Riippumattomuuteen ei ole enää vedottu kolmanneksesta tapauksista, ainoastaan joka kymmenennessä. Se on kuitenkin edelleen toiseksi yleisin kanteluiden syy. Salassapitovelvollisuuden rikkomisesta ja hyväksymisen edellytysten säilymisestä on molemmista edelleenkin kanneltu noin viidessä prosentissa kaikista tapauksista. Taulukosta on huomattava, että KHT-

tilintarkastajista ja KHT-yhteisöistä tehtyjen kanteluiden määrä on ollut nousussa viime vuosien aikana. Viime vuonna tapauksia oli kolme kertaa enemmän kuin vuonna 2007. Tämä johtunee siitä, että tietämys uuden tilintarkastuslain sisällöstä kehittyy jatkuvasti ja kansainväliset standardit tulevat yhä enemmän noudatettavaksi ja tarkemmiksi.

4.3 TILA:n ja VALA:n ratkaisut ja toimenpiteet

Vuosina 2001–2006 kurinpidollisia sanktioita annettiin joka vuosi (Taulukko1, sivu 31). Varoituksia annettiin hieman enemmän kuin huomautuksia. Vastaavasti hyväksymisen peruuttamisesityksiä oli vain yksi, mutta se ei johtanut toimenpiteisiin. Vuosi 2007 oli ensimmäinen, jolloin KHT-tilintarkastajille ei langetettu ainuttakaan kurinpidollista sanktiota. Vastaavasti vuonna 2008 varoituksia annettiin kolme, mikä on suurin määrä tarkasteluajanjakson aikana. Myös huomautuksia annettiin tuolloin kaksi kappaletta. Vaikka kanteluiden määrä kasvoi vuonna 2009, eivät kantelut johtaneet kertaakaan toimenpiteisiin KHT-tilintarkastajia kohtaan.

Vuosina 2001–2006 varoituksia annettiin kaiken kaikkiaan kymmenen kappaletta eli hieman vajaa kaksi vuotta kohden. Huomautuksia annettiin kuusi eli keskimäärin yksi vuosittain. Sanktioiden määrä on laskenut, sillä viime vuosina varoituksia on annettu yksi vuotta kohden ja huomautuksia vajaa yksi. Tosin on huomioitava, että kaikki nämä tapaukset sijoittuvat vuoteen 2008. Tähän selityksenä lienee uusi tilintarkastuslaki ja sen aiheuttamat muutokset, jotka ovat realisoituneet tilintarkastajien toiminnassa vuoden 2008 aikana. Vuosi 2008 on ollut ensimmäinen vuosi, jolloin uutta tilintarkastuslakia on tullut noudattaa.

Lasse Niemen ja Jenni Katzin mukaan tavallisimpia seikkoja, joihin TILA:n ratkaisuissa on otettu kantaa, voidaan luokitella seuraavasti: tilintarkastuksen dokumentaatio, raportointi, ammatillinen uskottavuus sekä riippumattomuus,

esteellisyys ja objektiivisuus. Yksittäisten vuosien välillä on eroja määrissä, mutta selvää kehityssuuntaa ei ole havaittavissa. Huomautuksia ja varoituksia on langetettu Katzin tarkastelemana ajanjaksona samoissa määrin kuin kymmenen vuotta sitten, vaikka alan ammattistandardit ja muu sääntely ovat tulleet kattavammaksi ja yksityiskohtaisemmaksi. Tämä selittynee sillä, että tilintarkastajat seuraavat ohjeiden kehitystä ja noudattavat uusia standardeja samalla tavalla kuin aiempiakin. (Katz, J. & Niemi, L. 2009, 47)

Sanktioiden määrään vaikuttaa keskeisesti tilintarkastustyössä noudatettu huolellisuus ja yhtä huolellinen dokumentaatio. Lähes kaikissa Katzin tarkastelemissa tapauksissa on ollut merkitystä sillä, onko tilintarkastajan tekemä päättelyketju ollut pääteltävissä myös ulkopuolisen asiantuntijan näkökulmasta. On tärkeää, että ulkopuolinen asiantuntija pystyy ymmärtämään ja hyväksymään dokumentoidun päättelyketjun. Katzin tarkastelemissa tapauksissa riippumattomuuden tai objektiivisuuden puute vaikutti usein tilintarkastajan raportointiin. (Katz, J. & Niemi, L. 2009, 47–48)

HTM-VALVONTA-ASIOIDEN PÄÄTÖKSET TILAssa							
Vireilletuloperuste			Lopputulos				
	Hyväksymisen peruuttamisesitys	Oikaisuvaatimus	Hyväksymisen peruuttaminen tai peruuttamisesitys	Sanktion lievennys	Sanktion poistaminen	Sanktion pysyttäminen	Pysytetty päätös olla antamatta sanktiota
2001	1	-	1	-	-	-	-
2002	4	3	4	-	1	2	-
2003	2	1	2	-	-	1	-
2004	1	-	1	-	-	-	-
2005	-	1	-	-	-	1	-
2006	1	3	1	-	-	3	-
2007	5	-	5	-	-	-	-
2008	-	-	-	-	-	-	-
2009	-	-	-	-	-	-	-

Taulukko 4. HTM-valvonta-asioiden päätökset TILA:ssa.

HTM-tilintarkastajien hyväksymisen peruuttamisesityksiä on ollut 2000-luvun alussa tasaisesti vuosittain. Vuosituhannen alkupuolella määrät ovat vaihdelleet yhden ja neljän välillä. Seurantajakson korkein luku on ollut vuoden 2007 määrä, viisi peruuttamisesitystä. Vastaavasti kahtena viime vuonna peruuttamisesityksiä ei ole ollut lainkaan. Tämä on ensimmäinen kerta tarkastellulla aikavälillä, kun peruuttamisesityksiä ei ole kahtena peräkkäisenä vuonna ollut lainkaan.

Lopputuloksena on ollut aina joko hyväksymisen peruuttaminen tai peruuttamisesitys. Oikaisuvaatimuksia päätöksiin on tehty yhteensä neljänä vuotena, yhteensä kahdeksassa eri tapauksessa. On huomattavaa, että ainoastaan yhden kerran on oikaisuvaatimus johtanut alkuperäisen sanktion poistamiseen TILA:ssa. Kaikissa muissa tapauksissa seurauksena on ollut rangaistuksen säilyttäminen ennallaan. Tapaus, jossa sanktio on poistettu, on ollut käsiteltävänä kahdeksan vuotta sitten. Sanktiota ei ole lievennetty kertaakaan tarkastellun ajanjakson aikana. Edellä mainittujen seikkojen perusteella voidaan päätellä, että tilintarkastajat ovat olleet tyytyväisiä TILA:n päätöksiin tai he eivät usko valituksen johtavan muutokseen. Tyytyväisyys päätöksiin on selvästi ollut nousussa, sillä edellisen kerran oikaisuvaatimus on tehty vuonna 2006.

VALTION TILINTARKASTUSLAUTAKUNNAN (VALA) VUOSINA 2001–2009 PÄÄTTÄMÄT KHT JA HTM-TILINTARKASTAJIEN JA -YHTEISÖJEN TOIMINTAAN KOHDISTUVAT ERITYISET VALVONTA-ASIA								
	Vireilletuloperuste		Päätöksen lopputulos					
	Hyväksymisen peruuttamisesitys	Muutoksenhaku	Hyväksymisen peruuttaminen	Sanktiotensias-teena	Sanktion lievennys	Sanktion poistaminen	Sanktion pysyttäminen	Pysytetty päätös olla antamatta sanktiota
2001	1	2	2	-	-	1	-	-
2002	4	-	3	-	-	-	-	-
2003	2		2					
2004	2	-	2	-	-	-	-	-
2005	1	1	1	-	-	-	1	
2006	1	4	1	-	1	1	1	-
2007	4	1	1	-	2	2	-	-
2008	1	1	1	-	-	1	-	-
2009	-	1	-	-	-	-	1	-

Taulukko 5. VALA:n vuosina 2001–2009 päättämät KHT- ja HTM-tilintarkastajien ja -yhteisöjen toimintaan kohdistuvat erityiset valvonta-asiat.

Vireilletuloperusteena VALA:lle on ollut joko hyväksymisen peruuttamisesitys tai muutoksenhakuesitys. VALA:lle tulleita hyväksymisen peruuttamisesityksiä on tarkasteluajanjakson aikana ollut vuosittain yhdestä neljään. Poikkeuksen tästä muodostaa vuosi 2009, jolloin hyväksymisen peruuttamisesityksiä ei ollut yhtään kappaletta. Muutoksenhakutapaukset ovat niin ikään vaihdelleet vuosittain hieman, kuitenkin niin, että niitä on ollut korkeimmillaan neljä kappaletta vuodessa. Vuosina 2002–2004 muutoksenhakutapauksia ei ollut lainkaan. Kolmena viime vuonna tapauksia on ollut yksi joka vuosi.

Toisin kuin TILA:lle tulleissa tapauksissa, VALA on käyttänyt myös mahdollisuuttaan sanktion lieventämiseen. Siihen on turvauduttu kolme kertaa tarkastellun ajanjakson aikana. Sanktio on poistettu peräti viisi kertaa kokonaan VALA:n toimesta, toisaalta VALA on pysyttänyt sanktion kolme kertaa. Tässä TILA:n ja VALA:n käytännöt ovat erilaiset, sillä TILA poistanut sanktion vain kerran ajanjakson aikana ja vastaavasti säilyttänyt rangaistuksen ennallaan lähes joka kerta. Viimeisen kolmen vuoden ajalta

voidaan havaita selvästi laskeva trendi erityisesti hyväksymisen peruuttamisesityksissä. Vuoden 2007 huippulukemien (neljä kappaletta) jälkeen oli vuonna 2008 vain yksi hyväksymisen peruuttamisesitys ja vuonna 2009 esityksiä ei ollut ollenkaan. Muutoksenhakutapauksia on ollut viimeisen kolmen vuoden aikana tasaisesti yksi joka vuosi.

Kaiken kaikkiaan sanktioiden säilymisestä, poistamisesta tai muuttamisesta ei ole nähtävissä mitään selkeää kehityssuuntaa. Tarkastellun ajanjakson aikana tapauksia on ollut vain muutama vuosittain ja osa niistä on johtanut peruuttamiseen, osa taas ei. Tosin viimeisenä tarkasteluvuonna hyväksymisen peruuttamisesityksiä ja muutoksenhakutapauksia on ollut yhteensä ainoastaan yksi. Tämä on pienin luku koko tarkastellulla aikavälillä ja tapausten määrä saattaa olla laskusuunnassa. Määrät ovat kuitenkin niin pieniä, että johtopäätöksiä tulevaisuudesta on hankalaa tehdä.

5 YHTEENVETO

Tilintarkastuksen tavoitteena on antaa oikea ja riittävä kuva yhtiön tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilintarkastaja saavuttaa tämän tavoitteen noudattamalla lakia, hyvää tilintarkastustapaa, kansainvälisiä standardeja ja valvontaelinten ohjeistusta noudattamalla. Tilintarkastusta koskeva sääntely muuttuu jatkuvasti. Lakiuudistukset ja kansainväliset standardit tiukentavat ja ohjeistavat yhä enemmän tilintarkastajien työtä. Vaatimukset ammatillisesta pätevyydestä tiukentuvat jatkuvasti yhä tarkempien ohjeiden ja standardien myötä.

Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää tilintarkastajan kurinpidollista vastuuta ja sitä, kuinka se realisoituu. Tavoitteeseen pääsemiseen pyrittiin selvittämällä keskeisiä asioita tilintarkastuksesta yleensä sekä perehtymällä erityisesti Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan ratkaisuihin. TILA:n ratkaisuista selvitettiin syitä, miksi tilintarkastajista on tehty kanteluita ja kuinka usein kanteluita on tehty. Lisäksi tarkasteltiin kanteluiden määrää vuosin 2007–2009 ja verrattiin niitä vuosien 2001–2006 kanteluihin, joita Hanna Virtanen on tutkinut pro gradu -tutkielmassaan.

Kanteluiden määrän havaittiin pysyneen keskimääräisesti samoissa määrissä kuin Virtasen tarkastelemana ajankohtana. Tosin on huomattava, että viimeisen kolmen vuoden aikana on nähtävissä selkeästi kasvava trendi. Vuonna 2007 KHT-tilintarkastajiin liittyviä kanteluita oli TILA:n käsittelyssä vain kolme, kun taas viime vuonna tapauksia oli peräti yhdeksän. Kantelut, jotka vetosivat tilintarkastajan ammatilliseen pätemättömyyteen tai huolimattomuuteen, olivat yleistyneet verrattuna vuosiin 2001–2006. Vastaavasti riippumattomuuteen vetoavien kanteluiden määrä oli laskenut. Salassapitovelvollisuuden ja hyväksymisen edellytysten säilymiseen vetoavien kanteluiden määrä oli pysynyt ennallaan verrattuna edelliseen ajanjaksoon.

Sanktioiden määriä tutkittaessa havaittiin, että sanktioiden määrät ovat laskeneet verrattuna vuosiin 2001–2006. Koska kanteluiden määrät olivat pysyneet ennallaan, voidaan tästä päätellä, että aiheettomia kanteluita on tullut hieman aiempaa enemmän. Vuosi 2007 oli ensimmäinen tarkasteluajanjakso kahteenkymmeneen vuoteen, kun yksikään kantelu ei johtanut TILA:ssa kurinpidollisiin sanktioihin. Uutta tilintarkastuslakia seuranneena vuonna 2008 sanktioiden yhteismäärä nousi viiteen kolmen varoituksen ja kahden huomautuksen myötä. Viime vuoden yhdeksästä kantelusta yksikään ei johtanut toimenpiteisiin.

Tuloksista voidaan päätellä, että vaikka sääntely tarkentuu jatkuvasti, sopeutuvat tilintarkastajat uuteen sääntelyyn hyvin. Yhteisymmärrys tilintarkastuksen pelisäännöistä kehittyi jatkuvasti ja tämä näkyy kanteluiden ja sanktioiden määrien vähentymisenä 90-luvun vastaaviin määriin verrattuna. Kanteluiden määrässä on nähtävissä nousua aivan viime vuosien aikana, mutta se ei ole heijastunut sanktioiden määriin. Tämä johtunee uudesta tilintarkastuslaista ja sen tulkintaeroista. Myös edellisen tilintarkastuslakiuudistuksen jälkeen määrissä oli havaittavissa tilapäistä kasvua.

HTM-valvonta-asioiden päätöksissä TILA:ssa on havaittavissa selvä muutos. Kahtena viime vuonna tapauksia ei ole ollut TILA:n käsiteltävänä lainkaan, kun taas vuosituhannen alussa tapauksia oli säännöllisesti vuosittain. Voidaan päätellä, että HTM-tilintarkastajat ovat sopeutuneet lakiuudistuksiin hyvin ja ottavat ne työssään huomioon, eikä aihetta valituksille ole ollut. VALA:n vuosina 2001–2009 päättämistä KHT- ja HTM-tilintarkastajien ja -yhteisöjen toimintaan kohdistuvissa erityisissä valvonta-asioissa ei voida havaita mitään selvää muutosta tai kehityssuuntaa. Tosin viimeisimpänä tarkasteluvuonna tapauksia on ollut kaiken kaikkiaan vähiten koko tarkastellun ajanjakson aikana. Se oli myös ensimmäinen vuosi, jolloin hyväksymistä ei peruutettu kertaakaan. On muistettava, että luvut ovat kuitenkin melko pieniä, joten niistä ei välttämättä voi tehdä pitkälle meneviä tilastollisia johtopäätöksiä.

LÄHDELUETTELO

Blij, I. (1998). Disciplinary practices and auditors in Europe: comparison between Germany and the Netherlands. *European Accounting Review* Sep98, vol. 7, issue 3, 467–491.

Blumme, N. (2008). *Osakeyhtiön tilintarkastus*. Keuruu. Talentum Media.

Columbia Electronic Encyclopedia, 6th edition (2010).

Forssell, J. (2010). Liika sääntely laimentaa listautumisintoa. *Tilintarkastus – Revision* 2010:3, 6-9.

Halonen, K. & Steiner, M-L (2010). *Tilintarkastusprosessi käytännössä*. Juva. WS Bookwell.

Heiskanen, J., Kihn, L-A & Näsi, S. (toim.) (2009). *Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen*. Tampere. Tampereen yliopistopaino.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P.(2008). 13.–14. p. Tutki ja kirjoita. Keuruu, Tammi.

Horsmanheimo, P., Kisanlahti, T. & Steiner, M-L. (2007) *Tilintarkastuslaki – Kommentaari*. Juva. WSOY.

Horsmanheimo, P. & Steiner, M-L. (2008) *Tilintarkastus – Asiakkaan opas*. Juva WSOY.

Hyvönen, A. (2009a) Hyvä tilintarkastaja tuntee asiakkaansa nousuissa ja laskuissa. *Tilintarkastus – Revision* 2009a:1, 24–27.

Hyvönen, A. (2009b) *Tilintarkastus tuo työrauhan pk-yrittäjälle*. *Tilintarkastus – Revision* 2009:2, 25–28.

Immanen, A. (2009) *ISA-standardien mittava uudistus päätökseen*. *Tilintarkastus – Revision* 2009:3, 51–54.

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry (2006) Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa. Helsinki. Edita.

Katz, J. & Niemi, L. (2009) TILA hyvän tilintarkastustavan tulkitsijana. Tilintarkastus – Revision 2009:3, 46–49.

Keskuskauppakamari. [Keskuskauppakamarin www-sivuilla]. Updated November 29, 2010. [viitattu 29.11.2010]. Saatavissa: <http://www.keskuskauppakamari.fi/Tietoa-meista/Kauppakamarit>

KHT-yhdistys (2007). Tilintarkastuslaki ja -asetus. Helsinki. KHT-media.

KHT-yhdistys (2009). Tilintarkastusalan standardit ja suositukset 2009. KHT-media.

Lähdekorpi, S. (2010). Laadunvalvonnan painopiste tilintarkastusevidenssiin pienten yritysten tarkastuksissa. Tilintarkastus – Revision 2010:2, 52–57)

Länsiluoto, A. & Mäki-Pirilä, J. (2010). Tilintarkastajan vapaaehtoinen valinta hyödyttää. Tilintarkastus – Revision 2010:1, 26–29.

Mähönen, J. (2009). Osakeyhtiön taloudellinen raportointi ja tilintarkastus. Edita.

Niemi, L. (2010). Tutkimuksella parempaa tilintarkastuksen laatua. Tilintarkastus – Revision 2010:4, 48–51.

Rehn, J. (2009). Vaihtoehtoiset tarkastusmenetelmät puhuttavat maailmalla. Tilintarkastus – Revision 2009:4, 34–37.

Remes, M. (2010a). Sijoittaja haluaa tilintarkastuksesta enemmän irti. Tilintarkastus – Revision 2010:1, 6-9

Remes, M. (2010b). Taloushallinnon ulkoistaminen on taitolaji. Tilintarkastus – Revision 2010:4, 30–33

Shafer, W. (2001). The Effects of Formal Sanctions on Auditor Independence. Journal of accountancy Mar2001, Vol. 191, Issue 3, 104.

Smith, P. (2006). Kidsons to pay out in Pound 40m Wiggins scandal. Accountancy Jne2006, Vol. 137 Issue 1354, 8.

Sviili, T. (2009). ISA:t istuvat pientenkin yritysten tarkastuksiin. Tilintarkastus – Revision 2009:5, 34–38

Tomperi, S. (2009). Tilintarkastus – Normeista käytäntöön. Helsinki. Edita Publishing Oy.

Turunen, K. (2004). Tilintarkastajan vastuu osakeyhtiössä. Pro gradu -tutkielma. Lappeenranta, Lappeenrannan teknillinen yliopisto, kauppätieteiden osasto.

Vainio, K. (2010). Laaduntarkastusten satoa. Tilintarkastus – Revision 2010:4, 56–59.

Virtanen, H. (2008). Tilintarkastajan kurinpidollinen vastuu – TILA:n lausunnot 1990–2006. Pro gradu -tutkielma. Lappeenranta, Lappeenrannan teknillinen yliopisto, kauppätieteiden osasto.