

Saimaan ammattikorkeakoulu
Liiketalous Lappeenranta
Liiketalouden koulutusohjelma
Laskentatoimi

Maarit Pulkka

HTM-tilintarkastajien kurinpidollinen vastuu

Opinnäytetyö 2015

Tiivistelmä

Maarit Pulkka

HTM-tilintarkastajien kurinpidollinen vastuu, 41 sivua, 2 liitettä

Saimaan ammattikorkeakoulu

Liiketalous Lappeenranta

Liiketalouden koulutusohjelma

Laskentatoimi

Opinnäytetyö 2015

Ohjaajat: lehtori Teija Launiainen, Saimaan ammattikorkeakoulu, toimitusjohtaja

Mika Peltonen, Etelä- Karjalan kauppakamari

Tämän tutkimuksen tarkoituksena oli analysoida, kuinka HTM-tilintarkastajan kurinpidollinen vastuu määräytyy lakisääteisessä tilintarkastuksessa. Tarkoituksena oli muun muassa selvittää, millaisia kurinpidollisen vastuun tapauksia tilintarkastusvaliokunnissa on lähdetty tutkimaan ja millaisia ratkaisuja niistä on annettu.

Työ toteutettiin analysoimalla tilintarkastusvaliokuntien kurinpitoasioissa antamia päätös-asiakirjoja vuosilta 2011–2014. Tutkimus tehtiin kvalitatiivista tutkimusmenetelmää käyttäen. Asiakirjoja tutkittiin aineistolähtöisen sisällönanalyysin kautta.

Tutkimuksen tuloksena saatiin, että dokumentoinnilla on suuri merkitys tilintarkastajan kurinpidollisten seuraamusten näkökulmasta. Rangaistus on sitä lievempi, mitä paremmin tilintarkastaja pystyy osoittamaan, että tarkastus on perustunut asianmukaiseen tarkastussuunnitelmaan.

Asiasanat: tilintarkastus, kurinpidollinen vastuu, tilintarkastusvaliokunta

Abstract

Maarit Pulkka

Auditor's Disciplinary Responsibility, 41 pages, 2 appendices

Saimaa University of Applied Sciences

Business Administration Lappeenranta

Degree Programme in Business Administration

Specialisation in Accounting

Bachelor's Thesis 2015

Instructors: Ms Teija Launiainen, Senior Lecturer, Mr Mika Peltonen, Chief Executive Officer, South Karelia Chamber of Commerce

The purpose of the research was to find out how auditor's disciplinary responsibility is determined by statutory auditing. The aim of the research was to examine what kind of cases were investigated and what kind of results were given.

The research was executed by analysing auditing committee's disciplinary documents. The used research method was a qualitative research based on content analysis.

The results of the study show that documentation has a significant influence on auditor's disciplinary consequences. According to cases, inadequate documentation can cause disciplinary consequences.

Keywords: auditing, disciplinary responsibility, auditing committee

Sisällys

1	Johdanto.....	5
1.1	Tutkimuksen tausta.....	5
1.2	Tutkimusongelma ja tavoitteet	6
1.3	Rajaukset.....	6
1.4	Tutkimusmenetelmä.....	8
1.5	Etelä-Karjalan kauppakamari.....	9
1.6	Tutkimuksen rakenne.....	10
2	Lakisääteinen tilintarkastus.....	10
2.1	Tilintarkastus.....	11
2.1.1	Hyvä tilintarkastustapa	11
2.1.2	Ammattieettiset periaatteet.....	12
2.1.3	Kansainväliset tilintarkastusstandardit.....	13
2.1.4	Tilintarkastusvelvollisuus	14
2.1.5	Tilintarkastaja	15
2.1.6	Tilintarkastajien hyväksymisedellytykset	16
3	Tilintarkastajien valvonta Suomessa.....	17
3.1	Toimielimet	17
3.1.1	Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta (TIVA).....	17
3.1.2	Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta (TILA).....	18
3.1.3	Valtion tilintarkastuslautakunta (VALA)	19
3.2	Valvonta.....	19
3.3	Sanktiot.....	20
3.3.1	Vahingonkorvausvastuu	20
3.3.2	Rikosoikeudellinen vastuu.....	20
3.3.3	Kurinpidollinen vastuu	21
4	Tilintarkastuksen tulevaisuus Suomessa	22
4.1	Tilintarkastajajärjestelmän uudistuminen	23
4.2	Ilmoitusvelvollisuus	24
5	HTM- tilintarkastajien tutkinta-asioiden ratkaisut.....	25
5.1	Aineisto	25
5.2	Aineiston jakaminen.....	26
5.2.1	Huomautukset	26
5.2.2	Varoitukset	29
5.2.3	Hyväksymisen peruuttamisehdotus.....	31
5.2.4	Toimenpiteisiin johtamattomat tapaukset	31
5.2.5	Muut havainnot.....	33
5.3	Analysointi	34
6	Yhteenvedo ja johtopäätökset.....	35
	Kuvat.....	37
	Lähteet.....	38

Liitteet

Liite 1: Tilintarkastusvaliokunnille lähetetty saatekirje

Liite 2: Yhteenvedo tutkinta-asioiden ratkaisujen yhteispiirteistä

1 Johdanto

1.1 Tutkimuksen tausta

HTM-tilintarkastajien kurinpidollista vastuuta ei ole juurikaan tutkittu ennestään. Suurin osa kurinpidollisen vastuun tutkimuksista on Pro Gradu ja KHT-tilintarkastajiin liittyen. Niissä asiaa on tarkasteltu Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan eli TILA:n ratkaisujen pohjalta. Nojaan oman tutkimukseni kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien (TIVA) ratkaisuihin. Tradenomin tutkinto antaa valmiudet HTM-tilintarkastajien tenttiin, joten HTM-tilintarkastajien näkökulma on luonteva.

Tilintarkastuksen tehtävänä on ennen kaikkea luottamuksen säilyttäminen eri osapuolten välillä (Tomperi 2009, 10). Näin ollen tilintarkastajan toiminnan tarkastelu ja siitä seuraavat mahdolliset kurinpidolliset seuraamukset kuuluvat olennaisesti tilintarkastusvaliokunnan tehtäviin. Tulevaisuudessa valvontaeliminä toimii kuitenkin Patentti- ja rekisterihallituksen yhteyteen perustettava Tilintarkastusvalvonta, jolloin muun muassa kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien valta määrätä kurinpidollisia sanktioita lakkautetaan (HE 254/2014). Opinnäytetyöni kuvaa HTM-tilintarkastajien valvonnan nykytilanteen ja avaa paljon jatkotutkimusaiheita tilintarkastajajärjestelmän muutokseen liittyen. Kurinpidollisen vastuun ei sinänsä pitäisi muuttua, vaan kyse on sitä valvovien toimielinten muutoksesta. Kuitenkin tulevaisuudessa on mielenkiintoista tarkkailla, vaikuttaako järjestelmän kokonaisuudistus esimerkiksi valvonnan ankaruuteen. Myös taloudellisten vaikutusten pohtiminen järjestelmämuutokseen nähdä on mielekästä. Valvonta tullaan rahoittamaan valvottavilta perityillä maksuilla, joten uudistuksella ei ole hallituksen esityksen mukaan valtion talouteen nettovaikutuksia (HE 254/2014).

1.2 Tutkimusongelma ja tavoitteet

Tutkimusongelmani ja alakysymykseni ovat seuraavat:

- Miten HTM-tilintarkastajien kurinpidollinen vastuu ilmenee lakisääteisessä tilintarkastuksessa?
- Millaisia asioita on lähdetty tutkimaan?
- Mitä ratkaisuja tutkinta-asioita on annettu?
- Ovatko tutkinta-asiat muuttuneet tarkastelujaksolla?

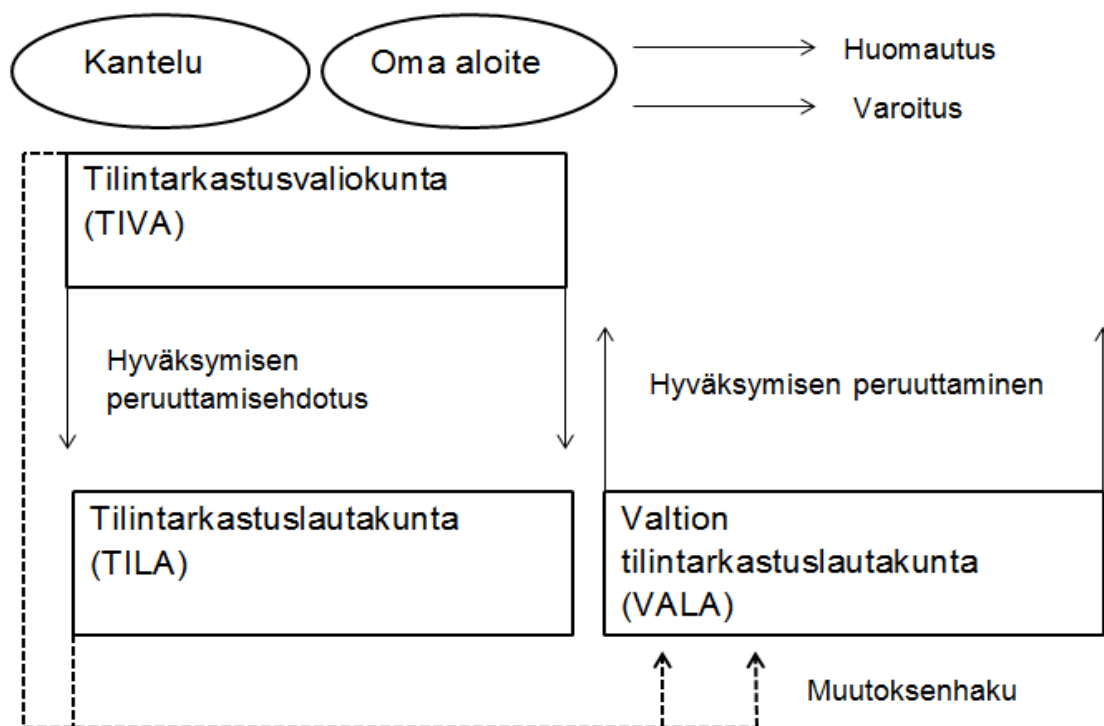
Pyrkimyksenäni on koota aineistosta yhtäläisyyksiä ja jaotella se kriteerien mukaan osiin. Kriteereinä käytän tutkimuksen kannalta luontevaa jaottelua kurinpidollisen vastuun mukaan. Kurinpidollisen vastuun osa-alueet ovat huomautus, varoitus ja hyväksymisen peruuttaminen (Tilintarkastuslaki 13.4.2007/ 459, 49–50§). Analysointivaiheessa olen erityisen kiinnostunut tapauksista, joista on seurannut jokin kurinpidollinen toimenpide. Pysin kuitenkin osoittamaan yhtäläisyyksiä myös niistä tapauksista, jotka eivät ole johtaneet kurinpidollisiin toimiin.

Tutkinta-asioiden mahdollista muutosta on tarkoitus kuvata sekä kvalitatiivisesti että kvantitatiivisesti. Näin ollen analysoin aineiston pohjalta, onko tutkinta-asioiden painopiste siirtynyt tarkastelujaksolla esimerkiksi huomautuksista varoituksiin ja lisäksi analysoin niiden määrällistä muutosta.

1.3 Rajaukset

Tutkimuksen tavoitteena on saada yleiskäsitys HTM-tilintarkastajien kurinpidollisesta vastuusta. Tutkimukseni rajoittuu tarkastelemaan kurinpidollista vastuuta pääsääntöisesti yksittäisen tilintarkastajan kohdalta.

HTM-tilintarkastajan tutkinta-asioiden kulku on esitetty seuraavan kaavion muodossa. (kuva 1).



Kuva 1. HTM-tilintarkastajien tutkinta-asioiden kulku (Mukaiillen Tomperi 2009, 181-182 ja Horsmanheimo & Steiner 2008, 75,508.)

Asia otetaan ensin käsittelyyn kauppakamarin tilintarkastuslautakunnassa (TIVA) joko kantelun tai oman aloitteen perusteella. Kauppakamari voi päätyä antamaan joko huomautuksen tai varoituksen. Tilintarkastuslautakunta eli TILA ottaa asian käsittelyyn, jos HTM-tilintarkastaja on osallisena KHT-yhteisöä tai KHT-tilintarkastajaa koskevassa tutkinta-asiassa. (Tomperi 2009, 181–182.) TILA:n kautta menee myös HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttaminen. TIVA:n täytyy tehdä tässä tapauksessa TILA:lle perusteltu ehdotus hyväksymisen peruuttamisen syistä. TILA ottaa tähän kantaa, jonka jälkeen asia etenee Valtion tilintarkastuslautakuntaan, (VALA) jossa päätetään hyväksymisen peruuttamisesta. Tilintarkastuslautakunnan ja tilintarkastusvaliokuntien päätöksiin voidaan hakea muutosta valittamalla Valtion tilintarkastuslautakunnalle. VALA:n päätökseen muutoksenhaku tehdään valittamalla korkeimpaan hallinto-oikeuteen. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 75, 508.)

Mikko Halosen Pro Gradu-tutkielmasta sain aiheenrajausta varten osviittaa oman tutkielmani lähestymistavasta. Hänen työstään selvisi, että vuosina 2008–2011 tilintarkastusvaliokunnat ottivat tutkittavikseen 32 kantelua ja kaksi asiaa

omasta aloitteestaan. Näistä neljä sai huomautuksen ja seitsemän varoituksen. Lisäksi yhdestä tutkinta-asiasta tehtiin hyväksymisen peruuttamishdotus. (Halonen 2013.) Näiden lukujen valossa koen mielekkäämmäksi lähteä analysoimaan tutkinta-asioita tapauskohtaisesti. Erityisen kiinnostunut olen tapauksista, joista annettiin huomautus, varoitus tai tehtiin hyväksymisen peruuttamishdotus.

Vaihtoehtoinen lähestymistapa opinnäytetyöhön olisi ollut tilintarkastusvaliokuntien ratkaisujen käsittely numeraalisesti, kvantitatiivisesti. Tällöin olisin tarkastellut esimerkiksi alueellisia eroja tilintarkastusvaliokuntien välillä. Koska tapauksia on otettu suhteellisen vähän tutkintaan, en koe tätä sopivaksi näkökulmaksi.

Tarkastelujaksoksi olen valinnut 2011–2014. Ajanjakson valintaan vaikutti muun muassa se, että halusin tutkia asiaa uuden tilintarkastuslain ajalta (2007) sekä rajata maallikkotilintarkastajien vaikutuksen kohtuullisen hyvin pois. Halusin myös tutkia mahdollisimman uusia tapauksia. Rajauksessa piti ottaa huomioon myös realistisuus aineiston saannin kannalta.

1.4 Tutkimusmenetelmä

Opinnäytetyöni tavoitteena on tarkastella HTM-tilintarkastajien kurinpidollisen vastuun ilmenemistä käytännössä. Tarkoitukseni on tarkastella aihetta tilintarkastusvaliokuntien kurinpitoasioiden päätösten kautta, minkä takia käytän opinnäytetyössäni tutkimusmenetelmänä kvalitatiivista tutkimusta. Kvalitatiivisen tutkimuksen tyypillisiä piirteitä ovat kokonaisvaltaisen tiedon hankinta ja aineiston kokoaminen todellisissa tilanteissa. Menetelmässä suositaan ihmistä tiedon keruussa ja lähtökohtana on aineiston monitahoinen ja yksityiskohtainen tarkastelu. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 161.)

Tarkennettu tutkimusmenetelmäni on aineistolähtöinen sisällönanalyysi. Siinä tutkimusaineistosta pyritään luomaan teoreettinen kokonaisuus. Analysoitavat yksiköt valitaan tutkimuksen tarkoituksen mukaisesti. (Tuomi & Sarajärvi, 2004, 97.) Tutkimuksen aineisto kuvaa tutkittavaa ilmiötä. Analyysin tarkoituksena on luoda selkeä ja yhtenäinen kuvaus hajanaisesta aineistosta. Miles ja Huberman (1984) ovat kuvanneet aineistolähtöisen analyysin jakaantuvan kolmivaiheiseksi

prosessiksi. Ensin aineisto pelkistetään, seuraavaksi se ryhmitellään ja lopuksi luodaan teoreettisia käsitteitä. (Tuomi & Sarajärvi 2004, 110.)

Opinnäytetyöni tutkimusstrategia on tapaustutkimus eli case study. Siinä analysoidaan yksityiskohtaista, intensiivistä tietoa yksittäisestä tai pienestä joukosta toisiinsa suhteessa olevia tapauksia (Hirsjärvi ym. 2009, 134–135). Tapaustutkimukselle on tyypillistä, että tapauksen kohteena on yksilö, ryhmä tai yhteisö ja kiinnostuksen kohteena ovat usein prosessit. Aineiston keruu tehdään useita metodeja käyttämällä, kuten esimerkiksi havainnoin, haastatteluin ja dokumentteja tutkien. (Hirsjärvi ym. 2009, 135.) Oma lähestymistapani aiheeseen on dokumenttien tutkiminen, eli tilintarkastusvaliokuntien ratkaisuihin perehtyminen.

Tutkimuksen tarkoitus on olla kuvaileva, jolloin siinä tulisi esittää tarkkoja kuvauksia tilanteista, henkilöistä tai tapahtumista. Lisäksi on tarkoitus dokumentoida ilmiöistä keskeisiä ja kiinnostavia piirteitä. (Hirsjärvi ym. 2009, 139.)

1.5 Etelä-Karjalan kauppakamari

Opinnäytetyön case-organisaationa on Etelä-Karjalan kauppakamari. Kauppakamarit toimivat Suomessa yritysten hyväksi luomalla niille mahdollisimman suotuisan toimintaympäristön. Kauppakamari tarjoaa jäsenyritykselleen monenlaista tukea, muun muassa palveluita, vaikuttamisen mahdollisuuden, verkostoitumista sekä edunvalvontaa. (Kauppakamari 2015.)

Etelä-Karjalan kauppakamarin toimitusjohtaja Mika Peltonen on opinnäytetyöni yhteyshenkilö. Hän on samalla myös tilintarkastusvaliokunnan sihteerin. Case-organisaatiolla on tämän opinnäytetyön kannalta lähinnä verkostoitumisen ja aineiston saannin kannalta vaikutusta. Uskon kyselyni saavan erilaista painoarvoa, kun voin lähettää sen Etelä-Karjalan kauppakamarin myötävaikutuksella.

Kauppakamarit muodostavat erilaisia valiokuntia, kuten esimerkiksi liikennevaliokunnan, koulutusvaliokunnan ja tilintarkastusvaliokunnan (Etelä-Karjalan kauppakamari 2015). Valiokuntien päätehtävänä on edunvalvonta, jota suoritetaan muun muassa seuraamalla toimintaympäristön kehitystä sekä tunnistamalla edunvalvonnan kannalta merkittäviä vaikuttamiskohteita. Valiokuntien tehtävänä on myös valmistella aloitteet, kannanotot ja lausunnot viranomaisille. (Hel-

singin kauppakamari 2015.) Valiokuntaan kuuluvat jäsenyritysten asiantuntijat (Kauppakamari 2015). Etelä-Karjalan kauppakamarilla on kahdeksan valiokuntaa (Etelä-Karjalan kauppakamari 2015). Opinnäytetyössäni tilintarkastusvaliokunnilla ja niiden kurinpitoasioissa antamalla päätös-asiakirjoilla on merkitystä. Tulevaisuudessa tilintarkastusvaliokuntien viranomaisvalta lakkaa uuden Tilintarkastusvalvonnan myötä olemasta. Tilintarkastajien valvonta ammattimaistuu ja yhdenmukaistuu tiukentaen tilintarkastajien valvontaa entisestään. Tarkoitukseni oli alun perin pyytää tilintarkastusvaliokuntien sihteereiltä alustavia ajatuksia valiokuntien poistumisen vaikutuksista. Jätin sen kuitenkin tekemättä, sillä Etelä-Karjalan kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan sihteerin Mika Peltosen mukaan valiokunnilla ei ole vielä asiasta luotettavaa käsitystä.

1.6 Tutkimuksen rakenne

Opinnäytetyö jakaantuu kolmeen osaan: lakisääteisen tilintarkastuksen määrittelyyn, tilintarkastuksen nykyiseen ja tulevaan valvontaan sekä tilintarkastusvaliokuntien kurinpitoasioissa antamiin päätös-asiakirjoihin. Lopuksi analysoin tulokset ja teen niistä yhteenvedon.

2 Lakisääteinen tilintarkastus

Suomen tilintarkastuslaki (459/2007) on tilintarkastusta ja tilintarkastajaa säätelevä yleislaki (Halonen & Steiner 2010, 28). Nykyinen tilintarkastuslaki tuli voimaan 1.7.2007 kumoten 28.10.1994 säädetyin lain. Lakiuudistus velvoittaa kirjanpitovelvollisen yhteisön ja säätiön noudattamaan Euroopan yhteisössä sovellettaviksi hyväksyttäviä tilintarkastusstandardeja. (Halonen & Steiner 2010, 11.) Standardien soveltamisen takana on pyrkimys yhtenäistää tilintarkastusta Euroopan Unionin sisällä. Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastus käsittää yhteisön ja säätiön kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen sekä hallinnon tarkastamisen tilikaudelta (Tilintarkastuslaki 13.4.2007/ 459, 3:11§.)

Tilintarkastusta säätelee myös tilintarkastusasetus. Asetuksessa on määräyksiä muun muassa tilintarkastajarekisteriin merkittävistä tiedoista sekä tarkempia ohjeistuksia valvontaelimille asioiden käsittelyyn liittyen. (Valtioneuvoston asetus tilintarkastuksesta 28.6.2007/735.)

2.1 Tilintarkastus

American Accounting Association on määritellyt tilintarkastuksen prosessina, joka perustuu objektiivisesti hankittujen taloudellisten toimien ja tapahtumien evidenssien arviointiin. Hankittujen evidenssien on pohjaututtava tilinpäätöksessä esitettyihin lukuihin ja muihin tietoihin. Saaduista tuloksista kommunikointi kuuluu olennaisesti tilintarkastukseen. (Halonen & Steiner 2010, 17.)

Tilintarkastus on merkittävässä asemassa tilinpäätösraportoinnin oikeellisuuden, luotettavuuden ja läpinäkyvyyden varmistamisessa. Tilintarkastus on tärkeää varsinkin julkisen kaupankäynnin kohteena oleville pörssiyrityksille, mutta myös muillekin yhteisöille. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2015a.) Tilintarkastus perustuu tilintekovelvollisuuteen. Tilintekovelvollisuutta on selitetty muun muassa agenttiteorian avulla, jonka mukaan yhtiö kuvataan tuotannon tekijöiden, omistajien ja asiakkaiden välisten agenttisuhteiden kautta. Tilintarkastus pohjautuu tarkastuskohteen omistajien tai jäsenten sekä johdon välisiin suhteisiin. Teoria perustuu tilanteeseen, jossa omistus ja johto ovat eriytyneet. Tilintarkastuksen tehtävänä on tässä tilanteessa valvoa ja tarkkailla johdon toimintaa ja raportoida siitä omistajille. Tilintarkastus kohdistuu tilintekovelvollisuuden täyttämiseen ja tilinpäätösinformaation luotettavuuden vahvistamiseen. (Halonen & Steiner 2010, 14–15.)

Tilintarkastajan on annettava tarkastuksensa pohjalta lausunto siitä, ovatko tilinpäätös ja toimintakertomus laadittu voimassa olevien säännösten ja määräysten mukaan. Tilintarkastajan on myös otettava kantaa, antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus oikeat ja riittävät tiedot tarkastuskohteen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. (Tomperi 2009, 11.) Tilintarkastuksesta säädetään paitsi tilintarkastuslaissa, myös kansainvälisten tilintarkastusstandardien kautta. Tilintarkastuksen tavoite on määritelty standardissa ISA 200. Standardin mukaan tilintarkastuksen tavoitteena on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, onko tilinpäätöksessä olennaista virhettä. (KHT-yhdistys 2012, 223.)

2.1.1 Hyvä tilintarkastustapa

Tilintarkastajan on sovellettava työssään hyvää tilintarkastustapaa (Tilintarkastuslaki 13.4.2007/459, 4:22§). Hyvä tilintarkastustapa on tilintarkastajan toimin-

taa säätelevä tärkeä normisto (Halonen & Steiner 2010, 31). Se määrittelee, kuinka tilintarkastus suoritetaan asianmukaisesti (Tomperi 2009, 22). Hyvä tilintarkastustapa koostuu periaatteista, kuten objektiivisuudesta ja huolellisuudesta sekä keinoista eli esimerkiksi työmenetelmistä. Käytännössä hyvä tilintarkastustapa muovautuu tilintarkastajien keskuudessa yleisesti hyväksytyinä työmenetelminä. Vertailupohjana käytetään työmenetelmiä, joita huolellisesti toimivat ammattihenkilöt yleisesti käyttävät. Keskeisiä lähteitä hyvän tilintarkastustavan noudattamiseen ovat esimerkiksi lait, asetukset, kurinpitoelinten päätökset ja tilintarkastusstandardit. (Halonen & Steiner 2010, 31–32.) Suomessa hyvä tilintarkastustapa perustuu IFACin eettisiin vaatimuksiin sekä kansainvälisiin tilinpäätösstandardeihin, eli ISA- standardeihin (Tomperi 2009, 11).

2.1.2 Ammattieettiset periaatteet

Tilintarkastajan on suoritettava tehtävänsä ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja huolellisesti ottaen huomioon yleinen etu (Tilintarkastuslaki 13.4.2007/ 459, 4:20§). Suomessa KHT- yhdistys antaa tilintarkastajille Kansainvälisen tilintarkastajaliiton, IFACin, eettisiin ohjeisiin pohjautuvia säännöksiä. IFACin eettisten ohjeiden neuvosto IESBA (The International Ethics Standards Board for Accountants) on asettanut tilintarkastusammattilaisille seuraavat toimintaperiaatteet:

- rehellisyys
- objektiivisuus
- ammatillinen pätevyys ja huolellisuus
- salassapitovelvollisuus
- ammatillinen käyttäytyminen.

Rehellisyyden toimintaperiaate velvoittaa tilintarkastusammattilaisen rehellisyyteen kaikissa ammattiin liittyvissä suhteissa. Objektiivisuuden periaatteen mukaan tilintarkastaja ei saa antaa esimerkiksi intressiristiriitojen tai toisten osapuolten epäasianmukaisen vaikutuksen syrjäyttää ammattiin tai liiketoimintaan liittyvää harkintaa. Ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden mukaan tilintarkastajan on jatkuvasti pidettävä ammatilliset tietonsa ja taitonsa ajan tasalla. Asiantuntijapalveluja suorittaessaan tilintarkastajan on toimittava tunnollisesti ja

ammattillisten standardien mukaisesti. Salassapitovelvollisuus-periaate velvoittaa tilintarkastajan pitämään ammattinsa perusteella saamansa tieto luottamuksellisenä antamatta näitä tietoja kolmansille osapuolille ilman asianmukaista valtuutusta. Ammatillinen käyttäytyminen tarkoittaa eettisten sääntöjen mukaan sitä, että tilintarkastajan on noudatettava relevantteja säännöksiä ja vältettävä toimintaa, joka heikentää tilintarkastajien mainetta. (KHT-yhdistys 2012, 14.)

2.1.3 Kansainväliset tilintarkastusstandardit

Tilintarkastuslaki uudistui vuonna 2007. Se toi entiseen lainsäädäntöön nähden muutamia muutoksia. Uudistuneen tilintarkastuslain mukaan tilintarkastusta suorittaessa on jatkossa noudatettava Euroopan Unionin hyväksymiä kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja lakisääteisessä tilintarkastuksessa. (Tilintarkastuslaki 13.4.2007/459, 3:13§.)

EU:n komissio julkaisi lokakuussa 2010 vihreän kirjan tilintarkastuksesta. Finanssikriisin aikana tilintarkastusalalla havaittiin ongelmakohtia esimerkiksi sääntelyssä ja valvonnassa. Myös Euroopan tilintarkastusmarkkinoiden kehittämiseksi tarvitaan komission mukaan muun muassa yhtenäistämistoimenpiteitä. Tilintarkastuksella on komission mukaan merkittävä vaikutus muun muassa markkinoiden luottamuksen palauttamisessa. ”Tilintarkastuspolitiikka: kriisin opetukset”-kirja käsittelee muun muassa tilintarkastajan roolia, riippumattomuutta, valvontaa sekä tilintarkastusmarkkinoiden tämänhetkistä rakennetta. (Tilisanomat 4/2011, 37.)

EU:n neuvostossa ja Euroopan parlamentissa on hyväksytty huhtikuussa 2014 asetus koskien tilintarkastusdirektiivien muutosta ja yleisen edun kannalta merkittävien yhtiöiden tilintarkastusta. Uudistunut direktiivi vahvistaa tilintarkastajien riippumattomuutta, tilintarkastuskertomuksen informatiivisuutta sekä tilintarkastuksen valvontaa. Asetus tulee sovellettavaksi kahden vuoden siirtymäajan jälkeen, 17.6.2016. Asetusta sovelletaan sellaisenaan kansalliseen lainsäädäntöön kansallisia optioita lukuunottamatta. Työ- ja elinkeinoministeriö on perustanut työryhmän valmistelemaan EU-säädösten täytäntöönpanoa Suomessa. Työryhmä päättää jäsenvaltio-optioiden käytön laajuudesta. (Suomen Tilintar-

kastajat ry 2015.) Suomessa direktiivin muutokset pyritään implementoimaan kokonaisvaltaisella tilintarkastajajärjestelmän uudistuksella.

Tilintarkastusstandardien käyttöönotto osaksi kaikkia lakisääteisiä tilintarkastuksia EU:ssa takaa tilintarkastuksen korkean laadun. Pienten yritysten liiketoiminnan laajuus ja monimutkaisuus tullaan kuitenkin ottamaan huomioon tilintarkastusstandardien soveltamisessa. Tavoitteena on, että lakisääteinen tilintarkastus pystyttäisiin jatkossa suorittamaan kansainvälisten tilintarkastusstandardien mukaisesti. (Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/56/EU.)

Standardit ja suositukset ovat tähän asti olleet KHT-yhdistyksen antamia soveltamisohjeita tilintarkastajille. Ne perustuvat International Federation of Accountants eli IFAC:n standardeihin. Standardeja on kuitenkin muokattu Suomen lainsäädäntöön ja olosuhteisiin sopiviksi. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 151.) Standardien noudattamista on arvioitu osana hyvää tilintarkastustapaa (Tilintarkastus 2/2012, 64).

KHT-yhdistyksen puheenjohtaja Tapani Vuopala toteaa Balanssi-lehden 3/2014 haastattelussa, että tilintarkastuksen luonne ja tilintarkastajan rooli tulee muuttamaan joiltakin osin merkittävästi uuden EU-sääntelyn ja kansallisten hankkeiden myötä. Vuopala korostaakin kansallista liikkumavaraa hyödyntämällä jäsenvaltio-optiot täysimääräisesti, kun direktiivien vaatimuksia implementoidaan Suomen lainsäädäntöön. (Balanssi 3/2014, s. 18.)

2.1.4 Tilintarkastusvelvollisuus

Tilintarkastuksen merkitys on isoissa yhteisöissä suurempi, sillä niissä omistus ja johto ovat usein eriytyneet. Pienissä perheyriyksissä omistaja vastaa usein myös yhtiön johtamisesta, jolloin tilintekovelvollisuutta toimivan johdon ja omistajan välillä ei käytännössä ole. Kaikkein pienimmät yhtiöt vapautettiinkin tilintarkastusvelvollisuudesta vuonna 2007 säädetyssä tilintarkastuslaissa. (Tomperi 2009, 9.)

Yhteisössä ja säätiöissä on tilintarkastuslain 4§:n mukaan valittava tilintarkastaja sekä tehtävä tilintarkastus, jos seuraavista ehdoista täyttyy kaksi edellytystä:

- Taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa.

- Liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa.
- Palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä.

Tilintarkastuslain rajojen alittaneilla yhtiöillä on tilintarkastusvelvollisuus, jos yhtiöjärjestyksessä, yhtiösopimuksessa tai säännöissä on määräys tilintarkastajan valinnasta (HTM-tilintarkastajat ry 2015b). Jos yhtiö ei ole tilintarkastusvelvollinen, eikä yhtiöjärjestyksessä, yhtiösopimuksessa tai säännöissä siitä määrätä, voivat yhtiön omistajat päättää tilintarkastuksen järjestämisestä. Tällöin tilintarkastajan valinnassa ja tilintarkastuksessa on noudatettava tilintarkastuslain säännöksiä. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 164.)

Tilintarkastuslaki on yleislaki, eli se väistyy tarvittaessa muun lainsäädännön tieltä. Erityislainsäädäntö tilintarkastajan valintaan liittyen onkin tavallista. Esimerkiksi säätiöissä tilintarkastaja on kokorajoista huolimatta aina valittava. Myös vähemmistön oikeudesta vaatia tilintarkastajan valintaa on säädetty muun muassa osuuskuntalaissa ja osakeyhtiölaissa. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 162.)

2.1.5 Tilintarkastaja

Tilintarkastuslaissa on määräyksiä tilintarkastajan kelpoisuudesta. Lain 2:3§:n mukaan, tilintarkastajana ei voi toimia henkilö, jonka toimintakelpoisuutta on rajoitettu. Hän ei myöskään voi olla vajaavaltainen, konkurssissa tai liiketoimintakiellossa. Lisäksi tilintarkastajalla on oltava asuinpaikka ETA- valtiossa. (Tilintarkastuslaki 13.4.2007/459.) Tilintarkastajan valinnasta päättää yhteisön omistajat tai säätiössä hallitus (Horsmanheimo & Steiner 2008, 165). Tilintarkastaja valitaan tehtävään toistaiseksi, ellei yhtiöjärjestyksessä, yhtiösopimuksessa tai säännöissä määrätä toisin (Tomperi 2009, 27).

Tilintarkastuslain hyväksymät tarkastajat Suomessa ovat KHT-tilintarkastaja ja KHT-yhteisö sekä HTM-tilintarkastaja ja HTM-yhteisö. KHT-tilintarkastaja on Keskuskaupakamarin tilintarkastuslautakunnan hyväksymä tilintarkastaja. KHT-yhteisö on vastaavasti tilintarkastuslautakunnan hyväksymä tilintarkastusyhteisö. HTM-tilintarkastaja on kaupakamarin tilintarkastusvaliokunnan hyväksymä tilintarkastaja ja HTM-yhteisö valiokunnan hyväksymä tilintarkastusyhteisö. (Tilintarkastuslaki 13.4.2007/ 459, 1:2§.) Suomessa on myös julkishallinnon

tarkastukseen keskittyneitä JHTT-tilintarkastajia ja –yhteisöjä. Heidän toiminnastaan määrätään laissa julkishallinnosta ja –taloudesta. (Tilintarkastuslaki 13.4.2007/ 459, 2:7§.)

KHT-tilintarkastaja on valittava, jos seuraavista rajoista ylittyy vähintään kaksi:

- Taseen loppusumma ylittää 25 000 000 euroa.
- Liikevaihto ylittää 50 000 000 euroa.
- Palveluksessa on yli 300 henkilöä.

KHT- tilintarkastaja on myös valittava, jos tarkastettava yhteisö on julkisen kaupankäynnin kohteena. (Tomperi 2009, 18.)

2.1.6 Tilintarkastajien hyväksymisedellytykset

HTM-tilintarkastajat ja –yhteisöt hyväksyy toimialueen tilintarkastusvaliokunta. Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta hyväksyy taasen KHT-tilintarkastajat ja –yhteisöt. Tilintarkastajan on täytettävä edellä mainittujen kelpoisuusvaatimusten lisäksi perustutkintoa, opintoja, työkokemusta sekä tilintarkastajatutkinnon suorittamista koskevat vaatimukset. HTM-tilintarkastajaksi aikovalla on oltava vähintään alempi korkeakoulututkinto. HTM-tutkintotenttiin osallistuvalla on myös oltava työ- ja elinkeinoministeriön määrittelemä riittävä pohja laskentatoimen ja oikeustieteen opinnoista sekä vaadittava työkokemus. HTM-tilintarkastajaksi aikovan tulee olla työskennellyt kolme vuotta sekä tilintarkastuksen että laskentatoimen parissa. HTM-tilintarkastajaksi hyväksyminen edellyttää myös hyväksytysti suoritettua HTM-tutkintotenttiä. (Työ- ja elinkeinoministeriön asetus 262/2008.) Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta järjestää HTM-tilintarkastajaksi aikoville vuosittain HTM-tutkintotentin. Tutkintotentti on yleisesti jakaantunut hyvään tilintarkastustapaan ja hyvään kirjanpito-tapaan sekä tilintarkastuskertomukseen ja tilintarkastajan muuhun raportointiin. Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta joko hyväksyy tai hylkää kokeilaan tutkinnossa. Lopullisen päätöksen tutkinnossa hyväksytyyn kokeilaan HTM-tilintarkastajaksi hyväksymisestä tekee kyseisen alueen kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta. (Tilintarkastuslautakunta 2015.)

Tilintarkastajien tutkinto-uudistus tilintarkastajajärjestelmän myötä selkeyttää Suomen Tilintarkastajat ry:n toiminnanjohtajan Sanna Alakareen mukaan väylää tilintarkastusalalle. Tulevaisuudessa tutkintoon haettaessa tulisi hyväksyä entistä monipuolisemmin erilaisia tilintarkastajan työtä tukevia opintoja ja työkokemuksia. (Balanssi 2/2015a, 16).

3 Tilintarkastajien valvonta Suomessa

Tilintarkastajien valvonnasta määrätään tilintarkastuslaissa (Tilintarkastuslaki 13.4.2007/459.) Tilintarkastaja on tarkastustoiminnastaan vastuussa sekä kohteen toimeksiantajalle että sivullisille. Tilintarkastajan tulisi suorittaa tehtävänsä virheettömästi voimassaolevan lainsäädännön mukaan ammattitaitoisesti, rehellisesti ja huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen. Käytännössä virheettömyyden arviointi tapahtuu olennaisuuden kautta. Tilintarkastajan toimia arvioitaessa on käytettävä yhtenä arviointiperustetta virheen olennaisuutta esimerkiksi tarkastettavan kohteen liikevaihtoon nähden. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 469.)

Tilintarkastajien valvonnassa kiinnitetään yhä enemmän huomiota siihen, onko tilintarkastaja noudattanut tarkastustoiminnassaan kansainvälisten tilintarkastusstandardien vaatimuksia. Standardien noudattaminen on muodostunut yhä enenevässä määrin osaksi tilintarkastajalta vaadittavaa hyvää tilintarkastustapaa. (Tilintarkastus 2/2012, 64.)

3.1 Toimielimet

3.1.1 Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta (TIVA)

Suomessa on 19 kauppakamaria, joista suurimmassa osassa on oma tilintarkastusvaliokunta eli TIVA. Tilintarkastusvaliokunnan tehtävänä on tilintarkastuslain mukaan päättää alueensa HTM-tilintarkastajien ja HTM-yhteisöjen hyväksymisestä sekä valvoa niitä.

Tilintarkastuslain luvut 7 ja 8 säätelevät tilintarkastajien valvonnasta Suomessa. Tilintarkastusvaliokunnan on valvottava HTM-tilintarkastajien ja HTM-yhteisöjen

hyväksymisedellytysten säilymistä sekä niiden toimintaa tilintarkastuslain ja säännösten mukaisesti.

Tilintarkastusvaliokunnan kokoonpano on määritelty tilintarkastuslain 43 §:ssä. Pykälän mukaan TIVA:an kuuluu puheenjohtaja, varapuheenjohtaja sekä kuusi jäsentä. Kullakin jäsenellä on lisäksi varajäsen. Tilintarkastuslautakunta valitsee puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan. Kauppakamari valitsee TIVA:n muut jäsenet kolmeksi vuodeksi kerrallaan. Kaikkien valiokunnan jäsenten, puheenjohtajan, varapuheenjohtajan sekä sihteerin on oltava hyvin perehtyneitä tilintarkastukseen. Lisäksi jäsenistä kahdella on oltava tilintarkastusalan asiantuntemusta tutkimus- ja opetustoiminnasta sekä alan oikeudellista asiantuntemusta. Kahdella heistä on oltava elinkeinoelämän asiantuntemusta sekä kahden on edustettava KHT- ja HTM-tilintarkastajia. (Tilintarkastuslaki 459/2007, 43§.)

Kauppakamarin yhtenä tehtävänä on siis valvoa HTM-tilintarkastajia ja HTM-yhteisöjä. Valiokunta on päätösvaltainen, kun läsnä on puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja sekä kolme muuta jäsentä tai varajäsentä. Asioiden käsittelyssä sovelletaan muun muassa hallintolain ja viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain määräyksiä. (Tilintarkastuslaki 459/2007, 44§.)

Tilintarkastusvaliokunnat pyrkivät myös kehittämään tilintarkastajien opiskelu- ja kouluttautumismahdollisuuksia vaikuttamisalueellaan (Horsmanheimo & Steiner 2008, 70).

3.1.2 Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta (TILA)

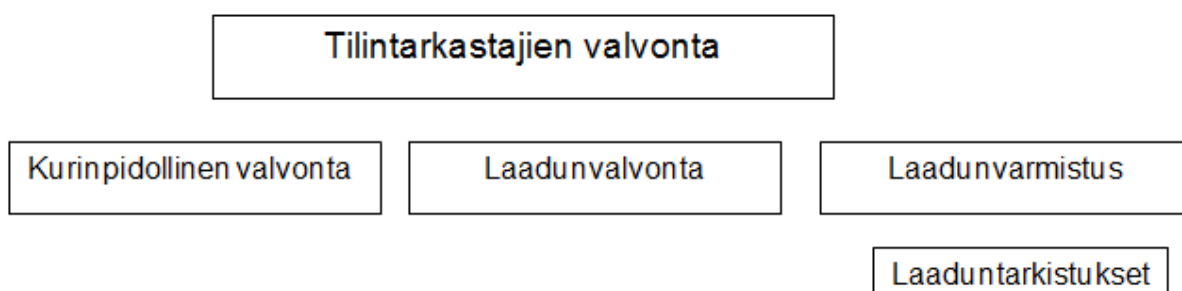
Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta (TILA) vastaa KHT-tilintarkastajien ja KHT-yhteisöjen hyväksymisestä ja valvonnasta. TILA:n tehtäviin kuuluu myös ylläpitää ja kehittää tilintarkastajien hyväksymis- ja valvontajärjestelmää. Lautakunta järjestää vuosittain KHT- ja HTM-tutkintotentit, valvoo tilintarkastajien laadunvarmistusjärjestelmää sekä ylläpitää tilintarkastajarekisteriä. Lautakunnan tehtävät perustuvat tilintarkastuslakiin. (Tilintarkastuslautakunta 2015.)

3.1.3 Valtion tilintarkastuslautakunta (VALA)

Valtion tilintarkastuslautakunnan (VALA) toimii kauppa- ja teollisuusministeriön yhteydessä. Sen tehtävänä on vastata tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta, kehittämisestä ja valvonnasta. VALA voi antaa ohjeita ja lausuntoja tilintarkastuslain soveltamisesta sekä tehdä aloitteita tilintarkastuksen säännösten kehittämisestä. (HTM-tilintarkastajat ry 2015a.) VALA voi peruuttaa tilintarkastajan hyväksymisen Keskuskauppakamarin ehdotuksesta. Valtion tilintarkastuslautakunta on muutoksenhakuelin kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan sekä Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan tekemiin ratkaisuihin. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2015b.)

3.2 Valvonta

Tilintarkastajien valvonnalla pyritään yhtenäistämään tilintarkastuksen laatua sekä varmistamaan riittävän korkeatasoinen tilintarkastus (Heiskanen, Kihn & Näsi 2009, 129). Tilintarkastajan työn valvonta on pääasiassa työpapereiden kautta tehtävää jälkikäteisvalvontaa, jonka perusteella arvioidaan, onko tilintarkastaja toiminut tilintarkastuslain ja muiden toimintaa koskevien säännösten mukaisesti (HTM-tilintarkastajat ry 2015a). Tilintarkastajien valvonta voidaan jakaa seuraavan kuvion mukaisesti kolmeen osaan. (kuva 2).



Kuva 2. Tilintarkastajien valvonta (Mukaillen Heiskanen ym. 2009, 130.)

Kurinpidollinen valvonta perustuu tilintarkastuslakiin. Sen tarkoituksena ei ole opastaa valvottavaa tilintarkastajaa työssään, vaan siihen kuuluvat hyväksymisen edellytyksen säilymisen ja lain mukaisen toiminnan tarkkailu. Laadunvalvonta on puolestaan omavalvontaa tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön

määritellesä itse laadunvalvontamenetelmänsä. Laadunvalvontamenetelmien tehtävänä on varmistaa, että tilintarkastus suoritetaan hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Tilintarkastuslaissa ei ole säädöksiä laadunvalvonnasta, mutta IFAC:n standardi ISA 220 koskee laadunvalvontaa. Sekä HTM- että KHT-yhteisöt ovat velvoitettuja noudattamaan standardia soveltuvin osin. Laadunvarmistuksesta on määräys tilintarkastuslain 4 luvun 23 §:ssä. Laadunvarmistus on tilintarkastajan työn ulkopuolista valvontaa. Siihen kuuluu muun muassa työn ohjausta ja neuvontaa, jotta virheiden syntyminen ja toistuminen voitaisiin estää. (Heiskanen ym. 2009, 129–130.) Lain mukaan tilintarkastajan on huolehdittava työnsä laadusta sekä osallistuttava laaduntarkastukseen.

3.3 Sanktiot

Tilintarkastaja on vastuussa toiminnastaan sekä toimeksiantajalleen että sivullisille. Tilintarkastajan vastuu on luokiteltu kolmeen osaan: rikosvastuuseen, korvausvastuuseen sekä kurinpidolliseen vastuuseen. Vastuu realisoituu käytännössä, mikäli tilintarkastajan toiminta on moitittavaa ja toiminnasta havaitaan virhe, puute tai laiminlyönti. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 469.)

3.3.1 Vahingonkorvausvastuu

Tilintarkastaja on vastuussa vahingosta, jonka hän tai hänen apulaisensa on tuottamuksellisesti tai huolimattomuudestaan aiheuttanut. Vahingonkärsijällä on oikeus saada vahinkoa vastaava korvaus täysimääräisenä. (Tilintarkastuslaki 13.4.2007/ 459/ 9: 51§.) Vahingonkorvausvastuun edellytyksinä pidetään konkreettista vahinkoa, jonka varallisuusarvo on selkeästi määriteltävissä. Näin ollen esimerkiksi tulevaisuudessa syntyvästä mahdollisesta vahingosta ei voida enenaikaisesti vaatia vahingonkorvauksia. Lisäksi tilintarkastajan teolla tai laiminlyönnillä sekä vahingolla on oltava syy-yhteys. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 473.)

3.3.2 Rikosoikeudellinen vastuu

Tilintarkastaja, joka rikkoo tilintarkastuslain säännöstä tilintarkastuskertomuksen laatimisesta, voidaan tuomita tilintarkastusrikoksesta sakkoon tai enintään kahden vuoden vankeuteen. Olettamuksena on, että teko ei ole vähäinen eikä siitä

säädettä muualla laissa ankarampaa rangaistusta. (Rikoslaki 19.12.1889/ 39, 30:10 a§.)

3.3.3 Kurinpidollinen vastuu

Yksi tilintarkastajan vastuun muodoista on kurinpidollinen vastuu. Oikeudelliselta luonteeltaan kurinpidolliset seuraamukset ovat moiteilmaisuja. Kurinpidollisessa vastuussa tarkastellaan, onko tilintarkastaja säilyttänyt hyväksymisensä edellytykset ja onko hän toiminut säännösten mukaisesti. Arviointikriteerit riippuvat lain tulkinnan ja soveltamisen ajankohdasta. Hyväksymisen edellytykset muuttuvat, kun annetaan uusia määräyksiä ja ohjeita. Toiminnan säännösten mukaisuuden arvioinnissa sovelletaan hyvää tilintarkastustapaa, ammattieettisiä periaatteita sekä kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 504.)

Kurinpidollisen seuraamuksen täytäntöönpanosta vastaa HTM-tilintarkastajilla ja –yhteisöillä tilintarkastusvaliokunta (TIVA) ja KHT-tilintarkastajilla sekä – yhteisöillä tilintarkastuslautakunta (TILA). TIVA ja TILA voivat antaa tilintarkastajalle joko huomautuksen tai varoituksen. Tilintarkastajalle annettu huomautus tai varoitus merkitään Keskuskauppakamarin ylläpitämään tilintarkastajarekisteriin. Jos tilintarkastajan hyväksyminen on kurinpidollisesti peruutettu, on Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan poistettava kyseisen henkilön tiedot tilintarkastajarekisteristä. Varoitus poistuu tilintarkastajarekisteristä kuuden ja huomautus kolmen vuoden kuluttua lainvoimaisesta päätöksestä. (Tilintarkastuslaki 459/2007, 37§, 38§.)

3.3.3.1 Varoitus

Tilintarkastajalle on annettava varoitus, jos hänen menettelynsä on tilintarkastuslain nojalla moitittavaa. Varoitus annetaan, jos tilintarkastaja on

- toiminut tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti huolimattomuudesta tai varomattomuudesta
- laiminlyönyt velvollisuuksiaan tilintarkastajana
- toimillaan alentanut tilintarkastajien ammatillista luotettavuutta tai arvoa. (Leppiniemi & Kaisanlahti 2015, luku 17.)

3.3.3.2 Huomautus

Huomautus tulee antaa, jos tilintarkastajan toiminta täyttää varoituksen antamisen edellytykset, mutta siihen liittyy lieventäviä seikkoja. (Leppiniemi & Kaisanlahti 2015, luku 17). Lieventävät seikat määritellään tapauskohtaisesti, mutta niitä voi olla esimerkiksi virheen vähäisyys, asian vähäinen taloudellinen tai muu merkitys, säännöksen tulkinnanvaraisuus ja ymmärrettävä huolimattomuus tai ajattelemattomuus. Yleisesti olennaisuuden periaate ohjaa moitittavan toiminnan rangaistustasoa. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 505.)

3.3.3.3 Hyväksymisen peruuttaminen

Tilintarkastajan hyväksyminen on peruutettava, mikäli tilintarkastaja syyllistyy johonkin seuraavista:

- menettelee tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti
- rikkoo toistuvasti velvollisuuksiaan tilintarkastajana annetusta varoituksesta huolimatta
- ei ole enää ammattitaitoinen tai ei täytä muita hyväksymisen edellytyksiä.

Hyväksymisen peruuttaminen käsitellään valtion tilintarkastuslautakunnassa ehdotuksesta tai omasta aloitteesta. Hyväksymisen peruutus tehdään joko kokonaan tai määräajaksi, kuitenkin enintään kahdeksi vuodeksi. (Leppiniemi & Kaisanlahti, luku 17.)

4 Tilintarkastuksen tulevaisuus Suomessa

Tilintarkastusalan muutos on ollut nopeaa. Kehittymiseen ovat vaikuttaneet muun muassa vuoden 2007 uusi tilintarkastuslaki, laadunvarmistuksen merkityksen kasvu sekä tilintarkastusalan standardien ja suositusten noudattaminen. Tilintarkastus on muuttunut vaativammaksi, kansainvälisemmäksi ja ammattimaisemmaksi.

Kansainvälistyminen on yksi alan näkyvimmistä muutoksista. Kansainvälistyminen on konkretisoitunut pitkälti suurten tilintarkastusyhteisöjen (big four) kautta. Yhteisöjen asiakasyritykset toimivat useissa eri maissa, mikä on ajanut ne kan-

sainvälistymään, verkostoitumaan ja erikoistumaan. Myös tilinpäätösraportointi on yhdenmukaistunut ja kehittynyt kansainvälisempään suuntaan. Suomessa tilinpäätösraportointiin vaikuttavia kansainvälisiä standardeja ovat Euroopan yhteisöjen tilinpäätösdirektiivit sekä IFRS-standardit.

Tilintarkastuksen vaatimustason noustessa tilintarkastajien ammattimaistuminen on luonteva kehitysaskel. Sivutoimisten tilintarkastajien on vaikea omaksua alan muutoksia. Yhtenä kehityssuuntana onkin havaittavissa erityisasiantuntijoiden käyttöä.

Euroopan Unioni vaikuttaa osaltaan tilintarkastuksen kehitykseen Suomessa. EU:n komissio pitää rahoitusmarkkinoiden osapuolten välistä luottamusta listayhtiöiden tilinpäätöksiin ja tilintarkastukseen merkittävänä kansainvälisen kilpailukyvyn näkökulmasta. EU:ssa onkin vireillä useita säädös- ja kehittämishankkeita, viimeisimpänä vuonna 2016 voimaantuleva uudistunut tilintarkastusdirektiivi. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 527–528, 537.)

4.1 Tilintarkastajajärjestelmän uudistuminen

Työ- ja elinkeinoministeriön selvitysmies, professori Edward Andersson, laati ministeriölle selvityksen tilintarkastajajärjestelmän uudistuksesta vuonna 2010. Hän ehdottaa, että tilintarkastajat suorittaisivat jatkossa nykyisten kolmen tutkinnon sijaan perustilintarkastajatutkinnon, joka vastaisi pitkälti nykyistä HTM-tutkintoa. Perustutkinnon lisäksi olisi mahdollista suorittaa kaksi lisämoodulia, joista toinen vastaisi läheisesti nykyistä KHT-tutkintoa ja toinen JHTT-tutkintoa.

Ajatus tilintarkastajien tutkintovaatimusten kokonaisuudistuksesta nousi uuden tilintarkastuslain (459/2007) myötä ajankohtaiseksi, kun eduskunta edellytti lakia hyväksyessään tilintarkastajajärjestelmän uudistusta. Tilintarkastus on yhä enemmän laajamittaisten kansainvälisten yhtenäistämistoimenpiteiden kohteena. Tilintarkastusta säätelee Suomessa muun muassa ISA-standardit sekä EU:n tilintarkastusdirektiivin vaatimukset. Tulevaisuudessa niiden asema tulee vahvistumaan entisestään. Myös kansainvälisten IFRS-tilintarkastusstandardien osaaminen on tulevaisuudessa entistä tärkeämpää, kun IFRS-säännösten hallinta on sisällytetty EU-tilintarkastusdirektiivin perusteella tilintarkastajatutkinnon osaamisvaatimuksiin.

Anderssonin ehdottama toinen suuri uudistus liittyy tilintarkastajien valvontaan. Hän ehdottaa, että kaikkia tilintarkastajia valvoisi yksi valvontaviranomainen. Nykyisellään valvonta on varsinkin HTM-tilintarkastajilla levinnyt varsin laajalle, kun Suomen tilintarkastusvaliokunnat vastaavat alueensa tilintarkastajien valvonnasta. Andersson myös arvioi, että kaikki tilintarkastusvaliokunnat eivät edusta riittävää asiantuntemusta varsinkaan kun kansainväliset tilintarkastusstandardit astuvat voimaan. Nykyisestä TILA:sta tehtäisiin tilintarkastajien keskitetty valvontaviranomainen. Sen tehtävänä olisi myös tilintarkastajatutkintojen järjestäminen. Muutos aiheuttaisi JHTT-lautakunnan sekä kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien viranomaisvallan poistumisen. Tilintarkastusvaliokuntia voitaisiin kuitenkin tarvittaessa kuulla, kun kyseisen toimialueen tilintarkastajalle ollaan ehdottamassa kurinpidollista seuraamusta. Tilintarkastaja saisi alueensa kauppakamarilta tarvittaessa myös neuvontaa ja ohjausta. (Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja, selvitysmiehen raportti.) Eduskunta hyväksyi hallituksen ehdotuksen tilintarkastajajärjestelmän uudistuksesta 12.3.2015. Tammikuun 2016 alussa voimaan tulevaan uuteen tilintarkastuslakiin on kytketty tilintarkastajajärjestelmää koskevat sääntelyuudistukset. (Balanssi 2/2015b, s.5.)

4.2 Ilmoitusvelvollisuus

Hallitus on antanut 23.10.2014 esityksen tilintarkastajia koskevasta ilmoitusvelvollisuudesta. Esityksen mukaan tilintarkastajan velvollisuutena olisi jatkossa ilmoittaa tilintarkastuksen aikana esiin tulleet puutteet säännösten tai määräysten noudattamisessa. Jos yhteisö tai säätiö ei ryhtyisi ilmoituksen johdosta toimenpiteisiin, tulisi tilintarkastajan tehdä asiasta ilmoitus viranomaisille. Lakiesitys loisi tarkastettavalle yhtiölle konkreettisen kannustimen ryhtyä asianmukaisiin toimenpiteisiin ilmoituksen johdosta. Samalla tilintarkastajan asema riippumattomana ja itsenäisenä tarkastajana vahvistuisi. Lakiesitys on sidoksissa harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjuntaan sekä reilun kilpailun edistämiseen. Ehdotuksen johdosta tilintarkastajien valvonnassa tulisi jatkossa kiinnittää huomiota ilmoitusvelvoitteen noudattamiseen ja ryhtyä tarvittaessa kurinpidolliseen tutkintaan. (HE 212/2014.) Suomen Tilintarkastajat ry ei pidä lakiesitystä kovinkaan tehokkaana keinona estää harmaata taloutta. Yhdistys on ehdottanut muun muassa Patentti- ja rekisterihallituksen sekä Verohallinnon yh-

teistä seurantajärjestelmää. Järjestelmän avulla valvottaisiin, että yhteisössä valitaan lain vaatimusten mukaan tilintarkastaja ja että tilinpäätösasiakirjat toimitetaan oikea-aikaisesti. Järjestelmä auttaisi esimerkiksi kohdistamaan verotarkastuksia yhteisöihin, joissa lakisääteiset velvoitteet on laiminlyöty. (Balanssi 1/2015, s. 5.)

Lakiesityksen oli määrä tulla voimaan 1.1.2015 alkaen, mutta talousvaliokunta hylkäsi esityksen. Valiokunta piti uuden kansallisen EU-asetuksesta poikkeavan normin säätämistä tällä hetkellä tarpeettomana. (Balanssi 2/2015, s.5.)

5 HTM- tilintarkastajien tutkinta-asioiden ratkaisut

5.1 Aineisto

Opinnäytetyön aineisto koostuu pääosin kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien kurinpitoasioissa antamista päätös-asiakirjoista. Osa aineistosta on tilintarkastusvaliokunnan pöytäkirjaotteen muodossa. Aineiston keruu toteutettiin 2.2.–31.3.2015 pyytämällä tilintarkastusvaliokunnilta sähköpostitse vuosina 2011–2014 kurinpitoasioissa annettuja päätöksiä (Liite 1). Aineistoa kysyttiin 14 tilintarkastusvaliokunnalta, joista neljästä saatiin aineistoa. Viisi kauppakamaria ilmoitti, että he eivät ole ottaneet käsittelyyn kurinpitoasioita kyseisellä ajanjaksolla. Yhdellä kauppakamareista ei ollut omaa tilintarkastusvaliokuntaa. Alun perin pyysin tilintarkastusvaliokuntien pöytäkirjoja, mutta päädyin lopulta pyytämään valiokuntien kurinpitoasioissa antamia päätös-asiakirjoja. Aineiston keruu oli työlästä tilintarkastusvaliokuntien erilaisten toimintatapojen vuoksi. Etelä-Karjalan kauppakamari käy jo päätösvaiheessa läpi salassa pidettävät asiat, jolloin pöytäkirjassa ei ole lain nojalla salaista tietoa. Kaikki kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat eivät kuitenkaan toimi samoin, vaan kyseisten valiokuntien olisi pitänyt käydä pöytäkirjat kertaalleen läpi ja poistaa sieltä salassa pidettävät tiedot. Päätös-asiakirjat käydään puolestaan jokaisessa tilintarkastusvaliokunnissa samalla lailla läpi lain nojalla annettujen määräysten mukaan, joten niiden pyytäminen oli selkeintä.

Aineistoon kuuluu myös Valtion tilintarkastuslautakunnan toimintakertomukset vuosilta 2011–2013. Vuoden 2014 toimintakertomus ei opinnäytetyön teon het-

kellä ollut vielä valmistunut. Toimintakertomuksissa on kootusti tietoa VALA:n toiminnasta. Niissä on mainittu esimerkiksi tilintarkastajien kurinpitoasioissa saamien päätösten perusteella tehtyjen kanteluiden lukumäärät sekä hyväksymisen peruuttamiset.

Käsiteltävä aineisto kuuluu tiedonkeruumenetelmänä sekundääriseen aineistoon. Sekundääriset aineistot sisältävät muun muassa dokumentteja, kuten esimerkiksi pöytäkirjoja. Tällaista aineistoa voi hyödyntää sellaisenaan. Tieteellisen tutkimuksen yleiset luotettavuusmittarit ovat reliabiliteetti ja validiteetti. Reliabiliteetti mittaa tutkimustulosten luotettavuutta. Lähtökohtana on se, saadaanko uusintamittauksella aikaan samankaltaisia tuloksia. Validiteetti taas kertoo, mitataanko tutkimuksen kannalta oikeita asioita. (Kananen 2014, s. 64, 147.) Tässä tutkimuksessa reliabiliteetin tarkasta asteesta ei voida varmistua, sillä tilintarkastusvaliokuntien antamien päätösten lukumäärästä vuosina 2011–2014 ei ole koottua tietoa. Aiempiin tutkimuksiin peilaten analysoimieni kurinpitoasioiden määrä on samaa luokkaa. Esimerkiksi Mikko Halosen Pro Gradussa Tilintarkastajan kurinpidollinen vastuu (2013) todetaan tilintarkastusvaliokuntien langettaneen vuosina 2008–2011 yhteensä 12 seuraamusta HTM-tilintarkastajille. Tutkimuksen validiteetti on korkea, sillä analysoitavat dokumentit mittaavat tutkimuksen kannalta olennaista tietoa.

5.2 Aineiston jakaminen

Aineisto jaetaan kurinpidollisen vastuun mukaan huomautuksiin, varoituksiin sekä hyväksymisen peruuttamisedotuksiin. Tällainen jako on tutkimuksen kannalta luonteva. Vaihtoehtoisesti aineiston olisi voinut jakaa muun muassa kurinpidollisen seuraamuksen syiden, kuten esimerkiksi riippumattomuuden tai ammattieettisyyden periaatteiden noudattamatta jättämisen, mukaisesti. Seuravassa on esiteltynä otteita aineistosta lievimmästä ankarimpaan. Lopussa on myös tapauksia, jotka eivät johtaneet kurinpidollisiin seuraamuksiin. Tapaukseen liittyvät tilintarkastajat ja yhtiöt on anonymisoitu.

5.2.1 Huomautukset

Tilintarkastusvaliokunta otti oma-aloitteisesti tutkittavakseen HTM-tilintarkastaja A:n toiminnan. Asiaan liittyy myös HTM-tarkastaja B, joka on ollut Asunto-

Osakeyhtiö C:n varsinainen tilintarkastaja. HTM B irtisanoutui tilintarkastusyhteisö D:n palveluksesta 31.8.2010 ja hänen työsuhteensa päättyi 30.9.2010. Tilintarkastusyhteisön toimipisteen vetäjä ilmoitti HTM B:lle työvelvoitteen päätymisestä 1.9.2010 alkaen.

HTM A on varatilintarkastajan asemassa antanut tilintarkastuskertomuksen Asunto-Osakeyhtiö C:lle, johon HTM B on aikoinaan valittu varsinaiseksi tilintarkastajaksi. Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajan valinnasta vastaavan toimielimen on huolehdittava siitä, että uusi tilintarkastaja valitaan jäljellä olevaksi toimikaudeksi. TIVA on pyytänyt HTM A:lta selvitystä, millä perusteella tilintarkastajan toimi on hänen mukaansa tullut kesken toimikauden avoimeksi. Valiokunta pyytää selvittämään, kuka on pyytänyt HTM A:ta suorittamaan varatilintarkastajana Asunto-Osakeyhtiö C:n tilintarkastuksen varsinaisen tilintarkastajan sijaan. TIVA viittaa selvityspyynnössään myös tilintarkastusalan eettisiin sääntöihin, joiden mukaan ammatissa toimivan tilintarkastusammattilaisen, jota pyydetään toisen ammatissa toimivan tilintarkastusammattilaisen tilalle, tulee selvittää, onko ammatillisia tai muita syitä olla hyväksymättä toimeksiantoa. Jossain tapauksessa selvittäminen voi vaatia kommunikointia tilintarkastajan kanssa. Tilintarkastusvaliokunta pyytääkin toimittamaan kopion kommunikoinnista varsinaisen tilintarkastajan HTM B:n kanssa.

HTM A toteaa vastineessaan, että hän on epähuomiossa luullut olevansa Asunto-Osakeyhtiö C:n varsinainen tilintarkastaja, sillä yleensä hänet on valittu siihen tehtävään. HTM A kertoo saaneensa tilintarkastuskertomuksen toimipisteensä vetäjältä allekirjoitusta varten valmiina ja siihen hänet oli merkitty varsinaiseksi tilintarkastajaksi. HTM A kertoo, ettei luonnollisesti ole kommunikoinut varsinaisen tilintarkastajan kanssa, sillä hän on luullut olevansa itse varsinainen tarkastaja.

Tilintarkastusvaliokunta katsoo, että huolellisesti toimiva tilintarkastaja on tietoinen toimeksiannoistaan ja siitä, missä asemassa antaa tilintarkastuskertomuksen. TIVA toteaa HTM A:n laiminlyöneen huolellisuusvelvoitettaan antamalla tilintarkastuskertomuksen varsinaisena tilintarkastajana, vaikka hän oli varatilintarkastaja. HTM A on kuitenkin osaltaan voinut luottaa tilintarkastuskertomuksen merkintöihin, jonka mukaan hän olisi varsinainen tilintarkastaja. Asiaan liit-

tyy siis TIVA:n mukaan lieventäviä seikkoja. Tilintarkastusvaliokunta on päättänyt antaa HTM A:lle huomautuksen.

HTM-tilintarkastaja E:n toiminnasta Asunto-osakeyhtiö F:ssä kanneltiin tilikauden 1.1.–31.12.2011 väliseltä ajalta. Kantelija moitti E:n toimintaa tilintarkastusvaliokunnalle muun muassa seuraavin perustein:

- Tilinpäätöksen valmistuminen viivästyi yhtiöjärjestyksen mukaisesta kolmella kuukaudella, eikä laatimiseen ollut haettu lykkäystä Kirjanpitolautakunnalta.
- Liitetiedoissa ei ole mainintaa yhtiön oman pääoman negatiivisuudesta, eikä siitä ole tehty merkintää kaupparekisteriin.

Tilintarkastaja E toteaa vastineessaan, että edellisen tilikauden tilintarkastaja ei ollut ajan puutteen vuoksi ehtinyt tarkastaa lainaosuuksia koskevien korjauslaskelmien asianmukaisuutta. Näin ollen aiempien vuosien lainaosuusperintään liittyi huomattavia virheitä ja epäselvyyksiä, joten yhtiössä päätettiin teettää korjauslaskelmat osakkaiden yhdenvertaisen kohtelun toteuttamiseksi. E katsoo, että hyvän tilintarkastustavan mukaista tarkastusta ei olisi ollut mahdollista suorittaa tilikaudelta varmistumatta korjauslaskelmien oikeellisuudesta.

Negatiivisen oman pääoman osalta E kertoo varmistaneensa kirjanpitolautakunnalta aiemmin hankkimansa ratkaisun mukaisesti, ettei oman pääoman negatiivisuus aiheuttanut rekisteri-ilmoitusvelvollisuutta. Selvityksestä on käynyt ilmi, että kirjanpitoarvon ja kauppojen neliömetrihintojen perusteella määritellyn arvon erotus oli moninkertainen oman pääoman negatiivisuuteen nähden.

Tilintarkastusvaliokunta katsoo, että tilinpäätöksen viivästyminen johtuu yhtiössä vallinneista poikkeuksellisista olosuhteista ja aiempien tilikausien laajoista erillisselvityksistä. TIVA:n mukaan tilanteen on täytynyt olla osakkeenomistajien yleisessä tiedossa, eikä määräaikojen viivästyksistä huomauttaminen olisi tuonut tosiasiallista lisäinformaatiota. HTM E on valiokunnan mukaan voinut jättää huomautuksen tekemättä ammatillista harkintaa noudattaen.

Asunto-osakeyhtiölain mukaan toimintakertomuksessa on esitettävä laskelma oman pääoman riittävydestä asianmukaisine selvityksineen. Tällaista selvitystä

ei Asunto-osakeyhtiö F:n toimintakertomukseen ole tehty. HTM E:n olisi tilintarkastusvaliokunnan mukaan tullut vaatia laskelman sisällyttämistä toimintakertomukseen tai raportoida hallituksen reagoimattomuudesta tilintarkastuspöytäkirjassa. Tilintarkastusvaliokunta katsoo HTM E:n menetelleen varomattomuudesta hyvän tilintarkastustavan vastaisesti. Raportointia koskeva puute ei kuitenkaan ole niin olennainen, että sitä voitaisiin kokonaisuuden kannalta pitää vakavana. Valiokunta antoi HTM E:lle yksimielisesti huomautuksen.

Muissa tilintarkastusvaliokuntien kurinpitoasioiden päätöksissä huomautus on johtunut muun muassa puutteellisesta dokumentoinnista, jota ei kuitenkaan voida kokonaisuuden kannalta pitää vakavana. Lieventävänä seikkana on pidetty myös esimerkiksi tilintarkastajan suullista ilmoitusta yhtiön johdolle havaitusta epäkohdasta.

5.2.2 Varoitukset

HTM-tilintarkastaja G:n toiminnasta Asunto-osakeyhtiö H:ssä kanneltiin. Kantelija vetoaa muun muassa seuraaviin asioihin:

- Yhtiökokouksen xx.xx.xxxx laillisuutta on vastustettu ja kokouksen pöytäkirjaan on merkitty pantin antamispäätös, vaikka asiasta ei ollut mainintaa kokouskutsussa. On syytä epäillä, että yhtiökokousten pöytäkirjoihin ei ole tutustuttu.
- Tilinpäätökseen on aktivoitu korjauskustannuksia, vaikka toimintakertomuksessa ei ole mainintaa perusparannuksista. Tulos on kirjattu positiiviseksi, eivätkä tilintarkastajat ole huomioineet yhtiön velkaantuneisuutta.
- Tilintarkastuskertomuksessa on kansainvälisistä tilintarkastusstandardeista poikkeava lausuma, jossa todetaan, että hallituksen selonteon mukaan vilpillisiä päätöksiä ei ole havaittu.

Tilintarkastaja G toteaa selityksessään, että pankkilainan nostaminen oli välttämätöntä yhtiön likvideettitilanteeseen nähden, eikä lainaa ole mahdollista saada ilman vakuutta. Korjauksien aktivoinnit taseeseen on esitetty tuloslaskelmasa erillisellä rivillä. Hallitus on tehnyt laajan selvityksen yhtiön tilasta ja siihen liittyviä merkittäviä päätöksiä. Tilintarkastuksessa ei ole kuitenkaan havaittu vilpillisiä toimia, mutta kuitenkin asioita, joihin on tehtävä korjauksia.

Tilintarkastusvaliokunta huomasi tapausta tutkiessaan, että HTM-tilintarkastaja G:tä ei ole merkitty kaupparekisteriin yhtiön tilintarkastajana.

Tilintarkastuslain 45 §:n 1 momentin mukaan muun muassa kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnalla on oikeus saada hyväksytyltä tilintarkastajalta tarkastettavakseen kaikki toiminnan valvonnan kannalta tarpeelliset asiakirjat ja muut tallenteet. HTM-tilintarkastaja G:ltä on pyydetty kahdesti selvennystä allekirjoittamattomasta raportista. G ei ole vastannut näihin pyyntöihin, joten hän on rikonut tilintarkastuslain 45 §:n tiedonantovelvollisuutta.

Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu velvollisuus dokumentoida tilintarkastustyö työpapereiden muotoon. HTM-tilintarkastaja G:n laatimat työpaperit on laadittu puutteellisesti, eikä ulkopuolinen tarkastelija pysty päättelemään, onko tilintarkastuksessa saatu riittävä selvitys tilintarkastusriskin kannalta olennaisista asioista ennen tilintarkastuskertomuksen antamista. Puutteet dokumentoinnissa vaikeuttavat tilintarkastuksen suorittamisen ja raportoinnin asianmukaisuuden arviointia.

Tilintarkastuskertomuksessa hallinnon tarkastuksesta annetun lausuman sisältöä ei voida pitää ISA 706- tilintarkastusstandardin ja hyvän tilintarkastustavan mukaisena.

Tilintarkastusvaliokunta katsoo HTM-tilintarkastaja G:n menetelleen huolimattomuudesta ja varomattomuudesta hyvän tilintarkastustavan vastaisesti. Tilintarkastusvaliokunta on päättänyt yksimielisesti antaa G:lle varoituksen.

HTM-tilintarkastaja I:n toiminnasta Osakeyhtiö J:n tilintarkastajana kanneltiin tilintarkastusvaliokunnalle. HTM I on avustanut Osakeyhtiö J:n perustamisessa muun muassa laatimalla tilinpäätösennusteita sekä perustamisasiakirjoja. Lisäksi hän on myös suostunut tulla valituksi yhtiö J:n tilintarkastajaksi. HTM I on merkitty kaupparekisteriin tehdyssä perustamisilmoituksessa lisätietoja antavaksi yhtiömieheksi. Tilintarkastuslain 24 §:n mukaan tilintarkastajan on oltava riippumaton tilintarkastusta suorittaessaan. Jos riippumattoman tarkastustoiminnan edellytykset eivät täyty, tilintarkastajan on kieltäydyttävä vastaanottamasta toimeksiantoa tai luovuttava siitä. Tilintarkastusvaliokunta arvioi, että HTM I on ollut esteellinen ottamaan vastaan tilintarkastajan tehtävän Osakeyh-

tiö J:ssä. Tilintarkastajan yhtiön puolesta tekemät tilinpäätösennusteet ja perustamisasiakirjat ovat olleet asiakkaan päätöksentekoa ohjaavia, jolloin HTM I:lle on muodostunut oman työn tarkastamiseen verrattava uhka. HTM I:n olisi pitänyt kieltäytyä ryhtymästä yhtiö J:n tilintarkastajaksi. TIVA katsoo, että HTM I on huolimattomuudestaan ja varomattomuudestaan menetellyt tilintarkastajan riippumattomuusvelvoitteen sekä ammattieettisten periaatteiden ja hyvän tilintarkastustavan vastaisesti. TIVA päätti yksimielisesti antaa HTM I:lle varoituksen.

Muut tilintarkastusvaliokuntien kurinpitoasioiden varoitus-päätökset sisältävät toisistaan melko paljon poikkeavia näkökohtia. Monessa tapauksessa nousee kuitenkin esiin dokumentoinnin puutteellisuudet ja tilintarkastajan ammattieettisten periaatteiden noudattamatta jättäminen, kuten esimerkiksi riippumattomuuden ja ammatillisen käyttäytymisen vastainen toiminta. Myös tilintarkastajan maksamattomat vuosi- ja laaduntarkastusmaksut ovat johtaneet varoitukseen.

5.2.3 Hyväksymisen peruuttamisedotus

HTM-tilintarkastaja K:n laaduntarkastus todettiin uusintatarkastuksessa hylätyksi. Tilintarkastuslain 50 §:n mukaan tilintarkastuslautakunnan tulee peruuttaa tilintarkastajan hyväksyminen, jos tilintarkastaja ei enää ole ammattitaitoinen. Kaupparekisterin tilintarkastusvaliokunta teki toistamiseen hylätyn laaduntarkastuksen vuoksi Keskuskaupparekisterin tilintarkastuslautakunnalle hyväksymisen peruuttamisedotuksen. Yritin selvittää Valtion tilintarkastuslautakunnalta, peruutettiin kyseisen tilintarkastajan hyväksyminen. Tapauksen jäljille oli kuitenkin aikatauluun nähden liian vaikea päästä, joten lopullinen ratkaisu jäi selvittämättä.

5.2.4 Toimenpiteisiin johtamattomat tapaukset

HTM-tilintarkastaja L:n toiminnasta Asunto-osakeyhtiö M:n tilintarkastajana kanneltiin. Kantelijan mukaan HTM L on laiminlyönyt hallinnon ja varainhoidon valvontaa suorittaessaan tilintarkastusta M- yhtiölle. Kantelija kertoo, että yhtiölle remonttia varten myönnetystä lainasta ei ole tilinpäätöksessä mainintaa. Hänen käsityksensä mukaan lainaa ei ole käytetty remontiin, vaan se on rahoitettu ylimääräisillä hoitovastikkeilla ja käyttämällä aiempien vuosien kassavarantoja. Tämä johtaa hoitovastikkeiden tuntuviin korotuksiin seuraavalle tilikaudelle.

Kantelija ei pidä oikeana menettelynä käyttää osakkaiden varoja remontin rahoittamiseen, kun sille on jo olemassa rahoituspäätös.

HTM-tilintarkastaja L kertoo vastineessaan, että pankilta saamansa vakuus- ja vastuuerittelyn mukaan yhtiön lainat täsmäävät tilinpäätöksen lukuihin. Yhtiökokouksessa 31.3.2010 päätettiin myöntää hallitukselle valtuudet nostaa laina. Tämä oli kuitenkin vain valtuutus, eikä käsky nostaa laina. Hallitus käsitteli asiaa myöhemmin kokouksessaan. Keskusteluissa yhtiön isännöitsijän kanssa on ilmennyt, että yhtiön ei tarvitse nostaa lainaa vuoden 2010 aikana, vaan korjaukset rahoitetaan yhtiön pankkitilien varoista.

Tilintarkastusvaliokunta toteaa asiakirjojen pohjalta, että hallitukselle oli annettu valtuutus toimia remontin rahoittamisen kanssa parhaaksi katsomallaan tavalla. Hallitus onkin päättänyt rahoittaa tilikauden 2010 hankkeen kustannukset yhtiön olemassa olevilla varoilla. TIVA:n mukaan saaduista selvityksistä ei ilmene, että hallitus olisi ylittänyt harkintavaltansa tai toiminut yhtiökokouksen valtuutuksen vastaisesti. Tilintarkastusvaliokunta toteaa HTM L:n työpapereiden tarkastuksen perusteella, että tilikaudelta suoritettu tilintarkastus perustuu asianmukaiseen tarkastussuunnitelmaan. Tilintarkastus on suoritettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti riittävässä laajuudessa. Tilintarkastajan raportointi on ollut asianmukaista. Kantelu ei johda toimenpiteisiin.

HTM-tilintarkastaja N:n toiminnasta Yhdistys O:n ja Osakeyhtiö P:n tilintarkastajana kanneltiin tilintarkastusvaliokunnalle. Kantelija katsoo, että Osakeyhtiö P:ssä on tapahtunut laitonta varojen jakoa yhtiön toimitusjohtajalle. Yhdistys O:ssa on hänen mukaansa ollut virheitä palkanlaskennassa ja –maksatuksessa vaarallisen työyhdistelmän vuoksi. Yhdistys O on Yhtiö P:n emoyhteisö.

HTM N toteaa, että maksettuja palkkioita on verrattu yhtiön hallituksen tekemiin päätöksiin. Yhdistyksen hallitus valtuutti kaksi yhdistyksen jäsentä tarkastamaan yhtiön tilinpäätöksen. Vaikka edellä mainitut yhdistyksen hallituksen kaksi jäsentä, yhtiön hallituksen jäsenet sekä tilintarkastajat eivät huomanneet, että palkkioiden maksaminen edellyttää yhdistyksen hallituksen päätöstä, ei se HTM N:n mukaan ole aiheuttanut vahinkoa. Käytännössä voidaankin sanoa, että yhdistyksen hallitus on hyväksynyt palkkioiden maksamisen.

HTM N toteaa lisäpalkkioiden maksatukseen olevan ollut liiketaloudellinen peruste, kuten esimerkiksi lisätöiden korvaaminen. Kyseessä ei siis ole osakeyhtiölain mukainen laitton varojen jako. Vaaralliset työyhdistelmät ovat tilintarkastajan mukaan kyseisen kokoluokan yhdistyksissä ja yhtiöissä jokseenkin tavanomaisia, joten siihen ei ole erikseen puututtu.

Tilintarkastusvaliokunnan käsityksen mukaan ei voida katsoa, että Yhtiö P:n hallitus olisi lisäpalkkioiden maksamisen takia ylittänyt osakeyhtiölakiin perustuvan toimivaltansa. Tehdyt päätökset on kirjattu asianmukaisesti hallituksen kokouspöytäkirjoihin.

Palkanlaskennassa yhdistyksen toiminnanjohtajan bruttopalkan päälle on työ-sopimuksen vastaisesti lisätty luontoisetuja. Niiden olisi pitänyt sisältyä bruttopalkkaan. Tilintarkastusvaliokunnan mukaan asia on rahamääräisesti vähäinen ja kokonaisuudessaan merkitykseltään epäolennainen. HTM N on voinut ammatillista harkintaansa käyttäen jättää sen mainitsematta raportoinnissaan. Asiaa on ollut todennäköisesti vaikeaa edes havaita ilman, että tarkastaja olisi käynyt läpi henkilön työ-sopimuksen, yhtiön palkkakirjanpidon sekä vuosi-ilmoitukset vertaillen läpi. Näin yksityiskohtainen tarkastelu on TIVA:n käsityksen mukaan edellyttänyt perusteltua epäilyä virheellisyyksien olemassaolosta. TIVA on yksimielisesti päättänyt, ettei kantelu johda kurinpidollisiin toimenpiteisiin.

Tapauksista, jotka eivät ole johtaneet toimenpiteisiin voidaan havaita joitakin yhdenmukaisuuksia. Ne perustuvat asianmukaiseen tarkastussuunnitelmaan ja tilintarkastajan raportointi on ollut riittävää.

5.2.5 Muut havainnot

Aineiston perusteella suurin osa tilintarkastusvaliokuntien kurinpitoasioissa antamista päätöksistä liittyy asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastuksiin. Asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastukset ovat varsin haasteellisia, sillä asunto-osakeyhtiöiden osakkeenomistajat vastaavat viime kädessä yhtiölle aiheutuvista menoista. Lisäksi asunto-osakeyhtiöllä on monia mahdollisuuksia tehdä tilinpäätössuunnittelua verotuksen minimoimiseksi. Suurimmat ongelmat liittyvät HTM-tilintarkastaja Jari Etelämaan mukaan negatiiviseen omaan pääomaan, kor-

jausmenojen kirjanpidolliseen käsittelyyn sekä siihen, onko kyseessä hanke- vai lainaosuus. (Balanssi 1/2014, s.22–25.)

Valtion tilintarkastuslautakunnan toimintakertomuksista vuosilta 2011–2013 ilmeni, että tilintarkastajat tekivät kurinpitoasioissa saamistaan päätöksistä vuonna 2011 yhteensä 4 kantelua, vuonna 2012 yhden kantelun sekä vuonna 2013 kolme kantelua. Sekä HTM- että KHT-tilintarkastajien muutoksenhaku tapahtuu Valtion tilintarkastuslautakunnan kautta, joten yksinomaan HTM-tilintarkastajien tekemistä kanteluista ei voida varmistua. Toimintakertomuksista myös selvisi, että vuonna 2011 VALA vahvisti yhden tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisen ja vuonna 2013 kyseisiä tapauksia oli kaksi. Vuonna 2012 oli vireillä yksi hyväksymisen peruuttaminen.

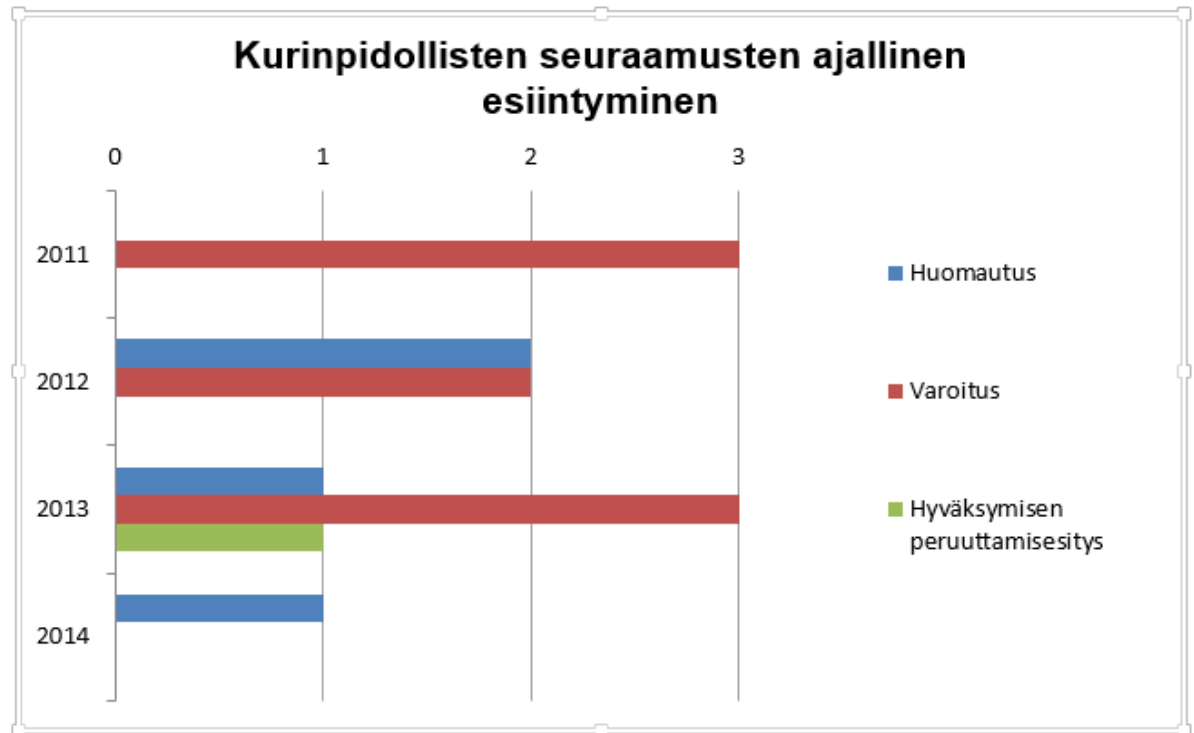
5.3 Analysointi

Vuosina 2011–2014 tilintarkastusvaliokunnat ovat antaneet yhteensä 13 kurinpidollista seuraamusta. Seuraava kuva 3 havainnollistaa kurinpidollisten seuraamusten jakautumisen huomautuksen, varoituksen ja hyväksymisen peruuttamisehdotuksen kesken.

Huomautus	4
Varoitus	8
Hyväksymisen peruuttamisehdotus	1

Kuva 3. HTM- tilintarkastajille annetut kurinpidolliset seuraamukset vuosilta 2011–2014.

Lukumääräisesti eniten on annettu varoituksia (8) ja huomautuksia (4). Hyväksymisen peruuttamisehdotuksia on ollut tarkastelujaksolla vain yksi. Yhtä tapausta lukuun ottamatta kaikki otettiin kantelun perusteella tutkittavaksi tilintarkastusvaliokunnissa. Seuraavassa kaaviossa on esitettyä kurinpidollisten seuraamusten ajallinen jakaantuminen. (kuva 4). Kaaviosta ei ilmene selvää trendiä kurinpidollisten seuraamusten ajalliseen esiintymiseen liittyen. Kurinpidollisia seuraamuksia annettiin aineiston mukaan eniten vuonna 2013.



Kuva 4. Kurinpidollisten seuraamusten ajallinen esiintyminen vuosina 2011–2014.

6 Yhteenveto ja johtopäätökset

Tässä opinnäytetyössä tutkin HTM-tilintarkastajien kurinpidollisen vastuun ilmenemistä lakisääteisessä tilintarkastuksessa. Työn empiirisessä osassa käytin aineistona tilintarkastusvaliokuntien kurinpitoasioissa antamia päätöksiä vuosilta 2011–2014. Aineiston mukaan tilintarkastusvaliokunnat ovat antaneet HTM-tilintarkastajille vuosina 2011–2014 yhteensä 13 kurinpidollista seuraamusta. Varoituksia on annettu eniten, yhteensä kahdeksan. Varoituksen antamisen syissä on tapauskohtaisesti paljon eroavaisuuksia, mutta niistä havaitaan myös yhdenmukaisuuksia. Monessa tapauksessa selvästi puutteellinen dokumentointi ja tilintarkastajan ammatillisten vaatimusten rikkominen ovat johtaneet varoitukseen. Huomautuksia on tarkastelujaksolla annettu toiseksi eniten, yhteensä neljä kappaletta. Huomautus on annettu, jos tilintarkastajan toimintaan liittyy lieventäviä seikkoja. Näitä voivat olla esimerkiksi suulliset lisäselvitykset puutteellisen dokumentoinnin yhteydessä. Hyväksymisen peruuttamisesityksiä annettiin

tiin aineiston perusteella tarkastelujaksolla vain yksi. Ehdotus tehtiin hylättyjen laaduntarkastusten perusteella.

Aineistoon sisältyi myös tapauksia, joista ei ollut annettu kurinpidollista seuraamusta. Näissäkin päätöksissä yhteiseksi tekijäksi muodostui dokumentointi. Tilintarkastustyön dokumentoinnin asianmukaisuus on monessa tapauksessa välttänyt kurinpidollisen seuraamuksen. Liitteessä 2 on kuvattu tarkemmin aineiston yhtäläisyyksiä.

Kurinpidollisten seuraamusten ajallisesta muutoksesta ei tutkimuksen suppeahkon ajanjakson perusteella voida tehdä yleistyksiä. Kurinpidollisten asioiden lukumäärä vaihtelee hyvin paljon vuosittain. Mikko Halosen Pro Gradusta käy ilmi, että vuosina 2008–2011 kurinpidollisia seuraamuksia annettiin yhteensä 12 kappaletta (Halonen 2013.). Vuosina 2011–2014 niitä on annettu aineiston mukaan 13 kappaletta. Tähän peilaten kurinpidollisten seuraamusten lukumäärässä ei viime vuosina olisi ollut suurta vaihtelua. Tulevaisuudessa tilanne tulee kuitenkin todennäköisesti muuttumaan, sillä tilintarkastajien osaamisen vaatimustaso tiukkenee muun muassa EU:n lainsäädännön myötä merkittävästi.

Tilintarkastus on muuttumassa yhä ammattimaisempaan ja kansainvälisempään suuntaan. Tilintarkastusta on tarkoitus yhdenmukaistaa koko EU:n alueella. Tulevaisuudessa on mielenkiintoista tarkkailla, kuinka tilintarkastajajärjestelmän uudistuminen ja varsinkin kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien poistuminen vaikuttaa tilintarkastajien kurinpidollisiin seuraamuksiin.

Kuvat

Kuva 1. HTM- tilintarkastajien tutkinta-asioiden kulku (Mukaillen Tomperi 2009, 181–182 ja Horsmanheimo & Steiner 2008, 75, 508.)

Kuva 2. Tilintarkastajien valvonta (Mukaillen Heiskanen ym. 2009, 130.)

Kuva 3. HTM- tilintarkastajille annetut kurinpidolliset seuraamukset vuosilta 2011–2014.

Kuva 4. Kurinpidollisten seuraamusten ajallinen esiintyminen vuosina 2011–2014.

Lähteet

Balanssi 1/2014. Asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastuksen erityistilanteita, 22-25.

Balanssi 3/2014. Kansallista liikkumavaraa tilintarkastuksen uudistuksiin, 18.

Balanssi 1/2015. Lakiesitys ilmoitusvelvollisuudesta edelleen eduskunnan käsiteltävänä, 5.

Balanssi 2/2015a. Yhteinen tutkinto selkeyttää reittiä tilintarkastusalalle, 16.

Balanssi 2/2015b. Tilintarkastajajärjestelmän uudistus hyväksyttiin, 5.

Etelä-Karjalan kauppakamari 2015.

<http://www.etela-karjalankauppakamari.fi/valiokunnat.php>. Luettu 6.1.2015.

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/56/EU.

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=CELEX:32014L0056>. Luettu 29.4.2015

Halonen, K. & Steiner, M-L. 2010. Tilintarkastusprosessi käytännössä. Juva: WS Bookwell Oy.

Halonen, M. Pro Gradu. 2013. Tilintarkastajan kurinpidollinen vastuu. Lappeenrannan teknillinen yliopisto.

<https://www.doria.fi/handle/10024/4006/browse?value=Halonen%2C+Mikko&type=author>

HE 212/2014. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta.

HE 254/2014. Hallituksen esitys eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja laiksi julkishallinnon ja –talouden tilintarkastuksesta sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi.

Heiskanen, J., Kihn, L-A. & Näsi, S. 2009. Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen. Tampere: Tampereen Yliopistopaino Oy.

Helsingin kauppakamari 2015. Luettu 6.1.2015.

http://www.helsinki.chamber.fi/edunvalvonta/hallitus_ja_valiokunnat

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. 15 uudistettu painos. Keuruu: Otavan Kirjapaino Oy.

Horsmanheimo, P. & Steiner, M-L. 2008. Tilintarkastus- Asiakkaan opas. 2. uudistettu painos. Juva: WS Bookwell Oy.

HTM-tilintarkastajat ry. 2015a.

<https://www.htm.fi/valvonta/vala>. Luettu 12.2.2015.

HTM-tilintarkastajat ry. 2015b.

https://www.htm.fi/tilintarkastajan_valinta/valintavelvollisuus. Luettu 14.2.2015.

Kananen, J. 2014. Laadullinen tutkimus opinnäytetyönä: miten kirjoitan kvalitatiivisen opinnäytetyön vaihe vaiheelta. Jyväskylä: Juvenes Print.

Kauppakamari 2015.

<http://kauppakamari.fi/>. Luettu 14.5.2015

KHT-yhdistys 2012. Kansainväliset tilintarkastusalan standardit: Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille. Helsinki: KHT- Media Oy.

Leppiniemi, J. & Kaisanlahti, T. 2015. Liikekirjanpito. Talentum Media Oy.

Rikoslaki 19.12.1889/ 39.

Suomen Tilintarkastajat ry.

<http://www.suomentilintarkastajat.fi/toiminta/tilintarkastusta-koskevat-eu-saadokset>. Luettu 2.3.2015.

Tilintarkastus 2/2012. Tilintarkastajien valvonnan ajankohtaiskatsaus, 64.

Tilintarkastuslaki 13.4.2007/ 459.

Tilintarkastuslautakunta 2015.

<http://tilintarkastuslautakunta.fi/htm-tutkinto/>. Luettu 14.2.2015

Tilisanomat 4/2011. Vihreä kirja tilintarkastuksesta, 37.

Tomperi, S. 2009. Tilintarkastus- Normeista käytäntöön. Helsinki: Edita Prima Oy.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2004. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. 1-3 painos. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.

Työ- ja elinkeinoministeriö 2015a.

<https://www.tem.fi/tilintarkastus>. Luettu 13.2.2015

Työ- ja elinkeinoministeriö 2015b.

https://www.tem.fi/yritykset/tilintarkastus/valtion_tilintarkastuslautakunta. Luettu 12.2.2015.

Työ- ja elinkeinoministeriön asetus 262/2008.

<http://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2008/20080262>. Luettu 29.4.2015

Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja. Tilintarkastajajärjestelmän uudistaminen, selvitysmiehen raportti.

https://www.tem.fi/files/25566/TEM_1_2010.pdf. Luettu 29.4.2015.

Valtioneuvoston asetus tilintarkastuksesta 28.6.2007/735

2.2.2015

Hei!

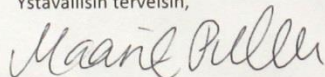
Olen kolmannen vuoden laskentatoimen tradenomiopiskelija Saimaan ammattikorkeakoulusta. Teen opinnäytetyötä toimeksiantona Etelä- Karjalan kauppakamarille HTM- tilintarkastajien kurinpidolliseen vastuuseen liittyen. Työtä varten pyytäisin ystävällisesti toimittamaan

- tilintarkastusvaliokunnan sähköisesti saatavilla olevat **kurinpitoasioiden päätökset** (ilman liitteitä) vuosilta 2011–2014 sähköpostin liitetiedostona **15.3.2015** mennessä.

Opinnäytetyön tarkoituksena on selvittää, kuinka HTM- tilintarkastajien kurinpidollinen vastuu ilmenee lakisääteisessä tilintarkastuksessa. Tarkoitukseni on muun muassa tutkia, millaisia tapauksia tilintarkastusvaliokunta on lähtenyt tutkimaan ja mitä ratkaisuja niistä on annettu. Työssäni tarkastelen tilintarkastusvaliokuntien antamia ratkaisuja tapauskohtaisesti pääsääntöisesti laadullista tutkimusmenetelmää käyttäen. Pyrkimyksenäni on jaotella aineisto mm. kurinpidollisen vastuun (huomautus, varoitus, hyväksymisen peruuttaminen) mukaan ja etsiä siitä yhdenmukaisuuksia. Kiinnostuksen kohteena on yhden tilintarkastajan polku TIVA:sta TILA:n ja mahdollisesti VALA:n asti. Tilintarkastajan nimeä tai toimialuetta ei luonnollisesti mainita.

Toimitan kaikille tutkimuksessa avustaneille kauppakamareille kesäkuuhun mennessä artikkelin, jossa kuvaan tiivistetysti yhteenvedon tutkimuksesta.

Ystävällisin terveisin,



Maarit Pulkka
Saimaan ammattikorkeakoulu
maarit.pulkka@student.saimia.fi

Opinnäytetyön toimeksiantaja:
Etelä-Karjalan kauppakamari
Yhteyshenkilö:
Toimitusjohtaja Mika Peltonen
sähköposti mika.peltonen@kauppakamari.fi
puhelin 040 513 4490

	Lukumäärä	Käsittely	Yhtenäisiä piirteitä
Huomautus	4 kpl	3 kantelua 1 oma-aloitteinen	- Dokumentointi pääosin asianmukaista. - Lisäselvitykset esim. suullisesti.
Varoitus	8 kpl	8 kantelua	- Puuttellinen dokumentointi. - Hyvän ammatillisen käyttäytymisen vastainen toiminta. - Riippumattomuus vaarantunut. - Huolellisuuden vaatimus ei ole täytynyt.
Hyväksymisen peruuttamisehdotus	1 kpl	Hylätyn laadun- tarkastuksen pohjalta	
Ei johda toimenpiteisiin	6 kpl	6 kantelua	- Tilintarkastus on perustunut asianmukaiseen tarkastussuunnitelmaan. - Dokumentointi on ollut riittävää.