

# KESKUSKAUPPAKAMARIN TILINTARKASTUSLAUTAKUNNAN VUOSIEN 1997-2006 RATKAISUT HYVÄN TILINTARKASTUSTAVAN SÄÄTELIJÄNÄ

Laskentatoimi  
Maisterin tutkinnon tutkielma  
Jenni Katz  
2009

**Laskentatoimen ja rahoituksen laitos**  
HELSINGIN KAUPPAKORKEAKOULU  
HELSINKI SCHOOL OF ECONOMICS



HELSINGIN KAUPPAKORKEAKOULU  
Laskentatoimen ja rahoituksen laitos



HYVÄ TILINTARKASTUSTAPA KESKUSKAUPPAKAMARIN  
TILINTARKASTUSLAUTAKUNNAN VUOSIEN 1997-2006 RATKAISUJEN  
MUKAAN

Laskentatoimi  
Pro Gradu –tutkielma  
Jenni Katz  
Syksy 2008

Laskentatoimen ja rahoituksen laitoksen laitosneuvoston kokouksessa \_\_\_\_ / \_\_\_\_ 20\_\_\_\_  
hyväksytty arvosanalla \_\_\_\_\_

---

HELSINGIN KAUPPAKORKEAKOULU  
Laskentatoimen tutkielma  
Jenni Katz

TIIVISTELMÄ  
25.1.2009

## KESKUSKAUPPAKAMARIN TILINTARKASTUSLAUTAKUNNAN VUOSIEN 1997-2006 RATKAISUT HYVÄN TILINTARKASTUSTAVAN SÄÄTELIJÄNÄ

### Tutkimuksen tavoitteet

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää TILA:n tulkitsemää hyvää tilintarkastustapaa sen vuosina 1997-2006 antamissa ratkaisuisa ja yrittää muodostaa hyvän tilintarkastustavan yleistyksiä niistä.

### Lähdeaineisto

Lähdeaineistona käytettiin TILA:n vuosien 1997-2006 ratkaisuja, joita on yhteensä 132 kappaletta.

### Aineiston käsittely

Aineisto jaettiin yleisimmin esiintyneiden aihepiirien mukaan neljään luokkaan: 1) dokumentaatio, 2) raportointi, 3) riippumattomuus, esteellisyys ja objektiivisuus sekä 4) ammatillinen uskottavuus. Kuhunkin teemaan kuuluvista ratkaisuisa analysoitiin tarkemmin muutamaa tulkinnanalaisinta, ja pyrittiin löytämään yleistettävissä olevaa tulkintaa hyvästä tilintarkastustavasta.

### Tulokset

Kymmenen vuoden tarkastelujakson aikana tehtyjen valitusten määrä on puolittunut, mutta annettujen rangaistusten lukumäärä on pysynyt samana, samoin valitusten aihepiirit. Tilintarkastajan hankkiman evidenssin ja dokumentaation tulee olla sellaisia, että ulkopuolinen ammattilainen pystyy jäljittämään kuinka tilintarkastaja on tuloksiinsa päätenyt. Raportoinnin on oltava niin selkeää, ettei tilintarkastajan lausuntoa voi ymmärtää väärin. Riippumattomuutta, esteellisyyttä ja objektiivisuutta tulkitaan tiukasti siten, että tilintarkastaja on ”syyllinen kunnes toisin todistaa”. Tilintarkastajan ammattitaitoon katsottiin kuuluvaksi oman alan säännösten ja määräysten tuntemus. Tilintarkastajan käyttäytymisen tuli olla selkeää ja johdonmukaista. Edellytyksenä huomautuksen tai varoituksen saamiselle oli varomattomuus tai huolimattomuus. Hyväksymisen edellytyksien säilymistä punnittaessa merkitystä oli kolmannen henkilön saamalla käsityksellä tilintarkastajien ammattikunnasta. Ajan kulumisen tai tuomion lievyys olivat lieventäviä tekijöitä.

### Avainsanat

TILA, Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta, hyvä tilintarkastustapa, tilintarkastus, tilintarkastaja

## SISÄLLYSLUETTELO

<b>1 JOHDANTO .....</b>	<b>1</b>
1.1 Taustaa.....	1
1.2 Tutkimuksen tavoite, rajaus ja tutkimusmenetelmä.....	2
<b>2 KESKUSKAUPPAKAMARIN TILINTARKASTUSLAUTAKUNTA .....</b>	<b>3</b>
2.1 TILA:n rooli.....	3
2.2 Tilintarkastajien valvonta ja kurinpito .....	5
2.3 Laadunvalvonta .....	8
<b>3 AIKAISEMPI TUTKIMUS .....</b>	<b>9</b>
3.1 Tutkimuksia hyvästä tilintarkastustavasta ja TILA:n ratkaisuksista .....	9
3.2 Tutkimuksia hyvän tilintarkastustavan osa-alueista.....	10
<b>4 HYVÄ TILINTARKASTUSTAPA.....</b>	<b>15</b>
4.1 Hyvä tilintarkastustapa kirjallisuudessa.....	15
4.1.1 Riippumattomuus.....	16
4.1.2 Ammattimaisuus .....	18
4.1.3 Raportointi .....	19
4.1.4 Tilintarkastusevidenssi.....	20
4.2 KHT-yhdistys hyvän tilintarkastustavan sääntelijänä .....	21
4.2.1 Tilintarkastuksen tavoitteet ja yleiset periaatteet.....	22
4.2.2 Dokumentaatio.....	23
4.2.3 Tilintarkastusevidenssi .....	24
4.2.4 Raportointi .....	25
4.2.5 Riippumattomuus, esteellisyys, objektiivisuus ja ammattimaisuus .....	26
<b>5 TILINTARKASTUSLAUTAKUNNAN RATKAISUT .....</b>	<b>29</b>
5.1 Aineiston esittely.....	29
5.1.1 Yleistä.....	29
5.1.2 Ajallinen kehitys .....	30
5.2 Ratkaisukohtaiset analyysit .....	32
5.2.1 Dokumentaatio .....	33
5.2.2 Raportointi .....	37
5.2.3 Riippumattomuus, esteellisyys ja objektiivisuus .....	43
5.2.4 Ammatillinen uskottavuus.....	48
5.2.4.1 Ammattitaito .....	48
5.2.4.2 Ammattimaisuus .....	52
5.2.4.3 Hyväksymisen säilymisen edellytykset.....	56
<b>6 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET .....</b>	<b>62</b>
6.1 Yhteenveto aiheesta.....	62
6.2 Johtopäätökset.....	62
6.3 Ehdotus jatkotutkimuskohteeksi.....	65
<b>LÄHTEET .....</b>	<b>67</b>
<b>LIITE 1: YHTEENVETO TARKASTELUN KOHTEENA OLLEISTA TILA:N RATKAISUISTA .....</b>	<b>73</b>

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Taustaa

Hyvää tilintarkastustapaa kokonaisuutena on tutkittu vähän. Aihe on epämääräinen ja vaikea rajata, mikä on varmasti syynä siihen, ettei aiheeseen olla mielellään tartuttu. Sen sijaan opinnäytetöitä hyvään tilintarkastustapaan kuuluvista eri osa-alueista on tehty runsaasti eri näkökulmista. Myös TILAA on käsitelty erittäin vähän ja varsinkin TILAA:n roolia hyvän tilintarkastustavan säätelijänä. Näin ollen oma aiheeni on perusteltu ja tuo toivottavasti pienen lisän hyvän tilintarkastustavan laajaan sisältöön.

Hyvä tilintarkastustapa voidaan rinnastaa esimerkiksi hyvään asianajotapaan tai hyvään kirjanpitolapaan ammatillisena tapaoikeutena. (KHT-yhdistys ry. 2005, s. 14) Tietyt periaatteet ovat kirjattuina KHT-yhdistyksen jäseniään velvoittaviin suosituksiin hyväksi tilintarkastustavaksi. Suosituksista ei kuitenkaan löydy menettelyohjetta jokaiseen tilintarkastajan kohtaamaan tilanteeseen. Satopään (2007) tutkimilla pienyritysten tilintarkastajilla oli kullakin päässään oma käsityksensä hyvästä tilintarkastustavasta. Hyvä tilintarkastustapa on tarkoin säädeltyä tapaoikeutta, eikä se todellisuudessa voi olla jokaisen oman käsityksen mukaista. Hyvää tilintarkastustapaa on kuitenkin lähes mahdotonta yksiselitteisesti määritellä, mikä jättää tilaa tilintarkastajien käsitysten vivahde-eroille.

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan (jäljempänä TILAA) tehtävistä on säädetty tilintarkastuslaissa. Sääntöjensä mukaisesti TILAA hoitaa näitä tehtäviään muun muassa valvomalla keskuskauppakamarin hyväksymien tilintarkastajien (jäljempänä KHT) ja tilintarkastusyhteisöjen (KHT-yhteisö) hyväksymisen edellytyksien säilymistä ja toimintaa antamalla ohjeita ja kannanottoja hyvästä tilintarkastustavasta sekä edistämällä hyvän tilintarkastustavan tuntemista ja noudattamista käytännössä. (Keskuskauppakamari 1994) TILAA päättää varoituksen tai huomautuksen antamisesta KHT-tilintarkastajalle.

Tilintarkastajan saamalla huomautuksella tai varoituksella on usein vakavat seuraukset tilintarkastajalle, vaikka oikeudellisia vaikutuksia ei seuraisikaan. Leppiniemen (19.9.2007) mukaan huomautuksen tai varoituksen saaneen tilintarkastajan urakehitys

pysähtyy ja usein työpaikkakin vaihtuu tapahtuneen johdosta. Tilintarkastajasta kurinpitoelimelle kantelun tehnyt osapuoli ei yleensä tee kantelua huvin vuoksi; taustalla on usein toive vahingonkorvauksien saamisesta. Mikäli TILA varoittaa tai huomauttaa tilintarkastajaa tapahtuneesta, on kantelijalla hyvät mahdollisuudet hakea oikeusteitse korvauksia, koska tilintarkastajan toimet on jo todettu moitittaviksi omassa kurinpitoelimessä. (Leppiniemi 19.9.2007)

TILA:n ratkaisuja voisi pitää ammattikunnan ennakkoratkaisuina. Koska hyvä tilintarkastustapa on tapaoikeutta, josta ei ole täysin kattavasti säädetty, vaikuttavat ennakkoratkaisut sen soveltamiseen. Vaikka hyväksi tilintarkastustavaksi hyväksytyjen suositusten määrä kasvaa jatkuvasti, kaikkia tilanteita ei voida koskaan ottaa suosituksissa huomioon kattavasti.

## **1.2 Tutkimuksen tavoite, rajaus ja tutkimusmenetelmä**

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, mikä on ollut TILA:n anti hyvän tilintarkastustavan muotoutumiselle tutkimuksen kohteena olevissa ratkaisuissa. Yleensä tulkinnalliset tapaukset, joista hyvän tilintarkastustavan ohjeita löytyy, ovat myös jollain tapaa ainutlaatuisia. Tutkimuksessani pyrin löytämään tulkinnan takaa pääsäännön, jonka perusteella ratkaisu on tehty ja jota voisi soveltaa muihin vastaaviin tilanteisiin.

Kirjallisuusosiossa, luvussa neljä, olen keskittynyt kuvaamaan alan asiantuntijoiden käsityksiä hyvästä tilintarkastustavasta. Se on niin laaja käsite, että olen pyrkinyt hakemaan rajausta samoista kategorioista, joihin empiirisessä osassa olen jakanut aineiston käsittelyn. Olen jakanut teorialuvun kahteen osaan: ensimmäisessä osassa käsittelen yleistä kirjallisuutta ja toisessa osassa KHT-yhdistyksen suosituksia hyväksi tilintarkastustavaksi. Suositukset ovat sellaisenaan tilintarkastajia sitovaa säätelyä.

Empiirinen tutkimus on rajattu koskemaan TILA:n vuosina 1997-2007 antamia valvontapäätöksiä, joita on yhteensä 132 kappaletta. Näistä päätöksistä olen valinnut tarkasteluun ne, jotka koskevat jotakin tekemäni hyvän tilintarkastustavan jaottelun osaluetta. Jaottelu on tehty osittain ratkaisuja läpikäydessäni esille nousseiden aihepiirien ja osittain yleisesti kirjallisuudessa esitettyjen hyvän tilintarkastustavan osa-alueiden

perusteella. Jaottelun mukaiset hyvän tilintarkastustavan osa-alueet ovat 1) dokumentaatio, 2) raportointi, 3) riippumattomuus, esteellisyys ja objektiivisuus sekä 4) ammatillinen uskottavuus. Kaikki aineiston 132 tapausta on esitelty liitteessä (Liite 1).

Tutkimus on toteutettu laadullisia menetelmiä käyttäen. Tutkimusmenetelmää on vaikea määrittellä täsmällisesti, sillä siinä on elementtejä muun muassa käsiteanalyysistä ja pienistä case -tyyppisistä tutkimuksista.

## **2 KESKUSKAUPPAKAMARIN TILINTARKASTUSLAUTAKUNTA**

### **2.1 TILA:n rooli**

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta (TILA) valvoo tilintarkastuslain mukaisesti KHT-tilintarkastajien ja -yhteisöjen hyväksymisen edellytysten ja ammattitaidon säilymistä. Lisäksi TILA:n tehtävänä on valvoa, että KHT-tilintarkastajat ja KHT-yhteisöt noudattavat toiminnassaan tilintarkastuslakia ja sen nojalla annettuja säännöksiä. (Keskuskauppakamari 2006, 1.)

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan suorittama KHT-tilintarkastajien valvonta on siis lakisääteistä valvontaa. Se perustuu tilintarkastuslain (936/1994) 34 §:n säännökseen. Säännöksen mukaan Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta ”valvoo ja ryhtyy tarpeellisiin toimiin, jotta sen hyväksymät tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt säilyttävät ammattitaitonsa ja toimivat sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti.” Lisäksi saman pykälän toisessa momentissa todetaan Keskuskauppakamarin huolehtivan kyseisten tilintarkastajien toiminnan valvontaan liittyvästä ohjauksesta ja valvonnasta. (Tilintarkastuslaki 936/1994.) Kauppakamarilain (1.11.2002/878) toisen pykälän toisessa momentissa todetaan keskuskauppakamarin tehtäväksi hoitaa sille tilintarkastuslaissa määritetyt tehtävät.

TILA:n toiminnan oikeutus on siis lähtöisin tilintarkastuslaista. Tilintarkastuslain (936/1994) 31 ja 32 §:t käsittelevät tilintarkastuslautakuntaa. Niissä määrätään TILA:n

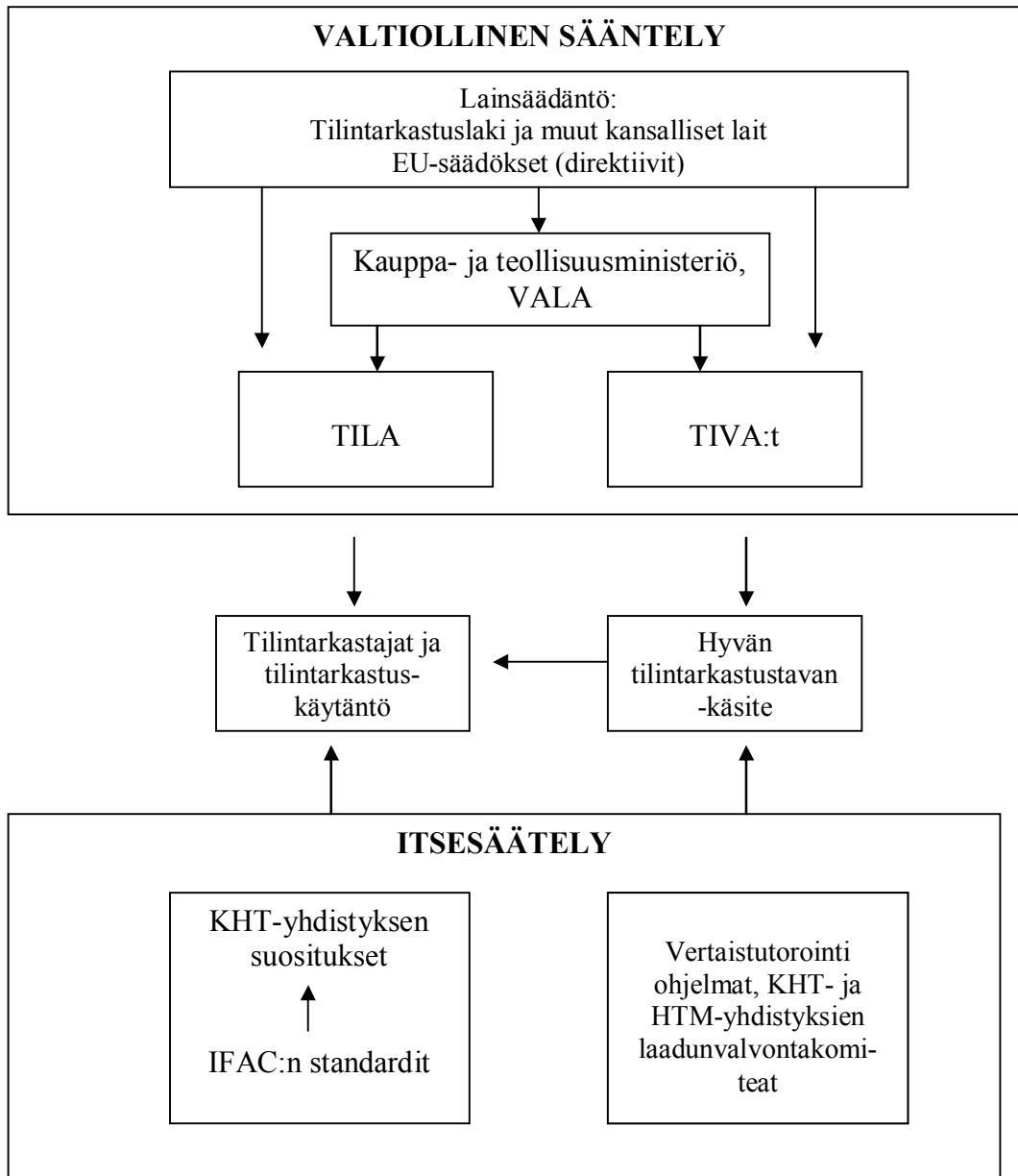
jäsenien valinnasta. 31 §:n mukaan TILA:ssa on puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan lisäksi 12 jäsentä, joista muilla paitsi puheenjohtajalla ja varapuheenjohtajalla on varajäsenet. Kauppa- ja teollisuusministeriö määrää TILA:an kolme jäsentä varajäsenineen ja Keskuskauppakamarin valiokunta valitsee kaikki muut jäsenet. (Tilintarkastuslaki 936/1994.)

TILA on päätösvaltainen kun paikalla on puheenjohtajan tai varapuheenjohtajan lisäksi vähintään kuusi jäsentä. Hallintomenettelylaki tulee sovellettavaksi TILA:n asioiden käsittelyssä. (Tilintarkastuslaki 936/1994.) Uusi, 1.7.2007 voimaan astunut tilintarkastuslaki (459/2007) ei tosiasiallisesti muuta TILA:n roolia. Tässä tutkimuksessa tarkoitetaan tilintarkastuslaista puhuttaessa vanhaa tilintarkastuslakia, sillä kaikkien käsiteltyjen TILA:n ratkaisujen tapahtumat sijoittuvat vanhan tilintarkastuslain voimassaoloajalle.

Mikä TILA:n rooli on sitten hyvän tilintarkastustavan säätelijänä? Hyvän tilintarkastustavan velvoittavuudesta tilintarkastuksessa säädetään tilintarkastuslaissa (936/1994, 16 §). Tilintarkastuslaki ei kuitenkaan määrittele sen tarkemmin hyvän tilintarkastustavan merkitystä. Ammattikunnan itsesäätelyn kautta ovat muodostuneet KHT-yhdistyksen suositukset hyväksi tilintarkastustavaksi. KHT-yhdistyksen suositukset täydentyvät vuosittain, mutta mikään kirjoitettu materiaali ei pysty ennakoimaan kaikki tilanteita. TILA:n rooli korostuuikin hyvän tilintarkastustavan säätelijänä niissä ratkaisuisissa, jotka sisältävät tulkinnallisuutta tai muun tilanteen, josta suosituksissa ei ole mainintaa.

Kuva 1 kuvaa TILA:n roolia osana tilintarkastuksen sääntely-ympäristöä Suomessa. Karkeasti sääntely-ympäristö jakaantuu valtiolliseen säätelyyn ja ammattikunnan itsesäätelyyn. Lainsäädäntö antaa raamit tilintarkastuksen sääntely-ympäristölle. Se antaa oikeutuksen TILA:n, TIVA:ien ja VALA:n rooleille ja määrää muun muassa hyvän tilintarkastustavan velvoittavuudesta. Ammattikunnan itsesäätelyn kautta ohjataan tarkemmin tilintarkastajien toimintaa, kuten annetaan täsmällisempiä ohjeita hyvän tilintarkastustavan sisällöstä. Jossakin valtiollisen ja itsesäätelyn välimaastossa ovat tilintarkastajat itse. Heidän toimintaansa vaikuttavat molemmat puolet sääntely-ympäristöstä ja he omalla toiminnallaan luovat yleistä tilintarkastuskäytäntöä.

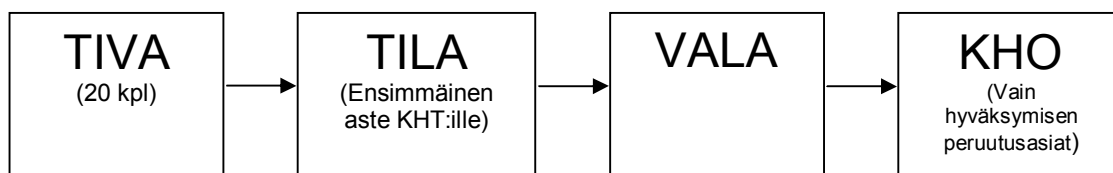




Kuva 1: Tilintarkastuksen sääntely-ympäristö Suomessa. (Mukaillen Niemi & Sundgren 2008, 86.)

## 2.2 Tilintarkastajien valvonta ja kurinpito

TILA jakaa itse hyväksytyjen tilintarkastajien valvonnan ennakkovalvontaan ja jälkikäteisvalvontaan. Suurin osa valvonnasta on jälkikäteisvalvontaa. Valvonta voi tapahtua tilintarkastajasta tehdyn kantelun perusteella tai TILA voi myös oma-aloitteisesti ottaa käsittelyyn tilintarkastajan toiminnan. (Keskuskaupakamari 2006, 1.) Valtion tilintarkastuslautakunta (VALA) toimii valitusasteena TILA:ssa tehdyille päätöksille. (Andersson 2007)



Kuva 2: Tilintarkastajien rangaistuselimet ja valitusasteet

Kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat (TIVA), joita on Suomessa yhteensä 20 kappaletta, valvovat toimialueillaan Kauppakamarin hyväksymiä tilintarkastajia (HTM-tilintarkastajat). TIVA:n valvontaratkaisuksista voidaan valittaa TILA:an. TILA voi ottaa ensiasteena HTM-tilintarkastajaa koskevan tapauksen käsittelyyn tietyissä erityistapauksissa, esimerkiksi jos KHT-tilintarkastajia koskevaan valitukseen liittyy myös HTM-tilintarkastaja.

TILA päättää varoituksen tai huomautuksen antamisesta KHT-tilintarkastajalle. Keskuskauppakamari kertoo varoituksen ja huomautuksen antamisedellytyksistä seuraavasti: ”KHT- tai HTM-tilintarkastajalle tai KHT- tai HTM-yhteisölle on annettava varoitus, jos asianosainen hyväksytty tilintarkastaja:

1. on huolimattomuudesta tai varomattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti;
2. on huolimattomuudesta tai varomattomuudesta annetusta varoituksesta huolimatta toistuvasti rikkonut velvollisuuksiaan hyväksyttynä tilintarkastajana; tai
3. on perusteettomasti menetellyt tavalla, joka on omiaan alentamaan julkiseen hyväksymiseen perustuvan tilintarkastuksen luotettavuutta tai arvoa.

KHT- tai HTM-tilintarkastajalle tai KHT- tai HTM-yhteisölle on annettava huomautus, jos asianosainen hyväksytty tilintarkastaja on menetellyt edellä kuvatulla tavalla siten, että moitittavaan menettelyyn liittyy lieventäviä asianhaaroja.” (Keskuskauppakamari, 2006.)

Ankarin tilintarkastajaan kohdistuva kurinpidollinen sanktio on hyväksymisen poistaminen. Valtion tilintarkastuslautakunta (VALA) päättää ensiasteena tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta. Peruutusesitys tulee vireille VALA:ssa kun TILA tekee esityksen tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta. Kauppakamari hyväksymän tilintarkastajan (HTM-tilintarkastaja) tapauksessa Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta

(TIVA) esittää HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamista ensin TILA:lle, joka käsittelee asian ja tekee siitä esityksen VALA:lle. (Keskuskauppakamari 2006, 2.)

VALA:n on peruutettava tilintarkastajan hyväksyminen seuraavissa tapauksissa:

- 1) tilintarkastaja on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti;
- 2) tilintarkastaja on annetusta varoituksesta huolimatta toistuvasti rikkonut velvollisuuksiaan hyväksyttynä tilintarkastajana; tai
- 3) tilintarkastaja ei ole enää ammattitaitoinen tai ei täytä muita hyväksymisen edellytyksiä. (Keskuskauppakamari 2006, 2.)

Hyväksymisen peruuttamisasioissa voi yrittää valittaa viimeisenä valitusasteena Korkeimpaan hallinto-oikeuteen. (Andersson 2007) Peruuttaminen voidaan kuitenkin valituksesta huolimatta täytäntöönpanna, mikäli erittäin painavat syyt niin vaativat. Peruuttaminen voi olla myös määräaikainen, kuitenkin korkeintaan kaksi vuotta. (Keskuskauppakamari 2006, 2)

Satopää toteaa TILA:n valitusasioiden olevan tärkeitä linjauksia pyrittäessä selvittämään hyvän tilintarkastustavan sisältöä. Hänen mielestään on sikäli valitettavaa, että TILA:an saapuvista tapauksista vain marginaalisessa osassa on olennaista tulkintaa ja loput ovat rutiinimaisempia vastauksia. TILA kun joutuu kuitenkin ratkaisemaan kaikki tapaukset. (Satopää 2001.)

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan tuoreessa, 26.3.2008 päivätyssä työjärjestyksessä sanotaan, että TILA aloittaa tutkinnan ainoastaan kaikkien seuraavien kriteerien täytyessä:

- 1) Kysymys on olennaisesta asiasta.
- 2) Tapauksessa on aihetta epäillä, että tilintarkastaja on toiminut tilintarkastuslain ja sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti.
- 3) Tutkittavasta tilintarkastajan toiminnasta ei ole kulunut enempää kuin kuusi vuotta. (Keskuskauppakamari 26.3.2008, 2.)

Vuosina 2000-2006 TILA:n puheenjohtajana toimineen Edward Anderssonin (2007) mukaan TILA:lle tulee myös sellaisia kanteluja ja yhteydenottoja, jotka eivät johda edes käsittelyyn TILA:ssa. Näissä kanteluissa on saattanut olla kysymys asioista, jotka eivät edes kuulu tilintarkastajan tehtäviin, mutta kantelija olisi toivonut saavansa tilintarkastajan moitteilla etua itselleen riitatilanteessa. Tällaisissa tapauksissa on TILA:ssa vakiintunut käytäntö, että sihteeri lähettää kantelijalle kirjeen, jossa selitetään, ettei kantelun mukaan kuulosta siltä, että tilintarkastaja olisi toiminut moitittavasti. Useimmiten asia saadaan siten raukeamaan. (Andersson 2007.)

### **2.3 Laadunvalvonta**

Tilintarkastajien laadunvalvontaa järjestetään, koska KHT-tilintarkastajat nauttivat elinkeinoelämän ja yhteiskunnan korkeata luottamusta riippumattomina ja arvostettuina asiantuntijoina. Laatu on tilintarkastajan toiminnan peruselementti. Vuodesta 1997 KHT-yhdistyksen laatulautakunta on suorittanut kaikkien KHT-tilintarkastajien laadunvalvontaa viiden vuoden välein. (KHT-yhdistys, luettu 20.12.2008.)

HTM-tilintarkastajien laadunvalvonnasta vastasi HTM-tilintarkastajat ry vuodesta 1998 lähtien. TILA valvoi laadunvalvontajärjestelmän toteutumista ja yhdistykset raportoivat sille muun muassa laatutoimintaraportin muodossa. (HTM-tilintarkastajat ry.)

Uuden tilintarkastuslain astuttua voimaan siirtyi laadunvarmistuksen laadunvalvonta TILA:n ja kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien tehtäväksi. Uudessa laadunvalvontajärjestelmässä tarkastusten riippumattomuus ja tulosten avoimuus lisääntyvät. (Horsmanheimo 2008.)

Sorsan (2008) mukaan ammattitaitoisten ja riippumattomien laaduntarkastajien löytäminen voi olla hankalaa tässä vaiheessa. Laaduntarkastajilta kun edellytetään alan käytännön tuntemusta, jota ei opi kuin toimimalla tilintarkastajana. Tilintarkastajalla tulisi suositusten mukaan olla kahden vuoden karenssi ennen laaduntarkastajaksi ryhtymistään. (Sorsa 2008.)

## 3 AIKAISEMPI TUTKIMUS

Hyvän tilintarkastustavan osatekijöitä on tutkittu paljon erilaisista näkökulmista. Yleisesti hyvää tilintarkastustapaa tarkastelleita tutkimuksia löytyy kuitenkin myös, mutta vähänlaisesti johtuen todennäköisesti aiheen laajuudesta. TILA:n ratkaisuja on tarkasteltu eritason tutkimuksissa. Jaankin aikaisempien tutkimuksien tarkastelun kahteen osaan: Niihin, joissa on tarkasteltu hyvää tilintarkastustapaa tai TILA:n ratkaisuja, eli tutkimuksiin, jotka suoraan liittyvät omaan aiheeseeni, sekä niihin, jotka epäsuoremmin liittyvät aiheeseen, mutta joista voi saada mielenkiintoista perspektiiviä tämän tutkimuksen tarkasteluun.

### 3.1 Tutkimuksia hyvästä tilintarkastustavasta ja TILA:n ratkaisuista

Janne Viitanen (2000) tutki väitöskirjassaan TILA:n vuosien 1980-1997 välillä antamia rangaistuksia ja yritti selittää mitkä tilintarkastajaan, tilintarkastusasiakkaaseen tai ympäristöön liittyvät tekijät kasvattivat todennäköisyyttä siihen, että tilintarkastajasta tehdään kantelu TILA:lle. Tutkimus toteutettiin tilastollisena analyysinä, josta saatiin tuloksena muun muassa useita tekijöitä, jotka kasvattivat todennäköisyyttä, että tilintarkastajaa vastaan tehtäisiin kantelu. Tällaisia tekijöitä olivat muun muassa kuuluminen suureen tilintarkastusyhtiöön, toimialan keskiarvoa pidempi kokemus auktorisoituna tilintarkastajana, mies sukupuoli, epäpuhtaan tilintarkastuskertomuksen antaminen useammin kuin toimialalla keskimäärin ja asuntotoimialalla toimiminen. (Viitanen 2000.)

Pirjo-Leena Koposen Pro Gradu –tutkielma (1998) on nimeltään Hyvä tilintarkastustapa. Tutkielmassa tarkastellaan hyvän tilintarkastustavan juridisia lähteitä, KHT-yhdistyksen roolia hyvän tilintarkastustavan sisällön määrittelyssä, hyvän tilintarkastustavan erityiskysymyksiä ja hyvän tilintarkastustavan valvontaa, ohjausta ja kehittämistä sekä todennäköisiä tulevaisuuden näkymiä.

Koposen (1998, 79) tutkielman johtopäätökset olivat, että hyvä tilintarkastustapa sisältää kvantitatiivisia, mutta kuitenkin enimmäkseen kvalitatiivisia elementtejä. Käsitteenä hyvä

tilintarkastustapa on erittäin laaja, eikä siitä voi laatia täydellisiä ohjeita, sillä se on jatkuvasti muuttuvaa tapaoikeutta. Se pystytään kuitenkin yleisesti määrittelemään. (Koponen 1998, 79.)

Taru Mäenpää (2003) on omassa Pro Gradu –tutkielmassaan analysoinut TILA:n vuosien 1990-2000 ratkaisuja. Tutkimuksen näkökulmana oli tutkia nimenomaan hyväksytyjen tilintarkastajien valvontaa ja valvontajärjestelmää Suomessa. Tutkimuksessa haettiin vastauksia kysymyksiin kuka valituksia tekee, miksi, millä perusteilla ja minkälaisia asiakasyritykset ovat olleet ja mitä tilintarkastaja on niissä ollut tekemässä. Siinä myös kuvataan minkälaisissa tapauksissa TILA on ryhtynyt kurinpidollisiin toimenpiteisiin, kuinka usein päätöksistä on valittu, ja ovatko päätökset muuttuneet VALA:ssa. (Mäenpää 2003, 69.)

Mäenpään (2003, 69) mukaan kantelija on yleensä joku asiakasyrityksen sisältä, joka kantelee joka omista tai yrityksen nimissä. Hyvin harvoin toinen tilintarkastaja kantelee kollegastaan. TILA on oma-aloitteisesti ottanut tutkittavakseen sattumanvaraisia tapauksia, joista monet ovat olleet julkisuudessa esillä. (Mäenpää 2003, 69.)

Kanteluissa vedotaan useimmiten ammatilliseen pätemättömyyteen, huolimattomuuteen tai objektiivisuuden tai riippumattomuuden puutteeseen. Suurimmaksi osaksi asiakasyritykset olivat olleet osakeyhtiöitä, erittäin harvoin kuitenkin julkisia sellaisia. Suurempi määrä kanteluista liittyy muuhun kuin lakisääteiseen tilintarkastukseen. (Mäenpää 2003, 69-70.)

Valvonta-asioista 39 % johti sanktioon. Hyväksymisen peruuttamista oli esitetty ainoastaan 7 %:ssa tapauksista, ja nekin ainoastaan, jos tilintarkastajan muistiinpanojen perusteella oli arvioitu tilintarkastustehtävien laadun ja määrän riittämättömyyttä. Yli puolessa tapauksista, joissa oli muutoksenhaku oikeus, oli myös haettu muutosta. 36 %:ssa muutoksenhauista VALA oli muuttanut TILA:n päätöstä. (Mäenpää 2003, 71-72.)

### **3.2 Tutkimuksia hyvän tilintarkastustavan osa-alueista**

#### *Tilintarkastuksen laatu*

Tilintarkastuksen laatua ovat tutkineet muun muassa Makkonen (2007), Kaloinen (2005), Niemi (2000) ja Linna (1996). Makkonen (2007) on määritellyt tilintarkastuksen laatuun vaikuttavia tekijöitä Yhdysvalloissa erityisesti Public Companies Accounting Oversight Boardin raporttien määrittelemänä. PCAOB julkaisee tarkastusraportit jokaisesta rekisteröityneestä tilintarkastusyhteisöstä. Laatuun vaikuttaviksi tekijöiksi valittiin tilintarkastusyrityksen koko, oheispalveluista saatujen tuottojen määrä, henkilöstön ja partnereiden CPA-tutkintojen määrä ja yhtiömuoto. Kun tutkittiin niitä yrityksiä, joiden raportit olivat sisältäneet virheitä, saatiin tukea väittämille, joiden mukaan suuremmat yritykset tuottavat laadukkaampaa tilintarkastusta ja oheispalveluista saadut tuotot heikensivät tilintarkastuksen laatua. (Makkonen 2007, 57-58.)

Kaloinen (2005, 3) mukaan tilintarkastuksen laatu on lähes synonyymi tilintarkastajan riippumattomuudelle. Hän kuitenkin toteaa, että riippumattomuus ei voi olla eikä sen tarvitsekaan olla koskaan täydellistä (Kaloinen 2005, 75). Tutkimuksessaan hän kuvaa tilintarkastuksen laadun ja tilintarkastussuhteen pituuden välisen yhteyden luonnetta. Kaloinen (2005, 75) sai analyyseissään viitteitä siitä, että tilintarkastussuhteen piteneminen ei välttämättä tarkoita tarkastuksen laadun heikkenemistä. Ennemmin tilinpäätöksen harkinnanvaraisten jaksotusten havaittiin pienentyneen tilintarkastussuhteen pituuden kasvaessa. (Kaloinen 2005, 75)

Niemi (2000) analysoi tilintarkastuksen laatukäsitettä suomalaisen lainsäädännön ja suositusten pohjalta, sekä antoi kehitysehdotuksia suomalaisen tilintarkastuksen laadun parantamiseksi. Hän haastatteli tutkimuksensa pohjaksi yli 200 tilintarkastajaa ja lähes 200 yritysjohtajaa, ja analysoi heidän odotuksiaan ja kokemuksiaan tilintarkastuksesta Suomessa. (Niemi 2000.)

Niemen (2000, 117) mukaan KHT-tilintarkastajista suurin osa delegoi tarkastuskohteen tilintarkastustyöstä suuren osan apulaiselleen. Asiakkaat enimmäkseen pitävät tilintarkastajien työskentelyä tehokkaana ja olennaisiin asioihin keskittyvänä. Tilintarkastajat eivät hyödynnä atk-avusteisia menetelmiä tarkastuksissa, vaikka niistä voisi olla hyötyä. Heidän kirjoittamiaan raportteja pidetään melko selkeinä. Yritysjohtajien mielestä tilintarkastajien luotettavuus, vaitiolovelvollisuus sekä huolellisuus ovat erittäin tärkeitä piirteitä. Riippumattomuutta asiakkaat eivät pitäneet yhtä

tärkeänä, koska kokivat sen olevan enemmän tilintarkastajan mielestä kuin ulkoisista tekijöistä riippuvainen. Sen sijaan ammattitaitoa pidettiin erittäin tärkeänä. Kyselyyn vastanneet auktorisoidut tilintarkastajat pitivät tilintarkastuksen laadun tärkeimpinä osatekijöinä jatkuvaa kouluttautumista ja asiantuntemuksen ylläpitoa, auktorisointia, riippumattomuutta, monipuolista tilintarkastuskokemusta ja asiakkaan toimialan ja liiketoiminnan tuntemista. Sen sijaan yritysjohtajien mielestä tilintarkastuksen tärkeimpiä tekijöitä ovat ammattitaito, luotettavuus, huolellisuus, erityisosaaminen, nopea raportointi, riippumattomuus sekä toimiala- ja liiketoimintaosaaminen. (Niemi 2000, 117-121.)

### Raportointi

Ranta (2006) ja Lehtinen (2000) ovat tarkastelleet tilintarkastajan raportointia Suomessa. Lehtinen (2000) tarkasteli osakeyhtiön tilintarkastajan laatimien kirjallisten raporttien sisältöä tilintarkastuslain ja muiden säännösten mukaisesti. Lehtinen (2000) sanoo, että kaupparekisterin kertomuksista 5-6 % on mukautettuja. Mukautuksen tavoista lisätiedon antaminen oli yleisin, ja usein lisätieto koski oman pääoman määrää suhteessa osakepääomaan. Lehtisen (2000) haastattelemista tilintarkastajista suuri osa sanoi vastuuvapautta koskevan lausuman olevan yleisin mukautuksen kohde. Haastateltujen mukaan mukautuksia olisi vain 1-5 %:ssa tarkastuskertomuksista. (Lehtinen 2000, 3, 74-75.)

Ranta (2006) on KHT-tilintarkastajia haastatteleamalla tutkinut niitä syitä, jotka ovat johtaneet mukautetun tilintarkastuskertomuksen antamiseen Suomessa. Mukautetun kertomuksen antaminen on verraten harvinaista Suomessa, ja tavallisin syy mukautetun kertomuksen antamiseen löytyy yrityksen heikosta taloudellisesta tilanteesta. Rannan (2006) mukaan eniten mukautettiin kertomuksissa tilinpäätöksen lainmukaisuuteen ja vastuuvapauden myöntämiseen liittyviä kohtia. Puolet vastaajista oli ollut sitä mieltä, että isojen yritysten kertomuksia mukautetaan harvemmin. (Ranta 2006, 64-68.)

### Riippumattomuus

Riippumattomuustutkimuksen virstanpylväänä voidaan pitää Saarikiven (1999) väitöskirjatutkimusta tilintarkastajan riippumattomuudesta, ainakin mitä voi päätellä siitä,



että lähes kaikissa lukemissani tilintarkastuksen tutkimuksissa viitataan kyseiseen teokseen. Niinpä käsitelen sitä kirjallisuuden yhteydessä kolmannessa luvussa.

Nurminen (2003), Kallaskari (2002), Raunetsalo (2000) sekä Orhanen & Surakka (1989) ovat tarkastelleet tilintarkastajan riippumattomuussäätelyä tai riippumattomuutta valitusta näkökulmasta. Nurminen (2003) tarkasteli tutkimuksessaan 2000-luvulla tapahtuneita uudistuksia tilintarkastajan riippumattomuuden säätelyssä. Hän tarkasteli IFAC:n (=International Federation of Accounts) ja Euroopan Unionin riippumattomuussuosituksia, Sarbanes Oxley-lakia, SEC:n määräyksiä, Ruotsin ja Tanskan tilintarkastuslakeja tai ehdotuksia tilintarkastuslaiksi sekä aiheeseen liittyvää kirjallisuutta. Tilintarkastajan riippumattomuusvaatimus ja sen toteutumiseen vaikuttavat tekijät nähtiin kaikissa lähteissä melko samanlaisina. Eroa oli siinä kenen silmissä tilintarkastajan tulisi näyttää riippumattomalta: IFAC:n, EU:n, Ruotsin ja Tanskan mukaan ulkopuolisen perehtyneen henkilön silmissä ja SEC:n mukaan rationaalisen sijoittajan silmissä. 2000-luvulla tilintarkastajan mahdollisuus suorittaa konsulttipalveluja tilintarkastusasiakkaalle oli kaventunut muualla paitsi Tanskassa. Koko riippumattomuussäätelystä oli myös tullut kattavampaa. (Nurminen 2003, 88-91)

Kallaskari (2002) selvitti tutkimuksessaan tilintarkastajan riippumattomuutta ja tilintarkastajan tilintarkastusasiakkailleen tarjoamien konsultointipalveluiden vaikutusta riippumattomuuteen SEC:n normiston pohjalta. Hän myös haastatteli pörssiyrityksien talousjohtajia ja tilintarkastajia saadakseen vastauksen muun muassa siihen, missä tilanteessa tilintarkastajan riippumattomuus vaarantuu. Molempien vastaajaryhmien mielestä tilintarkastajan riippumattomuus vaarantuu eniten kirjanpito- ja tase-erien arvostamiseen liittyvien palvelujen ja sijoitusneuvonnan tarjoamisesta. (Kallaskari 2000, 71-75.)

### Laadunvalvonta

Sjöholm (1998) on tutkinut tilintarkastuksen laadunvalvontaa Suomessa. Pienissä tilintarkastusyhteisöissä ja yksittäin toimiville KHT-tilintarkastajille suunnatun haastattelututkimuksensa tuloksena Sjöholm (1998, 113) mainitsee voimakkaimmin laatuun vaikuttaviksi tekijöiksi muun muassa tarkastajan korkeat eettiset arvot, tarkastajan perusteellisen tietämyksen asiakkaan toimialasta, ajan tasalla pysymisen, säännöllisen

yhteydenpidon asiakkaaseen sekä tarkastajan tukeutumisen asiantuntijoihin erityiskysymyksissä. Haastatellut olivat eniten yhtä mieltä siitä, että kilpailu parantaa ja pitkäaikainen tarkastussuhde heikentää tarkastuksen laatua. (Sjöholm 1998, 115)

Mäkisen (1997) tutkimus kohdistuu laadunvalvontaan ja tilintarkastukseen Suomessa, Ruotsissa ja Yhdysvalloissa. Tutkimuksen mukaan Yhdysvalloissa on ollut jo vuosikaudet käytössä tilintarkastajien jäsenyhdistysten organisoima laaduntarkastus. Ruotsissa sen sijaan yksittäiset tilintarkastusyrietykset ovat hankkineet ISO 9000 –laatusertifikaatteja. (Mäkinen 1997, 78-79.)

### *Oleellisuus ja riski*

Lähteilä (1992) on yrittänyt kirjallisuuskatsauksessaan selvittää, mitä oleellisuudella ja riskillä tarkoitetaan tilintarkastuksessa. Ne ovat tarkastustyötä ohjaavia peruseriaatteita. Oleellisuus määritellään tahallisesti ja tahattomasti kirjanpidosta johtuvien hyväksyttävien virheiden rahamääräiseksi arvioksi, jonka perusteella määritellään mitä ja miten tarkastetaan. Tilintarkastusriski on sen sijaan todennäköisyysarvio olennaisuuden ylittävistä virheistä. Siinä on siis kysymys tarkastusmenetelmillä saavutettavasta varmuuden asteesta. (Lähteilä 1992, 110.)

## **4 HYVÄ TILINTARKASTUSTAPA**

Neljännessä luvussa tarkastelen mitä tilintarkastusalan ammattikunta kertoo itse hyvästä tilintarkastustavasta, ja mitä hyvä tilintarkastustapa oikeastaan on. Esityksen laajuuden vuoksi joudun jättämään tilintarkastuksen kannalta keskeisiä asioita, kuten tilintarkastaja asemaan liittyviä asioita käsittelemättä ja keskittymään tarkemmin siihen, mitä tarkoitetaan hyvällä tilintarkastustavalla yleensä. Laajasti katsottunahan lähes kaikki, mikä liittyy tilintarkastukseen ja tilintarkastajiin voidaan liittää osaksi hyvän tilintarkastustavan käsitettä.

Esittelen ensin, mitä kirjallisuuden avulla voidaan selvittää tästä käsitteestä ja lopuksi tarkastelen KHT-tilintarkastajien oman yhdistyksen, KHT-yhdistys ry:n kantaa aiheeseen. Kirjallisuusosion voi ajatella kokonaisuudessaan heijastavan ammattikunnan käsityksiä aiheesta: kirjallisuudessa huolelliset alan ammattilaiset esittävät näkemyksiään aiheesta ja KHT-yhdistyksen suositukset ovat alan itsesääätelyä. Kirjallisuus on näin yksi osa hyvän tilintarkastustavan muodostumista.

Tässä teoriaosuudessa pyrin luomaan tiiviin katsauksen lain ja kirjallisuuden sanomaan. Empiriaosuudessa sidon teorian käytännön tilintarkastustapauksiin ja tuon sitä kautta myös teorian merkitystä syvällisemmin ja ymmärrettävämmin esille.

### **4.1 Hyvä tilintarkastustapa kirjallisuudessa**

Aho & Vänskä (1996, 81) määrittelevät hyvän tilintarkastustavan huolellisen ammattihenkilön yleisesti noudattamana tapana. Sille ei ole olemassa yksityiskohtaista sisältöä, vaan se on jatkuvasti kehittyvää tapaoikeutta. Hyvään tilintarkastustapaan voidaan lukea kuuluvaksi ainakin objektiivisuus ja riippumattomuus mielipiteen muodostuksessa, huolellinen perehtyminen työtehtävään, työtehtävän asianmukainen suunnittelu ja työtehtävän toteuttaminen niin huolellisesti ja kattavasti, että perustellun mielipiteen muodostaminen on mahdollista. Ainoastaan sellaisia työtehtäviä tulisi ottaa vastaan, joiden suorittamiseen tilintarkastaja tietää omaavansa riittävät kyvyt. Hyvää

tilintarkastajatapaa koskevien suositusten noudattamisen kuuluu lisäksi hyvään tilintarkastustapaan. (Aho & Vänskä 1996, 109)

Hyvä tilintarkastustapa kuvaa asiallisella tavalla ja tasolla suoritettujen tilintarkastusten laajuutta ja toteutuksen tapaa. Tapaa noudattamalla tilintarkastaja välttää työnsä moitittavuuden. (KHT-yhdistys 1995, 10.) Kauppa- ja teollisuusministeriö (1998, 19) kuvaa hyvän tilintarkastustavan muodostuvan muun muassa KHT-yhdistyksen Tilintarkastusalan suosituksista, tuomioistuinten päätöksistä, Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan ja Valtion tilintarkastusvaliokunnan ratkaisuksista sekä tilintarkastusalan ammattikirjallisuudessa hyväksytyistä tulkinnoista.

Satopää (2007) määrittelee hyvän tilintarkastustavan sitä kautta, että jos tarkastustilanteessa on toimittu toisin kuin huolellinen tilintarkastaja olisi toiminut, ei hyvää tilintarkastustapaa ole noudatettu. Hän kutsuu huolellisen tilintarkastajan toimintaa tarkastustilanteessa hyvän tilintarkastustavan operationaaliseksi lähtökohdaksi. Satopää toteaa myös hiljaisen tiedon hyvästä tilintarkastustavasta olevan sitä, minkä kukin kokee olevan osa hyvää tilintarkastustapaa sen lisäksi mitä kirjallisuudesta voi lukea. Hänen tutkimillaan tilintarkastajilla kullakin oli oma käsityksensä hyvästä tilintarkastustavasta, osittain teorian mukainen, osittain omassa päässä oleva käsitys siitä, kuinka tarkastus tulisi suorittaa. (Satopää 2007.) Käytännössä tämä tuskin on ongelma: vaikka jokainen tilintarkastaja kuvailisikin hyvän tilintarkastustavan käsitettä eri sanankääntein, ei se tarkoita, etteivätkö heidän käsityksensä käytännön työn suorittamisesta olisi yhtenäisiä keskenään tai linjassa KHT-yhdistyksen suositusten kanssa. Toisaalta myös kuvittelisin olevan tapaoikeudelle tyypillistä, että ihmisillä on päässään käsitys siitä mitä se on, mutta sen yksiselitteinen sanoiksi pukeminen tuntuu vaikealta.

Olen jakanut kirjallisuuskatsauksen riippumattomuuden, ammattimaisuuden, raportoinnin ja tilintarkastusevidenssin mukaisiin alaotsikoihin. Nämä teemat nousivat kirjallisuudessa sekä TILA:n ratkaisujen tarkastelussa erityisesti esille.

#### **4.1.1 Riippumattomuus**

Tilintarkastuslain 23 §:n perusteluista käy yksiselitteisesti ilmi, että riippumattomuus on osa hyvää tilintarkastustapaa. Riippumattomuus merkitsee sitä, että henkilö ei ole

riippuvainen muista henkilöistä tai asioista, eikä ole niiden määräysvallan alainen ja muut henkilöt eivät vaikuta eikä heillä ole mahdollisuuttakaan vaikuttaa kielteisesti henkilön toimintaan. (Saarikivi 1999, 43-45.)

Kokkosen (2002, 16-17) mukaan tilintarkastajan puolueeton kannanotto ei saa vaarantua, mistä syystä hän ei saa olla riippumattomuuden vaarantavassa suhteessa tarkastuskohteeseen. Näkymätön riippuvuus tulee tilintarkastajan itsensä arvioitavaksi. Mikäli riippumattomuus ei toteudu, tulee tilintarkastajan kieltäytyä toimeksiannosta. Tilintarkastajan riippumattomuus on vaarantunut ainakin seuraavissa tilanteissa:

- tilintarkastaja omistaa huomattavan määrän tarkastettavan yhtiön osakkeita
- samassa tilintarkastus- tai kirjanpito toimistossa tilintarkastajan kanssa työskentelevä henkilö on tehnyt tarkastettavan kohteen kirjanpidon kokonaan tai osittain
- tilintarkastaja on osakkaana kirjanpidon tehneessä kirjanpito toimistossa
- tilintarkastajalla on läheinen ja oleellinen muu liikesuhde kuin tilintarkastustoimeksianto tarkastettavaan yhteisöön (Kokkonen 2002, 16-17.)

Lisäksi ystävyysuhde yhteisön johtoon kuuluvan henkilön kanssa voi vaarantaa tilintarkastajan riippumattomuuden. Tavanomaista tuttavuutta ei tällaiseksi kuitenkaan katsota. (Kokkonen 2002, 17.) Riistaman (2000, 21) käsityksen mukaan erityisesti pienissä yrityksissä tilintarkastajasta tulee helposti yrittäjän uskottu ja neuvonantaja. Neuvonantajan rooli ei kuitenkaan saisi merkitä tilintarkastajan sitoutumista antamiinsa neuvoihin siinä määrin, että hän menettäisi riippumattomuutensa. (Riistama 2000, 21)

Riistaman (2000, 20) mukaan tilintarkastajan riippumattomuus tarkoittaa sitä, että tilintarkastajan toimia eivät rajoita tai niihin vaikuta hänen omat etunsa, tai taloudelliset tai sosiaaliset vaikutussuhteet. Tällöin hän voi lausua käsityksensä tarkastuskohteesta ulkopuolisten seikkojen lausuntoon vaikuttamatta. (Riistama 2000, 20.)

Tilintarkastaja ei voi olla absoluuttisesti riippumaton, vaan aina jossain määrin riippuvainen muista henkilöistä ja asioista. Muun muassa tiedonsaannin osalta hän on riippuvainen tarkastuskohteen henkilökunnasta sekä aineistosta. Saarikiven (1999, 46) mielestä riippumattomuus määritelläänkin vapaudeksi sellaisista riippuvuussuhteista, joiden voidaan perustellusti epäillä tilintarkastajan kykyyn toimia objektiivisesti.

Saarikivi (1999) on jaotellut riippumattomuuden kolmeksi ulottuvuudeksi: henkilöllinen, ajallinen ja toiminnallinen ulottuvuus. Henkilöllisessä ulottuvuudessa on kysymys tilintarkastajan riippumattomuuteen vaikuttavista suhteista, joissa tilintarkastaja on toisena osapuolena. Ajallisessa ulottuvuudessa on kysymys riippumattomuuden ajallisesta toteutumisesta. Toiminnallisessa ulottuvuudessa tarkastellaan tilintarkastajan toimintaa ja sen vaikutuksia tilintarkastajan riippumattomuuteen. (Saarikivi 1999, 436)

#### **4.1.2 Ammattimaisuus**

Osana hyvää tilintarkastustapaa olevaan hyvään tilintarkastajatapaan voidaan lukea kuuluviksi ainakin rehellisyyden, objektiivisuuden, riippumattomuuden, ammattitaitoisuuden ja vaitiolovelvollisuuden. Tilintarkastuspalvelujen markkinoinnissa on otettava huomioon lain, hyvän liiketavan ja korkean ammattietiikan vaatimukset. Lisäksi hyvään tilintarkastajatapaan kuuluu tilintarkastuspalkkion määrääminen huomioiden tilintarkastajan tiedot ja taidot sekä tehtävän luonne. Palkkio ei kuitenkaan saa määräytyä asiakkaan työstä saaman hyödyn tai tarkastustyön tuloksen perusteella. (Aho & Vänskä 1996, 102-106.)

Salassapitovelvollisuutta voidaan pitää eräänlaisena tilintarkastuksen ja tilintarkastajan työn kulmakivenä. Tarkastuskohteen johdon on aina voitava luottaa tilintarkastajaan ja tilintarkastajalle luovutettujen tietojen salassa pysymiseen. (KHT-yhdistys 1995, 12.)

Kokkosen (2002, 17) mukaan tilintarkastaja ei saa ilmaista ulkopuoliselle työssään tietoonsa saamiaan asioita, jollei laki siihen velvoita tai toimeksiantaja anna lupaa. Myöskään yksittäiselle osakkeenomistajalle tilintarkastaja ei saa raportoida muuta kuin siinä määrin kuin siitä ei ole yritykselle haittaa, koska raportointi tapahtuu ylimmälle päättävälle kokoukselle. (Kokkonen 2002, 17.)

Kokkonen (2002, 17) toteaa kuitenkin, että sen arvioiminen, milloin tiedon antamisesta on haittaa, on niin hankalaa, että käytännössä on parempi pidättäytyä tietojen antamisesta yksittäisille osakkeenomistajille, ellei tiedon katsota olevan yleisesti tiedossa. Yhtiökokouksen enemmistö voi vaatia tilintarkastajaa paljastamaan kaikki tietoonsa saamat seikat yhtiöstä. Tilintarkastajan on ne annettava, mikäli siitä ei aiheudu yhteisölle

olennaista haittaa. (Kokkonen 2002, 17.) KHT-yhdistyksen (1995, 13) mukaan tilintarkastaja voi antaa mahdollisesti yhteisöä vahingoittavia tietoja vain, mikäli se on välttämätöntä hänen lakisääteisen raportointivelvollisuutensa täyttämiseksi.

### 4.1.3 Raportointi

Tilintarkastajan kirjallisia raportteja ovat tilintarkastuskertomus, tilinpäätösmerkintä ja tilintarkastuspöytäkirja. Lisäksi joissain tilanteissa tilintarkastaja voi raportoida yhtiökokoukselle suullisesti. Tärkein raporteista on tilintarkastuskertomus, joka viestittää lukijalle, onko tarkastetun yhteisön tilinpäätös sellainen kuin säännöt edellyttävät ja onko yhteisön hallintoa hoidettu edellytysten mukaisesti. (Kauppa- ja teollisuusministeriö 1998, 29-30.)

Tilinpäätösmerkinnällä todennetaan, että tarkastus on suoritettu ja siitä on annettu kertomus. Tilintarkastuspöytäkirja ei ole julkinen asiakirja, jossa voidaan toimitusjohtajalle tai hallitukselle esittää huomautuksia. Huomautukset ovat olennaisuuden periaatteen mukaan vähemmän tärkeitä seikkoja, jotka tilintarkastaja kuitenkin haluaa tuoda esille. (Kauppa- ja teollisuusministeriö 1998, 39-40.) Mikäli samaa asiaa, josta on kerran huomautettu ei seuraavanakaan vuonna ole korjattu, tämä olisi pääsäännön mukaan merkittävä seuraavana vuonna muistutuksena tilintarkastuskertomukseen. (Riistama 2000, 29)

Tilikauden aikana tapahtuneesta tarkastuksesta usein raportoidaan kirjallisesti tilintarkastusmuistion muodossa. Riistaman (2006) mukaan hyvän tilintarkastustavan mukaista olisi sisällyttää niihin ainakin seuraavat seikat:

- tarkastustoimenpiteiden kohteet ja toimenpiteiden kuvaus
- tarkastushavainnot
- havaintoihin perustuvat johtopäätökset
- toimenpidesuositukset havaittujen epäkohtien korjaamiseksi

Suotavaa olisi myös keskustella ennen raportin luovuttamista sen vastaanottajan kanssa, jotta vältytään epäselvyyksiltä ja turhilta suosituksilta. Yleensä raportti tulisi antaa tarkastuskohteen hallitukselle tai ainakin toimitusjohtajalle sekä tarkastuskohteen

vastuuhenkilölle ainakin häntä koskevin osin, pois lukien tapaukset joissa vastuuhenkilöä epäillään väärinkäytöksistä. (Riistama 2006.)

#### 4.1.4 Tilitarkastusevidenssi

Pakkasen (2006) mukaan tilintarkastajan työpaperijärjestelmän tulee olla sellainen, että sen perusteella voidaan myös jälkikäteen todeta mihin toimenpiteisiin ja johtopäätöksiin tilintarkastaja on päätenyt tarkastuksessaan. Työpaperit muodostavat kokonaisuuden, jonka pohjalta tilintarkastaja on siis ottanut kantaa tilintarkastuskertomuksessaan. Pakkasen (2006) mielestä tilintarkastuksen dokumentointi, josta voi jälkikäteen todeta tarpeellisiksi suunnitellut ja toteutetut tarkastustoimenpiteet ja johtopäätökset, on ainoa keino näyttää toteen, että tarkastus on suoritettu laadukkaasti ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. (Pakkanen 2006.)

Tilintarkastajan työpaperit koostuvat Riistaman (2006) mukaan muun muassa tilintarkastussuunnitelmista, tarkistetun aineiston analyysistä, tarkastusmuistioista, keskeisiä seikkoja koskevista yhteenvedoista, saldo- ja muista vahvistuksista ja johdon vastuukirjeistä, tehtäväluetteloista ja tarkistuslistoista sekä tilintarkastusta ja tilintarkastusaineistoa koskevasta kirjeenvaihdosta. Luettelon sisällöstä huolimatta Riistama (2006) sanoo ymmärtävänsä, että varsinkaan yksin toimivat tilintarkastajat eivät yleisesti usein dokumentoi suunnitteluaan. Tämä johtuu tarkastuskohteiden pienestä koosta. (Riistama 2006.)

Nevalainen (2008) mainitsee IFAC:n ISA-standardiin perustuvan ”johdon kirjeen”, joka tulisi hankkia silloin kun ei oletettavasti ole saatavissa tarpeeksi muuta tarpeellista evidenssiä. Tilintarkastajan tulisi tällöin hankkia johdon tiedot kirjallisena johdolta. Johdon kirje olisi suotavaa pyytää lähes jokaisessa toimeksiannossa. (Nevalainen 2008.)

Johdon kirjettä on kritisoitu väittämällä, että tilintarkastaja pyrkisi siirtämään vastuuta tilinpäätöksestä johdolle ja hallitukselle. Toimitusjohtaja ja hallitus ovat kuitenkin vastuussa tilinpäätöksestä ilman kirjettäkin. Talousjohtaja, joka usein allekirjoittaa johdon kirjeen, on yleensä vastannut tilinpäätöksen laatimisesta, joten Nevalaisen (2008) mukaan olisi outoa, mikäli hän ei olisi kirjallisesti valmis vahvistamaan sen oikeellisuutta. (Nevalainen 2008.)



Riistama (2006) käyttää ilmeisesti samasta asiakirjasta nimitystä johdon vastuukirje. Sillä tarkoitetaan hänen mukaansa tilintarkastusasiakkaan hallituksen tilintarkastajalle antamaa vakuutusta siitä, että asiakas on antanut kaiken oleellisen informaation säännösten mukaisen tilinpäätöksen laatimiseksi. Riistaman (2006) käsityksen mukaan kaikki Big Four –yritykset (eli neljä suurinta Suomessa toimivaa tilintarkastusyhteisöä) käyttävät johdon vastuukirjettä kaikkien pörssiyritysten tarkastuksissa.

#### **4.2 KHT-yhdistys hyvän tilintarkastustavan sääntelijänä**

KHT-yhdistyksellä on keskeinen asema hyvän tilintarkastustavan kehittämisessä Suomessa. Yhdistyksen hyvää tilintarkastus- ja tilintarkastajatapaa koskevat ohjeistukset sitovat sen jäsenistöä.

KHT-yhdistyksen suositukset pohjautuvat Kansainvälisen tilintarkastajaliiton (International Federation of Accountants eli IFAC) ISA-standardeihin. Standardit ovat tulleet voimaan vuonna 2000 ja tämän jälkeen niitä on päivitetty standardeissa tapahtuneiden muutosten mukaisesti. Tilintarkastussuosituksien noudattamisesta voi harkinnan mukaan poiketa, mutta poikkeamat tulee pystyä perustelemaan. KHT-yhdistyksen mukaan hyvää tilintarkastustapaa on noudatettu ainakin silloin, kun tilintarkastusalan suosituksia on noudatettu. Kuitenkaan kaikkiin tilanteisiin ei voida laatia omia suosituksiaan, ja olemassa olevia suosituksia tulisikin pitää peruseriaatteina tarkastuksia toteutettaessa. Myös olosuhteet tulee aina huomioida sekä käyttää omaa harkintaa. (KHT-yhdistys ry. 2005, 5-18.)

Vuodesta 2006 lähtien KHT-yhdistyksen suositukset -kirja on kulkenut nimellä Tilintarkastusalan standardit ja suositukset. Aikaisemmin sen nimi oli ainoastaan Tilintarkastusalan suositukset. Vuodesta 2006 alkaen tilintarkastusstandardit ovat olleet sanataarkka käänös ISA-standardeista Suomen lainsäädännöstä johtuvilla lisäyksillä täydennettynä. Suomen lainsäädännöstä johtuvat standardit tunnistaa FI-liitteestä. Kirja jakaantuu tärkeimmiltä osiltaan tilintarkastusstandardeihin, suosituksiin hyväksi tilintarkastustavaksi, sekä eettisiin ohjeisiin ja suosituksiin tilintarkastajan

erityistehtävistä. Näiden lisäksi kirjassa on esipuhe, standardien, suositusten ja ohjeiden voimaantulo, luonnokset uusiksi tilintarkastusstandardeiksi ja soveltamisohjeet.

Kirja kokonaisuudessaan lasketaan hyväksi tilintarkastustavaksi. Kuten kirjassa sanotaan, tulee kirjan sisältöä noudattaa ”noudata tai selitä” –periaatteella. Olen käsitellyt kirjan sisällöstä tämän tutkimuksen kannalta mielenkiintoisimpia kohtia. Alakohdat on jaoteltu saman jaottelun mukaisesti, jota olen käyttänyt TILA:n ratkaisujen osalta empiirisessä osassa tai jotka ovat empiirisen materiaalin tulkinnassa oleellisia. Tässä tutkimuksessa olen siteerannut vuosien 2005 ja 2006 kirjoja huolimatta siitä, että viimeisin on ilmestynyt vuonna 2008. Tämä johtuen siitä, että tuoreimmat ratkaisut ovat vuodelta 2006 ja vuosien 2005 ja 2006 suositukset ovat tuoreimpia mitä näissä ratkaisuissa on voitu soveltaa.

#### **4.2.1 Tilintarkastuksen tavoitteet ja yleiset periaatteet**

Tilintarkastuksen yleiseksi periaatteeksi kerrotaan, että tilintarkastajan tulisi noudattaa hyvää tilintarkastustapaa sekä noudattaa ammattia koskevia eettisiä ohjeita. Samassa yhteydessä luetellaan ammatillisiin velvollisuuksiin vaikuttaviksi eettisiksi periaatteiksi riippumattomuus, rehellisyys, objektiivisuus, ammatillinen pätevyys ja huolellisuus, salassapitovelvollisuus, ammatillinen käyttäytyminen ja hyvään tilintarkastustapaan luettavat ammatilliset standardit. Tilintarkastajan tulee tilintarkastuksen suunnittelussa ja suorittamisessa käyttää ammatillista skeptisyyttä ja tiedostaa sellaisten seikkojen olemassaolo, joiden seurauksena tilinpäätös sisältää olennaisen virheen tai puutteen. (KHT-yhdistys ry 2006, 13-14.)

Tilintarkastuksen laajuuden tulisi kattaa olosuhteet huomioonottaen ne toimenpiteet, jotka ovat välttämättömät tilintarkastuksen tavoitteen saavuttamiseksi. Tilintarkastajan tulee ottaa huomioon kaikkien säätäjien tilintarkastukselle asettamat vaatimukset päättäessään mikä on tarpeellinen laajuus standardien mukaisen tilintarkastuksen suorittamiseksi. (KHT-yhdistys ry 2006, 14-15.)

Suorittaessaan tilintarkastusstandardien mukaisen tilintarkastuksen, tilintarkastuksen oikeellisuudesta saadaan kohtuullinen varmuus. Standardissa luetellaan syitä miksi täydellinen varmuus ei ole mahdollinen. Tilintarkastustyöhön liittyvää harkintaa käytetään

erityisesti tilintarkastusevidenssin hankkimisessa ja siitä tehtävissä johtopäätöksissä. (KHT-yhdistys ry 2006, 15.)

Standardeissa huomataan, että toimiva johto vastaa liiketoimintariskien tunnistamisesta: tilintarkastaja viime kädessä kiinnittää huomiota ainoastaan tilinpäätökseen mahdollisesti vaikuttaviin riskeihin. Riskiä puhtaan kertomuksen antamisesta, kun tilinpäätös sisältää olennaisen virheen tai puutteen kutsutaan tilintarkastusriskiksi. Tilintarkastajan tulee suunnitella ja toteuttaa tilintarkastus alentaakseen tilintarkastusriskin sellaiselle tasolle, joka on yhdenmukainen tilintarkastuksen tavoitteen kanssa. Standardit tunnistavat ainakin toimintariskin, havaitsemisriskin ja kontrolliriskin. Huomautetaan vielä, että tilintarkastaja on vastuussa lausuntonsa muodostamisesta ja esittämisestä, mutta toimiva johto kuitenkin vastaa tilinpäätöksen laatimisesta standardien mukaisesti, eikä tilintarkastus vapauta johtoa vastuusta. (KHT-yhdistys ry 2006, 16-21.)

#### **4.2.2 Dokumentaatio**

Suositus 230 on nimeltään dokumentointi. Suosituksen mukaisesti tilintarkastajan pitäisi dokumentoida sellaisia seikkoja, jotka antavat tärkeää evidenssiä tilintarkastuslausunnon tueksi ja todistaa tilintarkastuksen tulleen suoritetuksi hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Työpapereiden tulee olla niin tarkat ja selkeät, että niiden avulla saadaan kattava kuva tilintarkastuksen suorittamisesta. Niistä on löydyttävä ainakin kuvaus tilintarkastuksen suunnittelusta, tiedot suoritetuista toimenpiteistä, ajoituksesta, laajuudesta, tarkastuksen tuloksesta ja tehdyistä johtopäätöksistä. Työpapereiden muotoon ja laajuuteen voi vaikuttaa usea toimeksiantokohteeseen liittyvä seikka. Työpaperit tulee säilyttää luottamuksellisesti. (KHT-yhdistys ry 2006, 248-251.)

Viimeinen standardissa 240 käsitelty varsinainen asia on dokumentointi. Sen mukaan dokumentaation tulisi sisältää merkittävät tehdyt päätökset johtuen toimeksiannon alttiudesta väärinkäytökselle. Dokumentaation tulisi lisäksi sisältää kokonaisnäkemys suhtautumisesta arvioituihin väärinkäyttöihin, tilintarkastustoimenpiteiden tulokset, tilintarkastajan kommunikaatio väärinkäytöksistä johdolle sekä syyt johtopäätöksiin joiden mukaan kyseiseen toimeksiantoon ei liittyisi olennaista väärinkäytöksestä johtuvaa riskiä. (KHT-yhdistys ry 2006, 63-64.)

### 4.2.3 Tilintarkastusevidenssi

Tilintarkastajan tulee standardin mukaisesti hankkia riittävä määrä tarkoituksenmukaista evidenssiä voidakseen tehdä perustellut johtopäätökset, joihin perustaa tilintarkastuskertomuksensa. Tilintarkastusevidenssin määrän mitta on ”tarpeellinen määrä”. Yhteisön itse tuottamaa tietoa evidenssinä käyttäessään tilintarkastajan tulisi varmistua sen oikeellisuudesta ja täydellisyydestä. (KHT-yhdistys ry 2006, 166-169.)

Tilintarkastaja voi käyttää evidenssin keräämiseen ja analysoimiseen asiantuntija-apua, mutta silloin heillä yhdessä tulisi olla tarpeeksi asiantuntemusta, jotta tilintarkastaja voi todeta saaneensa tarpeeksi tarkoituksenmukaista evidenssiä. Vaikka asiantuntijaa käytettäisiinkin toimeksiannossa, tilintarkastajan tulee olla sitoutunut siihen ja ymmärtää nekin varmennettavan kohteen osa-alueet, joissa asiantuntijaa on käytetty. Myös siitä tulee saada tarpeeksi evidenssiä, että asiantuntijan tekemä työ on riittävää. Tilintarkastajan antamasta kertomuksesta tulee käydä esille tilintarkastajan lausunto. Lisäksi tulee lausunnosta selkeästi ilmetä mikäli jokin varmennuskohteen osa-alue ei vastaa soveltuvia kriteerejä, vastuussa olevan osapuolen laatima kannanotto on virheellinen tai tarkoituksenmukaista evidenssiä ei ole pystytty saamaan tarpeeksi. (KHT-yhdistys ry 2006, 205-209.)

Tilintarkastusevidenssin luotettavuus riippuu tarkastushetken olosuhteista. Ulkopuolisesta riippumattomasta lähteestä hankittu evidenssi, alkuperäisiin dokumentteihin perustuva, dokumentoidussa muodossa oleva ja tilintarkastajan itsensä hankkima evidenssi on luotettavampaa kuin päinvastoin (Suositus 505, kohta 3). Mikäli johto pyytää tilintarkastajaa jättämään vahvistamatta tiettyjä saldoja tai muuta informaatiota, tulee selvittää onko pyynnölle päteviä perusteita. Hyväksyessään pyynnön tulee evidenssiä hankkia vaihtoehtoisilla menetelmillä ja jos tilintarkastaja ei hyväksy pyyntöä, tulee vaikutusta tilintarkastuskertomukseen harkita. (KHT-yhdistys ry 2006, 307-313.)

Vastuullisen tilintarkastajan käyttäessä toisen tilintarkastajan työtä, tulee määritellä kuinka se vaikuttaa tilintarkastukseen. (Suositus 600) Toisen tilintarkastajan pätevyys täytyy arvioida ja hankkia evidenssiä, että toinen tilintarkastaja on tehnyt tarpeeksi töitä tarkoitukset huomioon ottaen. Vastuullisen ja toisen tilintarkastajan tulisi toimia yhteistyössä, jolloin toinen tilintarkastaja tietää, kuinka vastuullinen käyttää hänen

työtään. Tilintarkastajan tulee harkita, kuinka sisäisen tarkastuksen toimet vaikuttavat ulkoiseen tarkastukseen tutustumalla sisäiseen tarkastukseen tunnistaakseen olennaisen virheen tai puutteen riskin tilinpäätöksessä. (Suositus 610) Muiden asiantuntijoiden työn käyttämistä suunnitellessaan tilintarkastajan tulisi arvioida asiantuntijan pätevyys, puolueettomuus ja laajuus. (Suositus 620) (KHT-yhdistys ry 2006, 423-436.)

#### **4.2.4 Raportointi**

Tilintarkastuskertomuksen tulee sisältää selkeä lausunto tilinpäätöksestä kokonaisuutena sekä hallinnosta. (Suositus 700) Se tulee osoittaa lainsäädännön ja toimeksiannon luonteen edellyttämälle taholle. Kertomuksessa tulee olla otsikko, johdantokappale, laajuuskappale, lausuntokappale, päiväys, paikkakunta sekä tilintarkastajan allekirjoitus. Päiväys on tilintarkastuksen loppuunsaattamispäivä ja paikkakuntana päävastuullisen tilintarkastajan toimiston sijaintipaikka. (KHT-yhdistys ry 2006, 440-445.)

Vakiomuotoinen lausunto annetaan, kun tilintarkastaja on tehnyt sellaisen johtopäätöksen, että tilinpäätös ja toimintakertomus antavat oikeat ja riittävät tiedot niiden laatimisessa käytetyn normiston mukaan. Mikäli tilintarkastaja haluaa painottaa jotakin tilinpäätöksessä esitettyä asiaa, voidaan kertomuksessa antaa lisätieto. Lisätietokappale ei vaikuta annettavaan lausuntoon ja se esitetään yleensä lausuntokappaleen jälkeen. (KHT-yhdistys ry 2006, 446-449.)

Muita mukautetun kertomuksen muotoja ovat ehdollinen, avoin ja kielteinen lausunto. Ne ovat lausuntoon vaikuttavia kertomustyyppisiä. Ehdollinen lausunto tulee antaa, kun vakiomuotoinen ei ole mahdollinen, mutta ongelmat eivät vaadi avointa tai kielteistä lausuntoa. Avoin lausunto annetaan, kun tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeeksi evidenssiä eikä näin ollen pysty antamaan lausuntoa tilinpäätöksestä. Kielteinen lausunto annetaan, kun näkemyserot vaikuttavat tilinpäätökseen niin laajasti, että ehdollinen lausunto toisi tarpeeksi esille tilinpäätöksen harhaanjohtavuutta tai puutteellisuutta. Suosituksissa on kuvailtu tilanteita, jotka johtavat muun kuin vakiomuotoisen kertomuksen antamiseen. Tilintarkastajan tulee vielä varmistua, että edeltävän tilikauden vertailutiedot on laadittu samoja periaatteita noudattaen kuin tarkastettavat tiedot. (Suositus 710) (KHT-yhdistys ry 2006, 449-460.)

#### 4.2.5 Riippumattomuus, esteellisyys, objektiivisuus ja ammattimaisuus

Tilintarkastuksen yleisiin periaatteisiin kuuluu, että tilintarkastajan tulee noudattaa hyvää tilintarkastustapaa ja ammattikunnan eettisiä ohjeita. Ammatillisiin velvollisuuksiin vaikuttavia eettisiä periaatteita ovat muun muassa riippumattomuus ja objektiivisuus. (KHT-yhdistys ry 2006, 13)

Tilintarkastajan eettiset ohjeet ovat olleet pääosiltaan voimassa vuodesta 2000 lähtien. Ne jakautuvat kolmeen osaan: kaikkia tilintarkastajia koskevaan A-osaan, varsinaisia tilintarkastustehtäviä eli lain 1 luvun 1 §:n mukaisia tehtäviä suorittavia tilintarkastajia koskevaan B-osaan ja muissa tehtävissä kuin tilintarkastuslain 1 luvun 1 §:n mukaisia tehtäviä suorittavia tilintarkastajia koskevaan C-osaan. Eettiset ohjeet perustuvat IFAC:n eettisiin ohjeisiin. (KHT-yhdistys ry 2006, 677-683)

Tilintarkastajan sidosryhmät odottavat tilintarkastajalta yleisen edun noudattamista. Voidakseen säilyttää erityisasemansa yhteiskunnassa, tulee tilintarkastajan tuottaa niin korkealaatuisia palveluja, että yleisön luottamus on perusteltua. Tilintarkastajiin kohdistuu luotettavuuden, ammattimaisuuden ja laadukkaan palvelun vaatimukset. Tilintarkastajan pääperiaatteet ovat rehellisyys, objektiivisuus ja oikeudenmukaisuus, pätevyys ja huolellisuus, salassapitovelvollisuus, ammattikunnan hyvän maineen mukainen käyttäytyminen ja hyvän tilintarkastustavan noudattaminen. (KHT-yhdistys ry 2006, 683-686.)

Kaikkia tilintarkastajia koskevassa A-osassa toistetaan rehellisyyden ja objektiivisuuden vaatimuksia. Tilintarkastajaa ohjeistetaan eettisten ristiriitatilanteiden, kuten painostuksen, ratkaisemiseksi. Tilanteesta tulee keskustella lähimmän esimiehen kanssa tai riippumattoman asiantuntijan kanssa, ja pyrkiä näin sisäisesti ratkaisemaan tilanne. Äärimmäinen keino on pyytää eroa tehtävästä. Kansainvälisissäkin tehtävissä KHT-yhdistyksen suositukset tulevat noudatettaviksi. (KHT-yhdistys ry 2006, 687-695.)

Tilintarkastajan toiminnan tulee olla rehellistä, tasapuolista ja totuudenmukaista. Intressiristiriitatilanteet tulee ottaa huomioon. Objektiivisuuden vaatimuksen täytyminen tulee harkita tapauskohtaisesti. Tilanteita, joissa objektiivisuus saattaa joutua

kyseenalaiseksi tulee välttää. Tavallisesta poikkeavia lahjoja ei tulisi vastaanottaa. (KHT-yhdistys ry 2006, 687.)

Tilintarkastajan ammatilliseen pätevyyteen sisältyy pätevyyden saavuttaminen ja sen ylläpitäminen. Ensin mainittu vaatii lähtökohtaisesti korkean ammatillisen koulutuksen ja työkokemuksen. Jälkimmäinen tarkoittaa jatkuvaa itsensä kehittämistä ja laadunvalvontaan osallistumista. (KHT-yhdistys ry 2006, 690.)

Salassapitovelvollisuus käsittää myös tilintarkastajan apulaisten salassapitovelvollisuuden, jonka toteutumisesta tilintarkastaja vastaa. Tilintarkastaja ei saa tämän velvollisuuden mukaan ilmaista ulkopuoliselle työnsä puolesta tietoonsa saamaa seikkaa, jos siitä voi olla haittaa asiakkaalle. Tämä ei kuitenkaan koske sellaista seikkaa, joka tilintarkastajan on tuotava ilmi hyvän tilintarkastustavan mukaan tai vastuusta vapautuakseen. (KHT-yhdistys ry 2006, 691.)

B-osassa, joka koskee lakisääteisiä tilintarkastuksia suorittavia tilintarkastajia, käsitellään riippumattomuutta pitkästi muun muassa käsitteenä, mahdollisia uhkia sille ja varotoimia uhan varalta. Tilintarkastajan pätevyyden tulee ohjeen mukaan olla riittävä tehtävän suorittamiseksi. Tilintarkastajan palkkioiden tulee olla asianmukaisia ja välityspalkkioita ei saa maksaa tai vastaanottaa. Ohjeita annetaan siitä, mikä on tilintarkastajalle sopimatonta toimintaa, asiakasvarojen hallinnoimisesta, suhteesta toisiin tilintarkastajiin, tilintarkastajan vaihtamisesta sekä tilintarkastajan palveluiden markkinoinnista. (KHT-yhdistys ry 2006, 697-763.)

Riippumattomuus jaetaan mielen riippumattomuuteen ja näkyvään riippumattomuuteen. Ensiksi mainitulla tarkoitetaan henkilön asennoitumista siten, ettei ole altis mahdollisille riippumattomuuden vaarantaville vaikutteille. Näkyvällä riippumattomuudella sen sijaan tarkoitetaan tilannetta, jossa perehtynyt ja asiantunteva kolmas osapuoli voisi tulla perustellusti siihen johtopäätökseen, että tilintarkastajan tai tilintarkastajan apulaisten tai tilintarkastusyhteisön riippumattomuus on vaarantunut. Ohjeessa todetaan vielä, että tilintarkastajalla tietenkin saa olla taloudellisia ja muitakin suhteita, mutta niiden merkittävyyttä arvioidaan sen mukaan, mitä harkitseva ja perehtynyt kolmas osapuoli olennaisten tietojen valossa voisi perustellusti pitää hyväksyttävänä. (KHT-yhdistys ry 2006, 699.)

C-osassa ohjeistetaan muun muassa lojaliteettiristiriitojen käsittelemisestä, suhtautumisesta kollegoihin, ammatillisesta pätevyydestä ja informaation esittämisestä. C-osa koskee tilintarkastajia erityisesti muissa kuin tilintarkastuslain 1.1 §:n tarkoittamassa toiminnassa. Sen mukaan tilintarkastajan tulee olla lojaali sekä työnantajaansa että ammattikuntaansa kohtaan. Vaikka tilintarkastajan tuleekin tukea työnantajansa päämääriä, häntä ei voida velvoittaa rikkomaan lakia tai ammattikunnan suosituksia, valehtelemaan tai laittamaan nimeään lausuntoihin, jotka vääristävät totuutta. (KHT-yhdistys ry 2006, 764.)

Erityisesti esimiesasemassa olevan tilintarkastajan tulee pidättäytyä arvostelemasta muita henkilöitä ja toimia ammattimaisesti erimielisyyksien vallitessakin. Informaation esittäminen tulee tehdä niin ammattimaisesti ja kattavasti, että se voidaan ymmärtää oikein asiayhteydessään. (KHT-yhdistys ry 2006, 765.)

Lopuksi voidaan huomauttaa, että julkisen hallinnon tilintarkastajilla (JHTT) on oma hyvän tilintarkastustavan ohjeistuksensa, joka mukailee KHT-yhdistyksen ohjeita soveltuvilta osin. JHTT:ien ohjeistukset perustuvat kuitenkin tilintarkastuslain sijaan lakiin julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista. (Krokkfors 2005.) Tilintarkastusstandardien viimeisenä kohtana jokaisessa standardissa oli julkisen sektorin näkökulma -niminen kohta, jossa annettiin ohjeita julkisen sektorin tarkastuksen yhteyteen.



## 5 TILINTARKASTUSLAUTAKUNNAN RATKAISUT

### 5.1 Aineiston esittely

#### 5.1.1 Yleistä

Tutkimusaineistonani olen käyttänyt Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan valvonta-asioiden ratkaisuja vuosilta 1997-2006. Aineiston pohjalta olen analysoinut ratkaisuissa esille nousseita hyvään tilintarkastustapaan liittyviä teemoja. Teemat olen jakanut neljään luokkaan eniten esille nousseiden aihepiirien mukaisesti.

Vuosien 1997-2006 aikana TILA antoi yhteensä 132 ratkaisua. Näistä 31 oli HTM:n valitusesityksiä tai esityksiä HTM:n hyväksymisen peruuttamiseksi. Kaksi ratkaisusta oli ruotsinkielisiä, ja niitä en ole käsitellyt. Kaikki muut ratkaisut on käsitelty tiivistetysti liitteessä (Liite 1).

Vuosi	Lukumäärä	Hyväksymisen peruuttamis- esityksiä	Varoituksia*	Huomautuksia*	HTM:n varoituksen / huomautuksen poistaminen	VALA muuttanut TILA:n päätöstä	
2006	7	1 (HTM)	2	2	0	0	1
2005	7	0	1	4	0	0	0
2004	3	1 (HTM)	2	0	0	0	0
2003	9	1 (HTM)	2	3	0	0	0
2002	18	3 (HTM)	2	2	1	0	0
2001	10	1 (HTM)	1	0	0	0	0
2000	16	2 (HTM)	3	3	2	1	1
1999	15	0	2	0	0	0	1
1998	23	2 (HTM)	1	2	1	1	2
1997	24	4 (HTM), 1 KHT	1	6	0	0	2
<b>Yhteensä</b>	<b>132</b>	<b>16</b>	<b>17</b>	<b>22</b>	<b>4</b>	<b>7</b>	<b>7</b>

\*Sisältää myös varoitukset ja huomautukset, jotka on jätetty voimaan HTM:n valituksesta huolimatta.

Taulukko 1: TILA:n ratkaisut 1997-2006

Ylivoimaisesti eniten on valitettu erityistarkastustehtävistä ja asunto-osakeyhtiöön liittyvistä tarkastuksista. Tavallisin valituksen kohde liittyi siihen, ettei tilintarkastaja ole raportoinut kertomuksessaan jostain virheestä tai puutteesta. Tämä on loogisessa yhteydessä siihen väittämään, että kantelijoiden motiivina on saada TILA:n ratkaisulta

tukea vahingonkorvausvaateeseensa tilintarkastajan laiminlyönnin johdosta. Mikäli tilintarkastaja olisi laiminlyönyt raportointivelvollisuutensa ja aiheuttanut vahinkoa, vahingonkärsijällä olisi perusteet hakea vahingonkorvauksia. Erityistarkastuksissa usein on myös kysymys riita- ja konkurssitilanteista, joissa on useita osapuolia, ja heillä on erilaisia vaatimuksia ja toiveita tarkastuksen tuloksesta.

Harvassa ovat ne ratkaisut, joissa olisi kanneltu mukautetun tilintarkastuskertomuksen antaneesta tilintarkastajasta. Tämä kertonee siitä, että mukautettua kertomusta ei kovin kevyin perustein anneta, eli osakkaat eivät koe kärsivänsä aiheetonta vahinkoa saadessaan sellaisen. TILA:n ratkaisuja luettuani mietinkin, tulisiko tilintarkastuskertomusta mukauttaa keveämmin perustein erityisesti asunto-osakeyhtiöissä, joissa osakkeet eivät ole jatkuvan vaihdon kohteena ja tilintarkastuskertomus saattaa olla osakkaiden ainoa tapa saada ymmärrettävässä muodossa tietoa yhtiön taloudellisesta asemasta. Asunto-osakkeiden omistajilla on usein suurin osa omaisuudestaan kiinni osakkeissa, mutta ei tilinpäätöksen lukutaitoa toisin kuin tavallisilla osakesijoittajilla. Toisin sanoen asunto-osakeyhtiön osakkaat eivät välttämättä ymmärrä sitä, että puhtaan kertomuksen saaneen asunto-osakeyhtiön asiat ovat oleellisilta osin oikein, mutta virheitä saattaa silti olla ja tilintarkastaja on ehkä tietoisesti hyväksynyt virheet.

### **5.1.2 Ajallinen kehitys**

TILA:n tutkimien valitusten lukumäärä on selvästi vähentynyt. Viimeisimpien vuosien valitusten määrät ovat tippuneet kolmannekseen tutkimuksen vanhimpien vuosien määrästä. Tähän on varmasti vaikuttanut luvussa 2.2 kerrottu TILA:ssa vakiintunut käytäntö keskustella vähämerkityksellisten valitusten lähettäjien kanssa ja pyrkiä saamaan tilanne raukeamaan ilman käsittelyä. Yllä esitetystä taulukosta (taulukko 1) voi myös nähdä, että vaikka käsiteltyjen ratkaisujen määrät ovat vähentyneet merkittävästi, vuosittain annettujen huomautusten ja varoitusten määrässä ei ole tapahtunut suurta muutosta. Tästä voidaan tehdä edellistä tukeva johtopäätös, että turhien valitusten käsittely on vähentynyt.

Valituksen peruste	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	1999	1998	1997
Dokumentaatio	1/14%		1/33%	1/11%			1/6%			1/4%
Raportointi		3/43%	1/33%	2/22%	3/17%	3/30%	3/19%	5/33%	5/22%	2/8%
Riippumattomuus, objektiivisuus, esteellisyys		1/14%	1/33%	1/11%		1/10%	1/6%	1/7%	6/26%	4/16%
Hyväksymisen edellytykset	1/14%		1/33%	1/11%	3/17%	1/10%	2/12%		3/13%	7/29%
Ammattimaisuus	1/14%	1/14%			2/11%	1/10%			2/9%	
<b>Yhteensä</b>	<b>7</b>	<b>7</b>	<b>3</b>	<b>9</b>	<b>18</b>	<b>10</b>	<b>16</b>	<b>15</b>	<b>23</b>	<b>24</b>

Taulukko 2: TILA:n ratkaisujen jakautuminen aihepiireittäin eri vuosina. Kappaletta/prosenttia kaikista vuoden aikana annetuista ratkaisuksista.

Taulukkoon 2 olen käyttämieni teemojen pohjalta koonnut taulukon, josta näkee teemojen esiintymistiheyden eri vuosina sekä lukumääräisesti että prosenttina kaikista kyseisenä vuonna annetuista ratkaisuksista. Hyväksymisen edellytysten tutkimisessa on ollut piikki vuonna 1997. Riippumattomuus, objektiivisuus ja esteellisyys ovat olleet suosittuja valituksen kohteita aineiston ensimmäisinä muutamana vuotena, mutta kyseisinä vuosina valitusten kokonaismäärä on ollut huomattavan suuri ja riippumattomuuteen on helppo vedota erityisesti, jos ei keksi muuta syytä tilintarkastajan toimintaan, joka on vastoin valittajan omia toiveita. Yleisesti taulukon perusteella ei voida löytää mitään trendiä, jonka mukaan tilintarkastajien rangaistava käyttäytyminen tai valituksen aiheet olisivat muuttuneet tarkasteluaikana.

Valituksen peruste	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	1999	1998	1997	Yht.
Dokumentaatio	1				1		2			1	5
Raportointi		2	1	4	3	1	4	1	1	3	20
Riippumattomuus, objektiivisuus, esteellisyys		1		1	1		1	1	2	1	8
Huolellisuus		1	2		1					1	5
Liika luottamus kohteeseen	2	1									3
Ammattimaisuus	1	2		1	1	1	1			2	9
<b>Yhteensä</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>2</b>	<b>5</b>	<b>4</b>	<b>1</b>	<b>6</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>7</b>	<b>39</b>

Taulukko 3: Aihepiirit, joita käsittelevistä ratkaisuksista on saatu huomautus tai varoitus eri tarkasteluvuosina. Sama ratkaisu saattaa sisältää useamman perusteen.

Taulukkoon 3 on kerätty eri vuosilta teemoittain ne ratkaisut, jotka ovat johtaneet huomautuksen tai varoituksen antamiseen. Taulukosta huomataan, että ylivoimaisesti eniten valituksen aihetta on aiheuttanut raportointi. Ammattimaisuus-kategoriaan menee toiseksi eniten ratkaisuja. Ammattimaisuus-kategoriaa voidaan pitää hieman epämääräisenä, koska se voi sisältää lähtökohtaisesti mitä tahansa: kaikki tilintarkastajan

valituksen alainen toimintahan on epäammattimaista. Tässä tapauksessa se enimmäkseen sisältää tilintarkastajan käyttäytymiseen liittyvät valitukset, mutta myös muut ratkaisut, jotka liittyivät esimerkiksi hyvämäineisuuteen tai muuten huomionarvoiseen toimintaan. Riippumattomuus, objektiivisuus ja esteellisyys –luokkaan tuli kolmanneksi eniten tuomioita. Tulee huomata, kuten aiemmin on ilmennyt, että mikäli vaikuttaa, ettei tilintarkastaja ole tämän kategorian edellytyksiä täyttänyt, häntä rangaistaan helposti tilintarkastajan ammattikunnan luottamuksen säilyttämisen varmistamiseksi. Ylimääräisenä kategoriana lisäsin taulukkoon ammatillisen skeptisyyden puutteen, joka on tarkoittanut tilintarkastajan luottaneen tarkastuskohteelta saamiinsa tietoihin. Uusimmissa ratkaisuissa oli selkeästi muutama tähän luokkaan kuuluva ratkaisu. Näissä tilintarkastaja oli luottanut tarkastuskohteelta saamaansa informaatioon hankkimatta riittävää evidenssiä sen tueksi.

Kaikkien luokiteltujen teemojen osalta on eri vuosina annettu rangaistuksia melko samansuuruisia määriä. Minkäänlaista trendiä eri aihepiirien rangaistavuuden osalta ei ole todettavissa. Muutamina vuosina on ollut pientä ”piikkiä” havaittavissa jossakin luokassa, mutta piikitkin ovat jakautuneet tasaisesti eri vuosille tarkasteluajanjaksolla. Vaikuttaa siltä, että tilintarkastajat ovat saaneet huomautuksia ja varoituksia viimeisten kymmenen vuoden aikana hyvin samanlaisista asioista.

## **5.2 Ratkaisukohtaiset analyysit**

Ratkaisukohtaisissa analyyseissä heijastan ratkaisuja KHT-yhdistyksen suosituksiin. Käytän pääasiassa vuoden 2005 suosituksia lähteenä. Mikäli aihepiiriä koskeva suositus ei ole ollut voimassa ratkaisun tapahtuma-ajankohtana, mainitsen siitä käsittelyn yhteydessä. Tarkoitus on kuitenkin hakea hyvästä tilintarkastustavasta voimassa olevaa tulkintaa pikemmin kuin selvästi vanhentunutta, joten en pidä mielekkäänä käyttää vanhempia suosituksia.

Hyvä tilintarkastustapa voi tarkoittaa hyvin monia asioita. Ratkaisujen valossa esiin nousivat seuraavat teemat, joiden mukaan ratkaisut on ryhmitelty neljään pääryhmään: 1) dokumentaatio, 2) raportointi, 3) riippumattomuus, esteellisyys ja objektiivisuus ja 4) ammatillinen uskottavuus. Ratkaisu on sijoitettu sen pääotsikon alle, jonka aihe on

ratkaisussa pääroolissa. Kuitenkin joissakin ratkaisuissa saattaa nousta esille myös muun aihepiirin asioita, jotka kuitenkin käsitellään ratkaisun käsittelyn yhteydessä pääotsikosta riippumatta. Kunkin pääotsikon alla olen analysoinut muutamaa aihepiiriä hyvin illustroivaa tapausta, joissa on mielestäni ollut jotain tulkinnallisuutta mukana. Kaikkien 132 ratkaisun käsittely löytyy tiivistetysti liitteestä (Liite 1).

### **5.2.1 Dokumentaatio**

Kaikissa ratkaisuissa erittäin tärkeänä aineistona tilintarkastajan toimintaa arvioidessa on pidetty tilintarkastajan omaa dokumentaatiota tarkastuksesta. Muun muassa ratkaisuissa 3/2006, 1/2004, 9/2003, 2/2000 ja 12/1997 on dokumentaatiolla ollut merkitystä TILA:n päätyämään ratkaisuun. Luetelluissa ratkaisuissa jokaisessa TILA on antanut tilintarkastajalle varoituksen tai huomautuksen.

Käytännössä dokumentaatiolla on ollut merkitystä kaikissa ratkaisuissa, sillä ainoastaan hyvän dokumentaation perusteella TILA on pystynyt päättelemään tapahtumien kulun ja tilintarkastajan päätymissä ratkaisuunsa. Lähtökohtana on tietenkin se, että tilintarkastaja suorittaa työnsä huolellisesti. Kuitenkin vasta dokumentaatio toimii evidenssinä työn tosiasiallisesta huolellisesta suorittamisesta. Useat ratkaisut ovatkin kääntyneet tilintarkastajan eduksi, kun TILA on dokumentaation perusteella pystynyt tulemaan tilintarkastajan kanssa samoihin johtopäätöksiin tarkastuskohteesta.

#### *Ratkaisu TILA 3/2006 (Varoitus)*

Ratkaisussa 3/2006 oli kysymys täyden palvelun matkatoimistosta, joka asetettiin konkurssiin toukokuussa 2005 hallituksen hakemuksesta rahoitus- ja maksuongelmien vuoksi. Julkisuuteen levisi tieto vuosia jatkuneesta tilinpäätöksen vääristelystä, joten TILA piti tärkeänä tapauksen tarkasteluun ottamista tilintarkastusjärjestelmän luotettavuuden säilyttämiseksi. (TILA 3/2006.)

TILA totesi, etteivät tilintarkastajien (KHT ja HTM) työpaperit täytä hyvän tilintarkastustavan vaatimuksia. Ulkopuolisen oli ollut vaikea työpapereiden avulla selvittää, oliko saatu evidenssiä tilintarkastuskertomuksen tueksi ja oliko tilintarkastus suoritettu hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. (TILA 3/2006.)

KHT-yhdistyksen suosituksissa (2005, 82) todetaan yksiselitteisesti, että tilintarkastajan työpapereiden tulisi olla laadittu niin kattavasti ja yksityiskohtaisesti, että niiden perusteella voidaan saada kokonaiskuva suoritetusta tilintarkastuksesta. Dokumentaatio-ohjeistuksessa myös nimenomaisesti mainitaan, että sellaiset seikat tulee dokumentoida, jotka ovat tärkeitä tilintarkastuskertomuksen antamiseksi sekä tilintarkastustyössä noudatetun hyvän tilintarkastustavan toteamiseksi.

Tilintarkastajien työpapereista ei selvinnyt, kuinka he olivat arvioineet tilintarkastusriskiä ja määrittäneet tarkastuksen painopistealueet ja lopulta muodostaneet mielipiteensä. Kuten Aho & Vänskä (1996) totesivat, yksi hyvään tilintarkastustapaan kuuluvaksi luettava ominaisuus on tarkastustyön suorittaminen niin huolellisesti ja kattavasti, että perustellun mielipiteen lausuminen on mahdollista. Ongelmana kyseisessä ratkaisussa on dokumentaation puuttuminen, joten jälkikäteen ei pystytä päättelemään onko johtopäätösten tekemiseen saatu riittävästi evidenssiä vai ei.

Edellä mainittujen seikkojen valossa lienee selvää, että tapauksessa, jossa tilintarkastuksen dokumentaatio on niin pahasti puutteellista, ettei siitä pystytä selvittämään kuinka lopulliset johtopäätökset on muodostettu, ei tilintarkastus voi myöskään olla hyvän tilintarkastustavan mukaista. KHT-yhdistyksen suosituksen ”401 Tilintarkastus ATK-ympäristössä” (esim. 2005, s. 180 tai 2002, s.118) mukaan tilintarkastajan tulisi harkita kuinka atk-ympäristö vaikuttaa tilintarkastukseen. Tilintarkastajan atk-aidot on otettava siten huomioon, että jos tarvitaan erityisosaamista, tulee kääntyä asiantuntijan puoleen. Ratkaisun mukaan kyseisessä tarkastuskohteessa atk-järjestelmien tuottamat tiedot olivat olennaisia. Lisäksi vuonna 2003 tarkastuskohteen sisäisessä valvonnassa oli resurssipulaa, mikä omalta osaltaan lisäsi atk-tarkastuksen tärkeyttä.

Sen toteaminen, mikä on objektiivisesti olennaista voi olla vaikeaa. Kuitenkin jos KHT ei ole pitänyt atk:n tarkastusta olennaisena, hänen täytyisi pystyä perustelemaan kantansa annettu tilanne huomioon ottaen. TILA piti KHT:n kokemusta ja ammattitaitoa riittävänä atk-tarkastuksien suorittamiseen. Näiden olosuhteiden vallitessa TILA (3/2006) totesi, että KHT:n olisi tullut hankkia evidenssiä atk-järjestelmän luotettavuudesta. Dokumentaation puutteellisuuden vuoksi evidenssin hankkimista ei voitu todentaa.

Kolmantena hyvän tilintarkastustavan vastaisena menettelynä ratkaisussa mainittiin lähipiiritapahtumien tarkastamisen puutteellisuus. TILA totesi lähipiiritapahtumien tarkastamisen olevan tärkeää tilintarkastusriskin eliminoimiseksi kyseisessä tarkastuskohteessa. TILA myös kiinnitti huomiota, että vuoden 2003 tilinpäätöksen valmistuessa lähipiiriyhtiöiden tilinpäätökset olivat vielä kesken, joten antaessaan vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen KHT ei voinut suorittaa täsmäytyksiä. KHT-yhdistyksen suosituksissa (2005, s.280) sanotaan, että jos tilintarkastaja ei pysty hankkimaan tarpeeksi lähipiiriä koskevaa tilintarkastusevidenssiä tai toteaa, ettei niistä ole annettu tarpeeksi evidenssiä, tilintarkastuskertomusta tulisi mukauttaa vastaavasti. Tapauksessa KHT oli kuitenkin antanut puhtaan kertomuksen siitä huolimatta, ettei lähipiirin tutkimisesta olevaa evidenssiä voinut ainakaan dokumentaation perusteella selvittää.

#### *Ratkaisu TILA 2/2000 (Varoitus)*

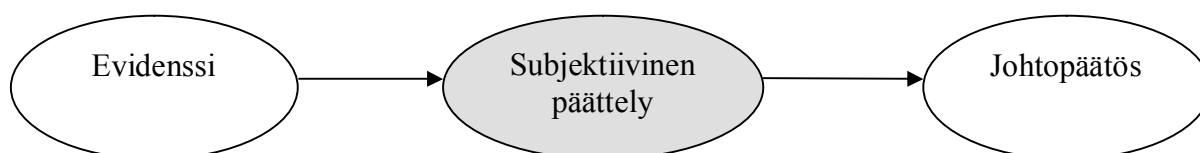
Ratkaisussa 2/2000 asunto-osakeyhtiö oli tilannut erityistarkastuksen. Kantelijan mielestä tarkastuksesta annettu lausunto antoi väärän kuvan tarkastetusta aineistosta ja johtaa lukijan harhaan.

KHT:n lisäksi tarkastuskertomuksen oli allekirjoittanut toimitusjohtaja, merkonomi E, jota ei voinut pitää tilintarkastuksen asiantuntijana. TILA:n mukaan tällöin KHT:n katsottiin olevan yksin vastuussa lausunnosta ja mikäli henkilö E:tä oli käytetty tilintarkastuksessa apuna, katsottiin KHT:n olevan vastuussa tästäkin. (TILA 2/2000.) Tästä voitaneen tehdä se johtopäätös, ettei ammattitilintarkastaja voi katsoa olevansa maallikotilintarkastajan kanssa yhteisvastuussa muulloinkaan, vaan vastaavan tilintarkastuksesta yksin silloinkin, kun maallikko(ja) on toisena tilintarkastajana. Eli vastuualueita ei voida jakaa eri tilintarkastajien kesken, vaan ammattitilintarkastajan tulee tällöinkin suorittaa tarkastustehtävä kuin olisi ainoa tilintarkastaja.

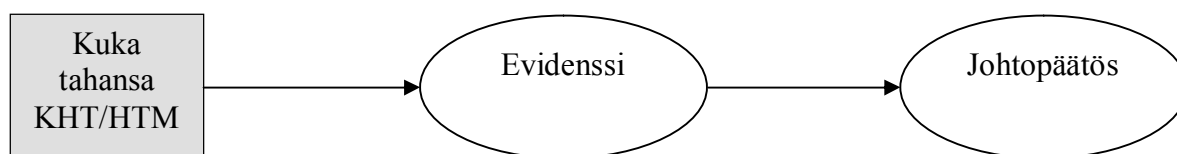
Ratkaisussa 2/2000 kyseessä olevassa yhtiössä kirjanpito oli laatimatta perustamisestaan saakka aina vuoteen 1994 asti. Selvyyttä haettiin erityisesti kysymykseen, oliko tietty henkilö maksanut yhtiön peruskorjaukset, ja oliko yhtiö näin ollen velkaa tälle henkilölle. Todisteina velan olemassa olemattomuutta vastaan KHT piti veroilmoituksia, joissa luki asukkaiden maksaneen itse kaikki kulut ja taseen mukaa yhtiöllä ei ollut velkaa. Toisena todisteena

velattomuuden puolesta KHT piti sitä, ettei asiasta ollut mainintaa yhtiön kokouspöytäkirjoissa, toisin kuin maininta oli huomattavasti pienemmän summaisesta hankinnasta. (TILA 2/2000.)

TILA:n mielestä kyseessä oli vastakohtaispäätely, joka ei perustunut dokumentoituihin ja objektiivisiin havaintoihin. Toisin sanoen päättelyn taustalla olevat todisteet eivät suoraan todistaneet niistä pääteltyä asiaa, vaan välissä oli subjektiivinen päätely (kuva 3). Joku toinen henkilö olisi samoista evidensseistä voinut päätellä toisin, tai voinut olla päättelemättä mitään asiaan liittyvää. TILA ei esitetyn evidenssin valossa tullut samaan johtopäätökseen kuin KHT.



Kuva 3: Objektiivisiin havaintoihin perustumaton päätely



Kuva 4: Objektiivisiin havaintoihin perustuva päätely

### Johtopäätöksiä

Dokumentaatiolla on ollut tärkeä asema kaikissa muissakin TILA:n ratkaisussa kuin vain mainituissa esimerkkitapauksissa. Dokumentaatiolla tilintarkastaja on voinut todistaa tehneensä objektiivisesti katsoen oikeat johtopäätökset, mikäli TILA on ollut dokumentaation nähtyään samaa mieltä tarkastuksen tuloksista. Yllä esiteltyissä tapauksissa tilanne on ollut päinvastainen: dokumentaatiota työstä ei löytynyt joko lainkaan tai TILA ei tullut niiden perusteella samoihin tuloksiin. Voitaneen sanoa, että hyvässä tilintarkastustavassa ei ole ainoastaan tärkeää, että tarkastusta suorittaessaan tilintarkastaja löytää evidenssiä, jonka perusteella pystyy tekemään objektiivisesti katsoen oikeat johtopäätökset, vaan tilintarkastajalle on yhtä tärkeää dokumentoida evidenssiä sellaisista asioista, joiden perusteella kuka tahansa ammattitaitoinen henkilö tulee samoihin johtopäätöksiin koska tahansa jälkikäteenkin.



Dokumentaatiolla on tärkeä rooli tilintarkastajan valvonnassa. Dokumentaation perusteella asiantuntevan henkilön tulee pystyä päättämään kuinka saatuun johtopäätökseen on päädytty. Kun tilintarkastajan työtä tutkitaan jälkikäteen, dokumentaatio on ainoa lähde tapahtumien selvittämiseksi.

Vastuullinen tilintarkastaja vastaa KHT-yhdistyksen suositusten mukaan avustajansa tekemästä työstä. On kuitenkin ollut mahdollista erityisesti asunto-osakeyhtiöissä, että yhtiöllä on kaksi kertomuksen allekirjoittavaa tilintarkastajaa, joista toinen on hyväksytty ja toinen amatööritilintarkastaja. Esitetyn ratkaisun perusteella on selvää, että hyväksytty tilintarkastaja vastaa yksin koko tarkastuksesta myös siltä osin kuin amatööritilintarkastaja on tarkastusta suorittanut ja huolimatta siitä, että amatööritilintarkastaja on allekirjoittanut tarkastuskertomuksen. TILA ei käsittele amatööritilintarkastajia koskevia valituksia, joten on selvää, että TILA:n edessä ainoastaan hyväksytty tilintarkastaja voi vastata tarkastuksista. Kuitenkin TILA:n ratkaisut ovat julkisia ja lienee yleisesti tunnustettua, että ratkaisuja voidaan käyttää esimerkiksi oikeudessa tilintarkastajia vastaan, joten mielestäni tästä voidaan päätellä yleisemmälläkin tasolla, että hyväksytty tilintarkastaja vastaa yksin tarkastuksista joissa on ollut millä tahansa tavalla mukana muitakin kuin hyväksytyjä tilintarkastajia.

### **5.2.2 Raportointi**

Tilintarkastajan raportointi on tilintarkastus-palvelusta asiakkaalle käteen jäävä lopputuote. Raportin saaminen on ainakin yksi suuri syy tilintarkastajan käyttämiseen. Useissa tapauksissa kantelijan valituksen kohteena on raportoimatta jätetty virhe tai puute tai kantelijan mielestä muutoin virheellinen raportointi. Muun muassa ratkaisuisissa 2/2005, 6/2005, 1/2003, 16/2002, 2/2001, 6/2001, 3/2000, 2/1999, 3/1999, 7/1999, 10/1999 ja 19/1998 on valitettu käytännössä puhtaan tilintarkastuskertomuksen antamisesta. Virheellisten lausuntojen antamisesta tai muuten vääränlaisesta raportoinnista on tilintarkastajaa syytetty ainakin ratkaisuisissa 5/2005, 2/2004, 9/2003, 7/2002, 10/2002, 3/2001, 1/2000, 4/2000, 6/1999, 2/1998, 4/1998, 8/1998, 10/1998, 18/1998, 5/1997 ja 15/1997. Syyt siihen, miksi raporttien olisi kantelijan mielestä pitänyt olla toisenlaisia, ovat vaihtelevia. Siksi en edes usko, että näiden ratkaisujen analysoimisessa voidaan keskittyä suoraan raportointiin, vaan mieluummin syihin, joiden vuoksi on annettu kyseisenlainen raportti tai olisi pitänyt antaa toisenlainen.

Raportoinnin virheellisyyteen on vedottu usein, kuten aihepiirin yllä esitetystä ratkaisulistasta huomaa. Usein kantelijalla on ollut jotain omaa intressiä, jota olisi tukenut tilintarkastajan puuttuminen hänen toivomaansa kohtaan. Lakisääteisten tilintarkastusten tapauksissa kantelija ei ole aina täysin ymmärtänyt, että tilintarkastajan rooliin ei kuulu raportoida jokaista löytämäänsä virhettä, vaan ainoastaan varmistaa tilinpäätöksen ja hallinnon oikeellisuus olennaisilta osin. Erityistarkastuksissa on usein ollut kysymys erityisestä, ehkä riidanalaisestakin tilanteesta. Tällöin eri tahoilla on ristiriitaisia odotuksia raportin sisällöstä. Tilintarkastajalle erityistarkastukset ovatkin olleet vaikeampia paikkoja, sillä niiden raportoinnista on useammin löytnyt huomautettavaa. Tämä johtunee ei-standardimuotoisesta raportoinnista, jossa tulee huomioida toimeksiannon erityispiirteet tarkasti. Seuraavana olevat analysoitavaksi poimitut tapaukset ovatkin kaikki erityistoimeksiantoja, sillä niistä löytyi enemmän tulkinnallisuutta kuin lakisääteisiä tilintarkastuksia koskevista ratkaisuksista.

#### *Ratkaisu TILA 5/2005 (ei toimenpiteitä)*

Ratkaisussa 5/2005 KHT oli konkurssipesän toimeksiannosta antanut lausunnon yhtiön taloudellisesta tilasta ja maksukyvyttömyydestä. Lausuntoja käytettiin oikeudessa todisteina konkurssipesän takaisinsaantikanteen käsittelyssä. Yhtiössä varsinaisena lakisääteisenä tilintarkastajana toiminut toinen (KHT-) tilintarkastaja kanteli KHT:n toiminnasta, koska oli itse omissa laskelmissaan tullut täysin erilaisiin tuloksiin ja tehnyt erilaisia johtopäätöksiä. (TILA 5/2005.)

TILA totesi ratkaisussa 5/2005 olleen kysymys tilintarkastajan tilintarkastuslain 1 §:n 2 momentin mukaisesta muusta toiminnasta eli erityistoimeksiannosta. Tällöin tilintarkastajan tulisi suositusten mukaan yksinkertaisesti raportoida havainnoistaan. Tilintarkastaja ei ota kantaa varmuuden tasoon. Sen sijaan havaintojen arvioiminen jää raportin lukijan tehtäväksi. (TILA 5/2005.)

KHT oli lausunnossaan todennut tavat, joiden mukaan hän oli kunkin laskelmansa laatinut ja perustellut johtopäätöksensä. TILA totesi lausunnon olleen johdonmukainen. Maksukyvyyn arviointi on arvionvarainen asia, jota voi lähestyä monelta suunnalta. Kuten TILA totesi, tarkastaja raportoi vain omista havainnoistaan, mikä jo sinänsä pitää sisällään subjektiivisuuden mahdollisuuden. Tällöin toinen tilintarkastaja voi saman aineiston

perusteella tulla erilaisiin tuloksiin, jotka voivat olla kuitenkin yhtä oikeita. Kuitenkin kummankin tarkasteluperiaatteita jälkikäteen tarkastellessa asiantuntevan tarkastelijan tulisi ymmärtää kuinka johtopäätöksiin on tultu. Subjektiiivisuuden tason on siis lähinnä liityttävä siihen valintaan, joka on tehty erilaisten mahdollisten tarkasteluperiaatteiden välillä.

Toisaalta jollekulle tilintarkastajalle vastaavassa tilanteessa ei edes välttämättä tule mieleen useampia vaihtoehtoisia tapoja. Tällöin subjektiiivisuus liittyy hänen henkilöönsä: ajattelutavan rajoittuneisuuteen tai koulutuksen tai kokemuksen asettamaan rajoitukseen. Subjektiiivisuuden tulee kuitenkin rajoittua siis valintaan siten, että tarkastelutapavalinnan tehtyään kuka tahansa tulisi samoilla laskelmilla samoihin tuloksiin. Laskuvirheet eivät siis voine sisältyä hyvään tilintarkastustapaan, koska huolellinen ammattihenkilö ei voi tehdä ainakaan suuria virheitä. Aina hyvään tilintarkastustapaan kuuluva objektiivisuusvaatimus tarkoittanee siis tällaisessa subjektiiivisia valintoja sisältävässä tarkastuksessa saatujen tulosten tulkinnan objektiivisuutta ja puolueettomuutta.

#### Ratkaisu TILA 9/2003 (Varoitus)

Ratkaisussa 9/2003 osakkeenomistajat ja työntekijät olivat riitautuneet. Erinäisten välivaiheiden jälkeen omistajat pyysivät KHT:aa suorittamaan ylimääräisen tilintarkastuksen, ennen kuin tekisivät päätöksen yhtiön asettamisesta selvitystilaan tai konkurssiin. Tarkastuksesta kannellut toinen osakas moitti KHT:n raportin olleen toisen osapuolen yksipuolinen näkemys, joka sisälsi paikkansapitämättömiä ja perusteettomia väitteitä. Lisäksi kantelija moitti KHT:aa siitä, että tämä ei ollut ottanut häneen yhteyttä tarkastushavaintojensa johdosta. Kantelija halusi TILA:n selvittävän oliko KHT esteellinen ja paljonko sai palkkaa työstä ja oliko palkkiolla vaikutusta tehtävän suorittamiseen. (TILA 9/2003.)

KHT:n käsityksen mukaan toinen osakas oli yksityishenkilönä antanut toimeksiannon hänelle, joten hänen tuli käsityksensä mukaan raportoida ainoastaan toimeksiantajan pyytämistä ja tälle suotuisista seikoista. Toimeksiantaja oli pyytänyt, että hänen esittämänsä epäilykset kirjataan raporttiin, minkä KHT tekikin, mutta omasta mielestään siten, että selvisi mikä oli epäilystä ja mikä faktaa. (TILA 9/2003.)

TILA:n mukaan raportin laatiminen KHT:n selittämistä lähtökohdista oli mahdollista. Riippumattomuusvaatimus ei koske tilintarkastuslain mukaista muuta toimintaa, mutta objektiivisuus- ja dokumentaatiovaatimus koskevat. TILA:n mukaan raportissa, jossa oli sekoitettu toimeksiantajan väitteitä ja syytöksiä tilintarkastajan havaintoihin, ei lukija voinut erottaa havaintoja perättömistä väitteistä. (TILA 9/2003.)

Ymmärrän edellisen kappaleen siten, että tilintarkastaja voi ottaa vastaan erilaisia toimeksiantoja tilintarkastajan ominaisuudessa. Koska riippumattomuusvaatimus ei koske tilintarkastajan ominaisuudessaan tekemiä tilintarkastuslain 1 §:n 2 momentin mukaisia tehtäviä (=muita kuin varsinainen tilintarkastus), kantelijan kysymys tilintarkastajan riippumattomuudesta on ollut turha. Ilmeisesti tilintarkastaja voi tämän kaltaisen toimeksiannon ottaa vastaan vaikka veljeltään. Riippumattomuutta kiinnostavampaa onkin objektiivisuusvaatimus, joka on voimassa tällaisessakin toimeksiannossa. Voi tietenkin olla mahdotonta suhtautua tehtävään ja raportoida objektiivisesti, jos ei ole riippumaton, ja asiaan liittyy riitatilanne. Tavallisessa raportointitoimeksiannossa, jossa tehtävänä on vain selvittää ja raportoida havainnoista, objektiivisuus tulee sitä kautta, ettei ole ollut itse osallisena tarkasteltujen asioiden laadintaan tai suunnitteluun.

Riitatilanteessa, jossa tilintarkastaja ei ole riippumaton, vaan on alun alkaenkin toimeksiantajan (tai yhtä hyvin toisen osapuolen) puolella, ei objektiivinen raportointi riitä aiheuttavasta asiasta varmasti ole mahdollista, koska oma puolueellisuus vaikuttaa väkisinkin taustalla. Vaikka suositukset eivät erittelekään tässä suhteessa erilaisia erityistoimeksiantoja, voitaneen huomata, että toisissa toimeksiannoissa objektiivisuusvaatimus tarkoittaa tosiasiallisesti myös riippumattomuusvaatimuksen olemassaoloa.

Tarkasteltavassa ratkaisussa (9/2003) tilintarkastajan raportin varsinainen ongelma on ollut TILA:n mukaan se, ettei KHT:n päätelmiä pysty erottamaan toimeksiantajan epäilyistä. TILA:n mielestä KHT:n epäselvä raportointitapa oli omiaan heikentämään KHT-tilintarkastajien kuvaa ammattitaitoisina ja objektiivisina ammattilaisina. Hyvä tilintarkastustapa vaatii siis ilmeisesti siinä määrin kielellistä lahjakkuutta, että osaa muotoilla raportointiansa asiat selkeästi siinä muodossa, että ulkopuolinen lukija pystyy erottamaan, mikä asia on tilintarkastajan havainnoimaa raportointia ja minkä tilintarkastaja mainitsee raportissa muusta syystä. Ei varmasti voisi pitää hyvän tilintarkastustavan vastaisena, mikäli tilintarkastaja nimenomaisesti kertoo kunkin kappaleen kohdalla

minkälaisesta raportoinnista on kysymys. Vaara siitä, etteikö joku ymmärtäisi mistä missäkin kohdassa on kysymys, poistuisi tällaisella lähes liioitellun selkeällä raportoinnilla.

Ratkaisun (9/2003) lopussa TILA mainitsee vielä, että KHT:n lausuma siitä, että raportti on tarkoitettu luottamukselliseen käyttöön ei vapauta KHT:aa hyvän tilintarkastustavan noudattamisvelvollisuudesta. Raportin on oltava siis yhtäläillä ulkopuoliselle ymmärrettävä, vaikka se tulisi vain yhden henkilön käyttöön. Tässä lienee takana ajatus siitä, että tilintarkastaja ei voi varmuudella tietää kuka tai ketkä raporttia lopulta tulevat lukemaan. Olisi kieltämättä tilintarkastajan ammattikunnalle häpeällistä, jos esiin tulisi tilintarkastajan raportteja, jotka on laadittu täysin epäammattimaisesti ja hyvän tilintarkastustavan vastaisesti. Ehdottomasti siis raportoinnin selkeyden vaatimus palvelee ammattikunnan maineen säilyttämisen vaatimusta riippumatta siitä kuka toimeksiannon on tilannut.

#### *Ratkaisu TILA 1/2000 (Huomautus)*

Ratkaisussa 1/2000 kannelluista tapahtumista oli vierähtänyt jo 12 vuotta, mutta TILA katsoi ettei ajan kulumisen tässä tapauksessa vaikuttanut asiaan. Ratkaisussa on otettu huomioon tapahtumien ajankohtana voimassa olleet suositukset. TILA:n mukaan tilintarkastuslaki ei aseta aikarajaa tilintarkastajan toiminnan arvioinnille, mutta tilintarkastajan papereiden puuttuminen voi asettaa. KHT-yhdistyksen suositusten mukaan dokumentaatio tulee säilyttää 10 vuotta. Ajan kulumista pidettiin ratkaisussa lieventävänä seikkana. (TILA 1/2000.)

Ratkaisussa 1/2000 oli kysymys konkurssipesän erikoistilintarkastuksesta. TILA löysi tarkastuskertomuksesta seikkoja, joista ei voinut tässä tapauksessa moittia, koska suosituksissa ei ollut siihen aikaan ohjeita näiden seikkojen varalle. TILA referoi muutamia tilintarkastajien raportin kohtia. Näissä kohdissa tilintarkastajat tekevät muun muassa suoria päätelmiä ja antavat toimintaohjeita. Eräässä kohdassa näin: ”...tapahtuneilla...on ulkopuolisia velkojia johdettu harhaan...Konkurssihallinnon tulee ryhtyä toimenpiteisiin kyseisten henkilöiden vastuun selvittämiseksi ulkopuolisille aiheuttamistaan vahingoista.” (TILA 1/2000.)

TILA toteaa konkurssipesän erikoistarkastuksen olevan yleinen keino konkurssivelallista koskevien oikeudellisten tosiasioiden selvittämiseksi. Siinä tuotetaan tietoa konkurssihallinnon päätöksentekoa varten. Konkurssipesän erikoistarkastukselta ei voida

odottaa lopullisuutta, koska tarkastuksen jälkeiset toimenpiteet kuten oikeuden tuomiot vaikuttavat lopulliseen totuuteen. Erikoistilintarkastukset ovat tapauskohtaisia, mutta yleinen hyvän tilintarkastustavan noudattamisvelvollisuus pätee siinäkin. (TILA 1/2000.)

Tarkastuksessaan KHT:t ovat ottaneet kantaa rikosepäilyihin, mikä on antanut aihetta erityiseen varovaisuuteen. Konkurssipesän erikoistarkastus on kuitenkin luonteeltaan alustavaa tarkastelua, joten lopullisia johtopäätöksiä ei voida odottaa. TILA:n mukaan KHT:t ovat ottaneet kantaa seikkoihin, jotka eivät ole voineet ilmetä dokumentoidusta tarkastusaineistosta riittävällä varmuudella. Tilintarkastajia syytetään liian ehdottomasta kannanotosta siihen, että sisäisillä rahansiirroilla on ollut tarkoitus vahingoittaa ulkopuolisia velkojia sekä liian suorasta kehotuksesta konkurssipesälle ryhtyä toimiin johtohenkilöiden vastuun selvittämiseksi. (TILA 1/2000.)

Tilintarkastajat vaikuttavat kyseisessä ratkaisussa (1/2000) unohtaneen tehtävänsä luonteen, eli tosiasioiden selvittämisen ja niistä raportoimisen samoin kuin varmuusasteen ilmaisemisen raportissa esitetyistä asioista. Vaikuttaa kuin he olisivat olleet poliisin roolissa etsimässä syyllistä, joka saattaa tuomiolle. Selvästikään sellainen tehtävä ei tilintarkastajalle kuulu.

Ratkaisussa esitetyt ehdottomat lausunnot ja toimintaohjeet saavat ihmettelemään, miksi tilintarkastajat ovat sellaista raporttiinsa kirjoittaneet, kun se on niin räikeästi suositusten vastaista. Ratkaisussa ajan kulumista pidettiin lieventävänä asiana, minkä vuoksi tilintarkastajat saivat ainoastaan huomautuksen varoituksen sijaan. Ajan kuluminen ei ole muuttanut teon absoluuttista rangaistavuutta, mutta ilmeisesti tilintarkastajat ovat tapahtuma-ajan jälkeisellä puhtoisuudellaan hyvittäneet mennyttä tekoaan. Ehkä voisi sanoa, että ”riittävä” ajan kuluminen rangaistavasta teosta vähentää teon rangaistavuutta, vaikka tilintarkastuslaissa ei olekaan säädetty vanhenemisaikaa.

### Johtopäätöksiä

TILA on usein päätenyt rankaisemaan tilintarkastajaa raportoinnin perusteella tapauksissa, jossa tilintarkastaja on esittänyt kannanottojaan ehdottomina totuuksina tai sanamuodot eivät ole olleet neutraaleja. Raportin kannanottoja ei ole usein tarpeeksi hyvin perusteltu tai

epävarmuuden astetta ei ole tarpeeksi selvästi tuotu esille. Näin on muun muassa edellä esiteltyjen ratkaisujen 9/2003 ja 1/2000 lisäksi ratkaisussa 10/2002.

Esitellyt tapaukset ovat kaikki olleet erityistoimeksiantoja. Nimenomaan niiden raportoinnissa korostuu tilintarkastajan subjektiivisuus: tilintarkastaja raportoi ainoastaan tekemistään havainnoista tehtävänannossa määritellyiltä osin. Raportin lukijan tehtäväksi jää tehdä johtopäätökset havaintojen perusteella. Subjektiivisuus tunnustetaan, koska tiedetään tilintarkastajan taustatekijöiden kuten koulutuksen, kokemuksen ja ajatusmaailman vaikuttavan havaittuihin seikkoihin.

Tilintarkastajan raportoinnin tulee aina olla neutraalia ja selkeää. Sillä ei ole merkitystä tuleeko raportti yksityiseen käyttöön vai julkaistavaksi, siinä ei saa esittää perusteettomia kannanottoja. Tilintarkastajan tulee muistaa pysyä omassa roolissaan tilintarkastajana – ei esittä esimerkiksi poliisin tai lääkärin pätevyyteen kuuluvia asioita. Kielellisesti raportin on oltava sellainen, että ulkopuolinen lukijakin ymmärtää oikein sen sanoman.

### **5.2.3 Riippumattomuus, esteellisyys ja objektiivisuus**

Riippumattomuus, esteellisyys ja objektiivisuus ovat tilintarkastajien noudattamia pääperiaatteita. Monessa kantelussa on epäilty tilintarkastajan riippumattomuutta tai objektiivisuutta, kun kantelijan mielestä tilintarkastajan lausunto on ollut vääränlainen tai puolueellinen. Kovin harvoin tilintarkastajan riippumattomuudessa kuitenkaan on havaittu puutteita. Epäobjektiivisista lausunnoista on rangaistu muutamia kertoja – eli aina kun sellaisia on havaittu (ks. TILA 9/2003, TILA 2/2000). Esteellisyyteen liittyviä ratkaisuja löytyy muutama — tosin riippumattomuutta ja esteellisyyttä on välillä vaikea erottaa toisistaan, varsinkin kun TILA on itse saattanut käyttää molempia termejä samassa ratkaisussa. Aihepiiriä on käsitelty ainakin ratkaisuissa TILA 5/2006, TILA 7/2005, TILA 9/2003, TILA 4/2001, TILA 2/2000, TILA 9/1999, TILA 11/1998, TILA 13/1998, TILA 14/1998, TILA 16/1998, TILA 18/1998, TILA 23/1998, TILA 6/1997, TILA 14/1997, TILA 18/1997 ja TILA 21/1997.

*Ratkaisu TILA 5/2006 (Ei toimenpiteitä)*

Ratkaisussa TILA 5/2006 oli kysymys lunastusmenettelystä, jossa KHT toimi uskottuna miehenä tytäryhtiön osakkeenomistajien puolesta, kun emoyhtiön kanssa neuvoteltiin lunastushinnasta. Tytäryhtiön osakkeenomistaja kanteli konsernin emoyhtiön tilintarkastajana toimivasta KHT-yhteisöstä sekä KHT:sta, joka toimi myös KHT-yhteisön tilintarkastajana, mistä syystä kantelija epäili KHT:n riippumattomuutta tehtävässä. (TILA 5/2006.)

Emoyhtiön tarjoama lunastushinta perustui emoyhtiön toisen tilintarkastajan lausuntoon, ja kyseinen hinta oli sama, jonka välimiesoikeus päätti lunastushinnaksi. Kantelun tehneen osakkeenomistajan mielestä KHT:n olisi pitänyt paremmin ajaa tytäryhtiön osakkeenomistajien etua lunastushinnan määrittämisessä ja kantelija halusi selvittää, oliko KHT-yhteisö toiminut hyvän tilintarkastustavan vastaisesti arvonmäärityslausunnoissaan. (5/2006.)

KHT-yhdistyksen ohjeiden mukaan (2005, s. 15) tilintarkastajan tulisi noudattaa ohjeita soveltuvien osin muissakin tarjoamissaan liitännäispalveluissa ja erityistehtävissä. Eettiset perusperiaatteet ovat suurimmaksi osaksi juuri tällaisina KHT:n toiminnan arviointiin soveltuvia periaatteita myös muun kuin varmennustoimeksiantoon liittyvän tehtävän osalta. TILA on ratkaisussa käyttänytkin useita näistä periaatteista kuten tilintarkastajan rehellisyys, objektiivisuus, ammatillinen pätevyys ja huolellisuus. Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajaa velvoittaa hyvä tilintarkastustapa kaikissa tilintarkastajan ominaisuudessa tehdyissä tehtävissään. (936/1994, 1 ja 16 §)

Tapauksessa KHT oli itsenäisesti suorittanut laskelmia, joiden perusteella oli tullut johtopäätökseen sopivasta tytäryhtiön lunastushinnasta. KHT:n laskema hinta vastasi myös KHT-yhteisön määrittämää hintaa. TILA tutki KHT:n arvonmäärityslausunnot, ja totesi, että niissä oli arvioitu monella eri tavalla käypää hintaa ja kanta oli perusteltu huolellisesti. Se tosiasia, että KHT oli KHT-yhteisön tilintarkastaja, ei aiheuttanut KHT:lle epäsuoraa taloudellista riippuvuutta KHT-yhteisöstä. (TILA 5/2006.)

KHT-yhteisöllä oli yhtiön tilintarkastajana uhkana riippumattomuuden vaarantuminen antaessaan arvonmäärityspalvelua. KHT-yhdistyksen eettisten ohjeiden (Tilintarkastusalan suositukset 2005, s. 745-747) mukaan tietyissä tapauksissa arvonmäärityspalvelu voi aiheuttaa liian suuren uhkan tilintarkastajan riippumattomuudelle. Useimmin se muodostaa



tällaisen uhkan silloin, kun arvonmääritys liitetään tilinpäätökseen tai arvonmäärityksen perusteella arvostetaan tasearvoja.

Tapauksessa TILA 5/2006 arvonmääritystä oli tarkoitus käyttää kuitenkin ainoastaan lunastushinnan määrittämiseen. Riippumattomuutta puolustavia tekijöitä olivat eettisissä ohjeissakin mainitut tekijät, kuten se, että yhteisön sisällä arvonmäärityksen tekijöistä kukaan ei kuulunut yhtiön tilintarkastustiimiin, vaan he olivat erilliseltä arvonmääritysosastolta. Lisäksi käytetyt menetelmät olivat yleisesti tunnettuja ja emoyhtiön hyväksymiä. Nämä eettisissä ohjeissakin määritellyt perustelut vakuuttivat myös TILA:n siitä, että KHT-yhteisön toiminta ei ollut vaarantanut liaksi sen riippumattomuutta.

#### Ratkaisu TILA 13/1998 (Huomautuksen poistaminen)

Ratkaisussa TILA 13/1998 HTM oli saanut huomautuksen, koska hänen olisi tullut epäillä omaa riippumattomuuttaan. HTM oli samanaikaisesti kaupungin revisiovirastossa pysyvässä työsuhteessa ja sellaisen osakeyhtiön varatilintarkastaja, jonka hallintoneuvoston jäseniä kaupunginjohtaja ja apulaiskaupunginjohtaja ovat. HTM puolustautui sanomalla, ettei kaupungin revisiovirasto ollut riippuvuussuhteessa kaupungin johtoon. (TILA 13/1998.)

HTM oli irtisanoutunut osakeyhtiön varatilintarkastajan paikalta saatuaan tiedon kantelusta TIVA:lta. TIVA nojasi päätöksessään muun muassa VALA:n aikaisempaan kantaan, jonka mukaan rajatapauksissa valitaan tiukempi linja riippumattomuuden varmistamiseksi. Lieventävänä tekijänä TIVA oli katsonut HTM:n eroamista tehtävästä. TILA oli TIVA:n kanssa yhtä mieltä useimmissa kohdissa. TILA:n mukaan kaupunki oli osakeyhtiön osakkuusyhtiö, millä perusteella TTL 23.3 §:n mukaan HTM oli esteellinen toimimaan sen tilintarkastajana. TILA lisäksi perusteli päätöstään sillä, että vuoden 1997 alusta voimaan tulleen kuntalain muutoksen myötä HTM oli estynyt toimimaan osakeyhtiön tilintarkastajana. Näin ollen hän ei olisi saanut ottaa paikkaa vastaan. HTM oli kuitenkin eronnut tehtävästä kesken vuotta, mitä TILA piti anteeksiantoperusteena. (TILA 13/1998.)

Kyseinen ratkaisu (13/1998) jätti itselleni ainakin epäselväksi tiettyjä kysymyksiä. Mikäli HTM olisi ollut esteellinen toimimaan osakeyhtiön tilintarkastajana vasta vuonna 1997 kuntalain muutoksen myötä, ratkaisu olisi ollut selkeä ja olisi ollut ymmärrettävää, miksi TILA piti kesken vuoden 1997 tehtävästä eroamista anteeksiantoperusteena, kun asia olisi

ollut uusi. Kuitenkin ratkaisusta oli selvästi luettavissa, että TILA piti HTM:aa esteellisenä osakeyhtiön tilintarkastajan tehtävään myös tilintarkastuslain mukaan. Tilintarkastuslaki astui voimaan jo vuoden 1995 alusta, joten muutaman vuoden harkinta-ajan olisi luullut riittävän siihen, että HTM huomaa olevansa esteellinen.

TILA:n huomaamaa tilintarkastuslain määrittelemää esteellisyyскоhtaа ei TIVA ollut omassa ratkaisussaan huomannut tai huomioinut. TIVA:n kannan perustelut liittyivät alisteisuuteen kaupungin hallitukseen nähden. TILA totesi ainoastaan yhtyvänsä TIVA:n perusteluihin muilta osin paitsi jäljellä esitetyltä osin. Jäljempänä TILA esitti perusteluinaan kuntalain muutoksen ja sen, että osakeyhtiö oli kaupungin osakkuusyhtiö. Näin jäi epäselväksi, oliko HTM TILA:n mielestä lisäksi alistussuhteessa kaupunkiin ja sen vuoksi myös ollut esteellinen. Mikäli oli muitakin kuin selkeästi anteeksi annettavia perusteita, miksi TILA poisti HTM:n saaman huomautuksen?

TILA totesi, ettei HTM osakeyhtiön varatilintarkastajana ollessaan ollut osallistunut todellisuudessa tarkastustehtäviin. Moitittavuuden anteeksiantoperusteena TILA kuitenkin mainitsi ainoastaan eroamisen. HTM:n eroaminen oli tapahtunut heti, kun hän oli saanut kuulla esteellisyyttään epäiltävän. Ilmeisesti voidaan todeta, että jos tilintarkastaja on hyvässä uskossa eikä pidä itseään esteellisenä, vaikka tosiasiallisesti onkin, on hyvän tilintarkastustavan mukaista erota tehtävästään heti saadessaan tiedon esteellisyyteensä kohdistuvista epäilyistä. Näin on varmasti, mutta edelleen jää epäselväksi se, kuinka epäselvää esteellisyyden tulee olla, jotta voidaan perustellusti uskoa, että tilintarkastaja on pitänyt itseään esteettömänä. Mahdollisesti tähän pätee käänteisesti oikeuden periaate ”syytön kunnes toisin todistetaan”. Eli tilintarkastajan tulisi pystyä todistamaan itsensä syyttömäksi, mikäli valitus kohdistuu häneen.

#### Ratkaisu TILA 23/1998 (Ei toimenpiteitä)

TILA oli oma-aloitteisesti ottanut KHT:n ja KHT-yhteisön toiminnan tutkittavakseen ratkaisussa 23/1998. Valvontatietojen mukaan KHT oli toiminut sekä KHT-yhteisön palveluksessa että sen työntekijänä. KHT oli perustamiskokouksessa valittu KHT-yhteisön tilintarkastajaksi ilmeisesti siitä johtuen, että KHT:llä oli 15 %:n omistusosuus KHT-yhteisössä. KHT oli myös merkitty yhtiössä työssä olevaksi omistusosuutensa vuoksi, koska

oli ajateltu, että jossain vaiheessa hän voisi työskennellä yhteisössä vastuullisena tilintarkastajana. (TILA 23/1998.)

Tosiasiallisesti KHT ei ollut koskaan työskennellyt KHT-yhteisössä, eikä osallistunut sen hallintoon. Lisäksi KHT oli kieltäytynyt suorittamasta KHT-yhteisön tilintarkastusta viimeksi päättyneeltä tilikaudelta. Tosiasiallisten seikkojen vuoksi TILA päätti jättää molemmat osapuolet ilman toimenpiteitä. (TILA 23/1998.)

TILA mainitsi ratkaisussaan muutamia tärkeitä seikkoja. Tilintarkastuslaki velvoittaa molempia osapuolia: sekä tilintarkastajaksi valittavaa että valitsijaa. TILA piti sopimattomana, että KHT oli samanaikaisesti KHT-yhteisön lakisääteinen tilintarkastaja ja sen palveluksessa. TILA totesi, että myös hyväksytyjen tilintarkastajien valvonnassa pätevät asia ennen muotoa ja olennaisuuden periaatteet. (TILA 23/1998.)

Tilintarkastusalan standardit ja suositukset 2006 -kirjan (s.705) Eettisissä ohjeissa sanotaan eräänä oman intressin uhkana voivan olla ”mahdollinen tuleva työsuhde varmennustoimeksiantoasiakkaan kanssa.” Sen perusteella ratkaisun (23/1998) kaltainen tilanne olisi selvästi ollut tilanne, jossa riippumattomuus on vaarantunut. KHT:han oli nimenomaan sen vuoksi ratkaisussa ollut KHT-yhteisön palkkalistoilla, että tulevaisuudessa ajateltiin hänen tekevän töitä KHT-yhteisölle.

Eettisten ohjeiden riippumattomuutta koskeva luku on kuitenkin hyväksytty vasta vuonna 2003 ja koko eettiset ohjeet muutenkin vuonna 2000, joten ne eivät sellaisenaan ole olleet voimassa ratkaisun aikaan. Tietenkin tilintarkastuslaki on säädetty vuonna 1994, joten riippumattomuusvelvollisuus on ollut sen perusteella. Kuitenkin ilmeisesti se, mitä riippumattomuus tarkalleen ottaen käytännössä tarkoittaa, on ollut täsmentymättä.

Mielestäni tämä ratkaisu on sinällään vanhentunut vuonna 2003, kun tilintarkastajan eettisten ohjeiden riippumattomuutta koskeva luku on hyväksytty KHT-yhdistyksen vuosikokouksessa. Kuitenkin TILA:n toteamus siitä, että tilintarkastajien valvonnassa pätevät asia ennen muotoa ja olennaisuuden periaatteet ovat varmasti hyviä viitteitä siitä, miten hyvää tilintarkastustapaa tulee tulkita, kun ei ole täsmällistä kirjoitettua tietoa olemassa. Tätä tukee myös TILA:n ratkaisu 3/1997, jossa KHT antoi tilintarkastuskertomuksessa lisätietoja, jotka lain mukaan tuli antaa muistutuksena, vaikka muistutus-sanaa ei tarvinnutkaan olla

mainittuna. TILA:n mukaan tilintarkastuksessaakin pätee asia ennen muotoa –periaate, jonka vuoksi ei ollut rangaistavaa, että KHT oli antanut kertomuksessaan tiedot, jotka piti antaa muistutuksena.

### *Johtopäätöksiä*

VALA:n kantana on ollut ottaa rajatapauksissa tiukempi kanta riippumattomuuden turvaamiseksi. TILA on selvästi käyttänyt kokonaisharkintaa pohtiessaan tilintarkastajan mahdollista riippumattomuutta tai esteellisyyttä. TILA on liittänyt ”asia ennen muotoa” –periaatteen myös osaksi hyvää tilintarkastustapaa. Toinen aihepiiriin liittyvä periaate on ”syyllinen kunnes toisin todistetaan”, eli riippumattomuus- ja esteellisyyssasioissa tilintarkastajan on voitava osoittaa oma syyttömyytensä.

Riippumattomuus on suosittu kantelijoiden vetoamisperuste, mutta kovin harvoin TILA on todennut riippumattomuuden vaarantuneen. Erikoisissa tapauksissa esteellisyys on saattanut vaarantua. Mikäli lieventäviä anteeksiantoperusteita on löytynyt, eikä vahinkoa ole tapahtunut, on TILA mielellään jättänyt tilintarkastajan tuomitsematta. Anteeksiantoperusteeksi on kelvannut esimerkiksi eroaminen tehtävästä esteellisyysepäilyjen ilmennyttyä.

#### **5.2.4 Ammatillinen uskottavuus**

Olen jakanut ammatilliseen pätevyyteen liittyvät ratkaisut kolmeen osaan: varsinaiseen ammattitaitoon liittyvät ratkaisut, ammattimaiseen käytökseen ja toimintaan liittyvät sekä hyväksymisen säilymisen edellytyksiin liittyvät ratkaisut. Ammattitaito tarkoittaa tässä laskentatoimen ja tilintarkastuksen osaamiseen liittyviä asioita ja muutoseikkoja, sekä säännösten ja määräysten tuntemusta. Ammattimaiseen käytökseen ja toimintaan olen lokeroinut ratkaisut, joissa on enemmän ollut kysymys tilintarkastajan omasta käsityksestä tilintarkastajalta odotetusta toiminnasta. Hyväksymisen säilymisen edellytyksiä koskeissa ratkaisuisa olen tarkastellut muutamia tulkinnallisimpia tilanteita löytääkseni rajaa sille, milloin auktorisointia ehdotetaan peruutettavaksi.

##### **5.2.4.1 Ammattitaito**

Ammattitaitoon liittyviä ratkaisuja ovat ainakin TILA 1/2006, TILA 2/2006, TILA 6/2006, TILA 5/2005, TILA 2/2004, TILA 14/2002, TILA 1/2001 ja TILA 8/1998. Näissä tilintarkastaja on muun muassa luottanut liikaa tarkastuskohteen omiin kontroleihin tai sanaan, antanut lausunnon tositteiden yksilöintivaatimuksista, oli jättänyt osallistumatta yhtiökokoukseen ja käyttänyt erilaisia laskentametoja kuin toinen tilintarkastaja. Yhteistä näille ratkaisuille on lähinnä se, että ne liittyvät tilintarkastajan osaamiseen.

*Ratkaisu TILA 6/2006 (Ei toimenpiteitä)*

Tapauksessa TILA 6/2006 kanneltiin siitä, että Tennis Oy:ssä ei tehty laisinkaan tuloslaskelmaa, eikä pidetty kirjanpitoa, josta yhtiön todelliset tulot ja menot selviäisivät. Tennis Oy:n pelitoimintaa hoiti Tukiyhdistys ry, jonka kirjanpidosta löytyi myös Tennis Oy:n toiminta, eli mitään ei jäänyt kirjanpidon ulkopuolelle. Näin oli toimittu jo 1980-luvulta lähtien ja KHT oli antanut puhtaan kertomuksen. Ajatellen kirjanpitolakia (KPL 1336/1997, 1:1 §), joka toteaa, että kaikki osakeyhtiöt ovat kirjanpitovelvollisia, menettely kuulostaa sangen merkilliseltä. Kirjanpidossahan on toki kysymys liiketapahtumien kirjaamisesta, joten jos ei ole liiketapahtumia, ei voine olla kirjanpitoakaan (KPL 1336/1997, 2:1 §).

Tennis Oy:n toimintatapa oli valittu jo paljon ennen kuin KHT aloitti yhtiön tilintarkastajana, ja KHT ei mielestään ollut oikeutettu puuttumaan valittuun toimintatapaan. Kantelijan mielestä kyse oli siitä, ettei toiminta ollut lain mukaista. Kun toiminta eli menot ja tulot on ulkoistettu laillisten sopimusten mukaisesti Tukiyhdistys ry:lle, Tennis Oy:lle ei tosiasiassa syntynyt tuloja ja menoja, joten sen kirjanpito koostui tilinpäätöksestä. (TILA 6/2006.)

Kirjanpitolautakunnalta (KILA) pyydetyn lausunnon mukaisesti ei Tennis Oy:n kirjanpitoon kuulu merkitä sopimuksen mukaan sekä tosiasiassa muuta kautta ohjattua toimintaa. Taseeseen aktivoituista pelioikeuksista olisi KILA:n mukaan pitänyt tehdä poistoja. Kyseiset erät ovat kuitenkin poikkeuksellisia ja harkinnanvaraisia. TILA:n mielestä pelioikeuksissa oli kyse yksityiskohdasta, jonka perusteella KHT:aa ei voinut moittia. (TILA 6/2006.)

Tapauksessa ei voitane puhua huolimattomuudesta tai varomattomuudesta, koska kyseessä oli erittäin poikkeuksellinen erä, jonka osalta KHT oli tulkinnut asian toisin kuin KILA. Jos KILA:n annettua lausunnon asiasta KHT ei edelleenkään noudata lausunnon mukaista

menettelyä, mahdollisesti sen jälkeen kyseessä olisi hyvän tilintarkastustavan vastainen menettely. Onko näin, ei valitettavasti selviä, koska sellaista ratkaisua ei ole käsiteltävänä. Kuitenkin ennen KILA:n lausunnon olemassaoloa KHT oli ilmeisesti voinut tulkita oikeaksi Tennis Oy:n hallituksen päättämän tavan käsitellä erikoista pelioikeudet –erää, kun muutakaan tulkintamallia ei ollut olemassa. Tilintarkastajien ei mitään ilmeisimminkään voida olettaa tuntevan muita KILA:n lausuntoja kuin olemassa olevat.

Ratkaisun (6/2006) perusteella voitaneen todeta, että milloin kirjanpitolausunto ei ole antanut tulkintaansa harkinnanvaraisesta seikasta, tilintarkastaja saa tulkita sitä parhaaksi katsomallaan tavalla. Ainakaan TILA:n päätöksestä ei käynyt ilmi, että hyvän tilintarkastustavan mukaisesti KHT:n olisi oma-aloitteisesti tullut pyytää KILA:n lausuntoa tulkinnallisessa tilanteessa. Hieman epäselväksi jäi ratkaisun perusteella myös se, mikä osuus vakiintuneella käytännöllä oli asian ratkaisemisessa. Ratkaisussa mainittiin, että tilintarkastaja oli luottanut edellisiin tilinpäätöksiin. Samassa yhteydessä todettiin, että tilintarkastajan olisi tullut selvittää taseen käyttöoikeuksien arvostus- ja poistoperiaatteita, mutta kysymys oli yksityiskohdasta.

Olisiko siis kuitenkin niin, että tilintarkastajalla on vapaus tulkita tilinpäätöksen harkinnanvaraisista seikoista vain yksityiskohtia, jotka alittavat oleellisuusharkinnan? Tenniskentän pelioikeudet lienevät tenniskenttä-toiminnan ydintä, joten vaikea uskoa, ettei niiden arvostaminen olisi oleellinen seikka. Ja tässä tapauksessahan ne nimenomaisesti muodostivat yhtiön varat, joten myös niiden poistoilla olisi ollut tasetta pienentävä vaikutus ja poistot olisivat ilmeisesti muodostaneet yhtiölle tuloslaskelman, joka näyttäisi poistojen verran tappiota.

Koska mitään ilmeisimmin pelioikeuksien arvostamis- ja poistoperiaatteet olivat Tennis Oy:n tilinpäätöksen kannalta mitään olennaisimpia, ratkaisu ei voinut perustua olennaisuusperiaatteeseen. Tällöin palaamme takaisin edelliseen päätelmään siitä, että ainakin ratkaisun kaltaisissa erittäin poikkeuksellisissa tilanteissa tilintarkastaja voi toimia kirjanpitolausuntana, mikäli aiheesta ei ole KILA:n tulkintaa annettuna.

Vakiintunut käytäntö lienee antanut vahvistusta KHT:n tulkinnalle asiassa, eli hänen tulkintaansa vahvistavana seikkana toimi se, että edellisenkin tilintarkastaja on tehnyt saman tulkinnan. Sinällään vakiintuneella käytännöllä ei liene sijaa hyvässä tilintarkastustavassa

ainakaan tämän ratkaisun kaltaisessa erikoisessa tilanteessa, sillä TILA nimenomaisesti totesi heti kerrottuaan KHT:n luottaneen aikaisempiin tilinpäätöksiin, että KHT:n olisi tullut selvittää asiaa tarkemmin.

#### Ratkaisu TILA 8/1998 (Huomautus)

Ratkaisussa 8/1998 KHT:n piti toimeksiannon mukaisesti antaa lausunto yhtiön ja siihen liittyvien muiden yhtiöiden tapahtumista ajalta 16.3.1984–13.2.1995. Yhdessä kohdassa lausuntoaan KHT oli keskittynyt kuvaamaan yrittäjän lääkäri- ja A-klinikkakäyntejä. Yhteenvedossaan KHT totesi yrittäjän tosiasiallisten mahdollisuuksien hoitaa yhtiötä heikentyneen huomattavasti viimeistään vuoden 1989 alkusyksystä. (TILA 8/1998.)

TILA:n mukaan hyvä tilintarkastustapa edellyttää lausumista ainoastaan omaan asiantuntemusalaansa kuuluvista seikoista. Kannanottoja tulkinnanvaraisiin asioihin on vältettävä. Samoin KHT-tilintarkastajan ulkoista kuvaa riippumattomasta asiantuntijasta on varjeltava. Lausunnossaan KHT on perustellut lausuntoaan seikoilla, jotka liittyvät lääke- tai käyttäytymistieteen alan asiantuntemukseen. KHT:lla ei ollut näiden alojen asiantuntemusta. TILA antoi KHT:lle huomautuksen laiminlyönnistään objektiiviseen ja asialliseen raportointiin. Lieventävinä asianhaaroina TILA piti sitä, että KHT oli yksilöinyt havaintonsa tarkasti, eikä niitä ollut osoitettu vääriksi ja raportista ilmeni selvästi, että kyse oli subjektiivisesta päättelystä. (TILA 8/1998.)

TILA totesi perusteluissaan KHT:n kertoneen omassa selvityksessään, ettei hänellä ole mainittujen alojen asiantuntemusta. TILA:n mukaan KHT-tilintarkastaja ei *tässä ominaisuudessa* voi esiintyä uskottavasti lääketieteen tai käyttäytymistieteen asiantuntijana. Tällä lauseella TILA ilmentää selvästi, että hyväksytty tilintarkastaja ei voi tilintarkastajan ominaisuudessa ottaa kantaa muiden ammattikuntien alaan kuuluviin asioihin, vaikka omaisi myös tämän muun alan asiantuntemuksen.

#### Johtopäätöksiä

Hyväksytyn tilintarkastajan odotetaan tuntevan ammatin alan olemassa olevat säädökset, määräykset ja viranomaispäätökset. Vaikuttaa siltä, että erittäin tulkinnanvaraisessa tapauksessa tilintarkastaja saa tulkita kirjanpitolakia annettujen tietojen valossa. Hyvän

tilintarkastustavan mukaan tilintarkastajan ei ainakaan näytä olevan välttämätöntä hankkia KILA:lta lausuntoa. Ammattitaidon mukaista ei ole lausua tilintarkastajan ominaisuudessa muiden kuin tilintarkastajien omaan ammattitaitoon kuuluvista asioista.

#### **5.2.4.2 Ammattimaisuus**

Ammattimaisuus-käsitteen alle olen luokitellut sellaiset ratkaisut, joissa tilintarkastajan menettelytapa tai käyttäytyminen on asetettu kyseenalaiseksi. Ammattimaisuus ei liity tässä alan ammatilliseen osaamiseen, tietoihin tai taitoihin, joita edellisessä kohdassa käsiteltiin. Ammattimaisuus luokkaan kuuluvat ainakin ratkaisut TILA 4/2006, TILA 1/2005, TILA 11/2002, TILA 15/2002, TILA 2/2001 ja TILA 3/1998. Näissä ratkaisuissa tilintarkastajaa on arvosteltu muun muassa kielenkäytöstä, käytetyistä menetelmistä, eroamistavasta, yhteistyöstä kieltäytymisestä, painostuksesta ja tiedusteluihin vastaamatta jättämisestä. Kaikki tähän luokkaan kuuluvat ratkaisut olivat toisistaan poikkeavia. Seuraavassa olen käsitellyt muutamaa tulkinnallisuutensa vuoksi mielenkiintoisinta.

##### *Ratkaisu TILA 1/2005 (Huomautus)*

Ratkaisussa TILA 1/2005 isännöitsijätoimistosta oli kanneltu asunto-osakeyhtiön tilintarkastaja KHT:sta, joka oli uhannut erota, mikäli asunto-osakeyhtiön tilinpäätöstä ei korjattaisi lain ja asetuksen edellyttämälle tasolle. KHT:n mukaan tuloslaskelmasta puuttuivat vertailutiedot kokonaan ja taseessa oman pääoman kohdalla ne olivat vaillinaiset. Lisäksi oma pääoma oli jaettu sidottuun ja vapaaseen omaan pääomaan, mitä nimikkeitä ei virallisessa tilinpäätöksessä saa käyttää. Kirjanpitäjä oli lähettänyt pyynnöstä tuloslaskelmavertailun KHT:lle.

KHT tulkitsi asian siten, ettei tasetta tulla korjaamaan ja ilmoitti taloyhtiön hallitukselle käyttävänsä eroamisoikeuttaan. Hallituksen jäsen pyysi KHT:aa tekemään korjaukset malliksi vaadittaviin kohtiin. Tämän jälkeen hallituksen jäsen toimitti korjatun tilinpäätöksen isännöitsijälle ja ilmoitti KHT:n hyväksyneen tilinpäätöksen. Yhtiökokouksessa esitettiin KHT:n allekirjoittama vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus. Tältä osin TILA tutki, oliko KHT osallistunut tilinpäätöksen laadintaan ja sitä kautta tarkastanut omaa työtään. Tätä ei hallituksen jäsenen kertomuksesta tasekirjamallin laatimisesta voitu päätellä ja lisäksi KHT oli jo eronnut tehtävästään siinä vaiheessa. (TILA 1/2005.)



TILA totesi KHT:n tilinpäätöksen korjaamista koskevien vaatimusten olleen perusteltuja ja KILA:n tulkinnan mukaisia. KHT:n dokumentaatio oli hyvällä tasolla, jonka johdosta asiantuntevan henkilön oli jälkikäteen helppo todeta tarkastustyön laatu ja taso. TILA:n mielestä KHT oli käyttänyt eroamisoikeuttaan epäselvyyttä aiheuttavalla tavalla. Ennen eroamisella uhkaamistaan KHT:n olisi pitänyt esittää isännöitsijälle ja hallitukselle korjaamista kaipaavat seikat perusteluineen ja odottaa vastausta. Mikäli virheitä ei olisi suostuttu korjaamaan, KHT olisi voinut antaa vakio muodosta poikkeavan lausunnon. TILA:n mielestä KHT oli käyttänyt eroamisoikeuttaan hämmennystä herättävällä tavalla. KHT oli ensin eronnut, mutta sitten kuitenkin jatkanut tilintarkastajana. Tämä ei TILA:n mukaan ollut hyvän tilintarkastustavan mukaista käyttäytymistä. Lieventävänä seikkana ratkaisussa nähtiin kuitenkin se, että KHT oli pyrkinyt saattamaan tilintarkastustyön loppuun saakka ja erimielisyydet johtuivat vähäisistä seikoista. Näin ollen TILA päätyi antamaan KHT:lle huomautuksen. (TILA 1/2005.)

TILA:n tehtävänä on valvoa hyvää tilintarkastustapaa, ei hyvää kirjanpitolapaa. Hyvän kirjanpitolapaa ”tuomarina” toimii sen sijaan kirjanpitolautakunta (Kirjanpitolaki 8:2 §). Kuitenkin hyvään tilintarkastustapaan kuuluu ammattimaisuus. Tätä kautta TILA:n ja KILA:n toimialat nivoutuvat toisiinsa. Vaikka TILA saattaa ratkaisussaan todeta, ettei se ota kantaa hyvään kirjanpitolapaa, se kuitenkin joutuu KILA:lta pyydetyn lausunnon tai KILA:n yleislausunnon kautta toteamaan, onko KHT menetellyt hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Tässä ratkaisussa (TILA 1/2005) nojaututtiin KILA:n lausuntoon oman pääoman erien esittämisestä asunto-osakeyhtiön taseessa. Kun voitiin todeta, että KHT:n vaatimat muutokset yhtiön taseeseen olivat KILA:n tulkinnan mukaisia, todettiin KHT:n toiminnan tältä osin olleen hyvän tilintarkastustavan mukaista. Täten voitaneen todeta hyvän kirjanpitolapaa noudattamisen kuuluvan hyvään tilintarkastustapaan ammattimaisuuden vaatimuksen kautta.

Kyseisessä ratkaisussa TILA 1/2005 KHT:n toimia tutkittiin monelta kannalta, kuten dokumentaation, oman pääoman esittämisen ja tilinpäätöksen laadintaan osallistumisen osalta. Muilta osin KHT:n ei kuitenkaan todettu rikkoneen hyvää tilintarkastustapaa kuin hämmentävän eroamismenettelynsä osalta. Tuomioon ilmeisesti ei olisi ollut vaikutusta sillä, oliko KHT rikkonut hyvää tilintarkastustapaa yhdellä vai kaikilla tutkituilla tavoilla, mikäli jokaiseen rikkomukseen olisi löytynyt lieventäviä seikkoja.

Ratkaisussa TILA 1/2005 oli erityistä muihin tutkimusaineiston ratkaisuihin verrattuna se, että TILA:n kahdestatoista jäsenestä joka kolmas oli tuomiosta eri mieltä. Peräti neljä jäsentä olisi jättänyt huomautuksen antamatta ja yksi heistä jätti eriävän mielipiteensä kirjattavaksi. Eriävää mielipidettä TILA:n jäsen perusteli sillä, että tilintarkastajan tehtävänä on myös ohjailla neuvoillaan kirjanpitovelvollista ja KHT:n neuvot olivat oikeita ja hyvin perusteltuja. Hänen mielestään KHT oli kieltäytynyt tehtävästä vastedes, mutta suostunut hoitamaan kyseiseltä tilikaudelta tehtävänsä loppuun, mikäli hänen näkemyksensä huomioidaan. Kukaan ei myöskään ollut kärsinyt taloudellisesti tai muutoin KHT:n menettelystä ja kyseessä olivat vähämerkitykselliset asiat.

Melko suurta mielipiteiden hajanaisuutta osoittava äänestystulos kertoo uskoakseni suuresta tulkinnallisuudesta. KHT:n ilmoitus eroamisesta oli ehdollinen ja epäselvä. Oli tulkinnasta kiinni, ymmärsikö asian siten, että KHT halusi jatkaa tehtävän loppuun ja pyysi ainoastaan ensin suorittamaan korjaukset, vai oliko hän päättänyt erota tehtävästä. Tästä voitaneen vetää se johtopäätös, että hyvän tilintarkastustavan mukaista on toimia tilintarkastustehtävässä kaikissa tilanteissa erittäin selkeästi ja ymmärrettävästi. Impulsiivinen ja epäsuunnitelmallinen käyttäytyminen ei siten sopine hyvin yhteen hyvän tilintarkastustavan kanssa. Kun tilintarkastaja muodostaa mielipiteensä, on hänen pystyttävä perustelemaan se niin hyvin, että hän pystyy pitäytymään siinä. Oli sitten kysymys tilinpäätökseen liittyvästä esityksestä tai päätöksestä erota tehtävästä.

#### *Ratkaisu TILA 11/2002 (Huomautuksen poistaminen)*

HTM valitti TILA:lle TIVA:lta saamastaan huomautuksesta ratkaisussa 11/2002. TIVA oli antanut huomautuksen HTM:n yrityksen Internet-sivujen johdosta. HTM oli HTM-yhteisön ainoa vastuunalainen yhtiömies. Valituksen TIVA:lle oli tehnyt ulkomainen Neuvonantajat -yhtiö, jonka logo oli HTM-yhteisön sivuilla, vaikka valitusajankohtana HTM-yhteisö ei ole ollut Neuvonantajien jäsen. Internet-sivujen laatimisajankohtana yhteisö oli ollut jäsenenä. Näin ollen Internet-sivujen viittaukset Neuvonantajiin olivat vanhentuneita ja valheellisia. Kantelun jälkeenkään sivut eivät olleet muuttuneet ja päätöksentekohetkellä logo oli yhä nähtävillä siellä. Koska alun perin tieto oli paikkansapitävä eli HTM ei ollut tahallisesti halunnut johtaa harhaan, TIVA oli näin ollen antanut HTM:lle huomautuksen. (TILA 11/2002.)

Huomautuksen saatuaan HTM oli aktiivisesti yrittänyt poistaa alihankkijalla teetetyn ja toisen yrityksen palvelimella sijaitsevat kotisivut. TILA huomasi lisäksi, että kyseisiä Internet-sivuja ei voida tavanomaisin hakukeinoin edes löytää. TILA totesi, että Internet-tekniikka oli uutta ja jos Internet-sivut laatinut alihankkija muuttaa oikeudellista muotoaan, sen kanssa on vaikea asioida. TILA:n mielestä ratkaisussa oli kysymys tiedon ja Internet-tekniikan hallinnan puutteesta, eikä siihen liittynyt rangaistavuutta, joten TILA poisti HTM:n saaman huomautuksen. (TILA 11/2002.)

Tilintarkastajan vastuu omista nettisivuistaan ei voi rajoittua alihankkijan olemassaoloon, vaan perustelujen ratkaisulle täytyy löytyä muuta kautta. TILA:n perusteluna huomautuksen kumoamiseen oli ”*HTM:n toimintaan ei liity moitittavaa huolimattomuutta tai tahallisuutta, vaan kysymys on pikemminkin Internet-tekniikan hallitsemattomuudesta ja tiedon puutteesta. HTM on myös ryhtynyt toimenpiteisiin vanhentuneiden Internet-sivujen sulkemiseksi tai poistamiseksi.*” (TILA 11/2002)

Tilintarkastajan ei siis ratkaisun mukaan tarvitse olla asiantuntija muissa kuin omaan ammattialaansa liittyvissä asioissa. Kuitenkin mikäli HTM olisi tahallaan laittanut väärää tietoa Internetiin, se olisi ollut auktorisoiduilta tilintarkastajilta odotettavan ammattimaisen käyttäytymisen vastaista. Tässä tapauksessa oli selvää, että tieto oli ollut oikeaa, kun se sinne laitettiin. Huolellisen ammattilaisen toimintaa varmaankin olisi ollut päivittää tieto heti, kun se muuttui, mutta tässä tapauksessa se ei ollut ongelmitta tehtävissä. Saatuaan asiasta TIVA:lta huomautuksen HTM oli ryhtynyt toimiin ja palkannut muun muassa alihankkijan selvittämään asiaa. Selvästikin HTM yritti parhaansa poistaakseen virheen, joka oli yllättävän vaikeasti poistettavissa.

TILA (11/2002) totesi sivujen olevan testiluonteiset, eikä niitä ollut tarkoitettu yleisön luettaviksi. Tällä seikalla on saattanut olla suuri merkitys siinä, miksi TILA ei ole pitänyt huolimattomana toimintana väärin tietojen pitämistä Internet-sivuilla. Olisihan käsittämätöntä, jos väärillä tiedoilla markkinointi aktiivisessa käytössä olevilla Internet-sivuilla olisi hyväksyttävää huolellista toimintaa. Testiluonteisten ja ainoastaan vahingossa löydettävissä olevien sivujen toiminnan voidaan uskoa helpommin olevan muissa kuin tilintarkastajan omista käsissä.

Ehkäpä tästä voitaneen vetää se johtopäätös, että pientä tahatonta ammatillista huolimattomuutta voidaan sallia hyväksytylle tilintarkastajalle, mikäli se tapahtuu niin kontrolloidusti, ettei siitä ole haittaa kenellekään. Tässä tapauksessahan kotisivut eivät olleet vahingossa löydettävissä, joten niistä ei normaalitapauksessa kukaan voi vääriä tietoja saada. Huomautuksen tai varoituksen antamisen perusteena täytyy olla menettelyyn liittyvä huolimattomuus tai varomattomuus, jotka ovat tässä varmasti avainsanoja. Sinällään teko saattaisi olla rangaistava, mutta sen toteutus ei ollut kovin huolimaton tai varomaton, koska siitä ei voinut olla suurempaa haittaa olosuhteet huomioon ottaen.

### Johtopäätöksiä

Hyväksytyn tilintarkastajan ammattimaiseen käytökseen kuuluu johdonmukaisuus ja selkeys. Impulsiivisuus ja mielipiteen vaihtelu ovat selkeästi epäammattimaista käytöstä. Ammattimaisen toiminnan vaikutus ulottuu oman alan toimintaan sikäli, että väärän tiedon pitäminen Internet-sivuilla ei ollut rangaistavaa, kun tilintarkastaja yritti parhaansa poistaakseen tiedon, mutta hänen ammattitaitonsa ei riittänyt siihen, eikä siitä aiheutunut haittaa ulkopuolisille.

Salassapitovelvollisuuden rikkomiseen liittyviä ratkaisuja ei aineistossa ollut. Tämä on tilintarkastajan puolelta helposti selitettävissä sillä, että tilintarkastuslaki yksiselitteisesti määrää tilintarkastajan salassapitovelvollisuudesta. Tällöin tilanteessa ei ole mitään tulkinnallista, vaan lain kirjainta on helppo seurata. Kantelijan kannalta salassapitovelvollisuuden rikkominen olisi helposti osoitettavissa, jolloin siihen on lienee turha yrittää vedota ilman salassapitovelvollisuuden alaisia asioita tietoonsa saanutta todistajaa.

#### **5.2.4.3 Hyväksymisen säilymisen edellytykset**

TILA on käsitellyt esityksiä hyväksymisen peruuttamiseksi kaikkina tarkasteluajanjakson vuosina paitsi vuosina 1999 ja 2005. Yhteensä hyväksymisen peruuttamisesityksiä tehtiin koko ajanjakson aikana 16 kappaletta. Ainoastaan vuonna 1997 TILA on esittänyt KHT-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamista. Toisessa tapauksessa vuonna 1997 TILA käsitteli KHT:n hyväksymisen edellytyksiä, mutta päätti olla esittämättä hyväksymisen peruuttamista. HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruutusesityksistä on ollut kysymys siis

15 tapauksessa. Tapausten joukkoon mahtui lisäksi yksi HTM-yhteisön hyväksymisen peruutusesitys. HTM:n hyväksymisen peruutusesitys tulee TILA:n käsittelyyn aina TIVA:n esityksestä, jonka jälkeen TILA käsittelee asian ja päättää esittääkö se VALA:lle HTM:n hyväksymisen peruuttamista.

Taulukko 4:ssä on jaoteltu syyt, joiden vuoksi tilintarkastajien hyväksymisedellytysten säilymistä on käsitelty TILA:ssa. Joidenkin tapausten kohdalla on ollut useampia syitä, minkä vuoksi taulukon yhteismäärä ei täsmää aihealueen ratkaisujen yhteismäärään. Yleisin syy hyväksymisedellytysten tarkasteluun ottamiseksi on ollut talous-, ja arvopaperimarkkinarikoksiin tai velallisen asemaan liittyvä rikostuomio. Ainoastaan yksi rikosoikeudessa tuomittu tilintarkastaja on välttänyt hyväksymisen peruuttamisesityksen VALA:lle (ks. TILA 20/1997), kun asiaan liittyi lieventäviä asianhaaroja.

<b>Puuttuva hyväksymisen edellytys</b>	<b>Määrä</b>	<b>Tilintarkastajatyyppe</b>	<b>Esitys VALA:lle</b>	<b>Hyväksymisen peruuttaminen</b>
<b>Rikostuomio</b>	<b>6</b>	<b>5 HTM, 1KHT</b>	<b>5</b>	<b>5</b>
<b>Valvonnan laiminlyöminen</b>	<b>5</b>	<b>4 HTM, 1KHT</b>	<b>4</b>	<b>2</b>
<b>Ylivelkaantuneisuus</b>	<b>5</b>	<b>2 HTM, 1 KHT, 1 HTM-yhteisö</b>	<b>4</b>	<b>4</b>
<b>Tehtyjen tarkastusten määrä</b>	<b>4</b>	<b>HTM</b>	<b>2</b>	<b>2</b>
<b>Ammattitaito</b>	<b>2</b>	<b>1 HTM-yhteisö, 1 HTM</b>	<b>2</b>	<b>2</b>
<b>Yhteensä</b>	<b>22</b>		<b>17</b>	<b>15</b>

Taulukko 4: Hyväksymisen säilymisedellytysten lakkaamisen syyt TILA:n käsittelyssä

Ylivelkaantuneisuus ja hyväksytyjen tilintarkastajien valvonnan laiminlyöminen olivat lähes yhtä suosittuja syitä tarkastella tilintarkastajien hyväksymisedellytysten säilymistä. Valvonnan laiminlyömistapauksissa sekä liian vähän suoritettujen tarkastuslukumäärän tapauksissa oli muutaman kerran tarkastelussa tilintarkastajia, jotka eivät ehkä olleet enää täysin omasta mielestäänkään tilintarkastusammattissa kiinni, joten he pyysivät lakkauttamaan hyväksymisensä, jolloin VALA palautti asian TILA:n ratkaistavaksi. Käytännössä muuten aina VALA peruutti hyväksymisen, kun TILA sitä esitti. Sen sijaan TILA ei aina esittänyt hyväksymisen peruuttamista, vaikka TIVA olisi sitä TILA:lle esittänyt.

Niissä muutamassa tapauksessa, jossa huomattiin tilintarkastajan ammattitaidoissa puutteita, oli muitakin syitä miksi hyväksymisedellytysten säilymistä tarkasteltiin. Näinpä ei voikaan tehdä sitä johtopäätöstä, että puutteet ammattitaidoissa johtaisivat aina ammattinimikkeen peruuttamiseen. Nyt tarkastelen muutamaa mielenkiintoisinta tapausta, joissa mielestäni voisi olla löydettävissä eniten tulkinnallisuutta.

*Ratkaisu TILA 6/1998 (Hylkäsi hyväksymisenperuuttamisesityksen)*

TILA:n ratkaisussa 6/1998 TIVA esitti TILA:lle HTM:n hyväksymisen peruuttamista, koska HTM:n päiväkirjamerkinnöistä selvisi, ettei hänellä ollut läheskään riittävää määrää tarkastuksia takana tarkasteluajanjaksolta. Näin ollen TIVA oli tullut siihen päätökseen, ettei HTM ollut ylläpitänyt ammattitaitoaan tilintarkastajasääntöjen mukaisesti. (TILA 6/1998.)

HTM kertoi selvityksessään TILA:lle, että paikkakunnan vaihdoksen vuoksi hänen asiakaskuntansa oli tilapäisesti vähentynyt. TILA lykkäsi päätöstä puolella vuodella seuratakseen tilanteen kehittymistä. Vuodelle 1998 HTM:lla oli jo riittävä määrä asiakkaita ja lisää haussa ja näin ollen seuraavalta seurantajaksolta tarkastuksia kertyisi jo riittävä määrä. TILA perusteli päätöstään myös VALA:n aikaisemmilla päätöksillä, joiden mukaan tilintarkastajalle tuli antaa riittävästi aikaa sopeuttaa toimintaansa. Näin TILA päätti olla esittämättä HTM:n hyväksymisen peruuttamista. (TILA 6/1998.)

Ratkaisun taustalla oli vuonna 1995 voimaan tullut TILA:n ohje hyväksytyjen tilintarkastajien valvontaa varten. Vuonna 1996 VALA oli antanut päätöksiä, joiden mukaan tilintarkastajille oli annettava riittävästi aikaa toimintansa sopeuttamiseen ohjeen mukaiseksi. Näin ollen tämä ratkaisu siltä osin soveltuu vain vuoden 1995 jälkeiseen aikaan. Ratkaisussa TILA kuitenkin toteaa: ”HTM on TILA:lle antamansa lisäselvityksen perusteella arvioituna...säilyttänyt ammattitaitonsa...”. Tästä voidaan päätellä, että HTM:n antamalla selvityksellä on ollut ainakin suuri rooli päätöksessä. TILA ei siis tulkitse täysin absoluuttisesti omia ohjeitaan, vaan tilannekohtaisilla kohtuullisilla esteillä on vaikutusta tulkintaan. Toisin sanoen hyväksymisedellytysten säilymisarvioinnissa huomioidaan kokonaistilanne. Tärkeäähän on, että edellytykset toimia hyväksyttynä tilintarkastajana ovat säilyneet. Tilintarkastuslain 38.3 §, johon hyväksymisen peruuttaminen olisi tässä ratkaisussa perustunut, sanoo: ”Valtion tilintarkastuslautakunnan tulee peruuttaa

hyväksyminen, jos tilintarkastaja ei ole enää ammattitaitoinen tai ei täytä muita hyväksymisen edellytyksiä.” Mielestäni lain sanamuoto jo ilmaisee sen, että väliaikainen asiakkaiden vähentyminen ei ole voinut aiheuttaa ammattitaidon ja hyväksymisen edellytysten häviämistä. Näin ollen todistettavasti väliaikainen, lyhytaikainen asiakkaiden vähentyminen ei voine aiheuttaa ammattitaidon ja siten hyväksymisen loppumista.

*Ratkaisu TILA 20/1997 (Ei toimenpiteitä)*

TILA:n ratkaisussa 20/1997 TILA tutki oma-aloitteisesti olivatko KHT:n edellytykset toimia hyvämaineisena hyväksyttynä tilintarkastajana yhä olemassa, vaikka hänet oli tuomittu arvopaperimarkkinarikoksesta sakkoon. Tuomioon johtaneet tapahtumat sijoituivat vuoteen 1991, jolloin KHT toimi joukkovelkakirjaa liikkeeseen laskevan yrityksen pääjohtajana ja samalla sivutoimisesti KHT-tilintarkastajana. Yritys oli joukkovelkakirjan liikkeeseen laskussa noudattanut sen aikaisia Pankkitarkastusviraston ohjeita, mutta ei ollut kertonut tuloksen huonontuneen viimeisen tilinpäätöksen jälkeen. Oikeus piti tätä riittämättömänä informaationa yksityisille sijoittajille. Oikeuden päätöstä voikin KHT:n mukaan pitää ennakkotapauksena, koska lainsäädäntö ei ollut vakiintunut vielä. Lisäksi KHT:n mielestä kyseinen tapaus ei liittynyt mitenkään hänen työhönsä tilintarkastajana. (TILA 20/1997.)

Ennen tilintarkastuslain voimaantuloa vuonna 1994 keskuskaupakamarilla oli jo tilintarkastajasäännöt, joiden mukaan muun muassa hyvämaineisuus oli yksi tilintarkastajalta vaadittava ominaisuus. Ratkaisun perusteluissa TILA viittaa muun muassa tilintarkastuslain ja hallituksen esityksen mukaiseen hyvämaineisuuden käsitteeseen. Käytännössä tilintarkastajaa oli pidettävä hyvämaineisena, jos ei muuta ilmene. Näinä muina asioina oli pidettävä muun muassa tuomiota talous- tai arvopaperimarkkinarikoksesta. (TILA 20/1997.)

Tämän ratkaisun kannalta ja koko hyvämaineisuutta koskevan arvioinnin kannalta tärkeätä on mielestäni seuraava TILA:n pohdinta:

*”Hyvämaineisuutta arvioitaessa on tarkasteltava sitä, voiko kriittisen ja huolellisen sivullisen arvioitsijan kannalta olla uskottavaa, että KHT-*

*tilintarkastaja olisi rikokseen syyllistyessään osoittanut olevansa asenteeltaan sopimaton sekä tiedoiltaan ja taidoiltaan suorastaan kykenemätön tilintarkastajan tehtävään. On kysyttävä ainakin, liittyykö tällaisen henkilön tilintarkastajan toimintaan merkittävä epävarmuus tai riski, joka tekee henkilön julkisen hyväksymisen (auktorisoinnin) perusteettomaksi.” (TILA 20/1997.)*

TILA:n (20/1997) mukaan rangaistuslajilla (vankeus, ehdollinen, ehdoton, sakko) ei ole yksinomaista merkitystä arvioinnissa, vaikka rangaistuksen vakavuus voikin olla apuväline rajan vedossa. Koska kyseisessä ratkaisussa ei ollut täysin selvää kuinka tulisi toimia, TILA turvautui kokonaisarvointiin, jossa verrataan puoltavia ja kielteisiä seikkoja. Kielteisenä seikkana TILA erityisesti totesi sen, että kyseessä on hallituksen esityksessä nimenomaisesti mainittu arvopaperimarkkinarikos ja tuomio talousrikoksesta vaikuttaa aina edellytyksiin toimia hyväksyttynä tilintarkastajana. Kuitenkin sakkorangaistus on lievä tuomio, tapahtuneesta on kulunut aikaa, eikä asiasta ollut tapahtumahetkellä selkeää sääntelyä. TILA tuli kokonaisarvioinnin kautta tulokseen, että hyväksymisen menettäminen olisi näissä olosuhteissa liian kova rangaistus. (TILA 20/1997.)

Omasta mielestäni olisi osoittanut todella joustamatonta tulkintaa ottaa auktorisointi pois sellaisen rikostuomion vuoksi, joka tuli huonosti lainsäädännöllisesti tulkinnallisesta tilanteesta. Tilintarkastajan ei ammattitaitonsa puitteissa tarvinne osata tulkita lakeja, joista ei ole vielä käytäntöä tai tulkintatapaa syntynyt. Kuten aikaisemman raportointiin liittyvän ratkaisun yhteydessä analysoin, ei tilintarkastajalta voida odottaa kuin voimassa olevan lain ja siitä annettujen tulkintojen ja säädösten tuntemista, ja sama pätee varmasti tässäkin. Kuten TILA itsekin totesi, KHT:n auktorisoinnin säilyminen ei tässä vaikuttanut tilintarkastajien ammattikunnan uskottavuuteen.

Ulkopuoliselle tarkastelijalle olisi helppo perustella tuomion merkityksettömyyttä, kun vasta tuomiolla kyseisen asian tulkinta selkiintyi. Eli ehkäpä tilintarkastaja voi saada rikostuomion ilman hyvämaineisuuksensa kärsimistä, mikäli tekoa ei ole aiemmin missään epäilty rikokseksi ja seuraavat ehdot pätevät: rikos on vähämerkityksellinen ja siihen syyllistytään muussa kuin tilintarkastajan ominaisuudessa. Tuomion hyväksyttävyyttä auttaneen kaiken lisäksi se, jos asian etenemistä oikeusasteissa pyritään hidastamaan ja valitetaan aina seuraavaan oikeusasteeseen, jotta tuomio saa lainvoiman mahdollisimman pitkän ajan päästä. Näin ollen siinä vaiheessa, kun TILA saa asian käsittelyynsä,



tapahtumahetkestä olisi kulunut mahdollisimman pitkä aika, jolloin se olisi lieventävä asian haara.

### Johtopäätöksiä

Hyväksymisen lakkauttaminen on erittäin vakava tilanne tilintarkastajan toimeentulon kannalta. TILA onkin käyttänyt aina kokonaisarviointia pohtiessaan ovatko tilintarkastajan edellytykset toimia ammatissaan heikentyneet niin paljon, että hyväksyminen tulisi lakkauttaa. Tärkeänä arvioitavana seikkana TILA on pitänyt sitä, onko tilintarkastaja ulkopuolisen arvioijan silmissä sopiva tilintarkastajan tehtävään. VALA:n lausuntojen mukaisesti TILA on katsonut, että tilintarkastajalle on muutostilanteessa annettava riittävästi aikaa toimintansa sopeuttamiseen, kuten asiakashankintaan. Myös ajan kulumisen rangaistavasta teosta samoin kuin saadun tuomion lievyys ovat olleet hyväksymisen säilymistä puoltaneita seikkoja.

## 6 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

### 6.1 Yhteenveto aiheesta

Tätä tutkimusta tehdessäni olen käsitellyt TILA:n vuosina 1997-2006 antamat valvonta-asioiden ratkaisut yksityiskohtaisesti, pohtien kuinka kunkin ratkaisun lopputulokseen on päädytty. Tutkimuksessa olen luokitellut ratkaisut neljään yleisimmin esiintyneeseen teemaan: (1) dokumentaatiota, (2) raportointia, (3) riippumattomuutta, esteellisyyttä ja objektiivisuutta sekä (4) ammattimaisuutta käsitteleviin luokkiin. Analysoitavaksi olen valinnut muutamia ratkaisuja kustakin luokasta. Olen hakenut ratkaisuille tukea KHT-yhdistyksen suosituksien lisäksi lakiteksteistä ja kirjallisuudesta.

KHT-yhdistyksen suositukset hyväksi tilintarkastustavaksi ovat KHT-tilintarkastajia sitovaa itsesääätelyä. Suosituksista löytyy kootusti kullakin hetkellä voimaan saatettu osa hyvää tilintarkastustapaa, joka on tilintarkastuslain 16 §:n nojalla tilintarkastajia velvoittavaa oikeutta toimivatpa he sitten tilintarkastajana, tilintarkastajan muussa lakisääteisessä tehtävässä tai tilintarkastajan ominaisuudessa muussa tehtävässä. Suosituksissa ei ole menettelyohjetta jokaiseen tilintarkastajan kohtaamaan tilanteeseen, vaan enemmänkin peruseriaatteet, joita sovelletaan tilanteen ja oman harkinnan mukaan. Käytännössä TILA toimii hyvän tilintarkastustavan tulkkina.

### 6.2 Johtopäätökset

Aineisto käsitti TILA:n ratkaisut kymmeneltä vuodelta, kaikkiaan 132 ratkaisua. Suurin osa valituksista koski asunto-osakeyhtiön tilintarkastusta tai muuta erityistarkastusta. Eniten oli valitettu kantelijan mielestä oleellisen seikan raportoimatta jättämisestä. Ajan kuluessa käsiteltyjen ratkaisujen määrä on puolittunut, mutta annettujen rangaistusten absoluuttinen vuosittainen määrä on pysynyt verrattain samana kaikkina vuosina. Ratkaisuissa käsitellyissä aihepiireissä ei myöskään ole tapahtunut huomattavaa muutosta eri aikoina.

Kaikissa ratkaisuihin lähtökohtana on ollut, että tilintarkastajalla on oltava hankittuna riittävästi evidenssiä, jonka perusteella voidaan todentaa kuinka hän on päätenyt johtopäätöksiinsä. Kenen tahansa asiantuntijan tulee ymmärtää kuinka evidenssin valossa on päätenyt samoihin johtopäätöksiin, joihin tilintarkastaja oli päätenyt, eli päätelyn on oltava objektiivista. Huomattavaa on, että tilintarkastuksen suorittamisen hyvän tilintarkastustavan mukaisuutta arvioidessaan TILA nojautuu tilintarkastajan dokumentaatioon tärkeänä todisteena. Käytännössä huonosti dokumentoitu tarkastus voi tuoda huolellisesti suoritetusta työstä rangaistuksen, sillä työn tosiasiallisesta etenemisestä ei ole todisteita.

Lähtökohtaisesti mikäli tilintarkastajia oli ollut useampia, heille tuomittiin kullekin sama rangaistus. Mikäli tilintarkastaja oli tilintarkastusyhteisö, tarkastuksessa vastuullisena tilintarkastajana toiminut tilintarkastaja joutui tarkasteluun yhteisön lisäksi. Yhteisön osalta tutkittiin lähinnä oliko yhteisö laiminlyönyt tilintarkastajan valvonnan. Mikäli valvonta oli asianmukaisesti suoritettu, sanktiota ei yleensä tullut yhteisölle vaikka tilintarkastajalle olisikin tullut. Tapauksissa, joissa ammattitilintarkastajan rinnalla toisena vastuullisena tilintarkastajana oli toiminut maallikkotilintarkastaja, ammattitilintarkastajan katsottiin olevan yksin vastuussa koko kertomuksen sisällöstä. Tilanne vastasi samaa kuin tilintarkastajan apulaisen ollessa kyseessä, eli kaikki tarkastus oli ammattitilintarkastajan vastuulla TILA:n näkökulmasta.

Raportointi on tilintarkastuksesta asiakkaalle ainoa näkyvä käteen jäävä osa. Raportointi on subjektiivista siltä osin, että tilintarkastaja raportoi aina omista havainnoistaan. Havaintojen tekemiseen vaikuttaa muun muassa tilintarkastajan koulutustausta ja ajattelutapa. Vaikka subjektiivisuuden olemassaolo tunnustetaan, tulee ulkopuolisen ammattilaisen pystyä dokumentaation avulla ymmärtää kuinka johtopäätöksiin on päästy.

Tilintarkastajan pitää raportoida niin selkeästi ja ymmärrettävästi, että hänen mielipiteensä tulee hyvin ilmi. Raportoinnissa on otettava huomioon tehtävän luonne ja pitäydyttävä neutraaleissa ilmaisuissa. Erityistarkastuksissa tilintarkastaja saa toimeksiannoissaan raportoida toimeksiannon luonteen mukaan puhtaasti havaintonsa, mutta esimerkiksi riitatilanteissa syyllisten etsiminen ei ole tilintarkastajan tehtävä.

Riippumattomuus, esteellisyys ja objektiivisuus pysyvät aineiston koko kymmenvuotisen ajanjakson ajan suosittuina selityksinä sille, miksi tilintarkastajan raportointi oli kantelijoiden mielestä ollut vääränlaista. TILA on omaksunut oikeiden riippumattomuustapausten käsittelyssä VALA:n aikaisemman kannan, jonka mukaan rajatapauksissa otetaan tiukempi kanta riippumattomuuden varmistamiseksi. Esteellisyytapauksia ei ollut lukuisia, mutta jos tilintarkastaja ei ollut tiennyt omasta esteellisyydestään, tehtävistä eroaminen oli anteeksiantoperuste, kun tilintarkastaja oli eronnut asian valjettua hänelle. Tämän luokan ratkaisuille tyypillistä oli, että tilintarkastajan katsottiin olevan ”syyllinen kunnes toisin todistetaan”. Toisin sanoen tilintarkastajan tuli pystyä näyttämään toteen riippumattomuutensa, esteettömyytensä ja objektiivisuutensa.

Yleisesti tilintarkastajan ammattitaitoon voitiin katsoa kuuluvan KHT-yhdistyksen suosituksien, olemassa olevien lakien ja säädösten, ohjeiden ja lausuntojen tuntemus. Erittäin tulkinnanvaraisissa tilanteissa tilintarkastajan tuli pystyä perustelemaan mielipiteensä ja jopa Kirjanpitolain tulkinta katsottiin tällöin hyväksyttäväksi. Tilintarkastajalta odotettiin selkeää ja johdonmukaista toimintaa ja käytöstä. Ammattitaidon vaatimus rajoittui kuitenkin oman alan tuntemukseen: eräässä ratkaisussa katsottiin, ettei tilintarkastaja ollut toiminut hyvän tilintarkastustavan vastaisesti, kun hän ei osannut Internet-tekniikkaa, eikä tästä ollut koitunut haittaa muille osapuolille. Ammattitaitovaatimukseen kuuluu myös se, että tilintarkastaja ei tässä ominaisuudessaan voi ottaa kantaa muiden tieteenalojen asioihin, vaikka hänellä henkilökohtaisesti olisi tämän toisen alan ammattitaito. Salassapitovelvollisuuttaan tilintarkastajat eivät aineiston puitteissa olleet rikkoneet, mikä voi selittyä tilintarkastuslain täsmällisellä määräyksellä salassapitovelvollisuuden noudattamisesta.

Edellytyksenä varoituksen saamiselle oli, että tilintarkastaja oli toiminut huolimattomasti tai varomattomasti. Huomautuksen sai, mikäli toimintaan liittyi lieventäviä asianhaaroja. Tutkimuksen perusteella voin todeta ainakin, että KHT-tilintarkastajalta edellytetään lain, KHT-yhdistysten suositusten sekä KILA:n ratkaisujen tuntemista. Mikäli tilintarkastaja oli toiminut niistä jonkin vastaisesti, ei kurinpidolta voinut välttyä.

Jossakin tapauksessa lieventävänä asianhaarana oli voitu pitää ”hyviä pyrkimyksiä”. Eräessä ratkaisussa lieventävää nimittäin oli ollut tilintarkastajan pyrkimys saattaa tilinpäätös lain ja säännösten edellyttämälle tasolle. Toisessa tapauksessa varoitus lieventyi huomautukseksi, kun väriä tietoja antanut toimitusjohtaja oli menetellyt lain vastaisesti. Ilmeisesti tilintarkastaja ei voi olettaa muiden toimivan lain mukaisesti, mutta kun he eivät noudata lakia, on tilintarkastajan kannalta lieventävä seikka olla uskonut sellaista henkilöä, joka lain mukaan oli velvollinen toimimaan toisin.

Tavallisia seikkoja, jotka kyseenalaistivat tilintarkastajan hyväksymisen edellytysten säilymisen olivat rikostuomion saaminen, valvonnan laiminlyöminen, ylivelkaantuneisuus, tehtyjen tarkastusten liian alhainen lukumäärä ja ammattitaidon säilymiseen kohdistuvat muut epäilykset. Suurin osa tutkituista oli HTM-tilintarkastajia, mikä selittyy muun muassa sillä, että HTM-tilintarkastajat saattoivat toimia osaaikaisina tilintarkastajina. Arvioinnissa huomioitiin, että toiminnan sopeuttamiseen tuli antaa riittävästi aikaa (esimerkiksi paikkakunnan muutostilanteessa asiakashankinta). Hyvämaineisuuden ollessa kyseessä arvioitiin kuinka sivullinen näkisi tilanteen ja miten se vaikuttaa tilintarkastajien yleiseen maineeseen, mikäli kyseinen henkilö saa toimia hyväksyttynä tarkastajana. Ajan kulumisen ja saadun tuomion lievyys olivat lieventäviä seikkoja. Kokonaisarviointia käytettiin jokaisen tapauksen kohdalla.

### **6.3 Ehdotus jatkotutkimuskohteeksi**

Hyvä tilintarkastustapa ja TILA:n ratkaisut ovat molemmat aihepiirejä, jotka laajenevat tai lisääntyvät jatkuvasti. Aihepiirin tutkimusta voisi jatkaa lähes loputtomiin. Mielekästä voisi olla ottaa tutkittavaksi tietty hyvän tilintarkastustavan aihepiiri, kuten ammattimaisuus tai riippumattomuus, ja tutkia tarkemmin TILA:n suhtautumista niihin ja löytyykö TILA:n ratkaisuista poikkeamia tai laajentumia verrattuna esimerkiksi KHT-yhdistyksen suosituksiin.

Tutkimusta tehdessä heräsi myös ajatus, että olisi mielenkiintoista selvittää käytännössä, mitä vaikutuksia varoituksen tai huomautuksen saamisella on ollut tilintarkastajille henkilökohtaisesti ja heidän työuralleen. Lisäksi voisi tutkia, onko varomattomuuden tai

huolimattomuuden laadulla ollut merkitystä kurinpidon jälkeiselle urakehitykselle. Tämä tietenkin vaatisi yhteistyötahojen suostumista.

Mikäli tätä samaa tutkimusta jatkettaisiin, voitaisiin tutkimusotoksen aikaväliä tai otoskokoa vaihdella ja katsoa mikä merkitys näillä dimensioilla on tuloksiin. Mielenkiintoista olisi vertailla useina eri ajanjaksoina tehtyjä vastaavia tutkimuksia ja katsoa, onko hyvä tilintarkastustapa niiden perusteella muuttunut vai ainoastaan laajentunut ajan saatossa.

## LÄHTEET

Aho Tuomas & Vänskä Hannu, 1996. *Tilintarkastuslaki ja hyvä tilintarkastustapa*. 2.painos. Lakimiesliiton kustannus, Helsinki.

Andersson Edward, 2007. *Tilintarkastuslautakunnan käytännöstä valvonta-asioissa*. Tilintarkastus – Revision 2/2007.

Asetus yrityksen saneerauksesta, 55/1993. [www.finlex.fi](http://www.finlex.fi)

HE 194/2006. *Hallituksen esitys Eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi*. <http://www.finlex.fi/>

HE 295/1993. *Hallituksen esitys Eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi*. [www.finlex.fi](http://www.finlex.fi)

Horsmanheimo Pasi, 2008. *EU:n komissio antoi suosituksen tilintarkastuksen ulkoisesta laadunvarmistuksesta*. Tilintarkastus – Revision 3/2008.

HTM-tilintarkastajat ry. *Valvonta*. <http://www.htm.fi/valvonta/laadunvalvonta>, luettu 20.12.2008.

Kallaskari Lauri, 2002. *Konsultoinnin vaikutus tilintarkastajan riippumattomuuteen SEC:n normiston pohjalta*. Helsingin Kauppakorkeakoulu, laskentatoimen Pro Gradu – tutkielma, Helsinki.

Kaloinen Matti, 2005. *Tilintarkastussuhteen pituus ja tilintarkastuksen laatu*. Helsingin Kauppakorkeakoulu, laskentatoimen Pro Gradu –tutkielma, Helsinki.

Kauppakamarilaki 1.11.2002/878. [www.finlex.fi](http://www.finlex.fi)

Kauppa- ja teollisuusministeriö, 1998. *Tilintarkastajan raportointivelvollisuuden laajuus*. Kauppa- ja teollisuusministeriön työryhmä- ja toimikuntaraportteja 6/1998, Tilintarkastajien raportointityöryhmä.

Keskuskauppakamari, 26.3.2008. *TILA:n työjärjestys*.  
[http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/palvelut/Tilintarkastus/fi\\_FI/tilan\\_vuosikertomus\\_ja\\_suunnitelmat/](http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/palvelut/Tilintarkastus/fi_FI/tilan_vuosikertomus_ja_suunnitelmat/)

Keskuskauppakamari, 2006. *TILAn ja VALAn valvonta-asioiden ratkaisuja*.  
[http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/toimialat/Tilintarkastus/fi\\_FI/TILAn\\_ja\\_VALAn\\_valvonta-asioid/](http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/toimialat/Tilintarkastus/fi_FI/TILAn_ja_VALAn_valvonta-asioid/).

Keskuskauppakamari, 2005. *TILAn ja VALAn valvonta-asioiden ratkaisuja*.  
[http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/toimialat/Tilintarkastus/fi\\_FI/TILAn\\_ja\\_VALAn\\_valvonta-asioid/](http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/toimialat/Tilintarkastus/fi_FI/TILAn_ja_VALAn_valvonta-asioid/).

Keskuskauppakamari, 2004. *TILAn ja VALAn valvonta-asioiden ratkaisuja*.  
[http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/toimialat/Tilintarkastus/fi\\_FI/TILAn\\_ja\\_VALAn\\_valvonta-asioid/](http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/toimialat/Tilintarkastus/fi_FI/TILAn_ja_VALAn_valvonta-asioid/).

Keskuskauppakamari, 2003. *TILAn ja VALAn valvonta-asioiden ratkaisuja*.  
[http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/toimialat/Tilintarkastus/fi\\_FI/TILAn\\_ja\\_VALAn\\_valvonta-asioid/](http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/toimialat/Tilintarkastus/fi_FI/TILAn_ja_VALAn_valvonta-asioid/).

Keskuskauppakamari, 2002. *TILAn ja VALAn valvonta-asioiden ratkaisuja*.  
[http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/toimialat/Tilintarkastus/fi\\_FI/TILAn\\_ja\\_VALAn\\_valvonta-asioid/](http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/toimialat/Tilintarkastus/fi_FI/TILAn_ja_VALAn_valvonta-asioid/).

Keskuskauppakamari, 2001. *TILAn ja VALAn valvonta-asioiden ratkaisuja*.  
[http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/toimialat/Tilintarkastus/fi\\_FI/TILAn\\_ja\\_VALAn\\_valvonta-asioid/](http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/toimialat/Tilintarkastus/fi_FI/TILAn_ja_VALAn_valvonta-asioid/).



Keskuskauppakamari, 2000. *TILAn ja VALAn valvonta-asioiden ratkaisuja*.  
[http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/toimialat/Tilintarkastus/fi\\_FI/TILAn\\_ja\\_VALAn\\_valvonta-asioid/](http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/toimialat/Tilintarkastus/fi_FI/TILAn_ja_VALAn_valvonta-asioid/).

Keskuskauppakamari, 1999. *TILAn ja VALAn valvonta-asioiden ratkaisuja*.  
[http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/toimialat/Tilintarkastus/fi\\_FI/TILAn\\_ja\\_VALAn\\_valvonta-asioid/](http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/toimialat/Tilintarkastus/fi_FI/TILAn_ja_VALAn_valvonta-asioid/).

Keskuskauppakamari, 1998. *TILAn ja VALAn valvonta-asioiden ratkaisuja*.  
[http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/toimialat/Tilintarkastus/fi\\_FI/TILAn\\_ja\\_VALAn\\_valvonta-asioid/](http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/toimialat/Tilintarkastus/fi_FI/TILAn_ja_VALAn_valvonta-asioid/).

Keskuskauppakamari, 1997. *TILAn ja VALAn valvonta-asioiden ratkaisuja*.  
[http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/toimialat/Tilintarkastus/fi\\_FI/TILAn\\_ja\\_VALAn\\_valvonta-asioid/](http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/toimialat/Tilintarkastus/fi_FI/TILAn_ja_VALAn_valvonta-asioid/).

Keskuskauppakamari, 13.12.1994. *Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan säännöt*.

[http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/toimialat/Tilintarkastus/Tiedostopankki/fi\\_FI/TILA\\_saannot/](http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/toimialat/Tilintarkastus/Tiedostopankki/fi_FI/TILA_saannot/)

KHT-yhdistys. *Laadunvalvonta*. <http://www.kht.fi/yhdistys/esittely/laadunvalvonta/>,  
luettu 20.12.2008.

KHT-yhdistys ry - Föreningen CGR ry, 2006. *Tilintarkastusalan standardit ja suositukset 2006*. KHT-Media Oy, Helsinki.

KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry, 2005. *Tilintarkastusalan suositukset 2005*. KHT-Media Oy, Helsinki.

KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry, 2002. *Tilintarkastusalan suositukset 2002*. KHT-Media Oy, Helsinki.

KHT-yhdistys — Föreningen CGR ry, 1995. *Tilintarkastus – mistä on kysymys?*  
Capella Finland Oy, Helsinki.

Kirjanpitolaki, 1336/1997. [www. finlex.fi](http://www.finlex.fi)

Kokkonen Sampsa, 2002. *Tilintarkastuksen perusteet ja käytäntö*. 2.-3. painos. Tummavuoren kirjapaino Oy, Vantaa.

Koponen Pirjo-Leena, 1998. *Hyvä tilintarkastustapa*. Helsingin Kauppakorkeakoulu, laskentatoimen Pro Gradu –tutkielma, Helsinki.

Kroffors Klaus, 2005. *Hyvä tilintarkastustapa julkishallinnossa*. Tilintarkastus 4/2005.

Kyynäräinen Tiia, 2008. *Talouden hätäjarrutus yllätti yritykset*. Taloussanomat 19.12.2008.

Lehtinen Jaana, 2000. *Tilintarkastajan raportointi tilintarkastuslain mukaan*. Helsingin Kauppakorkeakoulu, laskentatoimen Pro Gradu –tutkielma, Helsinki.

Leppiniemi Jarmo, 19.9.2007. *Tilinpäätöksen teoriat ja sääntely –kurssin luento*. Helsingin kauppakorkeakoulu, Helsinki.

Linna Karri, 1996. *Tilintarkastuksen laadun käsite ja laadunvalvonta sekä hyvän tilintarkastustavan määrittelemän laadun toteutuminen HTM-tilintarkastajilla*. Helsingin Kauppakorkeakoulu, laskentatoimen Pro Gradu –tutkielma, Helsinki.

Lähteilä Seija-Sinikka, 1992. *Oleellisuus ja riski tilintarkastuksessa*. Helsingin Kauppakorkeakoulu, laskentatoimen Pro Gradu –tutkielma, Helsinki.

Makkonen Antti, 2007. *Tilintarkastuksen laatuun vaikuttavat tekijät ja laadun määrittäminen vuoden 2004 PCAOB:n raporttien avulla*. Helsingin Kauppakorkeakoulu, laskentatoimen Pro Gradu –tutkielma, Helsinki.

Mäenpää Taru, 2003. *Hyväksytyjen tilintarkastajien valvonta Suomessa — Selvitys Tilintarkastuslautakunnan valvonta-asioiden ratkaisuseloiteista vuosilta 1990-2000*. Helsingin Kauppakorkeakoulu, laskentatoimen Pro Gradu –tutkielma, Helsinki.

Mäkinen Katarina, 1997. *Tilintarkastuksen laadunvalvonta Suomessa, Ruotsissa ja Yhdysvalloissa*. Helsingin Kauppakorkeakoulu, laskentatoimen Pro Gradu –tutkielma, Helsinki.

Nevalainen Rabbe, 2008. *Johdon antamat tiedot*. Tilintarkastus – Revision 1/2008.

Niemi Kati, 2000. *Tilintarkastuksen laatu Suomessa*. Helsingin Kauppakorkeakoulu, laskentatoimen Pro Gradu –tutkielma, Helsinki.

Niemi Lasse & Sundgren Stefan, 2008. *Developments in auditing regulation in Finland: from a national to an international framework*. Artikkelikirjasta Auditing, Trust and Governance – Regulation in Europe. Cromwell Press, Towbridge, UK.

Nurminen Katja, 2003. *Tilintarkastajien riippumattomuussäätelyn uudistukset 2000-luvulla*. Helsingin Kauppakorkeakoulu, laskentatoimen Pro Gradu –tutkielma, Helsinki.

Orhanen Kati & Surakka Anja, 1989. *Tilintarkastajan riippumattomuus konsultoinnin yhteydessä*. Helsingin Kauppakorkeakoulu, laskentatoimen Pro Gradu –tutkielma, Helsinki.

Pakkanen Kaija, 2006. *Anna laadun näkyä! Mikä on riittävästi dokumentoitu lakisääteinen tilintarkastus?* Tilintarkastus – Revision 1/2006.

Ranta Heikki, 2006. *Tilintarkastajan raportointi ja tilintarkastuskertomuksen mukauttaminen Suomessa*. Helsingin Kauppakorkeakoulu, laskentatoimen Pro Gradu –tutkielma, Helsinki.

Raunetsalo Lilli, 2000. *Tilintarkastajan riippumattomuuden ulottuvuudet ja osakkeenomistajien näkökulma*. Helsingin Kauppakorkeakoulu, laskentatoimen Pro Gradu –tutkielma, Helsinki.

Riistama Veijo, 2006. *Tiesitkö tämän tilintarkastuksesta? Osa V: Tilikauden aikana suoritettava tilintarkastus*. Tilintarkastus – Revision 4/2006.

Riistama Veijo, 2000. *Tilintarkastus — perusteet*. 3.painos. WS Bookwell Oy, Porvoo.

Saarikivi Maj-Lis, 1999. *Tilintarkastajan riippumattomuus*. Helsingin kauppakorkeakoulu – HeSE print, Helsinki.

Satopää Rauno, 2001. *Hyvä tilintarkastustapa — millaista se on?* Tilisanomat 1/2001.

Satopää Rauno, 2007. *Hyvä tilintarkastustapa pienyritysten tarkastuksissa — tilintarkastajien käsityksiä*. Tilintarkastus – Revision 3/2007.

Sjöholm Marjo, 1998. *Tilintarkastuksen laadunvalvonta Suomessa*. Helsingin Kauppakorkeakoulu, laskentatoimen Pro Gradu –tutkielma, Helsinki.

Sorsa Eero, 2008. *Tilintarkastuksen ulkoinen laadunvarmistus*. Tilintarkastus - Revision 3/2008.

Tilintarkastuslaki, 936/1994. [www.finlex.fi](http://www.finlex.fi)

Tilintarkastuslaki, 459/2007. [www.finlex.fi](http://www.finlex.fi)

Viitanen Janne, 2000. *Auditors' professional ethics and factors associated with disciplinary cases against auditors*. Yliopistopaino, Helsinki.

## LIITE 1: Yhteenvedo tarkastelun kohteena olleista TILA:n ratkaisuista

TILA	Aihesanat	Sisältö	Päätös	VALA
1/2006	HTM:n varoituksen poistaminen, sisäiset kontrollit, kavallus	HTM oli luottanut liikaa tarkastuskohteen kontroleihin. Oli vaarallisia työyhdistelmiä ja tileiltä oli nostettu käteisottoja jotka oli peitelty palautuksiksi, vaikka kyseessä oli varoituksen kavallus.	Pysytti saaman	HTM:n Ei muutosta
2/2006	HTM:n huomautuksen poistaminen, sisäiset kontrollit, kavallus	KS. 1/2006. HTM luotti liikaa tarkastuskohteen sisäisiin kontroleihin ja antoi tämän vaikuttaa liikaa tarkastustyönsä suunnitteluun.	Pysytti saaman huomautuksen	HTM:n Ei valitettu
3/2006	Väärinkäytöksiä, atk-tarkastus, lähipiiritapahtumat, dokumentointi	Epäily vuosia jatkuneista väärinkäytöksistä tuli julkisuuteen, joten TILA otti omaaloitteisesti tutkittavakseen. TILA totesin KHT:n ja HTM:n rikkoneen hyvää tilintarkastustapaa työn riittävän dokumentoinnin, laskenta- ja atk-järjestelmien tarkastuksen ja lähipiirierien riittävän tarkastuksen ja raportoinnin osalta.	Varoitus, yksimielinen	Ei muutosta
4/2006	HTM:n huomautuksen poistaminen, objektiivisuus, ammattimaisuus, kielenkäyttö, as oy	TILA yhtyi TIVA:n kantaan, etteivät HTM:n kielenkäyttö ja menetelmät olleet ammattimaisia hallinnon tarkastusta suorittaessaan.	Pysytti saaman huomautuksen	HTM:n Poisti huomautukset
5/2006	Uskottu mies, lunastushinnan määrittäminen	Uskottuna miehenä toiminut KHT kannatti välimiesoikeudelle osakkeiden lunastushinnaksi hintaa, jonka KHT-yhteisö oli määrittänyt, jossa KHT oli myös tilintarkastajana. Osakkeenomistajan mielestä KHT ei ollut ajanut tarpeeksi omistajien etuja. KHT oli kuitenkin arvioinut osakkeen hintaa vaihtoehtoisilla tavoilla ja perustellut kantansa.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
6/2006	Kirjanpidon puuttuminen	Yhtiön toiminta oli ulkoistettu yhdistykselle, joten sillä ei ollut tuloja eikä menoja. Pelioikeuksista ei oltu tehty poistoja. Jälkikäteen ajatellen KILA:n lausunnon perusteella poistoja olisi tullut tehdä, mutta ne olivat poikkeuksellisia ja harkinnanvaraisia, joten ei voinut moittia.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
7/2006	HTM:n hyväksymisen peruuttaminen, rikostuomio	HTM oli tuomittu kavalluksesta, joten TILA katsoi HTM:n olevan sopimaton tilintarkastajan ammattiin.	Esitys hyväksymisen peruuttamiseksi	Hyväksymisen peruuttaminen

1/2005	As oy, eroaminen tehtävistä	KHT ilmoitti että as oy:n kirjanpito ja tase eivät vastanneet lain vaatimuksia. As oy ei suostunut korjaamaan virheitä, joten KHT erosi tehtävästä. Eroilmoituksensa jälkeen KHT oli tehnyt korjauksia ja antanut kertomuksen hallituksen jäsenen pyynnöstä. KHT käytti eroamisoikeuttaan sekavuutta aiheuttavalla tavalla, vaikka olikin pyrkinyt saattamaan työn päätökseen.	Huomautus, äänestys 8-4	Ei valitettu
2/2005	Yrityssaneeraus, kirjanpidon puutteet, puhdas kertomus	Yrityssaneeraustilanteessa havaittiin ettei kirjanpito kahdelta vuodelta antanut oikeaa kuvaa taloudellisesta asemasta. KHT:n tulit havaita nämä puutteet.	Varoitus, yksimielinen	Ei valitettu
3/2005	KHT:n hyväksymisen edellytykset, velkaisuus (ks.15/2000 8/2001) ja	KHT:lla oli suuret velat, jotka olivat jopa kasvaneet edellisestä tarkastelukerrasta. Hänen yhtiönsä tila oli parantunut ja hän oli johdonmukaisesti pyrkinyt hoitamaan velkojaan. KHT ei ollut taloudellisesti riippumaton, mutta oli toiminnallaan osoittanut yrittävänsä saada tilanteen hallintaan.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
4/2005	På svenska	På svenska	Huomautus, yksimielinen	Ei valitettu
5/2005	Konkurssi, maksukyvyttömyysla usunto, laskentametodit	KHT antoi lausunnon maksukyvyttömyydestä ja taloudellisesta tilasta konkurssipesän pyynnöstä. Toinen KHT epäili KHT:n arviointikykyä ja riippumattomuutta, koska oli tullut itse eri tuloksiin. KHT:n menetelmät olivat olleet erilaiset, mutta perustellut	Ei toimenpiteitä	Ei valitettu
6/2005	Saamiset varattomalta työntekijältä, puhdas kertomus	Työntekijä oli jättänyt tilittämättä varoja, jotka sisältyivät saamisiin. Työntekijä oli todettu varattomaksi. Toimitusjohtaja oli väittänyt saamisten olevan hoidossa, mutta KHT ei tarkastanut pankkitositteesta ja kirjanpito ei ollut ajantasalla.	Huomautus	Ei valitettu
7/2005	HTM:n huomautuksen poistaminen, riippumattomuus	HTM oli toiminut samanaikaisesti yhtiön tilintarkastajana, yhtiökokouksen puheenjohtajana ja hallituksen sihteerinä.	Pysytti HTM:n saaman huomautuksen	Ei valitettu
1/2004	Huolellisuus, as.oy, raportoiminen	As oy:n rahoitusvastikelaskelmat väärin, isännöitsijä ottanut lainaa ilman hallituksen päätöstä, vahingonkorvausvelvollisuus, ei raportoitu asioista, puutteellinen dokumentointi	Varoitus, yksimielinen	Ei valitettu
2/2004	Lausunto osakepo:sta, huolimattomuus	KHT ei tarkastanut oliko osakepääoma kirjanpidossa ja todella maksettu, luotti liikaa sanaan	Varoitus, yksimielinen	Ei muutosta

3/2004	HTM:n hyväksymisen peruuttaminen, valvonnan laiminlyöminen	HTM oli passiivisuudellaan tehnyt Esitys mahdottomaksi tilintarkastajan valvonnan suorittamisen hyväksymisen peruuttamiseksi	Hyväksymisen peruuttaminen
1/2003	Säätiö, raportoiminen lainvastaisuudesta	Säätiön varojen lain- ja sääntöjen vastaisesta huolehtimisesta huolimatta annettu vakiokertomus	Huomautus Ei valitettu
2/2003	Alijäämää aiheuttavien kirjausten tekeminen	Rakennusyrittäjät väittivät KHT:n hyväksyneen useita yrityksen tappion aiheuttaneita kirjauksia, jotka olivat perusteltuja	Ei toimenpiteitä Ei valitusoikeutta
3/2003	Jyrkkien mielipiteiden ilmaisu, perustelematta jättäminen	HTM toimi asukkaiden valitsemana valvojana vuokratilassa, oli ilmaissut jyrkästi mutta perustelematta mielipiteensä asukkaille merkityksellisissä asioissa	Pysytti HTM:n saaman huomautuksen Ei valitettu
4/2003	Lausunto osakeannista, ei mainittu korotuksen suuruutta	KHT antoi varmennustoimeksiannolta vaikuttavat, harhaanjohtavat lausunnot osakeannin suorittamisesta, lausunnossa ei kerrottu sen olleen vain sisäiseen käyttöön	Varoitus, yksimielinen Ei valitettu
5/2003	HTM:n hyväksymisen peruuttaminen, valvonnan laiminlyöminen	HTM ei ollut vastannut yhteydenottopyyntöihin valvonnan toteuttamiseksi, annetun varoituksen jälkeenkään ei ollut antanut pyydettyjä selvityksiä useista yhteydenottoyrityksistä huolimatta	Esitys hyväksymisen peruuttamiseksi Hyväksymisen peruuttaminen
6/2003	Jakautuminen, satunnaisten kulujen käsittely tilinpäätöksessä. Johdonmukaisuus, olennaisuus, oikea ja riittävä kuva	Jakautunut yritys esittänyt liiketoimintojen myynnit liikeluokassa, mutta siihen liittyvät kulut satunnaisina erinä. Erät niin suuria, että olisi tullut käsitellä yhdenmukaisesti, jotta tp antaisi oikeat ja riittävät tiedot. Vetosi vertailukelpoisuuteen tilikausien välillä.	Huomautus, yksimielinen Ei valitettu
7/2003	Erikoistilintarkastus, tulkintoja velallista kuulematta, puutteellinen aineisto	Väitettiin tilintarkastajien esittäneen virheellisiä tulkintoja ja toimineen virheellisesti useilla perusteilla. TILA ei löytänyt puutteita tarkastuksen suorittamisesta tai raportoinnista.	Ei toimenpiteitä Ei valitusoikeutta
8/2003	Tilintarkastajan mielipiteen muuttuminen ja uuden lausunnon antaminen, erityistoimeksianto	KHT:n tehtävänä antaa lausunto maksukyvyttömyydestä ja ylivelkaantuneisuudesta. Uuden aineiston saatuaan, sen perusteella KHT tarkensi antamaansa lausuntoa.	Ei toimenpiteitä Ei valitusoikeutta
9/2003	Erikoistoimeksianto, objektiivisuus ja dokumentointivaatimukset	osakkeenomistajan toimeksiantona tehty tarkastus yrityksestä. Raportti sisälsi erottelemattomina toimeksiantajan epäilyksiä ja havaintoja. Ei pitäydytty neutraaleissa ilmaisuissa ja ehdottomista	Varoitus, yksimielinen Ei valitettu

kannanotoista riidanalaisiin asioihin.

1/2002	Erikoistoimeksianto, rikostuomio, väärin tietojen antaminen	X oli oikeudessa saanut tuomion mielestään väärin kannanottojen vuoksi. KHT löysi työstään 2 kirjoitusvirhettä ja yhden osakkeen arvoa koskevan asiavirheen, jotka korjasi saatuaan niistä tiedon. Tuomioistuimien teki ratkaisunsa itsenäisesti.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
2/2002	Täsmääminen allekirjoitetun ja atk-tilinpäätöksen välillä, tilinavaukset edellisestä tilinpäätöksestä	Sisäinen tarkastus huomasi ettei pääkirja, tase ja tulos täsmää allekirjoitettuun tilinpäätökseen eivätkä tilinavaukset edellisen vuoden tilinpäätökseen. Selvitys ei osoittanut KHT:n toimineen väärin.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
3/2002	HTM:n hyväksymisen peruuttaminen, ylivelkaantuminen	HTM oli maksukyvytön ja ylivelkaantunut eikä hänellä ollut uskottavaa mahdollisuutta hoitaa velkojaan tai sopimusta velkojien kanssa velkojen hoitamiseksi.	Esitys hyväksymisen peruuttamiseksi	Ei valitettu
4/2002	HTM:n hyväksymisen peruuttaminen, ylivelkaantuminen	TIVA esitti HTM:n hyväksymisen peruuttamista. HTM oli ylivelkaantunut ja hänet voitaisiin koska tahansa asettaa konkurssiin. Hyväksymisen edellytykset eivät ole säilyneet.	Esitys hyväksymisen peruuttamiseksi	Hyväksymisen peruuttaminen
5/2002	Konkurssipesän erikoistarkastus, oikeuden tuomio, väärin tietojen antaminen	KHT esittänyt oikeudessa näkemyksensä konkurssista. X saanut tuomion ja väitti KHT:n esittäneen väärin kannanottoja. TILA ei löytänyt KHT:n toiminnasta olennaisia virheitä tai puutteita.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
6/2002	Väärinkäytöksiä hallituksen päätösten ulkopuolella	Toimitusjohtajan epäiltiin väärentäneen asiakirjoja tehdäkseen arvopaperikauppaa yhtiön nimissä omaan lukuunsa. Tj:n ottamasta lainasta ei ollut pöytäkirjamerkintää. Puhtaat kertomukset oli annettu, eikä KHT:n työpapereista selvinnyt kuinka hän oli johtopäätöksiinsä tullut.	Varoitus, yksimielinen	Ei valitettu
7/2002	Oman pääoman OYL:n mukainen riittävyys, asia- ja menettelyvirhe	HTM antoi lausunnon siitä, kuinka suuren vakautetun lainan pankilta tarvittaisiin, jotta yhtiöiden selvitystilamenettelyltä vältyttäisiin. Lausunnot sisälsivät asia- ja menettelyvirheitä, eivätkä perustuneet kaikilta osin huolelliseen ja objektiiviseen tutkintaan.	Pysytti HTM:n saaman huomautuksen	Ei valitettu
8/2002	Osakkaiden välinen riita, puutteellinen tilintarkastajan valintamenettely	Hallinnossa oli tehty virheitä ja osakkaiden välillä oli riitaa. KHT oli antanut epäselvän lausuman vastuuvapauden myöntämisestä. TILA piti KHT:n virheitä tilintarkastuksen	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta



		laajuus huomioiden vähäisinä. KHT ei ollut antanut väärää tietoa tai laiminlyönyt velvollisuuksiaan.		
9/2002	HTM:n hyväksymisen peruuttaminen, tehtyjen tarkastusten määrää huomattavasti ohjemäärää pienempi	TIVA esitti HTM:n hyväksymisen peruuttamista. HTM:n valvonnassa ilmenneiden tarkastusten lukumäärä oli huomattavasti TILA:n ohjeita pienempi. Asian vireillä ollessa HTM itse pyysi hyväksymisen peruuttamista TIVA:lta, joka sen myönsi.	Rauennut asia.	Ei valitusoikeutta
10/2002	Oikaisuvaatimus HTM:n varoitukseen, ehdottomat kannanotot, konkurssitilanne	HTM oli konkurssiasiamiehen antamassa toimeksiannosta tehdyissä tarkastuksissa antanut liian pitkälle meneviä ja ehdottomia kannanottoja ja näin menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti. TILA oli samaa mieltä.	Pysytti HTM:n saaman varoituksen	Ei valitettu
11/2002	Oikaisuvaatimus HTM:n huomautukseen, Internet-sivuilla väärä tieto	HTM:n tilintarkastustoimiston Internet-sivuilla oli väärä tieto jonka mukaan toimisto olisi jäsenenä jossain missä ei ollut. HTM ei ollut poistanut tietoa koska asiantuntijansa ei osannut. Internet-sivut eivät kuitenkaan olleet yleisölle avoimet, joten niiden tarkoituksena ei selvästi ollut levittää väärää tietoa.	Poisti HTM:n saaman huomautuksen.	Ei valitusoikeutta
12/2002	Oikaisuvaatimus HTM:n huomautukseen, valvontailmoituksessa väärää tietoa	HTM oli valvontailmoituksessa ilmoittanut ettei hänellä ole rikosrekisteriä, vaikka oli tuomittu talousrikoksista. HTM ei ollut sopiva tilintarkastajaksi.	Esitys hyväksymisen peruuttamiseksi	Hyväksymisen peruuttaminen, KHO: hylkäsi valituksen
13/2002	Vahingonkorvausmaksunennettelyn hyväksyminen, verotuspäätöksen vastaisuus	Ry oli vuosikokouksen hyväksynnällä maksanut terapiakorvauksia ilman ennakonpidätystä työntekijöidensä lapsille sattuneen johdosta. Ennakonpidätys oli tapauksessa tulkintakysymys, eikä siihen liittynyt tilinpäätöksen puutetta tai virhettä. Verotuskysymys alitti olennaisuuskynnyksen.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
14/2002	Tositteen yksilöintivaatimus	KHT lehdessä sanonut tositteiden kauneuden olevan vähämerkityksellistä. Oikeuden todistajana KHT oli sanonut hyvän kirjanpitotavan teoreettisuudesta. Kannanotot olivat kärjistettyjä, mutta eivät sisältäneet virheitä.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
15/2002	Yhteistyöstä kieltäytyminen toisen tilintarkastajan kanssa, toimeksiannosta	KHT oli kieltäytynyt yhteistyöstä as oy:n toisen tilintarkastajan kanssa ja ilmoittanut esteellisyydestään sairauden vuoksi kun tilintarkastus olisi pitänyt suorittaa. Antoi hallituksen pyynnöstä lausunnon taloyhtiön	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta

	kieltäytyminen, erityislausunnon antaminen	asioista. Menettelyissä oli toimittu tilintarkastustavan mukaisesti.		
16/2002	Puhdas kertomus, tuloksen romahtaminen kasvaneiden palkkakustannusten johdosta.	Osakeyhtiöiden tulos oli romahtanut palkkakulujen noustua 46%. Kantelija epäili osakeyhtiölain vastaisuutta. Puhtaan kertomuksen antamiseen oli edellytykset.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
17/2002	Yhtiöjärjestyksen vastaisuus, osakesarjojen yhdistäminen, ennen muotoa asia	K-osakkeen lunastus toteutettiin osakepääomaa alentamatta oli selostettu pörssitiedotteessa ja toimintakertomuksessa. Yhtiöjärjestyksestä poistettiin määräykset osakkeen lukumäärästä. Hallitus oli sopinut K-osakkeiden omistajien kanssa toimenpiteen hyväksymisen myötävaikuttamisesta yhtiökokouksessa. Tapahtumakokonaisuutta tuli arvioida kokonaisuutena asia ennen muotoa.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
18/2002	På svenska	På svenska	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
1/2001	Yhtiökokoukseen osallistuminen	KHT oli tietoinen yhtiökokouksen pitämisestä, mutta kokouksessa todettiin ettei KHT ollut läsnä. KHT oli ollut esteellinen saapumaan ja omasta mielestään tilintarkastuskertomuksen perusteella ei ollut odotettavissa kysymyksiä. Tulos oli kuitenkin ollut voimakkaasti tappiollinen, minkä vuoksi läsnäolo olisi ollut suotava.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
2/2001	As oy, 2 tilintarkastajaa, toisen tilintarkastajan painostus kertomuksen antamisessa, puhdas kertomus	As oy:n hallitus oli ylittänyt perusparannukseen varatut rahat kolminkertaisesti yhtiökokouksessa valtuutettuun verrattuna, eikä edes kertonut missään dokumentissa yhtiökokoukselle ylityksen määrää. KHT ei silti ollut huomauttanut asiasta kertomuksessaan. Toisen tilintarkastajan painostuksesta ei ollut näyttöä.	Varoitus, yksimielinen	Ei muutosta
3/2001	Lunastusriita, lausunto välimiehelle	Välimies oli pyytänyt KHT:ltä arvonmäärityslausuntoa. KHT sanoi ettei voi määrittää arvoa, mutta antoi laskelmia tilinpäätöstietojen perusteella.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
4/2001	Sulautuminen, riippumattomuus, lausunto	KHT antoi lausunnon yhtiöiden sulautumissuunnitelmista. Hän saattoi toimia riippumattomana asiantuntijana, vaikka olikin sulautuvan yhtiön tilintarkastaja.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta

5/2001	As oy, kulujen huomattava nousu	As oy:n osakkeenomistaja ihmetteli ettei tilintarkastaja ollut puuttunut sähkökulujen moninkertaiseen kasvuun ja toimintakertomuksessa oli eri luku ilmoitettu korjauskuluksi kuin tuloslaskelmassa. Kirjoitusvirhe oli epäoleellinen eikä tilintarkastajan tarvitse puuttua asiallisesti laskun mukaan maksettujen sähkölaskujen sisältöön.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
6/2001	Yhtiökokous päättänyt tilintarkastajalle makseta, ammattitaidoton hallitus, puhdas kertomus ettei	Isännöitsijä valitti ettei KHT ollut moittinut as oy:n ylimielistä ja ammattitaidotonta hallintoa. Lisäksi varsinainen yhtiökokous päätti ettei tilintarkastajalle makseta, sen jälkeen KHT valittiin ylimääräisessä yhtiökokouksessa ja päätettiin, että maksetaan laskun mukaan. KHT:n toiminnassa ei ollut moitittavaa.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
7/2001	As oy, ex-sisäpiiriläinen	KHT oli as oy:n ex-asukas, ex-hallituksen jäsen ja ex-isännöitsijä, mutta tämä ei tehnyt häntä esteelliseksi toimimaan tilintarkastajana myöhemmin. Tilintarkastuksesta ei löytynyt puutteita.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
8/2001	Hyväksymisedellytysten säilyminen, taloudellinen asema	KHT oli raskaasti ulosottovelkainen. Tilanne oli parantunut edellisestä tarkastelusta 15/2000.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
9/2001	HTM:n hyväksymisen peruuttaminen, tuomio talousrikoksista	HTM oli syyllistynyt velallisen epärehellisyyteen ja kahteen kirjanpitorikokseen ja osoittanut näin hyväksymisen edellytystensä lakanneen.	Esitys hyväksymisen peruuttamiseksi	Hyväksymisen peruuttaminen
10/2001	Konkurssipesän erikoistarkastus, oikeuden tuomio, esteellisyys	KHT antoi lausuntoja yhtiöön liittyvissä asioissa ja todisti samassa yhteydessä oikeudessa. Myöhemmin toimiessaan yhtiön tilintarkastajana konkurssipesässä hän ei ollut esteellinen.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
1/2000	Erikoistilintarkastus, kannanottoja	Erikoistilintarkastuskertomuksessaan KHT:t tekivät johtopäätöksiä, jotka eivät olleet tarpeeksi yksilöityjä ja perusteltuja. He esittivät ehdottomat kantansa ja suoria toimenpidekehotuksia tuomatta epävarmuutta esille.	Huomautus, yksimielinen	Ei muutosta
2/2000	As erikoistarkastus, dokumentaatio, objektiivisuus, havainnot oy:n	KHT tutki as oy:n kirjanpidon pitkältä ajalta ja päätyneet johtopäätöksiin, jotka eivät perustuneet dokumentoituihin objektiivisiin tarkastushavaintoihin.	Varoitus, yksimielinen	Ei muutosta

3/2000	Hyvä kirjanpito- tilintarkastus- kertomus	Yrityskaupan jälkeen yhtiössä havaittiin tehdyn hyvän kirjanpito- tavan vastaisia kirjauksia ja arvonkorotuksia. Annettiin Huomautus, puhdas kertomus ja raportoitiin ainoastaan yksimielinen pöytäkirjassa, koska se ei vaikuttanut voitonjakokelpoisuuden hyväksyttävyyteen.		Ei valitettu
4/2000	As oy, erikoistarkastus	Osakas väitti, että KHT oli As oy:n erikoistarkastuksesta antanut vääriä tietoja eikä ollut suorittanut varsinaista numeerista tarkastusta. TILA ei löytänyt puutteita.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
5/2000	HTM:n hyväksymisen peruuttaminen, tehtyjen tarkastusten määrää	HTM ei ollut suorittanut tutkinnon säilyttämiseksi vaadittavia tilintarkastuksia.	Esitys hyväksymisen peruuttamiseksi	Hyväksymisen peruuttaminen
6/2000	HTM:n hyväksymisen peruuttaminen, tehtyjen tarkastusten määrää	HTM ei ollut suorittanut tutkinnon säilyttämiseksi vaadittavaa tuntimäärää tilintarkastuksia. VALA:n lausuntojen mukaan kokonaisharkintaa tuli käyttää, ja tässä tapauksessa tarkastusten lukumäärä täyttyi.	Hylkäsi hyväksymisen peruutusesityksen	Ei valitusoikeutta
7/2000	HTM:n hyväksymisen peruuttaminen, tehtyjen tarkastusten määrää	HTM:n tarkastustehtäviensä tuntimäärä alitti vaatimukset. Kuitenkin hänen muista tehtävistään tuli TILA:n kertoimien mukaan riittävästi alan kokemukseen rinnastettavaa työkokemusta.	Hylkäsi hyväksymisen peruutusesityksen	Ei valitusoikeutta
8/2000	Oikeus oikaisuvaatimukseen	X oli kantelijana TIVA:n päätöksessä. Hänelle oli vahingossa annettu valitusosoitus kun päätös oli annettu tiedoksi, vaikka hän ei ollut asianosainen.	Hylkäsi valituksen	Ei valitettu
9/2000	As oy, vastuuvapauslausuma	Osan aikaa isännöitsijänä toimineelle X:lle KHT ei ollut kannattanut vastuuvapauden myöntämistä, koska tämä oli laskenut vastikemaksuperusteet väärin ja vastikevajausta oli syntynyt. Vastuuvapauslausuma ei sido yhtiökokousta, se on vain tilintarkastajan näkemys asiasta.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
10/2000	HTM:n hyväksymisen peruuttaminen, valvontailmoituksen jättämisen laiminlyöminen	HTM ei ollut toimittanut TIVA:lle valvontailmoitusta. Vaikka asia tuli TILA:ssa esille, HTM ei toimittanut mitään ilmoitusta eikä selvitystä toimintaansa.	Esitys hyväksymisen peruuttamiseksi	Hyväksymisen peruuttaminen
11/2000	HTM:n hyväksymisen peruuttaminen, tehtyjen tarkastusten määrää	HTM:llä ei ollut tarpeeksi tarkastuksia. Asian tultua vireille TILA:ssa HTM haki itse hyväksymisensä lakkauttamista, koska ei aikoinut jatkossakaan tehdä tarkastuksia.	Rauennut asia.	Ei valitusoikeutta

12/2000	As vastuuvapauslausuma , tilinpäätöksen vahvistamislausema	As oy:n osakas kanteli jälleen (4/1999, 13/1999) KHT:sta. KHT:n takia syntyi kustannuksia kun tilinpäätös ja kirjanpito laadittiin uudelleen, eikä vastuuvapauden myöntäminen kuulunut KHT:lle. TILA ei löytänyt tilintarkastuksesta puutteita tai moitittavaa.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
13/2000	Tilintarkastuskertomus ja -merkintä	KHT:t kirjoittivat yhtymän tilinpäätösmerkintään ja - tarkastuskertomukseen tilinpäätösten olevan laadittu hyvän kirjanpitotavan mukaisesti eläkerahastoa lukuun ottamatta, johtuen kirkkohallituksen kirjeestä johon he tukeutuivat liian yksipuolisesti.	Huomautus, yksimielinen	Poisti huomautukset
14/2000	Todistus oikeudenkäynnissä, huono valmistelu	KHT oli todistajana oikeudessa yhtiön asioista jota oli tarkastanut aiemmin. Hän ei ollut varautunut eikä muistanut asioita, joten todistajankertomuksen anti oli niukka. Hyvän tilintarkastustavan vastaista menettelyä ei kuitenkaan voitu tästä todeta.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
15/2000	Hyväksymisedellytysten säilyminen, taloudellinen asema	KHT oli laman jäljiltä edelleen ylivelkaantunut, mutta tulonhankkimiskyky oli hyvä ja edellytykset velkojen hoitamiselle kunnossa. Velkoihin kuului osakeyhtiölain vastaista lainaa, jota KHT ei voi ensisijaisten ulosottovelkojen vuoksi maksaa vuosiin pois. Laina liittyi KHT:n elinkeinotoimintaan tilintarkastajana, joten se oli sopimatonta ja omiaan alentamaan tilintarkastajien mainetta.	Varoitus, yksimielinen	Ei valitettu
16/2000	Lähipiirilaina, vakuudet, tilintarkastuskertomus	KHT oli antanut puhtaan kertomuksen, vaikka oli suuria osakeyhtiölain vastaisia osakaslainoja (15/2000). Niiden vakuuksien kunnossa oleminen ei ollut varmallalla pohjalla. KHT:n työpaperit eivät vastanneet hyvän tilintarkastustavan vaatimuksia.	Varoitus, yksimielinen	Ei valitettu
1/1999	Kesken jäänyt tilintarkastus	Konkurssiin asetetun Holding-yhtiön tilintarkastus oli jäänyt keskeneräiseksi. TILA oma-aloitteisesti halusi tarkastaa tilintarkastuksen, mutta ei löytänyt sen suorittamisesta puutteita.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
2/1999	Konkurssipesä, puhdas kertomus virheistä huolimatta	Yhtiön konkurssipesä kanteli tilintarkastajien toimista, koska he eivät erityistilintarkastus- tai muissakaan - kertomuksissa olleet huomauttaneet kantelijan yksilöimistä 10 virheestä. Työpapereissa oli puutteita ja KHT:t eivät olleet kiinnittäneet huomiota toiminnan jatkuvuuteen. Toimintakertomuksen	Varoitus, yksimielinen	Muutti varoitukset huomautukseksi

muuttamista olisi pitänyt vaatia tai laittaa merkintä tilintarkastuskertomukseen.

3/1999	Selvitystila, puhdas kertomus, oma-aloitteinen tutkinta	TILA tutki oma-aloitteisesti selvitystilaan asetetun yhtiön erikoistilintarkastuksen, mutta ei löytänyt mitään moitittavaa; työpapereita saattoi kritisoida niukkuudesta.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
4/1999	As oy, toisen tilintarkastajan esteellisyys, raportoiminen, yhtiökokoukseen osallistuminen	KHT:n lisäksi tilintarkastajana toimi hallituksen jäsen. KHT:n ei olisi pitänyt antaa hänen allekirjoittaa samaa kertomusta, mutta KHT:n tehtävänä ei ole valvoa toisen esteellisyyttä. KHT:lla oli hyvät perustelut olla osallistumatta yhtiökokoukseen.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
5/1999	Lunastus, merkintää tilinpäätöksessä, lausunto oikeudessa ei	KHT oli hyväksynyt johdon option ilman liitetietomerkintää konsernitaseessa. Tässä ei ollut mitään väärää. Myös KHT:n esiintymisessä oikeudessa tämä oli pitäytynyt tosiseikoissa.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
6/1999	Erikoistilintarkastus, yksipuolinen raportointi	Erikoistarkastus ei ole lakisääteistä, joten jos siinä ei voida osoittaa varsinaista virhettä, sitä ei voida moittia sillä perusteella että raportissa olisi pitänyt olla jotain muuta.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
7/1999	Grynderi-kohde, tontin kirjaaminen kuluksi tuplasti	Kanneltiin KHT:n hyväksyneen tilinpäätöksen joka osoitti tuplasti liian suurta tappiota koska tontti olisi kirjattu kuluksi kahteen kertaan. TILA ei löytänyt tutkimuksistaan tukea väitteelle.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
8/1999	Raportoiminen laittoman irtisanomisen kustannuksista ja yhdistyksen säännön epätarkoituksenmukaisuudesta	Työntekijän laittomassa irtisanomisessa ja siitä aiheutuneissa kustannuksissa sen enempää kuin lain kanssa ristiriidassa olevassa yhdistyksen säännössä jonka mukaan tilintarkastajan tulee olla yhdistyksen jäsen, ei ole mitään mitä pitäisi raportoida. Tilintarkastus ensisijassa laillisuus- eikä tarkoituksenmukaisuus tarkastusta. Tilintarkastuslaki ylittää yhdistyksen säännöt.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
9/1999	Riippumattomuus, omistajien avustaminen yrityskaupassa	KHT omisti tarkastettavan yrityksen tytäryritystä välillisesti, auttoi omistajia myyjinä liiallisesti yrityskaupassa, osallistui tarkastettavan tytäryrityksen hallintoon, mikä johdosta TILA katsoi KHT:n menetelleen hyvän tilintarkastustavan ja riippumattomuusvelvollisuutensa	Varoitus, yksimielinen	Ei valitettu

vastaisesti.

10/1999	As oy, huono hallintotapa, ei merkintää kertomuksessa	KHT ei tiedottanut osakkaille huonosta hallinnon hoitamisesta. KHT:n työpaperit olivat niukat, mutta vastasivat alan käytäntöä, eivätkä antaneet viitettä etteikö olisi menetelty hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
11/1999	Yhdistys, laitton irtisanominen, vahingonkorvausvelvollisuus, ei raportoitu	Laiton irtisanominen oli tarkoituksenmukaisuuskysymys, eikä peruste kielteiseen vastuuvapaus lauselmaan.	Ei toimenpiteitä	Ei valitettu
12/1999	As oy, ylimääräisen vastikkeen perimisestä päättäminen väärin perustein, vastuuvapauden myöntäminen	Yhtiökokouksessa päätettiin periä ylimääräistä vastiketta vaikka sitä ei ollut esityslistalla, kantelijat kieltäytyivät maksamasta ja sitä perittiin heiltä. Kantelijat kantelivat KHT:n kannattaneen vastuuvapauden myöntämistä. TILA totesi ettei vastuuvapauden myöntämiselle ollut esteitä.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
13/1999	As oy, erikoiset olosuhteet, muutoseikat	As oy:n tilintarkastus tapahtui erityisolosuhteissa, joissa ensisijainen tavoite oli saada tilintarkastus suoritettua ja kertomus annettua. Muutoseikat eivät olleet tärkeimpiä ja niiden noudattamatta jättäminen ei antanut aihetta poiketa vakiomuotoisesta kertomuksesta.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
14/1999	Erikoistilintarkastus konkurssipesässä, omistajien kuulematta jättäminen	Asianajaja moitti että KHT&HTM olivat laatineet yksipuolisten tietojen perusteella erikoistarkastuksen ja jättäneet kuulematta hallitusta. Tilintarkastajat olivat objektiivisia todisteita keränneet, eikä tarkoitushakuisuutta löytynyt, kertomuskin oli objektiivinen ja neutraali.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
15/1999	As hoitokatealijäämä, ei raportoitu	Hoitokatealijäämää oli yhdeltä vuodelta ja se oli sovittu hallituksen kanssa hoidettavaksi seuraavana vuonna. Tilinpäätöksen tarkastuksesta ei löytynyt virheitä, joista olisi tullut raportoida.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
1/1998	Arvostus, miljoonien tappiokirjaukset	Osakas valitti KHT:n toiminnasta, ettei sijoitus- ja käyttöomaisuutta oltu arvostettu oikeaan arvoonsa ottaen huomioon myöhemmin tehdyt miljardien tappiokirjaukset. TILA ei löytänyt hyvän tilintarkastustavan vastaista menettelyä.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta

2/1998	Erikoistilintarkastus, väärrien tietojen antaminen, kannanotot, rikostuomio	Kantelijan mielestä KHT:t antoivat väärää tietoa erikoistarkastuksessa, jotka vaikuttivat rikostuomion antamiseen. TILA katsoi etteivät KHT:t tehneet liian pitkälle meneviä kannanottoja, vaan johtopäätökset oli jätetty hallinnon tehtäviksi.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
3/1998	Kysymyksien esittäminen, entinen tj	Entinen toimitusjohtaja oli kirjeitse esittänyt KHT:lta kysymyksiä, joiden vastauksiin ei ollut tyytyväinen. Suureen osaan KHT ei voinut vastata niiden yleisluontoisuuden tai salassapitovelvollisuutensa vuoksi. Huomioiden että tj oli entinen, tämä oli riittävää.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
4/1998	Rikosoikeudenkäynti, virheelliset tiedot raportoinnissa	Konkurssipesän erikoistarkastuksen jäljiltä tuomittu X väitti KHT:n laiminlyöntien vuoksi kertomuksessa olleen puutteita joiden vuoksi hänet tuomittiin. TILA:n mukaan KHT:n johtopäätökset eivät olleet liian pitkälle meneviä, eikä löytynyt todisteita hyvän tilintarkastustavan vastaisuudesta.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
5/1998	HTM-yhteisö:n hyväksymisen peruuttaminen, varattomuus, virheellinen tilinpäätös	HTM-yhteisö oli varaton, sen omat tilinpäätökset oli väärin laadittu ja oli Esitys jättänyt maksamatta jäsenmaksun, joten ulkoisen uskottavuuden kriteerit eivät täyttyneet.		Hyväksymisen peruuttaminen, KHO: hylkäsi valituksen
6/1998	HTM:n hyväksymisen peruuttaminen, tehtyjen tarkastusten määrää	TIVA esitti HTM:n hyväksymisen peruuttamista. HTM ilmoitti tarkastustensa vähentyneen paikkakunnan vaihdoksen myötä. VALA:n aikaisempien ratkaisujen mukaan HTM:lle tuli antaa riittävästi aikaa asiakkaiden hankintaan.	Hylkäsi hyväksymisen peruutusesityksen	Ei valitusoikeutta
7/1998	As oy, virheet tilinpäätöksessä, tietojen antaminen osakkaille	As oy:n osakkaat valittivat KHT:sta useasta syystä. Tilinpäätöksen virheet eivät olleet oleellisia ja useat niistä kohdistuivat suoraan isännöitsijään ja hallitukseen.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
8/1998	Erikoistilintarkastus, kannanotto yrittäjän kykyyn hoitaa yritystä	KHT antoi lausunnon yrittäjän tosiasiallisiin mahdollisuuksiin hoitaa yrityksensä asioita. Perustelut olivat lähinnä lääketieteellisiä. KHT ei voi uskottavasti perustaa lausuntoaan lääketieteellisiin seikkoihin, objektiivisuus ja uskottavuus vaarantuivat.	Huomautus	Ei valitettu
9/1998	Ohjeiden antaminen, jälkiveropäätös, vaikutus tilinpäätöksen	KHT oli antanut ohjeita alv-korjausten tekemiseksi. Jälkiveropäätöksessä tuli maksettavaa korkoineen. KHT:n ohjeet olivat yksityiskohtaisia, mutta hän ei	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta



	oikeellisuuteen	osallistunut kirjanpitoon, joten riippumattomuus ei vaarantunut. Jälkiverotus ei antanut syytä mukauttaa tilintarkastuskertomusta.		
10/1998	Erikoistilintarkastus, rikossyyte, toimeksiannon luonne, virheelliset päätelmät	Konkurssin tehnyt yrittäjä epäili KHT:n lausuneen virheellisesti, jonka johdosta hän sai rikossyytteet. KHT oli paneutunut toimeksiannon mukaisesti erityistarkastustehtäväänsä ja raportoinut ainoastaan seikkoja, joiden tukena oli objektiivista evidenssiä.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
11/1998	Riippumattomuus, työntajayrityksen hallituksen jäsen tarkastettavan yrityksen hallituksen jäsen	KHT suostui varatilintarkastajaksi yhtiöön jonka hallituksessa istui hänen työnantajayrityksensä hallituksen jäsen. KHT erosi tehtävästä heti saatuaan tietää tästä TILAlta. TILA totesi että se muodostaa esteellisyyden joka tulisi tehtävään suostuessa tutkia ainakin päällisin puolin. Oma-aloitteisen eroamisen vuoksi annettiin anteeksi.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
12/1998	As oy, jälleenrakennustyön organisoiminen, vahinko osakkaalle	Osakkaat pyysivät poistamaan KHT:n oikeudet, koska heille oli tullut taloudellista haittaa jälleenrakennustyön organisoinnista. Tilintarkastajan ei kuitenkaan tule ottaa kantaa tarkoituksenmukaisuusasioihin.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
13/1998	HTM:n huomautuksen poistaminen, esteellisyys	HTM sai TIVA:lta huomautuksen, koska oli esteellinen toimimaan kaupungin omistaman yhtiön varatilintarkastajana ollessaan virassa kaupungin tarkastusvirastoon ja koska häntä ei olisi saanut valita osakkuusyhtiön tilintarkastajaksi. HTM erosi tehtävästä, mikä oli anteeksianto peruste.	Poisti saaman huomautuksen.	HTM:n Ei valitusoikeutta
14/1998	HTM:n varoituksen poistaminen, esteellisyys	HTM oli ollut estynyt toimiessaan kaupungin revisorivirastossa toimimaan kaupungin johtajien johtamassa yhtiössä tilintarkastajana.	Pysytti saaman varoituksen	HTM:n VALA muutti varoituksen huomautukseksi
15/1998	As oy, erikoistarkastus	Kyse oli rajatusta tehtävästä. Kertomuksesta kävi ilmi mitä pidettiin puutteina tai virheinä ja niitä koskevat johtopäätökset.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
16/1998	Erikoistilintarkastus, riippumattomuus, virheellinen raportti	KHT:n omistaman yhtiön toiselta yhtiöltä saamat tarkastustoimeksiannot eivät vaarantaneet riippumattomuuden vaatimusta. TILA ei löytynyt muuta virhettä raportista kuin yhden tulostuksessa jääneen sarakkeen, mikä virhe korjattiin heti kun huomattiin.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta

17/1998	Erikoistilintarkastus konkurssipesässä, virheellinen lausunto, rikossyyte	Kantelijan mukaan KHT:n virheellinen erikoistarkastusraportti oli syynä saamiinsa syytteisiin. TILA ei löytänyt oleellista virhettä raportista tai tarkastuksen suorittamisesta.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
18/1998	Erikoistilintarkastus konkurssipesässä, riippumattomuus, asiantuntijalausunto asenteellisuudesta	Kantelija epäili KHT:n puolueellisuutta ja eräs professori antoi lausunnon jonka mukaan KHT:n raportti oli räikeästi asenteellinen. TILA:n tutkimuksen mukaan KHT:n lausunnot olivat perusteltuja ja eivätkä liian pitkälle meneviä.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
19/1998	Poistoeron purkaminen, vapaan pääoma syntyminen aiheuttomasti, puhdas kertomus	KHT hyväksyi poistoeron purkamisen vaikkei poistoeroa ollut syntynyt ja näin Huomautus kertyi lisää vapaata omaa pääomaa.		VALA poisti KHT-yhteisön huomautuksen, koska se ei ollut tietoinen tapahtuneesta.
20/1998	As vakiomuotoinen kertomus oy,	As oy:n osakas valitti KHT:n käyttäneen vakiomuotoista kertomusta, eikä voinut hyväksyä tätä koska samaa kertomusta käytettiin muissakin yhtiöissä. TILA ei ottanut kantaa lain kehittämisasioihin eikä löytänyt KHT:n toiminnasta moitittavaa.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
21/1998	HTM:n hyväksymisen peruuttaminen, tehtyjen tarkastusten määrää, ammattitaito, varattomuus	HTM oli konkurssikypsä, oli laatinut yhtiönsä tilinpäätöksen väärin, ei ollut maksanut HTM-yhdistyksen jäsenmaksua eikä suorittanut tarpeeksi tarkastuksia.	Esitys hyväksymisen peruuttamiseksi	Hyväksymisen peruuttaminen. KHO:ssa valitus vireillä.
22/1998	As oy, isännöitsijän irtisanominen, korvausvelvollisuus, puhdas kertomus	Isännöitsijä irtisanottiin ja hänelle maksettiin vahingonkorvauksia. Isännöitsijän mielestä KHT:n olisi pitänyt mainita tästä kertomuksessaan. Siitä oli kerrottu toimintakertomuksessa ja hallitus oli ollut sovintoa tekemässä, joten laki ei vaatinut muistutusta tms.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
23/1998	Tilintarkastajana työnantajayhteisössä, riippumattomuus	KHT-yhteisön tilintarkastajaksi oli valittu sen palveluksessa oleva KHT, joka ei ollut koskaan tosiasiallisesti toiminutkaan sen palveluksessa ja oli eronnut tilintarkastajan tehtävästä.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
1/1997	KHT:n hyväksymisen peruuttamisesitys, valvonnan laiminlyöminen	TILA esitti VALA:lle KHT:n hyväksymisen peruuttamista. KHT ei palauttanut valvontalomaketta useista pyynnöistä huolimatta. Lopulta KHT pyysi itse hyväksymisensä lopettamista.	Esitys hyväksymisen peruuttamiseksi	VALA palautti TILA:lle rekisteristä poistamista varten.

2/1997	Erityinen tarkastus, lääninhallituksen määräysten mukaisuus	KHT ei täysin noudattanut lääninhallituksen määräystä erityisen tarkastuksen suorittamisesta, vaan keskittyi liikaa tiettyihin seikkoihin tilien ja hallinnon tarkastamisen kustannuksella. KHT keskittyi liikaa kustannusten ja korvausten jaon perusteisiin, mikä on viime kädessä sopimuksenvarainen asia.	Huomautus	VALA poisti KHT:n saaman huomautuksen, koska katsoi että oli perusteltu syy keskittyä tietyn ajan jälkeisiin asioihin.
3/1997	As oy, kertomuksen lisätiedot muistutuksen sijaan	KHT antoi tilintarkastuskertomuksessa lisätietoja korjaustoista ja hallinnon puutteellisuuksista. Lain mukaan ne tiedot tuli antaa muistutuksena, mutta ei tarvinnut olla muistutus-sanaa mainittuna. TILA totesi, että asia ennen muotoa -periaate pätee tilintarkastuksessa, ja kertomuksen tarkoituksen on antaa osakkaille heidän päätöksenteon tueksi tarvitsemansa tiedot.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
4/1997	Erikoistarkastus, rikostuomio, velallisen kuulematta jättäminen	KHT ei ollut kuullut velallisyhtiön edustajaa tarkastushavaintojensa tueksi, mikä olisi antanut tukea ja tuonut objektiivisuutta tarkastushavaintojen tueksi. Muuten kertomuksessa johtopäätökset oli perusteltuja ja niihin liittyvä epävarmuus tuotu esille.	Huomautus	VALA poisti huomautukset, koska katsoi ettei velallisen kuulematta jättämisen aiheuttamaan epävarmuutta moitittavana.
5/1997	Oikeudenkäynnin lausunto, objektiivisuus	KHT ei oikeudelle antamassaan lausunnossa tuonut epävarmuustekijöitä huomioon, jättänyt mainitsematta rajaukset ja ottanut puutteellisesti kantaa arvonkorotuksen vaikutuksiin. Lausunto ei kuitenkaan ollut omiaan johtamaan oikeutta harhaan (lieventävä tekijä).	Huomautus	Ei valitettu
6/1997	Osakkaiden välinen riita, puolueellisuus	Kantelija väitti KHT:n toimineen toisen osakasryhmän konsulttina osakkaiden välisessä riidassa. KHT oli osallistunut riippumattomuuden vaarantavaan toimintaan osakkaiden välisen riidan selvittämisessä. KHT oli eronnut tehtävästään nopeasti huomattuaan riippumattomuutensa vaarantuneen, joten toiminta oli hyväksyttävää.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
7/1997	HTM:n huomautuksen poistaminen, useita sekavia tarkastuskertomuksia	as oy:n tilintarkastajana HTM oli antanut kaksi tilintarkastuskertomusta. Toisessa oli annettu kielteinen vastuuvapauslausuma ilman perusteluja. Kolmaskin väärin tilintarkastuskertomukseksi nimetty raportti oli annettu. Tämä oli omiaan sekoittamaan	Pysytti saaman huomautuksen	HTM:n VALA pysytti HTM:n huomautuksen.

osakkaat eikä auttanut heitä päätöksen teossa.

8/1997	HTM:n hyväksymisen peruuttaminen, valvontailmoituksen laiminlyöminen	HTM ei ollut antanut valvontailmoitusta määräaikaan mennessä, vaan vasta asian tultua ilmi TILA:ssa. Määräajan laiminlyöminen ei ollut niin vakavaa, että se antaisi aiheita peruuttamisesityksen tekemiseen.	Peruutti hyväksymisen peruutusesityksen	Ei valitusoikeutta
9/1997	HTM:n hyväksymisen peruuttaminen, valvonnan laiminlyöminen, ylivelkaisuus	TILA esitti VALA:lle HTM:n hyväksymisen peruuttamista. HTM ei palauttanut valvontailmoitusta ja oli konkurssikypsä.	Esitys hyväksymisen peruuttamiseksi	VALA palautti TILA:lle rekisteristä poistamista varten.
10/1997	Erikoistilintarkastus, epätarkka sanamuoto	KHT oli lausunnossaan sanonut toimitusjohtajan ”ilmeisesti” ylittäneen toimivaltansa. TILA ei löytänyt huomautettavaa.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
11/1997	HTM:n hyväksymisen peruuttaminen, tuomio	HTM oli saanut tuomion velallisen epärehellisydestä, joten TILA katsoi hänen olevan epäsopeva tilintarkastajaksi.	Esitys hyväksymisen peruuttamiseksi	Hyväksymisen peruuttaminen
12/1997	Eriyistilintarkastus, huolellinen laadinta	Eriyistilintarkastusraportin muodossa ja sisällössä oli paljon puutteita ja virheitä. Dokumentaatio oli heikkoa. Konkurssipesän raportista ei ollut yleisesti hyväksytyä mallia.	Huomautus, äänestys	Ei valitettu
13/1997	HTM:n hyväksymisen peruuttaminen, rikostuomio	HTM oli tuomittu mm. Kirjanpitorikoksista ja veropetoksesta eikä ollut näin sopiva tilintarkastajaksi.	Esitys hyväksymisen peruuttamiseksi	Ei valitettu
14/1997	Erikoistarkastus, puolueellisuus, objektiivisuus	Kantelija epäili KHT:n puolueettomuutta ja tarkastuskertomuksen yksipuolisuutta. TILA tutki asian ja totesi raportoitujen asioiden olevan perusteltuja eikä liian pitkälle meneviä.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
15/1997	As oy, raportointi, vastaaminen kysymyksiin	KHT:n olisi tullut mainita tietyistä seikoista kertomuksessa. Merkityksettömiin seikkoihin ei tarvinnut puuttua. Yksittäisten osakkeenomistajien kysymyksiin ei ollut velvollisuutta vastata yhtiökokousten välillä.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta

16/1997	Auttaminen, virheiden hyväksyminen, palkkion maksaminen	Kantelija väitti KHT:n jättäneen vastailematta asiakkaan kysymyksiin ja hyväksyneen paljon virhettä. Asiakas oli jättänyt maksamatta palkkioita, joten KHT erosi ja epäili kantelun liittyvän palkkioiden maksamiseen. TILA ei löytänyt väitettyjä valituksen aiheita tai muutakaan huomautettavaa.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
17/1997	Verovelan viivästysseuraamukset, vaikutus tulokseen, vaikea laskea	KHT oli useana vuonna hyväksynyt tilinpäätöksen, vaikka siitä puuttui makeisverovelan viivästysseuraamukset, joilla oli suuri vaikutus maksuvalmiuteen. Seuraamuksien suuruutta oli vaikea arvioida, mutta KHT:n olisi pitänyt vaatia hallitusta aiemmin laatimaan laskelman.	Huomautus	Ei valitettu
18/1997	erityistilintarkastus, objektiivisuus, harhaanjohtaminen	Kantelija epäili tilintarkastajien johtaneen harhaan erityistarkastuskertomuksen lukijoita. TILA:n selvityksen mukaan raportti oli laadittu saatavilla olleen aineiston perusteella hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
19/1997	Virheellinen tilitys, vahingonkorvausvelvollisuus, raportoiminen	KHT ei raportoinut virheellisestä tarratilityksestä eikä korvausvelvollisuuteen johtaneesta irtisanomisesta. Tarramyynnin tilityksen tarkastamisessa ei ollut mitään hyvän tilintarkastustavan vastaista ja korvausvelvollisuudesta ei tarkastuskertomuksen antamisen hetkellä ollut mitään tietoa.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
20/1997	KHT:n hyväksymisen edellytykset, tuomio arvopaperimarkkinarikoksesta	KHT:n tuomio liittyi hänen tehtäviinsä yritysjohtajana, tuomion saamisen aikoihin asiasta ei ollut vakiintunutta sääntelyä ja tuomiosta oli jo kulunut aikaa. TILA katsoi ettei tilintarkastajien maineen säilyminen edellyttänyt KHT:n hyväksymisen peruuttamista.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
21/1997	Riita, puolueellisuus	Riidan toinen osapuoli syytti tilintarkastajia puolueelliseksi ja väärin toimineiksi. KHT oli toiminut avustavana tilintarkastajana. TILA ei löytänyt tilintarkastajien toimista moitittavaa.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta
22/1997	As oy, väärin mitatut pinta-alat, salainen tili	Osakas väitti as oy:ssä perityn väärin mitattujen pinta-alojen perusteella tahallaan joitakin osakkaita suosien vastikkeita. Lisäksi osakas väitti kirjanpidossa olleen salaisen tilin jolle kätettiin tuloja. TILA ei löytänyt tukea väitteille eikä muutakaan moitittavaa.	Ei toimenpiteitä	Ei valitusoikeutta

---

23/1997	Hyvämaineisuus, väärä oikeuden todistus	KHT oli saanut sakot väärästä todistuksesta oikeudessa. Hän oli esittänyt epävarman Varoitus, asian varmana, eikä toiminut näin hyvän yksimielinen tilintarkastustavan mukaisesti.	Ei muutosta
24/1997	HTM:n hyväksymisen peruuttaminen, rikostuomio	HTM tuomittiin mm. Veropetoksesta, joten Esitys hänen ominaisuutensa eivät täyttäneet mitä hyväksymisen tilintarkastajalta vaadittiin. peruuttamiseksi	Hyväksymisen peruuttaminen

---