



Joona Impiö

Yritysjärjestelyt tilintarkastusalalla asiakaskunnan siirtämisen näkökulmasta

Yritysjärjestelyt tilintarkastusalalla asiakaskunnan siirtämisen näkökulmasta

Joona Impiö
Opinnäytetyö
Kevät 2016
Liiketalouden koulutusohjelma
Oulun seudun ammattikorkeakoulu

TIIVISTELMÄ

Oulun ammattikorkeakoulu

Liiketalouden koulutusohjelma, Oikeuden ja hallinnon suuntautumisvaihtoehto

Tekijä(t): Joonas Impiö

Opinnäytetyön nimi: Yritysjärjestelyt tilintarkastusalalla asiakaskunnan siirtämisen näkökulmasta

Työn ohjaaja(t): Pentti Seppänen

Työn valmistumislukukausi ja -vuosi: kevät 2016

Sivumäärä: 49

Opinnäytetyön aihe tuli Lapin Tilintarkastus Oy:ltä toimeksiantona. Aihe tuli kyseisen tilintarkastustoimiston halusta sekä tarpeesta selvittää, miten ja millä edellytyksillä tilintarkastusalalla asiakaskunta voidaan siirtää ja minkälaisia haasteita asiakaskunnan siirtämiseen liittyy. Tilintarkastusalan ikärakenne on tällä hetkellä sellainen, että erilaisia yritysjärjestelyjä sekä omistajanvaihdoksia tullaan suorittamaan kyseisellä alalla paljon tulevien vuosien aikana. Esimerkiksi tilintarkastuslautakunnan selvityksen mukaan vuoden 2015 HTM – tilintarkastajista (vuoden 2016 alusta alkaen HT - tilintarkastaja) yli 55 – vuotiaiden osuus oli peräti 69 %.

Tutkimusmenetelmä työssä on lainopillinen. Keskeisimpiä lähteitä työssäni ovat olleet ajantasainen lain-säädäntö, oikeuskirjallisuus sekä lakien esityöt. Kaikista keskeisimpänä lakina on ollut tilintarkastuslaki, joka toimii tilintarkastusalaan säätelevänä yleislakina. Teoriaosuus aloitetaan sopimusoikeudella sekä sopimusten siirtämisellä, jolloin nämä käydään läpi yleistasolla. Teoriaosuudessa edetessä syvennytään tarkemmin tilintarkastusalaan sekä alalla käytettävään tilintarkastuksen toimeksiantosopimukseen, joita tilintarkastaja sekä hänen asiakkaansa solmivat keskenään.

Tilintarkastukseen sekä asiakaskunnan siirtämiseen syvennytään teoriaosuudessa, jossa käsitellään tilintarkastajan valintaa prosessina. Teoriaosuuden lopussa käsitellään yritysjärjestelyiden suorittamistavat yleisesti, mitä ne tarkoittavat ja miten ne voidaan suorittaa. Lisäksi kyseisessä luvussa syvennytään siihen, miten tilintarkastuksen toimeksiantosopimus, eli asiakkaat ovat siirrettävissä tilintarkastustoiminnan jatkajalle.

Tutkimustulokset osoittivat, että tietyin edellytyksin tilintarkastuksen toimeksiantosopimus on siirrettävissä liiketoimintaa jatkavalle tilintarkastajalle. Toimeksiannon muodolla sekä tilintarkastusyhtiön muodolla on merkitystä tilintarkastuksen toimeksiantosopimuksen siirtämisessä. Mikäli tilintarkastajana on tilintarkastaja, joka ei ole yhteisö, sitoo toimeksiantosopimus vain nimettyä tilintarkastajaa ja mikäli tämä tilintarkastaja vaihtuisi, jouduttaisiin tilintarkastaja valitsemaan uudelleen. Tilintarkastusyhteisöillä on paremmat edellytykset asiakaskunnan siirtämiselle kuin tilintarkastajalla, joka ei ole tilintarkastusyhteisö..

Tilintarkastajan valintaprosessi aiheuttaa haasteita asiakaskunnan siirtämiselle, sillä yritysmuodosta riippuen tilintarkastajan valitsee esimerkiksi osakeyhtiön yhtiökokous. Tilintarkastajan valinnan kohdalla sekä tietyissä yritysjärjestelyissä haasteena voidaan nähdä, että asiakas valitsee ulkopuolisen tilintarkastajan toimittamaan tilintarkastusta, eikä tilintarkastustoimintaa jatkavaa tilintarkastajaa.

Asiasanat: Tilintarkastus, toimeksiantosopimus, tilintarkastajan valinta, yritysjärjestelyt, asiakaskunta

ABSTRACT

Oulu University of Applied Sciences

Degree Programme in Business Economics, Option of Law and Administration

Author: Joonas Impiö

Title of thesis: Company reorganization in the audit sector from the viewpoint of the customer base transfer

Supervisor: Pentti Seppänen

Term and year when thesis was submitted: spring 2016

Number of pages: 49

The topic of this thesis came as an assignment from an Auditing Company in Lapland, called Lapin Tilintarkastus Ltd. The purpose of this thesis was to find out how and under which conditions an auditor can transfer the customer base to another one and what are the challenges associated to that transfer. The age structure of the audit sector is currently such, that some corporate restructuring and changes of ownership will be increasingly carried out in the coming years. For example, the Auditing Board of the State made a research in 2015 and found out that 69% of CPA - auditors are over 55 – years of age.

The research method is juridical. The main sources of this work have been updated legislation, legal literature, as well as legislative history. The main law has been the Auditing Act, which generally regulates the audit profession. The theory part begins with theory of the contract law and the transfer of contracts. These are discussed at a general level. The theoretical part explores in more detail the auditing sector, as well as and commission agreement between the auditor and his client.

Auditing as well as the transfer of the customer base are explored in the theoretical part which deals with the selection of the auditor as a process. The end of the theoretical part deals with the corporate restructuring, in i.e, what it is and how it can be carried out. The chapter concentrates in how the commission agreement, in other words, customers are transferable to another auditor, who will continue the auditing activity.

The results showed that under certain conditions the audit commission agreement is transferable to another auditor. The forms of the commission and auditing company are of importance in the transfer of the audit commission agreement. If the auditor is doing the auditing, and it is not a corporation, the commission agreement only binds the designated auditor. If this auditor changes, it is necessary to choose the auditor again. The audit association has better prerequisites for the transfer of the customer base, than an individual auditor.

The auditor selection process poses challenges for the transfer of the customer base, because, depending on the corporate form, for example, a limited liability company selects the auditor in annual general meeting. The challenge in selecting an auditor and in some certain business arrangement challenges is that the customer chooses an outside auditor instead of the auditor who takes on the previous auditors work.

Key Words: Audit, commission agreement, selection of an auditor, customer base, company reorganization

LYHENTEET

AKYL Laki avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä 29.4.1988/389

AsOYL Asunto-osakeyhtiölaki 22.12.2009/1599

HE Hallituksen esitys

OYL Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624

TTL Tilintarkastuslaki 18.9.2015/1141

SISÄLLYS

1 JOHDANTO.....	7
2 SOPIMUSOIKEUS JA SOPIMUSTEN SIIRTÄMINEN.....	11
3 ASIAANTUNTIJAPALVELUT.....	13
3.1 Asiantuntijapalveluiden ominaisuudet.....	13
3.2 Asiantuntijapalveluiden sopimus.....	14
3.3 Tilintarkastuksen toimeksiantosopimus.....	14
4 TILINTARKASTUS.....	17
4.1 Tilintarkastuksessa noudatettavat säännökset.....	17
4.2 Tilintarkastajan kelpoisuus ja tehtävät.....	17
4.3 Tilintarkastusvelvollisuus.....	18
4.4 Tilintarkastajan valinta.....	19
4.5 Päävastuullinen tilintarkastaja.....	20
4.6 Tilintarkastajan toimikausi.....	20
4.7 Tilintarkastajan eroaminen ja erottaminen.....	21
4.8 Tilintarkastajan riippumattomuus.....	22
4.9 Tilintarkastajan nimikkeet.....	23
4.9.1 HT-tilintarkastaja.....	23
4.9.2 KHT – tilintarkastaja.....	23
4.9.3 JHT – tilintarkastaja.....	24
4.9.4 Tilintarkastusyhteisöt.....	24
5 YRITYSJÄRJESTELYT SEKÄ ASIAKASKUNNAN SIIRTÄMINEN.....	26
5.1 Liiketoimintakauppa.....	26
5.2 Osakekauppa.....	29
5.3 Sulautuminen.....	32
5.3.1 Absorptio – ja tytäryhtiösulautuminen.....	35
5.3.2 Kombinaatiosulautuminen ja kolmikantasulautuminen.....	35
5.4 Jakautuminen.....	36
5.5 Henkilöyhtiön yhtiöosuksien myyminen.....	39
6 JOHTOPÄÄTÖKSET.....	42
7 POHDINTA.....	45
8 LÄHTEET.....	47

1 JOHDANTO

Opinnäytetyö on suoritettu toimeksiantona. Toimeksiantajana toimii Tilintarkastus Anttila Oy – Lapin Tilintarkastus. Toimeksiantajan toiveena oli, että työssä selvitettäisiin, minkälaisilla edellytyksillä tilintarkastusyhtiön asiakaskunta voitaisiin siirtää ja minkälaisia haasteita asiakaskunnan siirtämiseen liittyy. Työ on varsin ajankohtainen tällä hetkellä, sillä tilintarkastajakunta on ikään-
tymässä kovaa vauhtia. Vuoden 2015 alussa Tilintarkastuslautakunnan tekemän selvityksen mukaan KHT – tilintarkastajista 33 % oli yli 55 – vuotiaita ja vastaavasti HTM – tilintarkastajien kohdalla vastaava osuus oli peräti 69 %. Lisäksi KHT – tilintarkastajista alle 35 – vuotiaiden osuus oli 14 % ja HTM – tilintarkastajien kohdalla vastaava osuus vain 3 %. (Tilintarkastuslautakunta 2015, viitattu 20.11.2015.) Opinnäytetyölle asetetut tutkimuskysymykset ovat: Miten asiakaskunta voidaan tilintarkastusalaalla erilaisten yritysjärjestelyiden myötä siirtää? Minkälaisia haasteita asiakaskunnan siirtämiseen liittyy?

Työn tutkimusmenetelmänä on käytetty lainopillista tutkimusta. Opinnäytetyö on rajattu siten, että tilintarkastajan valintamenetelmää käydään läpi osakeyhtiö sekä avoin – ja kommandiittiyhtiön kohdalta. Näiden yhtiömuotojen lisäksi yritysjärjestelytilanteet, eli sulautuminen, jakautuminen, liiketoimintakauppa, osakekauppa sekä henkilöyhtiön yhtiöosuuksien myyminen käsitellään yleisellä tasolla sekä keskitytään siihen, miten erilaiset sopimukset sekä tilintarkastuksen toimeksiantosopimus voidaan siirtää näiden yritysjärjestelyiden myötä. Tarkoituksena oli kerätä teoriaa tilintarkastuslainsäädännöstä sekä alaa käsittelevästä kirjallisuudesta ja keskittyä tilintarkastuksen toimeksiantosopimukseen sekä tilintarkastajan valintaprosessiin.

Tilintarkastuslaki (1141/2015), osakeyhtiölaki (624/2006) sekä laki avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä (389/1988) toimivat pääasiallisina lähteinä, kun tilintarkastuksen toimeksiantosopimusta sekä tilintarkastajan valintaan liittyvää prosessia käydään läpi. Näiden asioiden tueksi teoriapohjaan kuuluvat yhtiömuotoja, yritysjärjestelyjä sekä tilintarkastusta käsittelevää kirjallisuutta. Tämän teoriapohjan myötä saatiin luotua ja pohdittua edellytyksiä asiakaskunnan siirtämiseen sekä sen haasteisiin liittyen. Tilintarkastusala käsittelee tilintarkastuslaki (1141/2015), joka astui voimaan vuoden 2016 alussa. Kyseinen laki toimii tilintarkastusala säätelevänä yleislakina. (Koski, P. & Sillanpää, M. 2016, Tilintarkastuslaki.)

Tilintarkastajien ammattikunnan ikääntyminen on huomioitu myös tässä opinnäytetyössä käytetyssä kirjallisuudessa. Horsmanheimon ja Steinerin (2008, 529) mukaan koko kansanväestön ikääntyminen heijastuu tilintarkastusalalle, sillä tulevien parin vuosikymmenen aikana KHT – ja HTM (nykyisin HT - tilintarkastaja) – tilintarkastajista poistuu alan tehtävistään pelkästään ikääntymisen vuoksi. Vuosien 2015 ja 2022 välisenä aikana ikääntymisen arvioidaan saavuttavan huippunsa, jolloin yli 50 HTM – tilintarkastajaa saavuttaa 70 vuoden iän vuosittain. (Horsmanheimo, P. & Steiner, M – J. 2008, 529 – 530.)

Muun muassa vuoden 2016 alussa voimaantulleen Tilintarkastuslain (1141/2015) esitöissä on perusteltu tilintarkastusjärjestelmän muuttamista, joka liittyy vahvasti kyseisen ammattikunnan ikärakenteeseen. Tilintarkastajien ikärakenteesta seuraa, että yksityisen sekä julkisen sektorin tilintarkastajia siirtyy paljon eläkkeelle tulevana vuosina. Aikaisempi tilintarkastajatutkintojen järjestelmä ei tuonut tarpeeksi uusia tilintarkastajia eläkkeelle siirtyvien tilintarkastajien tilalle. Uuden tilintarkastajatutkintojärjestelmän tarkoituksena on herättää kiinnostusta tilintarkastaja-ammattiin nuorten keskuudessa. Tilintarkastajatutkinnon muutosta alettiin tehdä, sillä kyseisen ammatin kiinnostavuuteen uskotaan vaikuttavan muun muassa tilintarkastajaksi suuntautumisen helppous sekä ammatin tarjoamat mahdollisuudet. (HE 254/2014 vp, 33.)

Tilintarkastuksella tarkoitetaan yhteisön tai säätiön tilikauden kirjanpitoa, tilinpäätöstä, toimintakertomusta sekä hallinnon tarkastusta (TTL 3:1.1§). Tilintarkastuksella voidaan tarkoittaa myös muitakin toimeksiantoja. Tilintarkastajilla on laaja laskentatoimen ja oikeudellisten asioiden tuntemus, jolloin he pystyvät tarjoamaan tilintarkastuksen ohella muitakin palveluja, esimerkiksi erilaisia neuvonantotehtäviä. Tilintarkastajat konsultoivat esimerkiksi laskentatoimessa, kirjanpidossa ja tietyillä juridiikan osa-alueilla. Erityisesti isot tilintarkastustoimistot tarjoavat lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi esimerkiksi rahoitusalan konsultointia. (Horsmanheimo, P. & Steiner, M – J. 2008, 27.)

Tilintarkastajan valitsemisen lähtökohtana on, että kirjanpitovelvolliset yhteisöt sekä säätiöt valitsevat itselleen tilintarkastajan. Esimerkiksi yksityisen ammatinharjoittajan ei ole pakko valita itselleen tilintarkastajaa. Myös tilintarkastajien määrästä voidaan esimerkiksi osakeyhtiön yhtiöjärjestyksessä tai avoimen yhtiön yhtiösopimuksessa poiketa laista. Esimerkiksi yhtiöjärjestyksessä voidaan määrätä, että se valitsee useamman kuin yhden tilintarkastajan. (Horsmanheimo, P. & Steiner, M – J. 2008, 159, 162.)

Tilintarkastusala voidaan luokitella niin sanotuksi asiantuntijapalveluja tarjoavaksi alaksi. Nämä asiantuntijapalvelut eroavat sopimustekniikallaan merkittävästi normaalin fyysisen tavarankau-pasta. Asiantuntijapalveluita tarjoavilla aloilla käytetään tavallisen sopimusasiakirjan sijasta toimeksiantokirjeeseen perustuvaa sopimustekniikkaa. Tällä sopimustekniikalla tarkoitetaan sitä, että asiantuntijapalveluiden tarjoaja lähettää asiakkaalle kirjeen, jossa luetellaan muun muassa toimeksiantoa koskevat ehdot, sekä toimeksiannon yleisen kuvauksen. Toimeksiantokirjeessä asiantuntija pyytää asiakastaan palauttamaan toimeksiantokirjeen hyväksymismerkinnän kanssa. (Hemmo, M. & Hoppu, K. 2015, sopimustekniikka & palvelun sisältö.)

Tilintarkastajan sekä asiakkaan välillä laaditaan kirjallinen sopimus, jossa tilintarkastuksen toimeksiantosopimuksen ehdoista sovitaan asiakasyrityksen toimivan johdon kanssa. Sopimukseen voidaan liittää esimerkiksi seuraavat asiat: Tilintarkastuksen tavoite ja laajuus, tilintarkastajan velvollisuudet, toimivan johdon velvollisuudet sekä tilinpäätöksen laadinnassa sovellettava tilinpäätösnormisto. (Halonen, K. & Steiner, M – J. 2009, 122.)

Opinnäytetyö on rajattu siten, että tilintarkastajan valintamenetelmää käydään läpi osakeyhtiö sekä avoin – ja kommandiittiyhtiön kohdalla. Näiden yhtiömuotojen lisäksi yritysjärjestelytilanteet, eli sulautuminen, jakautuminen, liiketoimintakauppa, osakekauppa sekä henkilöyhtiön yhtiö-osuuksien myyminen käsitellään yleisellä tasolla sekä keskitytään siihen, miten erilaiset sopimukset sekä tilintarkastuksen toimeksiantosopimus voidaan siirtää näiden yritysjärjestelyiden myötä. Työssä lähdetään liikkeelle käsittelemällä yleisesti ja lyhyesti sopimusoikeuden perusteita, varsinkin sopimusten siirtämiseen liittyviä edellytyksiä.

Tämän jälkeen syvennytään asiantuntijapalveluihin, joihin tilintarkastusala kuuluu. Kyseisessä osiossa kuvaillaan myös asiantuntijapalveluissa käytettävää sopimustekniikkaa, joka perustuu niin sanottuun toimeksiantosopimukseen. Neljännessä luvussa käsitellään tilintarkastusalaa sekä tilintarkastuksessa käytettävää sopimustekniikkaa, sekä sen ehtoja. Samassa luvussa teoria painottuu tilintarkastusalan tutkintoihin sekä tilintarkastajan valintaan, joka muodostaa työlle tärkeän osan. Kyseisessä luvussa käydään läpi tilintarkastajan valintaprosessia eri yhtiömuotojen välillä, sillä henkilöyhtiön sekä osakeyhtiön tilintarkastajan valinta suoritetaan eri tavoin. Luvussa viisi puolestaan käsitellään yritysjärjestelyjen suorittamistapoja, eli miten erilaisia yritysjärjestelyjä voidaan suorittaa esimerkiksi osakeyhtiöiden ja henkilöyhtiöiden kohdalla suorittaa. Kyseisessä

luvussa käsitellään sopimusoikeudellisesta näkökulmasta, miten toimeksiantosopimukset, eli asiakkaat voidaan erilaisten yritysjärjestelyiden kautta siirtää.

2 SOPIMUSOIKEUS JA SOPIMUSTEN SIIRTÄMINEN

Opinnäytetyöni käsittelee sopimuksen siirtämistä, jota tullaan yleisellä teoriatasolla tässä osiossa käsittelemään. Sopimus on Saarnilehdon (2009, 3) mukaan perinteisesti määritelty kahden tai useamman oikeustoimen yhdistelmäksi. Sopimus koskee kahta tai useampaa henkilöä, joiden välille syntyy niin sanottu oikeussuhde. Tämän oikeussuhteen sisältö selviää sopimuksesta sekä sitä täydentävästä aineistosta. Täten sopimus voidaan määritellä eräänlaiseksi tosiasioiden kokonaisuudeksi, joka muodostaa sidonnaisuuden osapuolten välille. (Saarnilehto, A. 2009, 4.)

Sopimuksen tärkein ja merkittävin tehtävä on sitoa osapuolet toisiinsa oikeudelliseen suhteeseen, joka luo osapuolille oikeuksia ja velvollisuuksia. Sopimukset ovat aina osapuolia sitovia. Sopimuksen sitovuudella tarkoitetaan sitä, että sopimusta rikkovaa osapuolta vastaan voidaan ryhtyä erilaisiin toimenpiteisiin, jotta sopimusrikkoja täyittäisi velvoitteensa. (Saarnilehto, A. 2009, 5-7; Norros 2007, 1.) Sopimusoikeuden yleisiin periaatteisiin kuuluu, etteivät sopimukset ole yleisesti siirtokelpoisia. Edellisellä lauseella tarkoitetaan sitä, että esimerkiksi yrityskaupan aikana yrityksen tulisi sopia tärkeimpien sopimuskumppaniensa kanssa sopimusten jatkamisesta, ennen kuin yrityksen omistusoikeus siirretään uudelle omistajalle. (Engblom, A & Lakari, T. 2012, 41.) Sopimusten siirtämiseen tulee hankkia aina sopimuskumppanin suostumus, mikäli sopimuksen siirto – oikeutta tai suostumusta sopimusten siirtämiseen ei ole annettu jo osapuolten välisessä sopimuksessa tai alaa sääntelevässä laissa (Karsio, T., Koila, T & Äärilä, L. 2012, 16).

Sopimus on kuitenkin mahdollista siirtää, mikäli sopimusosapuolet ovat suostuneet sopimusten siirtoon. Kun sopimusten siirtämistä käsitellään tämän opinnäytetyön aikana yrityskauppaan liittyen, Karsion ym. (2012, 16) mukaan tärkeintä olisi, että yrityskaupan aikana kaupan osapuolet (myyjä ja ostaja) yleensä sopisivat, että erilaiset sopimukset ja asiakkaat saataisiin mahdollisimman kattavasti siirrettyä liiketoiminnan myyjältä ostajalle. Sopimusten siirtämiseen voi kuitenkin liittyä molemmille osapuolille haasteita, esimerkiksi pitkäkestoisten sopimusten pitkäaikainen sitovuus voi aiheuttaa haasteita etenkin sopimuksen irtisanomisaikaan liittyen. Erilaiset sopimuksiin tehtävät muutokset edellyttävät molempien osapuolten hyväksyntää, eli muutoksia ei voida tehdä sopimukseen yksipuolisesti. (Ilmoniemi, M., Järvensivu, P., Kyläkallio, K., Parantainen, J. & Siikavuo, J. 2009, 174.)

Myös sopimusvapautta voidaan pitää keskeisenä periaatteena sopimusoikeudessa. Sopimusvapaudella tarkoitetaan sitä, että sopimusosapuolet voivat päättää itse sopimusehdoista, mutta vapaalle sopimiselle on kuitenkin olemassa tiettyjä rajoituksia. Osapuolten välisten sopimussuhteen velvoitteet eivät välttämättä synny suoraan osapuolten sopimuksen perusteella. Esimerkiksi pakottava lainsäädäntö voi syrjäyttää tulkinnan perusteella määritellyn sopimussisällön. (Annola, V. 2015, 33.)

3 ASIANTUNTIJAPALVELUT

Seuraavassa osiossa tullaan käsittelemään asiantuntijapalveluita, joihin tilintarkastusalakin luokitellaan. Kyseisessä osiossa tutustutaan asiantuntijapalveluihin sekä syvennytään siihen, minkälaista sopimustekniikkaa asiantuntijapalveluissa käytetään. Luvun edetessä syvennytään tarkemmin siihen, minkälaista sopimustekniikkaa tilintarkastusalalla käytetään, sekä minkälaisia ehtoja tilintarkastuksen toimeksiantosopimuksissa usein sovitaan.

3.1 Asiantuntijapalveluiden ominaisuudet

Asiantuntijapalveluiden oikeudelliset seikat poikkeavat huomattavalla tavalla esimerkiksi normaalista tavaran kaupasta ja muista fyysisiä kohteita koskevista sopimuksista. Asiantuntijapalvelut ovat aineettomia palvelusuorituksia, joiden tunnusmerkkeihin kuuluvat tietojen ja neuvonnan tarjoaminen, transaktion toteuttaminen sekä fyysisistä kohteista riippumaton toiminta. Asiantuntijapalveluita on olemassa monenlaisia ja niistä tunnetuimmat lienevät sijoitusneuvonta, asianajon toimeksiannot, kiinteistönvälitys sekä tilintarkastus. (Hemmo, M. & Hoppu, K. 2015, Palvelun sisältö.)

Asiantuntijapalveluissa asiantuntija tarjoaa erikoisosaamiseensa perustuvaa palvelua, jotta hänen asiakkaansa pääsisi tiettyyn tulokseen, esimerkiksi taloudellisen tulokseen. Asiantuntija ei itse usein ole vastuussa tavoitellun lopputuloksen saavuttamisesta, vaan tämä jää monesti asiakkaan riskin piiriin. Asiantuntijapalveluiden tarjoajan velvollisuuksiin kuuluu selvittää toimeksiantoon liittyviä erilaisia toimintavaihtoehtoja sekä edistää asiakkaansa etuja. (Hemmo, M. & Hoppu, K. 2015, Palvelun sisältö.)

Asiantuntijapalveluissa toimeksiantaja pitää olennaisena tietyn henkilön panosta toimeksiannossa. Lähtökohtana asiantuntijapalveluissa on, että asiantuntijapalvelun tarjoaja voi antaa tehtävät kenen tahansa palveluksessaan olevalle, jolla on riittävä asiantuntemus, ellei toimeksiantosopimuksessa työn suorittajaa ole tarkasti yksilöity. Usein toimeksiantaja pyrkii siihen, että päävastuu tehtävän hoitamisesta olisi tietyllä, hänen erikseen nimeämällään henkilöllä. (Hemmo, M. & Hoppu, K. 2015, Palvelun sisältö.) Toimeksisaaja, eli asiantuntijapalveluita tarjoava henkilö ei saa siirtää toimeksiantoa toiselle ilman toimeksiantajansa suostumusta. (Halila, H. & Hemmo, M. 2008, 140).

Palveluntarjoaja vastaa suorituksensa asianmukaisuudesta toimeksiantajaansa kohtaan. Lähtökohtana on se, että asiantuntijapalvelun tarjoajalla ei ole velvollisuutta toimia muiden kuin toimeksiantajansa eduksi. (Hemmo, M. & Hoppu, K. 2015, Toimeksiantajan asema.)

3.2 Asiantuntijapalveluiden sopimus

Asiantuntijapalveluiden sopimuksia kutsutaan toimeksiantosopimuksiksi, jotka usein käynnistetään suullisesti ilman kirjallisen toimeksiantosopimuksen laatimista. Tähän sopimustekniikkaan on kuitenkin olemassa poikkeuksia, sillä tietyissä tapauksissa kirjallisia sopimuksia solmitaan ja sopimukset perustuvat alan yleisille sopimusehdoille. Kirjallisen sopimuksen laatiminen on tärkeää, sillä on olemassa lukuisia asiantuntijapalveluita tarjoavia aloja, joista ei ole Suomen laissa säädetty. (Hemmo, M. & Hoppu, K. 2015, Sopimistarve.)

Asiantuntijapalveluissa, esimerkiksi tilintarkastusalalla sopimustekniikkana käytetään usein toimeksiantokirjettä. Toimeksiantokirjeeseen perustuvalla sopimustekniikalla tarkoitetaan, että asiantuntijapalveluita tarjoava lähettää asiakkaalle kirjeen, jossa luetellaan toimeksiantoa koskevat ehdot, sen kuvauksen, sekä yleisen selvityksen asiantuntijan noudattamista käytännöistä. Toimeksiantokirjeessä asiantuntija pyytää asiakasta palauttamaan toimeksiantokirjeen hyväksymismerkinnän kanssa. Tämän tapaisella, toimeksiantokirjeeseen perustuvalla sopimustekniikalla saadaan aikaan kirjallinen sopimus asiantuntijapalvelun tarjoajan sekä asiakkaan kesken. (Hemmo, M. & Hoppu, K. 2015, Sopimustekniikka.)

Asiantuntijapalveluiden toimeksiannot voivat olla henkilökohtaisia tai yrityskohtaisia. Näiden erona voidaan nähdä se, että yksityisen henkilön toimeksiannoissa on henkilökohtaisempi luonne ja erityinen luottamussuhde. Henkilökohtaisissa toimeksiannoissa toimeksisaaja voi olla heikompi osapuoli, yrityskohtaisissa toimeksiannoissa asetelmaa voidaan pitää päinvastaisena. (Halila, H. & Hemmo, M. 2008, 137.)

3.3 Tilintarkastuksen toimeksiantosopimus

Ennen kuin tilintarkastaja hyväksyy toimeksiantosopimuksen, tulee tilintarkastajan muodostaa käsitys sen ehdoista. Tilintarkastajan tulee sopia toimeksiannon ehdoista asiakasyrityksen johdon kanssa. (Halonen, K & Steiner, M. 2010, 121.) Niin sanotussa tilintarkastuksen toimeksiantokir-

jeessä sovitaan kirjallisesti toimeksiannon ehdoista. Ainakin seuraavat ehdot tulisi toimeksiannossa sopia:

- 1.tilintarkastuksen tavoite ja laajuus
- 2.tilintarkastajan velvollisuudet
- 3.toimivan johdon velvollisuudet
- 4.tilinpäätöksen laatimisessa sovellettava tilinpäätösnormisto
- 5.maininta tilintarkastajan antamien raporttien muodosta ja sisällöstä sekä toteamus, että raportin muoto tai sisältö voi joissakin olosuhteissa poiketa odotetusta. (Halonen, K & Steiner, M. 2010, 122 - 123; KHT - Yhdistys ry 2012, 253.)

Tilintarkastustoimeksiannon ehdoista sopimisesta on myös ohjeistettu kansainvälisissä tilintarkastusalan standardeissa. Tilintarkastusstandardien tehtävänä on palvella yleistä etua edesauttamalla korkeatasoisten tilintarkastusstandardien ja ohjeistusten laatimista sekä käyttöönottoa, samalla tukien tilintarkastusalan organisaatioiden sekä tilintarkastusyhteisöjen kehitystä ja toimintaa. (KHT - Yhdistys ry 2012, 5.) Tilintarkastusstandardissa ISA 210 käsitellään tilintarkastajan velvollisuuksia, jotka koskevat toimeksiannon ehtojen sopimisesta asiakasyrityksen johdon kanssa (KHT - Yhdistys ry 2012, 250 - 251).

ISA 210 – standardien tavoitteena on, että tilintarkastaja hyväksyy hänelle esitetyn toimeksiannon tai jatkaa aikaisempaa toimeksiantoa, mikäli tilintarkastuksen edellytykset täyttyvät. Tilintarkastajan tulee hankkia vahvistus asiakasyrityksen johdolta, että he ymmärtävät toimeksiannon ehdot samalla tavalla. (KHT - Yhdistys ry 2012, 251.) Kirjallisen toimeksiantokirjeen laatimisen tarkoituksena on välttää väärinkäsitykset tilintarkastuksen osapuolten kesken. Tällöin on sekä asiakkaan että tilintarkastajan edun mukaista, että tilintarkastaja lähettää ennen tilintarkastuksen aloittamista toimeksiantajalleen kirjallisen toimeksiantokirjeen. (KHT - Yhdistys ry 2012, 261.)

Mikäli toimeksiannon ehtoja muutetaan, tulee tilintarkastajan ja toimivan johdon sopia toimeksiannon uusista ehdoista ja liittää ne aikaisempaan toimeksiantokirjeeseen tai sopimukseen. Mikäli sattuisi sellainen tilanne, että tilintarkastaja ei voi suostua toimeksiannon ehtojen muuttamiseen, eikä yrityksen johto sallisi hänen jatkaa toimeksiantoa, tulee tilintarkastajan luopua toimeksiannosta silloin, kun se on säädöksen tai määräyksen mukaan mahdollista. (KHT - Yhdistys ry 2012, 254.)

Tilintarkastaja voi hankkia kirjallisen vahvistuksen asiakasyrityksen johdolta, jossa voidaan käyttää tietyn säädöksen tai määräyksen mukaista sanamuotoa. Esimerkiksi maan tai oikeudenkäyttöalueen tilintarkastajien ammattikunta tai tilintarkastusta sääntelevä taho voivat ohjeistaa maansa tilintarkastusalalla toimivia kirjallisen vahvistuksen malliksi. (KHT - Yhdistys ry 2012, 265.)

Kansainvälisten tilintarkastusstandardien (ISA 210) tehtävänä on antaa neuvoja tilintarkastusyhteisöille, minkälaisia ehtoja toimeksiantosopimukseen voidaan liittää. Kansainvälisissä tilintarkastusstandardeissakin on todettu, että toimeksiantokirjeen muoto sekä toimeksiantosopimusten ehdot voivat olla erilaisia eri yhteisössä. (Suomen tilintarkastajat ry 2012, 261.)

4 TILINTARKASTUS

Seuraavassa luvussa käsitellään tilintarkastusalaa. Tämän luvun aikana syvennytään siihen, minkälaisia säännöksiä tilintarkastajan tulee ammatissaan noudattaa, sekä minkälaisia tehtäviä tilintarkastajan ammattiin kuuluu. Lisäksi käsitellään, miten tilintarkastajan valinta suoritetaan eri yhtiömuotojen välillä. Luvun aikana tutustutaan myös tilintarkastajan erilaisiin tutkintoihin, jotka kokivatkin pienen muutoksen Tilintarkastuslain (1141/2015) uudistumisen myötä.

4.1 Tilintarkastuksessa noudatettavat säännökset

Tilintarkastusta sekä tilintarkastajia sääntelee yleislaki, Tilintarkastuslaki (1141/2015). Kyseinen laki astui voimaan 1.1.2016. Tämä tilintarkastuslaki korvasi aiemmin voimassa olleen tilintarkastuslain (459/2007). Uutta tilintarkastuslakia sovelletaan kirjanpitovelvollisen yhteisön sekä säätiön tilintarkastamiseen. Uutta tilintarkastuslakia sovelletaan myös muuhun kuin tilintarkastuslaissa ja -asetuksessa tilintarkastajan mainittuihin tehtäviin, joista tilintarkastaja antaa kirjallisen lausunnon viranomaisen tai tuomioistuimen käyttöön. (TTL 1:1.1§; Koski, P. & Sillanpää, M. 2016, tilintarkastuslaki.)

Tilintarkastajan tulee noudattaa tehtävissään tilintarkastuslain (1141/2015) 1:1.1§:n nojalla myös Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY 26 artiklassa tarkoitettuja kansainvälisiä tilintarkastusalan standardeja (TTL 3:3§). Kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja (ISA – standardeja) tilintarkastajan tulee noudattaa tilinpäätöksen, toimintakertomuksen sekä hallinnon tarkastuksessa. Tilintarkastajan toimeksiantoja koskevien ISA - standardien noudattamista arvioidaan tilintarkastuslaissa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. (Villa, S., Airaksinen, M., Bärlund, J., Jauhiainen, J., Kisanlahti, K., Knuts, M., Kuoppamäki, P., Kymäläinen, S., Mähönen, J., Pihlajarinne, T., Raitio, J., Rissanen, K., Viitanen, K. & Wilhelmsson, T. 2015, Tilintarkastus; TTL 4:3.1§.)

4.2 Tilintarkastajan kelpoisuus ja tehtävät

Tilintarkastuslaissa on mainittu useita tilintarkastajan kelpoisuuteen vaikuttavia tekijöitä, jotta tilintarkastaja voisi toimia laillisesti tilintarkastajana. Tilintarkastajan tulee kyetä hallitsemaan itseään sekä omaisuuttaan siten, että hän voi toimia tilintarkastuslain edellyttämänä tilintarkastajana.

Täten tilintarkastajana ei voi toimia henkilö, joka on julistettu vajaavaltaiseksi, hän on konkurssissa tai liiketoimintakiellossa oleva tai jolle on määrätty edunvalvoja. (TTL 2:1.1§.)

Tilintarkastuksella tarkoitetaan yhteisön tai säätiön kirjanpidon, tilinpäätöstä, toimintakertomusta sekä hallinnon tarkastusta (TTL 3:1.1§). Tilintarkastuksen niin sanotuksi päätavoitteeksi on annettu selvittää, antaako tilinpäätös totuudenmukaisen kuvan yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, kun tilinpäätös on saatu tehtyä. Tilintarkastuksen tehtävänä voidaan nähdä myös yhtiön omistajien tiedonsaannin turvaaminen sekä yhtiön sidosryhmien informoiminen, sillä sidosryhmät ovat varmasti kiinnostuneet saamaan tietoa yhteistyökumppaninsa taloudellisesta tilasta. (Koski, P. & Sillanpää, M. 2016, Tavoitteet)

Tilintarkastajan ammattieettisistä periaatteista on säädetty Tilintarkastuslaissa (1141/2015). Tilintarkastajan tulee suorittaa tehtävänsä ammattitaitoisesti, objektiivisesti, huolellisesti sekä rehellisesti yleinen etu huomioon ottaen (TTL 4:1§). Näiden ohjeiden lisäksi tilintarkastajan tulee noudattaa tehtäviä suorittaessaan niin sanottua hyvää tilintarkastustapaa. Tilintarkastustehtäviä suorittaessaan tilintarkastajan tulee ottaa vastaan ohjeita tarkastettavan yhtiön yhtiömieheltä, yhtiökokoukselta tai muulta toimielimeltä. Näitä erityisiä ohjeita tilintarkastajan tulee ammatissaan noudattaa, mikäli ne eivät ole ristiriidassa lain, yhtiöjärjestyksen, sääntöjen, yhtiösopimuksen, kansainvälisten tilintarkastusstandardien, hyvän tilintarkastustavan tai ammattieettisten periaatteiden kanssa. (TTL 4:3§.)

4.3 Tilintarkastusvelvollisuus

Tilintarkastajan valitsemisen lähtökohtana on, että kirjanpitovelvolliset yhteisöt ja säätiöt valitsevat aina itselleen tilintarkastajan. Tähän on kuitenkin olemassa muutamia poikkeuksia, sillä kaikista pienimmille kirjanpitovelvollisille tilintarkastajan valitseminen on tehty vapaaehtoiseksi. Yksityisten ammatinharjoittajien sekä pienten yhteisöjen ei ole pakko valita itselleen tilintarkastajaa, vaikka ne ovatkin kirjanpitovelvollisia. (Horsmanheimo, P. & Steiner, M. 2008 159, 161.)

Tilintarkastusvelvollisuudelle on asetettu tietyt raja-arvot, jolloin tilintarkastaja voidaan jättää valitsematta. Tilintarkastajaa ei tarvitse valita yhteisössä, jossa päätyneellä ja sitä aikaisemmalta tilikaudella on täytynyt enintään yksi kolmesta edellytyksestä: Taseen loppusumma yli 100 000 €, liikevaihto tai vastaava tuotto yli 200 000€ tai yhtiön palveluksessa on yli kolme henkilöä. (TTL 2:2.2§; Horsmanheimo, P. & Steiner, M. 2008, 161.) Vaikka pienellä yhteisöllä tai säätiöllä ei

olisikaan lainmukaista velvollisuutta valita itselleen tilintarkastajaa, voidaan tästä poiketa yhtiösopimuksella tai yhtiöjärjestyksellä siten, että yhtiö valitsee itselleen tilintarkastajan. Tämäntapaiset määräykset ovat yhtiöitä sitovia. (Horsmanheimo, P. & Steiner, M. 2008, 161.)

4.4 Tilintarkastajan valinta

Osakeyhtiössä tilintarkastajan valitsemisen suorittaa osakeyhtiön yhtiökokous. Osakeyhtiön tulee aina valita itselleen vähintään yksi tilintarkastaja, jollei sen yhtiöjärjestyksessä ole määrätty toisin. Tämä tarkoittaa, että tilintarkastajien ja varatilintarkastajien lukumäärästä voidaan yhtiökokouksessa tai yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin, jolloin yhtiö voi valita itselleen useammankin tilintarkastajan sekä varatilintarkastajan. Osakeyhtiön on kuitenkin valittava itselleen vähintään yksi varatilintarkastaja, mikäli tilintarkastuksen suorittaa tilintarkastaja, joka ei ole tilintarkastusyhteisö. (OYL 7:2 - 3.1§; Horsmanheimo, P. & Steiner, M. 2008, 171.) Julkisessa osakeyhtiössä vähintään yhden osakeyhtiön valitseman tilintarkastajan on oltava KHT – tilintarkastaja tai – yhteisö, jossa päävastuullisella tilintarkastajalla tulee olla KHT - pätevyys (OYL 7:6§).

Asunto-osakeyhtiössäkin tilintarkastajan valinta kuuluu yhtiökokoukselle (AsOYL 9:2.2§). Asunto-osakeyhtiö on velvollinen valitsemaan itselleen tilintarkastajan, mikäli yhtiön rakennuksissa on vähintään 30 osakkeenomistajien hallinnassa olevaa huoneistoa tai tilintarkastajan valintaa käsittelevässä kokouksessa osakkeenomistajat, joilla on kymmenesosa kaikista osakkeista tai kolmasosa kokouksessa edustetuista osakkeista, vaativat tilintarkastajan valitsemista (AsOYL 9:5.1§). Myös asunto-osakeyhtiön on valittava ainakin yksi varatilintarkastaja, mikäli tilintarkastajaksi valitaan muu kuin tilintarkastusyhteisö. Asunto-osakeyhtiökin voi valita itselleen tilintarkastajan, vaikka sillä ei olisi siihen velvollisuutta. (AsOYL 9:3.1§.)

Henkilöyhtiön (avoin yhtiön sekä kommandiittiyhtiö) tilintarkastajan valinnassa sovelletaan osin Tilintarkastuslain (1141/2015) säännöksiä. Avoimessa yhtiössä yhtiömiehet ja kommandiittiyhtiössä vastuunalaiset yhtiömiehet valitsevat tilintarkastajan yksimielisellä päätöksellä, mikäli he eivät ole yhtiösopimuksessa toisenlaisesta valintamenetelmästä sopineet. (AKYL 10:3.1§.)

Avoimen – ja kommandiittiyhtiön yhtiösopimuksessa yhtiömiehet voivat siis sopia poikkeavasta tilintarkastajan valintamenettelystä. Avoimen yhtiön yhtiösopimuksessa voidaan määrätä esimerkiksi, että tilintarkastajan valintaan tarvitsee vain tietyn osan yhtiömiehistä osallistua. Kommandiittiyhtiön yhtiösopimuksessa voidaan esimerkiksi sopia, että tilintarkastajan valinta suoritetaan

enemmistöpäätöksenä. (Horsmanheimo, P. & Steiner, M – J. 2008, 166.) Mikäli henkilöyhtiön tilintarkastajaksi valitaan muu kuin tilintarkastusyhteisö, tulee yhtiömiesten valita vähintään yksi varatilintarkastaja yhtiölleen. (TTL 2:3.1§.)

4.5 Päävastuullinen tilintarkastaja

Mikäli yhtiön tilintarkastajaksi valitaan tilintarkastusyhteisö, tulee valitun tilintarkastusyhteisön ilmoittaa tarkastettavalle yhtiölle, kuka tilintarkastusyhteisön tilintarkastajista toimii niin sanottuna päävastuullisena tilintarkastajana. Päävastuullisen tilintarkastajan tulee omata vähintään sama ammattipätevyys, jota edellyttäisiin valituksi tulleelta yksittäiseltä tilintarkastajalta. (TTL 2:7.1-2§.) Esimerkiksi tilintarkastajaksi valitun KHT – yhteisön päävastuullisella tilintarkastajalla on oltava KHT – tilintarkastajan ammattipätevyys. (Horsmanheimo, P. & Steiner, M – J. 2008, 187.)

Ennen toimeksiannon vastaanottamista tilintarkastusyhteisön tulee varmistaa, että se pystyy nimeämään riittävän pätevyyden omaavan tilintarkastajan toimeksiannon suorittamiseen (HE 254/2014 vp, 55). Kun tilintarkastajaksi valitaan tilintarkastusyhteisö, poikkeaa tilintarkastajan valinta tilanteesta, jossa tilintarkastajaksi valittaisiin tilintarkastaja, joka ei ole tilintarkastusyhteisö. Mikäli yhtiön tilintarkastajaksi valitaan vain yksi tilintarkastaja, joka ei ole tilintarkastusyhteisö, tulee asiakasyhtiön valita itselleen ainakin yksi varatilintarkastaja (TTL 2:3.1§).

4.6 Tilintarkastajan toimikausi

Tilintarkastajan toimikausi voidaan määrätä toistaiseksi jatkuvana tai määräaikaisen pituisena. Yksityisessä osakeyhtiössä tilintarkastajan toimikausi on lähtökohtaisesti toistaiseksi jatkuva. Tilintarkastajan toimikausi päättyy alustavasti tilintarkastajan valinnasta päättävän yhtiökokouksen jälkeen. Yhtiöjärjestyksessä voidaan määrätä toisin. Tilintarkastajan valinnan suorittavan yhtiökokouksen jälkeen uuden tilintarkastajan toimikausi alkaa. (OYL 7:4§.)

Julkisessa osakeyhtiössä tilintarkastajan toimikausi päättyy, kun uusi tilintarkastaja on valittu yhtiökokouksessa hänen tilalleen. Myös julkisessa osakeyhtiössä voidaan tilintarkastaja määrätä toimimaan tehtävässään toistaiseksi. (OYL 7:4§; Mähönen, J., Säiläkivi, A. & Villa, S 2006, 396.) Julkisen osakeyhtiön tilintarkastaja voidaan valita toimimaan tehtävässään enintään seitsemän vuodeksi perättäin. Mikäli tilintarkastaja on toiminut tämän enimmäisajan julkisessa osakeyhtiössä, voidaan sama tilintarkastaja valita jälleen yhtiön tilintarkastajaksi aikaisintaan kahden vuoden kuluttua aikaisemman toimikauden päättymisen jälkeen. (TTL 5:1.1-2§.)

Avoimessa yhtiössä sekä kommandiittiyhtiössä tilintarkastaja valitaan alustavasti jokaista tilikautta varten erikseen. Tätä säännöstä sovelletaan silloin, mikäli yhtiömiehet eivät ole yhtiösopimuksessa sopineet toisin tilintarkastajan toimikauden pituudesta. Henkilöyhtiössä tilintarkastajan tehtävät päättyvät, kun hän on luovuttanut tilintarkastuskertomuksen yhtiömiehille viimeiseltä tilikaudeltaan. Tilintarkastaja voidaan valita henkilöyhtiössä toimiinsa myös toistaiseksi. Mikäli tilintarkastaja valitaan tehtäväänsä toistaiseksi, hänen tehtävänsä päättyvät, kun henkilöyhtiö on valinnut hänen tilalleen uuden tilintarkastajan. (AKYL 10:3.2§; Koski, P & Sillanpää, M. 2016, Suostumus.)

4.7 Tilintarkastajan eroaminen ja erottaminen

Tilintarkastaja voi erota itse tai hänet voidaan erottaa kesken toimikauden. Tilintarkastajan erottamisen voi suorittaa se, joka tilintarkastajan on tehtävään valinnut. Tilintarkastaja erottaminen kesken toimikauden voi onnistua vain perusteltujen sekä painavien syiden takia ja mikäli tilintarkastaja erotetaan kesken toimikauden, tulee erottaneen osapuolen, eli asiakasyrityksen antaa tilintarkastusvalvonnalle selvitys erottamisesta sekä perustella syyt, jotka johtivat tilintarkastajan erottamiseen. (TTL 2:9.1§.)

Tilintarkastaja voi erota tehtävästään itse kesken toimikauden. Tällöin tilintarkastajan tulee ilmoittaa eroamisestaan luonnollisesti asiakkaalle ja sille toimivaltaiselle elimelle, joka suoritti tilintarkastajan valinnan. Perusteltuna syynä tilintarkastajan eroamiselle voidaan pitää esimerkiksi tilintarkastustoiminnan lopettamista, esteellisyyttä tai muuta syytä, joka estää laillisen tilintarkastuksen suorittamisen. (Koski, P. & Sillanpää, M. 2016, Eroaminen; HE 254/2014 vp, 56.)

Tilintarkastajan on erotessaan annettava Tilintarkastusvalvonnalle selvitys eroamisestaan sekä perustella eroamiseen johtaneet syyt. Eroamisen ilmoittaminen on osa hyvää tilintarkastustapaa. Eroaminen tulee ilmoittaa rekisteröitäväksi kahden viikon kuluessa siitä, kun eroamisilmoitus on tehty. Asiakkaan, eli tilintarkastuksen kohteena olevan yhtiön on valittava eronneen tilintarkastajan tilalle uusi tilintarkastaja. (TTL 2:9§; Koski, P. & Sillanpää, M. 2016, Eroaminen.)

Käytännössä tilintarkastajan vaihtaminen tehdään osakeyhtiössä kutsumalla ylimääräinen yhtiökokous koolle. Tilintarkastajan vaihtamisella ja erottamisella ei ole eroa, vaan kesken toimikauden vaihtamisesta tulee antaa selvitys. (Horsmanheimo, P. & Steiner, M. 2008, 192.) Vaikka tilintar-

kastaja erotettaisiin tai hän itse eroaisi kesken toimikautensa, eivät nämä tilanteet voi olla esteenä tilikauden loppuun saattamiseksi. Mikäli tilintarkastaja eroaa tai hänet erotetaan, on eronneella tilintarkastajalla velvollisuus antaa seuraajalleen tilintarkastamiselle tarpeelliset tiedot, jotta tilikausi pystytään suorittamaan loppuun asti. Tilintarkastajan eroamista sovelletaan myös tilintarkastusyhteisöön, jossa päävastuullinen tilintarkastaja on työskennellyt. (TTL 2:10§.) Avoimessa yhtiössä yhtiömiehet sekä kommandiittiyhtiössä vastuunalaiset yhtiömiehet voivat yksimielisellä päätöksellä erottaa tilintarkastajan, jonka jälkeen yhtiössä tulee suorittaa uuden tilintarkastajan valinta (AKYL 10:3.3§).

4.8 Tilintarkastajan riippumattomuus

Tilintarkastajan tulee olla toimeksiantoja suorittaessaan riippumaton. Tilintarkastus voidaan toteuttaa oikein vain, kun riippumattomuuden edellytykset täyttyvät. Riippumattomuutta pidetään osana hyvää tilintarkastustapaa. (TTL 4:6.1§; Horsmanheimo, M. & Steiner, M – J. 2008, 253 - 254.)

Riippumattomuutta arvioidaan kansallisten (Tilintarkastuslaki 1141/2015) sekä kansainvälisten suositusten (Kansainväliset tilintarkastusstandardit) avulla. Tilintarkastajan riippumattomuuden arviointi suoritetaan tapauskohtaisesti. Riippumattomuuden arvioinnissa tulisi ottaa huomioon, mitä toimeksiannon asioihin perehtynyt kolmas osapuoli pitäisi objektiivisena ja puolueettomana toimintana. Riippumattomuuden arvioinnissa tulisi ottaa huomioon toimeksiannon kohteena olevan yhteisön tai säätiön toiminta, sen luonne ja koko, sekä toimeksiannon merkitys yleisen edun kannalta. Mikäli riippuvuus syntyy vielä toimeksiannon vastaanottamisen jälkeen, olisi tilintarkastajan luovuttava toimeksiannosta. (Horsmanheimo, P. & Steiner, M – J. 2008, 257; HE 194/2006 vp, 42.)

Tilintarkastajan ei ole tarpeen luopua toimeksiannosta, mikäli riippumattomuutta uhkaavat tekijät ovat kokonaisuutena katsottuna merkityksettömiä, tai tilintarkastaja on jo ryhtynyt riippumattomuutta turvaaviin toimenpiteisiin esimerkiksi luopumalla annetusta toimeksiannosta (TTL 4:6.2§, 2k). Tilintarkastajan tulee ryhtyä riippumattomuuden turvaaviin toimenpiteisiin, mikäli tilintarkastajalla on esimerkiksi taloudellisia etuja yhteisössä, tilintarkastajan oma toiminta yhtiön tilintarkastuksessa on tarkastettavana tai tilintarkastaja toimii oikeudenkäynnissä yhteisön tai säätiön puolesta tai vastaan. Riippumattomuuden turvaaviin toimenpiteisiin on ryhdyttävä myös silloin, kun

tilintarkastajalla on sukulaissuhde henkilöön, joka kuuluu tarkastettavan yhteisön tai säätiön johtoon. (TTL 4:6.3§ 1-5k.)

4.9 Tilintarkastajan nimikkeet

Tässä luvussa käsitellään erilaisia tilintarkastajan ammattitutkintoja, jotka muuttuivat hieman Tilintarkastuslain (1141/2015) uudistusten myötä. Käytännössä henkilötilintarkastajan tutkinnosta on olemassa kolme erilaista tutkintoa. Tietyin edellytyksin tilintarkastustoimintaa harjoittava yhtiö voidaan hyväksyä tilintarkastusyhteisöksi.

4.9.1 HT-tilintarkastaja

HT – tilintarkastajana voi toimia kyseisen tutkinnon kautta HT – kelpoisuuden saanut luonnollinen henkilö, joka ei ole konkurssissa, ei ole vajaavaltainen tai jolle ei ole määrätty edunvalvojaa. Ennen HT – tutkinnon suorittamista henkilön tulee olla suorittanut korkeakoulututkinto ammattikorkeakoulussa tai yliopistossa. Korkeakoulututkinnon sijaan HT – tilintarkastajan tutkinnon voi suorittaa henkilö, jolla on vähintään seitsemän vuoden kokemus ammattimaisista tehtävistä laskentatoimen, rahoituksen sekä oikeuden alalta. HT – tilintarkastajaksi hyväksyminen voidaan myöntää myös henkilölle, joka on hankkinut kolmen vuoden kokemuksen tilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksesta. Myös 15 vuoden käytännön kokemus ammattimaisista laskentatoimen sekä oikeudellisen alan tehtävistä voi johtaa HT - tilintarkastajan tutkinnon hyväksymiseen, mikäli henkilö lopulta suorittaa myös HT – tutkinnon hyväksytysti. (TTL 6:2.1§.) HT- tutkinto on niin sanottu tilintarkastajien perustutkinto, joka luonnollisen henkilön tulee hyväksytysti suorittaa, jotta hän voi toimia laillisesti tilintarkastajana (HE 254/2014 vp, 62).

4.9.2 KHT – tilintarkastaja

KHT – tilintarkastajalla tarkoitetaan HT – tilintarkastajaa, jolla on tilintarkastajan erikoispätevyys (TTL 1:2.1§ 3k). Kyseisessä erikoistutkinnossa erikoistutaan yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksiin. KHT – tilintarkastajaksi voidaan hyväksyä HT – tilintarkastajaa, joka on suorittanut ylemmän korkeakoulututkinnon tai vaihtoehtoisesti toiminut vähintään viiden vuoden ajan HT – tilintarkastajana. KHT – tilintarkastajan pätevyys voidaan myöntää myös tilintarkastajalle, jolla on vähintään seitsemän vuoden kokemus laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä. Lisäksi KHT – tilintarkastajan tulee suorittaa yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön erikoistutkinto hyväksytysti. (TTL 6:3.1§ 1-2k; HE 254/2014 vp, 64.)

Tilintarkastajatutkinnoissa on eroja. Horsmanheimon ja Steinerin (2008, 49) mukaan KHT – tilintarkastajat toimivat HT – tilintarkastajia enemmän tilintarkastusyriyten sekä asiantuntijoiden parissa. KHT - tilintarkastajien asiakaskunta koostuu enemmän suurista ja keskisuurista yrityksistä kuin HTM – tilintarkastajilla. KHT – tilintarkastajien erikoistutkinnon pätevyys antaa mahdollisuuden suorittaa listayhtiöiden tilintarkastamisen, johon myös edellytetään KHT - tilintarkastajan tutkintoa. (Horsmanheimo, P. & Steiner, M – J 2008, 49.)

4.9.3 JHT – tilintarkastaja

JHT – tilintarkastajan tutkinto on KHT – tutkinnon lisäksi tilintarkastajan erikoistutkinto, joka mahdollistaa julkishallinnon ja – talouden tilintarkastukseen erikoistumisen (HE 254/2014 vp, 64). JHT – tilintarkastajaksi hyväksytään HT – tilintarkastaja, joka on KHT - tilintarkastajankin tutkinnon mukaisesti suorittanut ylemmän korkeakoulututkinnon tai toiminut vähintään viiden vuoden ajan HT – tilintarkastajana tai joka omaa vähintään seitsemän vuoden kokemuksen laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä. (TTL 6:3.2§, 1k).

JHT - tilintarkastajan tutkinto eroaa KHT – tilintarkastajan tutkinnosta siten, että JHT – tilintarkastajan tulee olla suorittanut julkishallinnon ja – talouden laskentatoimen sekä oikeustieteen opinnot. Vaihtoehtoisesti tähän tutkintoon voi hakea HT – tilintarkastaja, joka on hankkinut vähintään vuoden ja kolmen kuukauden kokemuksen julkishallinnon ja – talouden eri tehtävistä. JHT – tilintarkastajan tutkinnon saamiseksi edellytetään myös julkishallinnon ja – talouden hyväksytysti suorittamista. (TTL 6:3.2§, 2-3k.)

4.9.4 Tilintarkastusyhteisöt

Tilintarkastusvalvonta hyväksyy hakemuksesta tilintarkastustoimintaa harjoittavan osakeyhtiön, kommandiittiyhtiön tai avoimen yhtiön tilintarkastusyhteisöksi, mikäli yhtiö täyttää vaatimukset riippumattomuudesta, omistuksen määräysvallasta sekä hallinnon kokoonpanosta. (Horsmanheimo, P. & Steiner M – J. 2016, 58.) Tilintarkastusyhteisöksi voidaan hyväksyä osakeyhtiö, osuuskunta tai avoin – ja kommandiittiyhtiö. Hyväksytyin tilintarkastusyhteisön tulee täyttää edellytykset riippumattomaan tilintarkastustoimintaan. Edellytyksinä tilintarkastusyhteisöksi hyväksymiselle voidaan pitää ainakin henkilöstön riittävää ammattitaitoa. Avoimessa yhtiössä yhtiömiesten tulee olla yhtiössä työskenteleviä, hyväksytyjä tilintarkastajia tai tilintarkastusyhteisöjä. Myös

kommandiittiyhtiössä noudatetaan samaa säännöstä vastuunalaisten yhtiömiesten kohdalla. (TTL 6:5.1§; (Horsmanheimo, P. & Steiner M – J. 2016, 60.)

Osakeyhtiössä osakkeiden tuottaman äänimäärän on oltava tilintarkastajilla tai tilintarkastusyhteisöillä sekä osakeyhtiön hallituksen jäsenistä yli puolten on oltava yhteisössä työskenteleviä tai hyväksytyjä tilintarkastajia (TTL 6:5.1§). Horsmanheimon ja Steinerin (2016, 60) mukaan eräänlaiseksi käytännöksi on muodostunut, että tilintarkastusyhteisön palveluksessa tulisi olla vähintään kaksi tilintarkastajaa, jotka tilintarkastusyhteisö voi nimetä päävastuulliseksi tilintarkastajaksi. Tilintarkastajien ei kuitenkaan tarvitse olla työsuhteessa olevia työntekijöitä tai yhteisön omistajia, vaan tilintarkastusyhteisön palveluksessa oleminen riittää. (Horsmanheimo, P. & Steiner M – J. 2016, 60.) Lähes kaikki KHT – yhteisöt ovat Horsmanheimon ja Steinerin (2008, 47) mukaan osakeyhtiöitä.

5 YRITYSJÄRJESTELYT SEKÄ ASIAKASKUNNAN SIIRTÄMINEN

Seuraavassa luvussa tullaan käsittelemään tyypillisimpiä yritysjärjestelyitä, joilla muun muassa tilintarkastustoimintaa harjoittavan yhtiön omistusta voitaisiin muokata sekä valmistella varsinaista yrityskauppaa varten. Näitä yritysjärjestelyitä käydään läpi yleistasolla, eli mitä ne tarkoittavat ja miten niitä voidaan suorittaa. Jokaisen yritysjärjestelyn kohdalla syvennytään myös siihen, miten tilintarkastuksen toimeksiantosopimuksia sekä muita sopimuksia voitaisiin erilaisilla yritysjärjestelyillä siirtää.

5.1 Liiketoimintakauppa

Yksi yrityskaupan suorittamistavoista on niin sanottu liiketoimintakauppa. Liiketoimintakauppa sekä myöhemmin luvussa 5.2 käsiteltävä osakekauppa ovat Engblomin ja Lakarin (2012, 40) mukaan yleisimmät yritysjärjestelyiden toteutustavat. Liiketoimintakaupalla tarkoitetaan tarkemmin yritysjärjestelyä, jossa yritys myy koko liiketoimintansa tai tietyn osan siitä. Liiketoimintakaupan kohteena on aina myytävän yrityksen liikeomaisuus, esimerkiksi käyttöomaisuus sekä liiketoimintaan liittyvä aineeton omaisuus kuten tietotaito, asiakasrekisterit, sopimuskanta tai muu erikseen sovittu liikeomaisuus. Liiketoimintakaupassa myyjäosapuolena toimii yritys itse, eivätkä yrityksen omistajat. (Karsio ym. 2012, 13 – 15; Juusela, J. & Tuominen, S. 2010, yrityskauppa.)

Liiketoimintakauppa tunnetaan myös substanssikaupan nimellä. Liiketoimintakaupan myyjä tai ostajaosapuolena voi olla yhtiömuodosta riippumatta toiminimi, henkilöyhtiöt (avoin yhtiö & kommandiittiyhtiö) tai osakeyhtiö. Liiketoimintakauppa on luonteeltaan irtaimen omaisuuden kauppa kohteena olevan irtaimen omaisuuden osalta ja kiinteistön kauppa kiinteän omaisuuden osalta. (Immonen, R. & Lindgren, J. 2012a, 28.)

Engblom ja Lakari (2012, 41) pitävät liiketoimintakauppaa ostajan kannalta helppona ja turvallisenä tapana suorittaa yrityskauppa. Yksityisliikkeen sekä toiminimen yrityskauppa voidaan suorittaa vain liiketoimintakaupan muodossa (Immonen, R. & Lindgren, J. 2012a, 24, 28 – 29). Liiketoiminnan kaupalla ei ole vaikutusta myyjäyrityksen sopimusoikeudellisiin vastuisiin, velvoitteisiin ja sitoumuksiin. Myyjäyritys vastaa liiketoimintakaupan jälkeenkin kaikista velvoitteistaan sekä sitoumuksistaan, jotka ovat ennen liiketoimintakauppaa oman toimialansa harjoittamisesta synty-

neet. Liiketoiminnan ostaja vastaa puolestaan vain itse tekemistään sitoumuksista, sillä myyjäyri-tyksen vastuut eivät siirry liiketoiminnan ostajalle. (Hemmo, M. & Hoppu, J. 2015, Yrityskauppa)

Liiketoimintakaupassa ostajalle siirretään vain erikseen sovittu omaisuus, oikeudet sekä velvolli-suudet. Liiketoimintakaupassa siirron kohteena on myös paljon erilaisia sopimuksia. Liiketoimin-takaupassa sopimusten siirtämiseen vaaditaan aina toisen osapuolen suostumus, mikäli sopi-muksen siirto-oikeutta ei ole annettu esimerkiksi laissa tai osapuolten välisessä sopimuksessa. (Karsio ym. 2012, 13, 16.)

Kun tilintarkastusyhteisössä suoritetaan liiketoimintakauppa, tilintarkastuksen toimeksiantosopi-muksetkin pystyttäisiin siirtämään toiseen tilintarkastusta harjoittavaan yhtiöön, mikäli tilintarkas-tuksen toimeksiantosopimusten siirtämiseen on annettu suostumus. Karsion ym. (2012, 13,16) mukaan liiketoimintakaupassa sopimusten siirtämisen edellytyksenä on toisen osapuolen suos-tumuksen kysyminen, mikäli siirto-oikeutta ei ole annettu jo esimerkiksi osapuolten välisessä sopimuksessa. Mielestäni sopimuksien siirtymistä liiketoimintakaupassa voitaisiin soveltaa myös tilintarkastuksen toimeksiantosopimuksiin. Liiketoimintakaupassa myyjäosapuolena toimii yhtiö itse, eivätkä sen omistajat (Juusela, J. & Tuominen, S. 2010, Veronalainen luovutus). Immosen sekä Lindgrenin (2013, 36) mielestä liiketoimintakaupassa voidaan siirtää ilman velkojan suostu-musta vain liiketoiminta, muttei esimerkiksi erilaisia velvoitteita. Liiketoimintakaupan seurauksena asiakkaan tulisi mielestäni suorittaa tilintarkastajan valinta, oli kyseessä tilintarkastusyhteisö tai henkilötilintarkastaja.

Tilintarkastusyhteisönä sekä liiketoimintakaupan osapuolena voivat toimia osakeyhtiö, avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö. Osakeyhtiö voidaan hyväksyä tilintarkastusyhteisöksi, mikäli osakkeiden tuottama äänimäärän enemmistö on tilintarkastajilla tai tilintarkastusyhteisöillä sekä osakeyhtiön hallituksen jäsenistä yli puolet on tilintarkastusyhteisössä työskenteleviä tai hyväksytyjä tilintar-kastajia. (TTL 6:5.1§, 1-3k.) Avoimen yhtiön edellytyksiä tilintarkastusyhteisöksi hyväksymiselle ovat, että yhtiömiehet työskentelevät tilintarkastajina yhtiössä, sekä he ovat hyväksytyjä tilintar-kastajia tai tilintarkastusyhteisöjä. Kommandiittiyhtiökin voidaan hyväksyä tilintarkastusyhteisöksi, mikäli se täyttää samanlaiset edellytykset vastuunalaisten yhtiömiesten kohdalla. (TTL 6:5.1§, 2-3k.)

Liiketoimintakaupan seurauksena esimerkiksi KHT – tilintarkastusyhteisö voidaan valita julkisen osakeyhtiön tilintarkastajaksi. Julkisen osakeyhtiön tilintarkastajalla on erityiset kelpoisuusvaati-

mukset. Kun tilintarkastusyhteisö valitaan julkisen osakeyhtiön tilintarkastajaksi, tulee yhteisön olla varma, että se kykenee nimeämään riittävän ammattitaidon omaavan päävastuullisen tilintarkastajan suorittamaan toimeksiantoa (HE 254/2014 vp, 55). Julkisen osakeyhtiön päävastuulliseksi tilintarkastajaksi voidaan valita vain KHT – pätevyyden hankkinut tilintarkastaja (OYL 7.6§).

Mikäli liiketoimintakaupan seurauksena suoritetaan tilintarkastajan valinta, tulee tilintarkastajan olla toimissaan riippumaton. Riippumattomuutta turvaaviin toimenpiteisiin tulisi ryhtyä esimerkiksi tilanteissa, joissa tilintarkastajalla olisi taloudellisia etuja tarkastamassaan yhteisössä, tilintarkastajan oma toiminta olisi tarkastettavana tai silloin, kun tilintarkastajalla on läheinen suhde tarkastettavan yrityksen johtoon kuuluvaan henkilöön. Mikäli riippumattoman toiminnan edellytykset eivät täyty, tulee tilintarkastajan tarvittaessa luopua toimeksiannosta. (TTL 4:6§.)

Horsmanheimon ja Steinerin (2016, 180) mukaan tilintarkastajan vaihdostilanteita voitaisiin hallita sopimalla tilintarkastustehtävien jatkamisesta tai lakkaamisesta esimerkiksi työsopimuksessa tai tilintarkastusyhteisön osakassopimuksessa. Tilintarkastuslain valintamenettely määrittelee pitkälti, miten tilintarkastajan sekä asiakkaan välinen tilintarkastussuhde jatkuisi esimerkiksi tilanteissa, joissa tilintarkastaja vaihtaa työnantajan. Tilintarkastussuhteen jatkumistilanteesta toimii esimerkkinä Tilintarkastuslautakunnan ratkaisu 6/2012 (Horsmanheimo, P. & Steiner, M – J. 2016, 181).

Kyseisessä tapauksessa erään KHT- yhteisön sekä kyseisen yhteisön KHT – tilintarkastajan välille syntyi erimielisyys tilintarkastusasiakkuudesta, jolloin tilintarkastaja X oli kannellut työnantajan sa, eli tilintarkastusyhteisön toiminnasta. Tilintarkastaja X oli valittu KHT – yhteisön päävastuulliseksi tilintarkastajaksi. X oli kuitenkin irtisanoutunut KHT – yhteisöstä, jonka jälkeen saman tilintarkastusyhteisön tilintarkastajat A ja B olivat suorittaneet varatilintarkastajan roolissa tilintarkastaja X:n toimeksiantoja. KHT – yhteisön mukaan tilintarkastaja X:n toimeksiannot olivat tulleet avoimeksi. Tilintarkastuslautakunta kuitenkin totesi, etteivät päävastuullisen tilintarkastaja X:n toimeksiannot olleet tulleet avoimeksi, sillä X oli informoinut suorittavansa toimeksiannot, joihin hänet oli valittu tilintarkastajaksi. Tilintarkastajat A ja B sekä tilintarkastusyhteisö syyllistyivät Tilintarkastuslautakunnan mukaan hyvän tilintarkastustavan vastaiseen toimintaan. (Horsmanheimo, P. & Steiner, M – J. 2016, 181 - 182.) Tätä tapausta voitaisiin mielestäni soveltaa tässä työssä käsiteltäviin tilintarkastuksen toimeksiantosopimusten siirtämiseen. Kyseisessä tapauksessa päävastuullisen tilintarkastajan roolin olivat ottaneet saman tilintarkastusyhteisön varatilintarkastajat. Mikäli päävastuullisen tilintarkastajan tehtävä olisi tullut edellä mainitussa tapauksessa oikeasti

avoimeksi, olisi uusi päävastuullinen tilintarkastaja pystytty nimeämään samasta tilintarkastusyhteisöstä.

5.2 Osakekauppa

Osakekaupalla osakeyhtiön omistus voidaan järjestellä uudelleen. Kun yrityskaupan kohteena ovat osakeyhtiön osakkeet, suoritetaan yrityskauppa tällöin osake – tai omistuskauppana (Immonen, R. & Lindgren, J. 2012a, 24). Osakeyhtiössä osakkeenomistaja voi myydä osakkeensa haluamalleen ostajalle haluamillaan ehdoilla ja lähtökohtaisesti osakeyhtiön osakkeenomistajan ei tarvitse kysyä toisilta osakkeenomistajilta lupaa osakkeidensa myymiseen. Tällöin voidaan puhua osakkeiden vapaasta luovuttamisesta. Toisaalta osakkeiden vapaaseen myymiseen on kuitenkin olemassa tietynlaisia rajoituksia, sillä osakkeiden vapaata luovuttamista voidaan tietyn osin rajoittaa osakeyhtiön yhtiöjärjestyksessä tai osakassopimuksessa niin sanotuilla lunastus – tai suostumuslausekkeella. (Immonen, R. & Lindgren, J. 2012a, 25.)

Osakeyhtiössä osakkeiden vapaata luovuttamista voidaan rajoittaa suostumuslausekkeella. Yhtiöjärjestyksessä voidaan määrätä, että osakkeenomistajan on luovutustoimin hankittaviin osakkeisiin saatava ensin yhtiöltä suostumus. Suostumuksen antamisesta päättää lähtökohtaisesti osakeyhtiön hallitus, jollei yhtiöjärjestyksessä ole toisin sovittu. (OYL 3:8.1-2§.) Yhtiöjärjestyksessä voidaan kuitenkin myös määrätä, että osakkeenomistajalla on oikeus lunastaa toiselta osakkaalta siirtyvä osake. Tällöin yhtiöjärjestykseen merkitään niin sanottu lunastuslauseke, jossa määrätään, keillä osakkeenomistajilla on oikeus lunastusoikeus ja miten osakkeenomistajien etuoikeus lunastukseen määräytyy. (OYL 3:7.1§.)

Osakekauppa on Engblomin ja Lakarin (2012, 40) mukaan myyjän kannalta selkein ja turvallisin vaihtoehto suorittaa yrityskauppa. Osakekaupan toteutuessa osakkeenomistaja vapautuu yhtiön vastuista, kun osakkeet ovat vaihtaneet omistajaa. (Engblom, A. & Lakari, T. 2012, 40). Osakekauppa voidaan suorittaa myymällä kaikki osakkeet kerralla tai tietty osa niistä. Osakkeiden ostaja – tai myyjäosapuolena voivat toimia yhtiö tai luonnollinen henkilö (yhtiön osakkeenomistaja). (Immonen, R. & Lindgren, J. 2012a, 227; Ilmoniemi ym. 2009, 403).

Pelkät yhtiön omistussuhteissa tapahtuvat muutokset eivät vaikuta sopimusvelvoitteisiin. Esimerkiksi tilanteessa, jossa yritys A Oy:n omistajat myyvät osakkeensa B Oy:lle, jolloin B Oy:stä tulee yrityksen ainoa omistaja. Kyseisessä esimerkissä tapahtuvat omistussuhteiden muutokset eivät

vaikuta A Oy:n aikaisempiin sopimusvelvoitteisiin. Sopimuskumppanin omistuspohjan muutokseen voidaan tarvittaessa varautua sopimusehdoilla, jolloin esimerkiksi sopimuskumppanin omistuspohjan muuttuminen voidaan tarvittaessa ottaa sopimuksen irtisanomisen perusteeksi. (Hemmo, M. & Hoppu, K. 2015, Yrityskauppa.) Pelkkä yrityksen nimen muuttaminen ei myöskään voi vaikuttaa sen sopimukseen millään tavoin. Mikäli yrityksessä pelkkä nimi muuttuu, sitovat aiemmalla nimellä tehdyt sopimukset sekä velvoitteet yritystä samalla tavoin nimen muututtua. (Hemmo, M. & Hoppu, K. 2015, Nimen muuttaminen.)

Osakekauppa eroaa esimerkiksi liiketoimintakaupasta siten, että osakekaupassa kaupataan yhtiön omistusta, jolloin myyjinä toimivat yhtiön omistajat. Kun yhtiön liiketoimintaa kaupataan, myyjäosapuolena toimii yritys, eivätkä sen omistajat. (Immonen, R. & Lindgren, J. 2013, 24.) Osakekaupan aikana kohdeyhtiö on omistajastaan erillinen oikeussubjekti. Tällöin osakekaupan jälkeenkin sen velat ja vastuut rasittavat edelleen yhtiötä. Osakekaupassa ja esimerkiksi velkavastuihin liittyvissä asioissa velallinen ei vaihdu, jolloin osakekauppaan ei tarvita yhtiön velkojien suostumusta. (Immonen, R. & Lindgren, J. 2013, 33.)

Osakekaupan säännöksiä sopimusten siirtymisestä voitaisiin soveltaa esimerkiksi tilintarkastusyhteisön osakekauppaan, jossa tilintarkastusyhteisön ulkopuolinen henkilö hankkii yhtiön osakkeita. Sopimusoikeuden yleisten periaatteiden mukaisesti sopimukset sitovat sen osapuolia (Saarnilehto, A. 2009, 5). Tätä sopimusoikeuden periaatetta voitaisiin mielestäni soveltaa tilintarkastusyhteisön toimeksiantosopimukseen, jolloin se sitoisi tilintarkastusyhteisöä osakekaupan aikana. Hemmon ja Halilan (2008,) mukaan asiantuntijapalveluiden yrityskohtaisissa toimeksiantoissa ei korostu henkilökohtaisuus yhtä paljon kuin yksittäisen henkilön toimeksiannossa. Kun yritysjärjestelyiden osapuolena ei ole tilintarkastusyhteisö, sitoisi henkilötilintarkastajan kohdalla toimeksiantosopimus mielestäni vain valittua henkilötilintarkastajaa.

Tilintarkastusyhteisö nimeää päävastuullisen tilintarkastajan yhteisöstään suorittamaan toimeksiantoa (TTL 2:7.1§). Mikäli yhteisön päävastuullinen tilintarkastaja jättäytyisi osakekaupan seurauksena tilintarkastustehtävistä pois, pystyisi tilintarkastusyhteisö mielestäni nimeämään uuden päävastuullisen tilintarkastajan. Tätä voitaisiin perustella myös Tilintarkastuslautakunnan ratkaisulla 6/2012, jossa yhteisön niin sanotut varatilintarkastajat suorittivat päävastuullisen tilintarkastajan toimeksiantoja, vaikkakin väärin perustein. Mikäli kyseisessä tapauksessa päävastuullisen tilintarkastajan tehtävä olisi tullut oikeasti avoimeksi, olisi yhteisön varatilintarkastajista nimetty uusi päävastuullinen tilintarkastaja. (Horsmanheimo, P. & Steiner M – J. 2016, 180 – 181.)

Samanlainen tilanne toimeksiantosopimusten siirtymisen kohdalla syntyisi mielestäni tilintarkastusalan osakekaupassa, jossa ulkopuolinen henkilö hankkii osakeyhtiön (ei tilintarkastusyhteisö) osakkeita. Sopimusoikeudellisesti osakekaupalla ei ole vaikutusta yhtiön aiemmin tekemiin sopimuksiin, sillä myyjäosapuolena toimii yhtiö itse. (Hemmo, M. & Hoppu, K. 2015, Yrityskauppa; Immonen, R. & Lindgren, J. 2013, 24). Tätä sopimusperiaatetta voitaisiin mielestäni loogisesti soveltaa myös tilintarkastuksen toimeksiantosopimuksiin. Tällöin osakekauppa ei vaikuttaisi tilintarkastuksen toimeksiantosopimukseen, mikäli asiakkaan valitsema henkilötilintarkastaja ei tässä tilanteessa vaihdu. Tähän voitaisiin soveltaa muun muassa Saarnilehdon (2009, 5) näkemystä sopimusoikeuden yleisestä periaatteesta, jonka mukaan sopimukset sitovat sen osapuolia.

Osakekaupassa voidaan kaupata tilintarkastusyhteisön osakkeita. Tilintarkastustoimintaa harjoittava osakeyhtiö voidaan hyväksyä tilintarkastusyhteisöksi, mikäli se täyttää tilintarkastusyhteisön edellytykset Tilintarkastuslain 6:5§:n mukaisesti. Mikäli osakkeiden tuottama äänimäärän enemmistö on tilintarkastajilla tai tilintarkastusyhteisöillä, sekä osakeyhtiön hallituksen jäsenistä yli puolet on tilintarkastusyhteisössä työskenteleviä tai hyväksytyjä tilintarkastajia. Mikäli osakeyhtiö täyttää edellä mainitut edellytykset, voidaan se hyväksyä tilintarkastusyhteisöksi. (TTL 6:5.1§, 2-3k.) Kun tilintarkastusyhteisö valitaan tilintarkastajaksi, tulee yhteisön nimeä tilintarkastaja, jolla on päävastuu toimeksiannon suorittamisesta (TTL 2:7.1§).

Osakekaupan seurauksena KHT – tilintarkastusyhteisö voidaan valita suorittamaan julkisen osakeyhtiön tilintarkastusta. Tällöin tilintarkastusyhteisön tulee varmistua siitä, että se pystyy nimeämään riittävän ammattitaitoisen tilintarkastajan suorittamaan tilintarkastuksen (HE 254/2014 vp, 55). Julkisen osakeyhtiön tilintarkastajan tulee täyttää erityiset kelpoisuusvaatimukset. Tässä tapauksessa tilintarkastajan tulisi olla KHT – ammattipätevyyden omaava tilintarkastaja, sillä vain kyseisen pätevyyden hankkinut voi suorittaa julkisen osakeyhtiön tilintarkastuksen (OYL 7:6§).

Mikäli tilintarkastustoimintaa harjoittava yhtiö valittaisiin osakekaupan seurauksena tilintarkastaja suorittamaan toimeksiantoa, tulee tilintarkastajan olla varma, että hän täyttää Tilintarkastuslain (1141/2015) 4:6§:n mukaiset riippumattomuuden tunnusmerkit. Tilintarkastajan tulee ryhtyä riippumattomuuden vastaisiin toimenpiteisiin, mikäli hänellä olisi esimerkiksi läheinen suhde tarkastettavan yrityksen johtoon kuuluvan henkilön kanssa (TTL 4:6.2§, 1k). Mikäli edellytykset riippumattomaan toimintaan puuttuvat, tulee tilintarkastajan kieltäytyä toimeksiannon vastaanottamisesta tai tarvittaessa luopua siitä (TTL 4:6.2§).

5.3 Sulautuminen

Sulautumisella tarkoitetaan yritysjärjestelyä, jossa sulautuvan yhtiön varat ja velat siirtyvät kokonaan tai osittain yhdelle tai useammalle vastaanottavalle yhtiölle ilman selvitysmenettelyä samalla, kun sulautuva yhtiö lopettaa toimintansa. Sulautumisen jälkeen liiketoimintaa jatketaan vain vastaanottavassa yhtiössä. (Katramo, M., Lauriala, J., Matinlauri, I., Niemelä, J., Svennas, K. & Wilkman, N. 2011, 190; Kess, M. 2011, 80.) Sulautumisen aikana sulautuvan osakeyhtiön osakkeenomistajat saavat luovuttamiensa osakkeiden vastikkeeksi uuden, eli jatkavan osakeyhtiön osakkeita, niin sanottua sulautumisvastiketta. Kun sulautumisvastikkeet on jaettu, sulautunut yhtiö purkautuu, eli lopettaa toimintansa. Oikeudelliselta luonteeltaan sulautuminen muistuttaa vastaanottavan yhtiön osakkeenomistajien näkökulmasta osakepääoman korotusta. (Hietala, H., Järvensivu, P., Kaivanto, K. & Kyläkallio, K. 2010, 251 – 252; Kess, M. 2011, 80.)

Engblomin ja Lakarin (2012, 172) mukaan sulautuminen on käyttökelpoinen tapa siirtää osakeyhtiön osakkeet uudelle omistajalle silloin, kun luovutuksensaajana on toinen osakeyhtiö ja luovuttaja ei välttämättä halua saada heti rahaa vastikkeeksi. Mikäli luovuttajalla olisi pikainen tarve rahalle, parempana vaihtoehtona olisi suorittaa normaali yrityskauppa. (Engblom, A. & Lakari, T. 2012, 172.)

Sulautumisen perustana toimii niin sanottu sulautumissuunnitelma. Sulautumiseen osallistuvien yhtiöiden hallitusten on laadittava kirjallinen sulautumissuunnitelma, jotta sulautuminen voidaan toteuttaa. (OYL 16:3.1§.) Sulautumissuunnitelmaan liitetään sulautumisen kannalta keskeiset ehdot. Sulautumissuunnitelma on oikeudelliselta luonteeltaan osallistuvien yhtiöiden välinen sopimus. (Immonen, R. 2008, 145; Hietala ym. 2010, 251–252.)

Sulautumisessa sopimukseen perustuvat oikeudet sekä veloitteet pysyvät voimassa muuttumattomina ja kohdistuvat vastaanottavaan yhtiöön (Hemmo, M. & Hoppu, K. 2015, Sulautuminen). Sulautumisessa tapahtuvaa varojen ja velkojen selvitysmenettelyttä siirtymistä kutsutaan toiselta nimeltä yleisseuraannoksi. Sulautumisen pääsääntönä on, että sopimukset siirtyvät samoilla ehdoilla sulautuvalta yhtiöltä vastaanottavalle yhtiölle. Sulautumisessa sopimuskumppanien suostumusta sopimusten siirtämiseen ei tarvita, elleivät osapuolet ole tästä toisin sopineet. (HE 109/2005 vp, 161 - 162.)

Pääsääntöisesti sulautuvan yhtiön sopimusvastuu siirtyy yritystoiminnan jatkajalle. Vastaanottavan osapuolen kannalta haasteena voidaan pitää sitä, että sulautuvan yhtiön asiakkaalla voi mahdollisesti olla oikeus sulautumisen jälkeen päättää sopimus muuttuneiden olosuhteiden perusteella, vaikka tällaisesta ei olisikaan sovittu. Vaikutusta on sillä, vaarantaako sulautuminen sopimuksen tarkoituksen ja lisääntyvätkö riskit sopimuskumppania kohtaan jollain tavalla, jota ei ole huomioita sopimusta laadittaessa. Ennen sulautumisen käynnistämistä osapuolten olisi hyvä perehtyä sopimusten ehtoihin ja sulautumisen vaikutuksiin. (Immonen, R. & Nuolimaa, R. 2012b, 243.)

Henkilöyhtiö voi sulautua toiseen avoimeen yhtiöön tai kommandiittiyhtiöön. Vastaanottavana sekä sulautuvana yhtiönä ei tarvitse olla avoin yhtiö – avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö – kommandiittiyhtiö, vaan sulautuminen voidaan tehdä myös avoimen – ja kommandiittiyhtiön kesken. Henkilöyhtiöiden sulautumisen rajoituksena on ainoastaan se, että henkilöyhtiö ei voi sulautua osakeyhtiöön. Henkilöyhtiön sulautuminen tapahtuu samalla periaatteella kuin osakeyhtiön sulautuminen varojen, velkojen sekä esimerkiksi sopimusten suhteen. Nämä kaikki siirtyvät sulautumisen myötä selvitysmenettelyttä sulautuvalta yhtiöltä vastaanottavalle yhtiölle. Sulautumisesta tehdään sopimus sulautumisessa mukana olevien yhtiömiesten kesken ja se on kaikkien yhtiömiesten hyväksyttävä yksimielisesti, kuten esimerkiksi yhtiösopimusta muutettaessa. Sulautuvan henkilöyhtiön varat ja velat siirtyvät selvitysmenettelyttä vastaanottavalle yhtiölle ja jonne sulautuvien yhtiöiden yhtiömiehet tulevat uusiksi yhtiömiehiksi. (Villa, S 2013, 189 – 190.)

Lähtökohtaisesti sulautumisen seurauksena sopimukset sekä niihin perustuvat oikeudet ja velvollisuudet pysyvät voimassa ja muuttumattomina kohdistuen vastaanottavaan yhtiöön. Sopimusoi-keudellista merkitystä ei ole, millä sulautumisen tyyppillä yritysjärjestely suoritetaan. (Hemmo, M. & Hoppu, K. 2015, sulautuminen.) Sulautumisen pääsääntönä sopimusten kohdalla on, että sopimukset siirtyvät samoilla ehdoilla vastaanottavalle yhtiölle. Sulautumisen sopimuskumppanien suostumusta sopimusten siirtämiseen ei tarvita, ellei toisin ole sovittu. (HE 109/2005 vp, 161 - 162.)

Mielestäni tilintarkastuksen toimeksiantosopimuksen voisivat siirtyä edellä mainittujen säännösten perusteella myös tilintarkastusalalla, esimerkiksi kahden tilintarkastusyhteisön sulautumisessa. Sulautumisen sopimusoi-keudellisena periaatteena on, että sopimukset siirtyvät samoilla ehdoilla, eli yleisseuraannolla vastaanottavalle yhtiölle. Sopimusten siirtämiseen ei tarvita suostumusta, ellei siitä ole erikseen sovittu. (HE 109/2005 vp, 161 -162.)

Tilintarkastuksen toimeksiantosopimus siirtyisi mielestäni tilintarkastusyhteisöltä vastaanottavalle tilintarkastusyhteisölle samoilla ehdoilla, jolloin asiakkaan ei tarvitsisi suorittaa tilintarkastajan valintaa. Tilintarkastusyhteisön kohdalla toimeksianto on mielestäni yrityskohtainen, sillä asiakas valitsee tilintarkastusyhteisön tilintarkastajaksi, eikä kuitenkaan päävastuullista tilintarkastajaa. Tilintarkastusyhteisön tehtävänä on nimittää päävastuullinen tilintarkastaja suorittamaan toimeksiantoa, kun tilintarkastusyhteisö on valittu tilintarkastajaksi (TTL 2:7.1§). Tilintarkastuksen toimeksiantosopimus ei olisi tilintarkastusyhteisön kohdalla yhtä henkilökohtainen, kuin henkilötilintarkastajan kohdalla. Tätä seikkaa tukisi myös muun muassa Hemmon ja Halilan (2008, 137) mietteet asiantuntijapalveluista, sillä heidän mukaansa asiantuntijapalveluiden yrityskohtaiset toimeksiannot eivät ole yhtä henkilökohtaisia, kuin esimerkiksi yksittäisen henkilön toimeksiannoissa.

Yksi esimerkki tilintarkastustoimintaa harjoittavien yhtiöiden yritysjärjestelytilanteista voisi olla sulautuminen, jossa kaksi tilintarkastajaa, jotka eivät ole tilintarkastusyhteisöjä (esimerkiksi kaksi henkilöyhtiötä), sulautuvat. Mikäli sulautumisen jälkeen tilintarkastaja vaihtuisi esimerkiksi toiseen yhtiömieheen, tulisi mielestäni asiakkaan suorittaa tilintarkastajan valinta. Tilintarkastajan valinnan suorittavat osakeyhtiössä yhtiökokous ja kommandiittiyhtiössä vastuunalaiset yhtiömiehet ja avoimessa yhtiössä yhtiömiehet, jollei muuta ole sovittu (OYL 7: 2.2§; AKYL 10: 3.1§.) Henkilötilintarkastajan toimeksiannossa on mielestäni henkilökohtaisempi luonne kuin yrityskohtaisissa toimeksiannoissa. Tähän henkilötilintarkastajan toimeksiantoon voisi mielestäni soveltaa Hemmon ja Halilan (2008, 137) näkemystä, jonka mukaan asiantuntijapalveluiden toimeksiannoissa yrityskohtaisen toimeksiannon luonne ei ole yhtä henkilökohtainen kuin yksittäisen henkilön kohdalla. Sopimukset sitovat osapuolia sopimusoikeuden periaatteiden mukaisesti (Saarnilehto, A. 2009, 5). Mielestäni tällöin tilintarkastuksen toimeksiantosopimus sitoisi vain valittua henkilötilintarkastajaa.

Sulautumisen kohteena voi olla tilintarkastusyhteisö, yhtiömuodoltaan osakeyhtiö, avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö. Jotta tilintarkastustoimintaa harjoittava yhtiö voitaisiin hyväksyä tilintarkastusyhteisöksi, tulee yhtiön täyttää tilintarkastusyhteisön vaatimukset Tilintarkastuslain (1141/2015) 6:5§:n mukaisesti. Sulautumisen seurauksena KHT – tilintarkastusyhteisökin voidaan valita julkisen osakeyhtiön tilintarkastajaksi. Tällöinkin tilintarkastusyhteisöllä tulee olla varmuus siitä, että se pystyy nimeämään riittävän ammattitaidon omaavan tilintarkastajan päävas-

tuulliseksi tilintarkastajaksi (HE 254/2014 vp, 55). Julkisen osakeyhtiön tilintarkastuksen voi suorittaa vain KHT – pätevyyden omaava tilintarkastaja (OYL 7:6§).

Sulautumisen seurauksena valitun tilintarkastajan tulee olla toimeksiannoissaan riippumaton. Mikäli tilintarkastajalla olisi esimerkiksi taloudellisia etuja tarkastamassaan yrityksessä, tai tilintarkastajan riippumattomuus tulisi muilla Tilintarkastuslain (1141/2015) 4:6§:n mukaisilla edellytyksillä kyseenalaiseksi, tulisi tilintarkastajan ryhtyä riippumattomuutta turvaaviin toimenpiteisiin ja tarvittaessa jopa luopua toimeksiannosta. (TTL 4:6.1-3§.)

5.3.1 Absorptio – ja tytäryhtiösulautuminen

Osakeyhtiölain (624/2006) mukaisella absorptiosulautumisella tarkoitetaan sulautumisen vaihtoehtoa, jossa yksi tai useampi sulautuva osakeyhtiö sulautuu yhteen vastaanottavaan osakeyhtiöön (OYL 16:2.1§). Absorptiosulautumisessa, eli niin sanotussa tavallisessa sulautumisessa vastaanottavia yhtiöitä on vain yksi, kun taas sulautuvia osakeyhtiöitä on enemmän kuin yksi. Absorptiosulautumisessa luovutuksen kohteena oleva sulautuva yhtiö ”sulautetaan” toisen yhtiön kanssa ja sulautuvan yhtiön osakkeenomistajat vaihtavat osakkeensa vastaanottavan yhtiön osakkeisiin. (Engblom, A. & Lakari, T. 2012, 173.) Myös absorptiosulautumisella sulautuvan yhtiön osakkeenomistajat ovat oikeutettuja saamaan osakkeistaan sulautumisvastikkeen. Sulautumisvastikkeena on lähtökohtaisesti vastaanottavan yhtiön liikkeelle laskemia uusia osakkeita tai rahaa, muuta omaisuutta tai erilaisia sitoumuksia, eli niin sanottua apportiomaisuutta. (Immonen, R. 2008, 138.)

Tytäryhtiösulautumisella tarkoitetaan absorptiosulautumista, jossa sulautumisprosessiin osallistuvat osakeyhtiöt omistavat kaikki sulautuvan yhtiön osakkeet sekä mahdolliset optio – oikeudet ja muut osakkeisiin oikeuttavat erityiset oikeudet (OYL 16:2.2§). Tällöin vastaanottavan yhtiön on omistettava kaikki sulautuvan yhtiön OYL 10:1§:n mukaiset optio – oikeudet, eli oikeudet, jolla osakkeenomistajat voivat ostaa uusia osakkeita tai yhtiön hallussa olevia osakkeita (OYL 10:1.1§).

5.3.2 Kombinaatiosulautuminen ja kolmikantasulautuminen

Kombinaatiosulautumisessa vähintään kaksi osakeyhtiötä sulautuu niiden yhdessä perustamaan vastaanottavaan yhtiöön (OYL 16:2.1§). Kombinaatiosulautuminen tunnetaan myös nimellä seka-

fuusio. Kombinaatiosulautuminen on kyseessä, kun vastaanottava yhtiö omistaa tietyn osan sulautuvan yhtiön osakkeista, esimerkiksi puolet osakekannasta. Kombinaatiosulautumisessa tapahtuu kahden tai useamman yhtiön fuusioituminen yhdeksi vastaanottavaksi yhtiöksi, jonne fuusioituvan osakeyhtiön varat ja velat selvitysmenettelytä siirtyvät. Lisäksi sulautuvat osakeyhtiöt lakkaavat toimimasta. Vastaanottava yhtiö antaa sulautuneen yhtiön osakkeenomistajille sulautumisvastikkeeksi omia osakkeitaan. (Immonen, R. 2008, 142; Katramo ym. 2011, 190 - 191)

Kolmikantasulautumisella tarkoitetaan absorptiosulautumista, jossa kolmas osapuoli antaa vastaanottavan yhtiön sijasta sulautumisvastikkeen (OYL 16:2.3§). Lakarin (2014, 73 – 74) mukaan kolmikantasulautuminen on tyypillinen tilanteissa, jossa konsernin ylin emoyhtiö antaa sulautumisvastikkeen tytäryhtiön puolesta.

5.4 Jakautuminen

Jakautumista pidetään sulautumiselle käännteisenä tilanteena (Immonen, R. 2008, 383). Osakeyhtiö voi jakautua siten, että jakautuvan osakeyhtiön varat ja velat siirtyvät osittain tai kokonaan yhdelle tai useammalle osakeyhtiölle. Tämän seurauksena jakautuvan yhtiön osakkeenomistajat saavat niin sanottua jakautumisvastiketta, eli vastaanottavan yhtiön osakkeita, rahaa tai erilaisia sitoumuksia. (OYL 17:1§.) Jakautuminen on kätevä yritysjärjestely silloin, kun yhtiö haluaa eriyttää liiketoiminnat toisistaan ennen varsinaista yrityskauppaa. Kokonaisjakautumisessa jakautuvan yhtiön identiteetti vaihtuu, joka aiheuttaa yhtiön yritys – ja yhteisötunnuksen muutoksen. Osittaisjakautuminen eroaa kokonaisjakautumisesta siten, että jakautunut yhtiö jatkaa toimintaansa ja ainoastaan sen tietystä osasta muodostetaan uusi yhtiö. Jakautumiseen liittyy niin sanottu yleis-seuraanto ja sillä ei ole lähtökohtaisesti vaikutusta esimerkiksi sen sopimussuhteisiin tai yrityksen henkilöstöön. (Katramo ym. 2011, 186.)

Kokonaisjakautumisessa jakautuvan yhtiön varat ja velat siirtyvät kokonaan kahdelle tai useammalle yhtiölle, jonka seurauksena jakautuva yhtiö lopettaa toimintansa, eli purkautuu. Purkautuminen tapahtuu ilman selvitysmenettelyä. Jakautuvan yhtiön osakkeenomistajat saavat vastikkeena omistamiensa osakkeiden mukaisessa suhteessa vastaanottavan yhtiön liikkeeseen laskemia uusia osakkeita. (Hietala ym. 2010, 302; Kess 2011, 82.) Kokonaisjakautuminen on Immonen mukaan jakautumisen eri tavoista yleisin (Immonen, R. 2008, 385).

Osittaisjakautumisessa vain tietty osa jakautuvan yhtiön varoista ja veloista siirtyy yhdelle tai useammalle vastaanottavalle yhtiölle, toisin kuin kokonaisjakautumisessa, jossa varat ja velat siirtyvät kokonaan vastaanottavalle yhtiölle. Osittaisjakautumisessa jakautuva yhtiö ei lakkaa kokonaan toimimasta, eli purkaudu, sillä vain osa sen varoista ja veloista siirtyy yhdelle tai useammalle vastaanottavalle yhtiölle. (Immonen, R. 2008, 384.)

Osittaisjakautumisen sopimusoikeudelliset edut ovat siinä, että jakautuvan yhtiön jäädessä jatkamaan yritystoimintaa, myös sen Y – tunnus säilyy samana. Tällöin jakautumisesta tarvitsee keskustella sopimusosapuolten kesken vain siirtyvän liiketoiminnan osalta. (Karsio ym. 2012, 79.) Myös Jakautuminen vaikuttaa yhtiön sopimussuhteisiin niin sanottuna yleisseuraantona, jolloin sen vaikutukset sopimussuhteisiin ovat samat kuin sulautumisessa. (Immonen, R. & Nuolimaa, R. 2012b, 259.)

Jakautumista voidaan pitää käteväenä yritysjärjestelynä silloin, kun yhtiössä halutaan eriyttää liiketoiminnot toisistaan ennen varsinaisen yrityskaupan suorittamista. Jakautuminen voidaan suorittaa kokonais – tai osittaisjakautumisena. Näiden jakautumistyyppien erona on se, että kokonaisjakautumisessa jakautuva yritys lopettaa toimintansa kokonaan, kun taas osittaisjakautumisessa vain tietyistä osista yhtiötä muodostetaan uusi yhtiö ja jakautunut yhtiö jää jatkamaan toimintaansa. (Katramo ym. 2011, 186.) Osittaisjakautumisen edut sopimukseen liittyen ovat siinä, että jakautuvan yhtiön jäädessä jatkamaan yritystoimintaa, myös sen Y – tunnus säilyy samana. Tämän seurauksena jakautumisesta ei tarvitse keskustella sopimusosapuolten kesken muutoin kuin siirtyvän liiketoiminnan osalta. (Karsio ym. 2012, 79.) Jakautuminen vaikuttaa yhtiön sopimussuhteisiin niin sanottuna yleisseuraantona, samalla tavalla kuin sulautumisessa. (Immonen, R. & Nuolimaa, R. 2012b, 259.)

Jakautumisen periaatteita sopimusten siirtymiseen liittyen voitaisiin mielestäni loogisesti soveltaa tilintarkastusalalle, jossa esimerkiksi tilintarkastusyhteisö jakautuisi useaksi tilintarkastusyhteisöksi. Jakautumisen seurauksena erilaiset sopimukset siirtyvät vanhoilla ehdoilla, niin sanotulla yleisseuraannolla vastaanottavalle yhtiölle (Immonen, R. & Nuolimaa, R. 2012b, 259.). Hemmon ja Halilan (2008, 137) mukaan asiantuntijapalveluiden toimeksiantosopimukset tehdään yrityskohteisina tai henkilökohtaisina, jolloin mielestäni tilintarkastusyhteisön kohdalla toimeksianto ei ole yhtä henkilökohtainen kuin tilintarkastustoimintaa harjoittavalla yhtiöllä, joka ei ole tilintarkastusyhteisö.

Tämä voidaan mielestäni perustella Tilintarkastuslain (1141/2015) mukaisesti. Tilintarkastusyhteisön tehtävänä on ilmoittaa tarkastettavalle yhtiölle, kuka yhteisöstä toimii päävastuullisena tilintarkastajana (TTL 2:7.1§). Vaikka esimerkiksi tilintarkastusyhteisön päävastuullinen tilintarkastaja luopuisi jakautumisen aikana tilintarkastustoiminnasta, voitaisiin mielestäni uusi päävastuullinen tilintarkastaja nimetä samasta yhteisöstä hänen tilalleen. Tätä väitettä tukisi myös Tilintarkastuslautakunnan ratkaisu 6/2012, jossa tilintarkastusyhteisön varatilintarkastaja oli suorittanut päävastuullisen tilintarkastajan toimeksiantoja. Kyseisessä ratkaisussa tilintarkastusyhteisön varatilintarkastajat olivat suorittaneet päävastuullisen tilintarkastajan toimeksiantoja, vaikka päävastuullisen tilintarkastajan tehtävä ei Tilintarkastuslautakunnan mukaan ollut tullut avoimeksi. Mikäli tehtävä olisi tullut oikealla tavalla avoimeksi, tilintarkastusyhteisö olisi nimennyt yhden varatilintarkastajista uudeksi päävastuulliseksi tilintarkastajaksi. (Horsmanheimo, P. & Steiner, M – J.2016, 181 – 182.)

Toisenlainen tilanne jakautumisen kohdalla olisi mielestäni silloin, kun tilintarkastustoimintaa harjoittava osakeyhtiö (ei tilintarkastusyhteisö) jakautuisi. Tämän seurauksena asiakkaan tulisi mielestäni suorittaa tilintarkastajan valinta, mikäli asiakkaan toimesta valittu tilintarkastaja ei jatkaisi jakautumisen jälkeen tilintarkastajana yhtiössä. Mielestäni tilintarkastuksen toimeksiantosopimukseen pystyisi tässä tilanteessa soveltamaan asiantuntijapalveluiden yleisiä toimeksiantokäytäntöjä, esimerkiksi Halilan ja Hemmon (2008, 137) näkemystä siitä, että yrityskohtaisten toimeksiantojen luonne ei ole yhtä henkilökohtainen kuin yksittäisen henkilön kohdalla.

Edellä mainittua tukisi tässäkin tapauksessa Tilintarkastuslautakunnan ratkaisu 6/2012, jossa tilintarkastusyhteisön päävastuullisen tilintarkastajan asema ei lopulta tullut avoimeksi. Tilintarkastusyhteisön tilintarkastajat olivat kuitenkin varatilintarkastajina suorittaneet päävastuullisen tilintarkastajan toimeksiantoja. Mikäli päävastuullisen tilintarkastajan asema olisi tullut avoimeksi, olisi yhteisön varatilintarkastajista valittu uusi päävastuullinen tilintarkastaja. (Horsmanheimo, P. & Steiner, M – J. 2016, 181 – 182.) Kyseisen tapauksen sekä tilintarkastusyhteisön kohdalla toimeksianto on mielestäni yrityskohtainen. Jakautumisen kohdalla mahdollisesta tilintarkastajan vaihdosta tai lakkaamisesta voitaisiin sopia Horsmanheimoa ja Steineriä (2016, 180) lainaten tilintarkastusyhtiön kesken sen työsopimuksissa tai osakassopimuksissa.

Jakautumisen kohteena voi olla tilintarkastusyhteisö. Tilintarkastusyhteisöksi voidaan hyväksyä osakeyhtiö, avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, joka täyttää tilintarkastusyhteisölle asetetut edellytykset Tilintarkastuslain (1141/2015) 6:5§:n mukaisesti. Mikäli jakautumisen seurauksena KHT –

tilintarkastusyhteisö valittaisiin julkisen osakeyhtiön tilintarkastajaksi, tulee yhteisön olla varma siitä, että se pystyy nimeämään riittävän ammattitaidon omaavan tilintarkastajaksi toimeksiannon suorittamiseen (HE 254/2014 vp, 55). Julkisen osakeyhtiön tilintarkastajalla tulee olla erityinen kelpoisuus, sillä vain KHT – ammattipätevyuden hankkinut tilintarkastaja voi suorittaa julkisen osakeyhtiön tilintarkastuksen (OYL 7:6§).

Myös jakautumisen seurauksena valituksi tulleen tilintarkastajan tulee täyttää riippumattomuuden edellytykset toimeksiannoissa Tilintarkastuslain 4:6§:n mukaisesti. Tilintarkastajan tulee ryhtyä riippumattomuuden turvaaviin toimenpiteisiin esimerkiksi tilanteissa, joissa tilintarkastajan oma toiminta joutuisi tarkastettavaksi tai tilintarkastajalla olisi sukulaissuhde tarkastettavan yhtiön johtoon kuuluvaan henkilöön (TTL 4:6.2§, 1-2k). Mikäli riippumattoman toiminnan edellytykset puuttuvat, tulee tilintarkastajan tarvittaessa luopua toimeksiannosta (TTL 4:6.2§).

5.5 Henkilöyhtiön yhtiöosuuksien myyminen

Avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön vastuunalaiset sekä äänettömät yhtiömiehet voivat luovuttaa yhtiöosuutensa yhtiössä. Kun yhtiöosuuksia on luovutettu uudelle yhtiömiehelle, voidaan hänet myös käyttää nimeä osakas, vaikka kyseessä on henkilöyhtiö. Avoimen yhtiön yhtiöosuuksien kaupassa myyjä ovat kaikki yhtiömiehet. Kommandiittiyhtiössä yhtiöosuuksien kauppa kohdistuu ainakin vastuunalaisten yhtiömiesten osuuksiin. (Immonen, R. & Lindgren, J. 2012a, 25.)

Laissa avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä 389/1988 on pääasiassa tahdonvaltaista lainsäädäntöä, eli se sisältää vain harvakseltaan pakottavia säädöksiä, joita yhtiömiesten on pakko noudattaa. Tahdonvaltainen lainsäädäntö mahdollistaa henkilöyhtiöiden yhtiömiesten sopia yhtiöosuuksista vapaasti. Laki avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä sisältää kuitenkin joitakin pakottavia pykälä. Esimerkiksi yhtiösopimuksen muuttaminen onnistuu pätevästi vain, kun kaikki henkilöyhtiön yhtiömiehet ovat sopimuksen muuttamisesta yksimielisiä. (Immonen, R. & Lindgren, J. 2012a, 252.)

Henkilöyhtiön yhtiöosuuksien kaupassa myyjäosapuoloina toimivat yhtiön omistajat, kuten osakekaupan kohdallakin. Tällöin myös esimerkiksi velkavastuut jatkuvat samanlaisina yhtiöosuuksien kaupan jälkeen, sillä kohdeyhtiö on omistajistaan erillinen oikeussubjekti. Tämä tarkoittaa, että yhtiöosuuden kaupan jälkeen velallinen ei vaihdu, eikä yhtiöosuuden kauppaan tarvittaisi velkojien suostumusta. (Immonen, R. & Lindgren, J. 2013, 33.)

Henkilöyhtiöiden yhtiöosuusien kauppatilanne voi loogisesti tapahtua tilintarkastusalalla esimerkiksi tilanteessa, jossa usea tilintarkastaja harjoittaa tilintarkastustoimintaa kommandiittiyhtiön tai avoimen yhtiön muodossa, olematta kuitenkaan tilintarkastusyhteisö. Tilintarkastuksen toimeksiantosopimus olisi tällöin yhtiöosuutensa myyneen tilintarkastajan nimissä. Mikäli esimerkiksi tämä yhtiömies myisi yhtiöosuutensa tilintarkastustoiminnan jatkajalle, mielestäni tämän seurauksena asiakkaan tulisi suorittaa tilintarkastajan valinta.. Tätä tukisivat yleisen sopimusoikeuden näkemykset, muun muassa Saarnilehdon (2009, 5) sekä Karsio ym. (2012, 16) näkemykset yleisestä sopimusoikeudesta, jonka mukaan sopimukset sitovat sen osapuolia, eikä sitä voida siirtää kolmannelle ilman toisen osapuolen suostumusta. Tilintarkastuksen toimeksiantosopimus henkilötilintarkastajan kohdalla sitoisi mielestäni vain asiakkaan valitsemaa henkilötilintarkastajaa. Tätä voitaisiin soveltaa tilintarkastusalalle esimerkiksi Hemmon ja Halilan (2008, 137) näkemyksillä, sillä heidän mukaan asiantuntijapalveluiden yrityskohtaisissa toimeksiannoissa ei korostu henkilökohtaisuus yhtä paljon kuin yksittäisen henkilön toimeksiannoissa.

Avoin – ja kommandiittiyhtiökin voi toimia tilintarkastusyhteisönä, mikäli se täyttää tilintarkastusyhteisön edellytykset. Avoimen yhtiön yhtiömiehisten sekä kommandiittiyhtiön vastuunalaisten yhtiömiesten tulee olla yhtiössä työskenteleviä, hyväksytyjä tilintarkastajia tai tilintarkastusyhteisöjä (TTL 6:5.1§, 1,2k). Kun tilintarkastusyhteisö valitaan tilintarkastajaksi, tulee yhteisön ilmoittaa tarkastettavalla yritykselle, kenellä tilintarkastajista on niin sanotusti päävastuu tilintarkastuksen suorittamisesta (TTL 2:7.1§).

Mikäli henkilöyhtiö harjoittaisi tilintarkastustoimintaa tilintarkastusyhteisönä, ei yhtiöosuusien myyntitilanteessa asiakkaan tulisi mielestäni suorittaa tilintarkastajan valintaa, sillä tilintarkastusyhteisö pystyisi ilmoittamaan uuden päävastuullisen tilintarkastajan. Tämän seikan voisi perustella Tilintarkastuslautakunnan ratkaisulla 6/2012. Kyseisessä tapauksessa tilintarkastusyhteisön niin sanotut varatilintarkastajat olivat suorittaneet päävastuullisen tilintarkastajan toimeksiantoja, sillä tilintarkastusyhteisökin oli varma, ettei aikaisempi päävastuullinen tilintarkastaja ei jatkaisi toimeksiantojensa suorittamista. Vaikka päävastuullisen tilintarkastajan tehtävät eivät tulleet avoimeksi, olisi yhteisön varatilintarkastajista nimetty uusi päävastuullinen tilintarkastaja, mikäli kyseinen tehtävä olisi tullut oikeilla perusteilla avoimeksi. (Horsmanheimo, P. & Steiner, M – J. 2016, 181 – 182.) Myös yhtiöosuusien myynnin kohdalla mahdollisesta tilintarkastajan vaihdostilanteista sekä tilintarkastustehtävien jatkumisesta tai lakkaamisesta voitaisiin sopia Horsmanhei-

moa ja Steineriä (2016, 180) lainaten tilintarkastusyhteisön kohdalla esimerkiksi yhtiösopimuksessa.

Mikäli tilintarkastusyhteisönä toimintaa harjoittava avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö valittaisiin henkilöyhtiön yhtiöosuuksien myymisen seurauksena julkisen osakeyhtiön tilintarkastajaksi, on yhteisön oltava varma, että se pystyy nimeämään riittävän ammattitaidon omaavan tilintarkastajan suorittamaan tilintarkastuksen (HE 254/2014 vp, 55). Julkisen osakeyhtiön tilintarkastajalla on erityinen kelpoisuusvaatimus, sillä päävastuulliseksi tilintarkastajaksi voidaan valita vain KHT – tilintarkastaja (OYL 7:6§).

Yhtiöosuuksien myynnin seurauksena asiakas voi joutua suorittamaan tilintarkastajan valinnan. Tällöin valitun tilintarkastajan tulee arvioida riippumattomuuden edellytyksiä Tilintarkastuslain (1141/2015) 4:6§:n mukaisesti. Mikäli tilintarkastajalla olisi esimerkiksi taloudellisia etuja tarkastamassaan yrityksessä, tulisi tilintarkastajan ryhtyä riippumattomuuden turvaaviin toimenpiteisiin. Mikäli riippumattomuuden edellytykset eivät erilaisilla toimenpiteillä poistu, on tilintarkastajan tarvittaessa luovuttava toimeksiannosta. (TTL 4:6§.)

6 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tälle opinnäytetyölle asetetut tutkimuskysymykset olivat, miten asiakaskunnan siirtäminen voidaan tilintarkastusalalla toteuttaa? Minkälaisia haasteita asiakaskunnan siirtämisessä on? Tutkituani tilintarkastusta säätelevää lainsäädäntöä, selvisi, ettei tilintarkastuksen toimeksiantosopimuksen siirtämisestä, eli asiakaskunnan siirtämisestä ole suoraan säädetty laissa.

Tilintarkastajan sekä asiakkaan väliset sopimussuhteet solmitaan niin sanottuina toimeksiantosopimuksina. Nämä tilintarkastuksen toimeksiantosopimukset sekä tilintarkastajan toimikaudet voivat olla kestoaltaan määräaikaista tai toistaiseksi jatkuvia. Tilintarkastus luetaan niin sanottujen asiantuntijapalveluiden joukkoon, jossa toimeksiantosopimukset tehdään yrityskohtaisina tai henkilökohtaisina. Tilintarkastuksen toimeksiantosopimuksen siirrettävyydestä sekä sopimusehdoista ei ole suoraan säädetty tilintarkastuslaissa (1141/2015), jolloin tilintarkastaja sekä asiakas voivat sopia sopimusehdoista keskenään.

Erilaisille yritysjärjestelyille (sulautuminen, jakautuminen, osakekauppa, liiketoimintakauppa sekä henkilöyhtiön yhtiöosuuden myyminen) on olemassa tiettyjä yhtiöoikeudellisia säännöksiä laissa ja niiden esitöissä. Näille yritysjärjestelyjen tavoille on myös olemassa tiettyjä säännöksiä, joiden mukaisesti erilaisia sopimuksia, kuten tilintarkastuksen toimeksiantosopimuksia voidaan siirtää. Lähtökohtana yleisesti erilaisten sopimusten siirtämiselle on, että niiden siirtämiselle tulee aina hankkia toisen osapuolen suostumus. Tässä työssä käsiteltävän tilintarkastuksen toimeksiantosopimuksen siirtämiselle tilintarkastajan tulee hankkia asiakkaalta suostumus, kun tilintarkastusalan yhtiössä suoritetaan yritysjärjestelyitä.

Tilintarkastusyhteisöjen kohdalla toimeksiantosopimukset sitoisivat koko tilintarkastusyhteisöä, eli toimeksiannot tehtäisiin tällöin koko yhteisöä sitoviksi. Tämä voidaan perustella esimerkiksi Tilintarkastuslautakunnan ratkaisulla 6/2012, jossa käsiteltiin asiakaskunnan siirtymistä sekä tilintarkastajan valintaa, jossa päävastuullisen tilintarkastajan rooliin tulivat kyseisen yhteisön varatilintarkastajat, vaikkakin väärin perustein. Kyseisen ratkaisun tuloksena Tilintarkastusyhteisö pystyisi nimeämään uuden päävastuullisen tilintarkastajan suorittamaan toimeksiantoja, mikäli päävastuullinen tilintarkastaja vaihtuisi. Jotta voitaisiin puhua tilintarkastusyhteisöstä, pidetään tietynlaisena käytäntönä, että yhteisössä työskentelisi ainakin kaksi tilintarkastajaa, mikä kuulostaa varsin järkevältä ja loogiselta edellytykseltä. Mikäli päävastuullinen tilintarkastaja jostain syystä vaihtuisi,

voitaisiin toinen tilintarkastajista nimetä uudeksi päävastuulliseksi tilintarkastajaksi aikaisemman tilalle.

Tietynlainen ero toimeksiantojen sitovuudessa muodostuu tilintarkastustoimintaa harjoittavan yhtiön (ei tilintarkastusyhteisö) sekä tilintarkastusyhteisön välillä. Esimerkiksi henkilöyhtiössä, joka ei ole tilintarkastusyhteisö, ei pysty itse nimeämään toista yhtiömiestä aikaisemman tilintarkastajan tehtävään. Tällöin tilintarkastuksen toimeksiantosopimus sitoisi vain asiakkaan valitsemaa henkilötilintarkastajaa. Henkilötilintarkastajaksi nimetyn tilintarkastajan toimeksiannolla voidaan katsoa olevan henkilökohtaisempi luonne kuin tilintarkastusyhteisön toimeksiannon kohdalla. Voidaankin tulla siihen tulokseen, että tilintarkastusyhteisöllä on tietynlainen etu tilintarkastuksen toimeksiantosopimusten siirtämisessä, kuin muilla tilintarkastustoimintaa harjoittavilla yhtiöillä, jotka eivät ole tilintarkastusyhteisöjä.

Haasteita asiakaskunnan siirtämiselle tilintarkastusalalla tuovat tilintarkastajan valintaprosessiin sekä tilintarkastuksen toimeksiantosopimukseen liittyvät seikat. Pelkkä toimeksiantosopimusten siirtäminen, sekä asiakkailta hankittu suostumus sopimusten siirtämiseen eivät välttämättä riitä asiakaskunnan siirtämiseen erilaisten yritysjärjestelyiden kautta, ainakaan tilintarkastustoimintaa harjoittavan yhtiön (ei tilintarkastusyhteisö) kohdalla. Mikäli tilintarkastajaksi valittu henkilötilintarkastaja vaihtuisi, sitoisi toimeksiantosopimus vain valittua henkilötilintarkastajaa. Mikäli tämä henkilötilintarkastaja vaihtuisi, tulisi asiakkaan suorittaa tilintarkastajan valinta.

Tilintarkastajan valintaprosessi aiheuttaa tietyiltä osin haasteita asiakaskunnan siirtämiseen liittyen. Tilintarkastajan valinta suoritetaan tietyillä tavoilla eri yhtiömuodoissa, esimerkiksi osakeyhtiössä yhtiökokouksessa tai henkilöyhtiössä yhtiömiesten kesken. Nämä tilintarkastuslain mukaiset valintamenettelyt määrittelevät, miten tilintarkastussuhde jatkuisi tilintarkastusyhteisön välillä esimerkiksi tilintarkastajan vaihtuessa. Erilaisten yritysjärjestelyiden kohdalla, tilintarkastajan vaihdostilanteissa sekä tilintarkastustehtävien jatkamisesta voitaisiin sopia esimerkiksi työsopimuksessa tai tilintarkastusyhteisön osakassopimuksessa. Mikäli tilintarkastustoimintaa harjoittavan yhtiön yritysjärjestelyiden seurauksena tilintarkastaja joudutaan asiakkaan toimesta valitsemaan uudelleen, voi riskinä olla, että asiakas valitsee tilintarkastustoiminnan jatkajan sijasta niin sanotun ulkopuolisen tilintarkastajan omaksi tilintarkastajakseen.

Erilaiset yritysjärjestelyt sekä asiakaskunnan siirtäminen voivat olla haastava prosessi tilintarkastajalle, joka esimerkiksi luopuu tilintarkastustoiminnasta ja on siirtämässä asiakaskuntaansa tilin-

tarkastustoimintaa jatkavalle. Tilintarkastusalalla suostumuksia toimeksiantosopimusten siirtämiselle joudutaan tarvittaessa kysymään jokaiselta asiakkaalta. Mikäli tilintarkastajalla olisi esimerkiksi 150 asiakasta, on suostumusten kerääminen raskas, haastava sekä paljon aikaa vievä prosessi tilintarkastajalle sekä tilintarkastustoimintaa jatkavalle.

7 POHDINTA

Aloin miettimään opinnäytetyöni aiheita jo vuoden 2014 lopulla, jolloin minulla oli yksi alustava idea, mistä voisin alkaa tehdä. Lopulta tämä idea ei johtanut mihinkään. Kun menin tapaamaan opettajaani opinnäytetyöhön liittyen, päätin opettajan ehdotuksen myötä tarttua tähän aiheeseen. Työn tarkoituksena oli tutkia edellytyksiä tilintarkastusalalla asiakaskunnan siirtämiseen sekä sen haasteisiin. Olin tyytyväinen, että sain itselleni aiheen sekä toimeksiantajan työni.

Opinnäytetyön aloittaminen alkoi vuoden 2015 alusta, jolloin sain valmiiksi aiheanalyysin, kasattua lähteitä työni sekä hieman aloitettua kirjoittamaan työtä. En ehtinyt kuin reilun kuukauden tehdä työtäni, kunnes jo alkukeväästä totesin, että lukuisten kurssien sekä niihin liittyvien palautettavien tehtävien takia kannattaisi työn tekeminen keskittää syksylle, sillä silloin voisin käyttää aikani vain tämän työn tekemiseen. Lopulta kunnollinen työn tekeminen alkoi syyskuussa 2015.

Pääosin työn teoria koostuu alaa säätelevästä lainsäädännöstä, mutta lisäksi on käytetty tilintarkastusalaa sekä yrityskauppoihin ja yritysjärjestelyihin käsittelevää kirjallisuutta, jota on löytynyt runsaasti. Lisäksi sopimusoikeudellista kirjallisuutta on kahlattu työprosessin aikana paljon läpi ja sitä on käytetty tässä työssä. Työn alussa olin hämmentynyt, sillä tuntui, etten saa työni tarpeeksi pituutta. Kesti aikansa tajuta, ennen kuin osasin niin sanotusti lukea rivien välistä ja tajuta, ettei nimenomaista asiakaskunnan siirtämistä käsittelevää kirjallisuutta ole olemassa, vaan teorian tulisi painottua sopimusten siirtämiseen.

Työni sopimusoikeudellinen teoria saatiin kasaan syyslukukaudella 2015. Kesti kuitenkin aikani tajuta, että keskityin aluksi aivan liian yleiseen sopimusoikeuteen, enkä niin tarkasti tilintarkastuksen toimeksiantosopimukseen sekä tilintarkastajan valintaan liittyvään teoriaan. Vasta vuoden 2016 alussa oivalsin tilintarkastuslain merkityksen ja sen jälkeen teoriaosuus muuttui dramaattisesti työssä. Tämän jälkeen tutustuin tarkemmin tilintarkastuslakiin sekä tilintarkastusta säänteleviin erityislakeihin, joissa säädetään tilintarkastajan valitsemisesta.

Työn vahvuutena oli se, että varsinkin tilintarkastuslainsäädäntöä sekä työhöni liittyviä lähteitä oli niin paljon, että välillä oli valinnan vaikeus siinä, mitä lähdeä hyödyntäisin työssäni, sillä varsinkin yhtiölainsäädäntöä sekä tilintarkastusta käsittelevää kirjallisuutta oli runsaasti. Täten tilintarkastusalan asiakaskunnan siirtämiselle pystyttiin luomaan edellytykset lainopillisen tutkimuksen

kautta. Toisaalta työn heikkoutena voidaan nähdä se, että toimeksiantosopimuksista, sen ehdoista sekä niiden siirrettävyydestä ei ole olemassa teoriaa. Tämän varmisti se, kun tiedustelin toimeksiantokirjeen mallia Suomen Tilintarkastajat Ry:ltä ja sieltä vastattiin, ettei alalla ole olemassa tiettyä sopimusten siirtämisehtoa, vaan sopimusosapuolet voivat sopimusvapauteen perustuen päättää niistä itse. Tämä työ ei tuo kovin paljoo mitään uutta esille, vaan tämän tarkoituksena oli tuoda sopimusoikeudellinen näkökulma tilintarkastusalalle siitä, miten asiakaskunta, eli tilintarkastuksen toimeksiantosopimukset voitaisiin siirtää yritysjärjestelyiden kautta kolmannelle osapuolelle, eli tilintarkastustoiminnan jatkajalle.

Tämän työn myötä tietynlainen kiinnostus heräsi tilintarkastusalaa kohtaan, sillä tämän työn aikana on tullut luettua paljon alaa käsittelevää lakia sekä muuta kirjallisuutta. Työn loppuvaiheessa olen kehittänyt mahdollisia jatkotutkimusaiheita mielessäni. Laadullisen tutkimuksen kautta olisi mielenkiintoista saada selville, minkälaisena prosessina omistajanvaihdon kokenut tilintarkastusyhtiö koki. Mielenkiintoista olisi myös saada tietää, miten hyvin esimerkiksi eläköityvän tai tilintarkastustoiminnan lopettavan tilintarkastajan asiakkaat saatiin siirrettyä tilintarkastajalta toiselle ja kuinka paljon asiakkaista jatkoi tilintarkastustoiminnan jatkajan alaisuudessa.

8 LÄHTEET

Annola, V. 2016. Sopimustulkinta – teoria, vaiheet, menettely. Viitattu 1.3.2016,
[http://verkkokirjahylly.talentum.fi.ezp.oamk.fi:2048/teos/EAEBDXFUG#kohta:SOPIMUSTULKINTA\(\(20\)Teoria,\(\(20\)vaiheet,\(\(20\)menettely\(\(20\)](http://verkkokirjahylly.talentum.fi.ezp.oamk.fi:2048/teos/EAEBDXFUG#kohta:SOPIMUSTULKINTA((20)Teoria,((20)vaiheet,((20)menettely((20)

Asunto-osakeyhtiölaki 1599/2009

Engblom, A. & Lakari, T. 2012. Käytännön sukupolvenvaihdos. Helsinki: KHT - Media Oy

Halila, H & Hemmo, M. 2008. Sopimustyytit. Helsinki: Talentum Media Oy.

Halonen, K. & Steiner, M. Tilintarkastusprosessi käytännössä. 2009. WSOYpro: Juva

Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi osakeyhtiölainsäädännöksi. HE 109/2005 vp. Viitattu 4.3.2016, <http://www.finlex.fi>.

Hallituksen esitys Eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi. HE 194/2006 vp. Viitattu 24.2.2016, <http://www.finlex.fi>.

Hallituksen esitys Eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja laiksi julkishallinnon ja – talouden tilintarkastuksesta sekä eräksi niihin liittyviksi laeiksi. HE 254/2014 vp. Viitattu 25.4.2016, <http://www.finlex.fi>.

Hemmo, M. & Hoppu, K. 2015. Sopimusoikeus. Viitattu 20.1.2016,
[http://fokus.talentum.fi.ezp.oamk.fi:2048/teos/IACBXXBTAFJB#kohta:SOPIMUSOIKEUS\(\(20\)](http://fokus.talentum.fi.ezp.oamk.fi:2048/teos/IACBXXBTAFJB#kohta:SOPIMUSOIKEUS((20)

Hietala, H., Järvensivu, P., Kaivanto, K & Kyläkallio, K. 2010. Yrityksen asiakirja – ja sopimusopas. Helsinki: Talentum.

Horsmanheimo, P & Steiner, M - J. 2008. Tilintarkastus – Asiakkaan opas. Juva: WSOYpro

Horsmanheimo, P. & Steiner, M – J. 2016. Tilintarkastus – Asiakkaan opas. Viitattu 23.4.2016, [http://verkkokirjahlly.talentum.fi.ezp.oamk.fi:2048/teos/BAXBBXAUGGGF#kohta:TILINTARKASTUS\(\(20\)\)\(\(2013\)\)\(\(20\)asiakkaan\(\(20\)opas\(\(20](http://verkkokirjahlly.talentum.fi.ezp.oamk.fi:2048/teos/BAXBBXAUGGGF#kohta:TILINTARKASTUS((20))((2013))((20)asiakkaan((20)opas((20)

Ilmoniemi, M., Järvensivu, P., Kyläkallio, K., Parantainen, J. & Siikavuo, J. 2009. Uuden yrittäjän käsikirja. Helsinki: Talentum

Immonen, R. 2008. Yritysjärjestelyt. Helsinki: Talentum Media Oy.

Immonen, R & Lindgren, J. 2012a. Onnistunut sukupolvenvaihdos. Helsinki: Talentum Media Oy.

Immonen, R. & Lindgren, J. 2013. Onnistunut sukupolvenvaihdos. Viitattu 30.3.2016, [http://verkkokirjahlly.talentum.fi.ezp.oamk.fi:2048/teos/JAEBIXBTXEBCA#kohta:ONNISTUNUT\(\(20\)SUKUPOLVENVAIHDOS\(\(20](http://verkkokirjahlly.talentum.fi.ezp.oamk.fi:2048/teos/JAEBIXBTXEBCA#kohta:ONNISTUNUT((20)SUKUPOLVENVAIHDOS((20)

Immonen, R & Nuolimaa, R. 2012b. Osakeyhtiöoikeuden perusteet. Viitattu 1.3.2016, [http://verkkokirjahlly.talentum.fi.ezp.oamk.fi:2048/teos/JAJBIXHUG#kohta:OSAKEYHTI\(\(d6\)OIKEUDEN\(\(20\)PERUSTEET\(\(20](http://verkkokirjahlly.talentum.fi.ezp.oamk.fi:2048/teos/JAJBIXHUG#kohta:OSAKEYHTI((d6)OIKEUDEN((20)PERUSTEET((20)

Juusela, J. & Tuominen, S. 2010. Sukupolvenvaihdoksen verotus. Viitattu 20.2.2016, [http://fokus.talentum.fi.ezp.oamk.fi:2048/teos/CABBXXBTAFCEI#kohta:SUKUPOLVENVAIHDOSEN\(\(20\)VEROTUS\(\(20](http://fokus.talentum.fi.ezp.oamk.fi:2048/teos/CABBXXBTAFCEI#kohta:SUKUPOLVENVAIHDOSEN((20)VEROTUS((20)

Kansainväliset tilintarkastusalan standardit: Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille ja kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet. KHT – Yhdistys ry. 2012. Helsinki: KHT – Media.

Karsio, T., Koila, T., Vartiainen, S. & Äärilä, L. 2012. Yritystoiminnan uudelleenjärjestely. Helsinki: KHT-Media.

Katramo, M., Lauriala, J., Matinlauri, I., Niemelä, J., Svennas, K. & Wilkman, N. 2011. Yrityskauppa. Helsinki: WSOYpro Oy.

Kess, M. 2011. Onnistunut sukupolvenvaihdos. Helsinki: Edita.

Koski, P. & Sillanpää, M. 2016. Yhtiöoikeus, viitattu 20.1.2016,
[http://fokus.talentum.fi.ezp.oamk.fi:2048/teos/DADBGXGTBF#kohta:YHTI\(\(d6\)OIKEUS\(\(20](http://fokus.talentum.fi.ezp.oamk.fi:2048/teos/DADBGXGTBF#kohta:YHTI((d6)OIKEUS((20)

Laki avoimesta – ja kommandiittiyhtiöstä 29.4.1988/389.

Mähönen, J., Säiläkivi, A. & Villa, S. 2007. Osakeyhtiölaki pienyhtiössä, viitattu 10.2.2016,
<http://verkkokirjajhyly.talentum.fi.ezp.oamk.fi:2048/teos/CAGBBXFTCF#kohta:3/historiaan:disabled>

Norros, O. 2007. Vastuu sopimusketjussa. Viitattu 20.2.2016,
<http://verkkokirjajhyly.talentum.fi.ezp.oamk.fi:2048/teos/HAIBXFTCF#kohta:ii>

Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624.

Saarnilehto, A. 2009. Sopimusoikeuden perusteet. Viitattu 8.2.2016,
[http://verkkokirjajhyly.talentum.fi.ezp.oamk.fi:2048/teos/FABBXXBUAGGH#kohta:SOPIMUSOIKEUDEN\(\(20\)PERUSTEET\(\(20](http://verkkokirjajhyly.talentum.fi.ezp.oamk.fi:2048/teos/FABBXXBUAGGH#kohta:SOPIMUSOIKEUDEN((20)PERUSTEET((20)

Tilintarkastuslautakunta 2015, viitattu 20.11.2015, tilintarkastuslautakunta.fi/tilintarkastuslautakunta/

Tilintarkastuslaki 18.9.2015/1141.

Villa, S. Henkilöyhtiöt ja osakeyhtiö. 2013. Viitattu 18.2.2016,
[http://verkkokirjajhyly.talentum.fi.ezp.oamk.fi:2048/teos/EAFBCXXTBEAC#kohta:HENKIL\(\(d6\)YHTI\(\(d6\)T\(\(20\)JA\(\(20\)OSAKEYHTI\(\(d6\)\(\(20](http://verkkokirjajhyly.talentum.fi.ezp.oamk.fi:2048/teos/EAFBCXXTBEAC#kohta:HENKIL((d6)YHTI((d6)T((20)JA((20)OSAKEYHTI((d6)((20)

Villa, S. Airaksinen, M., Bärlund, J., Jauhiainen, J., Kaisanlahti, K., Knuts, M., Kuoppamäki, P., Kymäläinen, S., Mähönen, J., Pihlajarinne, T., Raitio, J., Rissanen, K., Viitanen, K. & Wilhelmsson, T. Yritysoikeus. 2015. Viitattu 15.1.2016,
[http://fokus.talentum.fi.ezp.oamk.fi:2048/teos/JAIBXJTBFB#kohta:YRITYSOIKEUS\(\(20](http://fokus.talentum.fi.ezp.oamk.fi:2048/teos/JAIBXJTBFB#kohta:YRITYSOIKEUS((20)