

Miia-Maria Huhta

TILINTARKASTAJAN VASTUU JA VIRHEET

TILA:n tutkinta-asioiden ratkaisut vuosilta 2010–2014

**Opinnäytetyö
CENTRIA-AMMATTIKORKEAKOULU
Liiketalouden koulutusohjelma
Joulukuu 2014**

SISÄLLYS
TIIVISTELMÄ
ABSTRACT

1 JOHDANTO	1
2 TILINTARKASTUS	2
2.1 Mitä on tilintarkastus?	2
2.2 Mitkä sääntelevät tilintarkastusta?	3
2.2.1 Tilintarkastuslaki, tilintarkastusasetus ja muut säädökset	3
2.2.2 Hyvä tilintarkastustapa	4
2.2.3 Tilintarkastajan ammattieettiset periaatteet	4
2.2 Tilintekovelvollisuus	6
2.3 Tilintarkastusvelvollisuus	7
2.4 Tilintarkastajat	
2.4.1 Valinta, eroaminen ja erottaminen	9
2.4.2 Kelpoisuusvaatimukset	10
2.4.3 Esteellisyys, riippumattomuus ja valvonta	10
3 TILINTARKASTAJAN VASTUU	12
3.1 Rikosoikeudellinen vastuu	12
3.2 Vahingonkorvausvastuu	13
3.3 Kurinpidollinen vastuu	13
4 TUTKINTA-ASIAT	15
4.1 Toimenpiteisiin johtamattomat tapaukset	15
4.2 Huomautukseen johtaneet tapaukset	26
4.3 Varoitukseen johtaneet tapaukset	36
4.4 Esitykseen hyväksymisen peruuttamiseksi johtaneet tapaukset	44
5 TILINTARKASTAJIEN HAASTATTELUT	49
6 POHDINTA	53
LÄHTEET	55
TAULUKOT	
TAULUKKO 1. Tutkinta-asioiden yhteenveto	48
TAULUKKO 2. Haastatteluiden yhteenveto	52

TIIVISTELMÄ OPINNÄYTETYÖSTÄ

Yksikkö Kokkola-Pietarsaari	Aika Joulukuu 2014	Tekijä/tekijät Miia-Maria Huhta
Koulutusohjelma Liiketalouden koulutusohjelma		
Työn nimi TILINTARKASTAJAN VASTUU JA VIRHEET. TILA:n tutkinta-asioiden ratkaisut vuosilta 2010–2014		
Työn ohjaaja Janne Peltoniemi		Sivumäärä 55
Tekstin ohjaaja Tuija Tolonen-Kytölä		
<p>Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli tutkia tilintarkastajan kurinpidollisen vastuun laiminlyönnistä aiheutuvia sanktioita sekä sitä, miten tilintarkastajat itse kokevat vastuunsa ja vastuuseen liittyvät asiat. Opinnäytetyö jakautuu teoriaosioon sekä käytännön osioon.</p> <p>Teoriaosassa käsiteltiin aluksi tilintarkastuksen perusasioita: mitä on tilintarkastus, mitä tehtäviä tilintarkastuksella on, mikä sääntelee tilintarkastusta ja mitkä ovat tilintarkastajan velvollisuudet. Sen jälkeen käsittelyvuoroon tuli tilintarkastajan vastuu.</p> <p>Käytännön osiossa tutkittiin Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan julkaisemia tutkinta-asioiden ratkaisuja ja niiden avulla selvitettiin, mistä tapaukset saavat alkunsa, millä perusteilla tilintarkastaja voi joutua kurinpidolliseen vastuuseen ja onko vastuuseen joutuminen yleistä. Tämän jälkeen tehdään yhteenvetoa neljän tilintarkastajan antamista haastatteluista.</p>		
Asiasanat Kurinpidollinen vastuu, tilintarkastajan vastuu, tilintarkastus		

ABSTRACT

Unit Kokkola-Pietarsaari	Date December 2014	Author Miia-Maria Huhta
Degree programme Business administration		
Name of thesis AUDITOR'S RESPONSIBILITY AND MISTAKES		
Instructor Janne Peltoniemi		Pages 55
Language instructor Tuija Tolonen-Kytölä		
<p>The purpose of this thesis was to study the disciplinary responsibility of an auditor and how auditors see their responsibility. The thesis is divided into theoretical and practical parts.</p> <p>The basics of auditing were discussed in the theoretical part. In this part, questions of what auditing is, what kind of tasks auditing includes, what regulates auditing and what the responsibilities of the auditor are, are answered. After that was auditor's responsibility discussed.</p> <p>In the practical part the solutions of investigation cases released by the Auditing Board of the Central Chamber of Commerce were studied. They were used to clarify how cases start, on what kind of arguments the auditor can face charges and how common it actually is. In the end there was a summary on the auditors' interviews made.</p>		

Key words

Auditing, disciplinary responsibility, responsibility of auditor

1 JOHDANTO

Tilintarkastajan tehtävä on yrityksen kirjanpidon, tilikauden sekä hallinnon tarkastus. Tarkastuksen tehtävä on saada kohtuullinen varmuus siitä, ettei yrityksen toimintaan liity olennaisia virheitä tai puutteita. Tilintarkastajan työhön liittyvä vastuu on koventunut alati muuttuvan ja kehittyvän tilintarkastusalan ja uusien standardien voimaan astumisen johdosta. Työssä paneudutaan tilintarkastajan vastuuseen teorian, Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan sekä tilintarkastajien antamien haastatteluiden avulla. Tilintarkastajan vastuuasioiden lisäksi teoriaosuus muodostuu tilintarkastukseen liittyvistä olennaisista asioista.

Tilintarkastajan vastuun laaja-alaisuuden takia työssä perehdytään laajemmin kurinpidolliseen vastuuseen sekä siitä aiheutuviin sanktioihin TILA:n julkaisemia tutkinta-asioita tarkastelemalla. Näitä tutkinta-asioita käsittelemällä selvitetään syyt siihen, millaisista laiminlyönneistä tilintarkastajalle aiheutuu sanktioita. Lisäksi selvitetään, onko tilintarkastajan joutuminen kurinpidolliseen vastuuseen yleistä, kuinka tapaukset ovat saaneet alkunsa sekä se, liittyykö tapauksiin joihin erityispiirteitä.

Kuinka tilintarkastajat sitten kokevat tämän vastuun ja kuinka he suhtautuvat lain tai säännösten rikkomisesta koituviin rangaistuksiin? Esimerkiksi nämä asiat selvitetään työssä neljän tilintarkastajan antaman haastattelun avulla. Lisäksi tilintarkastajat kertoivat asioista, jotka läpäisevät tilintarkastusprosessin, vaikka niihin olisi pitänyt puuttua, sekä ottavat kantaa muihin tilintarkastajan vastuuseen liittyviin seikkoihin. Olen koonnut haastatteluiden vastaukset ja tutkinta-asioiden johtopäätökset erillisiin taulukoihin, jotta lukijan on helppo saada yhdellä silmäyksellä yleiskuva koko asiasta.

2 TILINTARKASTUS

2.1 Mitä on tilintarkastus?

Tilintarkastus on syntynyt yhteiskunnan tuotanto- ja muiden toimintojen kehittymisen myötä. Kun toiminnot ovat organisoituneet yrityksiksi, muiksi yhteisöiksi ja julkisen vallan yksiköiksi, on tehtävien toimeenpano delegoitu toimivalle johdolle. Kun toimeksiantajalla itsellään ei ole ollut riittävästi resursseja tarkkailla toimivaa johtoa tehtävien suorituksessa, on tämä tarkkailu ja valvonta täytynyt siirtää ulkopuolisille. Merkittävä osuus tässä tarkkailussa ja valvonnassa on tilintarkastuksella. Tilintarkastuksen ensisijainen tehtävä on tarkastaa, onko toimeksiannon saaja antanut oikean informaation toimistaan ja vastuullaan olevien toimintojen taloudesta. (Riistamaa 1999, 15.)

Tilintarkastus on laissa määrätty toimenpide, jonka avulla pyritään ulkoisesti valvomaan, että yhtiön toiminta on lainmukaista. Tilintarkastusta suorittaessaan tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa. Tilintarkastaja ottaa kantaa sisäisen kontrollin toteutumiseen yhtiössä. Tilintarkastuksen tavoitteena on saada kohtuullinen varmuus siitä, ettei tilinpäätökseen sisälly olennaisia virheitä tai puutteita. (Ahokas 2012, 47.) Kohtuullinen varmuus tarkoittaa korkeaa varmuustasoa, ei ehdotonta varmuutta (Tomperi 2009, 9).

Luonteeltaan tilintarkastus on toteavaa. Se ei saa olla toimintaa ohjaavaa tai määräävää. Tilintarkastuksen tarkoitus ei myöskään ole etsiä virheitä ja väärinkäytöksiä. Ainoastaan siinä tapauksessa, jos tarkastuksen yhteydessä havaitaan jotain epäselvyyttä tai väärinkäytökseen viittaavaa, täytyy tarkastusta jatkaa riittävän pitkälle asian selvittämiseksi. Näissäkin tapauksissa tilintarkastajalla on ainoastaan raportointivelvollisuus, ja tarkastettavan yhteisön toimielimille kuuluvat ne toimenpiteet, jotka virheistä aiheutuvat. (Kokkonen 2000, 11.)

2.2 Mitkä sääntelevät tilintarkastusta?

2.2.1 Tilintarkastuslaki, tilintarkastusasetus ja muut säädökset

Tilintarkastuslaki on yleislaki, joka säätelee tilintarkastusta. Vuonna 2007 astui voimaan nykyinen tilintarkastuslaki, joka kumosi aiemmin voimassa olleen tilintarkastuslain. Tätä lakia sovelletaan kirjanpitovelvollisen säätiön tai yhteisön tilintarkastukseen sekä sellaiseen toimintaan, joka laissa tai asetuksissa asetetaan tilintarkastajan tehtäväksi. Lisäksi tilintarkastuslakia sovelletaan toimeen, jonka perusteella tilintarkastaja antaa viranomaisen tai tuomioistuimen käyttöön kirjallisen lausunnon. (Tomperi 2009, 14.) Koska tilintarkastuslaki on yleislaki, se väistyy tieltä, jos muualla lainsäädännössä toisin säädetään. Esimerkiksi osakeyhtiölaissa on tilintarkastuslakia tarkempia säännöksiä. Nämä säännökset voivat kohdistua tilintarkastajan toimintaan tai tilintarkastuksen kohteeseen. (Halonen & Steiner 2010, 30.)

Uuden tilintarkastuslain ja kumotun tilintarkastuslain säännöksiä vertaamalla voidaan todeta eräitä eroja, mutta olennaisesti tilintarkastuksen sisältö ei ole muuttunut uuden lain voimaantulon myötä. Voimaantulleen lain muutokset entiseen tilintarkastuslakiin nähden koskevat esimerkiksi tilintarkastusstandardien soveltamista, tilintarkastajan velvollisuuksia konsernin emoyhtiön tilintarkastajana, tilintarkastuskertomuksen sisältöä sekä laadunvarmistusta. Sekä vanhassa että uudessa tilintarkastuslaissa säädetään, että tilintarkastajan on noudatettava yhtiökokouksen antamia ohjeita, jos ne eivät ole lain, hyvän tilintarkastustavan taikka yhtiöjärjestyksen kanssa ristiriidassa. Uudessa laissa tähän listaan on lisätty lisäksi ammatteettiset periaatteet sekä kansainväliset tilintarkastusstandardit. (Blummé 2008, 33–36.)

Samaan aikaan uuden tilintarkastuslain kanssa astui voimaan valtioneuvoston antama asetus tilintarkastuksesta. Tässä tilintarkastusasetuksessa on tarkempia säännöksiä Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan eli TILA:n ylläpitämästä tilintarkastajarekisteristä. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 131.) Tilintarkastusasetuksessa on myös teknisluonteisia säännöksiä koskien valvontaelimiä sekä

tilintarkastajaa, joka toimii tilintarkastajana julkisen kaupankäynnin kohteena olevassa yhteisössä (Korkeamäki 2008, 10–11).

Eri maiden tilintarkastusinstituutiot eroavat toisistaan, koska ne perustuvat ensisijaisesti kansalliseen kulttuuriin. Euroopan unionin jäsenmaat koettavat yhtenäistää tilintarkastusta koskevat säännöksensä direktiivien mukaisiksi. Näitä yhtiöoikeudellisia direktiivejä, jotka koskevat tilintarkastuksen yleisiä säännöksiä, on kolme: neljäs, seitsemäs ja kahdeksas direktiivi. Neljäs direktiivi käsittää yhtiömuodoltaan tietynlaiset yhtiöt. Seitsemännessä direktiivissä on säännöksiä koskien sellaisen konsernin tilinpäätöstä, jonka emoyhtiö tai yksi tai useampi tytäryhtiö on neljännessä direktiivissä tarkoitettu yritys. Kahdeksas direktiivi pitää sisällään tilintarkastajien tehtäviä, hyväksymismenettelyjä, ammattietiikkaa ja riippumattomuutta sekä laadunvalvontaan liittyviä tehtäviä. (Tomperi 2009, 15.)

Tilintarkastusta suorittaessa on noudatettava lisäksi yhteisössä sovellettaviksi hyväksytyjä tilintarkastusstandardeja (Tilintarkastuslaki 13§). Kun standardit on hyväksytty EU:ssa, ne ovat laintasoista sääntelyä. Hyvään tilintarkastustapaan liittyviä suosituksia ja ohjeita ovat antaneet myös tilintarkastajien omat järjestöt ja tilintarkastajien ohjaus- ja valvontaorganisaatiot, kuten Kansainvälinen Tilintarkastajaliitto, EU-komissio sekä Julkishallinnon ja – talouden tilintarkastajat ry. (Tomperi 2009, 15.)

2.2.2 Hyvä tilintarkastustapa

Hyvä tilintarkastustapa on normisto, joka ohjaa tilintarkastajan toimintaa. Hyvää tilintarkastustapaa tulee noudattaa kaikissa tilintarkastuslain soveltamisalaan kuuluvissa tehtävissä, eli sekä lakisääteisissä tilintarkastustehtävissä että muissakin tehtävissä. Kun kyseessä on tarkastuskohteen tilintarkastus, hyvä tilintarkastustapa vaatii myös kansainvälisten tilintarkastusstandardien noudattamista. Hyvä tilintarkastustapa on esimerkiksi hyvään kirjanpitolapaan ja hyvään liiketapaan rinnastettavaa tapaoikeutta, jossa tilintarkastajan tulee toimia eettisesti ja ammatillisesti hyväksyttäviä periaatteita noudattaen. (Halonen & Steiner 2010, 31.)

Tilintarkastukselle tavanomaista on, että työmenetelmät muuttuvat ja kehittyvät koko ajan. Lainsäädännössä on mahdotonta normittaa tätä jatkuvasti muuttuvaa ja kehittyvää alaa. Siitä syystä lainsäädännössä säädetään tilintarkastuksen tavoitteesta ja tilintarkastusammattilaiset hoitavat menetelmien kehittelyn kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi. (Halonen & Steiner 2010, 31–32.)

Hyvä tilintarkastustapa pitää sisällään periaatteita, kuten rehellisyyden-, objektiivisuuden- ja huolellisuuden periaatteet sekä ammattihenkilöiden yleisesti käyttämiä keinoja ja heidän omaksumiaan soveltamiskäytäntöjä. Hyvän tilintarkastustavan lähteitä ovat muun muassa asetukset, lait, tilintarkastusstandardit, alan ammattikirjallisuus, havainnot ammattihenkilöiden yleisestä toiminnasta sekä TILA:n ja VALA:n, viranomaisten ja tuomioistuinten kannanotot ja päätökset. Suomessa KHT-yhdistys Föreningen CGR ry on jo kauan antanut hyvään tilintarkastus- ja tilintarkastajatapaan kuuluvia ohjeita, suosituksia ja standardeja, jotka sitovat heidän jäseniään. Näiden ohjeiden, suositusten ja standardien lähtökohtana on kansainvälisen tilintarkastajaliiton IFAC:n ISA-standardit sekä muut standardit ja ohjeet. (Halonen & Steiner 2010, 32.)

2.2.3 Tilintarkastajan ammattieettiset periaatteet

Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajan on suoritettava tilintarkastustehtävänsä rehellisesti, ammattitaitoisesti, objektiivisesti ja huolellisesti sekä otettava yleinen etu huomioon (Tilintarkastuslaki 20§). Rehellisyyden periaate on KHT-yhdistyksen antamien eettisten ohjeiden mukaan tilintarkastajan vilpittömyyttä ja suoruutta kaikissa suhteissa, jotka liittyvät ammattiin tai työhön. Mikäli tilintarkastaja uskoo viranomaisilmoitusten, raporttien, selvitysten tai muiden tietojen sisältävän harhaanjohtavan tai oleellisesti virheellisen väitteen tai huolimattomasti laadittuja väittämiä ja tietoja, hänen ei tulisi olla tekemisissä näiden tietojen kanssa. Tilintarkastajan ei tulisi myöskään olla tekemisissä sellaisten tietojen kanssa, jotka olisivat harhaanjohtavia tarpeellisen tiedon puuttumisen tai epäselvyyden takia. Jos tilintarkastaja kuitenkin antaa kyseisten asioiden osalta mukautetun tilintarkastuskertomuksen, ei hänen katsota loukanneen rehellisyyden periaatetta. (Halonen & Steiner 2010, 34.)

Tilintarkastustyön yksi olennaisimmista tavoitteista on objektiivisuus. Tämä objektiivisuuden peruseriaate on KHT-yhdistyksen antamien eettisten ohjeiden mukaan se, ettei tilintarkastajan tulisi antaa valtaa intressiristiriidoille, ennakkokäsityksille tai toisten osapuolten vaikutuksille tehdessään harkintoja, jotka liittyvät ammattiin tai muuhun työhön. Käytännöllisesti katsoen, ei ole mahdollista määritellä kaikkia sellaisia tilanteita, joissa tilintarkastajan objektiivisuus voisi vaarantua ja antaa näitä tilanteita varten toimintatapoja. Tilintarkastajan tulisi vältellä suhteita, jotka vaikuttavat liiallisesti hänen ammatilliseen harkintaansa tai tekevät sen puolueelliseksi. (Halonen & Steiner 2010, 34.)

Tilintarkastaja on myös velvollinen ylläpitämään ja kehittämään omaa ammattitaitoaan. Hänen on lisäksi pidettävä huoli työnsä laadusta ja osallistuttava laaduntarkastukseen. Tilintarkastajan on suoritettava työnsä hyvän tilintarkastustavan edellyttämällä tavalla sekä noudatettava erityisiä ohjeita, jotka yhtiömiehet, yhtiökouros tai vastaava toimielin on antanut, elleivät ne ole ristiriidassa esimerkiksi lain, yhtiöjärjestyksen, ammattieettisten periaatteiden tai kansainvälisten tilintarkastusstandardien kanssa. (Tomperi 2009, 22.)

2.3 Tilintekovelvollisuus

Tilintekovelvollisuus on tilintarkastuksen perusta. Tilintekovelvollisuus voi olla lailla tai vastaavilla säännöksillä säännelty tai perustua yksityiseen osapuolten väliseen sopimukseen (Riistamaa 1999, 27). Tilintekovelvollisen tulee toimia toisen osapuolen hyväksymällä tavalla ja tehdä tälle tiliä toimistaan. Usein on vaikea valvoa tilintekovelvollisuuden asianmukaista täyttymistä. Esimerkiksi Nokia-konsernin osakkaat eivät saa perehtyä hallitusten pöytäkirjoihin tai konserniyhtiöiden tekemiin sopimuksiin. Jotta osakkaat voivat tietää, toimiiko yrityksen johto hyväksyttävällä tavalla, valitsevat he yhden tai useamman tilintarkastajan suorittamaan konserniyhtiöiden kirjanpidon, tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tarkastusta. (Tomperi 2009, 7.)

Tilintarkastajien tarkastustehtävä kohdistuu myös hallintoon, varsinkin konserniyhtiöiden hallitusten ja muiden hallintoelinten toimintaan. Hallintoa tarkastaessa tarkastuskohteina ovat hallintoelinten kokouksissa laaditut pöytäkirjat, hallintoelinten

tekemät päätökset ja sopimukset sekä menettelyt, joilla hallitus ja toimiva johto valvovat tehtyjen päätösten noudattamista sekä toiminnan laillisuutta. Tilintarkastajat raportoivat havainnoistaan ja toiminnastaan osakkaille tilintarkastuskertomuksella. (Tomperi 2009, 7.)

Tilintarkastuskertomus voi olla joko vakiomuotoinen tai mukautettu. Vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus voidaan antaa, jos tilintarkastustehtävää ei ole rajoitettu, tilinpäätös antaa riittävät ja oikeat tiedot yhtiön taloudellisesta tilanteesta ja toiminnan tuloksesta, toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot eivät ole ristiriidassa keskenään eikä ole aihetta lisätä kertomukseen huomautuksia tai lisätietoja. Puolestaan mukautettu tilintarkastuskertomus sisältää vakiomuodosta poikkeavan lausunnon. Se voi lisäksi sisältää huomautuksen tai lisätietoja. Tilintarkastajan täytyy aina perustella mukautetut lausunnot. Nämä vakiomuodosta poikkeavat lausunnot ovat joko ehdollisia tai kielteisiä. Ehdollinen lausunto on vakiomuotoinen muuten paitsi joiltain osin tai se on vakiomuotoinen, jos tietyt edellytykset täyttyvät. Kielteinen lausunto annetaan silloin, kun erimielisyyttä pidetään olennaisena ja sillä on iso vaikutus yhtiön tilinpäätökseen. Tilintarkastajan ei aina tarvitse antaa lausuntoa, mutta siitä täytyy olla maininta tilintarkastuskertomuksessa. (Tomperi 2009, 155–161.)

2.4 Tilintarkastusvelvollisuus

Tilintarkastusvelvollisuus koskee kirjanpitovelvollisia yhteisöjä ja säätiöitä, kuten osakeyhtiöitä, asunto-osakeyhtiöitä, osuuskuntia, avoimia yhtiöitä ja kommandiittiyhtiöitä, yhdistyksiä sekä säätiöitä. Jokaisen yhteisömuodon lainsäädännössä on lisäksi määräyksiä tilintarkastusta koskien. Tilintarkastusta koskevia määräyksiä voi olla myös osakeyhtiön yhtiöjärjestyksessä, yhteisön säännöissä, säätiön säädekirjassa tai avoimen ja kommandiittiyhtiön yhtiösopimuksessa. Määräykset eivät saa olla ristiriidassa lakien kanssa. Yksityisyrietykset eivät ole lain mukaan tilintarkastusvelvollisia, mutta voivat halutessaan suorittaa tilintarkastuksen. (Kokkonen, 2000, 9.) Myöskään julkisyhteisöjä tilintarkastuslaki ei koske vaan niiden tilintarkastusta säätelevät omat lait (Tomperi 2009, 15).

Mikäli muualla laissa ei toisin säädetä, tilintarkastaja voidaan jättää valitsematta sellaisessa yhteisössä, jossa sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on täytynyt enintään yksi seuraavista asioista:

- 1) taseen loppusumma on yli 100 000 euroa
- 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto on yli 200 000 euroa
- 3) yhteisön palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä.

Tilintarkastaja täytyy kuitenkin aina valita, jos yhteisön pääasiallinen toimiala on arvopapereiden omistaminen ja hallinta tai jos yhteisöllä on huomattava vaikutusvalta toisen kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan tai rahoituksen johtamisessa. (Tilintarkastuslaki 4§) Mikäli yhtiöjärjestyksessä, yhtiösopimuksessa tai säännöissä on tilintarkastusta ja tilintarkastajaa koskeva määräys on yhteisön koosta riippumatta valittava tilintarkastaja. Ne voivat lisäksi sisältää määräyksen useamman tilintarkastajan valinnasta. Yhtiökokouksessa määrävähemmistöllä on myös oikeus vaatia, että tilintarkastaja valitaan. (Tomperi 2009, 16.)

Mikäli tilintarkastusyhteisö on valittu yhteisön tai säätiön tilintarkastajaksi, on tilintarkastusyhteisön ilmoitettava tarkastuskohteelleen, kenellä tilintarkastusyhteisön työntekijällä on päävastuu tilintarkastuksen suorittamisesta. Päävastuullisella tilintarkastajalla täytyy olla vähintään sama pätevyys kuin tilintarkastusyhteisöllä. (Tilintarkastuslaki 8§.)

2.5 Tilintarkastajat

Tilintarkastaja on luonnollinen henkilö tai tilintarkastusyhteisö, joka on hyväksytty tilintarkastuslain mukaisesti. Tilintarkastajia ovat TILA:n hyväksymät tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt eli KHT-tilintarkastajat ja KHT-yhteisöt sekä Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan TIVA:n hyväksymät tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt eli HTM-tilintarkastajat ja HTM-yhteisöt. (Tomperi 2009, 17.) KHT- tai HTM-tutkintoon voi hakea henkilö, joka ei ole konkurssissa tai liiketoimintakiellossa eikä hänen toimintakelpoisuuttaan ole rajoitettu. Lisäksi hakija ei ole saanut toiminnallaan osoittaa olevansa esteellinen työskentelemään tilintarkastajan tehtävässä. (Korkeamäki 2008, 18.)

KHT-tutkintoon vaaditaan, että hakija on suorittanut vähintään ylemmän korkeakoulututkinnon, kun taas HTM-tutkintoon riittää alempi korkeakoulututkinto tai ammattikorkeakoulututkinto. Tutkintoihin hakevilla henkilöillä täytyy olla suoritettuna laajuudeltaan ja sisällöltään riittävät oikeustieteen, laskentatoimen sekä muut vaaditut opinnot. Joissain tapauksissa tutkinto- ja opintasuoritusvaatimukset voidaan korvata sopivalla käytännön kokemuksella. KHT-tutkintoon hakevalla on oltava käytännön kokemusta haastavista tilintarkastuksen ja laskentatoimen tehtävistä vähintään kolmen vuoden ajalta. Puolestaan HTM-tutkintoon hakevalla on oltava käytännön kokemusta ammattimaisista tilintarkastuksen ja laskentatoimen tehtävistä kolmen vuoden ajalta. Tilintarkastajan on annettava oikeuden edessä tilintarkastajan vakuutus hyväksytyin tilintarkastajatutkinnon jälkeen. (Korkeamäki 2008, 18.)

2.5.1 Valinta, eroaminen ja erottaminen

Tilintarkastajan valitsee yhtiökokous osakeyhtiössä, osuuskunnan kokous osuuskunnassa ja yhdistyksen kokous yhdistyksessä. Kommandiittiyhtiössä ja avoimessa yhtiössä tilintarkastajan valitsevat yhtiömiehet. Lainsäädännössä ei ole säädetty, kuka valitsee säätiön tilintarkastajan, mutta yleensä valitsijana toimii säätiön hallintoneuvosto tai hallitus. (Korkeamäki 2008, 16.) Mikäli tilintarkastajaa ei ole valittu lain mukaisesti, valittu tilintarkastaja ei täytä tilintarkastajalle asetettuja vaatimuksia tai määräystä tilintarkastajien lukumäärästä on rikottu, on Aluehallintoviraston määrättävä tilintarkastaja (Tilintarkastuslaki 9§).

Tilintarkastajan valinnut voi erottaa tilintarkastajan tehtävästään kesken toimikauden, mutta erottamiseen täytyy olla perusteltu syy. TILA:lle tai TIVA:lle on annettava selvitys tilintarkastajan erottamisesta ja siihen johtaneista syistä. Mikäli tilintarkastaja päättää itse erota tehtävästään, on hänen ilmoitettava siitä yhteisölle tai säätiölle sekä annettava TILA:lle tai TIVA:lle selvitys erosta ja sen syistä. Jos varatilintarkastajaa ei ole ja valittu tilintarkastaja menettää tilintarkastajan kelpoisuutensa tai tilintarkastajan toimi tulee kesken tilikauden avoimeksi, täytyy tilintarkastajan valitsijan huolehtia uuden tilintarkastajan valinnasta lopulle toimikaudelle. (Tilintarkastuslaki 10§.)

2.5.2 Kelpoisuusvaatimukset

Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajana ei voi toimia henkilö, joka on vajaavaltainen. Henkilö ei myöskään saa olla konkurssissa tai liiketoimintakiellossa eikä hänen toimintakelpoisuuttaan saa olla rajoitettu (Tilintarkastuslaki 3§). Vajaavaltaisella henkilöllä tarkoitetaan alaikäistä henkilöä. Vajaavaltaiseksi voidaan julistaa myös täysi-ikäinen henkilö esimerkiksi mielisairauden vuoksi. Toimintakelpoisuutta voidaan rajoittaa tuomioistuimen päätöksellä, jos 18 vuotta täyttänyt henkilö ei kykene itse huolehtimaan taloudellisista asioistaan, eikä edunvalvoja riitä turvaamaan hänen etujaan. Liiketoimintakieltoon voidaan määrätä talousrikoksista tuomittu henkilö. Mikäli tilintarkastajaksi on valittu yksi tai useampi luonnollinen henkilö, täytyy ainakin yhden heistä asua Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa. (Tomperi 2009, 17–18.)

Vähintään yhden tilintarkastajan täytyy olla KHT-tilintarkastaja tai KHT-yhteisö, jos kyseessä oleva yhteisö on julkisen kaupankäynnin kohteena tai yhteisössä tai säätiössä päättyneellä tilikaudella täyttyy vähintään kaksi seuraavista seikoista:

- 1) taseen loppusumma on yli 25 miljoonaa euroa
- 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto on yli 50 miljoonaa euroa
- 3) yhteisön tai säätiön palveluksessa työskentelee keskimäärin yli 300 henkilöä.

Myös konsernissa on valittava tilintarkastaja, jos konsernin osalta vähintään kaksi yllämainituista edellytyksistä täyttyy. Konsernin tytäryrityksen tilintarkastajaksi täyttyy valita vähintään yksi emoyrityksen tilintarkastaja. (Tilintarkastuslaki 5§ 6§.)

2.5.3 Esteellisyys, riippumattomuus ja valvonta

Tilintarkastustehtäväänsä suorittaessa tilintarkastajan on oltava riippumaton sekä järjestettävä toimintansa niin, että riippumattomuus on turvattu. Mikäli tilintarkastajalla ei ole edellytyksiä riippumattomaan työntekoon, on hänen kieltäytyttävä toimeksiannon vastaanottamisesta tai luovuttava siitä. Tilintarkastajan ei kuitenkaan tarvitse kieltäytyä tai luopua työtehtävästään, jos riippumattomuutta uhkaavat asiat eivät ole kokonaisuudessaan merkittäviä, tai jos hän on ryhtynyt toimenpiteisiin riippumattomuutensa turvaamiseksi. Näihin riippumattomuutta turvaaviin toimenpi-

teisiin täytyy ryhtyä, mikäli tilintarkastajalla on yhtiössä taloudellisia tai muita etuja, suhde yhteisöön tai säätiöön ei ole tavallinen, tarkastuskohteena on hänen oma toimintansa, hän toimii esimerkiksi oikeudenkäynnissä yhteisön tai säätiön puolesta tai vastaan, läheinen suhde johtoon kuuluvan tai asianosaisen henkilön kanssa tai jos tilintarkastajaa painostetaan. (Tilintarkastuslaki 24§.)

Tilintarkastajan riippumattomuutta on täsmennetty esteellisyyssäännöksillä (Tomperi 2009, 23). Tilintarkastaja ei ole laissa määritellyllä tavalla riippumaton, jos hän on esimerkiksi yhteisön, samaan konserniin kuuluvan yhteisön tai osakkuusyhtiön yhtiömies, toimitusjohtaja tai hallituksen jäsen, hänen tehtävänsä on valvoa tai hoitaa yhteisön varoja, palvelussuhde edellä mainittuihin henkilöihin, välillinen tai välitön oikeus osuuksiin ja osakkeisiin tai vakuus tai rahalaina tarkastettavalta yhteisöltä. (Tilintarkastuslaki 25§.)

Valtion tilintarkastuslautakunta VALA vastaa tilintarkastuksen ohjauksesta, kehittämisestä ja valvonnasta. TILA:n tehtäviin kuuluu sen sijaan huolehtia tilintarkastajien hyväksymiseen ja hyväksytyjen tilintarkastajien toiminnan valvontaan liittyvästä ohjauksesta ja kehittämisestä. (Tilintarkastuslaki 39§). HTM-tilintarkastajia ja HTM-yhteisöjä valvovat puolestaan alueellisten kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat TIVA:t ja JHTT-tilintarkastajien sekä JHTT-yhteisöjen valvonta ja yleinen ohjaus ovat julkishallinnon ja – talouden tilintarkastuslautakunnan vastuulla. (Tomperi 2009,16.)

3 TILINTARKASTAJAN VASTUU

Tilintarkastajan vastuu voidaan jakaa kurinpidolliseen vastuuseen, vahingonkorvausvastuuseen sekä rikosoikeudelliseen vastuuseen. Tilintarkastajan vastuu on kuitenkin niin laaja-alainen käsite, että olen työssäni päättänyt perehtyä tarkemmin kurinpidolliseen vastuuseen ja sen rikkomisesta aiheutuviin sanktioihin. Vahingonkorvausvastuun sekä rikosoikeudellisen vastuun käyn läpi ainoastaan pintapuolisesti. Aloitan vastuun käsittelemisen rikosoikeudellisesta vastuusta, jonka jälkeen siirryn käsittelemään vahingonkorvausvastuuta. Viimeiseksi jätän kurinpidollisen vastuun, jotta voin luontevasti jatkaa siitä TILA:n tutkinta-asioiden käsittelyyn, jotka koskevat siis tilintarkastajan kurinpidollista vastuuta.

3.1 Rikosoikeudellinen vastuu

Rikosoikeudellisesta vastuusta on kyse silloin, kun tilintarkastaja syyllistyy sellaiseen tekoon, joka on tilintarkastuslain tai jonkin muun lain vastainen. Tilintarkastuslaissa on säädetty rangaistavaksi muun muassa rekisteriviranomaisille virheellisen todistuksen antaminen osakeyhtiön osakepääoman korottamisen yhteydessä, salassapitovelvollisuuden rikkominen, hyötymistarkoituksessa tehdyt väärinkäytökset sekä tilintarkastajanimikkeen virheellinen käyttö. Tilintarkastaja voidaan saattaa rikosoikeudelliseen vastuuseen myös, jos hän on tahallaan jättänyt antamatta lain edellyttämän tilintarkastuskertomuksen. (Kokkonen 2000, 23–24.)

Rikosoikeudellisen vastuun laiminlyönnistä aiheutuvat rangaistukset ovat sakko tai enintään kaksi vuotta vankeutta. Vastuuseen joutuminen kuitenkin edellyttää, että laiminlyönti tai teko on ollut tahallinen. Jos rikkomus on vähäinen, se rangaistaan tilintarkastusrikkomuksena, jolloin rangaistus on sakkoa. Vähäisiksi rikkomuksiksi luetaan muun muassa väärän ja harhaanjohtavan tiedon antaminen viranomaisille sekä tilintarkastuskertomuksen laatimista koskevan säännöksen tahallinen tai törkeästä huolimattomuudesta johtuva rikkominen. (Tomperi 2009, 186.)

3.2 Vahingonkorvausvastuu

Tilintarkastajalla on aiheuttamastaan vahingosta korvausvastuu. Tilintarkastajan tulee suorittaa tilintarkastus noudattaen hyvää tilintarkastustapaa. Hyvä tilintarkastustapa sisältää muun muassa raportointivelvollisuuden. Mikäli tilintarkastaja ei esimerkiksi ole esittänyt tilintarkastuskertomuksessa huomautusta, vaikka siihen olisi ollut syytä, voi vahingonkorvausvelvollisuus syntyä. Vahingonkorvausvastuun syntyminen kuitenkin edellyttää, että vahinko on rahassa mitattavissa ja tilintarkastajan aiheuttama. Tilintarkastajan teolla tai laiminlyönnillä ja vahingolla on myös oltava syy-yhteys. Vahingonkorvausvastuun rikkomisesta aiheutuvista rangaistuksista päätetään joko välimiesmenettelyssä tai yleisessä alioikeudessa. (Tomperi 2009, 183.)

Tilintarkastaja voi joutua vahingonkorvausvastuuseen yhteisölle, säätiölle, yhtiömiehelle, osakkaalle, jäsenelle tai kenelle tahansa henkilölle, mikäli hän on toiminut lain tai sen nojalla säädettyjen määräysten vastaisesti. Jos tilintarkastaja käyttää apulaista, hän on vastuussa myös apulaisen tahallisuudesta tai huolimattomuudesta aiheutuneesta vahingosta. (Kokkonen 2000, 23.)

3.3 Kurinpidollinen vastuu

Tilintarkastusyhteisöjen ja tilintarkastajien hyväksymisen edellytysten säilymisen valvonta on määrätty TIVA:n ja TILA:n tehtäväksi. Hyväksymisen edellytysten ei katsota säilyneen esimerkiksi silloin, jos tilintarkastaja on tuomittu talousrikoksesta tai hän ei ole ylläpitänyt ammattitaitoaan. Valvontatehtävä kohdistuu myös siihen, toimivatko tilintarkastusyhteisöt ja tilintarkastajat tilintarkastusta koskevien ohjeiden, määräysten ja säännösten mukaisesti. (Tomperi, 2009, 181.)

Tilintarkastajalle on annettava TIVA:n tai TILA:n toimesta varoitus, jos tämä on huolimattomuudesta tai varomattomuudesta menetellyt lain tai lain nojalla annettujen säännösten vastaisesti. Varoitus on annettava myös, jos tilintarkastaja on rikkonut tilintarkastajan velvollisuuksiaan tai perusteetta menetellyt sellaisella tavalla, joka on omiaan alentamaan tilintarkastajien ammatillista luotettavuutta tai arvoa.

Tilintarkastajalle tulee antaa huomautus, jos menettelyyn liittyy lieventäviä seikkoja. (Tilintarkastuslaki 49 §)

Tapauksissa, joissa tilintarkastaja on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta johtuen menetellyt lain tai säännösten vastaisesti tai on varoituksista huolimatta rikkonut toistuvasti tilintarkastajan velvollisuuksiaan, tulee VALA:n peruuttaa hyväksyminen. Hyväksymien on peruutettava myös silloin, jos tilintarkastaja ei ole enää ammattitaitoinen tai täytä muita hyväksymisen edellytyksiä. Tilintarkastajan hyväksyminen voidaan peruuttaa korkeintaan kahden vuoden määräajaksi. Valituksesta huolimatta päätös hyväksymisen peruuttamisesta voidaan panna käytäntöön, jos siihen liittyy erittäin painavia syitä. (Tilintarkastuslaki 50§.)

4 TUTKINTA-ASIAT

Vuosittain TILA käsittelee noin 10–20 tutkintatapausta, joissa selvitetään, onko tilintarkastajan toiminta ollut hyvän tilintarkastustavan mukaista (Keskuskauppa-kamari 2014b). TILA aloittaa tutkinnan, mikäli kyseessä on olennainen asia ja on syytä epäillä tilintarkastajan toimineen tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti. Tilintarkastajan toiminnasta ei myöskään ole saanut kulua yli kuutta vuotta. Kun TILA päättää alkaa tutkimaan tilintarkastajan toimintaa, TILA:n sihteeri hankkii asianosaiselta tilintarkastajalta vastineen kirjallisena sekä muut tarvittavat asiakirjat. Mikäli on tarpeen, sihteeri voi hankkia asiakirjoja ja selvitystä myös muista lähteistä. Tämän jälkeen aineisto annetaan TILA:n jäsenille ja sihteeri laatii luonnoksen, jonka perusteella asia käsitellään ja päätetään. TILA:n puheenjohtaja tai sihteeri vastaa kirjeellä tai muulla sopivalla tavalla sellaisiin yhteydenottoihin, jotka eivät johda tutkintaan TILA:ssa. TILA:n antama varoitus on voimassa kuusi vuotta lainvoiman saatuaan ja huomautus kolme vuotta. (Keskuskauppa-kamari 2014a.)

Seuraavaksi käsittelen kaikki TILA:n tutkinta-asiat vuosilta 2010–2014 (Keskuskauppa-kamari 2014b). Olen jakanut tapaukset neljään ryhmään, jotka ovat toimenpiteisiin johtamattomat tapaukset, huomautukseen johtaneet tapaukset, varoitukseen johtaneet tapaukset sekä hyväksymisen peruuttamiseen johtaneet tapaukset. Tapauksia tutkimalla selvitän, millaisista asioista tilintarkastajat voivat joutua kurinpidolliseen vastuuseen, mistä tapaukset saavat aloitteensa sekä kuinka paljon tapauksia ilmenee. Tutkinta-asiat käsittelevät ainoastaan tilintarkastajien kurinpidollista vastuuta ja sen rikkomisesta aiheutuvia sanktioita. Loppuun olen koonnut yhteenvedon (TAULUKKO 1) tutkinta-asioiden johtopäätöksistä.

4.1 Toimenpiteisiin johtamattomat tapaukset

TILA 1/2010

Tilintarkastaja oli laatinut muistion Puutarha Oy:n, Pelto Oy:n ja Korsi Oy:n maksukykyä ja ulkopuolisten velkojen määrää koskien. Kantelijan mielestä tilintarkas-

taja ei ollut laatinut muistiota rehellisesti, huolellisesti ja objektiivisesti. Tästä viesti kantelijan mukaan se, että yhtiöiden saatavia oli tulkittu velaksi sekä yhtiöiden likviditeetistä oli jätetty saatavia pois. Myös jaksotukset olivat tekemättä, vaikka yhtiöiden taloudellista tilannetta oli tarkasteltu kesken tilikauden.

Tilintarkastajan mukaan kantelu oli aiheeton. Tilintarkastaja kertoi laatineensa muistion sääntöjä ja määräyksiä noudattaen. Hänen mukaansa muistiossa käytetty numeerinen informaatio perustui kirjanpitoihin liike- ja muista tapahtumista, jotka olivat yhtiöiden itsensä laatimia ja joita yhtiöiden vastuuhenkilöt olivat olleet toteuttamassa ja/tai hyväksymässä. Tilintarkastaja oli muistiossa tuonut omat mielipiteensä ja näkemyksensä selkeästi esille, eikä muistio hänen mielestään sisältänyt käytettävissä olleeseen aineistoon nähden olennaisia virheitä. TILA:n mukaan tilintarkastajan käyttämä työmenetelmä oli perusteltu, ammattimainen sekä hyväksyttävä tapa toteuttaa toimeksianto. Lisäksi TILA:n mielestä muistio, jonka tilintarkastaja oli laatinut, ei sisältänyt olennaisia virheitä. Kantelusta ei aiheutunut toimenpiteitä.

TILA 2/2010

Yhdistys ry:n hallituksen entiset jäsenet tekivät TILA:lle kantelun KHT-tilintarkastajan toiminnasta. Tilintarkastaja oli tehnyt Yhdistyksen tili- ja toimintavuoden 2008 tilintarkastuksen, vaikka entisen hallituksen mukaan hänet oli valittu tilintarkastajaksi tili- ja toimintavuodelle 2009. Tämän lisäksi hallituksen entiset jäsenet pyysivät selvitystä moniin kysymyksiin koskien tilintarkastajan toimintaan Yhdistyksen tilintarkastajana.

Tilintarkastajan mukaan kantelu oli aiheeton, sillä hän oli huomionnut Yhdistyksen syyskokouksessa vuonna 2008 tehdyt tilintarkastajan valinnat sekä Yhdistyksen säännöt. Näiden sääntöjen mukaan syyskokouksessa valittiin tilintarkastajat seuraavaksi toimintakaudeksi. Kokouksen pöytäkirjan mukaan syyskokouksessa vuonna 2008 oli valittu tilintarkastajat tilikaudeksi 2009. Kuitenkin jo useiden vuosien ajan Yhdistyksessä on tulkittu säännöissä olevaa tilintarkastajien valintapykälää siten, että syyskokouksessa valitaan tilintarkastajat kuluvalle vuodelle eli syyskokouksessa 2008 valitaan tilintarkastajat tili- ja toimintavuodelle 2008. Tilintarkas-

tajat vaihtuivat edellisen kerran syyskokouksessa 2006 ja valitut tilintarkastajat tarkastivat tällöinkin jo vuoden 2006 tilit.

Oli myös olemassa dokumentit siitä, että Yhdistyksen edelliset varsinaiset tilintarkastajat olivat ilmoittaneet eroavansa tehtävästään koskien jo vuotta 2008. Lisäksi tilintarkastajalta oli syksyllä 2008 tiedusteltu puhelimitse hänen suostumustaan tilintarkastajaksi. Tarkastus koskisi jo vuotta 2008. Tilintarkastaja kertoi olleensa vakuuttunut useista tietolähteistä hankitun tiedon perusteella siitä, että hänet ja tilintarkastaja B oli valittu Yhdistyksen tilintarkastajaksi vuodelle 2008. Lisäksi tilintarkastaja antoi selvityksen niihin kysymyksiin, joihin entinen hallitus oli halunnut vastauksia.

TILA:n mukaan tilintarkastaja oli selvittänyt perusteellisesti, koskiko toimeksianto jo vuotta 2008. TILA totesi myös, että kantelussa esitettyjen asioiden osalta tilintarkastajan toiminta oli tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaista. Kantelusta ei aiheutunut toimenpiteitä, eikä TILA:n päätökseen annettu muutoksenhakuoikeutta.

TILA 5/2010

TILA:lle kanneltiin KHT-yhteisö Tarkastus Oy:n ja sen päävastuullisen tilintarkastajan toiminnasta Kiinteistö Oy:n ja Koti Oy:n tilintarkastajana. Kantelun mukaan tilintarkastajan olisi pitänyt huomata, että Kiinteistö Oy oli turhaan hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi ja tämän seurauksena Koti Oy:n maksama vuokra oli liian suuri. Lisäksi Kiinteistö Oy:n kirjanpidossa ja verotuksessa oli tehty liian suuret poistot.

Tarkastus Oy kertoi, että KHT-tilintarkastaja oli ottanut toimeksiannot, jotka koskivat mainittuja yhteisöjä, Tarkastus Oy:lle tarkastettavaksi yhtiötä perustettaessa syksyllä 2004 ja hänet oli valittu kumpaankin yhtiöön päävastuulliseksi tilintarkastajaksi. Tilintarkastaja oli suorittanut itsenäisesti tilintarkastukset kesäkuussa 2006, toukokuussa 2007 sekä syyskuussa 2008. Tarkastus Oy totesi, että kantelu ei käsitellyt ollenkaan tilintarkastusprosessia, mikä oli TILA:n valvonnan kohteena, eikä tilintarkastusprosessissa ollut Tarkastus Oy:n mukaan virheitä.

TILA:n mukaan KHT-tilintarkastaja ei ollut enää ollut KHT-tilintarkastaja, eikä täten kuulunut TILA:n valvonnan piiriin, joten TILA ei tutkinut hänen toimintaansa tilintarkastajana. TILA totesi, että Tarkastus Oy:llä oli hyvän tilintarkastustavan edellyttämänä velvollisuus järjestää tilintarkastusasiakkaansa tilintarkastukseen liittyvät resurssit ja yleiset puitteet. TILA:n saaman selvityksen mukaan mikään ei viitannut Tarkastus Oy:n laiminlyöneen velvollisuuksiaan Koti Oy:n ja Kiinteistö Oy:n tilintarkastajana. Kantelu ei aiheuttanut toimenpiteitä.

TILA 7/2010

Tilintarkastaja joutui kantelun kohteeksi, sillä hän oli antanut tilintarkastuskertomuksessa huomautuksen Asunto Oy:n entiselle hallitukselle sekä isännöitsijälle. Huomautus koski huolimattomuutta vuonna 2009 toteutetun pihaurakan valmistuksessa ja valvonnassa. Kantelijan mukaan huomautus oli perusteeton, koska entinen hallitus oli valmistellut, valvonut ja kilpailuttanut hankkeen hyvin. Kantelussa tilintarkastaja sai lisäksi moitteen siitä, ettei hän ollut muuttanut tilintarkastuskertomusta vaikka hänelle oli toimitettu aineistoa, joka kantelijan mukaan osoitti, että hallitus oli valmistellut ja valvonut pihaurakkaa. Vastineessaan tilintarkastaja kertoi, mitkä olivat hänen perusteensa tilintarkastuskertomuksessa antamaansa huomautukseen sekä totesi, että hän oli raportoinut pöytäkirjassa pihaurakkaan liittyvästä suhdanneavustuksen hakematta jättämisestä ja pääomavastikkeiden tulouttamisesta.

TILA tutki omasta aloitteestaan KHT-tilintarkastajan toiminnan lisäksi myös HTM-tilintarkastajan toiminnan, joka oli toisena tilintarkastajana allekirjoittanut huomautuksen sisältäneen tilintarkastuskertomuksen. TILA:n mukaan huomautus oli johdonmukainen ja perusteltu. TILA kuitenkin kritisoi tilintarkastajan antaman huomautuksen sanamuotoa, sekä sitä, ettei hän kommunikoinut kesken tilikauden erotetun hallituksen kanssa sen toimintaa koskevista havainnoista. TILA totesi, että HTM-tilintarkastaja oli ennen tilintarkastuskertomuksen ja tilintarkastuspöytäkirjan antamista varmistunut riittävästi siitä, että KHT-tilintarkastaja oli suorittanut työnsä asianmukaisesti. Kantelu ei aiheuttanut toimenpiteitä.

TILA 3/2011

TILA:lle kanneltiin KHT-tilintarkastajan toiminnasta Asunto-osakeyhtiön tilintarkastajana Asunto Oy:n osakkaan toimesta. Tilintarkastaja oli antanut Asunto Oy:lle lausunnon, jonka mukaan hän oli tarkastanut yhtiön kirjanpidon, tilinpäätöksen sekä hallinnon tilikausilta 21.3.2008–31.12.2008 ja 1.1.2009–31.12.2009. Kuitenkaan hän ei ollut antanut tilintarkastuskertomusta näiltä tilikausilta. Kantelijan mukaan enemmistö Asunto Oy:n hallituksesta oli olettanut saavansa tilintarkastajalta tilintarkastuskertomuksen sekä tilintarkastajan puuttuvan kirjanpidossa havaittuihin virheisiin. Lisäksi kantelijan mukaan eräs hallituksen jäsen oli pyrkinyt vaikuttamaan tilintarkastajan toimintaan siten, että tilintarkastaja oli ajanut hänen etuaan.

Tilintarkastajan mukaan kantelu oli aiheeton. Hän oli tarkastanut yhtiön kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon kyseiseltä ajalta, mutta koska vuoden 2008 tilinpäätöstä ei ollut allekirjoitettu, hallinnosta oli perustamisen jälkeen ainoastaan yksi hallituksen pöytäkirja, vuoden 2009 tilinpäätös oli allekirjoitettu, mutta kolme hallituksen jäsentä olivat esittäneet eriävän mielipiteen sekä yhtiökokouksia ei ollut pidetty eikä allekirjoitettu hallituksen pöytäkirjoja, ei hän voinut antaa tilintarkastuskertomusta. Tilintarkastajan mukaan häntä ei painostettu mihinkään.

TILA totesi, että tilintarkastaja oli antanut toiminnalleen perustellun selvityksen. Tilintarkastusta ei voitu suorittaa loppuun asti tilinpäätösten keskeneräisyyden takia. Tämän vuoksi tilintarkastuskertomuksia ei voitu antaa. Lisäksi selvityksen perusteella ei voitu olettaa, että tilintarkastajan objektiivisuus tai riippumattomuus olisi vaarantunut painostuksen takia. Kantelu ei aiheuttanut toimenpiteitä.

TILA 4/2011

TILA otti oma-aloitteisesti tutkivakseen Firma Oy:n KHT-tilintarkastajan toiminnan. Yrityksen erityistä tarkastusta koskevassa raportissa todettiin, että tilintarkastajan antaminen tilintarkastusraporttien perusteella arvioituna tilintarkastaja ei ollut kiinnittänyt riittävästi huomiota yhtiön sisäisessä valvonnassa ja hallinnossa esiintyviin puutteisiin eikä yhtiöedun vastaisina pidettäviin sopimuksiin ja toimenpiteisiin. Tilintarkastaja kertoi TILA:lle antamassaan vastineessa suorittaneensa Firma Oy:n

tilikauden 2008 tilintarkastuksen noudattaen hyvää tilintarkastustapaa. Hänen mukaansa yrityksen johto oli kevään 2008 aikana saanut tietoonsa mahdolliset toimitusjohtajan väärinkäytökset, mutta ei ollut kertonut niistä tilintarkastajalla useista tilintarkastajan ja yhtiön välisistä keskusteluista ja tapaamisista huolimatta. Näin ollen tilintarkastajalla ei ollut perusteltua syytä korostetusti selvittää mahdollisia väärinkäytöksiä.

TILA tutki asiaa ja totesi, että aineiston perusteella ei voitu päätellä, että tilintarkastaja olisi menetellyt tilintarkastuslain tai muiden säännösten vastaisesti toimiesaan Firma Oy:n päävastuullisena tilintarkastajana tilikaudella 2008. Toiminnan tutkimisesta ei aiheutunut toimenpiteitä.

TILA 5/2011

TILA sai Asunnot Oy:n toimitusjohtajalta pyynnön selvittää, oliko KHT-yhteisön KHT-tilintarkastaja A:n toiminta hyvän tilintarkastustavan mukaista hänen suorittaessaan yrityksen erityistilintarkastusta. Tapaukseen liittyi rikosepäily ja pyydetyssä selvityksessä oli keskeisesti kysymys siitä, olivatko erityistilintarkastuksen tehneet tilintarkastajat arvioineet Asunnot Oy:n entisen toimitusjohtajan toimintaa oikein. TILA otti omasta aloitteestaan tutkittavaksi myös KHT-tilintarkastaja B:n toiminnan.

Molemmat tilintarkastajan antoivat TILA:lle vastineen, jossa totesivat toimineensa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Tilintarkastus oli suoritettu suosituksen 920 mukaisesti, joka koski KHT-yhdistyksen liitännäispalveluja. Tilintarkastajat eivät antaneet selvitystä varmuuden tasosta, koska heidän tarkastuksessa käyttämänsä suositus ei edellyttänyt yhtä kattavaa tarkastusta kuin yleisluonteinen tai lakisääteinen tarkastus edellyttää.

TILA:n mukaan selvityksen ja aineiston perusteella ei voitu päätellä, että tilintarkastajat olisivat poikenneet tarkastustoimeksiannostaan. TILA:n mukaan oli johdonmukaista, että tilintarkastajat jättivät antamatta vastauksia esitutkintapyynnössä mainittuihin väitteisiin, epäilyksiin ja kysymyksiin. Selvityksestä ei voida päätellä, että tilintarkastajat olisivat jättäneet mainitsematta olennaisia asioita toimeksiannon kannalta. Koska tilintarkastajien toimintavapautta oli rajoitettu tarkastuksen

aikana, he eivät olleet saneet käyttöönsä kaikkea aineistoa, mitä he olisivat tarvinneet. Erityistilintarkastuskertomuksesta esitetyt tilintarkastajien havainnot eivät sisältäneet pitkälle meneviä tai ehdottomia kannanottoja. TILA:n mukaan tilintarkastajat ovat menetelleet hyvän tilintarkastustavan mukaisesti erityistarkastusta suorittaessaan. Selvityspyyntö ei aiheuttanut toimenpiteitä.

TILA 5/2012

TILA sai Yhtiö Oy:n osakkaalta kantelun KHT-tilintarkastajan toiminnasta rikosoikeudenkäynnissä todistajana. Oikeudenkäynnissä oli kyse väitetystä rekisterimerkintärikoksesta, väärennyksestä ja törkeästä kavalluksesta. Syytettynä oli Yhtiö Oy:n hallituksen puheenjohtaja, joka oli nostanut yhtiön tililtä varoja itselleen ja vaimolleen. Kantelun tehneen osakkaan mukaan tilintarkastaja ei ollut perehtynyt Yhtiön kirjanpitoon eikä selvittänyt tapahtumien kulkua. Osakkaan mielestä tilintarkastaja oli oikeudessa lausunut erittäin vahvoja kannanottoja unohtaen kirjanpitolain, osakeyhtiölain sekä verolain. Hän oli esimerkiksi sanonut, että perusteeton nosto takautuvat palkat – nimikkeellä, oli normaali ja yleinen käytäntö. Osakkaan mukaan tilintarkastajan todistajakertomus ja KHT-tilintarkastaja Y:n sekä HTM-tilintarkastaja X:n laatima tarkastuskertomus olivat ristiriidassa toistensa kanssa.

Vastineessaan TILA:lle tilintarkastaja kertoi puolustuksen pyytäneen häntä todistamaan Yhtiö Oy:n palkanmaksua koskevassa asiassa. Tätä palkanmaksua kutsuttiin nimikkeellä takautuvat palkat. Tilintarkastaja oli tutustunut Y:n ja X:n laatimaan tarkastuskertomukseen. Omien sanojensa mukaan tilintarkastaja ei ollut ottanut kantaa siihen, oliko hallituksen puheenjohtajalla oikeutta palkkaan vaan ainoastaan arvioinut, oliko edellinen tilinpäätös esteenä palkan maksamiselle ja vaatiiko palkan maksaminen päätöksen. Hän oli arvioinut asiaa pelkästään kirjanpidollisesti sekä osakeyhtiölain säännösten mukaan.

TILA kuunteli nauhalta tilintarkastajan antaman todistajalausunnon ja totesi esitettyjen kysymysten olleen osittain tulkinnanvaraisia. Tämän takia kantelun tehnyt osakas ja tilintarkastaja olivat voineet ymmärtää kysymykset eri tavalla. Tilintarkastaja oli lisäksi tuonut esille ne lausunnot, jotka perustuivat hänen omiin mielipiteisiinsä. Tilintarkastajan antamaa todistusta arvioitaessa täytyi huomioida se, ettei

hänellä ollut mahdollisuutta hioa vastauksiaan toisin kuin kirjallisessa raportissa. Tilintarkastajan toimintaa todistajana ei voitu pitää hyvän tilintarkastustavan tai ammattieettisten periaatteiden vastaisena. Kantelu ei aiheuttanut toimenpiteitä.

TILA 2/2013

TILA:lle kanneltiin KHT-yhteisö Murikan, sen palveluksessa olevan KHT-tilintarkastaja A:n ja KHT-yhteisö Antennin ja sen palveluksessa olevan KHT-tilintarkastaja B:n toiminnasta. He olivat suorittaneet Firma Oy:n tilintarkastuksen. Kantelija kanteli lisäksi tilintarkastaja A:n toiminnasta Talli Oy:n, Passi Oy:n Köy Kylän ja Koy Kisan tilintarkastajana. Nämä mainitut yhtiöt ovat Firma Oy:n tytäryhtiöitä. Kantelijan mukaan Murikka ja tilintarkastaja A olivat vastoin kaupungin yhtiöitä sitovia konserniohjeita toimineet kaupunkikonsernin tytäryhteisöjen tilintarkastajana. Antenni ja tilintarkastaja B eivät olleet puuttuneet konserniohjeiden vastaiseen toimintaan.

Tilikaudesta 2007 asti Firma Oy:n tilinpäätökset olivat antaneet riittämättömän ja oleellisesti virheellisen kuvan yhtiön taloudellisesta asemasta ja toiminnan tuloksesta. Vuosina 2007 ja 2008 Firma Oy oli pankin kanssa solminut kaikkiaan 40 miljoonan euron korkojohdannaissopimukset. Johdannaisista oli tullut Firma Oy:lle tuottoja yhteensä 2,36 miljoonan euron edestä vuosina 2007–2010. Tuotot oli kirjattu rahoitustuotoiksi vaikka niistä olisi tullut tehdä vastaavansuuruinen pakollinen varaus. Tilintarkastajat eivät raportoineet tilinpäätösten virheellisyydestä tilintarkastuskertomuksissa.

Molemmat tilintarkastajat torjuivat moitteet. Tilintarkastaja A oli kelvollinen toimimaan Firma Oy:n tilintarkastajana. Hänen valinta tilintarkastajaksi oli kaupungin konserniohjeen, Firma Oy:n yhtiöjärjestyksen, tilintarkastuslain ja osakeyhtiölain mukainen. Tilintarkastajien mukaan menovähennysten ja/tai pakollisen varauksen tekeminen tilinpäätöksessä koronvaihtosopimusten takia ei ollut perusteltua. TILA:n mukaan tutkinnassa ei käynyt ilmi mitään sellaista, joka osoittaisi tilintarkastajien menetelleen tilintarkastuslain vastaisesti. Kantelu ei aiheuttanut toimenpiteitä.

TILA 3/2013

TILA:lle kanneltiin KHT-tilintarkastajan toiminnasta. Tilintarkastaja oli suorittanut Asunto Oy:n tilintarkastuksen tilikaudella 2011. Kantelun tehnyt oli kertonut tilintarkastajalle havaitsemistaan epäkohdista ennen tilintarkastuksen suorittamista. Epäkohtia oli muun muassa se, ettei asukas ollut saanut yhtiökokouksen käsiteltäväksi asioita, jotka olisi halunnut, piha-alue ja kellaritilat oli luovutettu ainoastaan yhden osakkaan käyttöön sekä hallitus oli jättänyt antamatta osakkaalle selvityksen kiinteistöhuollon tehtävistä. Tehtäväluettelo olisi sopimuksen mukaan tullut jakaa jokaiselle osakkaalle.

Tilintarkastaja kertoi vastineessaan, etteivät asukkaan vaatimat asiat olleet sellaisia, jotka kuuluisivat yhtiökokouksen käsiteltäviksi. Yhtiökokous oli myöntynyt liikehuoneiston muuttamisen asunhuoneistoksi, mutta rakennusluvan ehtoina oli kellaritilan ja piha-alueen osoittaminen asuinhuoneistolle. Yhdenvertaisuusperiaate oli tässä otettu huomioon siten, että asunnon vastikeperusteena käytetään korotettua liiketilojen vastiketta. Kantelun tehneelle henkilölle oli ilmoitettu, että hän voi kolmen kuukauden sisällä nostaa kanteen yhtiökokouksen päätöksistä. Kanteita ei tullut ja päätökset jäivät pysyviksi.

TILA totesi tilintarkastajan ottaneen tilintarkastuksessaan huomioon kantelijan esittämät epäkohdat. Tilintarkastaja oli hankkinut tarkastusaineistoa ja tehnyt tarkastustoimenpiteitä, jonka jälkeen hän oli muodostanut käsityksensä osakkaan kertomista asioista. Tilintarkastaja oli suorittanut hallinnon tarkastuksen noudattaen hyvää tilintarkastustapaa. Kantelu ei aiheuttanut toimenpiteitä.

TILA 1/2014

TILA:a pyydettiin selvittämään, oliko KHT-tilintarkastaja noudattanut hyvää tilintarkastustapaa tehdessään erityistarkastuskertomuksen Firma Oy:n konkurssipesän toimeksiannosta. Tilintarkastaja suoritti konkurssipesän toimeksiannosta yrityksen kirjanpidon ja hallinnon erityistarkastuksen ja antoi myöhemmin lisäselvityksen. Tilintarkastajan tekemissä tarkastuskertomuksissa ei ollut huomioitu, että Firma

Oy:n, XYZ Oy:n ja pääomistajan välillä solmittu sopimus puuttui tilinpäätösaineistosta. Kyseinen sopimus koski panttaus- ja osingonjakokieltoa.

Vastineessaan TILA:lle tilintarkastaja kertoi, ettei toimeksiannon tavoite ollut ottaa kantaa tilinpäätösten sisältöön, kirjanpitoon tai arvostuskysymyksiin ja esittämistapaan. Lisäksi panttausasiaan liittyi salassapitomääräyksiä ja annettu lisäselvitys ei sisältänyt tilinpäätösten oikeellisuuden tarkastamista.

TILA totesi, että tilintarkastajan tekemät tilintarkastuskertomus ja lisäselvitys olivat toimeksiannon mukaisia. Toimeksianto, keskeiset tarkastushavainnot, tarkastuksen tarkoitus sekä tarkastuksen kohteena ollut aineisto löytyvät tarkastuskertomuksesta. Havaitsemansa puutteet Firma Oy:n kirjanpito- ja hallintoaineistossa tilintarkastaja oli tuonut esiin. Tilintarkastaja ei ollut velvollinen selvittämään syvällisemmin ja laajemmin kantelijan esiin tuomia aiheita. TILA totesi, ettei tilintarkastajan toiminta ollut ristiriidassa tilintarkastajaa koskevien vaatimusten kanssa. Kantelu ei aiheuttanut toimenpiteitä.

TILA 2/2014

TILA:a pyydettiin selvittämään, oliko KHT-tilintarkastaja noudattanut hyvää tilintarkastustapaa konkurssiasiamiehen toimeksiannosta laatimassaan erityistarkastuskertomuksessa sekä konkurssipesän pesänhoitajan toimeksiannosta tekemässään lisäselvityksessä. Kantelijan mukaan erityistarkastuskertomus sisälsi virheellisen tiedon siitä, ettei Firma Oy:n, XYZ Oy:n ja pääomistajien välisessä sopimuksessa ollut niin kutsuttua negative pledge -ehtoa eli panttauskieltoa tai muuta sellaista sitoumusta, jolla olisi estetty korvaussaatavan panttaaminen vaihtovelkakirjalainan merkitsijöille. Kantelijan mielestä tilintarkastaja oli yrittänyt suojella Firma Oy:n silloista hallitusta kannanotollaan.

TILA:lle antamassaan vastineessa tilintarkastaja kertoi, että tarkastus oli rajattu koskemaan vaihtovelkakirjalainaa, joka oli laskettu liikkeelle joulukuussa 2008 ja sen aikaisia taloudellisia olosuhteita sekä huoltotilan kauppaa. Tilintarkastajan mukaan selvittelyn perusteella panttauskieltoa ei voitu todeta sellaiseksi, että sillä olisi ollut vaikutusta toimeksiantojen kannalta. Tarkastuskertomuksissa oli esitetty

nämä havainnot ja johtopäätökset sekä niihin oli jätetty varaumia yhtiöstä saatujen ristiriitaisten tietojen takia. Tilintarkastaja torjui lisäksi väitteet Firma Oy:n entisen hallituksen suojelua koskien.

TILA totesi, että tilintarkastajan tekemät erityistarkastuskertomus ja lisäselvitys olivat toimeksiannon mukaisia. Toimeksianto, keskeiset tarkastushavainnot, tarkastuksen tarkoitus sekä tarkastuksen kohteena ollut aineisto löytyvät tarkastuskertomuksesta. Tilintarkastaja oli TILA:n näkemyksen mukaan yksityiskohtaisesti käsitellyt ja arvioinut vahingonkorvaussaatavaan liittyviä panttauksia. Lisäksi hän oli asianmukaisesti esittänyt tekemänsä havainnot ja varaukset. Kantelu ei aiheuttanut toimenpiteitä.

TILA 3/2014

TILA:a pyydettiin antamaan KHT-tilintarkastajalle varoitus siitä, että hän oli esittänyt Kaupungin Huoneistot Oy:n vastuuvollisille vastuuvapauden myöntämistä, vaikka vastuuvollisten toiminta oli ollut osakeyhtiönlain, yhteishallintolain sekä yhtiöjärjestyksen vastaista. Tilintarkastaja ei ollut reagoinut vaikka kantelija oli ennen yhtiökokousta informoinut häntä lain rikkomisesta. Kantelijan mukaan hallituksen ja puheenjohtajan toiminnan johdosta saattoi koitua vahingonkorvausvelvollisuus yritystä kohtaan.

TILA:lle antamassaan vastineessa tilintarkastaja kertoi, että tilintarkastuksessa oli tarkistettu yhtiöjärjestyksen ja lainsäädännön noudattaminen. Lisäksi tilintarkastuksissa oli varmistettu erilaisin toimenpitein yhtiöjärjestyksen vaatiman asuntolainsäädännön noudattaminen. Tilintarkastaja torjui kantelijan väittämän vahingonkorvausvastuun syntymisestä.

TILA tutki tilintarkastajan toiminnan Kaupungin Huoneistot Oy:n tilintarkastajana. TILA totesi tilintarkastajan muodostaneen käsityksen sosiaalista asuntotuotantoa säätelevästä lainsäädännöstä sekä sen merkityksestä ja vaatimuksista hänelle. Tilintarkastaja oli tilintarkastuksen yhteydessä havainnut, että asukasdemokratiamallin oli sanottu olevan yhteishallintolain vastainen. Tilintarkastaja oli hankkimansa aineiston perusteella tullut siihen johtopäätökseen, ettei asiasta tarvinnut huo-

mauttaa tilintarkastuskertomuksessa. Tilintarkastuskertomus ei sisältänyt vastuuvapauden myöntämistä koskevaa lausuntoa toisin kuin kantelija oli väittänyt. Kantelu ei aiheuttanut toimenpiteitä.

4.2 Huomautukseen johtaneet tapaukset

TILA 4/2010

TILA alkoi omasta aloitteestaan tutkia KHT-yhteisö Firma Oy:n sekä KHT-tilintarkastajan toimintaa Lista Oyj:n tilintarkastajana. TILA kiinnitti huomiota pörs-sitiedotteeseen, jonka Lista Oyj oli julkaissut. Tiedotteessa kerrottiin luokitteluvirheestä sidotun ja vapaan oman pääoman välillä vuosina 2001–2006. Luokitteluvirhe oli seuraus omien osakkeiden mitätöinnistä. Tästä virheestä johtuen yhtiö luokitteli uudelleen kertyneistä voittovaroista ylikurssirahastoon 1 512 miljoonaa euroa. TILA:lle laatimassaan kirjeessä Lista Oy totesi yhtiökokouksen päättäneen vuosina 2001–2006 omien osakkeiden mitätöinnistä. Mitätöinneissä osakepääomaa vähennettiin mitätöityjen osakkeiden nimellisarvoa vastaavan määrän verran ja ylikurssirahastoa vähennettiin osakkeiden hankintamenolla. Samalla osakepääomasta ja ylikurssirahastosta vähennetyn määrän yhtiö kirjasi lisäyksenä vapaaseen omaan pääomaan. Lista Oyj:n mukaan heidän kirjauskäytäntönsä ei ollut yleisen käytännön mukainen, sillä muut suomalaiset listayhtiöt kirjasivat omien osakkeiden mitätöinnin vähentäen vapaata omaa pääomaa.

Tilintarkastajan mielestä hän oli suorittanut Lista Oyj:n tilintarkastuksen noudattaen hyvää tilintarkastustapaa tilikausina 2004–2006. Toimiessaan Lista Oyj:n päävastuullisena tilintarkastajana hän oli suorittanut huolellisesti kaikki toimenpiteen, joita hyvä tilintarkastustapa häneltä edellyttää. Tilintarkastajan mielestä omien osakkeiden kirjaamisessa käytetty menettelytapa oli suurella todennäköisyydellä virheellinen, mutta Lista Oyj:n hallitus ja johto olivat valinneet tämän menettelytavan. Lisäksi hän totesi, että vaikka tilintarkastus olikin suoritettu asianmukaisesti, silti tilinpäätökseen jäi virheelliseksi katsottava kirjanpitokäsittely. Tilintarkastajan mielestä tämä virheellinen kirjanpitokäsittely, joka oli muodostunut yhtiössä vakiintuneeksi toimintatavaksi, ei yksinään voinut tarkoittaa sitä, että tilintarkastusta olisi laiminlyöty. Myös KHT-yhteisö Firma Oy kertoi täyttäneensä kaikki tilintarkastus-

lain ja hyvän tilintarkastustavan asettamat velvoitteet sekä toimineensa huolellisesti.

TILA totesi, että tilintarkastaja ei ollut menetellyt hyvän tilintarkastustavan mukaisesti huolimattomuudesta johtuen. Hän ei ollut selvittänyt riittävän hyvin, oliko Lista Oyj:n kirjaamismenettely omien osakkeiden mitätöinnin osalta osakeyhtiölain tai Suomen markkinoilla vallinneen ja hyvän kirjanpitotavan vastaista. TILA:n mukaan Firma Oy ei ollut laiminlyönyt vastuutaan tilintarkastuksen resurssien ja yleisten puitteiden järjestämisessä. Tilintarkastaja sai huomautuksen.

TILA 6/2010

TILA alkoi omasta aloitteestaan tutkia KHT-tilintarkastajan toimintaa Säätiön tilintarkastajana tilikausina 2006–2008. Säätiöviranomainen oli julkisuudessa esittänyt kannanoton siitä, että Säätiö oli ottanut osaa vaalirahoitukseen, vaikka se ei sääntöjen mukaan ollut mahdollista. Vuosina 2005–2009 Säätiö osallistui seminaareihin, jotka tukiyhdistykset olivat järjestäneet sekä ostivat tauluja vaaleissa mukana olleiden henkilöiden tukiyhdistyksiltä. Lisäksi TILA kiinnitti huomiota tarkastuskerptomukseen, jonka Rahoitusyhdistys oli antanut Säätiön toiminnasta. Kertomuksessa Rahoitusyhdistys oli ottanut kantaa Säätiön varojen käyttämiseen sekä sen hallinnon toimintaan.

Tilintarkastajan mukaan säätiö eikä sen hallitus ollut tähdellisesti rikkonut lakia, joka koski Säätiötä, eikä myöskään säätiön sääntöjä. Hänen mukaansa seminaareihin osallistuminen ja taulujen ostot olivat olleet normaalia toimintaa eikä laitonta tai Säätiön sääntöjä rikkovaa. Tilintarkastajan mielestä mahdollisessa sääntöjen rikkomisessa oli kyse siitä, oliko kyseessä ensisijaisesti vaalituki vai hyväksyttävät vastikkeelliset hankinnat ja olivatko hankinnat kohtuullisia. Hän oli tarkastuksessaan huomannut vastikkeelliset hankinnat, mutta ei ollut tietoinen kuka tai ketkä olivat yhdistyksen taustalla, joka oli saanut maksun. Lisäksi tilintarkastaja totesi, että hänen mielestään kirjoista, tauluista ja seminaarilipuista suoritettu hinta oli saatuun vastikkeeseen nähden oikeassa suhteessa.

TILA totesi, että tilintarkastaja ei ollut raportoinut kirjallisesti Säätiön hallitukselle havainneensa Säätiön asiamiehen hankkineen kirjoja, tauluja sekä seminaarilippuja. Hänen olisi pitänyt suorittaa raportointi, sillä Säätiön asiamies oli monien vuosien ajan tehnyt sellaisia oikeustoimia, joita voidaan pitää poikkeuksellisina Säätiön sääntöjen perusteella. Tilintarkastaja ei ollut toiminut hyvän tilintarkastustavan mukaan laiminlyömällä raportointivelvollisuutensa. Päätöksessään TILA otti huomioon lieventävänä seikkana sen, että asiamiehen tekemät hankinnat olivat määrältään vähäisiä. Tilintarkastaja sai huomautuksen.

TILA 2/2011

TILA kiinnitti huomiota julkiseen varoitukseen, jonka Tilinpäätösvalvoja oli antanut Listayhtiölle. Varoituksen mukaan Listayhtiön konsernitilinpäätös tilikaudelta 2006 ei antanut yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta oikeaa ja riittävää kuvaa, sillä konsernitilinpäätös sisälsi olennaisen virheen. Yhtiön konsernitilinpäätökseen ei olisi tullut sisällyttää laskennallisia verosaamia käyttämättömien verotuksellisten tappioiden perusteella. Tilinpäätösvalvojan mukaan kirjaamisedellytykset eivät täyttyneet, sillä yhtiöllä ei ollut esittää vakuuttavaa näyttöä verotettavan tulon kertymisestä tulevaisuudessa ja täten verosaamisen hyödynnettävyydestä. Laskennallinen verosaaminen vähennettynä veroveljoilla oli 51 % omasta pääomasta 31.12.2006. KHT-tilintarkastajan mukaan hänen allekirjoittamansa tilintarkastuskertomus antoi oikeat ja riittävät tiedot konsernin taloudellisesta asemasta ja toiminnan tuloksesta. Lisäksi tilintarkastuskertomuksessa oli maininta konsernin taseessa olevasta laskennallisesta verosaamisesta, jonka arvo riippui siitä, kääntyykö emoyhtiön tulos lähivuosina voitolliseksi.

Vastineessaan TILA:lle tilintarkastaja totesi, että laskennallinen verosaaminen on voitu sisällyttää vuoden 2006 tilinpäätökseen, koska Listayhtiön tilinpäätös tilikaudelta 2005 oli voitollinen ja Listayhtiö oli tilinpäätöksessään esittänyt laskennallisen verosaamisen kirjaamista tukevan näytön luonteen. Hänen mukaansa näyttö perustui pääasiassa tuloennusteisiin, jotka yhtiö oli laatinut. Lisäksi tulosennusteita ja laskennallisia verosaamia oli arvioitu toteutettujen saneeraus- ja muiden järjestelyjen, yhtiön edustajien kanssa käytyjen keskustelujen sekä yhtiön tilauskannan perusteella. Tilintarkastajan mukaan laskennalliseen verosaamiseen oli kiinnitetty

huomiota sekä paneuduttu erityisellä huolellisuudella sen seurauksiin. Siitä, voidaanko laskennallinen verosaaminen sisällyttää tilikauden 2006 taseeseen, oli myös pidetty palaveri sekä käyty perusteellisia keskusteluja tarkastusryhmän kanssa.

TILA:n mukaan tilintarkastajan toimittavat työpaperit ja tilintarkastusdokumentaatio eivät kaikilta osin tukeneet seikkoja, jotka hän oli tuonut vastineessaan esille. Tilintarkastusdokumentaation ja tilintarkastajan työpapereiden perusteella ei voitu todentaa kaikkien vastineessa mainittujen tilintarkastustoimenpiteiden suorittamista. TILA katsoi tilintarkastajan toimineen hyvän tilintarkastustavan vastaisesti ja antoi huomautuksen.

TILA 1/2012

Säätiö kanteli TILA:lle KHT-yhteisö Tilkkarit Oy:n sekä sen palveluksessa olevien KHT-tilintarkastaja A:n ja KHT-tilintarkastaja B:n toiminnasta. Tilkkarit Oy oli laatinut raportin suorittamastaan Ylioppilaskunta 1:n hallinnon erityistarkastuksesta vuosilta 2007–2009. TILA:a pyydettiin tutkimaan, oliko raportti laadittu hyvää tilintarkastustapaa noudattaen ja oliko tarkastus suoritettu ammattitaitoisesti. Raporttia tullaan käyttämään oikeudenkäynnissä, ja sen takia on tärkeää varmistua siitä, ettei se sisällä sellaisia epävarmoja tai dokumentoimattomia johtopäätöksiä ja havaintoja, joilla voisi olla haitallinen vaikutus kolmannen osapuolen oikeuksiin. Säätiön mielestä raportissa oli esitetty ehdottomia kannanottoja asioihin, jotka olivat kuuluneet ratkaistavaksi tuomioistuimessa. Lisäksi raportissa oli esitetty virheellisiä ja epävarmoja tai dokumentoimattomia johtopäätöksiä ja havaintoja, puolueellisia päätelmiä ja tulkinnanvaraisuuksia sekä raportin lähteiden dokumentointi oli puutteellista. Myöskään toimeksiannon sisältöä ei ollut kuvattu riittävän tarkasti.

Sekä Tilkkarit Oy että tilintarkastajat kiistivät väitteet. KHT-yhteisönä Tilkkarit Oy oli omien sanojensa mukaan noudattanut hyvää tilintarkastustapaa sekä valinnut kaksi kokeneinta tilintarkastajaa suorittamaan toimeksiantoa. Tilkkarit Oy:llä ei ollut syytä epäillä valittujen tilintarkastajien pätevyyttä. Toimeksiantokirjeessä oli sovittu toimeksiannon sisällöstä sekä sitä oli myöhemmin tarkennettu toimeksiantajan kanssa käydyssä palaverissa. Tilintarkastajien mukaan tarkastuksen perustana

ollut aineisto oli yksilöity raportin sisällysluettelossa eikä raportti sisältänyt puutteellisia, virheellisiä tai harhaanjohtavia päätelmiä. Toimeksianto oli suoritettu Tilkkarit Oy:n juristin kanssa yhdessä.

TILA:n mukaan ei voitu osoittaa, että Tilkkarit Oy olisi laiminlyönyt velvollisuuksiinsa osoittaa riittävät resurssit toimeksiannon suorittamisessa tai toimeksiannon suorittaneiden tilintarkastajien valvonnassa. TILA totesi, että raportissa oli osin puutteellisesti dokumentoitu lähteet sekä tarkastushavainnot. Esitetyt kannanotot eivät olleet kaikilta osin suhteessa tarkastushavaintoihin, ja toimeksiannon sisältö, tarkoitus ja tavoitteet oli osittain kuvattu puutteellisesti. Objektiviisuuden vaatimukset eivät kaikilta osin täyttyneet. TILA:n mukaan tilintarkastajat eivät olleet noudattaneet hyvää tilintarkastustapaa raporttia laatiessaan. Molemmat tilintarkastajat saivat huomautuksen, koska menettelyyn liittyi lieventäviä seikkoja. TILA:n kolme jäsentä, esittelijä sekä puheenjohtaja jättivät eriävän mielipiteen, koska heidän mukaansa menettelyyn ei liittynyt lieventäviä seikkoja. Heidän mielestään molemmille tilintarkastajille olisi tullut antaa varoitus. Tilintarkastajat eivät valittaneet TILA:n päätöksestä.

TILA 2/2012

TILA:lle kanneltiin KHT-tilintarkastaja A:n ja KHT-tilintarkastaja B:n toiminnasta Asunto Oy:n tilintarkastajina tilikaudella 2010. Kantelun tekivät Asunto Oy:n osakas C ja osakas D. Yhtiökokous oli valinnut tilintarkastaja A:n varsinaiseksi tilintarkastajaksi yhdessä tilintarkastaja B:n kanssa. Tilintarkastaja A ei osakas C:n mukaan ollut kertonut tilintarkastaja B:n olevan tämän vaimo. Tilinpäätökseen oli kirjattu yli 1 900 000 euron edestä merkintäsaamisia, jotka olivat syntyneet omaan pääomaan suunnatun osakeannin yhteydessä. Tilintarkastajien tiedossa piti olla, ettei merkintää tulla suorittamaan. Osakas C:n mielestä tilintarkastaja B oli toiminnut huolimattomasti konsultoidessaan hallitusta lainvastaisissa asioissa. Tilintarkastajat olivat hänen mukaansa antaneet tietoisesti tilintarkastuskertomuksessaan totuudenvastaista tietoa sekä jättäneet kertomatta tilinpäätöksessä olevista riskeistä.

Osakas D kertoi Asunto Oy:ssä olleen riitaisuuksia yli kymmenen vuoden ajan ja osakkeenomistajat olivat jakautuneet kahteen ryhmään. Tuoreimmassa riitapauksessa oli ollut erimielisyyksiä ullakkokerroksen rakennusoikeuden myymistä koskien. Yhtiöjärjestyksestä aiottiin muokata siten, että ostajan asemassa oleva rakennusliike saisi lunastuksessa vapaan saannon. Vapaa saanto tarkoittaisi sitä, ettei lunastusoikeus koskisi osakkeiden merkinnän jälkeistä saantoa. Tilintarkastaja B oli hallituksen kanssa puoltanut yhtiöjärjestyksen muutosta ja myyntiä siten, että osakkeenomistajille ei ollut näytetty yhtiön ja rakennusliikkeen merkintäsopimusta. Tilintarkastaja B kuului hallituksen ympärillä olevaan joukkoon sekä toimi yhtiön tilintarkastajana. Tämä herätti epäilyksen siitä, oliko tilintarkastaja B:n toiminta riippumatonta. Kyseisellä tilintarkastajalla oli myös sijoitusasuntoja, vaikka tilintarkastajan kuului olla tarkastuskohteessaan vapaa taloudellisista intresseistään.

Molemmat tilintarkastajat torjuivat toimintaansa koskevat moitteet. He kertoivat saaneensa Asunto Oy:ltä kirjallista tietoa koskien Pääoma Oy:n merkintäsopimusta ja Merkitsijä Oy:n tarjousta. Lisäksi he olivat keskustelleet yhdessä isännöitsijän, hallituksen puheenjohtajan sekä hallituksen jäsenten kanssa asioista. Kumpikin tilintarkastajista totesi, etteivät olleet esteellisiä toimeksiannon vastaanottoon ja kokivat, ettei heidän välinen aviosuhde vaikuttanut tilintarkastuksen suorittamiseen. He kertoivat lisäksi tehneensä tarkastukset eettisiä sääntöjä noudattaen.

TILA totesi, että saamisten saaminen Pääoma Oy:ltä oli ollut epävarmaa tarkastuskertomusta annettaessa. Saatavan määrä oli ollut olennainen, eikä lukija voinut toimintakertomuksen tai tilinpäätöksen perusteella tietää, että saamisten saamiseen oli liittynyt epävarmuutta. Tilintarkastajat olivat toimineet vastoin tilintarkastuslakia jättämällä mainitsematta saatavien epävarmuudesta tilintarkastuskertomuksessa. Lisäksi TILA totesi, ettei tilintarkastaja B ollut osakkaan ominaisuudessa esteellinen suorittamaan tilintarkastuksen Asunto Oy:ssä, sillä asunto oli perheen yksityisessä käytössä. Tilintarkastaja B:llä ei ollut myöskään taloudellista etua yhtiössä tilikaudella 2010. Tilintarkastuslain mukaan heidän aviosuhteensa ei estä heitä toimimaan saman yrityksen tilintarkastajina. Lieventävänä seikkana TILA piti sitä, että molempien tilintarkastajien huolimattomuus oli ymmärrettävää. He olivat tarkastushetkellä olleet tietoisia toisen merkitsijän tarjouksesta, joten he ei-

vät pitäneet aiheellisena lisätietojen antamista kertomuksessa. Tilintarkastajat saivat huomautuksen.

TILA 3/2012

TILA:lle kanneltiin KHT-tilintarkastajan toiminnasta Yhtiön tilintarkastajana tilikautena 2009 ja 2010. Kantelu tehtiin Rahoittaja Oyj:n rahoituspäällikön toimesta. Yhtiö oli kirjannut tilinpäätökseen liiketoiminnan muihin tuottoihin vahingonkorvaussaatavia tilikautena 2009 1 146 000 euroa ja tilikautena 2010 132 000 euroa. Nämä saatavat koskivat riita-asiaa, josta välimiesoikeus oli helmikuussa 2010 antanut päätöksen. Päätökseen mukaan Yhtiö oli tuomittu saamaan 700 000 euron edestä vahingonkorvauksia. Kuitenkin vahingonkorvaussaatavia oli kirjattu tilinpäätökseen 400 000 euroa enemmän. Tästä johtuen Yhtiön tulos oli saatu voitolliseksi tilikautena 2009 ja 2010 sekä oma pääoma oli pysynyt positiivisena. Kantelun tehneen rahoituspäällikön mukaan Yhtiölle oli myönnetty luottoa virheellisen luottoluokituksen seurauksena. Tilintarkastaja oli tilintarkastuskertomuksissaan maininnut saatavan epävarmuudesta. Välimiesoikeuden päätös oli tilintarkastajan tiedossa.

Vastineessaan TILA:lle tilintarkastaja kertoi olleensa samaa mieltä rahoituspäällikön kanssa siitä, että taseesta olisi tullut kirjata pois vahingonkorvaussaatavan ylimenevä osa. Yhtiön johto oli kuitenkin kieltäytynyt alaskirjauksen tekemisestä. Tilintarkastaja oli soittanut yrityksen asianajajalle, jonka mukaan käräjäoikeudessa oli vireillä kanne välimiesoikeuden päätöksen kumoamiseksi osittain. Tilikauden 2009 tilintarkastukseen tilintarkastaja antoi ehdollisen lausunnon. Käytännössä lausuntokappale tarkoitti sitä, tilinpäätös ei antanut riittäviä ja oikeita tietoja yhtiön taloudellisesta asemasta ja toiminnan tuloksesta vahingonkorvaussaatavien osalta. Huhtikuussa 2011 tarkastettiin vuoden 2010 tilinpäätös. Kirjanpitäjältä saatiin tuolloin tieto oikeusprosessin jatkumisesta ja siitä, ettei asiakas suostu kirjaamaan taseesta pois riidanalaista saatavaa. Tilintarkastaja sai myös tietää, että Yhtiön asianajaja oli hakenut valituslupaa Korkeimmalta oikeudelta asiaa koskien. Vuoden 2010 ja 2009 tilintarkastuskertomukset olivat tilintarkastajan mukaan sisällöltään yhteneviä.

Tilintarkastaja oli päätenyt antamaan ehdollisen lausunnon, koska hänen harkintansa mukaan kyseessä oli tunnusomainen tilanne, jossa tilintarkastaja ja yrityksen johto olivat eri mieltä. Hänellä ei ollut mahdollisuutta arvioida kiistan lopullista ratkaisua ja kielteinen lausunto olisi ollut tilintarkastajan näkemyksen mukaan ilmeinen kannanotto meneillä olevaa oikeusprosessia kohtaan. Kielteinen lausunto olisi voinut aiheuttaa vahinkoa asiakkaalle heikentämällä yhtiön neuvotteluasemaa oikeusprosessissa.

TILA totesi vahingonkorvaussaatavan kirjaamisella ylimenevältä osalta olleen olennainen ja laaja vaikutus vuosien 2009 ja 2010 tilinpäätöksiin ja sitä kautta myös tilinpäätöksistä laskettaviin tunnuslukuihin, esimerkiksi omavaraisuuteen. TILA:n mielestä tilintarkastajan antama ehdollinen lausunto ei tuonut riittävästi esiin tilinpäätöksen harhaanjohtavuutta tilikautena 2009, koska siinä ei ollut tuotu esille vaikutusta, joka vahingonkorvaussaatavan kirjaamisella oli Yhtiön tulokseen ja pääoman määrään. Tilintarkastajan olisi pitänyt ymmärtää, ettei ehdollinen lausunto tuonut riittävästi esiin tilinpäätöksen harhaanjohtavuutta. TILA totesi, ettei tilintarkastaja ollut toiminut tilintarkastuslain mukaisesti antaessaan ehdollisen lausunnon kielteisen lausunnon sijasta. Hän oli myös menetellyt hyvän tilintarkastustavan vastaisesti, sillä tilintarkastuskertomus ei kaikilta osin vastannut standardeja. Lieventävänä seikkana TILA otti huomioon sen, että tilintarkastaja oli antanut tilintarkastuskertomuksen lukijalle tiedon tilinpäätöksiin sisältyvistä arvostusriskeistä. Tilintarkastaja sai huomautuksen. Tilintarkastaja haki päätökseen muutosta VALA:lta.

TILA 7/2013

TILA:lle kanneltiin KHT-tilintarkastajan toiminnasta. Tekes teki kantelun, koska tilintarkastajan tekemä tarkastuskertomus Tikku Oy:n Tekes-projektista oli virheellinen muun muassa projektikirjanpidon osalta. Tilintarkastaja ei maininnut tarkastuskertomuksessa huomanneensa olennaisia virheitä tai puutteita Tikku Oy:n toiminnassa, vaan totesi yhtiön noudattaneen tutkimus- ja kehitystoiminnan rahoituksen ehtoja olennaisilta osin. Tekes oli antanut yritykselle 38 000 euron tuotekehitysavustuksen. Avustusta ei olisi maksettu, jos Tekes olisi tiennyt maksuhetkellä projektin hallinnolliset puutteet. Vääriä tietoja sisältäneen tarkastuskertomuksen

antaminen laski Tekesin luottamusta auktorisoituihin tilintarkastajiin. TILA:a pyydettiin selvittämään, oliko tilintarkastaja toiminut tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.

Antamassaan vastineessa tilintarkastaja kertoi toimintansa olleen hyvän tilintarkastustavan mukaista. Yritykselle oli projektin alkaessa avattu projektikohtainen kustannuslaskenta. Tämän kustannuslaskennan perusteella Tikku Oy:lle oli tehty projektikohtainen tuloslaskelma. Lisäksi projektin vastuullinen johtaja on laatinut yhteenvedon kustannustilityksistä, joten tilintarkastaja ei ymmärrä kantelijan väitettä siitä, ettei projektikirjanpito vaatimuksen täyttämiseksi ollut riittäviä järjestelyjä.

TILA totesi, että tilintarkastaja oli tehnyt Tikku Oy:n tarkastuksen huolimattomasti, sillä yrityksen projektin kustannusten seuranta ei ollut riittävä Tekesin yleisten ehtojen kannalta. Tarkastuskertomuksessaan tilintarkastaja oli muun muassa jättänyt täsmäyttämättä kustannustilityksen ja projektilaskennan kustannustilityksen erien mukaisesti. TILA tuli siihen tulokseen, ettei tilintarkastajan suorittama tarkastustyö vastaa Tekesin vaatimuksia eikä tarkastuskertomuksessa kerrottua. Hänellä ei ollut syytä antaa tarkastuskertomusta, jossa kerrottiin yrityksen noudattaneen olennaisilta osin rahoituspäätöksen yleisiä ehtoja. Tilintarkastajan toiminnassa nähtiin lieventäviä seikkoja ja hän sai huomautuksen.

TILA 7/2014

TILA otti omasta aloitteestaan tarkastettavaksi KHT-tilintarkastajan toiminnan. Tilintarkastaja ei täyttänyt ammattitaidon säilymiselle asetettuja vaatimuksia, jotka TILA oli antamassaan ohjeessa määrännyt. Tilintarkastaja oli ilmoittanut valvontatietoilmoituksessa, toukokuussa 2010, lopettavansa tilintarkastustehtävät. Hän oli lisäksi ilmoittanut työskentelevänsä päätoimisesti lakisääteisiin tilintarkastustehtäviin rinnastettavissa tehtävissä. TILA oli lähettänyt tilintarkastajalle vuosien 2011 ja 2012 valvontatietoilmoitusten perusteella kirjeet, joissa kerrottiin, etteivät ammattitaidon säilymisen vaatimukset täytyneet hänen kohdallaan. Tilintarkastajaa oli kirjeissä kehoitettu viemään toimintansa tasolle, jota ammattitaidon säilyttäminen edellyttää. TILA:n ohjeiden mukainen vähimmäismäärä tilintarkastuksille on 30

lakisääteistä tarkastustehtävää kolmen vuoden aikana, mutta tilintarkastaja oli suorittanut ainoastaan viisi.

Vastineessaan TILA:lle tilintarkastaja totesi toimivansa lakisääteisiin tilintarkastustehtäviin rinnastettavissa tehtävissä, joka pitäisi hänen mielestään ottaa huomioon ammattitaidon säilymisen tarkastelussa. Tilintarkastaja myös kehotti huomioimaan sen, että hänen vuoden 2013 laaduntarkastus oli hyväksytty. TILA katsoi että tilintarkastajalla oli ollut tarpeeksi aikaa viedä toimintansa ohjeiden edellyttämälle tasolle, koska hän oli saanut jo kahdesti muistutuksen asiasta. TILA tuli siihen tulokseen, että tilintarkastaja oli loukannut velvollisuuksiaan tilintarkastajana jättämällä noudattamatta TILA:n antamia ohjeita sekä muistutuskirjeitä. Tilintarkastajan päätoimista työtä lakisääteisiin tilintarkastustehtäviin rinnastettavissa tehtävissä pidettiin lieventävänä seikkana. Tilintarkastaja oli lisäksi osallistunut koulutukseen, joka oli järjestetty ammattitaidon ylläpitämistä varten. Tilintarkastaja sai huomautuksen.

4.3 Varoitukseen johtaneet tapaukset

TILA 3/2010

Matka Oy oli kannellut TILA:lle entisen KHT-tilintarkastajansa toiminnasta. Tilintarkastaja oli toiminut Matka Oy:n tilintarkastajana vuodesta 1995, jolloin yhtiö oli perustettu. Hän oli viimeksi tarkastanut tilinpäätöksen tilikaudelta 2007. Kirjanpitäjän vaihtumisen jälkeen oli selvinnyt, että kirjanpito sekä tilinpäätös olivat olleet olennaisesti virheellisiä ja puutteellisia kyseisen tilintarkastajan tarkastuskautena. Matka Oy:n mielestä yritykselle on aiheutunut tähdellistä vahinkoa tilintarkastajan toiminnan vuoksi. Vuosina 2006–2007 Matka Oy oli todennäköisesti maksanut liikaa arvonlisäveroa johtuen valmismatkatoimistoon sopimattomasta virheellisestä arvonlisäverokäsittelystä. Lisäksi Matka Oy oli todennäköisesti maksanut liikaa tuloveroja, antanut viranomaisille virheellisiä tietoja, maksanut perusteettomia tilintarkastuskustannuksia sekä vastoin osakeyhtiölain määräyksiä jakanut osinkoa ilman että tilintarkastaja oli puuttunut asiaan.

Matka Oy oli pyytänyt toista KHT-tilintarkastajaa tekemään erityistarkastuksen tilikausille 2006–2007. Tämän lisäksi nykyinen HTM-tilintarkastaja oli tehnyt alusta-

van raportin tarkastushavainnoistaan koskien tilikausia 2005–2007. Molempien raporteissa oli tilinpäätösten virheistä ja puutteista kertovia havaintoja sekä arvioita entisen tilintarkastajan toiminnasta. Täten Matka Oy pyysi, että TILA ryhtyisi tarpeellisiin toimenpiteisiin entisen tilintarkastajan aiheuttaman vahingon ja ammattitaidottoman toiminnan vuoksi.

TILA:lle antamassaan vastineessa entinen tilintarkastaja kertoi, että Matka Oy:n alkaessa matkanjärjestäjäksi vuonna 2004, yrityksen olisi pitänyt siirtyä marginaaliverotusmenettelyyn. Hän kertoi luottaneensa kirjanpitäjien ammattitaitoon ja täten virhe oli jäänyt huomaamatta. Tilintarkastajan mukaan liikaa maksettu tulovero oli oikaisuvaatimuksella mahdollista saada takaisin. Myyntisaamisten virhe oli ainoastaan kirjanpidollinen, eli tulos oli laskettu liian hyvänä.

TILA totesi päätöksessään tilintarkastajan laiminlyöneen tilikausien 2006–2007 tilintarkastuksessa tarkastaa, oliko Matka Oy noudattanut arvonlisäverolain erityissäännöstä. Tilintarkastaja ei ollut myöskään riittävällä tavalla tarkastanut, oliko olennaisena tase-eränä pidettävä myyntisaamistili oikein. Tilintarkastajan tekemän tarkastuksen puutteet olivat tarkastuskohteen toimialan julkinen luonne huomioon ottaen erityisen moitittavia, joten TILA antoi tilintarkastajalle varoituksen. Tilintarkastaja haki TILA:n päätökseen muutosta VALA:lta. Tilintarkastajan mukaan yhtiön johdon huolimattomuus oli aiheuttanut Matka Oy:lle vahinkoja eikä hänen oma toimintansa tilintarkastajana. VALA hylkäsi valituksen ja totesi, ettei tilintarkastaja ollut tarkastuksessaan noudattanut hyvää tilintarkastustapaa. Tilintarkastaja haki muutosta VALA:n päätökseen KHO:lta. Käsittely on kesken.

TILA 1/2011

Asunto Oy:n toiseksi tilintarkastajaksi tilikaudelle 2009 valittu tilintarkastaja M kanteli KHT-tilintarkastajan toiminnasta. Kantelun tehnyt tilintarkastaja M oli saanut tietää, että Asunto Oy:n tilikauden 2009 tilintarkastuksen olivat suorittaneet ja tilintarkastuskertomuksen allekirjoittaneet toiseksi tilintarkastajaksi yhtiökokouksessa valittu HTM-yhteisö Tili Oy/KHT-tilintarkastaja sekä Tili Oy palveluksessa toiminut HTM-tilintarkastaja. Tilintarkastaja M:n mukaan KHT-tilintarkastaja oli nimennyt

Asunto Oy:n toiseksi tilintarkastajaksi itse valitsemansa HTM-tilintarkastajan ohittaen täten yhtiökokouksen päätöksen sekä yhtiöjärjestyksen määräyksen.

KHT-tilintarkastajan mielestä kantelu oli aiheeton, sillä tilintarkastaja M oli esteellinen toimimaan Asunto Oy:n tilintarkastajana. Isännöitsijän pyynnöstä KHT-tarkastaja oli yrittänyt ratkaista esteellisyysongelmaa ja ehdottanut isännöitsijälle, että yhtiökokouksen valitsema tilintarkastusyhteisö Tili Oy nimeäisi jonkun henkilöstöstään varatilintarkastajaksi. Hänen mukaansa olisi ollut kohtuutonta kutsua yhtiökokous koolle tilintarkastajan valintaa varten. KHT-tarkastaja oli isännöitsijän kanssa koittanut ratkaista ongelman niin, ettei Asunto Oy:lle aiheutuisi vahinkoa.

TILA otti oma-aloitteisesti tutkittavaksi HTM-tilintarkastajan toiminnan Asunto Oy:n tilintarkastajana tilikaudella 2009 ja pyysi HTM-tarkastajalta selvitystä toiminnastaan. HTM-tarkastajan mukaan, hänen toimintansa varatilintarkastajana oli perusteltua, sillä hän oli saanut työnantajalantaan tehtävän toimia varatilintarkastajan roolissa toisena tilintarkastajana tilikaudella 2009. Lisäksi hän oli todennut KHT-tarkastajan kanssa keskusteltuaan, tutustuttuaan yhtiökokouspöytäkirjaan, kaupparekisteriotteeseen sekä yhtiöjärjestykseen, että tilintarkastaja M oli esteellinen Asunto Oy:n tilintarkastajaksi.

TILA totesi KHT-tarkastajan toimineen hyvän tilintarkastustavan vastaisesti sopiessaan isännöitsijän kanssa, että Asunto Oy:n tilikauden 2009 varatilintarkastajana toimii Tili Oy. KHT-tarkastajan piti olla tietoinen siitä, ettei hänellä eikä isännöitsijällä ollut toimivaltaa päättää, kuka toimii varatilintarkastajana, vaan päättäminen kuului yhtiökokoukselle. Lisäksi tilintarkastaja M ei ollut KHT-tarkastajan esittämien perusteiden mukaan esteellinen toimimaan yhtiön tilintarkastajana. TILA totesi, että myös HTM-tarkastajan olisi pitänyt olla tietoinen siitä, että isännöitsijä ja tilintarkastaja eivät voi keskenään sopia, kuka valitaan Asunto-osakeyhtiön varatilintarkastajaksi. HTM-tarkastaja ei ollut toiminut hyvän tilintarkastustavan mukaan suorittaessaan Asunto Oy:n tilintarkastuksen Tili Oy:n nimeämänä varatilintarkastajana, sillä yhtiökokouksen pöytäkirjan mukaan Tili Oy:tä ei ollut valittu varatilintarkastajaksi.

TILA antoi sekä KHT- että HMT- tilintarkastajalle varoituksen. TILA:n jäsenet, jotka olivat jääneet vähemmistöön, jättivät kaksi eriävää mielipidettä TILA:n päätöksestä. He olivat samaa mieltä KHT-tarkastajalle annetusta varoituksesta, mutta olisivat antaneet HTM-tarkastajalle varoituksen sijasta huomautuksen. He katsoivat että HTM-tarkastajan toimintaan liittyi lieventäviä seikkoja. Molemmat tilintarkastajat hakivat muutosta TILA:n päätökseen VALA:lta. VALA ei muuttanut päätöstä.

TILA 6/2012

TILA:lle kanneltiin KHT-tilintarkastaja A:n toiminnasta. Kantelija Y oli aiemmin kannellut TIVA:lle KHT-yhteisön ja sen palveluksessa toimivan HTM-tilintarkastaja B:n toiminnasta. Y:n irtisanouduttua kyseisen KHT-yhteisön palveluksesta, tilintarkastajat A ja B olivat suorittaneet tilintarkastuksia hänen sijaan yrityksissä, joiden tilintarkastajaksi Y oli valittu henkilökohtaisesti. Lisäksi kävi ilmi, että myös KHT-yhteisön palveluksessa työskentelevä KHT-tilintarkastaja C oli tehnyt tilintarkastuksia Y:n sijaan.

Kantelussaan Y kertoi informoineensa kohdeyhtiötä, varatilintarkastajien työorganisaatioita sekä monissa tapauksissa myös henkilöä, joka oli toiminut toisena varsinaisena tilintarkastajana siitä, että hänen aikomuksensa oli tehdä valintojen mukaiset tilintarkastustoimeksiannot normaaliin tapaan. Toinen varsinainen tilintarkastaja sekä varatilintarkastaja olivat kuitenkin antaneet yhtiöiden tarkastuskerromukset tästä huolimatta.

TILA:lle antamassaan vastineessa KHT-yhteisö totesi, että asiakkaat eivät olleet saaneet kohtuullisessa ajassa yhteyttä X:ään tilintarkastuksen suorittamiseksi, joten tilintarkastajan toimi oli tullut avoimeksi. Asiakkaat kokivat, että X oli luopunut tilintarkastustoimeksiannosta ja ottivat yhteyttä KHT-yhteisöön. X ei ollut myöskään itse ottanut asiakkaisiinsa yhteyttä säädetyssä ajassa tilintarkastuksen suorittamiseksi. Kun asiakkaan edustaja otti yhteyttä KHT-yhteisöön, ei X:ää tavoitettu sen selväksi saamiseksi, miten hän aikoi suorittaa tilintarkastustoimeksiannot. KHT-yhteisön totesi, että lain mukaan tällaisissa tilanteissa varantilintarkastaja asettuu tilintarkastajan tehtävään. Kuitenkin sen arviointi, tuleeko tilintarkastajan toimi avoimeksi, oli tarkastuskohteen tehtävänä.

Tilintarkastajat A ja C kertoivat suorittaneensa tilintarkastuksia varatilintarkastajan ominaisuudessa, koska tilintarkastajan toimi oli kesken kauden tullut avoimeksi. He perustelivat näkemyksensä muun muassa sillä, että asiakkaat eivät olleet koh- tuullisessa ajassa saaneet yhteyttä Y:hyn eikä Y:tä ollut tavoitettu myöskään KHT- yhteisön toimesta. Lisäksi Y ei ollut ottanut itsekään yhteyttä asiakkaisiinsa tilintar- kastusten suorittamiseksi. Se, mitä Y aikoi tehdä tilintarkastusten suhteen siirrytty- ään uuteen päivätyöhön, oli jäänyt auki ja Y antoi ymmärtää, että tilintarkastustehtävä oli tullut avoimeksi.

TILA:n tutkittua asiaa kävi ilmi, ettei sen saama selvitys ja tilintarkastajien käsitys tilintarkastajan toimen avoimeksi tulemisesta, tukeneet toisiaan. Tilintarkastaja A:n ja C:n olisi pitänyt selvittää ennen tilintarkastusten suorittamista, oliko olemassa ammatillisia tai muita syitä olla suorittamatta toimeksiantoa, kun heitä oli pyydetty tekemään tilintarkastukset Y:n sijaan. Tilintarkastaja A ja B eivät olleet noudatta- neet hyvää tilintarkastustapaa, kun olivat jättäneet selvittämättä, oliko tilintarkas- tustehtävä todella tullut avoimeksi. KHT-yhteisön osalta TILA totesi, että yhteisö sai tammikuussa 2011 tietää Y:n aikovan suorittaa tilintarkastuksia talvella ja ke- vällä yhtiöissä, joiden tilintarkastajiksi tilintarkastaja B ja hänet oli valittu. KHT- yhteisön olisi pitänyt valvoa, että sen palveluksessa olevat tilintarkastajat toimivat lain mukaisesti. Sallimalla työntekijöidensä suorittaa tilintarkastuksia yhtiöissä, joissa tilintarkastustoimi ei ollut tullut avoimeksi, oli KHT-yhteisö toiminut vastoin hyvää tilintarkastustapaa. KHT-yhteisö sekä tilintarkastajat A ja C saivat varoituk- sen.

TILA 1/2013

TILA otti oma-aloitteisesti tutkittavakseen KHT-tilintarkastajan toiminnan. TILA pyysin tilintarkastajalta selvitystä hänen yhtiöidensä taloudellisesta tilanteesta, sillä yhtiöillä oli useita maksuhäiriömerkintöjä. Valvontaviranomaisena TILA:n tehtävä- nä oli selvittää, oliko tilintarkastaja sopimaton tilintarkastustehtävään mahdollisen ylivelkaantuneisuuden ja maksukyvyttömyyden vuoksi. Tilintarkastajan toimittama selvitys yhtiöidensä taloudellisesta tilanteesta oli osittain ristiriidassa julkisen rekis-

terin tietojen kanssa. TILA pyysi tilintarkastajalta uutta selvitystä, joka myös osoitettiin ristiriitaiseksi.

TILA tutki, oliko tilintarkastaja jättänyt antamatta tietoja, jotka olivat merkityksellisiä hänen tilintarkastajana toimimisen edellytyksiä arvioitaessa sekä oliko tilintarkastaja rikkonut totuudessapysymisveloitettaan. Vastineessaan tilintarkastaja kertoi, ettei ollut pyrkinyt antamaan epäluotettavaa tai ristiriitaista tietoa sekä pahoitteli sitä, että oli epätasmoisilla ja väärillä sanavalinoilla antanut epäselvän kuvan yritystoimintaansa ja yritystensä taloudellista tilannetta koskien.

TILA totesi tilintarkastajan antaneen selvityksissään kaupparekisteritietojen ja luottotietoraporttien tietojen kanssa ristiriidassa olevaa informaatiota. Paikoittain asiassa saattoi olla kyse väärinymmärryksestä, joka johtui terminologian epätasmoisuudesta. Nämä epätasmoiset sanavalinnat eivät kuitenkaan selittäneet kaikkia ristiriidassa olleita tietoja. TILA:n mukaan tilintarkastaja oli laiminlyönyt totuudessapysymisveloitetta ja täten rikkonut rehellisyyden vaatimusta. Tilintarkastaja sai varoituksen.

TILA 4/2013

TILA:lle kanneltiin KHT-yhteisö Pultti Oy:n sekä sen palveluksessa olevien KHT-tilintarkastaja A:n, KHT-tilintarkastaja B:n ja KHT-tilintarkastaja C:n toiminnasta. Pultti Oy oli suorittanut erityistarkastuksen Firma-konsernin hallintoa ja taloutta koskien. Tilintarkastajat A ja B olivat allekirjoittaneet tarkastuksesta annetun raportin. Kantelijan mukaan Pultti Oy ei olisi saanut ottaa vastaan toimeksiantoa, koska se ja sen työntekijät eivät olleet riippumattomia. Raportissa oli maininta, että toimeksianto oli tehty liitännäispalvelustandardi 4400:aa noudattaen, mutta se ei kuitenkaan täyttänyt kyseisen standardin vaatimuksia. Tilintarkastajat eivät myöskään puuttuneet ollenkaan tai ainakaan riittävän hyvin Firman ja sen tytäryhtiöiden tilinpäätösten puutteisiin ja virheisiin eivätkä hallinnon väärinkäyttöihin.

Tilintarkastaja C ei ollut osallistunut tarkastuksen suorittamiseen eikä raportin allekirjoittamiseen. Tilintarkastaja A ja B torjuivat esitetyt moitteet ja kiistivät riippumattomuusongelman. He kertoivat noudattaneensa liitännäispalvelustandardi 4400:n

edellyttämiä eettisiä periaatteita sekä tilintarkastuslain sovellettavaksi tulevia ammattieettisiä periaatteita. Raportista puuttuvat liitännäispalvelustandardin edellyttämät maininnat olivat toimeksiantosopimuksessa. Molemmat tilintarkastajat totesivat tuoneensa esille olennaiset asiat, jotka olivat havainneet. He olivat Firman tilinpäätöksistä havainneet johdannaissopimusten kirjanpidollisesta käsittelystä johtuvan olennaisen virheen. Tilintarkastajat kertoivat muodostaneensa käsityksensä tilinpäätösten oikeellisuudesta ja johdannaissopimusten kirjanpidollisesta käsittelystä kirjanpitolain, kirjanpitolautakunnan lausuntojen, muissa yhtiöissä näkemiansä kirjauskäytäntöjen sekä alan kirjallisuuden perusteella.

TILA ei tutkinut KHT-yhteisö Pultin eikä tilintarkastaja C:n toimintaa. Tilintarkastaja A:n ja tilintarkastaja B:n osalta TILA totesi objektiivisuusvaatimuksen rikkoutuneen. He olivat antaneet ehdottoman kannanoton epävarmasta ja tulkinnanvaraisesta asiasta sekä jättäneet raportoimatta sellaisen asian, jolla olisi ollut raportin keskeimpään havaintoon nähden olennainen merkitys. Lisäksi raportin lukijoilla ei ole mahdollisuutta arvioida kaikkien raportissa esitettyjen päätelmien luotettavuutta, koska raportissa ei ole mainittu, mihin tarkastustoimenpiteisiin ja lähteisiin päätelmän tiedot perustuvat. Tilintarkastajat eivät myöskään olleet kaikilta osin noudattaneet liitännäispalvelustandardia. Tilintarkastajien raportointi ei ollut hyvän tilintarkastustavan mukaista, joten TILA antoi molemmille varoituksen. Tilintarkastaja A haki muutosta päätökseen VALA:lta.

TILA 8/2013

Poliisi teki tiedustelun TILA:lle, jonka seurauksena KHT-tilintarkastajan toiminta otettiin tarkastettavaksi. Asunto-osakeyhtiö sekä sen rakennusyhtiö olivat ajautuneet konkurssiin. Poliisin mukaan yhtiöiden toimintaan liittyi epävarmoja maksu- ja rahoitusjärjestelyjä. Asunto-osakeyhtiön ja rakennusyhtiön tilintarkastuksesta tilintarkastaja oli antanut vakiomuotoiset kertomukset.

TILA totesi, ettei tilintarkastajan tekemää tarkastusta ole mahdollista arvioida tarkasti, sillä tilintarkastusdokumentaatio on niukkaa. Tilintarkastaja oli toiminut hyvän tilintarkastustavan vastaisesti jättämällä esittämättä TILA:lle tilintarkastajan työpapereitaan. Tilintarkastaja väitti, että hänen menettelynsä oli hyväksyttävää eikä

tilintarkastuskertomuksista puuttunut tietoja. TILA torjui väittämän. Tilintarkastustyön dokumentointi on tilintarkastuksen keskeinen osa eikä tilintarkastajan toiminnan moitittavuutta vähennä se, vaikka intressitahot, osakkeenomistajat ja rahoittajapankki olisivat tienneet maksu- ja rahoitusjärjestelyistä. Tilintarkastajan olisi tullut selvittää tarkemmin nämä tapahtumat tilintarkastuksen yhteydessä. TILA:n oli mahdoton tietää, oliko tilintarkastaja selvittänyt ja arvioinut tapahtumia dokumentoinnin puuttumisen takia. Tilintarkastaja sai varoituksen.

TILA 4/2014

TILA kiinnitti huomiota KHT-tilintarkastaja A:n hakemukseen, joka käsitteli vuoden 2012 tilintarkastajatutkintoon hyväksymistä. Hakemuksessaan tilintarkastaja A oli kertonut suorittaneensa 20 vuositilintarkastusta. Tilintarkastaja toimitti TILA:lle kaikki 20 tilintarkastuskertomusta, jotka hän oli allekirjoittanut. Yhtä tilintarkastuskertomusta lukuun ottamatta kertomukset oli allekirjoittanut myös KHT-tilintarkastaja B, joka toimii KHT-yhdistys Tilinumero Oy:n palveluksessa. TILA totesi, että kolme tilintarkastaja A:n allekirjoittamista kertomuksista koski uuden tilintarkastuslain voimaantulon jälkeen perustettujen yhtiöiden tilintarkastuksia. Tilintarkastajalla ei ollut kelpoisuutta näiden yhtiöiden tilintarkastusten suorittamiseen. TILA katsoi, että yhtä lukuun ottamatta, mikään tilintarkastaja A:n allekirjoittamista kertomuksista ei sisältänyt lausuntoja, joita kumotussa tilintarkastuslaissa edellytetään.

TILA:lle antamassaan vastineessa Tilinumero Oy kertoi heidän toimintaprosessistaan, jossa vahvistettiin sellaiset henkilöt, jotka voivat työskennellä henkilökohtaisesti valittuna tilintarkastajana tai päävastuullisena tilintarkastajana. Tilintarkastaja A ei ollut näiden ihmisten joukossa. Yhteisöllä oli lisäksi ohjeistettu sisältö tilintarkastuskertomukselle. Tämän ohjeistuksen mukaan oli suositeltavaa käyttää kahta eri kertomusta, jos toimeksiantoon oli valittu auktorisoidun tilintarkastajan lisäksi myös maallikkotilintarkastaja. Tilinumero Oy:n mukaan oli epätavallista, että reilu 20 yhteisön asiakasta oli valinnut tilintarkastuksensa suorittamiseen myös maallikkotilintarkastajan (tilintarkastaja A:n). Tilinumero Oy oli saanut tietoonsa tilintarkastaja A:n suorittamat tilintarkastukset vasta kun TILA oli niistä ilmoittanut kesäkuus-

sa 2012. Päävastuullinen tilintarkastaja B oli vastannut toimeksiannoistaan ja tilintarkastaja A oli työskennellyt ohjeistuksen ja valvonnan alaisena.

Vastineessaan TILA:lle tilintarkastaja B kertoi, ettei ollut muistanut, että uuden tilintarkastuslain voimaantulon jälkeen perustettujen yhtiöiden tilintarkastuksissa ei saanut käyttää maallikkotilintarkastajaa. Hän kertoi myös, että ei ollut hoksannut, että tilintarkastaja A:n allekirjoittamissa kertomuksissa olisi pitänyt olla kumotun tilintarkastuslain edellyttämät lausunnot. Syy sille, miksi niin moni Tilinumero Oy:n asiakkaista oli valinnut myös maallikkotilintarkastajan suorittamaan tarkastuksia, oli se, että tilintarkastaja B oli kertonut heille tilintarkastaja A:n halusta osallistua tilintarkastajatutkintoon sekä siitä, ettei tilintarkastaja A:lla ollut vielä riittävästi kokemusta tilintarkastustehtävistä päästäkseen suorittamaan tutkintoa. Yhteisön asiakkaat halusivat täten edesauttaa tilintarkastajatutkintoon pääsyä.

TILA totesi tilintarkastaja B:n laiminlyöneen velvoitteitaan toimia ammattitaitoisesti ja huolellisesti jättäessään selvittämättä, oliko tilintarkastaja A kelpoinen suorittamaan yhtiöiden tilintarkastuksia sekä allekirjoittaessaan tilintarkastuskertomuksia, joissa ei ollut kumotun tilintarkastuslain määräämiä lausuntoja. Tilinumero Oy:n ei voitu osoittaa laiminlyöneen velvollisuuksiaan. Tilintarkastaja B sai varoituksen.

TILA 5/2014

TILA asetti KHT-tilintarkastajan laaduntarkastukseen. Tilintarkastaja ei palauttanut laaduntarkastuksen ennakkokartoituslomaketta. Laaduntarkastajaksi oli määrätty KHT-tilintarkastaja B, joka tiedusteli tarkastettavilta sopivasta laaduntarkastuksen ajankohdasta. Tilintarkastaja ilmoitti B:lle, että hänellä oli kiireellisimpiäkin töitä kuin laaduntarkastus. Tilintarkastaja ei myöskään ottanut yhteyttä B:hen vaikka TILA:n laadunvarmistuksen johtaja oli lähettänyt kirjeen, jossa kehoitettiin ottamaan yhteyttä laaduntarkastajaan. Tilintarkastajalle ei saatu toimitettua laaduntarkastusta määrääjassa.

TILA:n laadunvarmistuksen johtajan soitettua tilintarkastajalle tilintarkastaja sanoi, ettei laadunvarmistus onnistuisi kuin vasta seuraavana vuonna, koska hän oli lähdössä kahdeksi kuukaudeksi ulkomaille. Tilintarkastaja totesi, että ei ollut kieltäy-

tynyt eikä tahallaan viivästyttänyt laaduntarkastusta ja kertoi lopettavansa tilintarkastajana toukokuun loppuun mennessä. Tilintarkastaja totesi, ettei laaduntarkastusta ehditä suorittaa, ennen kuin hän lopettaa tilintarkastajana. TILA totesi tilintarkastajan menettelyn olleen tilintarkastuslain vastaista. Tilintarkastaja sai varoituksen.

TILA 6/2014

TILA otti omasta aloitteestaan tarkastettavakseen KHT-tilintarkastajan toiminnan. Kaikki KHT-tilintarkastajat olivat saaneet TILA:lta kirjeen, jossa pyydettiin lähettämään valvontatietoilmoitus ohjeen mukaisesti. Kyseinen tilintarkastaja ei ollut muistutuskirjeistä huolimatta toimittanut valvontatietoilmoitustaan eikä antanut selitystä, miksi oli jättänyt valvontatietoilmoituksen toimittamatta. Postin tietojen mukaan saantitodistuskirjeenä lähetetty kuulemiskirje oli lähetetty edelleen tilintarkastajan uuteen osoitteeseen. Tilintarkastaja ei ollut ilmoittanut rekisteritietojen muutoksesta TILA:lle.

TILA totesi tilintarkastajan rikkoneen velvollisuuttaan ilmoittaa heti rekisteritietojen muutoksesta TILA:lle. Lisäksi tilintarkastaja oli menetellyt vastoin tilintarkastuslakia jättämällä toimittamatta valvontatietoilmoituksen sekä olemalla reagoimatta yhteydenottopyyntöihin. Tilintarkastaja ei myöskään ollut maksanut julkisoikeudellisia suoritteitaan. Tilintarkastaja sai varoituksen.

4.4 Esitykseen hyväksymisen peruuttamiseksi johtaneet tapaukset

TILA 8/2010

TILA:lle kanneltiin KHT-tilintarkastajan toiminnasta. Kantelu koski epäilyä siitä, että tilintarkastaja ei ollut suorittanut Asunto-osakeyhtiön tilintarkastusta tilikautena 2008. Tai jos oli suorittanut, niin ei ainakaan tavalla, jolla tilintarkastusta koskevat säännöt edellyttävät. Tästä huolimatta tilintarkastaja oli antanut Asunto-osakeyhtiön tilikauden 2008 tilintarkastusta koskevan tilintarkastuskertomuksen. Tilitoimiston edustaja oli yhteydessä TILA:n sihteerin. Tilitoimiston edustaja ei ollut saanut yhteyttä samaiseen tilintarkastajaan, jolla oli hallussa asiakasyritysten tilin-

päätösaineistoa. TILA pyysi tilintarkastajalta selvitystä toiminnastaan Asunto-osakeyhtiön sekä Tilitoimiston asiakasyritysten tilintarkastajana.

Tilintarkastaja laiminlöi useasti TILA:n pyytämien selvitysten tekemisen sekä toimitti epäuskottavia sekä ristiriitaisia selvityksiä. Hän vaikeutti TILA:n tutkintaa eikä antanut omalle menettelylleen riittäviä perusteluita. TILA:n tuli siihen tulokseen, että tilintarkastaja oli osoittanut toiminnallaan olevansa sopimaton tilintarkastajaksi. TILA esitti VALA:lle tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamista. Tilintarkastaja antoi VALA:lle vastineen, jossa totesi suorittaneensa Asunto-osakeyhtiön tilintarkastuksen hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Tilitoimiston osalta hän totesi, ettei halunnut tilitoimiston omistajavaihdoksen jälkeen tilintarkastuksia sen asiakkailta.

Tutkittuaan asiaa VALA päätti, että hyväksyy TILA:n esityksen hyväksymisen peruuttamisesta. VALA totesi tilintarkastajan menetelleen törkeästi huolimattomuudesta tilintarkastuslain vastaisesti. Tilintarkastuslain vastainen menettely ei myöskään katsottu olevan vähäistä. Tilintarkastaja haki muutosta VALA:n päätökseen KHO:lta. Käsittely on kesken.

TILA 4/2012

TILA sai TIVA:lta esityksen HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi. TIVA:lle kantelun oli tehnyt Kuljetusliike. Kuljetusliikkeen mukaan tilintarkastaja oli ollut esteellinen hoitamaan heidän tilintarkastuksensa tilikausina 2007–2009. Esteellisyys perustui siihen, että Kuljetusliikkeen kirjanpidon hoiti Tilitoimisto, jonka toimitusjohtajana ja vastuunalaisena yhtiömiehenä kyseinen tilintarkastaja toimi. TIVA totesi, että tilintarkastaja oli vastannut Kuljetusliikkeen kirjanpidon valvonnasta eikä hänellä täten ollut edellytyksiä toimia yrityksen riippumattomana tilintarkastajana. TIVA oli antanut tilintarkastajalle kaksi varoitusta vastaavasta menettelystä vuonna 2009, joten TIVA:n mukaan oli perusteltua tehdä TILA:lle esitys hyväksymisen peruuttamiseksi.

Tilintarkastaja kertoi saaneensa menettelynsä takia TIVA:lta kurinpidollisen seuraamuksen, joten TIVA:n esitys olisi samasta asiasta jo toinen rangaistus. Hän kertoi lisäksi, että hänen tilintarkastusasiakkaistaan vain muutama oli myös Tilitoi-

miston asiakas eikä hän vuosina 2010 ja 2011 ollut suorittanut ainuttakaan tilintarkastusta sellaisessa yhtiössä, joka oli Tilitoimiston asiakas. TILA:n totesi, että tilintarkastaja oli toiminut riippumattomuussäännösten vastaisesti eikä ollut lopettanut toimintaansa varoituksista huolimatta. TILA esitti VALA:lle, että tilintarkastajan hyväksyminen peruutettaisiin.

TILA 5/2013

TILA sai TIVA:lta esityksen HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi. Tilintarkastaja oli vuonna 2010 saanut TIVA:lta varoituksen laaduntarkastuksessa havaittujen laiminlyöntien ja puutteiden takia. Tilintarkastajaa pyydettiin korjaamaan havaitut puutteet ennen seuraavaa laaduntarkastusta, joka suoritettiin vuonna 2011. Tilintarkastaja ei kuitenkaan ollut korjannut havaittuja puutteita ja sai laaduntarkastuksesta hylätyn arvosanan. Hän ei myöskään antanut laaduntarkastuksen havaintojen johdosta selvitystä TIVA:lle, vaikka siihen oli annettu mahdollisuus. Täten TIVA päätti tehdä TILA:lle esityksen tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi.

Ennen kuin TILA arvioi, täytyivätkö laissa annetut edellytykset hyväksymisen peruuttamiseksi, se antoi tilintarkastajalle tilaisuuden tulla kuulluksi. Tilintarkastaja ei antanut TILA:lle selvitystä. TILA totesi tilintarkastajan menetelleen tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta tilintarkastuslain vastaisesti jättämällä korjaamatta vuoden 2009 laaduntarkastuksessa havaitut puutteet. Lisäksi tilintarkastaja oli varoituksesta huolimatta rikkonut velvollisuuttaan kehittää ja ylläpitää tilintarkastajan ammattitaitoaan. Tilintarkastaja ei ollut enää ammattitaitoinen, ja TILA teki VALA:lle esityksen tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi.

TILA 6/2013

TILA sai TIVA:lta esityksen HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi. Vuonna 2010 laaduntarkastuksessa havaittujen laiminlyöntien ja puutteiden takia TIVA oli määrännyt tilintarkastajalle laaduntarkastuksen uusintatarkastuksen. Uusintatarkastus suoritettiin vuonna 2012. Tilintarkastaja ei kuitenkaan ollut korjannut

havaittuja puutteita ja sai laaduntarkastuksesta hylätyn arvosanan. TIVA teki TILA:lle esityksen tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi.

Ennen kuin TILA arvioi, täyttyivätkö laissa annetut edellytykset hyväksymisen peruuttamiseksi, antoi se tilintarkastajalle tilaisuuden tulla kuulluksi. Antamassaan selvityksessä tilintarkastaja totesi olevansa ammattitaitoinen eikä kenelläkään ollut huomauttamista tilintarkastuksista, jotka hän oli suorittanut. Hänen tarkastamansa yhtiöt olivat pieniä ja tilintarkastaja oli voinut tarkastuksessa läpikäydä koko niiden kirjanpitoaineiston. Virallisia dokumentteja lukuun ottamatta muu dokumentointi oli jäänyt vajaaksi. Suurin osa tilintarkastajan asiakkaista oli ollut asiakkaina jo useiden vuosien ajan, joten hän tiesi tilintarkastuksen vaatiman ajan ilman, että erillistä dokumentointia. Tilintarkastaja pyysi, että hänelle annettaisiin korkeintaan huomautus hyväksymisen peruuttamisen sijaan.

TILA totesi, että hyväksymisen peruuttamisen edellytykset täyttyivät. Tilintarkastaja oli tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain vastaisesti jättämällä korjaamatta laaduntarkastuksessa havaitut puutteet. Monet merkittävät puutteet, joita tilintarkastaja ei ollut koittanutkaan korjata, osoittivat, ettei hän ollut kehittänyt ja ylläpitänyt tilintarkastajan ammattitaitoaan. Tilintarkastaja ei ollut enää ammattitaitoinen, ja TILA teki VALA:lle esityksen tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi.

TAULUKKO 1. Tutkinta-asioiden yhteenveto

	Lukumäärä	Erityistä	Syyt	Aloite
Toimenpiteisiin johtamattomat tapaukset	13	Yli puolet tapauksista koskivat tilintarkastajan toimintaa osakeyhtiön tilintarkastajana.	Epäilykset huolimattomuudesta, lain tai säännösten vastaisuudesta, perusteettoman huomautuksen antamisesta sekä oikeudessa vahvojen kannanottojen lausumisesta laki unohtaen.	12 tapausta sai aloitteen ulkopuolisen tekemän kantelun johdosta. TILA otti oma-aloitteisesti käsiteltäväkseen yhden tapauksen.
Huomautukseen johtaneet tapaukset	8	Yhden tapauksen osalta TILA:n puheenjohtaja, esittelijä sekä kolme jäsentä jättivät erivän mielipiteen. Kolme tapausta koskivat tilintarkastajan toimintaa julkisen osakeyhtiön tilintarkastajana.	Huolimattomuus, raportoinnin puutteet, tilintarkastuksen laiminlyönti, objektiivisuuden puute, väärän lausunnon antaminen sekä ohjeiden, säännösten ja muistutuskirjeiden laiminlyönti.	Neljä tapausta sai aloitteen ulkopuolisen tekemän kantelun johdosta. TILA otti oma-aloitteisesti käsiteltäväkseen neljä tapausta.
Varoitukseen johtaneet tapaukset	9	Yhden tapauksen osalta poliisi teki tiedustelun TILA:lle, jonka seurauksena tilintarkastajan toiminta otettiin tarkastettavaksi.	Tilintarkastuksen erittäin moitittavat puutteet, tarkastuksen suorittaminen ilman valitusta tulemista, toimivallan ylittäminen, totuudessapysymisveloitteen ja standardien laiminlyönti sekä ehdottoman kannanoton antaminen epävarmasta asiasta.	Viisi tapausta sai aloitteen ulkopuolisen tekemän kantelun johdosta. TILA otti oma-aloitteisesti käsiteltäväkseen neljä tapausta.
Esitykseen hyväksymisen peruuttamiseksi johtaneet tapaukset	4	Kolme tapauksista koski HTM-tilintarkastajia. Vuonna 2011 ei tullut yhtään esitystä hyväksymisen peruuttamiseksi.	Selvitysten laiminlyönti, riippumattomuus-säännösten rikkominen, laaduntarkastuksessa havaittujen puutteiden korjaamatta jättäminen sekä ammattitaidon ylläpitämisen ja kehittämisen laiminlyönti.	Yksi tapaus sai aloitteen ulkopuolisen tekemän kantelun johdosta. TIVA antoi TILA:lle esityksen hyväksymisen peruuttamiseksi neljän tapauksen kohdalla.

5 TILINTARKASTAJIEN HAASTATTELUT

Haastattelin neljää tilintarkastajaa selvittääkseni muun muassa sitä, miten he kokevat tilintarkastustyönsä vastuun, ja mitä mieltä he ovat vastuun laiminlyönnistä seuraavista rangaistuksista. Löydettyäni sopivat haastateltavat Keskuskauppamarin tilintarkastajahaun avulla, pyysin saada haastatella heitä ja sovin ajan. Kävin haastattelemassa jokaista tilintarkastajaa henkilökohtaisesti paikan päällä. Vaikka olen työssäni perehtynyt tarkemmin tilintarkastajan kurinpidolliseen vastuuseen, haastattelut koskevat kuitenkin tilintarkastajan vastuuta kokonaisuudessaan. Loppuun olen koonnut yhteenvedon (TAULUKKO 2) tilintarkastajien haastatteluista. Yhteenvedossa tilintarkastajat on esitetty numeroin yksi, kaksi, kolme ja neljä.

Kokemus tilintarkastajana

Neljän haastatteleman tilintarkastajan joukossa oli kolme HTM-tilintarkastajaa sekä yksi KHT-tilintarkastaja. Selvästi pisimpään tilintarkastusalalla on työskennellyt HTM-tarkastaja, joka on aloittanut uransa tilintarkastajana jo vuonna 1985. Toinen HTM-tarkastaja on aloittanut tilintarkastukset vuonna 2006. Tuorein haastatteleman uratapaus on tarkastaja, jonka tilintarkastusura HTM-tarkastajana on alkanut kaksi vuotta sitten. KHT-tarkastaja on suorittanut tarkastuksia vuodesta 2006.

Tilintarkastajan vastuu

Jokainen haastatelluista tilintarkastajista koki tilintarkastajan työn vastuullisena. Vaikka vastuu painaa, siitä selviää, kun hoitaa työnsä kunnolla. Yleensä, jos työ on huolellisesti suoritettu ja dokumentoitu, ei tilintarkastajaa voida syyttää. Eräs tilintarkastajista kertoi laittavansa paperille ylös kaikki sanomisensa ja tekemisensä siltä varalta, jos vastaan tulee sellainen tilanne, että joutuu syytösten kohteeksi. Ilman, että asiat ovat paperille dokumentoitu, on vaikea jälkeinpäin todistaa, mitä on sanonut tai tehnyt. Yksi tilintarkastajista kertoi kokevansa tilintarkastustyön turvalliseksi Pohjanmaalla, koska täällä on hyviä yhtiöitä ja hyvin vähän väärinkäytöksiä verrattuna Etelä-Suomeen.

Vastuun muuttuminen

Vasta pari vuotta tilintarkastusalalla työskennellyt tilintarkastaja ei kokenut käsityksensä vastuusta muuttuneen työuransa alusta tähän päivään. Sen sijaan kauemmin alalla työskennelleet kertoivat tietämyksensä vastuusta laajentuneen. Yksi tilintarkastajista myönsi, ettei aluksi ymmärtänyt tilintarkastajan vastuun todellista laajuutta ja koki olleensa ensin liian hyväuskoinen. Hän kertoi osaavansa nykyään nähdä, mihin tapauksiin ei kannata sekaantua. Vuodesta 1985 tilintarkastajana toiminut henkilö koki vastuun muuttuneen kovemmaksi standardien tulon myötä.

Rangaistukset

Yhtä haastateltua lukuun ottamatta kaikkien tilintarkastajien mielestä tilintarkastajan joutuminen vastuuseen on harvinaista. Eri mieltä ollut tilintarkastaja uskoo, että jokainen törmää joskus törkeään yhtiöön tai asiakkaaseen. Tällöin tilintarkastajaa on helppo syyttää, kun ei ole muita syntipukkeja.

Jokaisen tilintarkastajan mielestä on oikein ja ymmärrettävää, että tilintarkastaja vastaa myös apulaisensa virheistä. Perusteluina oli muun muassa, että tilintarkastaja on se henkilö, joka antaa ohjeet ja käskyt apulaiselle. Lisäksi tilintarkastajan velvollisuus on opettaa apulainen työhönsä ja tarkastaa apulaisen työ. Eräs tilintarkastajista myönsi, ettei välttämättä olisi uskaltanut toimia tilintarkastajan avustajana, ellei tilintarkastaja olisi ollut se, joka päättää, miten asiat tulee tehdä. Toinen tilintarkastaja taas kertoi, että tekee mieluummin itse työnsä entä käyttää apulaista juurikin tämän vastuun takia.

Kahden tilintarkastajan mielestä vastuun laiminlyönnistä aiheutuvat rangaistukset ovat sopivia. Toinen heistä kertoi, että hänen näkemyksensä mukaan lähtökohtana on että, jos tilintarkastaja voi osoittaa hoitaneensa työnsä tarpeeksi hyvin, niin silloin hän ei joudu vastuuseen. Häneen mukaansa tilintarkastajan on tiedostettava, että työnsä hoitamatta jättäminen voi johtaa vastuuseen. Yksi tilintarkastajista ei osannut sanoa, ovatko rangaistukset hänen mielestään sopivia.

Neljännän tilintarkastajan mielestä vastuun laiminlyönnistä aiheutuvat rangaistukset menevät välillä jopa liian pitkälle. Hän oli kuullut jonkun saaneen varoituksen rikottuaan salassapitovelvollisuutta hyvin pienessä asiassa sekä jonkun joutuneen oikeuteen väärin neuvomisen takia. Kyseisen tilintarkastajan mielestä tilintarkastajat ovat huonossa jamassa ja saavat todella varoa, mitä sanovat ja tekevät. Häntä harmittaa, että tilintarkastajia syytetään kovin usein eikä muisteta, että tilintarkastajat haluavat vain hyvää asiakkaille, välillä asiakkaat eivät vain usko neuvoja ja tee, miten sanotaan. Hän kertoi myös luottavansa välillä liikaa asiakkaaseen vaikka pitäisi olla kriittisempi. Samaisen tilintarkastajan mukaan tilintarkastusala on sellainen ala, että jos liikaa luottaa ja yrittää olla asiakkaalle liian kiltti, voi itse joutua kärsimään. Lopuksi hän mainitsi, että monet pelkäävät tilintarkastustyössä olevaa vastuuta ja se on yksi syy siihen, miksi tälle alalle ei ryhdytä.

Suurimmat riskit

Pyysin tilintarkastajia mainitsemaan kolme suurinta riskiä, jotka he ovat havainneet kentällä ja jotka läpäisevät tilintarkastusprosessin, vaikka niihin olisi pitänyt puuttua. HTM-tilintarkastajat mainitsivat tällaisiksi riskeiksi varaston arvostuksen, myyntisaamisten ja tulojen kirjaamisen, liitetietojen vastuut, omistajien tekemät vahingot yritykselle, arvonlisäverokysymykset sekä henkilöstökulujen jaksotukset. KHT-tilintarkastaja mainitsi suurimmiksi riskeiksi vaaralliset työyhdistelmät, avustuksen hakemisen sekä ohjeiden noudattamatta jättämisen.

Edellä mainittuihin riskeihin puuttuminen olisi tärkeää, sillä jos esimerkiksi yritys on kirjannut myyntisaamisensa liian vähäisiksi, yrityksen tulos näyttää todellisuutta pienemmältä. Toisaalta taas, jos myyntisaamiset on kirjattu liian suuriksi, yrityksen tulos on todellista tulosta suurempi. Mikäli yrityksen tulos on liian suuri, yritys maksaa liian suurta veroa. Myös liian suureksi kirjattu varasto nostaa tulosta ja sitä vastoin liian pieni varasto pienentää sitä.

Jos yritys on maksanut liian pientä arvonlisäveroa, joutuu se verotarkastuksen sattuessa maksamaan puuttuvan arvonlisävero-osuuden korkoineen valtiolle. Avustuksen hakemisen kohdalla voi käydä niin, ettei yritys hoksaa hakea mahdollista avustusta ja voi menettää täten suuriakin summia rahaa. Tilintarkastajan olisi tär-

keää puuttua myös vaarallisiin työyhdistelmiin ja täten minimoida väärinkäytösten mahdollisuudet.

TAULUKKO 2. Haastatteluiden yhteenveto

	1.	2.	3.	4.
Kokemus tilintarkastajana	HTM-tilintarkastaja. Aloittanut tilintarkastukset vuonna 2012.	HTM-tilintarkastaja. Aloittanut tilintarkastukset vuonna 2006.	KHT- tilintarkastaja. Aloittanut tilintarkastukset vuonna 2006.	HTM-tilintarkastaja. Aloittanut tilintarkastukset vuonna 1985.
Tilintarkastajan vastuu	Vastuu painaa, mutta siitä selvää suorittamalla työnsä kunnolla.	Pohjanmaalla turvallista toimia tilintarkastajana.	Yleensä jos työ on huolellisesti suoritettu ja dokumentoitu, tilintarkastajaa ei voida syyttää.	Työ on erittäin vastuullista.
Vastuun muuttuminen	Ura on vielä sen verran lyhyt, etten koe näkemysensä vastuusta muuttuneen.	Aluksi en ymmärtänyt kuinka paljon vastuuta todellisuudessa on. Nykyään ymmärrän vastuuasiat toisella tavalla sekä olen oppinut näkemään, mihin ei kannata sekaantua.	Tietämys vastuusta on laajentunut. Aluksi ei ollut kaikki niin hyvin hallinnassa.	Vastuu muuttunut kovemmaksi standardien johdosta.
Rangaistukset	Rangaistukset kohtuullisia. Tapauksia, joissa tilintarkastaja on saatettu vastuuseen on aika vähän. Apulaisen virheistä vastaaminen on ok.	Rangaistukset menevät välillä liian pitkälle ja tilintarkastajia syytetään liian usein. Apulaisen virheistä vastaaminen ymmärrettävää.	Rangaistukset ok. Nykyään tilintarkastajan joutuminen vastuuseen ei taida olla yleistä. Apulaisen virheistä vastaaminen on ilman muuta ok.	Tilintarkastajan joutuminen vastuuseen ei ole yleistä. Apulaisen virheistä vastaaminen on ihan ok.
Suurimmat riskit	Suurimpana onko kaikki tulot kirjattu tulokseen. Lisäksi varaston arvostus sekä ovatko omistajat tehneet itse vahinkoa yritykselle.	Suurin riski on, että myyntituotot jäävät kirjaamatta. Lisäksi palkkojen henkilöstökulujen jaksotus sekä arvonlisäverokysymykset.	Suurin riski on vaaralliset työyhdistelmät. Lisäksi avustuksen hakeminen ja ohjeiden noudattamatta jättäminen.	Suurin riski on varaston arvo. Lisäksi myyntisaamiset sekä liitetietojen vastuut.

6 POHDINTA

Olin vältellyt opinnäytetyön tekemistä viimeiseen asti, sillä tuntui lähes mahdottomalta tehtävältä kirjoittaa niin paljon ja pelkkää asiaa. Aiheen miettiminen oli ehkä koko prosessissa haastavinta. Mikä aihealue kiinnostaisi niin paljon, että jaksaisin perehtyä siihen syvällisesti? Mistä aiheesta löytyisi riittävästi lähdemateriaalia? Kun opinnäytetyönohjaaja pyysi minua kertomaan kolme kiinnostavinta aihealuetta, valitsin tilintarkastuksen, toimintolaskennan sekä budjetoinnin. Näistä kolmesta päädyimme siihen, että tilintarkastus olisi sellainen, josta olisi hyvä lähteä kehittämään opinnäytetyöni todellista aihetta. Opinnäytetyöni aiheeksi valikoitui tilintarkastajan vastuu.

Aloitin opinnäytetyöni tekemisen etsimällä kirjastosta aiheeseen liittyvää kirjallisuutta, jota onneksi myös löytyi riittävästi. Sopivan kirjallisuuden etsinnässä hyödynsin myös tiedonhankintaan ja lähteiden etsimiseen tarkoitettua Marjo Ylikarjalan pitämää Tietoverstas-ohjaustuokiota, josta koen saaneeni paljon apua. Ohjaajan kanssa päädyimme siihen, että teoria olisi järkevin toteuttaa suppilomallia apuna käyttäen, eli aloittaa laajemmasta aihealueesta ja siirtyä vähitellen käsittelemään aihealuetta tarkemmin.

Teoriaosuuden kirjoittamisen jälkeen vuorossa oli perehtyminen TILA:n tutkinta-asioiden ratkaisuihin vuosilta 2010–2014. Tutkinta-asioita oli kaikkiaan 34, joten niiden tutkimiseen ja kirjoittamiseen meni paljon aikaa, enemmän kuin olisin ikinä osannut kuvitella. Koin järkeväksi jakaa tutkinta-asiat toimenpiteisiin johtamattomiin-, huomattukseen johtaviin-, varoitukseen johtaviin- sekä hyväksymisen peruuttamiseen johtaviin tapauksiin, jotta lukijan on helpompi löytää mahdollisesti itseään kiinnostavat tapaukset. Tutkinta-asioihin perehtyminen oli erittäin mielenkiintoista ja antoisaa, sillä minua on aina kiinnostanut lakiin liittyvät asiat sekä lain rikkomisesta koituvat seuraukset. Tutkinta-asioita tarkastelemalla sain hyvän kuvan siitä, millaisista asioista tilintarkastaja voi joutua kurinpidolliseen vastuuseen.

Saadakseni tietää, miten tilintarkastajat itse kokevat työnsä vastuun, haastattelin neljää tilintarkastajaa. Valitsin sopivat tilintarkastajat Keskuskauppakamarin tilin-

tarkastajahaun avulla. Onnekseni tilintarkastajat suostuivat haastateltavikseni ja kävin henkilökohtaisesti haastattelemassa jokaista neljää henkilöä. Haastattelutilanteet olivat mielenkiintoisia ja koin saavani niistä riittävästi irti. Osa haastateltavista vastasi kysymyksiini lyhyesti, osa pidemmin. Koin turhaksi käsitellä opinnäytetyössäni jokaisen haastateltavan vastaukset yksitellen, joten kokosin kaikkien vastaukset yhteen, vastaukseen sopivan otsikon alle.

Opinnäytetyön aikana opin asettamaan asiat tärkeysjärjestykseen sekä panostamaan asioihin täydellä teholla. Varsinkin aluksi oli vaikeaa keskittyä opinnäytetyön kirjoittamiseen, kun aina oli jotain parempaakin tekemistä. Noin opinnäytetyön puolivälissä motivoiduin tekemään opinnäytetyötä kunnolla ja saatoin istua moniakin päiviä putkeen koneen ääressä kirjoittamassa, sillä aiheen mielenkiinto vei mukanaan. Olen oppinut tilintarkastuksesta ja tilintarkastajien vastuuseen liittyvistä asioista valtavasti tämän prosessin aikana. Tilintarkastajan työ ammattina on myös kiinnostanut minua koulussa järjestetystä tilintarkastuskurssista lähtien. Täytyy kyllä myöntää, että tilintarkastajan vastuuseen perehtymisen jälkeen, en ole enää niinkään varma olisiko minusta tekemään työtä, jota painaa niin suuri vastuu.

Opinnäytetyön ohjaajani Janne Peltoniemen kanssa käydyt palaverit ovat olleet todella motivoivia ja kannustavia. Olen saanut hyviä neuvoja opinnäytetyössä etenemiseen sekä ratkaisuehdotuksia mieltä askarruttaviin kysymyksiin. Jos palaveriteita ei olisi ollut, en todennäköisesti olisi saanut työtäni valmiiksi vielä pitkään aikaan. Toinen opinnäytetyön tekemiseen motivoinut asia oli tietysti edessä hämmöittävä valmistuminen ja sitä seuraavat mahdollisuudet. Mielestäni onnistuin opinnäytetyön tekemisessä hyvin.

LÄHTEET

Ahokas, N. 2012. Yrityksen sisäinen valvonta. Jyväskylä. Edita Publishing Oy.

Blummé, N. 2008. Osakeyhtiön tilintarkastus. Keuruu. Otavan kirjapaino Oy.

Haastattelut. 2014. Neljän tilintarkastajan haastattelut. Lokakuussa 2014.

Halonen, K. & Steiner, M-L. 2010. Tilintarkastusprosessi käytännössä. Helsinki. WSOYpro.

Horsmanheimo, P. & Steiner, M-L. 2008. Tilintarkastus. Asiakkaan opas. 2. uudistettu painos. Helsinki. WSOYpro.

Keskuskauppakamari. 2014a. Tutkinnan vaiheet. Www-dokumentti. Saatavissa: <http://tilintarkastuslautakunta.fi/tutkinta-asiat/tutkinnan-vaiheet/>. Luettu 17.11.2014

Keskuskauppakamari. 2014b. Tutkinta-asioiden ratkaisut 2010-2014. Www-dokumentti. Saatavissa: <http://tilintarkastuslautakunta.fi/tutkinta-asiat/ratkaisut>. Luettu 17.11.2014

Kokkonen, S. 2000. Tilintarkastuksen perusteet ja käytäntö. 2.painos. Vantaa. Tummavuoren Kirjapaino Oy.

Korkeamäki, A-M. 2008. Tilintarkastuksen perusteet. Helsinki. WSOY Oppimateriaalit Oy.

Riistamaa, V. 1999. Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö. 2.painos. Porvoo. WSOY.

Tilintarkastuslaki 13.4.2007/459

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