

Tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuden laajentaminen

Uhka vai mahdollisuus?

Tuomas Suominen

Opinnäytetyö
Syyskuu 2015

Liiketalouden koulutusohjelma
Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala





Tekijä Suominen, Tuomas	Julkaisun laji Opinnäytetyö	Päivämäärä 7.9.2015
	Sivumäärä 45	Julkaisun kieli Suomi
		Verkojulkaisulupa myönnetty: x
Työn nimi Tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuus Uhka vai mahdollisuus?		
Koulutusohjelma Liiketalouden koulutusohjelma		
Työn ohjaaja Marja-Liisa Kananen		
Toimeksiantaja Tilintarkastus Riuttanen Oy		
Tiivistelmä <p>Opinnäytetyön tarkoituksena oli selvittää, miten eri toimijat suhtautuivat tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuden laajentamiseen. Tutkimusaineistona käytettiin työ- ja elinkeinoministeriölle annettuja lausuntoja luonnoksiin tilintarkastuslain muuttamisesta. Tutkimustehtävänä oli selvittää, millaisia puoltavia ja vastustavia argumentteja esitettiin sekä millaisia lakiehdotuksen korjausehdotuksia annettiin. Opinnäytetyön toimeksiantajana oli Tilintarkastus Riuttanen Oy.</p> <p>Tutkimusaineistona käytettyjä vuosina 2013 ja 2014 annettuja lausuntoja oli yhteensä 50. Lausunnot edustivat kattavasti eri ryhmiä, joihin tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuden laajentaminen olisi vaikuttanut. Aineisto analysoitiin aineistolähtöistä sisällönanalyysiä käyttäen.</p> <p>Ilmoitusvelvollisuutta ajaneen lakiehdotuksen taustalla oli hallituksen periaatepäätös, jonka yhtenä tarkoituksena oli selvittää, voitaisiinko tilintarkastajien velvoitteita talousrikosten selvittämisessä lisätä. Tutkimustulosten mukaan selkeä enemmistö lausuntoja antaneista tahoista kuitenkin vastusti tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuden laajentamista. Keskeisimpiä perusteluja ilmoitusvelvollisuuden vastustamiseen olivat sen vähäiseksi koettu vaikuttavuus harmaan talouden torjuntaan ja tilintarkastukseen keskeisesti liitetyn luottamuksellisuuden heikkeneminen.</p> <p>Tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuden vastusta lisäsi myös sitä koskevan lainvalmistelun taso. Tutkimuksessa selvisi, että myös monet lakiuudistusta muuten kannattavat lausunnonantajat pitivät lainvalmistelua liian kiireellisenä ja monin tavoin puutteellisenä. Tutkimuksesta saatuja tuloksia voidaankin käyttää hyväksi, jos lakia tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuudesta jossakin myöhemmässä vaiheessa halutaan harkita uudelleen.</p>		
Avainsanat (asiasanat) Tilintarkastus, tilintarkastuslaki, ilmoitusvelvollisuus		
Muut tiedot		



Author Suominen, Tuomas	Type of publication Bachelor's thesis	Date 7.9.2015
		Language of publication: Finnish
	45	Permission for web publication: x
Title of publication Auditor's obligation to report Threat or opportunity?		
Degree programme Business Administration		
Tutor Kananen, Marja-Liisa		
Assigned by Tilintarkastus Riuttanen Oy		
Abstract <p>The purpose of this study was to find out how different actors welcomed the expansion of auditor's notification procedures. The research data used consisted of statements given to the Ministry of Employment and the Economy for the draft of amendment of the Audit Act. The research task was to find out what kind of arguments for and against the drafts were given as well as what kind of statements to amend the draft were given. The client of this study was Tilintarkastus Riuttanen Oy.</p> <p>The origin of the research data used was statements given in years 2013 and 2014. There were total of 50 statements. The opinions represented comprehensively the various groups that would have been affected by the extension of the auditor's notification procedures. The data were analyzed using material based content analysis.</p> <p>The government had made a government resolution that aimed among other things to determine whether obligations of auditors in solving economic crimes could be increased. The results of this study indicate that a clear majority of the organizations which provided statements opposed the extension of the auditor's notification procedures. There were two main reasons for opposing the extension: its effect on decreasing the gray economy was considered minimal and it was suspected that such extension would weaken the confidentiality between auditors and their clients.</p> <p>In addition, resistance to the expansion of auditor's notification procedures was increased by the poor level of law's preparation. The results of this study can be utilized, if expansion of auditor's notification procedures is reconsidered at a later stage.</p>		
Keywords/tags Auditing, Auditing Act, Auditor's obligation to report		
Miscellaneous		

Sisältö

1	Johdanto	2
2	Tutkimusasetelma	4
2.1	Tutkimusongelma ja tutkimuskysymykset	4
2.2	Tutkimusmenetelmä	4
2.3	Tutkimuksen rakenne ja rajaukset	6
3	Tilintarkastus kansallisesti ja kansainvälisesti	7
3.1	Tilintarkastus yleisesti	7
3.2	Talousrikosten käsittely tilintarkastuksessa.....	10
3.3	Ilmoitusvelvollisuus kansainvälisesti	14
4	Hallituksen esitys ilmoitusvelvollisuuden laajentamisesta	17
4.1	Lausuntojen merkitys lainvalmistelussa.....	17
4.2	Lausuntopyyntöjen sisältö	20
5	Tutkimuksen kulku ja tulokset	23
5.1	Aineiston kuvaaminen	23
5.2	Analyysin kuvaus	23
5.3	Tutkimustulokset	27
6	Johtopäätökset ja pohdinta	36
	Lähteet	41
	Liitteet	45
	Liite 1. Lausunnon antaneet	45
	Taulukot	
	Taulukko 1. Esimerkkejä aineiston pelkistämisestä.....	24
	Taulukko 2. Erittely lausunnonantajista vuonna 2013.....	27
	Taulukko 3. Erittely lausunnonantajista vuonna 2014.....	27

1 Johdanto

Kansainvälisesti tilintarkastus on ollut vuosituhaten vaihteen kirjanpitoskandaalien myötä negatiivisen huomion kohteena. Erityisesti Enronin ja muutaman muun suuryrityksen vakavat taloudelliset väärinkäytökset herättivät kysymyksiä tilintarkastajien yhteiskunnallisesta roolista ja asemasta talousrikollisuuden torjunnassa. Niin EU:ssa kuin Yhdysvalloissakin säädettiin uusia tilintarkastusta koskevia lakeja ehkäisemään väärinkäytöksiä. Ruotsissa tilintarkastajan on nykyään tiettyjen edellytysten täytyessä ilmoitettava havaitsemansa talousrikosepäilyt suoraan viranomaisille. (Hautala 2011; Saarinen 2005.)

Suomessa tilintarkastajan on tehtävä viranomaisille ilmoitus vain epäilyistään terrorismin rahoituksesta ja rahanpesusta (L 18.7.2008/503). Silti Suomessakin on ollut 1990-luvulta lähtien pyrkimys laajentaa tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuutta talousrikoksista. Viimeisimmäksi Kataisen hallitus asetti vuonna 2011 hallitusohjelmassaan harmaan talouden torjumisen yhdeksi kärkihankkeekseen. Yhtenä kohtana asiaa koskevassa periaatepäätöksessä hallitus halusi ottaa selvää, voitaisiinko tilintarkastajien velvoitteita talousrikosten selvittämisessä lisätä. (Valtioneuvoston periaatepäätös 2012.)

Hahmotellusta lakiehdotuksesta huolimatta vuonna 2016 voimaan tulevaan tilintarkastuslain uudistukseen ei ole tulossa kaikkia tilintarkastettavia yhteisöjä koskevaa tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuutta (TaVM 34/2014 vp - HE 254/2014 vp). Pitemmällä aikavälillä tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuus voi kuitenkin tulla poliittisen ja taloudellisen ympäristön muutosten myötä uudelleen tarkasteltuun. Taistelu harmaata taloutta vastaan on ollut jo pitkään esillä julkisessa keskustelussa, ja vaatimukset sen kiihdyttämisestä voivat talouden kurjistuessa koventua entisestään. Hirvosen, Lithin ja Waldenin (2010, 13) tekemän tutkimuksen mukaan harmaan talouden kokonaismäärä oli Suomessa vuonna 2008 suuruudeltaan 10–14 miljardia. Heidän tutkimuksensa ei kuitenkaan ehdota tilintarkastajien ilmoitusvelvollisuutta lääkkeeksi harmaata taloutta vastaan.

Tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuden laajentamista on käsitelty kohtuullisen paljon kirjoituksissa internetissä ja alan lehdissä. Talousrikoksia koskevaa raportointia on tutkittu myös useissa pro gradu -tutkielmissa. Esimerkiksi Hautala (2011) tarkasteli yritysjuridiikan näkökulmasta Suomen ja Ruotsin tilintarkastajien ilmoitusvelvollisuuden erilaisia muotoja ja Westerberg (2014) selvitti kyselytutkimuksella tilintarkastajan vastuuta ja raportointivelvollisuutta laskentatoimen pro gradu -tutkielmassaan. Tässä tutkimuksessa hahmotellaan laadullisen tutkimuksen keinoin, millaisia uhkia ja mahdollisuuksia eri toimijat näkevät tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuden laajentamisessa. Lisäksi selvitetään, millaisen ilmoitusvelvollisuuden laajenemisen sidosryhmien enemmistö olisi valmis hyväksymään eli millaisin muutoksin he olisivat lain saattaneet hyväksyä.

Oma kiinnostukseni aihetta kohtaan heräsi suorittaessani opintoihini liittyvää työharjoittelua Tilintarkastus Riuttasella. Kyseisen tilintarkastustoimiston toimitusjohtaja ehdotti, että tekisin opinnäytetyöni käsittelyssä olevan tilintarkastuslain muutoksista. Aihe herätti kriittistä keskustelua sekä työharjoittelupaikallani että laajemmin asiantuntijapiireissä. Syvemmin lakiehdotukseen perehtyessäni mielenkiintoni kohdistui tuolloin siinä vielä mukana olleeseen ilmoitusvelvollisuuden laajentamiseen: millaisia riskejä tai mahdollisuuksia se loisi tilintarkastukseen yksittäisille tilintarkastajille, koko alalle ja laajemmin yhteiskunnalle.

Koska tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuden laajentamiseen on pyritty toistuvasti pitemmän ajan kuluessa, on todennäköistä, että aihe nousee muodossa tai toisessa pintaan tulevaisuudessakin. Tämän tutkimuksen tuloksia on mahdollista hyödyntää etsittäessä Suomeen soveltuvia tapoja laajentaa tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuutta. Tulokset muodostavat eräänlaisen yhteenvedon tähän mennessä käydystä keskustelusta ja voivat toimia lähtökohtana tuleville pohdinnoille. Tutkimustulosten pohjalta voidaan hahmotella sitä, millainen yleisemmin hyväksyttävissä oleva tilintarkastajan laajempi ilmoitusvelvollisuus voisi olla.

2 Tutkimusasetelma

2.1 Tutkimusongelma ja tutkimuskysymykset

Tämän tutkimuksen tarkoituksena on selvittää, millaisia näkökulmia eri toimijat tuovat esiin tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuden laajentamisesta lausunnoissaan hallituksen esitykseen tilintarkastuslain muuttamiseksi. Tutkimusaineisto muodostuu näistä lausunnoista. Lausuntoja on pyydetty laajasti tilintarkastukseen liittyviltä tahoilta, joten aineisto antaa moniulotteisen kuvan siitä, miten sidosryhmät näkevät tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuden laajentamisen. Lausunnoista muodostuva tutkimusaineisto analysoidaan aineistolähtöistä sisällönanalyysiä käyttäen.

Tutkimuskysymykset ovat:

1. Millaisia näkökulmia lausunnoissa annetaan hallituksen esitykseen eduskunnalle laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta ilmoitusvelvollisuuden laajentamiseen liittyen?
 - Millaisia perusteluja esitetään ilmoitusvelvollisuuden laajentamisen puolesta?
 - Millaisia perusteluja esitetään ilmoitusvelvollisuuden laajentamista vastaan?
 - Ketkä lausunnon antajat puoltavat tai vastustavat ilmoitusvelvollisuuden laajentamista?
2. Mitkä ovat lausuntojen keskeisimmät korjausehdotukset?

2.2 Tutkimusmenetelmä

Tutkiessaan tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuutta tutkijat ovat käyttäneet erilaisia lähestymistapoja ja tutkimusmenetelmiä. Esimerkiksi Westerberg (2014) käytti pro gradu -tutkielmassaan monimenetelmäistä tutkimusotetta. Hän teki lyhyen selvityksen lakiehdotukseen annetuista lausunnoista, haastatteli muutamaa alan asiantuntijaa sekä ennen muuta analysoi määrällisin menetelmin yksittäisten tilintarkastajien käsityksiä

ilmoitusvelvollisuudesta. Tämän tutkimuksen lähestymistavaksi on valittu laadullinen tutkimus ja tutkimusaineistoksi pelkästään tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuutta käsittelevät lausunnot. Rajauksella on pyritty saamaan syvällisempi käsitys nimenomaan lausuntojen sisällöstä ja niiden merkityksestä lainsäädäntöprosessissa.

Kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus on kokoelma erilaisia tutkimuksellisia lähestymistapoja. Hirsjärvi, Remes ja Sajavaara (2008, 160) ovat tehneet koonnin laadullista tutkimusta yhdistävistä ominaisuuksista. Heidän mukaansa kvalitatiivinen tutkimus on kokonaisvaltaista tiedonhankintaa, jonka tarkoituksena on aineiston monipuolinen käsittely ilman etukäteen asetettuja hypoteeseja. Tässä tutkimuksessa aineistona toimii valmis tekstimuotoinen asiakirja-aineisto kokonaisuudessaan, eli siinä käytetään kaikkia lakiehdotuksesta annettuja lausuntoja. Laadullisessa tutkimuksessa ilmiöitä tarkastellaan ainutlaatuisina kokonaisuuksina ja kerätyn aineiston tulkinta tehdään myös sen mukaisesti (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2008, 160; Eskola & Suoranta 2007, 19–20).

Tässä tutkimuksessa käytetään aineiston analysoimiseen laadullista sisällönanalyysiä. Tuomen ja Sarajärven (2013, 103–104) mukaan sisällönanalyysiä käytetään, kun tekstistä etsitään merkityksiä, joiden pohjalta voidaan luoda päätelmiä ja tuottaa uutta tietoa. Laadullisessa tutkimuksessa aineiston analyysi lähtee liikkeelle aineiston kuvailusta, mutta sen tulisi päätyä syvemmälle, tulkinnalliselle tasolle huomioimalla aineiston moninaisuus (Eskola & Suoranta 2007, 139). Tutustuessaan tutkimaansa ilmiöön riittävän syvällisesti tutkija pystyy parhaassa tapauksessa ennustamaan mahdollisia vaihtoehtoisia polkuja (Kananen 2014, 26). Koska tämän tutkimuksen tarkoituksena on muun muassa pyrkiä arviomaan, voisiko tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuus laajentua jossain vaiheessa tulevaisuudessa, aineiston laadullinen analyysi on sopiva keino etsiä siihen vastauksia.

Laadullisen tutkimuksen tulokset ovat sidottuja aikaan ja paikkaan (Alasuutari 2011, 39). Kvalitatiivisessa tutkimuksessa ei pyritäkään saavuttamaan samanlaista objektiivisuutta, jota kvantitatiivinen tutkimus usein tavoittelee. Laadullisessa tutkimuksessa myös tutkija itse kietoutuu tutkimukseen voimakkaasti (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2008, 157). Se ei kuitenkaan tarkoita sitä, etteikö tutkimus voisi olla luotettava. Tulosten luotettavuutta voidaan lisätä monin tavoin, kunhan siihen

otetaan kantaa koko analyysiprosessin ajan. Luotettavuutta voidaan mitata muun muassa vertailemalla aiemmista tutkimuksista saatuja tuloksia uuden tutkimuksen tuloksiin. (Eskola & Suoranta 2007, 208–212.) Tutkimuksen tarkempi luotettavuusanalyysi esitellään luvussa 5.2 Analyysin kuvaus.

2.3 Tutkimuksen rakenne ja rajaukset

Tutkimuksen teoriaosassa käsitellään keskeisimmät tilintarkastuksen käytännöt ja sääntely niin kansallisesti kuin muutamien esimerkein kansainvälisestäkin. Erityisesti talousrikosten käsittely tilintarkastuksessa nykysääntelyn puitteissa on teoriaosion keskeistä sisältöä. Tutkimuksessa ei sen sijaan perehdytä erityisen syvällisesti yksittäisiin talousrikoksiin tai niiden tunnusmerkistöihin. Lisäksi tutkimuksessa käydään läpi suomalaista lainsäädäntöprosessia keskittyen lakiehdotuksiin annettavien lausuntojen merkitykseen siinä. Teoriaosuuden lopuksi tehdään tarkempi analyysi työ- ja elinkeinoministeriön lausuntopyynnöistä hallituksen esitykseen laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta.

Tutkimuksen empiriaosassa analysoidaan työ- ja elinkeinoministeriön saamia lausuntoja sen esittelemiin luonnoksiin laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta. Kyseisistä lausunnoista analysoidaan pelkästään tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuutta koskevat kohdat. Tutkimuksessa ei siis käsitellä esimerkiksi tilintarkastajien ikäraajasta luopumista tai tilintarkastajan eroamiseen liittyviä kohtia, vaikka niitäkin lakiluonnoksissa käsitellään ja vaikka lausunnoissa esitetään niistä mielipiteitä. Ruotsin kielen osaamisen riittämättömyys pakottaa rajaamaan ruotsinkieliset lähteet tutkimuksen ulkopuolelle. Tietoa erityisesti Ruotsin tilintarkastuslakien käytänteistä on hankittava suomen- ja englanninkielisistä lähteistä.

3 Tilintarkastus kansallisesti ja kansainvälisesti

3.1 Tilintarkastus yleisesti

Tilintarkastuslain (L 13.4.2007/459) mukaan yhteisön ja säätiön on valittava tilintarkastaja, jos sekä päättyneellä että sitä seuraavalla tilikaudella kaksi seuraavista edellytyksistä täyttyy:

1. Taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa.
2. Liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa.
3. Palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä.

Tilintarkastaja on valittava myös, jos yhteisön säännöissä niin määrätään, vaikka edellä mainitut ehdot eivät täytyisikään.

Tilintarkastuksen voi tehdä hyväksytyt KHT- tai HTM-tutkinnon suorittanut luonnollinen henkilö (L 13.4.2007/459). Tutkinnon suorittamisen jälkeen tilintarkastajan täytyy ylläpitää ammattitaitoaan muun muassa osallistumalla erilaisiin koulutuksiin (Horsmanheimo & Steiner 2008, 250–251). Hän ei voi olla vajaavaltainen, konkurssissa tai liiketoimintakiellossa, eikä hänen toimintakelpoisuuttaan voi olla rajoitettu. Tilintarkastuksen voi suorittaa myös KHT- tai HTM-yhteisö. Kyseiset yhteisöt ovat tilintarkastusyhtiöitä, joissa määräävä enemmistö ja keskeinen päätösvalta hallituksessa kuuluvat yhteisössä työskenteleville KHT- tai HTM-tilintarkastajille. (L 13.4.2007/459.) Tilintarkastajat ovat siis yksityisiä toimijoita eivätkä valtion tai kuntien viranomaisia.

Vaikka tilintarkastus on edellä mainittujen rajojen ylittämisen jälkeen lakisääteistä, monet yhteisöt valitsevat tilintarkastajan joka tapauksessa. Tilintarkastuksen ydin on luottamuksen lisääminen tilinpäätökseen, ja useimmat yhteisöt ymmärtävät sen merkittävyyden ilman pakollisuuttakin. Tilintarkastajan valinta on eriytetty yhteisön ylintä valtaa käyttävälle elimelle, kuten yhtiökokoukselle (Tilintarkastus 2002, 10). Halosen ja Steinerin (2010, 13–14) mukaan tilintarkastuksen päämääränä on antaa lausunto siitä, onko tilinpäätös ja mahdollinen toimintakertomus liitteineen olennaisilta osiltaan säännösten mukainen. Tilintarkastuksessa olennaisuudella

tarkoitetaan seikkoja, jotka voisivat vaikuttaa taloudellisten päätösten tekemiseen suuntaan tai toiseen (Halonen & Steiner 2010, 44).

Lausunnossa on myös selvitettävä, antaako tilinpäätös oikeat ja riittävät tiedot tarkastettavan kohteen taloudellisesta tilasta ja toiminnan tuloksesta. Lisäksi tilintarkastajan on selvitettävä hallinnon vastuuvollisten toiminnan lainmukaisuus. (Halonen & Steiner 2010, 13–14.) Selvitystyön tavoitteena on saada kohtuullinen varmuus asioiden tilasta. Ammatillinen skeptisyys on oltava pohjana jo tarkastusta suunniteltaessa, mutta täydellinen varmuus tarkastuksen virheettömyydestä olisi kohtuuton vaatimus jo pelkästään sen tuottamien kustannusten ja hitauden vuoksi. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 220.)

Tilintarkastaja on perinteisesti nähty tarkastettavan kohteen omistajien etujen valvojaksi. Omistajat, jotka eivät toimi yritystensä toimivassa johdossa, tarvitsevat jonkun ulkopuolisen valvomaan sijoituksiaan. Lisäksi tilintarkastuksen tuottamalla tiedolla on merkitystä sidosryhmille. Muun muassa velkojien, sopimusosapuolien ja viranomaisten on voitava luottaa yhteisöstä annettuun informaatioon tehdessään päätöksiä. Tilintarkastus on vaikutuksiltaan yhteiskuntaa suojaavaa toimintaa. (Halonen & Steiner 2010, 16–17.)

Jotta tilintarkastajan antamiin lausuntoihin voitaisiin luottaa, hänen on oltava riippumaton. Riippumattomuus ei kuitenkaan voi koskaan olla täydellistä, sillä tilintarkastaja on aina riippuvainen muiden henkilöiden toiminnasta ja saamiensa dokumenttien oikeellisuudesta. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 253–254.)

Tilintarkastuslaissa (L 13.4.2007/459) tilintarkastajan riippumattomuuden katsotaan olevan vaarantunut jos:

1. tilintarkastajalla on taloudellisia kytköksiä tarkastettavaan yhteisöön
2. tilintarkastaja tarkastaa omaa toimintaansa
3. tilintarkastaja toimii oikeudenkäynnissä tarkastettavan yhteisön puolesta tai sitä vastaan
4. hänen läheisensä kuuluu tarkastettavan yhteisön johtoon
5. häntä painostetaan.

Horsmanheimon ja Steinerin (2008, 284) mukaan palkkion muodostuminen voi myös vaikuttaa tilintarkastajan riippumattomuuteen. Palkkio ei voi olla sidottu esimerkiksi haluttuun lopputulokseen. Myös ehdot, joissa palkkion suuruus sidotaan tarkastettavan

yhteisön tulokseen, ovat kiellettyjä. Riippumattomuus voi vaarantua myös, jos tarkastettavalta asiakkaalta saatavat palkkiot muodostavat merkittävän osan tilintarkastajan tuloista. (Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2007, 160–161.)

Tilintarkastajan on työssään noudatettavaa hyvää tilintarkastustapaa, jonka keskeisen rungon muodostavat kansainväliset tilintarkastusstandardit (Horsmanheimo ym. 2007, 138–139). Standardikokoelmaa kutsutaan yleisesti ISA-standardeiksi (International Standards on Auditing). Kansainvälinen laskentatoimen järjestö (IFAC) on teettänyt ne ja tukee niiden jälleenkehittämistä omien alaorganisaatioidensa kautta muun muassa antamalla niitä koskevia tulkintaohjeita (Kansainväliset tilintarkastus- ja laadunvalvontastandardit 2009, 5–6). ISA-standardit käsittelevät tilinpäätöksen tarkastamista. Standardien ohjeita täydennetään kansallisesti tarpeen mukaan. ISA-standardeissa ei esimerkiksi mainita toimintakertomuksen tarkastamisesta mitään. (Kansainväliset tilintarkastus- ja laadunvalvontastandardit 2009, IX.)

Hyvä tilintarkastustapa on käsite, jonka sisällöstä on tilintarkastuksen muuttuvan luonteen vuoksi mahdotonta muodostaa tyhjentävää luetteloa. Tilintarkastajan onkin tärkeää sisäistää ammattieettiset periaatteet, kuten objektiivisuus, rehellisyys ja huolellisuus. ISA-standardit ja kansalliset tilintarkastusyhdistyksen suositukset pyrkivät antamaan myös täsmällisiä ohjeita siitä, kuinka tietyissä tilanteissa kuuluisi toimia. Muita hyvän tilintarkastustavan lähteitä ovat muun muassa ammattikirjallisuus ja erilaiset tuomioistuinten ja viranomaisten päätökset. Lainsäädännöstä tulee myös suoria määräyksiä, mutta pääosin lakitekstissä viitataan nimenomaan hyvän tilintarkastustavan noudattamiseen. (Halonen & Steiner 2010, 31–32.)

Tilintarkastusalan voikin katsoa olevan merkittävässä määrin vastuussa sekä omien eettisten periaatteidensa muovaamisesta että niiden toimeenpanosta.

Tilintarkastajan on tehtävä työnsä virheettömästi, ja hän vastaa toiminnastaan niin toimeksiantajalleen kuin sivullisillekin. Käytännössä virheitä kuitenkin sattuu, ja niiden aiheuttamat seuraukset tilintarkastajalle voidaan jakaa korvaus-, rikos- ja kurinpidolliseen vastuuseen. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 469.) Tilintarkastaja voi joutua maksamaan vahingonkorvauksia, jos vahinko on tapahtunut suoraan hänen toimiensa tai laiminlyöntiensä vuoksi. Vahinko on myös voitava määrittellä

rahallisesti, eikä sen tapahtumisesta voi olla kulunut kohtuuttoman pitkää aikaa. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 471.)

Rikosoikeudellinen vastuu tulee kyseeseen yleensä vain silloin, jos vahinkoa on vaikea näyttää toteen tai jos lain rikkominen on poikkeuksellisen vakavaa. Rangaistusten ylärajana on kaksi vuotta vankeutta. (Horsmanheimon ym. 2007, 426–430.) Kurinpidollisia toimia käytetään Horsmanheimon ja muiden (2007, 442–446) mukaan lievemmissä tapauksissa jos tilintarkastaja on toiminut huolimattomasti, rikkonut velvollisuuksiaan tilintarkastajana tai yleisesti toiminut tavalla, joka heikentää tilintarkastajien luotettavuutta. Rangaistukset vaihtelevat huomautuksesta tilintarkastajan auktorisoinnin peruuttamiseen.

3.2 Talousrikosten käsittely tilintarkastuksessa

Suoritettuaan kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen ja hallinnon tarkastuksen tilintarkastaja tekee tilinpäätösmerkinnän tasekirjaan.

Tilinpäätösmerkintä on kuittauksen kaltainen toimenpide, joka ei sisällä minkäänlaisia kannanottoja. Tärkein tilintarkastuksesta annettava raportti on julkinen tilintarkastuskertomus. Kertomuksessa on identifioitava tarkastuksen kohde ja noudatettu tilinpäätösnormisto. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 327–328.)

Tilintarkastuskertomuksen muotoilu ja sisältö määräytyy tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaan. Jos tilintarkastus on voitu suorittaa kokonaisuudessaan hyvää tilintarkastustapaa noudattaen eikä sen aikana ole löydetty mitään oleellisia virheitä, voidaan antaa niin sanottu vakioimuotoinen tilintarkastuskertomus.

Vakioimuodosta poiketaan, jos tilinpäätös ja toimintakertomus ovat ristiriitaisia tai jos ne eivät anna oikeita ja riittäviä tietoja tarkastettavan kohteen tuloksesta ja taloudellisesta tilanteesta. (Halonen & Steiner 2010, 450–451.)

Vakioimuotoisesta tilintarkastuskertomuksesta poiketessa tilintarkastaja voi kirjoittaa joko mukautetun tai kielteisen lausunnon. Lausunnon voi myös jättää kokonaan antamatta. (Halonen & Steiner 2010, 452.) Lisäksi on mahdollista antaa lausunto ehdollisesti. Tällöin tilintarkastajan näkemyksen mukaan tilinpäätös on pääosin vahvistettavissa, mutta jotkin yksityiskohdat aiheuttivat erimielisyyksiä tilinpäätöksen tekijöiden kanssa (Tilintarkastus 2002, 18).

Niin lausunnon antamatta jättäminen kuin kielteinen lausuntokin tulevat kyseeseen vain, jos tilintarkastajan työtä on rajoitettu merkittävästi tai jos tilinpäätös antaa niin harhaanjohtavaa tietoa, että ehdollinenkaan tilintarkastuskertomus ei ole mahdollinen (Horsmanheimo & Steiner 2008, 333–334). Tilintarkastaja voi mukauttaa kertomustaan antamalla huomautuksen, jos esimerkiksi tarkastuskohteen johto syyllistyy sellaiseen tekoon, josta voi aiheutua vahingonkorvausvelvoite yhteisöä kohtaan. Myös johdon tarkastuskohdetta koskevien lakien tai esimerkiksi yhtiöjärjestyksen rikkominen ovat asioita, joista oleellisuusperiaate huomioon ottaen tilintarkastaja voi joutua antamaan huomautuksen. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 344–345.)

Tilintarkastuskertomuksen lisäksi tilintarkastaja voi antaa tarkastettavan kohteen päätösvaltaisille toimielimille tilintarkastuspöytäkirjan tai -muistion (Horsmanheimo & Steiner 2008, 356, 359). Pöytäkirja on tilintarkastuskertomusta alempiasteinen ei-julkinen dokumentti, joka annetaan, jos on havaittu joitakin puutteita tilinpäätöksessä tai hallinnossa. Tilintarkastajan harkinnan mukaan ne eivät kuitenkaan ole niin vakavia, että niistä täytyisi raportoida julkisesti tilintarkastuskertomuksessa. (Tilintarkastus 2002, 20.) Tilintarkastusmuistio on Horsmanheimon ja Steinerin (2008, 359–360) mukaan myös ei-julkinen asiakirja, mutta se on tilintarkastuspöytäkirjaa vähemmän muodollinen, ja kynnys sen antamiseen on kaikista matalin. Toisin kuin tilintarkastuspöytäkirjaa muistiota ei ole lain mukaan käsiteltävä päättävän elimen kokouksessa (Horsmanheimon ym. 2007, 115).

Erilaisten edellä mainittujen dokumenttien lisäksi tilintarkastajan keskustelee tilintarkastusprosessin aikana asiakkaidensa kanssa. Usein tilinpäätöstä voidaan korjata tilintarkastajan huomautettua puutteellisuuksista. (Tilintarkastus 2002, 8.) Korjausten jälkeen tilintarkastuskertomus voi edelleen pysyä vakiomuotoisena. Tällöin ei ole välttämättä tarpeen kirjoittaa edes muistiota havaituista virheistä, koska ne on keskustelun ansiosta saatu korjattua.

Tilinpäätöksessä olevat puutteet voidaan jakaa karkeasti kahtia: tahattomiin virheisiin ja tahallisiin väärinkäytöksiin. Väärinkäytökset voivat liittyä joko tahallisesti vääristelyyn taloudelliseen raportointiin tai varojen väärinkäyttöön. Niiden löytäminen tilintarkastuksessa on yleensä hyvin vaikeaa, sillä niitä pyritään yleensä

peittelemään suunnitelmallisesti. Pääasiallinen vastuu väärinkäytösten estämisestä onkin yhteisöjen johdolla. (Kansainväliset tilintarkastus- ja laadunvalvontastandardit 2009, 169–170.) Poliisin tietoon talousrikoksista tulee arviolta kymmenen prosenttia. Paljastuneen rikosvahingon osuus on kuitenkin todennäköisesti suurempi, sillä vakavampien talousrikosten peittely on vaikeampaa ja niiden ilmoitusalttius on korkeampaa. (Rikollisuustilanne 2013 – Rikollisuus ja seuraamusjärjestelmä tilastojen valossa 2014, 144.)

Sisäministeriö määrittelee talousrikosten olevan ”yrityksen, julkishallinnon tai muun yhteisön toiminnan yhteydessä tai niitä hyväksi käyttäen tapahtuvaa, huomattavaan välittömään tai välilliseen taloudelliseen hyötyyn tähtäävää rangaistavaa tekoa tai laiminlyöntiä”. Lisäksi talousrikoksia ovat erikseen mainiten verorikokset, kirjanpitorikokset, velallisen rikokset, arvopaperimarkkinarikokset ja osakeyhtiörikokset. Yksityishenkilönä tehdyt kavallukset ja petokset on rajattu talousrikoskäsitteen ulkopuolelle. Yhteensä erilaisia talousrikoksia tulee poliisin käyttämän määritelmän mukaan yli sata. (Hakamo, Jauhiainen, Alvesalo & Virta 2009, 38–39) Koposen ja Sahavirran (2007, 55) mukaan talousrikokset myös liittyvät usein toisiinsa. Heidän mukaansa esimerkiksi kirjanpitorikokset liittyvät usein voimakkaasti vero- ja velallisen rikoksiin.

Tilintarkastajalta ei kuitenkaan vaadita varsinaista rikosoikeuden tuntemusta (A 206/2008). Sen sijaan hänen on kyettävä kohtuullisella varmuudella tunnistamaan väärinkäytösriskit ja varauduttava niihin tehdessään tilintarkastussuunnitelmaa. Useat tilintarkastajat eivät tästä huolimatta kohtaa koko uransa aikana ainoatakaan väärinkäytöstä. Tämän taustalla voi olla tilintarkastajien tekemät asiakasvalinnat. (Halonen & Steiner 2010, 192)

Jos tilintarkastaja kuitenkin tulee havainneeksi väärinkäytöksiä tai muita vakavia virheitä, niiden raportoinnista on annettu selkeät ohjeet, kuten edellä on mainittu. Tilintarkastuslaissa (L 13.4.2007/459) tilintarkastajaa on erikseen kielletty kertomasta ulkopuolisille saamiaan tietoja. Lain mukaan tästä ovat poikkeuksena lähinnä viralliset lausunnot, kuten tilintarkastuskertomus ja muutamat poikkeukset koskien viranomaisille annettavia tietoja. Lisäksi laki antaa mahdollisuuden kertoa muuten salassa pidettävää tieto, jos asia on tullut yleiseen tietoon, tai jostaho, jonka hyväksi

salassapitovelvollisuus on annettu, antaa siihen suostumuksensa. Horsmanheimo ja Steiner (2008, 310–311) lisäävät, että vaikka laki antaisikin tilintarkastajalle mahdollisuuden kertoa tietoonsa tulleita seikkoja ulkopuoliselle, hänen tulee noudattaa aina pidättyväisyyttä tietojen paljastamisen suhteen.

Horsmanheimo ja muuta (2007, 190–191) toteavat tilintarkastuslain kommentaarissaan salassapidon olevan keskeinen tekijä luottamuksellisuuden saavuttamisessa tilintarkastuksessa. Heidän mukaansa salassapito koskee jopa kolmansia osapuolia, joita koskeviin tietoihin tilintarkastaja pääsee tehtävänsä suorittaessaan käsiksi. Tietojen lähteellä ei ole merkitystä salassapidon kannalta. Viranomaisille lain määrääminä annettu tiedonantovelvollisuuskin on enimmäkseen luonteeltaan passiivista. Viranomaisilla on siis oltava lain tasoinen oikeus pyytää tietoja, jotka heidän on myös erikseen yksilöitävä. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 317, 319.)

Selkeimmän poikkeuksen passiiviseen tiedonantovelvollisuuteen tuo laki rahanpesun ja terrorismin rahoittamisen estämisestä ja selvittämisestä (L 18.7.2008/503). Lain mukaan tilintarkastajalla on oma-aloitteinen velvollisuus ilmoittaa havaitsemansa rahanpesu ja terrorismin rahoittaminen. Terrorismin rahoittamiseen käytetyt rahat voivat olla peräisin laillisestakin lähteestä ja summat vähäisiä. Oleellista on niiden kohdentuminen. (Rahanpesun torjunnan parhaat käytänteet 2012.)

Sahavirran (2007,150) mukaan rahanpesulla tarkoitetaan toimintaa, jolla rikollisesti hankitun varallisuuden alkuperää yritetään peitellä. Kyseinen omaisuus voi olla lähtöisin mistä tahansa rikoksesta, mutta suurin osa Suomessa pestävästä rahasta on peräisin talousrikoksista (Rahanpesun selvittelykeskuksen vuosikertomus 2014 n.d.). Rahanpesuun syyllistyy usein jokin muu kuin niin sanotun varsinaisen alkurikoksen tekijä. Selkein tunnusmerkki rahanpesulle on tietoisuus rahojen tai omaisuuden rikollisesta alkuperästä. Erityisesti rahanpesusta ilmoitusvelvollisille, kuten tilintarkastajille, on asetettu korkeammat kynnykset selvittää varallisuuden alkuperä. Tilintarkastaja voi syyllistyä tuottamukselliseen rahanpesurikokseen, jos hän tehtävänsä suorittaessaan toimii törkeän huolimattomasti ja jättää siten ilmoittamatta epäilynsä rahanpesusta. (Rahanpesun torjunnan parhaat käytänteet 2012.)

3.3 Ilmoitusvelvollisuus kansainvälisesti

Kansainvälisesti tilintarkastajat käytännössä kaikkialla maailmassa noudattavat tiettyjä eettisiä periaatteita ja standardeja, joita edellä on esitelty. Lisäksi Euroopan unionin direktiivit ja asetukset vaikuttavat kaikkiin EU:n jäsenmaihin. Maakohtaisiakin eroja kuitenkin on, ja ne suurenevat entisestään otettaessa tarkasteluun pienempiä yksityiskohtia tilintarkastuksen sääntelyssä eri puolilla maailmaa. Tässä luvussa tehdään lyhyt katsaus EU:n, Ruotsin ja Yhdysvaltojen tilintarkastajien ilmoitusvelvollisuuteen.

EU:n vuonna 2016 voimaan tuleva tilintarkastusasetus (EU:n asetus N:o 537/2014) vaikuttaa suoraan Suomen lainsäädäntöön, joten sen tarkempi käsittely on tarpeen. Ruotsi valittiin tarkastelukohteeksi, koska siellä käytössä olevan ilmoitusvelvollisuus on ehkä lähinnä sitä käytäntöä, joka tilintarkastuslain muutosehdotuksessa haluttiin saada Suomessa voimaan (HE 212/2014). Lisäksi Yhdysvaltojen merkitys maailman suurimpana talousalueena puoltaa kyseisen maan tilintarkastajien ilmoitusvelvollisuuden käsittelyä.

Euroopan unioni

Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisäätteistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista (EU:n asetus N:o 537/2014) antaa määräyksiä siitä, milloin tilintarkastajan on annettava tietoja viranomaisille. Asetus koskee vain niin sanottuja PIE-yhteisöjä (public-interest entity) eli yleiselle edulle merkittäviä yhteisöjä. Kyseiset yhteisöt ovat muun muassa pörssiyrityksiä, pankkeja ja vakuutusyhtiöitä. Lisäksi mitkä tahansa yhteisöt, jotka EU:n jäsenvaltioiden mukaan ovat yleisen edun kannalta merkittäviä esimerkiksi koon tai yritystoiminnan luonteen vuoksi, voidaan määritellä PIE-yhteisöiksi. (Reform of the EU Statutory Audit Market - Frequently Asked Questions 2014.)

Voimaan astuttuaan asetus pakottaa PIE-yhteisöjen tilintarkastajat ilmoittamaan tilintarkastusta suorittaessaan havaitsemansa olennaiset väärinkäytökset viranomaisille, ellei tarkastuskohteen johto ryhdy itse korjaaviin toimiin. Ilmoitus on annettava myös, jos tilintarkastaja epäilee yhteisön toiminnan jatkuvuuden olevan

uhattuna tai jos tilintarkastaja ei voi antaa puhdasta tilintarkastuskertomusta. (EU:n asetus N:o 537/2014.)

Ruotsi

Ruotsissa tuli vuonna 1999 voimaan lakipaketti, joka velvoitti tilintarkastajan ilmoittamaan viranomaisille havaitsemansa väärinkäytökset (Larsson 2005). Ilmoitusvelvollisuutta perusteltiin sillä, että tilintarkastajan antamat huomautukset eivät olleet aina riittävän tehokkaita tarkastuksissa ilmenneiden tilanteiden korjaamiseen. Yksikään viranomaistaho ei myöskään käynyt järjestelmällisesti läpi annettuja tilintarkastuskertomuksia, joten tilintarkastajan aktiivisen ilmoitusvelvollisuuden katsottiin olevan tarpeen. (Hautala 2011.)

Hallituksen esityksessä tilintarkastuslain muuttamisesta (HE 212/2014) selostettiin lyhyesti Ruotsin käytänteet tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuutteen liittyen. Selosteen mukaan ruotsalainen tilintarkastaja ei lähtökohtaisesti voi kertoa työssään saamistaan tiedoista ulkopuolisille. Tietyistä tavallisista tai törkeistä talousrikoksista on kuitenkin ilmoitettava viranomaisille. Esityksen mukaan ilmoitus tehdään, jos tarkastuskohteen johto ei itse tee rikosilmoitusta tai korvaa rikoksen taloudellista haittaa ja poista rikoksen aiheuttamia vaikutuksia neljän viikon kuluessa tilintarkastajan sille antaman ilmoituksen jälkeen. Jos tilintarkastaja olettaa, ettei yhteisön hallitus kuitenkaan korjaisi väärinkäytöksen seurauksia tai esimerkiksi pyrkisi hävittämään todisteita tehdystä rikoksesta, hän voi tehdä ilmoituksen suoraan viranomaisille (Hautala 2011).

Jos tilintarkastaja jättää ilmoittamatta väärinkäytösepäilynsä viranomaisille, hän voi saada kurinpidollisia rangaistuksia varoituksesta tilintarkastusoikeuden menettämiseen. Vahingonkorvauksia tilintarkastaja voi joutua maksamaan lähinnä vain, jos antaa selkeästi virheellisten tietojen pohjalta tilintarkastuskertomuksen. Myös tapauksissa, joissa tilintarkastaja jättää kertomatta väärinkäytöksestä yhteisön johdolle, hän voi joutua korvausvastuuseen. (Larsson 2005.)

Tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuden voimaan tulolla ei katsota olleen merkittävää talousrikollisuutta vähentävää vaikutusta (Larsson 2005). Tilintarkastajat tekivät Ruotsissa vuonna 2013 vain joitain satoja ilmoituksia (HE 212/2014). Larssonin (2005) tutkimuksen mukaan lain haittapuolena voidaan pitää joidenkin

tilintarkastajien havaintoja asiakkaiden luovuttamien tietojen vähentyneen lainvoimaan tulon jälkeen. Larsson päätteli kuitenkin, että asiakkaiden luottamus tilintarkastajiin ei merkittävästi laskenut ilmoitusvelvollisuudesta voimaan tulon myötä. Tämä johtui hänen mukaansa siitä, että yritykset eivät olleet selvillä koko lain sisällöstä tai olettivat, että tilintarkastajan kuului jo aiemmin ilmoittaa väärinkäytökset viranomaisille.

Yhdysvallat

Yhdysvalloissa tilintarkastajan on tehtävä ilmoitus tarkastamansa yhtiön hallitukselle, jos hän on havainnut väärinkäytöksen, jolla on oleellista vaikutusta tilinpäätökseen eikä yhtiön johto ole korjannut sille ilmoitettua virhettä. Hallitukselle on myös ilmoitettava, jos tilintarkastajan ei voi jättää johdon toimien takia mukauttamatonta tilintarkastuskertomusta. Jos hallitus ei yhden työpäivän aikana tilintarkastajan väärinkäytöksistä annetun raportin jälkeen tee ilmoitusta SEC:lle (Securities and Exchange Commission), tilintarkastajan on tehtävä itse ilmoitus SEC:lle tai erottava. (Securities Exchange Act of 1934.)

Vuosituhanen vaihteen kirjanpitoskandaalit, joiden seurauksena esimerkiksi Enron, yksi Yhdysvaltojen arvostetuimmista energiayhtiöstä, meni konkurssiin. Skandaalin seurauksena myös Enronia tarkastanut tilintarkastusyhteisö Arthur Andersen meni konkurssiin. Ilmitulleet väärinkäytökset antoivat sykäyksen uudistaa Yhdysvaltojen tilintarkastuslakeja. Tuolloin syntynyt muun muassa tilintarkastuksen sääntelyä tiukentanut Sarbanes-Oxley–laki koskee kuitenkin vain Yhdysvalloissa listautuneita pörssiyrityksiä. Lakiin ei siis sisälly yleistä tilintarkastajien ilmoitusvelvollisuutta, joten sen tarkempi käsitteleminen tässä tutkimuksessa ei ole tarpeellista. (Saarinen 2005.) Silti lain syntymisen taustalla ollut tarve palauttaa luottamus tilintarkastukseen on tärkeää noteerata.

4 Hallituksen esitys ilmoitusvelvollisuuden laajentamisesta

4.1 Lausuntojen merkitys lainvalmistelussa

Niemisen (2002, 78) mukaan lainvalmistelu voidaan jakaa kymmeneen päävaiheeseen. Niiden rajat eivät tosin ole täsmällisesti määriteltävissä, eikä pienempien lakien valmisteluissa yleensä käytetä niitä kaikkia. Vaiheet ovat:

1. Aloite
2. Esivalmistelu
3. Perusvalmistelu
4. Lausuntovaihe
5. Jatkovalmistelu
6. Valtioneuvostokäsittely
7. Hallituksen esityksen eduskuntakäsittely
8. Lain vahvistaminen, julkaiseminen ja voimaantulo
9. Tiedottaminen ja koulutus
10. Lainsäädännön vaikutusten seuranta

Tässä tutkimuksessa keskitytään lausuntovaiheeseen eikä kolmea viimeistä vaihetta käsitellä lainkaan, sillä hallituksen esitys tilintarkastuslain muuttamisesta ei mennyt ilmoitusvelvollisuuden osalta läpi.

Periaatteessa lakiehdotus voi saada alkunsa monista eri suunnista. Esimerkiksi EU-direktiivit on saatettava kansallisesti voimaan. Aloitteentekijä voi olla myös niin kansanedustaja kuin vaikkapa yksittäisen kansalaisen erityisen vaikuttava mielipidekirjoitus Helsingin Sanomissa. (Nieminen 2002, 78–79.) Merkillepantavaa kuitenkin on, että vain 1,2 % kansanedustajien tekemistä lakialoitteista on vuoden 1945 jälkeen mennyt läpi. Lähes kaikki voimaan tulleet lait ovat hallituksen esityksiä. (Wiberg 2010.) Hallituksen linjalla ja päätöksillä on siis keskeisin merkitys lakialoitteiden menestykseen. Samaan aikaan on ymmärrettävä, että hallituksen ministerit ja eri ministeriöiden virkamiehet ovat yksityisiä ihmisiä, joihin yleinen mielipide ja lobbaus välillisesti vaikuttavat.

Tärkein hallituksen toimintaa ohjaava asiakirja on hallitusohjelma. Se on hallituspuolueiden keskenään sopima asiakirja, jossa sovitaan toisinaan hyvinkin

tarkat suuntaviivat tulevalle hallituskaudelle. Hallitusohjelman yksityiskohtaisuus saattaa tuottaa ongelmia jouduttaessa reagoimaan muuttuviin tilanteisiin. Ongelmaksi voi muodostua myös hallitusohjelman nopea kirjoitusprosessi, joka yhdessä sen joustamattomuuden kanssa heikentää lainsäädännön laatua erityisesti laajojen uudistusten yhteydessä. (Pakarinen 2011, 46–47.)

Toisaalta Nieminen (2002, 2) huomauttaa, että lainsäädäntötyötä voidaan nykyään tehdä pitkäjänteisemmin kuin vaikkapa 1980-luvun alkupuolella, jolloin hallitukset eivät koskaan pysyneet neljää vuotta pystyssä. Hallitusohjelmien nykyisestä tarkasta ja sitovasta muodosta on myös se hyöty, että tulevien muutosten ennakointi on entistä helpompaa. Sidosryhmät pyrkivät ja erityisesti isoimmat eturyhmät myös pääsevät vaikuttamaan hallitusohjelman linjauksiin. (Pakarinen 2011, 48–49.)

Hallitusohjelman lisäksi sidosryhmät pyrkivät vaikuttamaan niille tärkeiden lainsäädäntöhankkeiden esi- ja perusvalmisteluvaiheisiin. Esivalmistelussa määritellään kaavaillun lain tavoitteet ja rajaukset, valitaan valmistelualue ja sen kokoonpano. Perusvalmistelussa lain vaatimiin yksityiskohtiin paneudutaan yksityiskohtaisemmin. Lain erilaiset vaihtoehdot ja vaikutusarviot pyritään tekemään mahdollisimman huolellisesti, jotta laki menisi viivytyksittä läpi. (Nieminen 2002, 79–80.)

Lakeja valmisteltaessa sidosryhmiltä pyydetään yleensä lausuntoja valmisteilla olevista laeista. Sidosryhmiä ovat muun muassa eri viranomaiset, järjestöt ja asiantuntijat sekä yritykset. Kuulemismenettelyn pyrkimyksenä on lainvalmistelun läpinäkyvyys, korkea laatu ja luottamuksen lisääminen demokraattiseen päätöksentekoon. Tavoitteena on lisäksi saavuttaa aitoa vuoropuhelua säädösten valmistelijoiden ja sidosryhmien välillä. (Salo 2010) Tavoitteiden saavuttamisesta on kuitenkin annettu kritiikkiä ja epäilty erityisesti lainvalmistelun kehittämiseen annettujen määrärahojen riittävyyttä, poliittista tahtoa ja jopa yksittäisten virkamiesten asennetta laajaa vuoropuhelua kohtaan (Pakarinen 2011, 66–67).

Pakarisen (2011, 38) oikeuspoliittiselle tutkimuslaitokselle tekemän tutkimuksen mukaan suurten etujärjestöjen edustajat eivät yleisesti pitäneen lausuntoja merkittävänä vaikutusmahdollisuutena. Edustajien mukaan oli paljon hedelmällisempää päästä jo aiemmissa lainvalmistelun vaiheissa siihen mukaan.

Lausunnoilla nähtiin kuitenkin olevan merkitystä, kunhan ne oli tehty huolellisesti, perustelut olivat hyviä ja ne keskittyivät olennaiseen. Erityisen oleelliseksi nähtiin konkreettisten ehdotusten antaminen sen sijaan, että annettaisiin vain yleistä kritiikkiä.

Lainvalmisteluun annettujen lausuntojen painoarvoa laskee ainakin neljä tekijää. Ensinnäkin yksittäisten lausuntojen merkitys laimenee merkittävästi jos lausuntoja annetaan todella paljon, sillä isoissa hankkeissa saatetaan antaa toista sataa lausuntoa. Toiseksi perusteellinen valmistelu vähentää lausuntojen merkitystä. Kolmanneksi lausuntojen painoarvoa laskee etukäteen poliittisesti tehdyt päätökset tai valmistelijoiden voimakkaat mielipiteet lakiehdotuksesta. Neljänneksi liian tiukka aikataulu voi tehdä lausuntojen huomioonottamisen lopulliseen lakiesitykseen vaikeaa. (Pakarinen 2011, 38–39.)

Lausuntoja voidaan pyytää tarvittaessa useitakin kertoja ennen lopullisen säädösehdotuksen valmistumista. Lausuntopyyntöön liitetään luonnos hallituksen esityksestä sekä mahdolliset muu aineisto, jotta säädösehdotus tulee ymmärretyksi. Kirjallisten lausuntojen jättämiselle varataan ohjeellisesti 6–8 viikkoa riippuen asian laajuudesta sekä siitä, sijoittuuko se edes osittain yleiseen lomakauteen. Mikäli aikarajasta poiketaan, se täytyy perustella kirjallisesti. Tämän jälkeen lausunnot julkaistaan valtioneuvoston hankerekisterissä. (Salo 2010.)

Sidosryhmien aikainen osallistuminen lainvalmisteluun on oleellisessa osassa sen myöhemmin kokemaan vastustukseen. Pakarisen (2011, 33) haastatteleman Kuluttajaliiton edustajan mukaan virkavalmistelun jälkeinen kuuleminen ”on ihan yhtä tyhjän kanssa”. Oikeusministeriön virallisten ohjeiden (Salo 2010) mukaan lausunnoille olisi kuitenkin annettava todellista merkitystä. Niitä on pyydettävä jo lainvalmistelun alkuvaiheessa, ja niiden käsittelyyn säädösten jatkovalmistelussa on varattava riittävästi aikaa. Lopulliseen säädösehdotukseen on myös kirjoitettava yhteenveto saadusta palautteesta. Lopuksi yhteenvedossa on selvitettävä, miksi ja miltä osin kaikkia ehdotuksia ei voitu toteuttaa.

Jatkovalmistelun jälkeen tehtävässä muodollisessa valtioneuvoston käsittelyssä hallituksen esityksistä ei yleensä edes keskustella. Eduskunnassa esitys sen sijaan joutuu monivaiheisen käsittelyn kohteeksi. Ensiksi eduskunnan täysistunnossa käydään lähetekeskustelu, jossa kansanedustajilla on mahdollisuus kommentoida

lakiehdotusta siitä vastuussa olevalle ministerille. Toisessa vaiheessa esitys lähetetään sopivaksi katsottuun erityisvaliokuntaan, joka antaa siitä mietinnön yksityiskohtaisemman tarkastelun jälkeen. Mietinnön pohjalta eduskunnan täysistunto tekee lopullisen päätöksen lakiehdotuksen hyväksymisestä tai hylkäämisestä. (Nieminen 2002, 81–82.)

Pakarisen (2011, 51–52) mukaan kansanedustajien näkemykset hallituksen esityksiin muodostetaan pääosin erityisvaliokunnissa. Valiokunta voi hyväksyä, hylätä tai hyväksyä muutoksin hallituksen esityksen. Vain muutama prosentti valiokuntien päätöksistä on suoraan hallituksen esityksien hylkäämisiä. Suorat hyväksymiset tai hyväksymiset muutoksin jakaantuvat lähes tasan. Muutosvaatimukset koskevat yleensä yksityiskohtia ja muutoseikkoja – hallitus määrittää suuret linjat johon eduskunta harvoin puuttuu merkittävästi. (Pakarinen 2011, 51–52.) Myös sidosryhmät kokevat valiokuntien merkityksen vähentyneen lakien sisältöjen muovaajina (Pakarinen 2011, 60).

4.2 Lausuntopyyntöjen sisältö

Työ- ja elinkeinoministeriö pyysi ensin 14.8.2013 (Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta 2013) ja toisen kerran 27.5.2014 lausuntoja hallituksen esityksestä laiksi tilintarkastuslain muuttamiseksi. Toinen lausuntokierros järjestettiin EU:n tilintarkastussäätelyn uudistusten tultua hyväksytyksi. (Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta 2014.) Erot lakiluonnosten sisällöissä liittyvät pääosin kyseiseen uudistukseen. Sen keskeinen sisältö on tilintarkastajien ilmoitusvelvollisuuden laajeneminen yleiselle edulle tärkeiden yhteisöjen tilintarkastuksissa. Vuoden 2014 lakiluonnoksen perusteluissa viitataan toistuvasti EU:n uudistuksen läpimenoon, jonka katsotaan puoltavan lain hyväksymistä. Muutoin luonnosten erot ovat lähinnä vähäisiä täsmennyksiä vaikutusarvioon ja käytettyihin termeihin. (Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta 2013; Paju 2015.)

Ensimmäisen lausuntokierroksen aikaan lain oli tarkoitus tulla voimaan 1.1.2014 (Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta 2013) ja toisen kerran 1.1.2015 (Paju 2015). Erityisesti ensimmäisellä

kerralla laki haluttiin siis saada voimaa laajuuteensa ja merkittävyyteensä nähden erittäin nopeasti. Kiireellisyys todennäköisesti vaikutti myös siihen, että laki valmisteltiin virkamiestyönä laajempipohjaisen valmistelutavan sijaan (Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta 2013; Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta 2014).

Lakiehdotusten pääasiallinen sisältö oli velvoittaa tilintarkastaja ilmoittamaan tilintarkastuksessa huomaamansa rikokset viranomaisille tiettyjen olosuhteiden vallitessa. Ensisijaisesti tarkoitus oli pitäytyä perinteisessä menettelyssä, jossa tarkastettavan yhteisön johdolle annetaan ensin mahdollisuus korjata havaitut epäkohdat. Vasta siinä tapauksessa, että yhteisö ei saisi neljän viikon kuluessa korjattua havaittuja virheitä, tilintarkastaja tekisi ilmoituksen viranomaisille. Toisaalta ilmoitus piti tehdä viranomaisille suoraan, jos oli syytä epäillä, että aineistoa voitaisiin tuhota vaikeuttaen rikosten myöhempää selvittämistä. (Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta 2013; Paju 2015.)

Ilmoitusvelvollisuus olisi koskenut vain sellaisia rikoksia, jotka liittyvät tilintarkastajan tehtäväkenttään ja olisivat vähäistä vakavampia. Varsinaisen tilintarkastustoiminnan lisäksi tilintarkastajan olisi täytynyt tehdä ilmoitus myös tarjotessaan tilintarkastusasiakkaalleen konsulttipalveluja, joiden aikana hän olisi huomannut laittomuuksia. Ennen ilmoituksen tekoa tilintarkastajan olisi kuulunut tehdä kokonaisarvio. Siinä olisi pitänyt ottaa huomioon muun muassa taloudellinen vahinko ja rikoshyöty. (Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta 2013; Paju 2015.) Tilintarkastajien perinteisesti käyttämä oleellisuuden periaate olisi siis ohitettu, jos hallituksen esitys olisi tullut sellaisenaan voimaan.

Vuoden 2013 lakiehdotuksessa käytiin lyhyesti läpi se, milloin tilintarkastus on lain mukaan tehtävä (Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta 2013). Vuonna 2014 kyseinen kohta oli poistettu, mutta molemmissa esityksissä selvitettiin, mitä tilintarkastukseen liittyvä luottamuksellisuuden periaate tarkoittaa. Luottamuksen ei uskottu heikentyvän oleellisesti, vaikka ilmoitusvelvollisuus laajenisi, joskin vuoden 2014 lakiehdotuksen

vaikutusarviossa vapaaehtoisten tarkastusten määrän oletettiin laskevan. Lisäksi molemmissa lakiehdotuksissa tehtiin pikainen katsaus ilmoitusvelvollisuuden ilmenemiseen kansainvälisesti keskittyen maihin, joissa ilmoitusvelvollisuus on voimassa eri muodoissaan. Ruotsalaisten tilintarkastajien ilmoitusvelvollisuutta selvittiin perusteellisimmin. (Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta 2013; Paju 2015.)

Tilintarkastuslain nykytilaa, jossa ilmoitusvelvollisuus sisältää lähinnä rahanpesuun ja terrorismin tukemiseen liittyvät rikokset, arvioitiin kriittisesti. Lähtökohdaksi asetettiin tilintarkastajan asema. Esitysten mukaan tilintarkastajalla oli yhteisön ulkopuolisista toimijoista parhaat edellytykset havaita sen toiminnassa ilmenevät erilaiset virheet pienistä rikkomuksista aina törkeisiin talousrikoksiin saakka. Ongelmaksi nähtiin tilanteet, joissa virheistä raportoitiin yhteisön hallitukselle, mutta asioita ei korjattu lakien ja säännösten edellyttämälle tasolle. Esitetyn kaltaisiin tilanteisiin haluttiin antaa tilintarkastajalle välineitä, jotka olisivat paremmin kannustaneet johtoa korjaaviin toimenpiteisiin. Lisäksi tilintarkastuskertomusten vakimuodosta poikkeamia pidettiin informatiivisuuden kannalta liian harvinaisena. (Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta 2013; Paju 2015.)

Ilmoitusvelvollisuuden laajentamista perusteltiin myös yhtiöillä, joissa toimiva johto käytännössä myös omistaa enemmistön koko yrityksestä. Tällöin johdon toimintaa ei yhtiön sisällä voida riippumattomasti arvioida. Lisäksi huomautettiin, että vaikka tilintarkastaja antaisi lisätietoja rikkomuksista tilintarkastuskertomuksessaan, kertomuksen tiedot eivät tulisi välttämättä koskaan viranomaisten tietoon. (Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta 2013; Paju 2015.)

Lakiuudistuksen pyrkimyksenä oli vähentää ja ennaltaehkäistä harmaata taloutta ja tukea laillista yritystoimintaa ja kilpailua sekä kehittää valtion verotuloja kertymistä. Esityksen vaikutusanalyysin mukaan tilintarkastajille ei oletettu tulevan merkittävästi lisää työtä eikä siten lisäävän tarkastettavien yhteisöjen kustannuksia. Tilintarkastajien tarpeettomista ilmoituksista johtuvat korvausvastuut pyrittiin esityksessä minimoimaan sisällyttämällä vahingonkorvausvastuu vain niihin tapauksiin, joissa

tilintarkastaja toimisi tahallisesti tai törkeän huolimattomasti ilmoitusta laatiessaan. Viranomaisille työmäärän mahdollisen lisääntymisen oletettiin tuovan julkiselle taloudelle kustannuksia. Vastapainona nähtiin esimerkiksi verotulojen kasvu verojen välttämiseksi tehtyjä rikoksia paljastuessa. (Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta 2013; Paju 2015.)

5 Tutkimuksen kulku ja tulokset

5.1 Aineiston kuvaaminen

Työ- ja elinkeinoministeriön sai vuosina 2013 ja 2014 yhteensä 52 lausuntoa luonnostelevaansa hallituksen esitykseen laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta. Kyseiset lausunnot löytyvät kahta lukuun ottamatta valtioneuvoston verkkosivuilta osoitteesta <http://valtioneuvosto.fi/hanke?selectedProjectId=1912>. Lähes kaikki, joilta lausuntoja pyydettiin, antoivat sen. Lisäksi muutama toimija antoi omat lausuntonsa erikseen pyytämättä. Lausuntojen antajat ovat lueteltu liitteessä 1.

Yhteensä analysoitavaksi saatuja lausuntoja oli noin 140 sivua. Lausuntojen pituus vaihteli 12 sivusta yhden lauseen mittaiseen kommenttiin. Keskimäärin lausunnot olivat siis hiukan alle kolme sivua pitkiä. Ilmeisesti johtuen lakiehdotuksen vähäisistä muutoksista vuosien 2013 ja 2014 välillä lausunnon antajien näkökulmat eivät merkittävästi muuttuneet lausuntokierrosten välillä. Muutamaa poikkeusta lukuun ottamatta lakiehdotusta vastustavat lausunnot olivat selkeästi pidempiä ja yksityiskohtaisempia kuin sitä kannattavat.

5.2 Analyysin kuvaus

Tässä tutkimuksessa käytetyllä sisällönanalyysillä pyritään muodostamaan tiivistetty, toistettava ja validi kuvaus tutkimuksen kohteena olevasta ilmiöstä (Tuomi & Sarajärvi 2013, 103, 108). Aineiston tarkastelun tausta-ajatuksena on, että kieli toimii todellisuuden raportointivälineenä (Eskola & Suoranta 2005, 160).

Aloitin aineiston analyysin lukemalla koko aineistoa läpi. Patton (2002, 40) suosittelee aluksi koko aineistoon tutustumista kokonaiskuvan muodostamiseksi. Jo lakiehdotuksen luonnoksia lukiessa kävi selväksi, että alkuperäisiä tutkimuskysymyksiä oli tarkennettava. Luettuani aineiston läpi muotoilin niitä uudelleen. Sen jälkeen aloin karsia aineistoa poistaen tutkimuskysymysten valossa epärelevantit osuudet. Samalla lajittelin aineistona olevat lausunnot aluksi ryhmiin niiden antamisvuosien (2013 tai 2014) ja lakiehdotusta koskevan pääasiallisen suhtautumisen (puolesta tai vastaan) mukaan (taulukot 2–3).

Miles ja Huberman (1994, 10) ohjaavat aloittamaan aineiston analyysin pelkistämisellä, joka voi jatkua koko analysointiprosessin ajan. Jaoteltuani aineiston lausuntojen antamisvuosien ja niiden sisällä pääasiallisen suhtautumisen mukaan siirryin etsimään aineistopätkille sopivia, pelkistettyjä ilmaisuja. Etsiessäni vastauksia tutkimuskysymyksiin lähdin liikkeelle aineistosta ja pelkistetyt ilmaisut nousivat mieleeni aineistokatkelmista (taulukko 1) eli käytin aineistolähtöistä lähestymistapaa.

Taulukko 1. Esimerkkejä aineiston pelkistämisestä

Aineistokatkelma	Pelkistetty ilmaus
"Rikosten ja rikkomusten välisen tunnusmerkistön rajan arviointi on monissa tapauksissa äärimmäisen vaativaa myös valvontaviranomaisille eikä tällaista velvollisuutta ja vastuuta tulisi asettaa yksityisoikeudelliselle toimijalle."	OSAAMINEN, VIRANOMAISET
"Luonnoksessa esitetään merkittäviä periaatteellisia muutoksia tilintarkastuslakiin ja tilintarkastajan tehtäviin siten, että lakimuutokset tulisivat voimaan jo vuoden 2014 alusta."	ROOLI, KIIRE
"Ehdotettu ilmoitusvelvollisuus olisi omiaan vähentämään tilintarkastuksen luottamuksellisuutta. Luottamuksellisuus on tilintarkastuksen peruseriaatteita."	LUOTTAMUS, ROOLI, VAIKUTUS
"Kun ilmoitusvelvollisuuden yhtenä tavoitteena on esimerkiksi sen edistäminen, että verotarkastuksia ja muuta verovalvontaa kohdennettaisiin erityisesti tilintarkastamattomiin yrityksiin, tavoitteen nopea ja tehokas toteuttaminen edellyttäisi, että lainsäädännön muutos valmisteltaisiin tältä osin yhdessä valtiovarainministeriön ja verohallinnon kanssa."	VALMISTELU, VIRANOMAISET

Löydettyäni kaikille tekstikatkelmille tiivistetyt ilmaisut keräsin kaikki käyttämäni ilmaisut taulukkoon sen mukaan, kuinka monta kertaa se aineistossa esiintyi. Tuomi ja Sarajärvi (2013, 120) kutsuvat sisällön määrällistä tarkastelua aineiston kvantifioinniksi. Lukumäärät auttoivat huomaamaan, mitkä ehdotukset ja mielipiteet olivat yleisimpiä ja mitkä jopa ainutkertaisia. Käytin ilmaisujen määrällistä esittämistä nimen omaan apuna aineiston hahmottamisessa, en analyysimenetelmänä. Tulosten raportoinnissa olen käyttänyt joissain kohdissa hyödyksi keräämiäni taulukoita esimerkiksi kertomalla, että "selkeä enemmistö" oli jotain tiettyä mieltä tai "ainoastaan valtakunnansyyttäjänviraston mukaan" jokin asia kuului tehdä tietyllä tavalla. En kuitenkaan nähnyt tarpeelliseksi koota tuloslukuun tarkempia määrällisiä tuloksia.

Aineistolähtöisessä analyysissä kokosin yhteen asioita, jotka näyttivät jotenkin liittyvän yhteen ja pyrin löytämään niille yhteisen nimen. Löytyneiden ryhmien pelkän nimeämisen sijasta pyrin luomaan aineistosta kuvailevia asiakokonaisuuksia eli käytin analyysimenetelmänä teemoittelua (Tuomi & Sarajärvi 2013, 93). Käytin apuna tekemiäni taulukoita. Tämä vaihe vaati useita yrityksiä, ennen kuin lopulliset teemat muotoutuivat ja niille löytyi kuvaavat nimet. Miles ja Huberman (1994, 12) korostavat, ettei analyysin eteneminen ole suoraviivaista vaan prosessissa voidaan palata aikaisempiin vaiheisiin tarpeen mukaan. Tulosten raportoinnissa olen käyttänyt apuna löytämiäni teemoja. Tulosluvun rakenne siis pyrkii omalta osaltaan havainnollistamaan tekemäni analyysin kulkua ja tuloksia.

Luotettavuus

Eskolan ja Suorannan (2005, 208, 210) mukaan laadullisessa tutkimuksessa joudutaan koko tutkimuksen ajan ottamaan kantaa analyysin kattavuuteen ja luotettavuuteen. Tutkija itse on heidän mukaansa tutkimuksensa keskeinen tutkimusväline ja siten luotettavuuden arviointi koskee koko tutkimusprosessia. Kanasen (2014, 62–63) mukaan tutkijan onkin perusteltava tutkimusprosessissa tekemänsä valinnat sekä dokumentoida kaikki tutkimuksen vaiheet. Tynjälä (1991) on artikkelissaan suomentanut Lincolnin ja Guban käyttämät kvalitatiivisen tutkimuksen luotettavuuden arvioinnin käsitteet. Heidän käyttämänsä käsitteet ovat vastaavuus, siirrettävyys, tutkimustilanteen arviointi ja vahvistettavuus.

Tutkimuksen vastaavuus-käsite tarkoittaa sitä, että tutkimuksessa tuotetut uudet tulkinnat vastaavat tutkittavien esittämiä tulkintoja todellisuudesta (Tynjälä 1991, 390). Tässä tutkimuksessa tulkintojen vastaavuuteen ovat voineet vaikuttaa omat ennakkokäsitykseni tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuden tarpeellisuudesta.

Vahvistaakseni tutkimuksen luotettavuutta pyrin jo lausuntojen ensimmäisellä lukukerralla ottamaan ennakkokäsitykseni huomioon. Analyysiä tehdessäni yritin huomioida esitetyt mielipiteet mahdollisimman tasapuolisesti ja neutraalisti.

Vaikka ennakkokäsitykseni saattoivat johtaa minua joissain tapauksissa harhaan, niistä oli myös hyötyä moniulotteisen lakiehdotuksen ymmärtämisessä. Oma käsitykseni tilintarkastuksesta ja sen lainalaisuuksista oli ennen tätä tutkimusta muodostunut ensisijaisesti työharjoittelussani tilintarkastustoimistossa.

Työharjoittelupaikan kriittinen asenneilmapiiri tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuutta kohtaan on voinut vaikuttaa mielipiteisiini. Samalla kuitenkin uskon, että jos tilintarkastuksen käytännöt olisivat olleet minulle vieraampia, en todennäköisesti olisi pystynyt tekemään yhtä kattavaa analyysiä ja johtopäätöksiä.

Määrällisen tutkimuksen tulosten yleistettävyyden sijaan laadullisessa tutkimuksessa on mielekkäämpää arvioida tulosten siirrettävyyttä. Siirrettävyyteen vaikuttaa ympäristöjen samankaltaisuus. (Tynjälä 1991, 390.) Tässä tutkimuksessa tutkittiin yhden tietyn lakiehdotuksen prosessia siihen annettujen lausuntojen näkökulmasta. Sitä ei siis sellaisenaan voi siirtää eikä yleistää koskemaan muita lakiprosesseja.

Tynjälä (1991, 391) on vapaasti suomentanut Lincolnin ja Guban käyttämän käsitteen ”debendability” tutkimustilanteen ulkoisten ja tutkijaan itseensä liittyvien tekijöiden arvioinniksi. Tutkimukseen voisi tulla vaihtelua esimerkiksi haastattelijan haastattelutekniikan kehittymisestä, ympäröivissä olosuhteissa tapahtuneista muutoksista tai siitä, että haastattelu itsessään toimisi haastateltavan ajatuksia muuttavana prosessina (Tynjälä 1991, 391). Koska tässä tutkimuksessa käytettiin tutkijasta riippumattomasti kerättyä aineistoa, ei tutkimustilanteen arviointia tarvitse tehdä.

Vahvistettavuus laadullisessa tutkimuksessa pyritään varmistamaan eri tekniikoita käyttämällä. Esimerkiksi triangulaation käyttö ja tutkijan itsereflektio lisäävät laadullisen tutkimuksen luotettavuutta. (Tynjälä 1991.) Tässä tutkimuksessa ei ollut

mahdollisuutta käyttää triangulaatiota. Luotettavuuden parantamiseksi olen pyrkinyt käyttämään reflektioivaa otetta ja tuonut pohdintaani näkyväksi myös tutkimusraporttiin. Luotettavuuden lisäämiseksi olen myös peilannut muiden samaa aihetta käsittelevien tutkimusten tuloksia omiini. Eskolan ja Suorannan (2005, 216–217) mukaan sitaattien käyttö on myös tapa antaa lukioiden itse arvioida luotettavuutta. Heidän mukaansa sitaateilla annetaan lukijoille mahdollisuus muodostaa käsitys millaisesta tekstistä muodostuu tietynlainen tulkinta.

5.3 Tutkimustulokset

Kaikki annetut lausunnot eivät olleet selkeästi ilmoitusvelvollisuutta vastustavia tai kannattavia. Ilmoitusvelvollisuutta voitiin esimerkiksi sinänsä kannattaa, mutta merkittävistäkin lakiehdotuksen yksityiskohdista saatettiin samalla esittää voimakasta kritiikkiä. Laskemalla lausunnoissa annettujen kielteisten tai myönteisten kannanottojen määrän voidaan kuitenkin todeta lausuntojen antajien pääasiallisen kannan ilmoitusvelvollisuutta kohtaan (Taulukot 2–3).

Taulukko 2. Erittely lausunnonantajista vuonna 2013

Lausunnon antaja	n = 24		Pääosin kannattaa	pääosin vastustaa
Ministeriö	4	17 %	50 % (2)	50 % (2)
Viranomainen	5	21 %	100 % (5)	0 % (0)
Etujärjestö	9	38 %	11 % (1)	89 % (8)
Yliopisto	4	17 %	25 % (1)	75 % (3)
Tilintarkastusyhteisö	2	8 %	0 % (0)	100 % (2)
	24	100 %	37,5 % (9)	62,5 % (15)

Taulukko 3. Erittely lausunnonantajista vuonna 2014

Lausunnon antaja	n = 26		Pääosin kannattaa	Pääosin vastustaa
Ministeriö	3	12 %	33 % (1)	67 % (2)
Viranomainen	4	15 %	75 % (3)	25 % (1)
Etujärjestö	12	46 %	0 % (0)	100 % (12)
Yliopisto	5	19 %	20 % (1)	80 % (4)
Tilintarkastusyhteisö	2	8 %	0 % (0)	100 % (2)
	26	100 %	19 % (5)	81 % (21)

Tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuden vastustajia oli molemmilla lausuntokierroksilla selkeästi enemmän, ja heidän suhteellinen osuutensa kasvoi entisestään toisella kierroksella. Vastustajien suhteellinen osuus saattoi kuitenkin olla hiukan todellista korkeampi, sillä sekä sisäministeriön että PRH:n lausuntoja ei ollut saatavilla vuodelta 2014. Molemmat edellä mainituista olivat edellisellä vuonna kannattaneet tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuutta, eivätkä lausunnon antajat muutamaa poikkeusta lukuun ottamatta vaihtaneet mielipiteitään lausuntokierrosten välillä. Huomion arvoista on myös etujärjestöjen suhteellisen ja absoluuttisen määrän selkeä kasvu toisella lausuntokierroksella.

Erilaiset liike-elämän ja tilintarkastuksen etujärjestöt ja yliopistot ovat vahvasti edustettuina vastustavia lausuntoja antavien joukossa. Vain yksi etujärjestö kannatti tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuutta vuonna 2013 eikä yksikään vuonna 2014. Kannattajat löytyvät pääsääntöisesti viranomaisten puolelta. Heidän lisäksi osa lausunnon antaneista ministeriöistä ja yliopistoista kannatti hallituksen esityksen luonnoksia.

Valmistelu

Työ- ja elinkeinoministeriön lausuntopyyntöjen tavoitteena oli kuulla alan toimijoiden mielipiteitä ja korjausehdotuksia hallituksen esitykseen laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta. Esitysluonnoksen varsinaisten pykälätekstien lisäksi lausuntojen antajat halusivat silti kommentoida myös koko lainsäädäntöprosessia. Erityisesti vaikutusarviota ja koko valmisteluprosessia kritisoitiin leveällä rintamalla. Myös tilintarkastajien ilmoitusvelvollisuuden laajentamista kannattavat tahot huomauttivat useista puutteista erityisesti vuoden 2013 luonnoksessa.

KPMG:n ja KHT- ja HTM-yhdistyksiä vaivasi tilintarkastukseen liittyvien uudistusten hajanaisuus. Niiden mielestä olisi ollut selkeämpää, jos kaikki vireillä olevat tilintarkastusuudistukset olisi pantu kerralla voimaan myöhemmässä vaiheessa. Lisäksi useimmat lausunnon antajat pitivät lakiesityksen valmistelua poikkeuksellisen kiireellisenä ja sen kommentoinnille varattua kuukauden vastausaikaa liian lyhyenä. KHT- ja HTM-yhdistykset ihmettelivät miksei työ- ja elinkeinoministeriö noudata valmistelusta annettuja ohjeita, joiden mukaan lausunnoille on annettava 6–8 viikkoa vastausaikaa.

Oikeusministeriö ei suoraan ilmaissut kantaansa esitystä kohtaan, mutta varsinkin sen vuoden 2013 lausunnosta voidaan tehdä yli kymmenkohtainen luettelo lakiluonnoksen puutteista ja ristiriitaisuuksista. Erityisesti suhteet muihin lakeihin ja asetuksiin olivat oikeusministeriön mukaan monin kohdin puutteellisesti esitetty. Elinkeinoelämän keskusliiton mukaan "vaikutusarviointi on liian suppea ja lain muutoksen eri vaikutuksia olisi tullut analysoida laajemmin." Lähes kaikkien lausunnon antajien mielestä lakiehdotuksessa oli useita kohtia, jotka olivat vahvasti tulkinnanvaraisia tai niin sekavaksi katsottuja, ettei niiden tarkoitusta tunnutta ymmärrettävän.

Lakiehdotusta vastustavat tahot epäilivät vaikutusarvion kustannuslaskelmien oikeellisuutta. Heidän mukaansa lakiehdotuksen luonnoksessa ei ollut tehty tarpeeksi perusteellisia selvityksiä kustannusten noususta. Hankenin mukaan "lainsäätäjältä voisi edellyttää jonkinlaista rehellisyyttä kustannusseurauksista". Vastustajien mielestä tilintarkastajien ilmoitusvelvollisuus lisäisi merkittävästi tilintarkastajien koulutus- ja suunnittelukuluja ja voisi aiheuttaa muita ennakoimattomia kustannuksia byrokratian lisääntymisen ja esimerkiksi mahdollisten väärin ilmiäntöjen seurauksena. Välillisiä kustannuksia voisi syntyä lisäksi muun muassa yrittäjäkynnyksen nousun myötä. Jopa joidenkin yritysten maasta muuttoa pidettiin uudistuksen seurauksena mahdollisena.

Tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuden hyödyllisyys

Selkeä enemmistö lausuntojen antajista ilmaisi kannattavansa työ- ja elinkeinoministeriön esityksen tavoitteita harmaan talouden ja talousrikollisuuden vähentämistä. Tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuden tehokkuutta tavoitteisiin pääsemiseksi kuitenkin epäiltiin useissa lausunnoissa. Tilintarkastuslautakunta "toteaa, että tilintarkastajan velvollisuus ilmoittaa rikosepäilyistä voidaan vain vaivoin yhdistää hallituksen esitysluonnoksen perusteluissa esitettyyn tavoitteisiin, jotka ovat talousrikollisuuden ja harmaan talouden torjunta." Useat viranomaiset sen sijaan katsoivat lakiluonnosten olleen vain vähäisiä yksityiskohtia lukuun ottamatta valmiit ja he uskoivat, että tavoitteisiin tultaisiin pääsemään.

Tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuden vastustajien yksi keskeisin perustelu lakimuutosten tarpeettomuudelle oli voimassaolevien lakien ja käytänteiden riittävyys. Monet lausunnon antajat näkivät nykyisen raportointimallin olevan hyvä ja toimiva.

Lakiehdotuksen luonnoksissa olevia lausumia tilintarkastusraportoinnin huonosta informatiivisuudesta ei allekirjoitettu. Lausunnoissa ihmeteltiin, miten tällaiset päätelmät oli tehty. KHT- ja HTM-tilintarkastajien mukaan mukautettujen tilintarkastuskertomusten määrä oli viime vuosina jopa lisääntynyt. Ainoastaan vuoden 2013 valtakunnansyyttäjän viraston lausunnossa erikseen mainiten yhdyttiin väitteeseen, että tilintarkastajilla oli korkea kynnyks poiketa vakiomuotoisista tilintarkastuskertomuksista.

Useimmissa tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuutta vastustavissa lausunnoissa huomautettiin, ettei lakiuudistuksella tulisi olemaan vaikutusta yhteisöihin, joilla ei ollut tilintarkastusvelvollisuutta. KHT- ja HTM-tilintarkastajien mukaan harmaata taloutta ammattimaisesti harjoittavat toimijat käyttivät usein pieniä ja niin sanottuja lyhyen elinkaaren yrityksiä, joilla ei tulisi lakiehdotuksen voimaantultuakaan olemaan tilintarkastusvelvollisuutta.

Konsultointi

Tilintarkastajien tarjoamien konsulttipalvelujen asema aiheutti paljon hämmennystä. Lakiluonnoksen asetustekstin mukaan tilintarkastaja on ilmoitusvelvollinen vain varsinaisia tilintarkastuksia tehdessään, mutta tarkemmissa perusteluissa ilmoitusvelvollisuus oli lisätty käsittämään myös muut palvelut (Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta 2013; Paju 2015). Useat lausunnonantajat kritisoivat sekä konsultoinnin lisäämistä ilmoitusvelvollisuuden piiriin että tapaa, jolla se oli tehty. EK:n mukaan "...tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuden laajuus ja määräytyminen jäävät hyvin tulkinnanvaraiseksi ja epäselväksi. Yksityiskohtaisista perusteluista tulisi poistaa viittaus näihin muihin palveluihin, kun niitä ei varsinaisessa pykälätekstissäkään esiinny. Perusteluilla säätäminen ei ole hyvää sääntelyä."

Lisäksi useat lausunnon antajat olivat huolissaan siitä, miten palveluiden lisääminen tilintarkastajien ilmoitusvelvollisuuden piiriin vaikuttaisi tasa-arvoon tilintarkastajien ja muiden konsulttipalveluita antavien toimijoiden välillä. Muutoin lakiehdotusta kannattava sosiaaliministeriökin ehdotti palvelujen poistamista lopullisesta esityksestä toimijoiden tasa-arvoisen kohtelun vuoksi. Lausunnoissa huomautettiin myös, että tilintarkastajalta saatettaisiin esimerkiksi pyytää nimenomaan neuvoa jonkin

lainvastaiseksi epäilyyn tilanteen korjaamiseksi. Lain voimaan tullessa tällainen menettely tulisi mahdottomaksi ja yhteisöjen olisi aiempaa vaikeampaa saada luottamuksellista konsultaatiota. Oikeusministeriö huomautti myös, että neuvontapalveluja tarjoava tilintarkastaja tulisi saamaan itsekriminointisuojaan, jos hänen antamiensa neuvojen takia tehtäisiin myöhemmässä vaiheessa esitutkinta.

Luottamuksellisuus

Periaatteelliset kysymykset nousivat lausunnoista selkeästi esiin. Suurta huolta aiheutti tilintarkastajan roolin muuttuminen lakiuudistuksen myötä. Tilintarkastajan riippumattomuuden katsottiin vaarantuvan perustuvanlaatuisella tavalla.

Ilmoitusvelvollisuuden pelättiin hämärtävän tilintarkastuksen tarkoitusta, jolloin tilintarkastuksen uskottavuus kärsisi. Erityisesti luottamuksen rapautuminen tilintarkastajien ja heidän asiakkaidensa välillä aiheutti huolestuneita kommentteja lakiehdotuksen vastustajissa. Lausuntojen mukaan tiukassa luottamuksellisuudessa oli kyse merkittävästä periaatteesta, johon ei pitänyt puuttua. Ainoastaan valtakunnansyyttäjänviraston mukaan luottamus paranisi lainmuutoksen myötä.

Keskuskaupakamari huomautti vuoden 2013 lausunnossaan, että "Tilintarkastajan tehtävän menestyksekkäs suorittaminen edellyttää tilintarkastajan ja johdon välisiä keskusteluja, joissa käsitellään myös luottamuksellisia liiketoimintaan kuuluvia asioita. Keskustelujen tavoitteena voi olla esimerkiksi yrityksen kannalta parhaan mahdollisen toimintatavan löytäminen useista vaihtoehdoista tulkinnanvaraisessa tilanteessa." Myös moni muu lausunnon antaja viittasi tilanteisiin, jossa yhteisö kohtaisi hankalia tilanteita. Kyseiset asiat eivät välttämättä olisi lainvastaisia, mutta niiden tulkinnanvaraisuuden vuoksi niistä ei uskaltaisi lainmuutoksen jälkeen puhua tilintarkastajansa kanssa.

Pelkona oli myös se, että tilintarkastajalta voitaisiin pyrkiä järjestelmällisesti piilottelemaan tietoja, jolloin oikeiden ja riittävien tietojen saaminen voisi vaikeutua. Lopputuloksena lakiuudistus voisi siten aiheuttaa epäluottamusta tilintarkastettuihin tilinpäätöksiin. Tilintarkastusyhteisöt ja etujärjestöt olivat myös huolissaan ilmoitusvelvollisuutta käyttämään joutuvien tilintarkastajien maineesta. Pelkona oli, että aiheellisenkin ilmiannon tehneet tilintarkastajat voisivat menettää asiakkaansa. Joko siksi, etteivät asiakkaat halunneet tilintarkastajakseen ilmiantajaa tai siksi, että

julkisuudessa ilmoitusvelvollisuutta käyttänyt tilintarkastaja voitaisiin yhdistää yhteisöön, jossa rikos olisi tapahtunut.

Lakiehdotuksen kannattajatkin huomioivat lausunnoissaan tilintarkastukseen liittyvän luottamuksellisuuden periaatteen mutta pitivät lakiehdotuksen tavoitteiden saavuttamista tiukkaa salassapitoa tärkeämpänä. Lisäksi huomautettiin, että EU-lainsäädännössä luottamuksellisuudesta oli jo joustettu. Oikeusministeriön mukaan PIE-yhteisöjä koskevaa ilmoitusvelvollisuutta ei kuitenkaan voinut suoraan verrata pienempien yhteisöjen ilmoitusvelvollisuuteen. Kyseisillä yhtiöillä oli paljon laajemmat tiedonantovelvollisuudet, ja niiden toimintaa säädeltiin paljon tiukemmin kuin pienempiä yhteisöjä. Muutamia muut lausunnon antajat kommentoivat myös, että olisi parempi ensin seurata muutama vuosi, millaisia vaikutuksia voimaan tulevalla EU-asetuksella tulisi olemaan ennen kuin ilmoitusvelvollisuus laajennettaisiin koskemaan myös pienempiä yrityksiä.

Oleellisuus ja osaaminen

Lakiehdotuksen luonnoksissa tilintarkastajien perinteisesti käyttämä oleellisuuden periaate ohitettiin ilmoitusvelvollisuuden kynnyistä määriteltäessä. Oleellisuuden sijaan rikoksia kuuluisi tarkastella rikosten tunnusmerkistön perusteella, joskaan vähäisiä rikoksia ei tarvitsisi ilmoittaa lainkaan. (Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta 2013; Paju 2015.) Muun muassa KHT- ja HTM-yhdistysten sekä Aalto-yliopiston mielestä kyseinen tapa ei kuitenkaan ollut järkevää eikä kustannustehokasta, sillä törkeäkään rikokset eivät välttämättä aiheuta yhteisöille oleellisia rahallisia tappioita. Ehdotetulla menettelytavalla tilintarkastajan olisi kuitenkin otettava huomioon myös rahallisesti vähäisempienkin toimien valvonta, johon kuluisi paljon aikaa ja rahaa.

Lähes kaikki tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuden vastustajat ja osa kannattajistakin epäilivät myös tilintarkastajien rikosoikeudellista osaamista. Erityisesti yliopistot huomauttivat, että tilintarkastajien koulutusvaatimuksissa ei ole rikosoikeuden osaamista. Verohallinnon vuonna 2013 antaman lausunnon mukaan "Asianomistajan tai rikoksesta epäillyn aseman tunnistaminen ilman esitutkintaa, viranomaisten asiantuntemusta, rekistereitä tai toimivaltuuksia pelkän tilintarkastuksen keinoin, on erittäin haasteellista tilintarkastajille." KHT-yhdistys oli samaa mieltä vuoden 2014

lausunnossaan. Sen mielestään olisi erikoista, jos tilintarkastajalta vaadittiin talousrikosten havaitsemista mutta heillä ei annettu viranomaisten oikeuksia.

Muita perusteluja

Tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuden onnistumista ulkomailla käytettiin sekä perusteluna kannattaa että vastustaa lakiehdotusta. Verohallinnon kantana vuoden 2013 lausunnossa oli, että Ruotsista saadut kokemukset puolsivat ilmoitusvelvollisuuden laajentamista Suomessa. Verohallinnon lausunnon mukaan "Tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuden ansiosta on paljastunut vakavia talousrikoksia ja ilmoitusvelvollisuutta pidetäänkin yhtenä tärkeänä osana ruotsalaista talousrikosten torjuntajärjestelmää." Tampereen yliopisto esitti vuonna 2014 päinvastaisen mielipiteen. Yliopiston mukaan Ruotsissa tilintarkastajat ovat vuoden 2014 esitysluonnoksen mukana olleen tilaston perusteella raportoineet lähinnä vähäisistä puutteista, joilla ei ole mitään tekemistä talousrikosten tai harmaan talouden kanssa.

Lakiehdotuksessa viitattiin puoltavana argumenttina myös tilintarkastajien ilmoitusvelvollisuuteen rahanpesusta ja terrorismin rahoittamisesta (Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta 2013; Paju 2015). Valtiovarainministeriön mukaan ehdotetulla lainsäädäntömuutoksella ja rahanpesun ja terrorismin rahoittamisen estämiseksi tehdyllä lainsäädännöllä ei ollut riittävästi yhtäläisyyksiä, jotta sitä voitaisiin käyttää perusteluna lainmuutokselle. Keskeisimmäksi eroksi katsottiin se, että rahanpesua havainnut taho ei yleensä saa kertoa epäillyn kohteelle havainnoistaan. Lisäksi KHT- ja HTM-yhdistysten mielestä rahanpesun ja terrorismin rahoittaminen oli niin spesifi tilanne, ettei sitä pitänyt sekoittaa yleiseen ilmoitusvelvollisuuteen.

Myös tilintarkastajien vahingonkorvausvastuu ja muu kurinpidollinen vastuu herätti paljon kommentteja useimmissa lausunnoissa. Erityisesti lakiehdotuksen mainintoja tilintarkastajan vapautumisesta korvausvastuusta, hänen toimiessaan vilpittömässä mielessä, pidettiin omituisina. Muun muassa KHT- ja HTM-yhdistykset sekä valtionvarainministeriö huomauttivat lausunnoissaan, ettei tilintarkastajalla ole alan käytäntöjen mukaan vahingonkorvausoikeudellisesti vilpittömää mieltä hänen havaittuaan epäselvyyksiä tarkastettavassa aineistossa. Muutoin tilintarkastajien etujärjestöt ja tilintarkastusyhteisöt olivat luonnollisesti kaikkea

vahingonkorvausvelvoitteiden lisäämistä vastaan. Muun muassa EK ja Suomen yrittäjät sen sijaan olisivat halunneet selkeämmät säännöt joiden puitteissa vahingonkorvauksia maksettaisiin. Suomen yrittäjien lausunnossa huomautettiin, että "On muistettava, että mikäli lainsäädännössä rajoitetaan vahingonaiheuttajan vastuuta, vahinko jää jollekin muulle (eli vahingonkärsijälle) kannettavaksi. Ehdotuksessa ei ole arvioitu tällaisen vastuun rajoittamisen vaikutuksia."

Konkreettiset korjausehdotukset

Lausuntojen antajat esittivät vaihtelevasti suoria lakiluonnosten korjausvaateita. Monet kriittiset kommentit voitaisiin tietysti nähdä korjausehdotuksiksi, mutta usein niistä puuttui tarkasti määriteltävissä oleva vaihtoehto miten haluttaisiin toimittavan. Periaatteessa korjausehdotuksena voitaisiin pitää myös monia pyyntöjä keskeyttää koko lain valmistelu. Kaikki lakiehdotusta voimakkaastikin vastustaneet olivat kuitenkin valmiita jonkinlaiseen kompromissiin jos tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuus tulisi jossain muodossa voimaan. He pyrkivät ehdottamaan itselleen hiukan vähemmän epämiellyttäviä vaihtoehtoja kuten tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuden korvaamista tilintarkastajan oikeudella tehdä ilmoitus viranomaisille.

Monet tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuutta ajavat tahot halusivat useita yksittäisiä tiukennuksia lakiin. Esimerkiksi valtakunnansyyttäjän virasto piti vuoden 2013 lausunnossaan kestävämmänä, että tilintarkastajalla olisi pelkästään omaan harkintaan perustuva oikeus olla ilmoittamatta rikosepäilyjään suoraan poliisille, jos saattaisi olla vaara, että todisteita rikoksista tuhottaisiin. Verohallinto halusi myös tiukennuksia lakiin ehdottomalla ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä tehtävän selkeästi rangaistavaa esimerkiksi tilintarkastusrikoksena.

Useimmin lausunnoissa mainittu vaihtoehto tilintarkastajien ilmoitusvelvollisuuden laajentamiselle oli viranomaisten keskinäisen yhteistyön lisääminen. Yhteistyön lisäksi myös yksittäisten viranomaisten toimintaa toivottiin kehitettävän enemmän talousrikoksia paljastavaan suuntaan, jolloin lakiehdotuksen tavoitteisiin päästäisiin. Muutama lausunnon antaja huomautti myös, että olisi erikoista jos tilintarkastajille asetettaisiin tiukempi ilmoitusvelvollisuus kuin monille viranomaisille. Kaikille viranomaisille heidän toimintaansa puuttuminen ei kuitenkaan ollut toivottavaa.

Verohallinto ei esimerkiksi ollut valmis muuttamaan nykyisiä verotarkastuskäytäntöjään ja halusi pitää omassa harkintavallassaan resurssiensa kohdentamisen.

Viranomaisten lisäksi myös tilitoimistoille ehdotettiin ilmoitusvelvollisuutta. Lisäksi muun muassa valtiovarainministeriö esitti vaihtoehdoksi yritysten oman raportointivelvollisuuden lisäämistä. Tilitoimistojen tai tilintarkastusvelvollisten yhteisöjen omaa ilmoitusvelvollisuutta perusteltiin useissa eri lausunnoissa talousrikosten aiemmalla kiinnijäämisellä. Tilintarkastukselle luonteenomaisen jälkikäteen tehtävien tarkastusten katsottiin olevan liian hidas tapa saada rikolliset kiinni.

Yhteenveto

Selkeä enemmistö lausuntojen antajista vastusti tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuutta. Vastustusta oli etenkin etujärjestöjen, yliopistojen ja tilintarkastusyhteisöjen keskuudessa kannattajien ollessa viranomaisia sekä ministeriöitä. Yhteistä useimmille lausunnoille oli kannasta riippumaton käsitys tilintarkastuslain uudistuksen valmistelun huonosta tasosta. Vastustavilla tahoilla oli lisäksi käsitys koko tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuden vähäisestä hyödyllisyydestä harmaan talouden torjunnassa. He katsoivat nykyisen tilintarkastajan raportointimallin olevan riittävä tulevaisuudessakin.

Yksityiskohdissa vastustusta herätti muun muassa lakiehdotusten perusteluista löytynyt kohta, jonka mukaan tilintarkastajalla olisi ilmoitusvelvollisuus myös hänen antaessaan konsulttipalveluja. Kohdan pelättiin estävän yhteisöjä tuomasta esiin tulkinnanvaraisia asioitaan tilintarkastajille ilmiantojen pelossa. Tämän pelättiin siten myös asettavan tilintarkastajat epätasa-arvoiseen asemaan muiden konsulttipalveluja antavien tahojen kanssa. Pohjimmiltaan kyseessä oli merkittävänä periaatteena pidetty luottamuksellisuus tilintarkastajan ja tämän asiakkaan välillä. Ilmoitusvelvollisuuden vastustajat pelkäsivät myös koko tilintarkastuksen luotettavuuden heikkenevän. Heidän mukaansa yhteisöt voisivat alkaa tietoisesti estellä tilintarkastajia saamasta kaikkea oleellista informaatiota, jolloin tilinpäätöksiin saattaisi jäädä oleellisesti virheellistä tietoa.

Talousrikosten havaitsemiseen oleellisuus ei kuitenkaan lakiehdotuksen mukaan sopinut. Tilintarkastajien etujärjestöt vastustivat ehdotusta, jonka mukaan ilmoitusvelvollisuuden kynnyks ei määräytyisi perinteisen oleellisuuden varaan vaan heidän pitäisi havaita rikokset niiden tunnusmerkkien kautta. Useat tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuden kannattajatkaan eivät kuitenkaan uskoneet, että tilintarkastajilla olisi ilman lisäkoulutusta siihen tarvittavaa osaamista. Osaamattomuudesta johtuvien väärin ilmiantojen pelättiin aiheuttavan kuluja, joiden maksajasta ei ollut selvyyttä, sillä lakiehdotuksessa olleet vahingonkorvausta käsittelevät pykälät olivat hyvin tulkinnanvaraisia.

Vaikka enemmistö lausunnon antajista vastusti tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuutta ja halusi siihen vähintäänkin useita lievennyksiä, osa sen kannattajista halusi tehdä siitä entistä tiukemman muun muassa vaatimalla ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin selkeästi rangaistavaksi. Osa lausunnon antajista ehdotti myös ilmoitusvelvollisuuden tilalle muita vaihtoehtoisia toimintatapoja kuten ilmoitusoikeutta. Sitäkin useammassa lausunnossa ehdotettiin viranomaisten toiminnan tehostamista ja eri viranomaisten yhteistyön kehittämistä.

6 Johtopäätökset ja pohdinta

Tämän tutkimuksen tarkoituksena oli selvittää, miten eri toimijat tarkastelivat tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuutta lausunnoissaan hallituksen esitykseen tilintarkastuslain muuttamisesta. Tarkoitus oli selvittää, millaisia puoltavia ja vastustavia perusteluja ilmoitusvelvollisuudesta esitettiin ja millaisia korjausehdotuksia sen toimenpänön annettiin. Tutkimuksen alkuvaiheilla oli jo selvää, että tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuus ei tulisi voimaan tämän lakiehdotuksen puitteissa. Alkuvaiheessa harkinnassa oli myös tarkemman selvityksen tekeminen syistä, joiden vuoksi ilmoitusvelvollisuus poistettiin tilintarkastuslain uudistuksesta. Varsin pian kävi kuitenkin selväksi, että käytettävissä olevat resurssit eivät olisi riittäneet niin laajaa ja monitahoisen asiakokonaisuuden tutkimiseen. Aihe olisi silti varmasti mielenkiintoinen kohde jatkotutkimuksille.

Voidaan toki esittää yksinkertaistus, että yleinen vastustus ilmoitusvelvollisuutta kohtaan oli niin suurta, että se jätettiin pois lakiuudistuksesta. En kuitenkaan ole löytänyt aihetta käsitteleviä tutkimuksia enkä oman tutkimukseni puitteissa pysty antamaan varmaa vastausta siihen, miksi tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuus kaatui. Yksi syy voi olla lainvalmistelun liiallinen suoraviivaisuus ja kiire. Pakarisen (2011, 32) mukaan lainvalmistelussa olisi tarpeen olla alusta asti ministeriöiden ulkopuolisia ihmisiä, kun kyseessä on merkittävä lainmuutos. Ilmoitusvelvollisuus saatettaisiin saada voimaan jossain vaiheessa, jos valmisteluun otettaisiin sidosryhmät mukaan jo lainvalmistelun alkuvaiheessa. Lisäksi olisi järkevää käyttää hyväksi jo annettuja lausuntoja ja puheenvuoroja tällä erää perutusta ilmoitusvelvollisuudesta.

Selvää kuitenkin on, että yksin lausuntojen pohjalta on hyvin vaikea päätellä, millainen lakiehdotus voisi mennä läpi. Ensinnäkin pitäisi tietää minkä verran annetuilla lausunnoilla on ollut vaikutusta tämän lain valmistelussa.

Oikeusministeriön ohjeiden (Salo 2010) mukaan lausunnoille kuuluu antaa painoarvoa, mutta en osaa sanoa, kuinka tarkasti ohjeita on tässä tapauksessa noudatettu. Lisäksi olisi saatava selville, mitkä lausunnoista ovat eniten vaikuttavia ja kenen antamia lausuntoja ylipäätään arvostetaan. Etujärjestöjen edustajien näkemysten mukaan lausunnoilla voi olla merkitystä, kunhan ne on tehty hyvin ja niissä esitetään konkreettisia ehdotuksia (Pakarinen 2011, 38). Oman arvioni mukaan vuoden 2014 lakiluonnos (Paju 2015) oli saanut vaikutteita edellisenä vuonna annetuista lausunnoista, mutta hallituksen esityksen (HE 212/2014) lopullisessa versiossa lausuntojen näkökulmia ei otettu enää kovin merkittävässä määrin huomioon.

Myös poliittisen tahdon merkitystä lainvalmisteluprosessissa ei voi vähätellä. Paineiden kasvaessa kovia päätöksiä saatetaan tehdä harkitsemattomastikin kansantalouden suunnan korjaamiseksi. Pakarisen (2011, 46–47) mukaan hallitusohjelmien nopea kirjoitustapa ja yksityiskohtainen tiukkuus voivat tuottaa heikompaa lainsäädäntöä. Lisäksi lainvalmistelun kehittämiseen annettujen resurssien tasoa on kritisoitu (Pakarinen 2011, 66–67). Toisaalta lainsäädäntötyötä voidaan tehdä nykyään aiempaa pitkäjänteisemmin ja hallitusohjelmat tuovat vakautta ja ennustettavuutta (Nieminen 2002, 2).

Lienee perusteltua epäillä, että tilintarkastuslain uudistuksen valmistelussa resurssien vähäisyys vaikutti sen tasoon. Esimerkiksi Hanken piti lausunnossaan osaa lakiluonnosten tilanneanalyysien perusteluja pelkkinä mielipiteinä, joiden takana ei ollut tutkittua tietoa. Toisaalta voidaan kyseenalaistaa myös lausunnoissa annettujen kommenttien perusteluja. Esimerkiksi yksittäiset lausuntojen antajat käyttivät Ruotsissa voimassa olevaa tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuutta niin lakiehdotuksen vastustamiseen kuin sen kannattamiseenkin.

Eri lausunnon antajilla oli tietysti omat lähtökohtansa, jotka vaikuttivat heidän esittämiin näkökulmiin. Oikeusministeriö esimerkiksi halusi pienentää lakiehdotuksen tulkinnanvaran mahdollisimman pieneksi. Lopullisessa hallituksen esityksessä (HE 212/2014) kohtuullista tulkinnanvaraisuutta pidetään kuitenkin tarpeellisena, sillä lakiehdotuksen katsotaan olevan "luonteeltaan sellainen, että säännökseen jää ja on jäätävä varaa yksittäistapausten olosuhteiden huomioimiselle ja ammatillisen harkinnan käyttämiselle".

Tilintarkastajien eturyhmät eivät vastaavasti halunneet, että tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan puututtaisiin. Niille oli tärkeää, ettei tilintarkastajilta vietäisi mahdollisuutta neuvotella asiakkaidensa kanssa hankalien tilanteiden erilaisista ratkaisutavoista. Monet yksittäiset tilanteet eivät ole mustavalkoisesti joko laillisia tai laittomia. Lisäksi voidaan kysyä, mitä hyötyä olisi tuoda esimerkiksi yksittäisessä yrityksessä tapahtunut talousrikos julkisuuteen, jos sen vaikutukset kohdistuvat pelkästään siihen itseensä, ovat muutoinkin kohtuullisen rajattuja ja jos yritys haluaa pitää tiedot talon sisäisinä. Pahimmillaan yritykseltä voi mennä maine ja uskottavuus, jos sen katsotaan olevan kykenemätön pitämään "omaa pesäänsä puhtaana".

Tulosten analyysin kannalta on myös hyvä huomioida Westerbergin (2014) tutkimuksen havainnot. Hän sai selville, että enemmistö yksittäisistä tilintarkastajista ei ollut erityisen kriittinen ilmoitusvelvollisuutta kohtaan. Heidän käsityksensä lain vaikutuksista, sekä sen hyödyllisyyden että sen vaikuttavuudesta tilintarkastajan työtä kohtaan, olivat selkeästi tilintarkastajien etujärjestöjä myönteisempiä. Olisikin mielenkiintoista tutkia tarkemmin, miksi yksittäisillä tilintarkastajilla ja heitä edustavilla etujärjestöillä oli niin selkeät mielipide-erot suhteessa ilmoitusvelvollisuuteen.

Voisi olla myös hedelmällistä tutkia, mitä tilintarkastusvelvolliset yhteisöt Suomessa ajattelevat tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuudesta, ja erityisesti sitä, miten he uskovat sen vaikuttavan luottamuksellisuuteen. Mielenkiintoista olisi myös tietää, uskovatko yhteisöt viranomaisten lukevan mukautetut tilintarkastuskertomukset järjestelmällisesti. Niin ei nyt tapahdu. Larssonin (2005) mukaan Ruotsissa tilintarkastusvelvolliset eivät olleet huolissaan esimerkiksi luottamuksen rapautumisesta tilintarkastajan ja itsensä välillä. Tämä johtui hänen mukaansa siitä, ettei lakiuudistus, jonka seurauksena tilintarkastajat saivat ilmoitusvelvollisuuden ollut vielä kovin tunnettu. Lisäksi yrityksissä oli yleisesti käsitys, että tilintarkastajien oli jo ennestään kuulunut tehdä viranomaisille ilmoitus talousrikoksista.

Lausuntoja ja niiden asemaa lainsäädännössä tutkiessani itseäni ovat alkaneet kiinnostaa myös tietyt eettiset teemat. Erityisesti olen miettinyt sitä, missä määrin demokraattisesti valittujen johtajien kuuluu kuunnella suurten etujärjestöjen ja virkamiesten ääntä. Julkisessa keskustelussa paheksutaan säännöllisin väliajoin sitä, miten moninaiset lobbausryhmät ajavat omia asioitaan. Toisaalta on huomattava, että usein eri alojen etujärjestöt ja asiantuntijat tietävät asioista paljon syvällisemmin kuin ammattipoliitikot, joiden kyky olla syvällisesti perillä kaikista päättämistään asioista on luonnollisesti rajallinen. Päämääränä pitäisikin siis olla aito vuoropuhelu ja läpinäkyvyys niin yleisesti julkisessa päätöksenteossa kuin lain valmistelussakin. Optimaalista olisi, että merkittävät lait voitaisiin aina valmistella huolellisesti laajapohjaisen valmistelun ja sidosryhmien kuuntelun kautta. Tämän jälkeen lain hyväksyvillä poliitikoilla olisi mahdollisimman monipuolinen ja selkeä kuva lain vaikutuksista eri toimijoihin.

Avoimuuskaan ei tarkoita, että kaikkia mielipiteitä voitaisiin ottaa tasapuolisesti yhteiskunnallisessa päätöksenteossa tai lainvalmistelussa huomioon. Sekä tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuden puolustajilla että vastustajilla oli hyvin eritahoisia kantoja moniin yksittäisiin lakiehdotuksen kohtiin. Lausuntojen antajilla oli niin monenlaisia keskenään ristiriitaisia intressejä ilmoitusvelvollisuuden suhteen, ettei sitä todennäköisesti voida koskaan saada voimaan niin, että se miellyttäisi kaikkia olematta samalla yhdentekevä.

Tämän tutkimuksen tulokset voivat kuitenkin antaa viitteitä siitä, millaisena tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuus voisi tulla tulevaisuudessa voimaan.

Tilintarkastuslain uudistusten taustalla olleet syyt harmaan talouden vastaisesta taistelusta ovat nimittäin edelleen olemassa. Kuvainnollisesti harmaata taloutta voitaisiin verrata tautiin, jonka parantamiseksi ehdotettiin lääkkeeksi tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuutta. Tauti on todellinen, mutta lääke ei ehkä ole sopivin tähän tautiin. Ainakin lääke vaatii vielä pitkällistä jatkokehittelyä, jotta sen sivuvaikutukset eivät tuottaisi yhtä pahoja tai pahempiakin ongelmia kuin itse tauti.

Lähteet

A 206/2008. Työ- ja elinkeinoministeriön asetus KHT- ja HTM-tilintarkastajan hyväksymisvaatimuksista. Viitattu 20.7.2015. Finlex lakitietopalvelu. [Http://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2008/20080262](http://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2008/20080262)

Alasuutari, P. 2011. Laadullinen tutkimus 2.0. Tampere: Vastapaino.

Eskola, J. & Suoranta, J. 2005. Johdatus laadulliseen tutkimukseen 7. p. Tampere: Vastapaino

EU:n asetus N:o 537/2014. Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisäätteistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista. Euroopan unionin virallinen lehti 27.5.2014. Viitattu 27.7.2015. [Http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0537&from=EN](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0537&from=EN)

Hakamo, T., Jauhiainen, K., Alvesalo, A & Virta, E. 2009. Talousrikokset rikosprosessissa. Tampere: Poliisiammattikorkeakoulu. Poliisiammattikorkeakoulun tutkimuksia 33/2009.

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

Hautala, M. 2011. Tilintarkastus osaksi talousrikosten torjuntajärjestelmää - esitys tilintarkastuslain muutokseksi. Pro gradu -tutkielma. Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulu, laskentatoimen laitos, yritys juridiikka. Viitattu 18.5.2015. [Http://epub.lib.aalto.fi/en/ethesis/id/12547](http://epub.lib.aalto.fi/en/ethesis/id/12547)

HE 212/2014. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta Viitattu 15.5.2015. Finlex lakitietopalvelu. [Https://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2014/20140212](https://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2014/20140212).

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2008. Tutki ja kirjoita. 13. – 14. p. Helsinki: Tammi.

Hirvonen, M., Lith, P. & Walden, R. 2010. Suomen kansainvälistyvä harmaa talous. Eduskunnan tarkastusvaliokunnan julkaisu 1/2010. Viitattu 30.8.2015. [Https://www.eduskunta.fi/FI/tietoeduskunnasta/julkaisut/Documents/trvj_1+2010.pdf](https://www.eduskunta.fi/FI/tietoeduskunnasta/julkaisut/Documents/trvj_1+2010.pdf)

Horsmanheimo, P & Steiner, M-L. 2008. Tilintarkastus – asiakkaan opas. Helsinki: WSOYpro.

Horsmanheimo, P., Kaisanlahti, T. & Steiner, M-L. 2007. Tilintarkastuslaki – kommentaari. Helsinki: WSOYpro.

- Kananen, J. 2014. Laadullinen tutkimus opinnäytetyönä - Miten kirjoitan kvalitatiivisen opinnäytetyön vaihe vaiheelta. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu. Jyväskylän ammattikorkeakoulun julkaisuja 176.
- Kansainväliset tilintarkastus- ja laadunvalvontastandardit. 2009. Helsinki: KHT-Media.
- Koponen, P. & Sahavirta, R. 2007. Kirjanpitorikokset. Julkaisussa Talousrikokset. Helsinki: Suomalainen lakimiesyhdistys. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja, E-sarja N:o 16.
- L 13.4.2007/459. Tilintarkastuslaki. Viitattu 16.7.2015. Valtion säädöstietopankki Finlex. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2007/20070459>.
- L 18.7.2008/503. Laki rahanpesun ja terrorismin rahoittamisen estämisestä ja selvittämisestä. Viitattu 21.5.2015. Valtion säädöstietopankki Finlex. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2008/20080503>.
- Larsson, B. 2005. Patrolling the corporation – the auditors’ duty to report crime in Sweden. *International Journal of the Sociology of Law*, 33, 53-70. Viitattu 27.7.2015. <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0194659504000759?np=y#>
- Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta 2013. Työ- ja elinkeinoministeriö. Viitattu 15.6.2015. <http://www.hare.vn.fi/upload/Asiakirjat/19613/2369181398723701.PDF>
- Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta 2014. Työ- ja elinkeinoministeriö. Viitattu 15.6.2015. <http://www.hare.vn.fi/upload/asiakirjat/19613/28593786632224.PDF>
- Miles, M. & Huberman, A. 1994. 2. painos. *Qualitative data analysis. An expanded sourcebook*. SAGE Publications.
- Nieminen, M. 2002. *Kansallinen lainvalmistelu*. Helsinki: Talentum.
- Paju, M. 2015. Avustaja - työ- ja elinkeinoministeriö. Sähköposti: Lausuntopyyntö tilintarkastuslain muuttamisesta 2014. Sähköposti saatu 13.7.2015.
- Pakarinen, A. 2011. Lainvalmistelu vuorovaikutuksena – Analyysi keskeisten etujärjestöjen näkemyksistä lainvalmisteluun osallistumisesta. Helsinki: Hakapaino. Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen tutkimuksia 253.
- Patton, M. 2002. *Qualitative research & evaluation methods*. 3.painos. Sage Publications.
- Rahanpesun selvittelykeskuksen vuosikertomus 2014. N.d. Keskusrikospoliisin rahanpesun selvittelykeskuksen julkaisu. Viitattu 23.7.2015. https://www.poliisi.fi/instancedata/prime_product_julkaisu/intermin/embeds/poliisiw

wwstructure/28746_Rahanpesun_selvittelykeskuksen_vuosikertomus_2014.pdf?93ac
b8712473d288

Rahanpesun torjunnan parhaat käytänteet. 2012. Keskusrikospoliisin rahanpesun
selvittelykeskuksen julkaisu. Viitattu 20.7.2015.

[Http://www.poliisi.fi/instancedata/prime_product_julkaisu/intermin/embeds/poliisiwwstructure/26327_Rahanpesun_torjunnan_parhaat_kaytanteet_27.8.2012.pdf?211492712473d288](http://www.poliisi.fi/instancedata/prime_product_julkaisu/intermin/embeds/poliisiwwstructure/26327_Rahanpesun_torjunnan_parhaat_kaytanteet_27.8.2012.pdf?211492712473d288)

Reform of the EU Statutory Audit Market - Frequently Asked Questions. 2014.

Euroopan unionin komission lehdistötiedote 3.4.2014. Viitattu 29.7.2015.

[Http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-14-256_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-14-256_en.htm)

Rikollisuustilanne 2013 – Rikollisuus ja seuraamusjärjestelmä tilastojen valossa.
2014. Helsinki: Edita. Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen tutkimuksia 266.

Saarinen, A. 2005. Sarbanes-Oxley -lain ja Suomen tilintarkastuslain merkittävimmät
erot yritysten näkökulmasta. Pro gradu -tutkielma. Jyväskylän yliopisto,
taloustieteiden tiedekunta. Viitattu 31.8.2015.

[Https://jyx.jyu.fi/dspace/bitstream/handle/123456789/9160/URN_NBN_fi_jyu-2005245.pdf?sequence=1](https://jyx.jyu.fi/dspace/bitstream/handle/123456789/9160/URN_NBN_fi_jyu-2005245.pdf?sequence=1)

Sahavirta, R. 2007. Rahanpesurikokset. Julkaisussa Talousrikokset. Helsinki:
Suomalainen lakimiesyhdistys. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja, E-sarja
N:o 16.

Salo, M. 2010. Kuuleminen säädösvalmistelussa - Ohjeet. Oikeusministeriön
selvityksiä ja ohjeita. Viitattu 7.7.2015.

[Http://www.oikeusministerio.fi/fi/index/julkaisut/julkaisuarkisto/182010kuuleminensaadosvalmistelussa.ohjeet/Files/OMSO_18_2010_Kuuleminen_saadosvalmistelussa_30s..pdf](http://www.oikeusministerio.fi/fi/index/julkaisut/julkaisuarkisto/182010kuuleminensaadosvalmistelussa.ohjeet/Files/OMSO_18_2010_Kuuleminen_saadosvalmistelussa_30s..pdf)

Securities Exchange Act of 1934. Viitattu 30.7.2015.

[Https://www.sec.gov/about/laws/sea34.pdf](https://www.sec.gov/about/laws/sea34.pdf)

TaVM 34/2014 vp - HE 254/2014 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle
tilintarkastuslaiksi ja laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta sekä eräiksi
niihin liittyviksi laeiksi. Viitattu 21.5.2015. Edilex lakitietopalvelu.

[Http://www.edilex.fi/mt/tavm20140034](http://www.edilex.fi/mt/tavm20140034)

Tilintarkastus. 2002. Helsinki: KHT-Media.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2013. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Helsinki:
Tammi

Tynjälä, P. 1991. Kvalitatiivisten tutkimusmenetelmien luotettavuudesta. Kasvatus 22
(5-6), 387-398.

Valtioneuvoston periaatepäätös. 2012. Tehostettu harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan toimintaohjelma vuosille 2012–2015. Viitattu 30.8.2015. Valtionvarainministeriön internetsivut.
https://www.intermin.fi/download/32309_talousrikollisuus_vn_periaatepaatos_19012012.pdf?396eea241c05d188

Westerberg, S. 2014. Talousrikoksia koskeva tilintarkastajan vastuu ja raportointivelvollisuus. Pro gradu -tutkielma. Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulu, laskentatoimen laitos, laskentatoimi.

Wiberg, M. 2010. Normitulva: määrällisiä näkökohtia. Oikeus 39:2, 177-183. Viitattu 13.7.2015. <http://www.edilex.fi/oikeus/7163.pdf>. Edilex lakitietopalvelu.

Liitteet

Liite 1. Lausunnon antaneet

Vuonna 2013

Ministeriöt

Oikeusministeriö
Sisäministeriö
Sosiaali- ja terveysministeriö
Valtiovarainministeriö

Viranomainen

Poliisihallitus
PRH
Valtakunnansyyttäjänvirasto
Verohallinto
Keskusrikospoliisi

Etujärjestö

Elinkeinoelämän keskusliitto
Finanssialan Keskusliitto
JHTT-yhdistys ry
Keskuskauppakamari
KHT-yhdistys, HTM-tilintarkastajat ry
Suomen sosiaali- ja terveys ry SOSTE
Suomen Yrittäjät
Taloushallintoliitto
Tilintarkastuslautakunta TILA

Yliopisto

Aalto-yliopisto
Svenska handelshögskolan
Vaasan yliopisto
Åbo Akademi

Tilintarkastusyhteisö

KPMG Oy Ab
BDO Oy

Vuonna 2014

Ministeriöt

Oikeusministeriö
Sisäministeriö --- *Lausuntoa ei saatu*
Sosiaali- ja terveysministeriö
Valtiovarainministeriö

Viranomainen

Poliisihallitus
PRH --- *Lausuntoa ei saatu*
Valtakunnansyyttäjänvirasto
Finanssivalvonta
Tulli

Etujärjestö

Elinkeinoelämän keskusliitto
Finanssialan Keskusliitto
JHTT-yhdistys ry
KHT-yhdistys ry
Suomen Kiinteistöliitto ry
Suomen Yrittäjät ry
Säätiöiden ja rahastojen neuvottelukunta ry
Taloushallintoliitto
Tilintarkastuslautakunta TILA
Director of Institute of Finland
Elinkeinoelämän keskusliitto EK
Osakesäästäjien Keskusliitto

Yliopisto

Aalto-yliopisto
Svenska Handelshögskolan
Vaasan yliopisto
Turun yliopisto
Tampereen yliopisto

Tilintarkastusyhteisö

KPMG Oy Ab
KHT -yhteisö Nexia Oy