

TAMPEREEN YLIOPISTO
Taloustieteiden laitos

VERTAILUTUTKIMUS TILINTARKASTAJIEN
RIIPPUMATTOMUUDEN VARMISTAMISESTA
YKSITYISELLÄ JA JULKISELLA SEKTORILLA

Finanss hallinto ja julkisyhteisöjen
laskentatoimi
Pro gradu -tutkielma
Marraskuu 2007
Ohjaaja: Lasse Oulasvirta

Jenni Mäkelä

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto	Taloustieteiden laitos; finanssihallinto ja julkisyhteisöjen laskentatoimi
Tekijä:	Mäkelä, Jenni
Tutkielman nimi:	Vertailututkimus tilintarkastajien riippumattomuuden varmistamisesta yksityisellä ja julkisella sektorilla
Pro gradu -tutkielma:	126 sivua, 2 liitesivua
Aika:	Marraskuu 2007
Avainsanat:	Tilintarkastus, riippumattomuus, valvonta.

Tilintarkastajien halutaan näyttävän ulkopuolisten silmissä luotettavilta, puolueettomilta ja ammatillisesti päteviltä henkilöiltä. E erityisen tärkeää tilintarkastajien on olla riippumattomia ja riippumattomuuden merkitys kasvaa koko ajan. Tämän pro gradu -tutkielman tutkimusongelman muodostaa vertailu tilintarkastajien riippumattomuuden varmistamisesta yksityisellä ja julkisella sektorilla. Julkisella sektorilla tarkoitetaan tässä työssä valtiota ja kuntia. Tutkielman tavoitteena on selvittää se, miksi riippumattomuus halutaan varmistaa, miten riippumattomuutta säännellään ja valvotaan yksityisellä ja julkisella sektorilla ja ilmeneekö sääntelyssä tai valvonnassa eroja sektoreiden välillä.

Tutkimus on laadullinen ja tulkitseva ja se koostuu suurelta osin lähdemateriaalin pohjalta tehtyihin vertailuihin ja päätelmiin. Teoreettisessa osassa pohditaan päämies-agentti -teorian avulla syitä riippumattomuuden varmistamiseen ja sovelletaan teoriaa tutkielmassa käytettävään asetelmaan valvonnan kohteesta ja valvojasta. Jokaisen sektorin osalta käydään läpi sitä, minkälaisia säännöksiä on olemassa tilintarkastajien riippumattomuudelle. Vertailun pohjalta päädytään siihen tulokseen, että eniten tilintarkastajien riippumattomuutta säännellään yksityisellä sektorilla ja että yksityinen sektori ja kuntasektori muistuttavat toisiaan eniten tässä suhteessa. Yksityisen ja kuntasektorin tilintarkastajien riippumattomuutta myös valvotaan hyvin samankaltaisin tavoin. Valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastajia valvotaan selkeästi vähemmän kuin yksityisen tai kuntasektorin tilintarkastajia. Näihin löydettyihin johtopäätöksiin tukea antaa myös tämän työn empiirinen osuus. Empiiristä osuutta varten lähetettiin kysely yhdelle KHT-yhteisölle, valtiontalouden tarkastusvirastolle ja yhdelle JHTT-yhteisölle sen selvittämiseksi, miten nämä organisaatiot itse valvovat tilintarkastajien riippumattomuutta. Tutkielmassa käsitellään vielä 1.7.2007 voimaan astuneen uuden tilintarkastuslain aiheuttamia muutoksia ja voidaan todeta, ettei uusi laki anna aihetta muuttaa johtopäätöstä. Lain myötä yksityisen sektorin tilintarkastajien riippumattomuuden sääntely vain lisääntyi. Muutokset eivät kuitenkaan lähennä yksityistä sektoria valtiosektorin kanssa, vaan edelleen yksityinen ja kuntasektori ovat riippumattomuuden sääntelyssä melko lähellä toisiaan.

Arvioitaessa yleisesti tilintarkastajien riippumattomuuden varmistamista Suomessa, voidaan todeta sen olevan hyvällä tasolla. On kuitenkin hyvä muistaa myös se, että suurin merkitys tilintarkastajan riippumattomuuden varmistamisessa on tilintarkastajalla itsellään.

SISÄLLYS

TIIVISTELMÄ

SISÄLLYS

1 JOHDANTO.....	1
1.1 Tutkimusongelma ja tavoite	3
1.2 Tutkielman keskeiset rajaukset.....	4
1.3 Tutkimusmetodi- ja menetelmä	5
1.4 Aikaisempi tutkimus	6
1.5 Tutkimuksen kulku	6
2 TEOREETTINEN VIITEKEHYS.....	8
2.1 Keskeiset käsitteet.....	8
2.1.1 Tilintarkastaja.....	8
2.1.2 Hyväksytty tilintarkastaja	10
2.1.3 Valtiontalouden tarkastusvirasto.....	13
2.1.4 Riippumattomuus	14
2.1.5 Varmistus, valvonta ja tarkastus	16
2.1.6 Tilintarkastus varmennustoimeksiäntona	17
2.1.7 Hyvä tilintarkastustapa	18
2.2 Päämies-agentti –teoria riippumattomuuden sääntelyn ja valvonnan selittäjänä .	19
2.2.1 Päämies	21
2.2.2 Agentti	23
2.2.3 Päämies-agentti –malli	24
2.2.4 Piilotieto.....	29
2.2.5 Piilotoiminta.....	30
2.2.6 Agenttikustannukset	32
2.2.7 Valvonnan valvonta.....	33
3 TILINTARKASTAJIEN RIIPPUMATTOMUUDEN SÄÄNTELY.....	34
3.1 Riippumattomuuden sääntely yksityisellä sektorilla	34
3.1.1 Lakiin perustuva sääntely	35
3.1.2 Standardeihin perustuva sääntely.....	39
3.2 Riippumattomuuden sääntely valtiolla.....	44
3.2.1 Lakiin perustuva sääntely	44
3.2.2 Standardeihin perustuva sääntely.....	47
3.3 Riippumattomuuden sääntely kunnissa.....	51
3.3.1 Lakiin perustuva sääntely	52
3.3.2 Standardeihin perustuva sääntely	56
3.4 Yhteenveto.....	58
3.4.1 Laintasoinen sääntely	58
3.4.2 Suositusten tasoinen sääntely.....	63
4 TILINTARKASTAJIEN RIIPPUMATTOMUUDEN VALVONTA.....	68
4.1 Riippumattomuuden valvonta yksityisellä sektorilla.....	69
4.1.1 Lainsäädännön mukainen valvonta	69
4.1.2 Muu kuin lakiin perustuva valvonta.....	74
4.2 Riippumattomuuden valvonta valtiolla	79
4.3 Riippumattomuuden valvonta kunnissa	80
4.3.1 Lainsäädäntöön perustuva valvonta	80

4.3.2	Muu kuin lainsäädäntöön perustuva valvonta.....	84
4.4	Yhteenveto.....	85
4.4.1	Yhtäläisyyksiä valvonnassa	91
4.4.2	Valvonnassa ilmeneviä eroja	91
5	TILINTARKASTAJIEN RIIPPUMATTOMUUDEN VALVONTA	
	KOHDEORGANISAATIOISSA	93
5.1	Riippumattomuuden ohjeistaminen	94
5.2	Riippumattomuuden valvonta.....	96
5.3	Järjestelmän toimivuus	98
5.4	Yhteenveto.....	99
5.4.1	Yhtäläisyyksiä organisaatioiden omassa riippumattomuuden valvonnassa	100
5.4.2	Eroja organisaatioiden omassa riippumattomuuden valvonnassa.....	101
6	UUDEN TILINTARKASTUSLAIN AIHEUTTAMAT MUUTOKSET	103
6.1	Riippumattomuuden sääntelyyn vaikuttavat uudistukset.....	104
6.2	Riippumattomuuden valvontaan vaikuttavat uudistukset	107
6.3	Muut riippumattomuuteen vaikuttavat säännökset	110
6.4	Seuraamukset ja muutoksenhaku.....	110
6.5	Yhteenveto.....	111
7	JOHTOPÄÄTÖKSET.....	114
	LÄHTEET	120
	LIITTEET	127

1 JOHDANTO

Riippumattomuuden sanotaan olevan tilintarkastuksen kulmakivi. Kososen väitöskirjatutkimuksen (2005, tiivistelmä) mukaan riippumattomuus oli suomalaisen tilintarkastusalan yksi keskeisimmistä keskustelun aiheista 1990-luvulla. Tilintarkastajien riippumattomuuden merkitys on yhä edelleen kasvanut viime vuosina. Kirkkaimpana esimerkkinä riippumattomuuden merkityksestä voitaisiin yleisesti pitää vuoden 2002 amerikkalaisen energiayhtiö Enronin konkurssia ja sitä myötä Arthur Andersenin häviämistä viiden suurimman tilintarkastusketjun joukosta. Tässä talousskandaalissa yhtiön johto ja tilintarkastaja yhdessä vääristelivät rikollisellakin toiminnalla yrityksen kirjanpitoja muun muassa sijoittajien harhauttamiseksi ja myöhemmin peittelivät näitä toimia ja hävittivät kirjanpitoaineistoja. Tapaus korostaa erityisesti tilintarkastajan riippumattomuuden merkitystä, sillä tilintarkastajan tulisi viestittää ulkopuolisille muun muassa yrityksessä tapahtuvista väärinkäytöksistä ja muusta lakien tai hyvien tapojen vastaisesta toiminnasta. Sen sijaan Enronin tilintarkastajat osallistuivat kirjanpitomateriaalin hävittämiseen (Pennanen 2003, 9). Tämä taas aiheutui siitä, että tilintarkastajat olivat asiakkaastaan taloudellisesti riippuvaisia (Sahiluoma 2002, 6). Enronin tapaus ei ole ainoa, joka on saanut riippumattomuuden merkityksen korostumaan. Myös Euroopassa nähtiin vuonna 2003 vastaavanlainen skandaali italialaisen elintarvikeyhtiö Parmalatin ja tämän tilintarkastajien rikollisten toimien paljastuessa (Ilola 2004). Duska ja Duska (2003, 2) korostavat myös sitä, että tilintarkastajat ovat painineet riippumattomuuden ja muiden eettisten ongelmien kanssa jo pitkään ennen Enronin tapaustakin. Enronin tapauksessa oli kuitenkin kysymys miljoonista dollareista ja se vaikutti monien ihmisten elämään. Tämän takia se sai niin paljon huonoa julkisuutta. (Duska ja Duska 2003, 2.)

Tilintarkastuksen tarkoituksena on varmentaa taloudellisen informaation oikeellisuus. Riippumattomuutta tarvitaan varmistamaan tilintarkastuksen hyöty. Korkeatasoinen tilintarkastus edistää markkinoiden sääntöjenmukaista toimintaa parantamalla tilinpäätösten oikeellisuutta ja tehokkuutta (2006/43/EY, kohta 9). Tilintarkastajien riippumattomuus on keskeinen toimintaedellytys taloudellisen informaation käyttäjien kannalta (Luoma 2002). Erityisesti julkisella sektorilla juuri seuranta- ja valvontatiedon

puolueettomalla analysoinnilla tilintarkastus lisää tiedon arvoa ylimmälle päätöksentekijälle (JHTT-yhdistys 2006, 5).

Myös Porokka-Maunuksela ym. (2004, 33) korostavat tilintarkastuksen ja sen riippumattomuuden merkitystä kunnallissektorilla: ”Ammattimaisella ja riippumattomalla tilintarkastuksella on pyritty lisäämään kunnallishallinnon ja tilinpäätösraportoinnin uskottavuutta ja luotettavuutta. -- Uskottava kunnan valvontajärjestelmä luo osaltaan luottamusta julkiseen toimintaan ja demokraattiseen hallintoon. Kuntalaisilla on oikeus tietää, onko kunnan taloudenhoito laillista, tuloksellista ja tarkoituksenmukaista.” Myllymäen (1994, 26–27) mukaan koko julkistaloudessa uskottava demokratia edellyttää uskottavaa valvontakoneistoa. Hänen mukaansa valtionalouden ja kunnallistalouden valvojat, eli tässä tilintarkastajat, toimivat yleisen edun vaalijoina. Tilintarkastajien riippumattomuus toimii tämän tavoitteen takeena.

Komission suosituksessa lakisääteisen tilintarkastuksen laadunvarmistuksen vähimmäisvaatimuksista Euroopan unionissa (2001/256/ETY, kohta 2) todetaan, että lakisääteisen tilintarkastuksen laadunvarmistus on keskeisen tärkeää, jotta tilintarkastusten korkea laatu voidaan varmistaa. Tilintarkastuksen korkea laatu lisää julkaistun tilinpäätösinformaation luotettavuutta ja tuottaa lisäarvoa ja suojaa osakkeenomistajille, sijoittajille, luotonantajille ja muille sidosryhmille. Laadunvarmistus on ammattikunnan pääasiallinen keino osoittaa suurelle yleisölle ja sääntelyelimille, että tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen toiminta on virallisten tilintarkastusstandardien ja eettisten sääntöjen mukaista. Laadunvarmistuksen on myös kannustettava ammattikuntaa laadun kehittämiseen. (2006/43/EY, kohta 3.)

Useammat tahot ovat halunneet varmistaa riippumattomuuden olemassaoloa. Euroopan yhteisöjen komissio antoi vuonna 2002 riippumattomuussuosituksen ja sen keskeisenä tehtävänä oli Rinkinevan (2002, 45) mukaan harmonisoida lakisääteistä tilintarkastusta tekeviä tilintarkastajia koskevia riippumattomuussäännöksiä. Rinkinevan (2002, 45) mukaan suosituksella päästään siihen, että kaikki tilintarkastuksen intressi- ja sidosryhmät ymmärtävät riippumattomuuden samalla tavalla. Myös vuonna 2005 alkaneen Euroopan kahdeksannen yhtiöoikeudellisen direktiivin muuttamisen yhtenä ajavana tekijänä oli entistä varmempi tilintarkastajan riippumattomuuden

varmistaminen. Uuden direktiivin valmistelun aloittamiseen vaikutti myös kehitys Yhdysvalloissa. Siellä tilinpäätöskandaalien seurauksena saatettiin vuonna 2002 voimaan Sarbanes-Oxley-laki (HE 194/2006). KHT-yhdistyksen tilintarkastusalan suosituksien eettisiin ohjeisiin otettiin marraskuussa 2003 oma riippumattomuutta koskeva luku, joka pohjautuu IFACin (International Federation of Accountants) marraskuussa 2001 hyväksymään riippumattomuusohjeeseen. Suomessa valtiosektorillakin on puututtu riippumattomuuteen. Vuonna 2003 valtiontalouden tarkastusviraston vuositilintarkastusohjeeseen sisällytettiin vuonna 2002 hyväksytyt INTOSAIn (International Organisation of Supreme Audit Institutions) tarkastusstandardit, jotka sisältävät vaatimuksen riippumattomuudelle. Myös kunnallista tilintarkastusta ohjeistava laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista sekä suositus hyväksi tilintarkastustavaksi julkishallinnossa vaativat tilintarkastajilta riippumattomuutta.

Tilintarkastajien riippumattomuus on siis aiheena ajankohtainen ja tärkeä. Tärkeystä kertovat jo yksin ohjeista lakeihin asti ulottuvat lukuisat säännökset, jotka sääntelevät riippumattomuutta ja sen valvontaa.

1.1 Tutkimusongelma ja tavoite

Tutkielmassani tutkimusongelmanani on selvittää, miten tilintarkastajien riippumattomuuden varmistus eroaa toisistaan yksityisellä ja julkisella sektorilla. Lähestyn asettamaani tutkimusongelmaa seuraavilla tutkimuskysymyksillä: 1) Miksi tilintarkastajien riippumattomuutta säännellään ja valvotaan? 2) Minkälaisia säännöksiä on olemassa tilintarkastajien riippumattomuudelle yksityisellä sektorilla, valtiolla ja kunnissa? 3) Miten nämä sääntelyt eroavat toisistaan? 4) Miten näiden säännösten vaatimaa riippumattomuutta valvotaan kyseisillä sektoreilla? 5) Onko valvontatavoissa eroja, ja jos on, niin minkälaisia? Tutkielman tavoitteena on saada vastaukset asettamiini tutkimuskysymyksiin.

Ennen sen tutkimista, miten tilintarkastajien riippumattomuutta valvotaan ja säännellään, on mielestäni hyvä selvittää ensimmäistä asettamaani tutkimuskysymystä. On tärkeää ymmärtää niitä syitä, minkä takia riippumattomuutta ylipäänsä säännellään ja valvotaan.

Mielestäni on myös aiheen kannalta mielenkiintoista selvittää, mikä on johtanut riippumattomuuden korostuneeseen merkitykseen ja minkä takia riippumattomuuden sääntelyn ja valvonnan hyödyt ylittävät siitä aiheutuvat kustannukset. Tärkeää on myös selvittää ennen tilintarkastajan riippumattomuuden valvonnan tutkimista sitä, miten riippumattomuutta säännellään. Näin tavallaan luodaan pohja riippumattomuuden valvonnalle, kun tiedetään, että sen olemassaololle on luotu säännöksiä avulla pakko. Tällä tavalla on myös helpompi mieltää valvonnan tarve, kun ymmärtää, että riippumattomuus on säänneltyä eikä vapaaehtoista. Lisäksi Horsmanheimo ja Steiner (2002, 358) ovat todenneet, että ”riittävän korkeatasoisen tilintarkastuksen turvaaminen edellyttää, että tilintarkastuksen laatu ohjeistetaan ja että sitä valvotaan ulkoa päin”.

1.2 Tutkielman keskeiset rajaukset

Tilintarkastus ja sen yhteiskunnalle tarjoama hyöty, samoin kuin riippumattomuus käsitteenä, ovat melko laajoja kokonaisuuksia sisältäen paljon mielenkiintoisia seikkoja. Olen kuitenkin joutunut rajaamaan näiden asioiden käsittelemistä ja ne saavatkin melko vähän huomiota tässä työssä. Pääpaino tässä työssä onkin siis tilintarkastajien sääntelyssä ja valvonnassa.

Vaikka tilintarkastajia ja heidän toimintaansa säännellään ja valvotaan monesta eri näkökulmasta, keskityn tutkimuksessani nimenomaan jo työn nimen mukaisesti tilintarkastajien *riippumattomuuden* varmistamiseen. Tilintarkastajien osalta tarkastelen KHT- ja HTM-tilintarkastajia tai KHT- ja HTM-yhteisöjä yksityisen sektorin puolelta, valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastajia sekä JHTT-tilintarkastajia tai JHTT-yhteisöjä. Eduskunnan valtiontilintarkastajat jätän tarkastelun ulkopuolelle, koska he eivät suorita varsinaista tilintarkastusta. Tarkastelen riippumattomuuden valvontaa ainoastaan Suomessa. Julkisen sektorin rajaan tässä tutkielmassa koskemaan vain valtiota ja valtiontalouden tarkastusvirastoa sekä kuntia ja kunnallista tilintarkastusta. Riippumattomuuden sääntelyn kannalta keskeisinä säännöksinä huomioin ainoastaan suomalaisen lainsäädännön ja muun ohjeistuksen, jota yleisesti tilintarkastusalalla noudatetaan. Euroopan unionin antamat säännökset rajaan pois, koska nämä säännökset koskevat ainoastaan yksityisen sektorin tilintarkastajia, ja keskeiset kyseisiin säännöksiin kuuluvat ohjeet ja määräykset sisältyvät lainsäädäntöön ja muihin ohjeisiin.

Tämän kirjoitusprosessin loppupuolella 1.7.2007 tuli voimaan uusi tilintarkastuslaki. Koska lähes koko työ oli jo kirjoitettu tässä vaiheessa, on keskeisenä lähteenä käytetty ennen 1.7.2007 voimassa ollutta tilintarkastuslakia. Perusteluna tälle menettelytavalle on myös se, että vanhaa lakia ja sen säännöksiä kommentoivaa kirjallisuutta oli saatavilla, toisin kuin uutta lakia koskevaa kirjallisuutta ei vielä ollut kovinkaan hyvin saatavilla. Tutkielman loppupuolella on kuitenkin oma lukunsa, joka käsittelee tilintarkastuslain muuttumisen aiheuttamia muutoksia. Lakia tarkistettiin melko kokonaisvaltaisesti, mutta tämän tutkielman kannalta ei ole aiheellista paneutua koko lain muutosten vaikutuksiin. Keskitynkin uuden tilintarkastuslain osalta vain riippumattomuuden sääntelyn ja valvonnan kannalta olennaisiin muutoksiin ja pohdin näiden muutosten vaikutusta aikaisempiin säännöksiin ja käytäntöihin.

1.3 Tutkimusmetodi- ja menetelmä

Tämä tutkielma on toteutettu suurelta osin keräämällä ja yhdistelemällä tietoja eri kirjallisista lähteistä. Näiden tietojen pohjalta on tehty sen jälkeen vertailua. Tammisen (1993, 177) nelijaottelun mukaan tämä tutkielma on metodinsa puolesta tulkitseva tutkimus. Työ sisältää myös empiirisen osuuden, jossa tutkimusmenetelmänä on käytetty lomakehaastattelulle läheistä kyselyä. Kysely toteutettiin lähettämällä haastattelukysymykset ja vastaukset sähköpostin välityksellä. Aineiston keruun toteuttaminen kyselyllä tutkielman empiriaosuutta varten oli tarkoituksenmukaista, koska tarkoituksena oli saada jokaiselta tarkasteltavalta sektorilta keskenään vertailukelpoista tietoa. Kysely lähetettiin eräälle yksityisen sektorin KHT-yhteisölle, Valtiontalouden tarkastusvirastolle sekä eräälle kunnallista tilintarkastusta suorittavalle JHTT-yhteisölle. Tutkimus on siis myös eräältä kategorialtaan laadullinen tutkimus, koska empiriaosuudessa tarkasteltavat tapaukset rajautuvat ainoastaan kolmeen. Eskolan ja Suorannan (1998, 18) mukaan laadullisessa tutkimuksessa keskitytään varsin pieneen määrään tapauksia ja pyritään analysoimaan niitä mahdollisimman perusteellisesti. Lisäksi tapausten valinnassa on käytetty harkinnanvaraista näytettä (Eskola ja Suoranta 1998, 18).

1.4 Aikaisempi tutkimus

Aikaisempaa tutkimusta tilintarkastajien riippumattomuudesta on tehty jonkin verran. Merkittävämmät tilintarkastajan riippumattomuudesta tehdyt tutkimukset ovat Maj-Lis Saarikiven väitöskirja vuodelta 1999 otsikolla Tilintarkastajan riippumattomuus sekä siihen pohjautuva kirja Osakeyhtiön tilintarkastajan riippumattomuus vuodelta 2000. Myös Mikko Sarjan vuoden 1998 hänen lisensiaatintyöhönsä perustuva kirja Tilintarkastajan riippumattomuus lukeutuu merkittävimpiin tutkimuksiin. Saarikivi keskittyy väitöskirjassaan osakeyhtiön tilintarkastajan riippumattomuuden sääntelyyn, sen tulkintaan, arvioimiseen ja kehittämiseen. Lisäksi Saarikivi tutkii riippumattomuutta käsitteenä ja sisällyttää tutkimukseensa laajan kansainvälisen tarkastelun tilintarkastajan riippumattomuudesta. Sarja käsittelee teoksessaan auktorisoitujen tilintarkastajien (KHT, HTM, JHTT) riippumattomuutta, esteettömyyttä ja puolueettomuutta ja auktorisoidun tilintarkastajan aseman ja toiminnan oikeudellista sääntelyä.

Tilintarkastajan riippumattomuuteen liittyvästä aihepiiristä on myös tehty sekä kandin tutkielmia että pro gradu –tutkielmia. Aikaisemmin ei kuitenkaan ole käytetty näkökulmana vertailuasemaa yksityisen ja julkisen sektorin välillä. Siten tämän pro gradu -työn vertailuasetelma tuo uutta näkökulmaa tutkimusaiheeseen.

1.5 Tutkimuksen kulku

Seuraavassa luvussa keskityn teoreettisen viitekehyksen eli tutkielmani kannalta keskeisten käsitteiden ja näiden jälkeen päämies-agentti –teorian kuvaamiseen. Päämies-agentti –teorian avulla vastaan ensimmäiseen asettamaani tutkimuskysymykseen eli siihen, miksi tilintarkastajien riippumattomuutta säännellään ja valvotaan.

Kolmannessa luvussa käsittelen tilintarkastajien riippumattomuuden sääntelyä yksityisellä sektorilla, valtiolla ja kunnissa. Käyn läpi tärkeimmissä laeissa ja standardeissa tai suosituksissa esitetyjä riippumattomuutta koskevia säännöksiä. Neljännessä luvussa käsittelen vastaavasti eri sektoreilla tapahtuvaa tilintarkastajien riippumattomuuden valvontaa. Viides luku sisältää tämän tutkielman empiirisen osuuden, joka täydentää kahta edeltävää lukua. Kyseisessä luvussa tarkastellaan jokaiselta

sektorilta yhden tarkastusyhteisön sisäistä riippumattomuuden valvontajärjestelmää. Kuudennessa luvussa tarkastellaan uuden tilintarkastuslain vaikutuksia riippumattomuuden sääntelyyn ja valvontaan ja lopuksi seitsemännessä luvussa kootaan yhteen johtopäätöksiä.

2 TEOREETTINEN VIITEKEHYS

Tutkielmani teoreettinen viitekehys koostuu työni kannalta keskeisistä käsitteistä sekä päämies-agentti –teorian soveltamisesta tilintarkastajien riippumattomuuden sääntelyyn ja valvontaan. Keskeisten käsitteiden avaaminen auttaa ymmärtämään tätä tutkimusta, koska myöhemmin tutkielmassa käytetään näitä paljon. Lisäksi käsitteiden ymmärtäminen itsessään on tärkeää, koska niiden avulla rajataan ja hahmotetaan tutkimuskenttää. Päämies-agentti –teorian valinta tutkielman teoreettiseen viitekehykseen on tuntunut luonnolliselta, koska se tarjoaa valmiina teoreettisen muotin tutkielmassa käytetylle asetelmalle. Lähestymistapa teoriaan ja teorian soveltaminen tutkielmaan on kuitenkin toteutettu tavalla, johon en ole muissa päämies-agentti –teoriaa koskevissa tutkimuksissa törmännyt.

2.1 Keskeiset käsitteet

Tässä osiossa määrittelen tutkielmani kannalta keskeisiä käsitteitä. Olen valinnut käsitteet sen perusteella, että ne liittyvät olennaisesti tutkimusongelmani asettamiseen ja selvittämiseen. Lisäksi kriteerinä on ollut se, että näiden käsitteiden ymmärtäminen on tärkeää tutkielmani ymmärtämisen kannalta.

2.1.1 Tilintarkastaja

Eräs tilintarkastajan määritelmä tulee suoraan tilintarkastuslaista. Tilintarkastuslain (TTL) (28.10.1994/936) 2.1 §:ssa määritellään tilintarkastaja, jota tilintarkastuslaissa tarkoitetaan. Tässä momentissa sanotaan tilintarkastajan olevan se, joka suorittaa TTL 1.1 §:n mukaista tehtävää. Näitä tehtäviä ovat kyseisen säädöksen ohjeistamina kirjanpitolain (KPL) mukaan kirjanpitovelvollisen yhteisön ja säätiön tilintarkastus sekä muu toiminta, joka laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastajan tehtäväksi TTL 1.1 §:n ensimmäisessä kohdassa tarkoitetussa yhteisössä tai säätiössä. Yksi esimerkki tilintarkastajan muusta toiminnasta on osakeyhtiölain mukainen erityistarkastus (Riistama 2000, 12).

Kuntalain (KunL) (17.3.1995/365) 73 §:n mukaan tilintarkastajan tehtäviin kuuluu tarkastaa onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti, onko kunnan tilinpäätös ja konsernitase laadittu säännösten ja määräysten mukaisesti ja antavatko ne oikeat ja riittävät tiedot, ovatko valtionosuuksien perusteista ja käytöstä annetut tiedot oikeita ja onko kunnan sisäinen valvonta järjestetty asianmukaisesti. Myös kunnan tilintarkastajan työ on Porokka-Maunukselan ym. (2004, 40) mukaan laillisuustarkastusta. Kirjoittajien mukaan (2004, 41) tilintarkastajan tulee riippumattomuuden ja uskottavuuden näkökulmasta pidättäytyä tarkoituksenmukaisuuskysymyksistä, mutta joskus myös niitä sisältyy tilintarkastajan työhön.

Suomessa tilintarkastus on lähinnä laillisuusvalvontaa. Tilintarkastajan täytyy tilejä ja hallintoa tarkastaessaan ottaa huomioon tarkastettavaa yhteisöä tai säätiötä koskevat lainsäännökset sekä yhteisön tai säätiön omat säännöt. Tilintarkastajan voidaan kuitenkin myös toivoa ottavan kantaa tarkoituksenmukaisuuskysymyksiin. (Riistama 2000, 11.) Laki valtiontalouden tarkastusvirastosta (TarkL) (14.7.2000/676) edellyttääkin tarkoituksenmukaisuuden tarkastamista (1.2 §). TTL 17 §:n mukaan tilintarkastus sisältää yhteisön ja säätiön tilikauden kirjanpidon ja tilinpäätöksen sekä hallinnon tarkastamisen. Valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastajat varmentavat varainhoitovuoden varallisuuden hoidon luotettavuuden. He vertailevat toteutunutta toimintaa esimerkiksi budjettien avulla suunniteltuun toimintaan. Tilintarkastajat arvioivat myös varainkäytön tuloksellisuutta valtiontaloutta valvottaessa. (Myllymäki 2007, 132–133.)

Tilintarkastuslaki asettaa vielä vaatimuksia tilintarkastajalle - tilintarkastajana ei voi olla aivan kuka tahansa. TTL 10 §:ssä säädetään tilintarkastajan yleisestä kelpoisuudesta seuraavaa: ”Tilintarkastajan on oltava luonnollinen henkilö tai hyväksytty tilintarkastusyhteisö. Tilintarkastajalla on oltava sellainen laskentatoimen, taloudellisten ja oikeudellisten asioiden sekä tilintarkastuksen tuntemus ja kokemus kuin yhteisön tai säätiön toiminnan laatuun ja laajuuteen katsoen on tarpeen tehtävän hoitamiseksi. Vajaavaltaista tai konkurssissa tai liiketoimintakiellossa olevaa ei voida valita tilintarkastajaksi. Sama koskee luonnollista henkilöä, jonka toimintakelpoisuutta on rajoitettu. Vähintään yhdellä tilintarkastajalla tulee olla asuinpaikka Euroopan talousalueella tai tilintarkastajan tulee olla 5 tai 6 §:ssä tarkoitettu yhteisö.” Säännöksessä

viitatussa viidennessä pykälässä tarkoitettu yhteisö on keskuskauppakamarin hyväksymä yhteisö ja kuudennessa kauppakamarin hyväksymä.

Myös laki julkishallinnon ja -talouden tarkastajista (JHTT-laki) (1.4.1999/467) luettelee pykälässä kolme kelpoisuusvaatimuksia julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajalle (JHTT-tilintarkastaja). Säännöksen mukaan tilintarkastaja ei saa olla vajaavaltainen, konkurssissa tai liiketoimintakiellossa, hänen toimintakelpoisuuttaan ei saa olla rajoitettu eikä hän toiminnallaan saa olla osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastukseen.

Tilintarkastaja voidaan määritellä myös päämies-agentti –teorian avulla. Tilintarkastaja on se henkilö, jonka päämies valitsee tarkastamaan omistamansa organisaation hallintoa ja taloutta. Näin tilintarkastaja toimii päämiehen agenttina.

2.1.2 Hyväksytty tilintarkastaja

Myös hyväksytylle tilintarkastajalle on olemassa määritelmä TTL 2.1 §:ssa. Hyväksytty tilintarkastaja on siis sellainen henkilö tai yhteisö, joka on hyväksytty tilintarkastuslain toisen luvun mukaisesti. Myös JHTT-tilintarkastaja on hyväksytty tilintarkastaja. JHTT-laissa onkin säännökset JHTT-tilintarkastajien ja -yhteisöjen hyväksymiselle. Tilintarkastuslain voimaantulon jälkeen perustettiin erillinen työryhmä pohtimaan tutkintojen yhdistämistä (Kauppa- ja teollisuusministeriö 1995). Työryhmä ehdotti yhtenäistä tilintarkastajan perustutkinnon ja jatkotutkintojen perustamista, mutta ehdotuksia ei toteutettu.

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta (TILA) voi hakemuksesta hyväksyä tilintarkastajaksi tietyt kriteerit täyttävän henkilön. Tällaisesta henkilöstä tulee hyväksymisen ja rekisteröimisen jälkeen Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja eli KHT-tilintarkastaja. Jotta henkilö voisi tulla hyväksytyksi, hän ei saa olla konkurssissa eikä hänen toimintakelpoisuuttaan saa olla rajoitettu, hän ei saa harjoittaa tilintarkastustoiminnan kanssa muuta toimintaa, joka on omiaan vaarantamaan tilintarkastajan riippumattomuuden tai tilintarkastuksen suorittamisen ja lisäksi hänen pitää olla suorittanut ylempi korkeakoulututkinto. Henkilön täytyy myös olla suorittanut tehtävän edellyttämät opinnot, joista kauppa- ja teollisuusministeriö säätää tarkemmin päätöksellä, hänen täytyy olla saanut vähintään kolmen vuoden käytännön kokemus

KHT-tilintarkastajan ohjauksessa tai vastaavalla tavalla vaativista tilintarkastuksen ja laskentatoimen tehtävistä, siten kuin kauppa- ja teollisuusministeriö päätöksellä tarkemmin määrää, ja hänen on täytynyt osoittaa ammattitaitonsa suorittamalla tilintarkastajan ammattitutkinto, jonka sisällöstä kauppa- ja teollisuusministeriö tarkemmin määrää päätöksellä, ja tämän jälkeen antaa oikeudelle tilintarkastajan vakuutus. Näistä säännöksistä on olemassa joitakin poikkeuksia. (TTL 4 §.)

TTL 5 § määrittelee edellytykset Keskuskauppakamarin hyväksymälle tilintarkastusyhteisölle. KHT-yhteisönä voi olla osakeyhtiö, kommandiittiyhtiö tai avoin yhtiö, jolla on edellytykset toimia riippumattomana tilintarkastajana tilintarkastuslain edellytysten mukaisesti, ja jonka yhtiöjärjestyksessä tai yhtiösopimuksessa on määritelty tiettyjä asioita. Yhtiöjärjestyksestä tai -sopimuksesta on käytävä ilmi, että yhtiön toimialana on tilintarkastus ja siihen liittyvä toiminta, yli kaksi kolmasosaa avoimen yhtiön yhtiömiehistä tai kommandiittiyhtiön vastuunalaisista yhtiömiehistä on oltava yhtiössä työskenteleviä KHT-tilintarkastajia tai tilintarkastusyhteisöjä sekä osakeyhtiössä yli kaksi kolmasosaa kaikista osakkeista ja niiden tuottamasta äänimäärästä on oltava yhtiössä työskentelevillä KHT-tilintarkastajilla tai tilintarkastusyhteisöillä. Lisäksi yli kaksi kolmasosaa osakeyhtiön hallituksen jäsenistä ja varajäsenistä sekä puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan on oltava yhtiössä työskenteleviä KHT-tilintarkastajia, kuten myös toimitusjohtajan ja varatoimitusjohtajan.

Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan (TIVA) hakemuksen perusteella hyväksymän tilintarkastajan, eli HTM-tilintarkastajan hyväksymisen säännökset, samoin kuin HTM-yhteisön, ovat tilintarkastuslain 6 §:ssä. Edellytykset ovat KHT-tilintarkastajaan verrattuna samankaltaiset, kuitenkin niillä poikkeuksilla, että hyväksymistä hakevan henkilön täytyy olla suorittanut korkeakoulututkinto, ei siis tarvitse olla ylempi korkeakoulututkinto, ja hänen täytyy olla saanut kolmen vuoden kokemus HTM-tilintarkastajan ohjauksessa tai vastaavasti ammattimaisista tilintarkastuksen ja laskentatoimen tehtävistä. Myös näistä säännöksistä on olemassa joitakin poikkeuksia. HTM-yhteisön hyväksymiseen sovelletaan soveltuvin osin KHT-yhteisön hyväksymisen säännöksiä, jotka ovat TTL 5 §:ssä.

Nimikkeitä KHT-tilintarkastaja tai -yhteisö ja HTM-tilintarkastaja tai -yhteisö ei saa käyttää ennen merkitsemistä kauppa- ja teollisuusministeriön ylläpitämään rekisteriin (TTL 7 §).

JHTT-tilintarkastajat hyväksyy hakemuksesta valtionvarainministeriön yhteydessä toimiva julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunta (JHTT-laki 2 ja 7 §). Myös tällaista hyväksymistä hakeville henkilöille on olemassa joitakin lain määrittelemiä edellytyksiä. Henkilön on täytettävä yleiset tilintarkastajan kelpoisuusvaatimukset, suoritettava julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinto (JHTT-tutkinto) ja annettava lautakunnalle kirjallinen vakuutus.

JHTT-tutkintoon liittyvistä asioista säättää valtiovarainministeriö asetuksella. Tutkintoon saa osallistua henkilö, joka on suorittanut ylemmän korkeakoulututkinnon, muut vaadittavat opinnot, on päätoimisesti toiminut julkishallinnon ja -talouden tehtävissä vähintään kolme vuotta, ja joka on toiminut tilintarkastustehtävissä vähintään kolme vuotta. Säännöksistä on olemassa eräitä poikkeuksia. (JHTT-laki 9 §.)

Myös JHTT-lautakunta hyväksyy hakemuksesta tilintarkastusyhteisöksi pyrkivän osakeyhtiön, kommandiittiyhtiön tai avoimen yhtiön, joka ei ole konkurssissa, ja jonka kaupparekisteriin merkittynä toimialana on tilintarkastus ja siihen liittyvä toiminta. Lisäksi tilintarkastusyhteisöksi pyrkivän avoimen yhtiön yhtiömiehistä tai kommandiittiyhtiön vastuunalaisista yhtiömiehistä on yli kahden kolmasosan oltava yhtiössä työskenteleviä tilintarkastajia tai tilintarkastusyhteisöjä, sekä osakeyhtiössä yli kahden kolmasosan osakkeista ja niiden tuottamasta äänimäärästä on oltava yhtiössä työskentelevillä tilintarkastajilla, tilintarkastusyhteisöillä, julkisyhteisöillä tai yhdistyksillä, joiden jäseninä on vain julkisyhteisöjä. Ja lisäksi vielä yli kahden kolmasosan osakeyhtiön hallituksen jäsenistä tulee olla tilintarkastajia tai muutoin julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen hyvin perehtyneitä. (JHTT-laki 10 §.)

Vain julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunnan pitämään luetteloon merkitty tilintarkastaja tai yhteisö saa käyttää nimikettä JHTT-tilintarkastaja tai -yhteisö.

Hyväksytty tilintarkastaja on siis sellainen henkilö, joka on tehtävään sopivasti koulutettu, jolla on kokemusta tilintarkastusalalta ja joka on suorittanut vaativan, lailla

säädellyn tilintarkastajatutkinnon ja joka muutoin täyttää tilintarkastajalle asetetut vaatimukset ja ominaisuudet. Hyväksytty tilintarkastaja voi olla myös yhteisö, jossa määräävässä asemassa on tilintarkastajaksi hyväksytyjä henkilöitä.

2.1.3 Valtiontalouden tarkastusvirasto

Vuonna 1824 perustettu valtiontalouden tarkastusvirasto on määritelty Tilintarkastusjulkaisuja 2003 -sarjan (Valtiontalouden tarkastusvirasto) ”Valtiontalouden tarkastusviraston suorittama tilintarkastus – sisältö ja periaatteet” -julkaisussa riippumattomaksi ja puolueettomaksi taloudenhoidon tarkastuksen asiantuntijaviranomaiseksi (s. 1). Valtiontalouden tarkastusviraston olemassaolosta ja toiminnasta säädetään Suomen perustuslaissa ja laissa valtiontalouden tarkastusvirastosta.

Suomen perustuslain seitsemännen luvun 90.2 §:ssa sanotaan, että valtion taloudenhoidon ja talousarvion noudattamisen tarkastamista varten eduskunnan yhteydessä on riippumaton valtiontalouden tarkastusvirasto, ja että sen asemasta ja tehtävistä säädetään tarkemmin lailla.

Valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain (TarkL) 1 §:n mukaan valtiontalouden tarkastusviraston tehtävänä on tarkastaa valtion taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta ja valtion talousarvion noudattamista. Tilintarkastus varmistaa, että valtion talousarviota ja sen soveltamiseen liittyvää keskeistä lainsäädäntöä noudatetaan, valtion tilinpäätöksen ja tilivirastojen tilinpäätösten oikeiden ja riittävien tietojen vaatimus toteutuu – ja edistää eduskunnan budjettivallan toteutumista, asianmukaisen sisäisen valvonnan toteutumista, hyvään taloudenhoitoon kuuluvien periaatteiden noudattamista ja hallinnon tuloksellisuutta (Valtiontalouden tarkastusvirasto 2003, 3).

Valtiontalouden tarkastusviraston (2003) mukaan viraston toiminta kohdistuu valtioneuvostoon ja ministeriöihin, valtion virastoihin ja laitoksiin, talousarvion ulkopuolisiin rahastoihin, valtion liikelaitoksiin, valtioenemmistöisiin osakeyhtiöihin, valtionosuuksia ja valtionapuja saaviin yhteisöihin sekä Suomen ja Euroopan yhteisöjen välisiä varainsiirtoja hallinnoiviin ja varoja käyttäviin tahoihin (s. 1). Valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastustoiminta on organisoitu siten, että tiettyjen ministeriöiden

hallinnonaloja tarkastaa aina yksi tarkastusryhmä (Valtiontalouden tarkastusvirasto 2003, 5). Lisäksi valtiontalouden tarkastusvirasto toimii suomessa Euroopan tilintarkastustuomioistuimen kansallisena yhteistyöelimenä ja osallistuu kansainväliseen ja kansalliseen yhteistyöhön (Valtiontalouden tarkastusvirasto 2003, 2).

Valtiontalouden tarkastusvirastoa johtaa eduskunnan valitsema pääjohtaja. Lisäksi organisaatioon kuuluu neuvottelukunta, jonka tehtävänä on TarkL 8 §:n mukaan ylläpitää ja kehittää tarkastusviraston yhteyksiä yhteistyötahoihin, tehdä aloitteita tarkastustoiminnan kehittämiseksi sekä seurata tarkastustoiminnan suuntautumista, tuloksellisuutta ja palvelukykyä eri yhteistyötahojen kannalta. Näiden tasojen lisäksi tarkastusvirasto jakautuu tilintarkastukseen, toiminnan tarkastukseen ja sisäisiin palveluihin. Yhteensä tarkastusvirastossa on noin 145 työntekijää, joista noin 60 virkamiestä työskentelee tilintarkastuksessa. (Valtiontalouden tarkastusviraston www-sivut.)

2.1.4 Riippumattomuus

Komission vihreässä kirjassa lakisääteisen tilintarkastajan tehtävästä, asemasta ja vastuusta Euroopan unionissa (96/C 321/1, 10–11) todetaan, että annettaessa kahdeksatta direktiiviä oli mahdotonta sopia yhtenäisestä riippumattomuuden määritelmästä. Riippumattomuudelle ei Sarjankaan (1999, 79, 82) mukaan ole olemassa varsinaista tarkkaa määritelmää. Riippumattomuutta voidaan käsitteellä kuitenkin tarkastella esimerkiksi objektiivisuuden ja puolueettomuuden kautta. Lisäksi Sarja (1999, 87) korostaa esteellisyyden merkitystä riippumattomuutta arvioitaessa. Mikäli tilintarkastaja on esteellinen, on olemassa riippuvuussuhde, joka vaarantaa riippumattomuuden.

Voidaan siis ajatella, että tilintarkastajan riippumattomuus on vapautta sellaisista riippuvuussuhteista, joiden voidaan perustellusti epäillä vaikuttavan tilintarkastajan kykyyn toimia objektiivisesti. Riippuvuussuhde voi syntyä tilintarkastajan ja tarkastuskohteen, sen toimielinten tai sidosryhmien välille. (Laska 150 Tilintarkastus I, luentomateriaali 2004, Horsmanheimo & Steiner 2002, 207.)

Tilintarkastusalan suositusten (KHT-yhdistys 2005, 709) mukaan riippumattomuuden voidaan ajatella jakautuvan kahteen osaan. Toisaalta on olemassa mielen

riippumattomuutta ja toisaalta näkyvää riippumattomuutta. Tämä jako on kirjallisuudessa hyvin yleinen. Mielen riippumattomuudella tarkoitetaan sitä, että henkilö on asennoitunut asiaan siten, ettei henkilö ole altis vaikutteille, jotka voisivat vaarantaa ammatillisen harkinnan ja asennoituminen mahdollistaa riippumattoman ja objektiivisen toiminnan sekä ammatillisen varovaisuuden. Näkyvä riippumattomuus viittaa sellaisten seikkojen ja olosuhteiden välttämiseen, joiden johdosta harkitseva ja asiaan perehtynyt kolmas osapuoli voisi kaikkeen olennaiseen tietoon perehdyttyään perustellusti tulla siihen johtopäätökseen, että tilintarkastajan rehellisyys, objektiivisuus tai ammatillinen varovaisuus on vaarantunut. Varmennetun taloudellisen informaation käyttäjien tulisi siis pystyä luottamaan tilintarkastajan riippumattomuuteen (Hayes ym. 1999, 93). Käytännössä yksinkertaistaen voidaan ajatella, että mielen riippumattomuudella viitataan siihen, että henkilö itse tietää olevansa riippumaton ja näkyvällä riippumattomuudella siihen, että myös ulkopuoliset voivat todeta henkilön olevan riippumaton. Tärkeintä on kuitenkin, että tilintarkastaja on tosiasiallisesti riippumaton.

Muun muassa Tilintarkastusalan suosituksissa (KHT-yhdistys 2005, 715) luetellaan merkittävimmiksi uhkiksi riippumattomuudelle oman intressin uhka, oman työn tarkastamisen uhka, asian ajon uhka, läheisyyden uhka ja painostuksen uhka. Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry:n (2006, 7) mukaan tilintarkastuksen tulee olla muodollisesti ja asiallisesti riippumatonta. Suurimpia riippumattomuutta vaarantavia tekijöitä ovat yhdistyksen mukaan hallintolaissa luetellut esteellisyysperusteet (näihin palataan myöhemmin). Lisäksi riippumattomuutta uhkaa olennaisesti tarkastuskohteella tai toimeenpanevilla hallinnolla mahdollisesti oleva ohjaus- tai vaikutusvalta, jota ei kuitenkaan saa olla. Lisäksi JHTT-yhdistys (2006, 7) pitää tärkeänä, ettei tilintarkastaja vastaanota etuuksia tai lahjoja eikä tarkasta omaa työtään tai harjoita riippumattomuutta vaarantavaa neuvontaa. Riippumattomuuden uhkia myös komission riippumattomuussuosituksen (2002/590/EY, jakso a kohta 3) mukaan ovat oman työn tarkastamisen, asian ajon, läheisyyden sekä painostuksen uhka. Hyvin usein tilintarkastajilta odotetaan neuvoja taloudenhoitoon myös valtiontaloudessa (Myllymäki 1994, 178). Tällaisessa konsultin tehtävässä toimiminen voi vaarantaa tilintarkastajan riippumattomuuden ja objektiivisuuden, koska uhkaksi muodostuu juuri oman työn tarkastamisen uhka.

Myös Yrjö Tuokon mukaan (Lantto 2002, 7) suurin uhka riippumattomuudelle ovat konsultointi- ja muiden palveluiden samanaikainen tarjoaminen tilintarkastuspalveluiden kanssa. Hänen mukaansa Yhdysvalloissa tapahtuneet riippumattomuuteen liittyvät tilinpäätös-skandaalit aiheutuivat juuri tästä syystä. Edelleen Tuokko on kuitenkin sitä mieltä, että tilintarkastukseen kuuluu neuvontatoiminta ja tilintarkastajan riippumattomuuden on lähdettävä omasta selkärangasta. (Lantto 2002, 7.) Myös Myllymäki (2007, 185) on sitä mieltä, että riippumattomuuteen vaikuttaa tilintarkastajan oma etiikka ja moraali, joita voidaan tulkita hyvän tilintarkastustavan noudattamisen kautta. Duska ja Duska (2003, 86) mainitsevat konsultoinnin ohella merkittäväksi uhkaksi riippumattomuudelle tilintarkastajan omistuksen tarkastuskohteessa. Suomen Asianajajaliitto on pitänyt tilintarkastustoimistojen tarjoamia lakipalveluita merkittävänä uhkana riippumattomuudelle, mutta tilintarkastustoimistot itse eivät ole nähneet asiaa niin. Tilintarkastustoimistojen mukaan riippumattomuutta valvotaan riittävästi, joten uhkaa ei ole. (Hakala 2001, 8–9.)

Erityisesti julkisella sektorilla on vielä huomattava, että tilintarkastajan tulee olla myös poliittisesti riippumaton. Tarkastustyötä ja sen tuloksia ei saa ohjata myöskään tilintarkastajan tai tarkastettavan kohteen tai kenenkään, joka voi vaikuttaa tilintarkastuksen lopputulokseen, poliittinen suuntaus. Erityisesti valtiontalouden tarkastusviraston poliittinen riippumattomuus on olennaista, koska se työskentelee lainsäätäjän ja toimeenpanevan hallinnon kanssa (INTOSAI, 14).

2.1.5 Varmistus, valvonta ja tarkastus

Tilintarkastajien riippumattomuus halutaan varmistaa. Sitä varten riippumattomuudesta on olemassa erilaisia säännöksiä eli sitä säännellään. Jotta säännösten toteutuminen varmistuisi, täytyy niiden noudattamista valvoa.

Valvonnan käsite voidaan ymmärtää melko laajana. Valvonta voi kohdistua melkein mihin tahansa, sitä voi suorittaa melkein kuka tahansa, miten tahansa ja milloin tahansa ja valvontaa voidaan suorittaa apuvälinein tai ilman. Tässä tutkielmassa valvonnalla tarkoitetaan niitä toimenpiteitä ja keinoja, joilla arvioidaan ja varmistetaan valvottavan kohteen (riippumattomuus) olemassaoloa ja laatua tai riittävyttä.

Myllymäki puhuu (1994, 217) valvonnasta kunnan talouden yhteydessä ja hänen mukaansa valvonta on ”kokonaisuus, jonka kaksi toiminnallista osaa – tarkkailun ja tarvittaessa suoritettavat korjaustoimet – sitoo yhteen kolmas tekijä, toiminnan tarkoitus, siis pyrkimys varmistua siitä, että valvonnan kohteena oleva tapahtuminen tai toiminta etenee edellytetyllä tavalla”. Edelleen valvonnan tavoitteena on tuottaa tietoa ohjauksen noudattamisesta. Tätä määritelmää voidaan soveltaa myös riippumattomuuden valvontaan.

Tässä työssä valvonnalla tai varmistuksella voitaisiin viitata myös laatuun kohdistuvaan valvontaan tai varmistukseen. Horsmanheimon ja Steinerin (2002, 358) mukaan laadunvalvontaan liittyvä terminologia ei ole vakiintunutta. Heidän mukaansa laadunvarmistukseen kuuluu laadunvalvonta, jolla tarkoitetaan kunkin tilintarkastajan omia menetelmiä, sekä laaduntarkastus, joka on ulkopuolisen riippumattoman tarkastajan suorittamaa tarkastusta.

2.1.6 Tilintarkastus varmennustoimeksiantona

Tilintarkastuksen tarkoituksena on edistää kirjanpitolain sekä yhteisö- ja muun lainsäädännön noudattamista ja näin lisätä tilinpäätöksen luotettavuutta. Tilintarkastus toimii informaation välittäjänä ja se analysoi kirjanpidon tuottaman tiedon oikeellisuutta, täydellisyyttä ja luotettavuutta sekä sitä, miten organisaation hallinto on hoidettu. (Virtanen 2002, 103.)

Varmennustoimeksianto on sellainen tilintarkastajan toimeksianto, joka antaa joko korkean varmuuden siitä, että varmennettava kohde on kaikilta olennaisilta osin yksilöityjen ja soveltuvien kriteerien mukainen tai kohtuullisen varmuuden siitä, että varmennettava kohde on asianmukainen vallitsevissa olosuhteissa. Varmennustoimeksiannon kohteena voi Lydmanin (2001, 8) mukaan olla tieto, kuten taloudellinen informaatio, järjestelmät ja prosessit, kuten sisäiset kontrollit, tai vaikka käyttäytyminen, kuten yhtiön hallinto. Varmennustoimeksiantojen tarkoituksena on lisätä varmennettavana olevan kohteen informaation luotettavuutta. Tällainen toimeksianto voi olla tilintarkastustoimeksianto (korkea varmuus) tai esimerkiksi yleisluonteinen tarkastus (kohtuullinen varmuus). Kaikki tilintarkastajan toimeksiannot eivät kuitenkaan ole varmennustoimeksiantoja. Riippumattomuutta vaaditaan erityisesti

varmennustoimeksiantoa suorittavien ja varmennustoimeksiantoasiakkaiden välillä. (KHT-yhdistys 2005, 689, 707–708.)

2.1.7 Hyvä tilintarkastustapa

Tilintarkastuslaki velvoittaa tilintarkastajia noudattamaan hyvää tilintarkastustapaa. Aho ja Vänskä (1996, 81) määrittelevät hyvän tilintarkastustavan tavaksi, jota huolellinen ammattihenkilö yleisesti noudattaa. Heidän mukaansa hyvä tilintarkastustapa on jatkuvasti kehittyvää tapaoikeutta, jota ei laissa ole pyrittykään selkeästi määrittelemään. (Ks. myös Suomela ym. 1995, 77–79.) Hallituksen esityksen tilintarkastuslaiksi (295/1993) mukaan hyvällä tilintarkastustavalla tarkoitetaan velvollisuutta toimia tilintarkastustehtävissä huolellisen ammattihenkilön yleisesti noudattaman tilintarkastuskäytännön mukaisesti. Hyvä tilintarkastustapa mielletään tapaoikeudeksi esityksenkin mukaan. Tilintarkastajan tulee noudattaa toiminnassaan sekä eettisesti, että ammatillisesti hyväksyttäviä periaatteita. Riippumattomuuden vaatimus on olennainen osa hyvän tilintarkastustavan sisältöä, sillä huolellinen ammattitaitoinen henkilö on toiminnassaan riippumaton. Omalta osaltaan KHT-yhdistyksen tilintarkastusalan suositukset kuvastavat ja ohjeistavat hyvää tilintarkastustapaa.

JHTT-yhdistys (2006, 4) määrittelee hyvän tilintarkastustavan tilintarkastusalan hyväksi käytännöiksi. Myös heidän mukaansa hyvä tilintarkastustapa on tapaoikeutta, jota kansainvälisen käytännön mukaan määrittelevät tilintarkastajat ja heidän ammatilliset järjestönsä (2006, 4). Julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa määritellään erikseen Hyvä tilintarkastustapa julkishallinnossa –suosituksessa. JHTT-yhdistyksen mukaan on ollut tarpeellista määrittää julkishallinnolle oma hyvä tilintarkastustapa, koska julkishallinnon toiminta poikkeaa yritystoiminnasta huomattavasti. Yritystoiminnassa tärkeää on voitontavoittelu, kun taas julkishallinnon toiminnassa tärkeää on tarjota kansalaisille palveluita. Hyvä tilintarkastustapa on kuitenkin osin samanlaista sekä yksityisellä, että julkisella sektorilla. Erityisesti tilintarkastusetiikkaa koskevat periaatteet, joihin myös riippumattomuus kuuluu, ovat samankaltaisia. (JHTT-yhdistys 2006, 4.) Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa koskee sekä kunnissa, että valtiolla tapahtuvaa tilintarkastusta. Tämän takia tarvitaan omia suosituksia, jotta julkishallinnon

hyvää tilintarkastustapaa voidaan täsmentää paremmin sopimaan kummallekin sektorille. (Valtiontalouden tarkastusvirasto 2003, 31.)

Erikseen on olemassa vielä hyvä tilintarkastajatapa, joka koskee tilintarkastajan toiminnan riippumattomuutta, käyttäytymistä sekä ammattitaidon ylläpitämistä (JHTT-yhdistys 2006, 4). Käytännössä tämä sisältyy hyvään tilintarkastustapaan. Horsmanheimon ja Steinerin (2002, 121–122) mukaan ero hyvän tilintarkastustavan ja hyvän tilintarkastajatavan välillä on häilyvä, ja että ensimmäinen sisältää jälkimmäisen, mutta hyvällä tilintarkastajatavalla viitataan enemmänkin tilintarkastajien eettisiin sääntöihin. Ahon ja Vänskän (1996, 102) mukaan hyvä tilintarkastajatapa sisältää määräyksen hyvän tilintarkastustavan noudattamiseen ja siihen kuuluvat ohjeet rehellisyydestä, riippumattomuudesta, ammattitaitoisuudesta ja vaitiolovelvollisuudesta sekä tilintarkastajalle soveltumattomasta toiminnasta, ammatin harjoittamisesta, suhteesta kollegoihin, tiedottamisesta ja tilintarkastuspalkkiosta. Tilintarkastusalan suositusten eettiset ohjeet määrittelevät siis hyvää tilintarkastajatapaa.

2.2 Päämies-agentti –teoria riippumattomuuden sääntelyn ja valvonnan selittäjänä

Päämies-agentti –teoria kehiteltiin talousalan akateemisessa kirjallisuudessa 1970-luvun alkupuolella. Merkittävimpiä kirjoituksia julkaisivat muun muassa Ross (1973) sekä Jensen ja Meckling (1976). (Miller 2005, 204; Shapiro 2005, 269.) Spencen ja Zeckhauserin vuonna 1971 kirjoittamassa ensimmäisessä agenttiteoriaa koskevassa artikkelissa oli kysymys vakuutuksista. Myös Millerin mukaan (2005, 204) tämä lähestymistapa osoittautui kuitenkin keskeiseksi informaation epäsuhtaisuuden aiheuttamien ongelmien ymmärtämisessä. Päämies-agentti –teoria ei kuitenkaan ole kovin uusi keksintö. Jo Adam Smithillä oli käsitys päämies-agentti –suhteesta, kun hän pohti vuokratilijöiden asemaa suhteessa isäntiin 1700-luvun loppupuolella, ja vuonna 1938 Barnard kirjoitti ensimmäisenä kannustinteoriasta johtamisessa (Laffont ja Martimort 2002, 11).

Päämies-agentti –suhteen pääideana on se, että päämies antaa agentille jonkun tehtävän hoidettavaksi puolestaan. Päämies-agentti –teoriaan kuuluu olennaisena osana informaation epätasaisen jakautumisen aiheuttamat ongelmat päämiehen ja agentin välillä: piilotieto ja piilotoiminta. Nämä informaation jakautumiseen liittyvät ongelmat estävät yhteiskuntaa pääsemästä kaikkein edullisimpaan resurssienjakotilanteeseen, mikä taas olisi mahdollista maailmassa, jossa kaikki informaatio on yhteistä kaikille (Laffont ja Martimort 2002, 3). Eisenhardtin (1989, 58) mukaan agenttiteoriassa on kaksi perusongelmaa. Ensimmäinen ongelma on agenttisuhteongelma (englanniksi *agency problem*), joka aiheutuu kahdesta seikasta. Ensinnäkin päämiehen ja agentin tavoitteet ovat erilaiset ja toiseksi päämiehen on vaikeaa tarkkailla agentin toimia. Toinen agenttiteorian ongelma liittyy riskin jakamiseen. Ongelma on siinä, että kun päämies ja agentti suhtautuvat eri tavalla riskiin, he pitävät parempina eri tapoja toimia.

Päämiehellä ja agentilla on siis usein ristiriitaiset tai ainakin erilaiset tavoitteet. Päämies haluaa jotakin itselleen ja agentti haluaa hyötyä tästä kaikin keinoin. (Shapiro 2005, 264.) Millerin mukaan (2005, 218) yksi päämies-agentti –teorian yleinen näkökulma onkin se, että päämiehen ongelma koostuu agentin taivuttelemisesta toimimaan päämiehen etujen mukaan. Agenttiteorian mukaan päämiehet yrittävät tasoittaa informaation epätasaista jakautumista järjestämällä informaatiojärjestelmiä ja valvomalla agenttia. Myös agentin omaan itsensä valvontaan voi jonkin verran luottaa, jos agentilla on oma maineensa turvattavana.

Toisaalta päämiehet voivat myös tarjota agentille kannustimia, jotta molempien edut kohtaisivat. Kannustimien asettamisen ohella päämiehet voivat myös palkita agentin, jotta he saisivat aikaan toivottua toimintaa. Jos agentti ei kuitenkaan toimi kuten päämies toivoisi, syntyy toivotun ja toteutuneen toiminnan välisten erojen takia agenttikustannuksia, jotka agenttisuhteen on juuri tarkoitus minimoida. (Shapiro 2005, 264–265.)

Seuraavassa käydään läpi sitä, kuinka päämies-agentti –teoriaa voidaan soveltaa tilintarkastukseen, ja erityisesti tilintarkastajien riippumattomuuden varmistamiseen, eli sääntelyyn ja valvontaan. Ensin pohditaan sitä, ketkä ja mitkä ovat päämiehen ja agentin asemassa. Sen jälkeen päämies-agentti –teorian avulla muodostetaan ensin riippumattomuuden sääntelylle ja valvonnalle malli ja tämän jälkeen pohditaan sitä, miksi

riippumattomuuden varmistus on tärkeää, ja mitä ongelmia päämies-agentti –suhteesta aiheutuu.

2.2.1 Päämies

Tilintarkastajan riippumattomuuden varmistamisen näkökulmasta päämiehenä toimisi taho, jolle tilintarkastajan oikein tehdystä työstä, ja siten riippumattomuudesta, on hyötyä. Se, jolle tilintarkastajan riippumattomuus on tärkeää, palkkaa siis agentin varmistamaan, että tilintarkastaja on riippumaton. Näin ollen päämiehen käsite laajenee käsittämään lähes kaikki organisaatioiden sidosryhmät, jotka käyttävät hyväkseen organisaatiota koskevaa taloudellista informaatiota. Tämän informaation oikeellisuuden ja riittävyyden on siis tilintarkastaja varmistanut. Täten yksityisellä sektorilla erityisesti sijoittajat, pörssi ja ylipäänsä pääomamarkkinat olisivat päämiehen roolissa, koska heille taloudellisen informaation oikeellisuus on avainasemassa toiminnan onnistumisen kannalta.

Valtiontalouden tarkastusviraston suorittaman tilintarkastuksen sidosryhmiä on useita. Lainsäätäjä eli eduskunta voi toimia päämiehen roolissa, koska tarkastusviraston suorittamalla tilintarkastuksella varmistetaan taloudenhoidon laillisuus ja tarkoituksenmukaisuus sekä talousarvion noudattaminen ja oikeat ja riittävät tiedot sisältävä tilinpäätös. Myös hallitus ja ministeriöt ovat sidosryhmiä, koska he saavat tietoa taloudellisen ohjauksen ja budjettiprosessin tueksi. Ei myöskään pidä unohtaa tarkastettavaa tilivirastoa, joka saa ulkopuolista tietoa valvonnasta, taloushallinnosta, laskentatoimesta ja tilinpäätöksestä. Lisäksi tärkeitä sidosryhmiä ovat Valtiokonttori, joka saa varmistuksen valtion keskuskirjanpidon luotettavuudesta sekä Euroopan unioni, koska valtiontalouden tarkastusvirasto tarkastaa virastoja ja laitoksia, jotka käyttävät Euroopan unionin myöntämää rahoitusta. (Valtiontalouden tarkastusvirasto 2003, 11–12.)

Valtio- ja kuntasektorilla riippumattomuuden valvonnan näkökulmasta päämiehenä toimivat siis myös taloudellisen informaation hyväksikäyttäjät. Kaikkein suurimmassa roolissa ehkä ovat toiminnan rahoittajat eli kansalaiset ja kuntalaiset, jotka ovat muun muassa vaaleilla valinneet itselleen toimijat valtion ja kunnan hallintoon. Kunnallistalouden valvonta on kuntalaisille tärkeää, koska valvonta luo toimintaedellytyksiä hyvälle suunnittelulle, päätöksenteolle ja toteutukselle (Myllymäki

1994, 216). Koska valvonta on tärkeää, on tärkeää, että se tehdään hyvin. Tämän takia tilintarkastajien, eli valvojien, riippumattomuus täytyy varmistaa.

Päämiehenä voi toimia myös organisaation omistaja, joka palkkaa agentikseen tilintarkastajan tarkastamaan, onko omistajan organisaatiota hoidettu hyvin. Tilintarkastajan työllä on siis merkitystä myös tarkastettavan organisaation omistajille. He palkkaavat tilintarkastajan tekemään tarkastuksia, mutta saattavat myös pohtia itse, kuinka tilintarkastaja suoriutuu tehtävistään. Niinpä he palkkaavat toisen agentin tarkastamaan tilintarkastajan toimia. Organisaation omistaja on yksityisen sektorin tapauksessa usein selvä, kun puhutaan tavallisista yhtiöistä. Yhtiön omistajina ovat yhtiön osakkaat.

Valtiota ja kuntia tarkasteltaessa päämiesomistajan määrittäminen ei ole yksiselitteistä. Valtiosektoria tarkasteltaessa huomio kohdistuu valtionalouden tarkastusvirastoon ja tämän suorittamaan tilintarkastukseen. Valtionalouden tarkastusviraston tilintarkastajat tarkastavat valtion viranomaisten, laitosten ja liikelaitosten sekä valtion rahastojen lisäksi muun muassa valtion määräysvallassa olevia yhtiöitä (Riistama 2000, 47). Tällöin omistajana voidaan ajatella olevan esimerkiksi eduskunta tai eri ministeriöt ja sitä kautta kansalaiset.

Kunnassa kuntalain 71 §:n mukaan valtuuston tehtävänä on asettaa tarkastuslautakunta kunnan hallinnon ja talouden tarkastuksen järjestämistä varten. Valtuusto valitsee tarkastuslautakunnan esityksen perusteella kunnalle JHTT-tilintarkastajan. Tilintarkastaja tarkastaa kunnassa muun muassa kunnan hallintoa, tilinpäätöstä ja sisäisen valvonnan järjestämistä. (Riistama 2000, 43.) Kunnassa päämiesomistajana voitaisiin toisaalta pitää kunnan valtuustoa, hallitusta tai kunnanjohtajaa tai toisaalta taas kuntalaisia.

Vaikka käytännössä mainitut päämiehet eivät palkkaakaan agenttia valvomaan tilintarkastajan riippumattomuutta, komission riippumattomuussuosituksen (2002/590/EY, 13) mukaan myös yleisön tulee olla tietoinen riippumattomuutta koskevista säännöksistä ja siitä, miten vaatimusten noudattamista voidaan seurata. Edelleen suosituksen mukaan on tärkeää, että vallitsee yhteinen näkemys siitä, mitä tilintarkastajien riippumattomuusvaatimuksella tarkoitetaan, miten se liittyy eettisiin

objektiivisuuden ja rehellisyyden vaatimuksiin ja miten ja missä määrin näiden vaatimusten noudattamista voidaan arvioida.

2.2.2 Agentti

Agentin rooli on päämies-agentti –mallissa helpompi jakaa kuin päämiehen. Puhuttaessa tilintarkastuksesta tilanteessa, jossa päämiehenä toimii organisaation kulloinkin omalla tavallaan määritelty omistaja, agenttina toimii tilintarkastaja. Ensiksi päämies on antanut organisaation johdolle tehtäväksi huolehtia organisaation toiminnasta. Toiseksi päämies on palkannut toisen agentin, tilintarkastajan, valvomaan tätä johtoa. Tilintarkastaja suorittaa tällöin tilintarkastusta ja valvoo, että omistajatahon omaisuutta hoidetaan asianmukaisella tavalla.

Riippumattomuuden varmistamisen näkökulmasta agenttina toimii tilintarkastajan riippumattomuutta sääntelevä ja valvova taho. Tällöin syntyy tilanne, jossa agentti sääntelee tai valvoo lähes saman päämiehen toisen, tai jopa kolmannen, agentin toimia. Kaikkien tilintarkastajien toimintaa sääntelee tietenkin ainakin lainsäätäjä eli eduskunta.

KHT- ja HTM-tilintarkastajia ohjaavat ja valvovat esimerkiksi kauppakamarilaitos ja KHT-Yhdistys sekä HTM-tilintarkastajat ry. Kauppa- ja teollisuusministeriön yhteydessä toimii valtion tilintarkastuslautakunta (VALA), jonka yhtenä tehtävänä on TTL 28 §:n mukaan huolehtia muun muassa tilintarkastuksen yleisestä valvonnasta. VALA:n tehtävänä on päättää muun muassa tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta TILA:n tai TIVA:n esityksestä (TILA:n valvonta-asioiden ratkaisuja 2000 ja VALA:n muutoksenhakuratkaisut). TILA:sta säädetään TTL 31 §:ssä ja TIVA:sta 33 §:ssä. TTL 34 §:n mukaan TILA valvoo hyväksymiään KHT-tilintarkastajia ja TIVA hyväksymiään HTM-tilintarkastajia. Myös KHT- ja HTM-yhteisöt luovat itse itselleen sääntöjä ja valvovat niiden noudattamista.

Valtiontalouden tarkastusvirastossa virasto itse toimii itsensä valvojatahona, koska laadunvalvonta on järjestetty lähinnä esimiesvalvonnan keinoin ja esimiehenä toimivalla tarkastuspäälliköllä on laadunvalvontavastuu projekteissa (Valtiontalouden tarkastusvirasto 2003, 45). Tässä tapauksessa saman viraston sisällä olevat, mahdollisesti

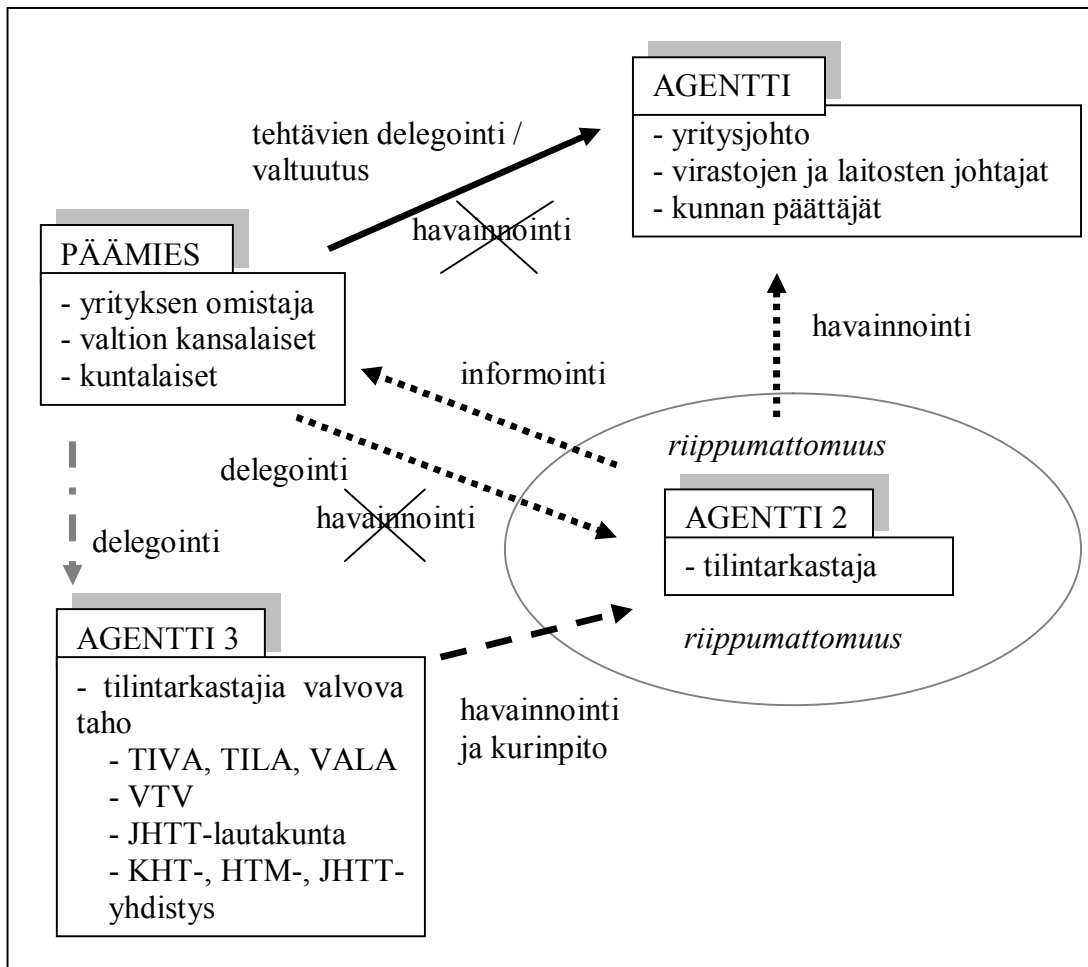
samat henkilöt, toimivat kahden eri agentin roolissa yhtäaikaaisesti. Ensin he toimivat tilintarkastajina ja myöhemmin myös tilintarkastajia valvovana tahona.

Kunnallista tilintarkastusta suorittavia JHTT-tilintarkastajia ohjeistaa ja valvoo JHTT-lain 2 §:ssä määritelty valtiovarainministeriön yhteydessä oleva JHTT-lautakunta. Lautakunnan tehtävistä on säädetty JHTT-lain 13 ja 15 §:ssä. JHTT-tilintarkastajia valvoo myös Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry, eli JHTT-yhdistys, sekä kunnan valtuuston asettama tarkastuslautakunta.

Tilintarkastajien riippumattomuuden valvontaan, sen toteuttajiin ja toteuttamistapoihin, palataan tarkemmin neljännessä luvussa.

2.2.3 Päämies-agentti –malli

Näin siis voidaan tämän työn kannalta erottaa selkeästi kolme eri päämies-agentti –suhdetta, jotka yksinkertaistaen ovat seuraavat: 1) Yrityksen omistajat antavat johdolle tehtäväksi huolehtia yrityksestä, valtion kansalaiset valtuuttavat johtajat huolehtimaan valtion virastojen ja laitosten toiminnasta, ja kuntalaiset valtuuttavat edustajat huolehtimaan kunnan toiminnasta. 2) Yrityksen omistajat, valtion kansalaiset ja kuntalaiset palkkaavat, toivomuksensa mukaan riippumattoman, tilintarkastajan tarkastamaan kuinka yrityksen johto, virastojen ja laitosten johto ja kunnissa edustajat huolehtivat johtamansa organisaation toiminnasta ja 3) edelleen yritysten omistajat, valtion kansalaiset sekä kuntalaiset, sekä suuri joukko muita sidosryhmiä, valtuuttavat jonkun valvomaan sitä, että tilintarkastaja toimii oikein, erityisesti riippumattomasti. Seuraavalla sivulla olevassa Kuvassa 2.1. *Päämies-agentti –suhteet* kuvataan näitä kolmea päämies-agentti –asetelmaa.



Kuva 2.1. Päämies-agentti -suhteet.

Viitanen (2000, 25) on päätenyt siihen, että tilintarkastus on toisessa agenttisuhteessa tarpeellinen, koska tilintarkastus valvontamekanismina auttaa vähentämään agentin haluja ja mahdollisuuksia hyväksikäyttää informaation epäsuhtaisuutta agentin ja päämiehen välillä, ja siten agenttikustannukset pienenevät. Powerkin (1997, 5) määrittelee tilintarkastuksen riskiä pienentäväksi toiminnaksi, josta päämies hyötyy, koska tilintarkastus estää agenttia suorittamasta sopimuksen arvoa pienentäviä toimia. Vuorisen (2000, 15–16) mukaan tilintarkastus on keino toteuttaa kunnan tilivelvollisuutta veronmaksajia kohtaan. Tilintarkastaja tarkastaa tilivelvollisten antaman raportin, eli tilinpäätöksen, oikeellisuuden. Millichampin (2002, 2) mukaan tilintarkastusta tarvitaan, koska tilinpäätös saattaa sisältää virheitä, olla paljastamatta petosta, olla vahingossa tai tarkoituksella harhaanjohtava, epäonnistua olennaisen informaation välittämisessä tai sitä ei ole laadittu säännösten mukaisesti.

Viitanen (2000, 28) mukaan myös tilintarkastaja voidaan nähdä agenttina, joka tavoittelee omaa etuaan mieluummin kuin päämiehen. Hän (2000, 31–40) pohtii erityisesti sitä,

noudattaako tilintarkastaja eettisiä sääntöjä vai rikkooko hän niitä omaa etuaan tavoitellessaan. Myös Jevons Leen ja Gun (1998) mukaan tilintarkastaja voi ottaa vastaan tarkastettavalta kohteeltaan palkkioita, luvatakseen olla kertomatta päämiehelle kaikkea. Tämä ongelma on heidän mukaansa kaikkein tärkein pohdittaessa tilintarkastajan riippumattomuuden tärkeyttä. Ei voida siis sokeasti luottaa myöskään tilintarkastajaan, jolloin tilintarkastajan valvonta tulee tarpeelliseksi. Erityisesti riippumattomuuden valvonta on tärkeää, koska hyvin tehty tilintarkastus nojaa tilintarkastajan riippumattomuuteen.

Oikein tehdyllä tilintarkastuksella puolestaan on merkittävä rooli ylipäänsä talouden toiminnan kannalta. Yrjö Tuokon sanoin ”tilintarkastus on lakisääteinen tehtävä, jonka tarkoituksena on varmistaa yrityksestä annettavan taloudellisen informaation ja tilinpäätöksen oikeellisuus” (Lantto 2002, 7). Puhuttaessa tilinpäätösinformaation oikeellisuudesta, toimiva valvonta on Mönkäreen (2002, 43) mukaan järjestelmän uskottavuuden kannalta ratkaiseva tekijä ja tässä valvonnassa tilintarkastajilla on keskeisin asema. Myös Lowensohn ja Collins (2001, 17) ovat sitä mieltä, että tilintarkastus on ensisijainen keino valvoa sitä, että valtion yksiköt käyttävät julkisia varoja tarkoituksenmukaisesti. Powerin (1997, 124) mukaan tilintarkastuksen avulla toteutetaan myös tilivelvollisuutta veronmaksajia kohtaan.

Laffontin ja Martimortin (2002, 1–2) mukaan päämies-agentti –teoria on kannustinteoria, jonka kaksi perusosaa ovat agentin ja päämiehen välillä olevat ristiriitaiset tavoitteet ja epätasainen informaation jakautuminen. Kannustinteoria syntyy työn ja vaihdon jakautumisen myötä, sillä työn jakautuminen synnyttää tarpeen delegoinnille, jota tarvitaan myös yrityksissä. Adam Smithkin kohtasi kannustinongelmia aikanaan tutkiessaan vuokratilijelijöiden sopimuksia. (Laffont ja Martimort 2002, 7.) Kannustimiin liittyvien kysymysten ydin on siinä, että kun tieto agentista on epätäydellistä, on tehtävän delegointi tälle ongelmallista, koska agentilla on eri tavoitteet kuin tehtävän delegeivalla päämiehellä. Tässä työssä päämiehen tavoitteena on varmistuttaa informaation oikeellisuus Kuvan 2.1. toisella agentilla ja tämän agentin tavoitteena saattaa olla esimerkiksi tehdä työ nopeasti. Jos agentilla ei olisi yksityistä tietoa, mutta kuitenkin eri tavoitteet kuin päämiehellä, päämies voisi ehdottaa agenttia täydellisesti kontrolloivaa sopimusta, joka houkuttelee tämän tekemään toimia, joita päämies itse tekisi sellaisessa

maailmassa, jossa ei ole delegointia. Tämän myötä kannustinongelmat katoisivat. (Laffont ja Martimort 2002, 2.)

Tehtävän delegoimiseen ylipäänsä voi motivoida mahdollisuus hyötyä tulojen kasvusta, jotka liittyvät tehtävän jakamiseen, päämiehen ajanpuute tai päämiehen kyvyttömyys suorittaa tehtävä itse. (Laffont ja Martimort 2002, 28). Sappingtonin (1991, 45) mukaan päämiehen on usein pakko palkata agentti, koska tehtävät ovat liian monimutkaisia tai kalliita tehdä itse. Tämän työn tapauksessa päämiehellä ei todennäköisesti ole aikaa eikä mahdollisuuksia valvoa valitsemansa tilintarkastajan riippumattomuutta, koska hän on jo tarvinut kaksi agenttia, organisaation johdon ja tilintarkastajan, suorittamaan tehtäviä puolestaan. Esimerkiksi kunnissa tilintarkastaja suorittaa Vuorisen (2000, 13) mukaan taloudellisen informaation varmennuksen, koska kaikilla kiinnostuneilla ei ole mahdollisuutta eikä riittäviä tietoja suorittaa tarkastusta.

Tilintarkastajan palkannut taho ei siis välttämättä pysty itse valvomaan tilintarkastajan tekemää työtä, joten hän valtuuttaa siihen jonkun ulkopuolisen. Suomalaisessa tilintarkastajien valvontajärjestelmässä toisaalta tilintarkastajaa valvova taho tarjoaa itse itsensä päämiehen käyttöön. Intressit ovat siis osittain samat, kumpikin taho haluaa varmistaa tilintarkastajan riippumattomuuden, mutta lähtökohdat ovat ehkä erilaiset. Päämies haluaa varmistaa saamansa informaation oikeellisuuden ja agenttina toimiva valvova taho haluaa varmistaa tilintarkastajan riippumattoman toiminnan joka tilanteessa. Tilintarkastajan palkannut taho haluaa tavallaan valvonnan valvontaa, koska tämä ensiksi palkkaa tilintarkastajan tarkastamaan, ja sen jälkeen jonkun tarkastamaan tilintarkastajaa. Mikäli päämiehellä ei olisi agenttia valvomassa tilintarkastajaa, aiheutuisi informaation oikeellisuuden varmentamisesta päämiehelle suuria kustannuksia (ks. Martikainen ym. 2002, 15).

Agenttisuhde on yksi vanhimmista ja tavallisimmista sosiaalisen vuorovaikutuksen tavoista. Agenttisuhde on syntynyt kahden tai useamman osapuolen välille silloin, kun agentiksi nimetty henkilö toimii päämieheksi nimetyn henkilön lukuun, puolesta tai edustajana erityisesti päätöksentekoon liittyvien ongelmien alueella. (Ross 1973, 134.) Ongelmana on se, että päämies voi sanoa agentille, mitä tämän tulee tehdä, mutta ei voi ilman kustannuksia valvoa agentin toimia (Ross 1973, 138).

Jensenin ja Mecklingin tavoitteena oli kehittää artikkelissaan omaisuus- ja agentti- ja rahoitusteorioiden pohjalta omistusrakenteen teoria yritykselle. Tähän liittyy muun muassa omistajuuden ja valvonnan eriyttäminen. (Jensen ja Meckling 1976, 305–306.) Jensen ja Meckling (1976, 308) määrittelevät agenttisuhteen sopimukseksi, jossa yksi tai useampi henkilö (päämies) palkkaa toisen henkilön (agentti) suorittamaan puolestaan palveluksen, joka sisältää päätöksentekovallan delegoimista agentille. Yrityksen omistajuuden ja valvonnan eriyttäminen (osakkeenomistajat ja johto) on Jensenin ja Mecklingin mukaan (1976, 309) täydellinen agenttisuhte. Jos agenttisuhteessa molemmat osapuolet haluavat maksimoida oman hyötynsä, on kirjoittajien mukaan hyvä syy uskoa, ettei agentti aina toimi päämiehen parhaan edun mukaisesti. Tällöin siis agentin toiminta poikkeaa siitä, mikä olisi päämiehen edun mukaista. Päämies voi rajoittaa näitä etujensa laiminlyöntejä luomalla sopivia kannustimia agentille ja uhraamalla valvontakustannuksia, joiden tarkoituksena on rajoittaa agentin epäsuotavaa käyttäytymistä. Tämän työn asetelmassa valtion kannattaa uhrata varoja tilintarkastajien riippumattomuuden turvaamiseen, jotta se voisi taata talouselämän moitteettoman toiminnan. Joissakin tilanteissa myös agentin kannattaa uhrata resursseja taatakseen päämiehelle, että hän ei ryhdy tiettyihin toimiin, jotka vahingoittaisivat päämiestä. Tai vastaavasti agentti voi varmistaa, että päämies saa korvauksia, jos agentti ryhtyisikin tällaisiin toimiin. Suurimmassa osassa agenttisuhteita päämies ja agentti ovat valmiita uhraamaan tai uhraavat valvonta- tai korvauskustannuksia, mutta silti on olemassa joitakin eroja agentin tekemien päätösten ja päämiehen hyötyä maksimoivien päätösten välillä. (Jensen ja Meckling 1976, 308.)

Vastaava tilanne syntyy, kun tilintarkastajan palkannut taho (päämies) ei luota tilintarkastajan tekevän tehtäviään oikein ja ”palkkaa” tällöin jonkun ohjaamaan ja tarkastamaan tilintarkastajaa. Päämies uhraa siis valvontakustannuksia, vaikkakaan ei välittömästi omasta taskustaan, mikäli valvonta tulee yhteiskunnan tarjoamana. Joka tapauksessa syntyy tilanne, jossa päämiehen agentti valvoo toista agenttia. Näin siis tässä työssä käsiteltävä agenttisuhte syntyy korjaamaan Kuvan 2.1. mukaisen toisen agenttisuhteen mahdollisia ongelmia. Mutta kuka sitten tarkastaa tarkastajan tarkastajaa? Muun muassa Michael Power on tutkinut valvonnan valvontaa (ks. kohta 2.2.7).

2.2.4 Piilotieto

Päämies-agentti –suhteessa syntyy ongelmia sen seurauksena, että kaikki informaatio ei ole yhteistä päämiehelle ja agentille. Ei siis ole olemassa täydellisen informaation tilannetta, vaan vallitsee informaation epäsuhtaisuus. Toinen yksityiseen tietoon liittyvä klassinen ongelma on agentin piilotieto (englanniksi adverse selection tai hidden information) eli päämies ei voi aina tietää agentista kaikkea. (Laffont ja Martimort 2002, 3, Shapiro 2005, 264). Tehtävän delegoimisen takia agentti voi saada pääsyn informaatioon, joka ei ole päämiehen saatavilla. Tässä tilanteessa agentilla on yksityistä tietoa omista kustannuksistaan tai arvioistaan, vaihtoehtoiskustannuksista, käytetystä teknologiasta ja siitä kuinka hyvin agentin taidot kohtaavat käytetyn teknologian. Kannustinteoria käsittelee yksityisen tiedon aiheuttamaa ongelmaa sellaisessa tapauksessa, missä ongelma aiheutuu päämiehelle. Lisäksi teoria pyrkii selvittämään, mikä olisi päämiehelle ihanteellinen tapa selvittää siitä. (Laffont ja Martimort 2002, 3, 28.)

Laffontin ja Martimortin mukaan (2002, 29) kaikkien päämies-agentti –sopimusasettelujen yleinen näkökohta on se, että päämiehen ja agentin välisellä informaatiokuilulla on merkittäviä seuraamuksia sopimuksen muodon kannalta. Jotta sopimuksella voitaisiin saavuttaa tehokas taloudellisten resurssien käyttö, sen täytyy paljastaa agentin yksityiset tiedot. Tämä taas voitaisiin kirjoittajien mukaan saavuttaa ainoastaan luovuttamalla agentille jokin maksu informaatiota vastaan ja se olisi kallista päämiehelle. Paras tilanne olisi, että kaikki informaatio olisi yhteistä. Toiseksi parhaassa sopimuksessa päämies vaihtaisi toivomuksensa allokativisen tehokkuuden saavuttamisesta kalliiseen informaatiomaksuun. Tämä maksu annetaan agentille, jotta hän paljastaisi tietojaan. (Laffont ja Martimort 2002, 29.)

Jotta agenttisuhteessa tehtävän delegointi toimisi menestyksekkäästi, täytyy päämiehen tarjota agentille sopimuksella vähintään sellaista hyötytasoa, jonka agentti saavuttaisi myös ilman sopimusta. Täydellisen informaation tilanteessa delegointi on päämiehelle maksutonta, sillä hän saavuttaa saman hyödyn, kuin jos tekisi tehtävän itse samoilla kustannuksilla kuin agentti. (Laffont ja Martimort 2002, 34.) Keskittyminen maksuun informaatiosta antaa Laffontin ja Martimortin mukaan (2002, 40) mahdollisuuden arvioida informaation epätasaisen jakautumisen vaikutuksia. Päämies haluaa maksimoida vaihdon odotetun arvon vähennettynä odotetuilla agentin kustannuksilla, joihin lukeutuu

myös informaatiomaksu. Päämies on valmis hyväksymään häiriöitä agentin tehokkuudessa, jos informaatiomaksu pienenee. (Laffont ja Martimort 2002, 40–41.)

Jos oletetaan, että yhteiskunta on tilintarkastajaa valvova taho eli agentti ja tilintarkastajan palkannut taho on päämies, ovat lähtökohdat tilintarkastajan valvomiseen kummallakin osapuolella erilaiset. Yhteiskunta haluaa saavuttaa tilanteen, jossa talouselämä voi toimia virheettömästi ja tehokkaasti ja päämies haluaa varmistaa oman tarkastetun kohteensa toiminnan oikeellisuuden. Näin ollen agentti ei välttämättä koe tarpeelliseksi raportoida päämiehelle kaikesta. Toisaalta päämies on palkannut uuden agentin juuri siksi, ettei itse pysty havainnoimaan tilintarkastajan toimia, eikä myöskään siten saa tietoa, jota tilintarkastajalla on. Tilintarkastaja on kuitenkin velvollinen raportoimaan muun muassa tilintarkastuskertomuksella tarkastettavan kohteen toiminnasta, mikä on alun perin ollutkin päämiehen toivomus. Tässä tapauksessa tilintarkastajan piilotieto liittyy tilintarkastajan omaan toimintaan, jota varten täytyy olla taas uusi ulkopuolinen agentti valvomassa muun muassa sitä, että tilintarkastaja säilyttää riippumattomuutensa.

2.2.5 Piilotoiminta

Piilotieto ei ole ainoa informaatioon liittyvä ongelma, joka voi ilmaantua agenttisuhteessa. Kun agentti on valittu, ei päämies voi enää tietää, mitä agentti tekee koko ajan, jos ylipäänsä tekee mitään (Shapiro 2005, 264, Miller 2005, 205). Agentit, joille päämies on delegoinut tehtävän, voivat myös ryhtyä sellaisiin toimiin, jotka vaikuttavat sopimuksen tuottamaan arvoon ja yleisesti agentin toimintaan. Juuri delegoimisen vuoksi päämies menettää kykynsä kontrolloida näitä toimia, jotka eivät enää ole päämiehen havaittavissa. Näitä toimia ei voida myöskään sisällyttää sopimukseen, koska niiden arvoa ei voida määrittää. Tällaisessa tilanteessa on olemassa piilotoimintaa (englanniksi moral hazard tai hidden action).

Laffontin ja Martimortin mukaan (2002, 146) piilotoiminta ei olisi ongelma, jos päämiehellä ja agentilla olisi samat tavoitteet. Ratkaisevaa päämiehen ja agentin välillä on ristiriita siitä, mihin toimiin tulisi ryhtyä. Tästä ristiriidasta aiheutuu agenttikustannuksia. Edelleen Laffontin ja Martimortin mukaan agentin toimien havainnoinnin mahdottomuus voi estää tehokkaan ratkaisun, koska mikään

täytäntöönpanokelpoinen sopimus ei voi määrätä, mihin toimiin agentin tulisi ryhtyä. Kuten piilotiedonkin tilanteessa, myös tässä informaation epätasainen jakautuminen vaikuttaa paljon ihanteellisen kannustinsopimuksen suunnitteluun. (Laffont ja Martimort 2002, 146.) Alun perin agentin palkkaamisen lähtökohtana on se, ettei päämiehellä ole aikaa itse suorittaa tehtävää, tässä säännellä tai valvoa tilintarkastajaa. Voidaan siis olettaa, ettei päämiehellä ole aikaa säännellä tai valvoa myöskään agenttia, joka sääntelee ja valvoo tilintarkastajaa.

Holmströmin (1979, 74) mukaan piilotoimintaa voitaisiin lievittää valvomalla agentin toimia. Yksinkertaisissa tilanteissa agentin täydellinen valvonta olisikin hänen mukaansa mahdollista ja agentin kanssa voitaisiin tehdä sopimus, jonka mukaan ei-toivotusta käyttäytymisestä rangaistaisiin. Holmström (1979, 74) kuitenkin myöntää, että käytännössä täydellinen valvonta on mahdotonta tai aivan liian kallista.

Agentin pyrkimyksiä olisi helppo havainnoida tuotosten perusteella, jos pyrkimykset olisivat suorassa syy-seuraus –suhteessa agentin tuotosten kanssa. Ja vaikka agentin pyrkimykset eivät olisikaan suoraan havaittavissa, niistä voitaisiin epäsuorasti sopia sopimuksella, koska itse pyrkimyksen aiheuttama tuotos olisi itsessään havaittavissa ja näytettävissä toteen. Agentin palkitseminen yhdistettäisiin siis hänen tuotokseensa, ja sopimus voitaisiin määritellä agentin saaman maksun mukaan, jos tuotos toteutuisi. Näin ei käytännössä olisi mitään estettä päämiehen ja agentin väliselle sopimukselle pyrkimyksistä ja intressiristiriita olisi ratkaistavissa maksutta. Päämies voisi suunnitella sopimusta vain agentin havaittavan toiminnan ja tulosten perusteella. Tämän sopimuksen avulla päämies haluaa saada agentin toimimaan tehokkaasti, kohtuullisin kustannuksin. Paras lopputulos voidaan saavuttaa sellaisella sopimuksella, joka on riippuvainen tuotosten tasosta. Agenttia kannustetaan palkitsemalla tätä hyvistä suorituksista ja rangaistaan muuten. (Laffont ja Martimort 2002, 146–147, 149, 150.) Holmström (1979, 89) päätyy siihen, että tällaisia sopimuksia voidaan parantaa millä tahansa lisäinformaatiolla, joka on joillakin keinoin saatavilla agentista. Grossman ja Hart (1983, 43) puolestaan ovat osoittaneet tutkimuksessaan, että päämiehen informaation huono laatu vähentää sopimuksen avulla saatavaa hyvinvointia. Tilintarkastajan kanssa ei voida tehdä sopimuksia, joiden pohjalla vaikuttaa tilintarkastajan aikaansaama tuotos. Tämä aiheuttaisi merkittävän suuren uhan tilintarkastajan riippumattomuudelle. Tilintarkastajan on lisäksi oltava riippumaton aivan muista syistä, kuin siitä, että hänet palkittaisiin

riippumattomuudesta. Tilintarkastaja voi kuitenkin tulla rangaistuksi, mikäli hän ei olekaan riippumaton. Tätä kautta tilintarkastajaa voidaan kannustaa riippumattomaan toimintaan.

Toisaalta Millerin mukaan (2005, 217) suuri osa päämiehistä kuitenkin tarjoaa sopimuksella liian pienen palkkion piilotoiminnan poistamiseksi. Päämiehen ongelmaksi jää se, kannattaako agentti houkutella kannustimien avulla pyrkimyksiin ja jos kannattaa, niin minkälaista kannustinsopimusta tulisi käyttää. (Laffont ja Martimort 2002, 146–147, 149, 150.) Myös Spence ja Zeckhauser osoittavat (1971, 387), että piilotoimintoja voidaan vähentää oikeilla kannustimilla. Mutta juuri piilotoimintojen vuoksi informaation epäsuhtaisuutta voidaan kannustimien avulla korjata vain osittain (Miller 2005, 205).

2.2.6 Agenttikustannukset

Päämies-agentti –suhteessa syntyy siis agenttikustannuksia silloin, kun on olemassa edes mahdollisuus sille, että agentin toteutunut toiminta eroaa päämiehen toivomasta toiminnasta. Jensenin ja Mecklingin mukaan (1976, 308) agenttikustannukset koostuvat päämiehen valvontakustannuksista, agentin sitoutumiskustannuksista (kun agentti sitoutuu toimimaan päämiehen edun mukaisesti lupaamalla hyvitystä, jos ei toimikaan niin) ja jäännöstappiosta. Jäännöstappiolla kirjoittajat tarkoittavat agentin tekemän ja päämiehen kannalta parhaan mahdollisen päätöksen välisen eron aiheuttamaa rahamääräistä vähennystä päämiehen hyvinvoinnissa. Jensen ja Meckling (1976) tutkivat agenttikustannuksia tilanteessa, jossa yrityksen osakkeenomistajat ovat päämiehen roolissa ja yrityksen johtaja toimii heidän agenttinaan. Agenttikustannuksiin vaikuttaa Jensenin ja Mecklingin (1976, 328) mukaan suoraan se, kuinka suuri on agentin korvaamiskustannus. Manipuloimalla agentin kannustimia, eli pyrkimällä yhdistämään agentin edut omiinsa, päämies pyrkii minimoimaan agenttikustannukset, jotka koituvat useimmissa tapauksissa päämiehelle (Miller 2005, 204).

Kuvan 2.1. mukaisessa toisessa agenttisuhteessa, missä tilintarkastaja on päämiehen toinen agentti, agenttikustannuksia syntyy siitä, että tilintarkastaja ei toimi päämiehen haluamalla tavalla, esimerkiksi riippumattomasti. Näitä agenttikustannuksia pienentämään on perustettu uusi päämies-agentti –suhde, jossa uusi agentti tulee

varmistamaan tilintarkastajan riippumattomuutta. Toisaalta tilintarkastajaa sääntelevä ja valvova taho, eli agentti, ei aina välttämättä tee päämiehen edun mukaisia päätöksiä. Havaitessaan virheen, agentti saattaa perusteettomasti ryhtyä kalliisiin toimiin, kun taas päämies olisi suostunut esimerkiksi yksinkertaiseen asiasta huomauttamiseen. Agenttia kuitenkin velvoittaa ehkä laki tai muut säännökset, jolloin näitä kustannuksia ei voida välttää. Useimmiten päämiehelle aiheutuvat kustannukset johtuvat kuitenkin kalliin ajan hukkaamisesta.

2.2.7 Valvonnan valvonta

Tilintarkastaja toimii päämiehen agenttina tarkastaessaan toisen agentin (esimerkiksi yritysjohdon tai valtion tai kunnan päättäjien) toimintaa. Myös tilintarkastajaa valvotaan, jolloin syntyy tavallaan kolmas agenttisuhte. Kolmannen agentin valvoessa toista agenttia, syntyy tilanne, jossa valvojaa valvotaan. Tilintarkastaja ensiksi valvoo päämiehensä lukuun, ja tämän jälkeen tai samanaikaisesti tilintarkastajaa valvotaan, jotta tämä valvoisi ”oikein”, erityisesti riippumattomasti. Ketjua voitaisiin jatkaa pidemmällekin; kuka valvoo tilintarkastajia valvovaa tahoja? Aiheesta on kirjoittanut muun muassa Michael Power teoksessaan *The audit society*. Powerin (1997) mukaan ihmiset tarkkailevat jatkuvasti kaikenlaista. Kuitenkin vasta sitten, kun jokin menee pieleen tai herää epäily sen mahdollisuudesta, me alamme selvittää asiaa tarkemmin. Luottamus vapauttaisi meidät kokoaikaisen tarkastamisen tarpeesta. Tämä pätee myös tilintarkastukseen. Mikäli voimme luottaa tilintarkastukseen ja tässä tapauksessa erityisesti sen riippumattomuuteen, ei meillä ole edes tarvetta epäillä sen oikeellisuutta.

Power (1997) puhuu luottamuksesta tilintarkastuksen yhteydessä siinä mielessä, että jos voisimme luottaa tilintarkastuksen kohteeseen, ei tilintarkastusta tarvittaisi. Meidän tulisikin luottaa luottamiseen. Samaa voitaisiin soveltaa tilintarkastajan työhön. Jos luottaisimme tilintarkastajan työhön, ei sitä tarvitsisi valvoa. Tässäkin tapauksessa tulisi luottaa luottamiseen. Kuitenkin epäily ja aikaisemmat kokemukset ovat vieneet voiton luottamisesta, ja on turvallisempaa valvoa. Valvonnasta saatavat hyödyt ylittävät sen kustannukset, joten on mielekkäämpää valvoa ja olla hieman varuillaan, jos se paremmin takaa kaiken sujuvan oikein.

3 TILINTARKASTAJIEN RIIPPUMATTOMUUDEN SÄÄNTELY

Tilintarkastajien riippumattomuuden turvaamisesta syntyy tehokkuushyötyä ja muita myönteisiä vaikutuksia, jotka viime kädessä vaikuttavat pääomamarkkinoiden kokonaistehokkuuteen. Toisaalta tilintarkastajan riippumattomuudesta huolehtimisesta syntyy lisäkuluja, joista eri osapuolten on vastattava. Näihin kuuluvat kulut, jotka aiheutuvat riippumattomuutta turvaavien toimenpiteiden suunnittelusta, toteuttamisesta ja ylläpitämisestä. Toisaalta esimerkiksi yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastusta koskeva varotoimi voi tuoda huomattavia yleisiä etuja vähäisin kustannuksin. (Komissio 2002/590/EY, 2.) Riippumattomuuden turvaamisesta aiheutuvat hyödyt siis ylittävät sen luomat kustannukset. Riippumattomuuden varmistamiseen kuuluu ensinnäkin riippumattomuuden sääntely, mutta myös riippumattomuuden valvonta, jota käsitellään neljännessä luvussa.

Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajien on siis toiminnassaan noudatettava hyvää tilintarkastustapaa tai hyvää tilintarkastajatapaa. Suositukset näihin ja muihin hyviin tilintarkastuksen käytäntöihin ovat periaatteiltaan samankaltaiset sekä yksityisellä, että julkisella sektorilla, erityisesti, kun kysymys on tilintarkastajan etiikasta (JHTT-yhdistys 2006, 4). Tarkastuskohteet ja sitä kautta tarkastuskäytännöt voivat erota toisistaan, mutta kummankin sektorin tarkastajilta vaaditaan riippumattomuutta. Seuraavassa käydään läpi erikseen yksityisen sektorin, valtion ja kuntien tilintarkastajia koskevia säännöksiä, jotka velvoittavat tilintarkastajaa olemaan riippumaton. Säännökset on jaoteltu erikseen lakeihin ja standardeihin perustuviksi.

3.1 Riippumattomuuden sääntely yksityisellä sektorilla

Yksityisellä sektorilla tilintarkastusta suorittavat maallikotilintarkastajat, kauppakamarin hyväksymät tilintarkastajat (HTM) sekä keskuskauppakamarin hyväksymät tilintarkastajat (KHT). Maallikotilintarkastajat olen rajannut tutkimukseni ulkopuolelle, koska heihin ei toisaalta kohdistu virallista riippumattomuuden valvontaa

ja toisaalta maallikkotilintarkastus loppuu vuoteen 2008 mennessä (HE 194/2006). Seuraavat riippumattomuuden sääntelyyn liittyvät asiat koskevat siis joko HTM-tilintarkastajia ja -yhteisöjä, tai KHT-tilintarkastajia ja -yhteisöjä.

3.1.1 Lakiin perustuva sääntely

Yksityisellä sektorilla toimivien tilintarkastajien toimintaa ja myös tätä kautta riippumattomuutta säätelee vahvasti vuonna 1995 voimaan tullut tilintarkastuslaki. Tilintarkastuslaki on yleislaki, joten muussa lainsäädännössä olevat määräykset menevät tilintarkastuslain edelle (HE 295/1993, Suomela ym. 1995, 22, Aho & Vänskä 1996, 14).

Tilintarkastuslakia sovelletaan 1 §:n mukaan kirjanpitovelvollisen yhteisön ja säätiön tilintarkastukseen sekä muuhun toimintaan, joka laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastajan tehtäväksi ensimmäisessä kohdassa tarkoitettussa yhteisössä tai säätiössä. Kirjanpitolaissa (30.12.1997/1336) kirjanpitovelvollinen määritellään 1:1 §:n mukaan jokaiseksi, joka harjoittaa liike- tai ammattitoimintaa. Kirjanpitovelvollisia ovat pykälän mukaan lisäksi aina muun muassa osakeyhtiö, osuuskunta, avoin yhtiö, kommandiittiyhtiö, yhdistys, asumisoikeusyhdistys ja muu sellainen yhteisö, rekisteröity uskonnollinen yhdyskunta ja sen rekisteröity paikallisyhteisö, säätiö, eläkesäätiö, vakuutuskassa, keskinäinen vakuutusyhtiö ja vakuutusyhdistys.

Tilintarkastuslakia sovelletaan 1 §:n mukaan ainoastaan yksityisen sektorin tilintarkastukseen, jolloin julkisen sektorin tilintarkastus rajataan lain soveltamisalan ulkopuolelle. Valtio-omisteiset yhtiöt ja kuntien omistamat yhtiöt tulevat lain soveltamisalan piiriin yhtiömuotonsa takia, mutta kuntien ja julkisyhteisöjen tilintarkastus jää ulkopuolelle. (Suomela ym. 1995, 28, Aho & Vänskä 1996, 14.) On kuitenkin huomioitava, että tilintarkastuslaissa tarkoitettu hyväksytty tilintarkastaja toimii tilintarkastuslain alaisuudessa tarkastaessaan julkista sektoria. Tilintarkastuslain soveltamisalaan kuuluu nimittäin lain 1 § 2 momentin mukaan eräiltä osin myös hyväksytyjen tilintarkastajien muu kuin 1.1 §:ssa tarkoitettu toiminta. (Suomela ym. 1995, 28, HE 295/1993.)

Tilintarkastajan yleiset kelpoisuusehdot määritellään TTL 10 §:ssä, mutta näihin ei sisälly riippumattomuus. Riippumattomuuden vaatimus osoitetaan kuitenkin muissa pykälissä. Tilintarkastuslain toinen luku käsittelee tilintarkastajien hyväksymistä ja rekisteröintiä. Hallituksen esityksen (295/1993) mukaan 4.1.2 §:n avulla on tarkoitus turvata tilintarkastajien riippumattomuus. Kohdassa sanotaan, että keskuskauppakamari hyväksyy hakemuksesta tilintarkastajaksi henkilön, joka ei harjoita tilintarkastustoiminnan kanssa muuta toimintaa, joka on omiaan vaarantamaan tilintarkastajan riippumattomuuden tai tilintarkastuksen suorittamisen. Hallituksen esityksessä (295/1993) katsotaan muu toiminta yhteensopimattomaksi tilintarkastustoiminnan kanssa, mikäli se selvästi saattaisi vaarantaa tilintarkastuksen onnistumisen. Yksityiskohtaisissa perusteluissa kuvaillaan tällaisiksi elinkeino tai ansiotoiminta, jonka voidaan olettaa vaikuttavan haitallisesti tilintarkastajan itsenäisyyteen tai heikentävän yleistä luottamusta hänen riippumattomuuteensa, kuten laajamittainen sijoitustoiminta. Aho ja Vänskä (1996, 178) pitävät poliittisia ja yhteiskunnallisia luottamustoimia aina sallituina tilintarkastajille, samoin opetus- ja hyväntekeväisyystoimintaa. Suomelan ym. (1995, 44) mukaan jää viime kädessä tilintarkastajan harkintaan, onko hänen harjoittamansa toiminta sellaista, että se vaarantaa tai sen voidaan katsoa vaarantavan hänen riippumattomuutensa.

TTL 5.1 §:ssa määritellään vaatimuksia keskuskauppakamarin hyväksymälle tilintarkastusyhteisölle. Tällainen yhteisö voidaan hakemuksesta hyväksyä, jos se on osakeyhtiö, kommandiittiyhtiö tai avoin yhtiö, jolla on edellytykset toimia riippumattomana tilintarkastusyhteisönä tilintarkastuslain mukaisesti. Lisäksi tilintarkastusyhteisön toimialana tulee olla tilintarkastus ja siihen liittyvä toiminta ja yli kaksi kolmasosaa omistuksesta ja äänimääristä tulee olla yhtiössä työskentelevien KHT-tilintarkastajien tai -yhteisöjen hallussa.

Edellytyksiin toimia riippumattomana tilintarkastusyhteisönä kuuluu Suomelan ym. (1995, 50) mukaan muun muassa yhteisön terve taloudellinen asema. Yhtiö ei saa myöskään harjoittaa tilintarkastustoiminnan kanssa muuta toimintaa, joka on omiaan vaarantamaan tilintarkastajan riippumattomuuden tai tilintarkastuksen suorittamisen. Riippumattomuutta arvioitaessa huomioidaan myös, täytyykö 23 §:n mukainen riippumattomuus ja harjoittaako yhtiö toimintaa, jota ei 6 luvun nojalla voida valvoa. (HE 295/1993.) Ahon ja Vänskän (1996, 187) mukaan tilintarkastuslain lähtökohtana on

se, että kaikkea tilintarkastusyhteisön toimintaa on pystyttävä valvomaan. Hankaluuksia heidän mukaansa eniten tuottaa rajanveto yksittäisen tilintarkastajan valvottavan ja ei-valvottavan toiminnan välillä (1996, 188).

Hallituksen esityksen (295/1993) mukaan toimialavaatimuksen tarkoituksena on turvata hyväksytyjen tilintarkastusyhteisöjen julkinen luotettavuus ja riippumattomuus, ja edelleen esityksessä painotetaan, ettei omistus saa vaikuttaa yhtiön toimintaan riippumattomuutta vaarantavalla tavalla. Säännökset on selkeästi ulotettava koskemaan myös tilintarkastusyhteisöjen tytäryhteisöjä (Suomela ym. 1995, 51).

Soveltuvien osin tätä tilintarkastusyhteisön hyväksymistä koskevaa viidettä pykälää sovelletaan TTL 6.4 §:n mukaan myös kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan tilintarkastusyhteisöjä koskeviin hyväksymispäätöksiin. On siis mielestäni perusteltua olettaa, että myös kauppakamarin hyväksymän tilintarkastusyhteisön tulee pystyä toimimaan riippumattomasti.

TIVA hyväksyy hakemuksesta tilintarkastajaksi luonnollisen henkilön, joka ei toiminnallaan ole osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään, ja joka ei harjoita tilintarkastustoiminnan kanssa muuta toimintaa, joka on omiaan vaarantamaan tilintarkastajan riippumattomuuden tai tilintarkastuksen suorittamisen (TTL 6 §). Aho ja Vänskä (1996, 182) huomauttavat, että HTM-tilintarkastajat harjoittavat KHT-tilintarkastajia useammin tilintarkastusta sivutoimisena, jolloin riski harjoittaa toimintaa, joka on omiaan vaarantamaan tilintarkastajan riippumattomuuden, on suurempi. Kirjoittajat uskovatkin kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien tulkitsevan HTM-tilintarkastajien osalta kriteereitä hieman väljemmin.

TTL 16 § velvoittaa tilintarkastajia noudattamaan lain 1 §:ssä mainittuja tehtäviä suorittaessaan hyvää tilintarkastustapaa (ks. edellä kohta 2.1.7). Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu olennaisena osana riippumattomuus.

Tilintarkastuslain viides luku on nimeltään tilintarkastajaa koskevat muut säännökset. 23 §:ssä säädetään yleisesti tilintarkastajan riippumattomuudesta, ja ensimmäisen momentin sanamuoto on seuraava: ”Tilintarkastajalla on oltava edellytykset riippumattoman tilintarkastuksen toimittamiseen. Jos edellytykset riippumattomaan

tarkastukseen puuttuvat, tilintarkastajan on kieltäydyttävä vastaanottamasta tehtävää tai luovuttava siitä.” On tärkeää, että riippumattomuusvaatimus esitetään lain tasoisena ja selkeästi, koska riippumattomuus on Suomelan ym. (1995, 131) mukaan yksi tilintarkastuksen kulmakivistä. Riippumattomuuden vaatimukseen sisältyvät myös puolueettomuuden ja objektiivisuuden vaatimukset. Tilintarkastus on objektiivista ja puolueetonta silloin, kun tarkastus suoritetaan henkilökohtaisten näkemysten ja tapauskohtaisten mielipiteiden vaikuttamatta tarkastuksen tulokseen. (Aho & Vänskä 1996, 38.)

Lain 23 §:n toisessa ja kolmannessa momentissa tilintarkastajan esteellisyyssäännökset (24 §) ulotetaan myös tytäryrityksiin ja osakkuusyhteisöihin. Henkilö, joka on esteellinen toimimaan konsernin emoyrityksen tilintarkastajana, ei pysty arvioimaan riippumattomasti tytäryrityksen ja muiden konserniyritysten välisiä taloudellisia suhteita (HE 295/1993).

Tilintarkastuslain seuraava pykälä, eli numero 24, säätelee tilintarkastajan esteellisyyttä. Riippumattomuus ja esteellisyys eroavat luonteeltaan toisistaan. Riippumattomuus on käsitteenä laajempi ja esteellisyys on seurausta riippuvuussuhteesta. (Aho & Vänskä 1996, 36.) Tässä pykälässä kartoitetaan sitä, milloin 23 §:ssä tarkoitettu riippuvuus on olemassa. Pykälän mukaan riippuvuussuhde on olemassa tilintarkastajan suorittaessa TTL 1.1 §:ssa mainittua tehtävää, jos tilintarkastaja on tällöin yhteisön tai säätiön tai samaan konserniin kuuluvan yhteisön tai osakkuusyhteisön yhtiömies, hallituksen tai hallituneuvoston jäsen, toimitusjohtaja tai vastaava, tai se, jonka tehtävänä on yhteisön tai säätiön kirjanpidon tai varojen hoito tai hoidon valvonta. Tilintarkastaja ei myöskään saa olla edellä tarkoitettuun yhteisöön tai säätiöön tai henkilöön palvelussuhteessa tai muulla tavalla alistussuhteessa, muutoin riippuvuussuhde on olemassa. Lisäksi vielä tilintarkastajan on kiellettyä olla edellä tarkoitetun henkilön aviopuoliso, avopuoliso, veli, sisar tai se, joka on häneen suoraan ylenevässä tai alenevassa sukulaisuus- tai lankoussuhteessa. Tilintarkastajalla ei myöskään saa olla rahalainaa tai vakuutta tai vastaavaa etuutta tässä tarkoitettulta yhteisöltä, säätiöltä tai henkilöltä. Rahalainakielto on sisällytetty lakiin taloudellisen riippumattomuuden varmistamiseksi (KHT-yhdistys 2000, 15).

Tilintarkastajan riippumattomuusvaatimusta korostaa vielä se, että lääninhallituksella on TTL 27.1.2 §:n mukaan velvollisuus määrätä ilmoituksesta yhteisölle tai säätiölle kelpoisuusvaatimukset täyttävä tilintarkastaja, jos tilintarkastaja ei ole 23 ja 24 §:issä tarkoitettulla tavalla riippumaton.

Heinäkuun alussa 2007 tuli voimaan uusi tilintarkastuslaki, jossa on myös tilintarkastajan riippumattomuutta koskevia säännöksiä uudistettu. Nämä ovat seurausta Euroopan unionin uuden kahdeksannen direktiivin tiukentuneista riippumattomuussäännöksistä. Uutta tilintarkastuslakia käsitellään tarkemmin kuudennessa luvussa.

3.1.2 Standardeihin perustuva sääntely

Tilintarkastajan on suorittaessaan tehtäviä noudatettava toiminnassaan hyvää tilintarkastustapaa (TTL 16.1 §, KHT-yhdistys 2006, 5). Hyvän tilintarkastustavan sisällön määrittelevät kansainvälisesti katsoen ammatissa toimivat tilintarkastajat ja heidän yhteenliittymänsä. Suomessa tällainen vahva tilintarkastajien yhteenliittymä ja standardien ja suositusten avulla ohjeistava taho on KHT-yhdistys, joka on IFACin jäsen (International Federation of Accountants). Vuonna 1925 perustetulla KHT-yhdistyksellä on tärkeä asema Suomen tilintarkastusjärjestelmässä, vaikka sillä ei ole lainsäädännössä tunnustettua virallista asemaa. KHT-yhdistys kehittää ja edistää tilintarkastusta sekä tilintarkastuksen laatua ja toimii KHT-tilintarkastajien yhdyssiteenä. (Horsmanheimo ja Steiner 2002, 68.)

Myös HTM-tilintarkastajat ry, HTM-tilintarkastajien järjestö, on IFACin jäsen. Järjestö perustettiin vuonna 1950 ja sen tarkoituksena on muun muassa edistää hyvää tilintarkastus- ja tilintarkastajatapaa sekä huolehtia hyväksytyjen tilintarkastajien ammattitaidon ylläpitämisestä (Horsmanheimo & Steiner 2002, 70). HTM-yhdistyksellä ei ole omia yhtä kattavia säännöksiä kuin KHT-yhdistyksen suositukset ja standardit.

KHT-yhdistyksen suositusten taustalla vaikuttavat Kansainvälisen tilintarkastajaliiton IFACin toimikunnan IAASB:n (International Auditing and Assurance Board) tilintarkastusstandardit eli ISA-standardit (International Standards on Auditing). Uudet vuonna 2006 hyväksytyt tilintarkastusstandardit ovat sanatarkkoja käännöksiä ISA-

standardeista. Myös Suomen lainsäädännöstä johtuvia lisäyksiä on tehty ja julkisen sektorin erityispiirteet huomioitu. (KHT-yhdistys 2006, 5, 185.) Tilintarkastusalan suositukset –kirjaa julkaistaan joka vuosi, kun säännökset hieman muuttuvat ja uusia otetaan käyttöön.

KHT-yhdistyksen tilintarkastussuositukset, jotka noudattavat ISA-standardeja, tulivat voimaan 1.7.2000. KHT-yhdistyksen eettiset ohjeet perustuvat IFACin Code of Ethics'iin. Nämä ohjeet jakaantuvat kolmeen osaan riippuen siitä, mitä ohjeet koskevat. Osa A koskee kaikkia KHT-yhdistyksen tilintarkastajia kaikissa tehtävissä, B koskee tilintarkastajia tilintarkastuslain 1 §:n tarkoittamassa tehtävässä (tilintarkastajan lakisääteiset tehtävät yhteisössä ja säätiössä) ja osa C koskee tilintarkastajia muussa kuin B osassa tarkoitetuissa tehtävissä. Eettisiin ohjeisiin osaan B lisättiin vuonna 2003 oma riippumattomuutta koskeva luku. Tämä luku perustui IFACin 2001 hyväksymään riippumattomuusohjeeseen. Tätä ohjetta on sovellettava varmennustoimeksiannoissa (ks. kohta 2.1.6), joista annettu kertomus on päivätty 31.12.2004 tai sen jälkeen. (KHT-yhdistys 2006, 5–6.)

KHT-yhdistyksen tilintarkastusalan standardeja ja suosituksia noudattavat sekä KHT-tilintarkastajat, että HTM-tilintarkastajat (Keskuskauppakamarin www-sivut, Lausunto JHTT-lain tarkistamistyöryhmän työryhmämuistiosta).

Tilintarkastusstandardit

Standardissa 200 Tilintarkastuksen tavoitteet ja yleiset periaatteet luetellaan tilintarkastuksen yleisiksi periaatteiksi riippumattomuus, rehellisyys, objektiivisuus, ammattillinen pätevyys ja huolellisuus, salassapitovelvollisuus, ammatillinen käyttäytyminen ja hyvään tilintarkastustapaan luettavat ammatilliset standardit. Nämä peruseriaatteet ovat samat myös tarkastettaessa julkista sektoria. (KHT-yhdistys 2006, 13–14.)

Suosituksien hyväksi tilintarkastustavaksi

Ensimmäinen suosituksissa vastaan tuleva vaatimus tilintarkastajan riippumattomuudelle on varmennustoimeksiantojen yhteydessä (määritelty kohdassa

2.1.6). Varmennustoimeksiantojen osapuolia koskevassa kappaleessa 12 tilintarkastajalta vaaditut eettiset peruseriaatteet sisältävät yhtenä kohtana objektiivisuuden (KHT-yhdistys 2006, 192). Samaan kohtaan kuuluvat myös ammatillinen käyttäytyminen ja hyvää tilintarkastustapaa koskevien suositusten noudattaminen. Objektiivisuuden sanotaan olevan erityisen tärkeä vaatimus varmennustoimeksiannossa, jotta tilintarkastajan tekemästä varmennuksesta on hyötyä informaation käyttäjälle. Informaation käyttäjän tulee pystyä luottamaan siihen, että tilintarkastajalla ei ole sellaista intressiä, joka aiheuttaisi virheen riskin kasvamisen liian suureksi. Tässä kohtaa viitataan myös eettisten ohjeiden riippumattomuusvaatimukseen, joka koskee varmennustoimeksiantoja. (KHT-yhdistys 2006, 192.) Korkean varmuuden antavia varmennustoimeksiantoja koskevissa eettisiä vaatimuksia luettelevassa kohdassa sanotaan, että varmennustoimeksiantoa hoitavan tilintarkastajan tulisi olla riippumaton. Myös tässä viitataan eettisten ohjeiden kahdeksanteen lukuun, joka koskee riippumattomuutta. (KHT-yhdistys 2006, 197.)

Varmennustoimeksiantoja koskevassa suosituksessa numero 100 on myös oma kappale laadunvalvonnalle. Tämän mukaan tilintarkastajan tulisi noudattaa laadunvalvonnan periaatteita ja toimenpiteitä, jotka on laadittu sen varmistamiseksi, että varmennustoimeksianto hoidetaan asianmukaisten KHT-yhdistyksen suositusten mukaisesti. Tilintarkastustyön laadunvalvonta on oma suosituksensa numero 220, ja se sisältää myös vaatimuksia riippumattomuudelle.

Yleisluontoista tarkastusta koskevassa suosituksessa 910 vaaditaan myös riippumattomuutta. (KHT-yhdistys 2006, 506). Yleisluontoisella tarkastuksella tarkoitetaan Tilintarkastusalan standardien ja suositusten (2006, 506) mukaan sellaista tarkastusta, jonka tavoitteena on, että tilintarkastaja pystyy lausumaan, onko hänen tietoonsa tullut sellaisia seikkoja, jotka johtaisivat epäilykseen siitä, että tilinpäätöstä ei ole olennaisilta osin laadittu voimassa olevien säännösten ja määräysten mukaisesti. Tämän lausuman tilintarkastaja antaa sellaisten toimenpiteiden perusteella, joiden avulla ei tilintarkastuksessa saataisi riittävää todistusaineistoa.

Tilintarkastusalan standardeihin ja suosituksiin kuuluu vielä luonnos standardiksi 300 Tilintarkastuksen suunnittelu. Tämä standardi on ehdotettu tulevaksi voimaan 1.9.2006 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavien tilinpäätösten tilintarkastuksiin. (KHT-

yhdistys 2006, 547.) Tässä luonnoksessa tilintarkastustoimeksiannon alussa suoritettaviin toimenpiteisiin sisällytetään eettisten vaatimusten, myös riippumattomuuden, täyttymisen arviointi (KHT-yhdistys 2006, 549). Myös tämä standardi soveltuu julkisella sektorilla tehtävään tilintarkastukseen (KHT-yhdistys 2006, 558).

Eettiset ohjeet

Tilintarkastusalan suositusten eettisten ohjeiden yhteydessä määritellään objektiivisuus seuraavasti: ”Puolueeton, tasapuolinen ja riippumaton intressiristiriidoista.” (KHT-yhdistys 2006, 678.) Jo eettisten ohjeiden johdanto-osassa esitellään tavoitteiden (luotettavuus, ammatillisuus, ammattimaisuus, palvelujen laatu, luottamus) saavuttamiseksi pääperiaatteet, joihin kuuluu myös objektiivisuus rehellisyyden, pätevyyden ja huolellisuuden, salassapitovelvollisuuden, käyttäytymisen sekä hyvän tilintarkastustavan lisäksi (KHT-yhdistys 2006, 684–686). Myös eettisten ohjeiden osan A (kaikkia tilintarkastajia koskeva) ensimmäisessä luvussa korostetaan vaatimusta rehellisyydestä ja objektiivisuudesta tilintarkastajan kaikessa toiminnassa (KHT-yhdistys 2006, 687). Objektiivisuuden määritelmän mukaan myös tämä eettinen ohje korostaa riippumattomuuden merkitystä. Myös eettisten intressiristiriitatilanteiden ratkaisemista koskeva luku kaksi ja ammatillista pätevyyttä koskeva luku kolme sisältävät jollakin tasolla riippumattomuuden vaatimuksen. Eettiset intressiristiriitatilanteet on ratkaistava siten, ettei riippumattomuus vaarannu. Ja ammatilliseen pätevyyteen kuuluu yhtenä osana pätevyyden säilyttäminen osallistumalla muun muassa laadunvalvontaan, joka puolestaan käsittää myös riippumattomuuden varmistamisen.

Kaikkein olennaisin eettisten ohjeiden osa tämän pro gradu -työn kannalta on osan B (tilintarkastajat TTL 1:1 §:n toiminnassa) ensimmäinen luku numero kahdeksan eli riippumattomuus. Lydman (2001, 7) on arvostellut riippumattomuusluvun alkuperäistä tekstiä vaikeasti ymmärrettäväksi, joka sisältää paljon toistoa eikä ole ytimekäs eikä selkeä.

Eettisten ohjeiden riippumattomuusluvun mukaan riippumattomuutta edellytetään koko varmennustoimeksiannon keston ajan varmennustoimeksiantotiimin jäseniltä,

tilintarkastusyhteisöltä ja samaan ketjuun kuuluvilta yhteisöiltä, jos varmennustoimeksianto tehdään tilintarkastusasiakkaalle. Jos varmennustoimeksianto tehdään muulle kuin tilintarkastusasiakkaalle ja siitä annettavaa kertomusta ei erityisesti osoiteta kenellekään, riippumattomuutta edellytetään varmennustoimeksiantotiimin jäseniltä ja tilintarkastusyhteisöltä. Jos taas vastaavassa tilanteessa kertomus on osoitettu joillekin nimetyille käyttäjille, vain varsinaisesti varmennustoimeksiantotiimin jäseniltä edellytetään riippumattomuutta. (KHT-yhdistys 2006, 701, 711.)

Riippumattomuusluvussa esitellään riippumattomuden uhkia ja niihin liittyviä varotoimia. Nämä liittyvät tilintarkastusyhteisön, samaan ketjuun kuuluvan yhteisön, varmennustoimeksiantotiimin ja varmennustoimeksiantoasiakkaan välisiin intresseihin. Eettisten ohjeiden riippumattomuusluvun tavoitteena on auttaa edellä lueteltuja osapuolia tunnistamaan riippumattomuuden uhkia, arvioimaan, ovatko nämä uhat selvästi merkityksettä ja lisäksi tunnistamaan ja käyttämään varotoimia uhkien poistamiseksi tai alentamiseksi hyväksyttävälle tasolle. Ohjeessa listataan erilaisia tilanteita, joissa riippumattomuus vaarantuu. Näitä on lueteltu jo aikaisemmin tässä työssä riippumattomuuden määritelmän yhteydessä. Lisäksi riippumattomuutta koskevassa luvussa käydään esimerkein läpi muutamia tilanteita, joissa riippumattomuus voi vaarantua, ja annetaan ohjeistusta siitä, miten tällaisissa tilanteissa tulisi toimia. (KHT-yhdistys 2006, 702–703.)

Eettisten ohjeiden luvun yksitoista (Tilintarkastajalle soveltumaton toiminta) mukaan tilintarkastajan ei tule ryhtyä sellaisiin toimiin, jotka saattavat vaarantaa rehellisyyden, objektiivisuuden, riippumattomuuden, ammattikunnan hyvän maineen tai yleisen arvostuksen.

Osaltaan myös Tilintarkastusalan standardien ja suositusten (KHT-yhdistys 2006, 773–774) viimeisen osion ”Suositukset tilintarkastajan erityistehtävistä” luku neljä esittää vaatimuksen riippumattomuudelle. Luku neljä käsittelee riippumattomana asiantuntijana toimivan hyväksytyt tilintarkastajan työtä ja lausuntoja osakeyhtiölain säännösten mukaan. Käsittelyssä on kuitenkin vanha osakeyhtiölaki, eikä uudessa osakeyhtiölaissa enää ole nimellistä mainintaa riippumattomasta asiantuntijasta.

3.2 Riippumattomuuden sääntely valtiolla

Valtiosektorilla tilintarkastajiin kohdistuvat riippumattomuussäännökset koskevat valtiontalouden tarkastusvirastoa ja siellä tilintarkastusta suorittavia henkilöitä.

3.2.1 Lakiin perustuva sääntely

Valtiontalouden tarkastusviraston riippumattomuusvaatimus on peräisin jo Suomen perustuslaista. Perustuslain 90.2 §:ssa säädetään, että valtion taloudenhoidon ja valtion talousarvion noudattamisen tarkastamista varten eduskunnan yhteydessä on riippumaton valtiontalouden tarkastusvirasto. Tarkastusvirastoa koskee myös oma erillinen laki valtiontalouden tarkastusvirastosta.

Perustuslaki

Tarkastusvirastoa koskevia säännöksiä paranneltiin 1980-luvulla ja 1990-luvun alkupuolella useaan otteeseen sen riippumattomuuden parantamiseksi (Myllymäki 1994, 130). Tarkastusviraston siirtoa eduskunnan yhteyteen oltiin suunniteltu jo melko pitkään, mutta vuonna 1994 Myllymäki (1994, 131) ei uskonut siirron parantavan riippumattomuutta. Suomen perustuslakia kuitenkin muutettiin vuonna 1999, jolloin valtiontalouden tarkastusvirasto siirtyi pois valtiovarainministeriön alaisuudesta eduskunnan yhteyteen. Tämä siirto korostaa Valtiontalouden tarkastusviraston (2003) mukaan sen riippumattomuutta. Siirron tarkoituksena olikin vahvistaa valtiontalouden tarkastusviraston toiminnallista ja hallinnollista riippumattomuutta, samoin kuin perustuslakiin kirjatulla riippumattomuusvaatimuksella. (HE 39/2000.)

Perustuslain 90.2 §:ssa edellytetään siis valtiontalouden tarkastusviraston riippumattomuutta. Hallituksen esityksen uudeksi Suomen Hallitusmuodoksi (1/1998) mukaan riippumattomuuteen kuuluu muun muassa se, että tarkastusviraston tulee voida suorittaa tehtävänsä riippumattomasti ja puolueettomasti. Tarkastusviraston tulee olla riippumaton erityisesti tarkastettavista eli toimeenpanovallasta, mutta myös lainsäätäjistä ja poliittisista intressipiireistä. Lisäksi tarkastusviraston tulee voida itsenäisesti päättää toiminnallisista tavoitteistaan, tarkastustoimintansa kohdentumisesta

sekä tarkastusten ajoittamisesta ja suorittamistavasta. Lisäksi hallituksen esityksessä painotetaan, että valtiontalouden tarkastusviraston uskottavan riippumattomuuden turvaaminen tulee huomioida myös tavallisella lailla järjestettävässä tarkastusviraston hallinnollisessa asemassa.

Valtiontalouden tarkastusviraston tehtävistä säädetään tarkemmin lailla (perustuslaki 90.2 §). Hallituksen esityksen (1/1998) mukaan tämän ilmaisun tarkoituksena on turvata valtiontalouden tarkastusviraston riippumattomuus. Riippumattomuus turvataan vaatimalla tehtävien säätäminen lain tasolla. Näin suljetaan pois mahdollisuus, että tarkastusvirastolle annettaisiin tehtäviä lakia alemmanasteisilla säädöksillä, kuten oli mahdollista aikaisemmin. Tällä tavoin turvataan erityisesti toiminnallinen riippumattomuus (HE 39/2000).

Laki valtiontaloudentarkastusvirastosta

Vuonna 2001 voimaan tulleen lain valtiontalouden tarkastusvirastosta (TarkL) ensimmäinen pykälä jo esittää vaatimuksen riippumattomuudelle: ”Eduskunnan yhteydessä on riippumaton valtiontalouden tarkastusvirasto.” Hallituksen esityksen laiksi valtiontalouden tarkastusvirastosta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi (39/2000) mukaan lakiesityksen tavoitteena on turvata valtiontalouden tarkastusviraston riippumattomuusvaatimus, joka esitetään jo perustuslaissa. Tarkastusviraston asema ja toiminta tulee järjestää siten, että ne täyttävät sekä muodollisesti että tosiasiallisesti ulkoisen tarkastuksen riippumattomuudelle esitetyt tavoitteet. Säännökset korostavat objektiivisen ja ulkopuolisen tarkastuselimen tuottaman tiedon merkitystä valtioneuvostolle ja sen alaiselle hallinnolle (HE 39/2000).

Hallituksen esityksen (39/2000) mukaan tavoitteena oli lisäksi siirtää valtiontalouden tarkastusvirasto toimeenpanovallan eli valtiovarainministeriön alaisuudesta pois siten, että valtiontalouden tarkastusvirasto olisi kaikilta osin riippumaton tarkastettavistaan ja toisaalta hallinnollisesti ja erityisesti toiminnallisesti riippumaton myös eduskunnasta.

TarkL 3 §:n mukaan tarkastusten suorittaminen perustuu tarkastusviraston vahvistamaan tarkastussuunnitelmaan. Tällä pykälällä vahvistetaan hallituksen esityksen (39/2000) mukaan tarkastusviraston toiminnallista riippumattomuutta, koska

se voi itsenäisesti suunnitella tarkastustoimintaansa ja päättää toimintatavoistaan. Toiminnallista riippumattomuutta vahvistaa esityksen mukaan se, että tarkastusvirasto päättäisi tarkastussuunnitelmassaan tarkastusten kohdentamisesta, suorittamisesta ja tarkastuksissa tarvittavista tiedoista samoin kuin tarkastusten raportoinnista.

Myös valtiontalouden tarkastusviraston pääjohtajalla on suuri merkitys tarkastusviraston riippumattomuuden turvaamisessa. TarkL 7 §:ssä säädetään tarkastusviraston pääjohtajasta. Hallituksen esityksen (39/2000) mukaan tarkastusviraston riippumattomuus on erottamattomasti yhteydessä viraston johdon riippumattomuuteen. Eduskunnan kansliatoimikunta päättää valtiontalouden tarkastusviraston pääjohtajan viran perustamisesta, lakkauttamisesta ja muuttamisesta ja eduskunta pääjohtajan valinnasta (Laki eduskunnan virkamiehistä 19.12.2003/1197 3 § ja 10 §). Riippumattomuutta varmistaa hallituksen esityksen (39/2000) mukaan se, että jos hakijoita tarkastusviraston pääjohtajan virkaan on useampia, toimitetaan pääjohtajan vaali. Tärkeää on se, etteivät ulkopuoliset pääse vaikuttamaan pääjohtajan valintaan ja siten tarkastusviraston toimintaan. Siksi kiinnitetäänkin huomiota pääjohtajan viran jatkuvuuteen, eikä siihen sovelleta eduskunnan virkamiehistä annetun lain pykälää, jotka sallivat virkamiehen irtisanomisen silloin, kun siihen on syytä (HE 39/2000).

Tarkastusviraston virkamiehistä ja viroista ja näihin liittyvistä asioista on puolestaan voimassa mitä eduskunnan virkamiehistä annetussa laissa säädetään (TarkL 9 §). Laissa eduskunnan virkamiehistä säädetään 3 §:ssä, että valtiontalouden tarkastusviraston pääjohtaja päättää tarkastusviraston muiden virkojen perustamisesta, lakkauttamisesta ja muuttamisesta.

TarkL 20.2 §:ssa säädetään, että tarkastusvirasto vastaa tilivirastona maksuliikkeestään ja kirjanpidostaan ja vahvistaa itselleen taloussäännön. Valtiontalouden tarkastusviraston itsenäinen asema omana hallintoyksikkönä ja tilivirastona parantaa sen hallinnollista riippumattomuutta, samoin kuin sen valta vahvistaa itse taloussääntönsä (HE 39/2000). Hallituksen esityksen mukaan hallinnollista riippumattomuutta turvaa myös se, että valtiontalouden tarkastusvirasto nimittää ja päättää itse muista viroista, paitsi pääjohtajan virasta, ja lisäksi vahvistaa oman työjärjestyksensä. TarkL 20.1 §:ssa säädetään, että tarkastusvirasto vahvistaa työjärjestyksensä, jossa annetaan tarkempia

määräyksiä päätöksenteosta, hallintoasioiden käsittelystä ja muun muassa virkamiesten tehtävistä.

3.2.2 Standardeihin perustuva sääntely

Valtiosektorillakin sääntelypohjaan kuuluu osana standardit. Valtiontalouden tarkastusvirasto on noudattanut käytännössään INTOSAI:n tarkastusstandardeja vuodesta 2003 lähtien. INTOSAI:n vuonna 2002 hyväksymät tarkastusstandardit otettiin mukaan valtiontalouden tarkastusviraston vuositilintarkastusohjeeseen ilmentämään hyvää tilintarkastustapaa valtionhallinnossa. (Valtiontalouden tarkastusvirasto 2003, 31.)

INTOSAI sisältää vain peruseriaatteet julkisen sektorin tilintarkastajille, koska kansalliset olosuhteet ovat niin erilaiset. Tämän takia jokaisen valtion ylimmän tarkastusviranomaisen pitää muokata itselleen sopivat standardit tai toimintaperiaatteet näiden perusteella. (INTOSAI, 10, 25.) INTOSAI:n periaatteiden (42) mukaan tarkastusviraston asemaa ja riippumattomuutta koskevien säännösten tulee olla perustuslaissa ja tarkemmin niistä tulee voida säätää ainoastaan lailla.

Valtiontalouden tarkastusviraston toimintaperiaatteiksi luetellaan vuositilintarkastusohjeessa (2003) taloudellisen näkökulman huomioiminen, tuloksellisuus, riippumattomuus ja puolueettomuus, luotettavuus, olennaisuus ja riski, tarkastustoiminnan yhtenäisyys sekä avoimuus, raportoinnin käyttökelpoisuus ja julkisuus. Riippumattomuuden ja puolueettomuuden periaatetta täsmennetään ohjeessa INTOSAI:n standardien mukaisesti. Seuraavassa käydään INTOSAI:n tarkastusstandardeihin liittyviä eettisiä ohjeita (The Code of Ethics) ja itse standardeja läpi sen mukaan, mitkä niistä sisältävät vaatimuksen riippumattomuudelle.

Eettiset ohjeet

Eettiset ohjeet on hyväksytty vuonna 1998 ja niitä tulisi pitää standardien välttämättömänä lisänä vahvistamassa itse standardeja. Standardit ovat alun perin peräisin vuodelta 1992, mutta ne uudistettiin vuonna 2002. (INTOSAI 7, 10.)

Eettiset ohjeet on suunnattu yksittäisille tilintarkastajille, valtion ylimmän tarkastuselimen johtajalle, virkamiehille ja kaikille yksityishenkilöille, jotka työskentelevät valtion ylimmässä tarkastuselimessä tai sen puolesta sekä niille, jotka ovat mukana tilintarkastustyössä. (INTOSAI, 10.)

Eettisten ohjeiden ensimmäisen kappaleen kohtien viisi ja kuusi mukaan on ensiarvoisen tärkeää, että tilintarkastajat, jotka samalla edustavat sekä itseään että tarkastusorganisaatiota (tässä valtiontalouden tarkastusvirasto), eivät anna mitään aihetta epäillä itseään epäsovivasta tilintarkastajan käytöksestä. Jos tällaisia epäilyksiä herää, se vaarantaa tarkastuksen laadun ja pätevyyden sekä heikentää myös luotettavuutta. Eettisten ohjeiden, erityisesti rehellisyyden, riippumattomuuden ja objektiivisuuden sekä luottamuksen ja ammattitaidon, soveltaminen edistää luottamusta tilintarkastajiin ja heidän työhönsä. Tätä kautta syntyy elintärkeä luottamus myös tarkastusorganisaatioon.

Kohdassa seitsemän todetaan, että lainsäätäjä ja toimeenpaneva virkataho sekä yleisö ja tarkastettavat kohteet ovat oikeutettuja odottamaan valtiontalouden tarkastusviraston olevan kunnioituksen ja luottamuksen arvoinen. Tämän odotuksen toteutumista tulisi vahvistaa kansallisesti hyväksytyillä eettisillä ohjeilla (kohta 9).

Eettisten ohjeiden kappale kolme on otsikoitu käsitteillä riippumattomuus, objektiivisuus ja puolueettomuus. Kappaleen mukaan sekä näkyvä, että tosiasiallinen riippumattomuus tarkastettavasta entiteetistä ja muista ulkopuolisista sidosryhmistä on välttämätöntä tilintarkastajalle. Täten tilintarkastajan tulee käyttäytyä siten, että riippumattomuus lisääntyy tai siten, että se ei ainakaan millään muotoa vähene henkilökohtaisten tai ulkoisten intressien myötä. Tilintarkastajan tulee riippumattomuuden lisäksi pyrkiä olemaan objektiivinen käsitellessään erilaisia kysymyksiä ja asioita tarkastukseen liittyen. Kohdan kahdeksantoista mukaan objektiivisuuden ja puolueettomuuden tulee näkyä erityisesti tilintarkastajan raporteissa ja näihin sisältyvissä johtopäätöksissä. Tilintarkastajan omiin näkemyksiin eivät saa vaikuttaa tarkastettavan kohteen tai muiden ulkopuolisten näkemykset (kohta 19).

Eettisten ohjeiden kappaleessa kolme mainitaan erikseen poliittinen neutraalisuus. Kohdassa kaksikymmentä todetaan, että valtiontalouden tarkastusviraston on tärkeää

säilyttää sekä todellinen että havaittu poliittinen neutraalisuus. Tämä on tärkeää siksi, että tarkastusvirasto on tekemisissä valtion muiden elinten kuten hallituksen kanssa. Neutraalisuus säilyy, jos tilintarkastajat säilyttävät riippumattomuutensa poliittisista vaikutuksista. Kohdassa 21 huomautetaan, että jos tilintarkastajat saavat olla mukana poliittisessa toiminassa, on huomioitava tämän mahdolliset vaikutukset riippumattomuuteen ja mahdolliset ammatilliset ristiriidat. Suomessa valtionalouden tarkastusviraston tilintarkastajiin sovelletaan lakia eduskunnan virkamiehistä, joka ei sisällä mitään mainintaa poliittisesta toiminnasta. Jää siis tilintarkastajien omaan harkintaan, millainen toiminta voi vaarantaa riippumattomuuden.

Riippumattomuuteen liittyen eettisten ohjeiden kappaleessa kolme luetellaan vielä mahdollisia tilanteita, joissa riippumattomuus voi vaarantua. Näitä ovat muiden kuin tilintarkastuspalveluiden tarjoaminen tarkastuskohteelle, lahjojen tarjoaminen, suhteet tarkastuskohteen henkilöstöön, tilintarkastajan aseman käyttäminen henkilökohtaisiin tarpeisiin ja tarkastuksissa saadun informaation väärinkäyttö.

Standardit

INTOSAI:n tilintarkastusstandardeihin ei liity pakollista soveltamista, joten ne tavallaan edustavat parasta käytäntöä INTOSAI:n jäsenvaltioiden ylimpien tarkastusviranomaisten keskuudessa. Standardit ovat täten jatkuvan muutoksen alla, koska niiden tulee heijastaa mahdollisimman laajasti tilintarkastuskäytännön ajankohtaisia suuntauksia, kysymyksiä ja huolenaiheita. (INTOSAI, 21.)

INTOSAI:n tarkastusstandardit jakaantuvat neljään osa-alueeseen, jotka ovat 1) peruseriaatteet, 2) yleiset standardit, 3) alakohtaiset standardit ja 4) raportointistandardit. Riippumattomuutta koskevat säännökset kuuluvat osa-alueeseen kaksi.

Peruseriaatteisiin kuuluu, että valtion ylimmän tarkastusviranomaisen (eli tässä työssä valtionalouden tarkastusvirasto) tulisi harkita INTOSAI:n tarkastusstandardien noudattamista sellaisissa asioissa, jotka ovat olennaisia. Kaikkiin toimiin standardeja ei välttämättä voida soveltaa, jolloin tarkastusviraston tulisi määritellä kyseisiin tilanteisiin sovellettavat standardit jatkuvan korkean laadun turvaamiseksi. (1.0.8.)

INTOSAI:n tarkastusstandardien kappaleen kaksi ensimmäisessä osiossa listataan yleisiä tarkastusstandardeja. Nämä standardit kuvaavat tilintarkastajalta ja tilintarkastusorganisaatiolta vaadittavaa pätevyyttä, jotta alakohtaisiin ja raportointistandardeihin liittyvät tehtävät voitaisiin hoitaa pätevästi ja tehokkaasti. Toisen kappaleen toinen osio käsittelee standardeja, joilla on eettistä merkitystä. Näihin yleisiin standardeihin lukeutuvat seuraavat säännöt: Tilintarkastajan ja tarkastusviraston täytyy olla riippumattomia. Tarkastusvirastojen tulee välttää intressiristiriitoja tilintarkastajien ja tarkastettavan entiteetin välillä. Tilintarkastajalla ja tarkastusvirastolla täytyy olla tarvittava ammattitaito. Ja lisäksi tilintarkastajan ja tarkastusviraston täytyy harjoittaa asiaankuuluvaa huolellisuutta standardien noudattamisessa. (INTOSAI, kohta 2.2.1a-d.)

Standardin 2.2.2 mukaan tilintarkastajan ja valtion ylimmän tarkastusviranomaisen täytyy siis olla riippumattomia lainsäädäntöelimestä, toimeenpanevista elimistä sekä tarkastettavasta entiteetistä. Standardissa riippumattomuutta on selitetty kunkin tahon kannalta muun muassa luettelemalla tilanteita, joissa riippumattomuus vaarantuu. Standardi 2.2.3 korostaa tilintarkastuksen riippumattomuutta ja objektiivisuutta hallitusmuodosta riippumatta. Riippumattomuus lainsäädäntö- ja toimeenpanotahosta on olennaista tilintarkastuksen suorittamiselle ja sen tulosten luotettavuudelle. Kohdassa 2.2.8 huomautetaan vielä, että tarkastusviraston tulee säilyttää riippumattomuutensa politiikasta myös siten, ettei tilanne edes voi vaikuttaa kenenkään silmissä päinvastaiselta.

Riippumattomuuden vaatimus esitetään vielä kohdissa 2.2.31 ja 2.2.32 intressiristiriitojen kohdalla. Tarkastusviraston tulee välttää intressiristiriitoja tilintarkastajan ja tarkastettavan kohteen välillä. Tarkastusvirasto suorittaa tehtävänsä toteuttamalla tilintarkastuksen ja raportoimalla tulokset. Tämän tehtävän suorittaakseen tarkastusviraston täytyy säilyttää riippumattomuutensa ja objektiivisuutensa soveltuvia standardeja noudattamalla.

Ylimmän tarkastusviranomaisen tulee varoa osallistumasta sellaiseen toimintaan, joka voi heikentää riippumattomuutta. On myös huolehdittava, etteivät hallinnon toimeenpanijat voi ohjata tarkastustoimintaa. Tilintarkastajan neuvonta tulee aina esittää

vain opastuksena tai suosituksina ja se tulee ymmärtää sellaisena. Tilintarkastajalla ei myöskään saa olla tarkastuskohteeseen sellaisia suhteita, jotka voivat vaarantaa riippumattomuuden. Suomessa tarkastusviraston riippumattomuus onkin lain perusteella kiistaton, mitä tukee keskeinen arvo objektiivisuus. Virasto on itse vastuussa omista tulostavoitteistaan, toimintasuunnitelmastaan, tarkastustensa suorittamistavoista ja raportoinnista. Myös tarkastusviraston eettiset säännöt edellyttävät tarkastajilta riippumattomuutta ja sen varjelemista. (Valtiontalouden tarkastusvirasto 2003, 34–35.)

Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa

Valtiontalouden tarkastusvirasto on virastona kehittänyt toimintansa aikana oman hyvän tilintarkastustapansa. Myllymäen (1994, 181) mukaan tämä tapa ei ole kovin yleisesti tunnettu, vaan se on jäänyt osaksi viraston sisäistä kulttuuria. Vuositilintarkastusohje kuitenkin ilmentää hyvää tilintarkastustapaa, joten ehkä sen perusteella voidaan sanoa, että nykyään valtionhallinnon hyvä tilintarkastustapa tunnetaan paremmin.

Valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastajat soveltavat toiminnassaan soveltun osin myös JHTT-yhdistyksen määrittelemää julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa, jota käydään tarkemmin läpi kuntia koskevassa kappaleessa 3.3 (JHTT-yhdistys 2006, 4).

3.3 Riippumattomuuden sääntely kunnissa

Kunnallista tilintarkastusta suorittavat valtionvarainministeriön yhteydessä toimivan JHTT-lautakunnan hyväksymät JHTT-tilintarkastajat. Seuraavassa esitetyt säännökset koskevat siis kyseisiä tilintarkastajia. JHTT-tilintarkastajia koskee julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa, joten sääntelyperustan JHTT-tilintarkastajien riippumattomuudelle muodostavat sen lisäksi kuntalaki ja laki julkishallinnon tilintarkastajista.

3.3.1 Lakiin perustuva sääntely

Merkittävimpiä lakeja, jotka säätelevät kunnallista tilintarkastusta suorittavien JHTT-tilintarkastajien riippumattomuutta ovat kuntalaki ja laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista (JHTT-laki).

Kuntalaki

Kuntalaissa säädetään erikseen kuntaan valittavista tilintarkastajista. Eskolan (2000, 51) mukaan kuntalain taloutta ja tarkastusta koskevien vuonna 1997 voimaan tulleiden uudistusten tavoitteena oli hallinnon ja tarkastuksen riippumattomuuden edistäminen tarkastuksen uskottavuuden ja luotettavuuden turvaamiseksi.

Kuntalain 52 § käsittelee esteellisyyttä kunnassa. Pykälän toisen momentin mukaan tilintarkastajaan sovelletaan hallintolain 27–30 §:ien säännöksiä. Pykälän sisältöön palataan myöhemmin. Tilintarkastaja ei siis saa olla esteellinen, koska silloin hän ei olisi riippumaton.

Kuntalain 72.2 §:ssa edellytetään, että tilintarkastaja voi toimittaa riippumattoman tilintarkastuksen. Jos edellytykset puuttuvat, tilintarkastajan on kieltäydyttävä vastaanottamasta tehtävää tai luovuttava siitä. Ensimmäinen virke on hallituksen esityksen (192/1994) mukaan katsottava ohjeeksi valtuustolle ja tarkastuslautakunnalle. Jälkimmäinen puolestaan on ohje itse tilintarkastajalle. Jos tilintarkastaja ei itse luovu tehtävästään, on valtuuston erotettava hänet, mikäli hän ei ole riippumaton. Kyseisen pykälän ensimmäisessä momentissa edellytetään puolestaan, että virkavastuulla toimivan tilintarkastajan tulee olla julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajalautakunnan hyväksymä henkilö tai yhteisö.

Lisäksi riippumattomuutta vaaditaan osaltaan vielä 72 §:n kolmannessa momentissa, jossa säädetään, että tilintarkastajana ei voi toimia henkilö, joka ei ole kuntalain 71 §:n mukaan vaalikelpoinen tarkastuslautakuntaan. Tällöin tilintarkastaja ei siis saisi olla kunnanhallituksen jäsen, apulaispormestari, henkilö, joka on kunnanhallituksen jäsenen, kunnanjohtajan, pormestarin tai apulaispormestarin hallintolaissa tarkoitettu läheinen, kuntaan tai kunnan määräämisvallassa olevaan yhteisöön tai säätiöön

pysyväisluonteisessa palvelussuhteessa oleva, tai henkilö, joka ei ole vaalikelpoinen kunnanhallitukseen. Tilintarkastajan kotikuntana ei kuitenkaan tarvitse olla tarkastettava kunta. Tämä säännös on verrattavissa esteellisyysäännökseen eli jos tilintarkastaja on esteellinen, hän ei ole riippumaton.

Ennen kuntalain tilintarkastajia koskevan yhdeksännen luvun voimaantuloa 1997 ei kunnallislaissa ollut kunnan tilintarkastajille asetettuja ammatillisia pätevyysvaatimuksia, vaan lähtökohtana oli, että kunnan luottamustoimeen vaalikelpoinen voitiin valita tilintarkastajaksi (HE 192/1994). Hallituksen esityksen mukaan kuntalaissa oli tarkoitus korostaa tilintarkastajan riippumattomuutta.

Kuntalain 73 §:n mukaan tilintarkastajien on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa, jolloin myös tämä pykälä edellyttää riippumattomuutta, koska riippumattomuus on olennainen osa hyvää tilintarkastustapaa.

Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista

JHTT-laki on verrattaen melko uusi, sillä se tuli voimaan vasta 1.7.1999. Myös tämä laki on yleislaki. Sitä siis sovelletaan, mikäli muussa laissa ei toisin säädetä. Silloin kun tilintarkastaja toimii muussa kuin lakisääteisessä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastustehtävässä, häneen ei sovelleta lain riippumattomuus-, esteellisyys- eikä vahingonkorvausvelvollisuussäännöksiä (JHTT-laki 1.3 §). Näitä säännöksiä ei sovelleta myöskään silloin, jos muussa laissa on näistä säädetty (HE 242/1998).

Hallituksen esityksen (242/1998) mukaan tarkoituksena oli JHTT-laissa säätää vain JHTT-tilintarkastajia ja -yhteisöjä koskevista asioista, koska tarkastuksen kohteena olevien yhteisöjen omassa lainsäädännössä on säädetty tilintarkastuksesta. Lakiin otettiin kuitenkin tärkeimpiä tilintarkastusta koskevia periaatteita, koska niitä ei kaikissa yhteisöjä koskevissa laeissa ole säädetty. Tällaisia periaatteita ovat muun muassa hyvä tilintarkastustapa, esteellisyys ja riippumattomuus.

JHTT-lain 4 § käsittelee tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön riippumattomuutta ja virkavastuuta. Pykälän mukaan tilintarkastajalla ja tilintarkastusyhteisöllä on oltava edellytykset riippumattomaan tilintarkastukseen ja mikäli nämä edellytykset puuttuvat,

on tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön kieltäydyttävä vastaanottamasta tehtävää tai luovuttava siitä. Pykälän sisältö on siis käytännössä sama kuin kuntalain 72.2 §:ssa. Riippumattomuusvaatimuksen ensimmäinen virke on hallituksen esityksen (242/1998) mukaan kohdistettu ohjeeksi tilintarkastajan valitsijoille, kun taas toinen virke on itse JHTT-tilintarkastajalle suunnattu sisäinen ohje.

Riippumattomuusvelvollisuus koskee JHTT-tilintarkastajaa siis ainoastaan hänen toimiessaan yhteisön valittuna tilintarkastajana. Tilintarkastaja voi kuitenkin harjoittaa myös muuta toimintaa, kuten konsultointia, joka saattaa vaarantaa tilintarkastajan riippumattomuuden hänen toimiessaan lakisääteisissä tilintarkastajan tehtävissä. (HE 242/1998.)

JHTT-lain 4.2 §:ssa säädetään, että tilintarkastaja toimii tehtävässään virkavastuulla. Tämän säännöksen tarkoituksena on selkeyttää tilintarkastajien riippumattomuusvaatimuksia sekä asiakkaille, että tilintarkastajille (Syrjänen ja Vilmunen 2004, 45). Pykälässä on viittaus 24 §:ään, joka sääntelee vahingonkorvausvelvollisuutta. Tilintarkastaja voi siis joutua vahingonkorvausvelvollisuusvastuuseen rikkoessaan riippumattomuussäännöksiä.

JHTT-yhdistyksen julkaiseman Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa –suosituksen (2006, 7) mukaan tilintarkastajan riippumattomuuskriteereinä voidaan käyttää hallintolain esteellisyysperusteita. JHTT-lain 5 §:ssä säädetään tilintarkastajan esteellisyydestä viittaamalla hallintolain 27–30 §:iin. Hallintolain 28 § luettelee virkamiehen esteellisyysperusteet. Virkamies on kyseisen pykälän mukaan esteellinen, mikäli hän tai hänen läheisensä (läheinen on määritelty erikseen hallintolain 28.2 §:ssa) on asianosainen, avustaa tai edustaa asianosaista tai sitä, jolle asian ratkaisusta on odotettavissa erityistä hyötyä tai vahinkoa. Hän on myös esteellinen, jos asian ratkaisusta on odotettavissa erityistä hyötyä tai vahinkoa hänelle tai hänen läheiselleen, jos hän on palvelussuhteessa tai käsiteltävään asiaan liittyvässä toimeksiantosuhteessa asianosaiseen tai siihen, jolle asian ratkaisusta on odotettavissa erityistä hyötyä tai vahinkoa. Virkamies on esteellinen myös silloin, jos hän tai hänen läheisensä on hallituksen, hallintoneuvoston tai niihin rinnastettavan toimielimen jäsenenä tai toimitusjohtajana tai vastaavassa asemassa sellaisessa yhteisössä, säätiössä, valtion liikelaitoksessa tai laitoksessa, joka on asianosainen tai jolle asian ratkaisusta on

odotettavissa erityistä hyötyä tai vahinkoa. Edelleen virkamies on esteellinen myös silloin, jos hän tai hänen läheisensä kuuluu viraston tai laitoksen johtokuntaan tai siihen rinnastettavaan toimielimeen ja kysymys on asiasta, joka liittyy tämän viraston tai laitoksen ohjaukseen tai valvontaan ja jos luottamus virkamiehen (tässä siis tilintarkastajan) puolueettomuuteen muusta erityisestä syystä vaarantuu. Eli tilintarkastaja on esteellinen, jos hän ei ole riippumaton.

JHTT-lain 6 § vaatii tilintarkastajaa noudattamaan tilintarkastustehtävää suorittaessaan julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa. Olenaisena osana julkishallinnon hyvään tilintarkastustapaan kuuluu riippumattomuus.

Tilintarkastajan hyväksymisestä säädetään JHTT-lain 7 §:ssä. Ennen hyväksymistään tilintarkastajan on annettava lautakunnalle kirjallisena vakuutus, jossa hän lupaa muun muassa suorittaa kaikki tehtävät puolueettomasti.

Riippumattomuutta varmistamaan on säädetty JHTT-lain 10.1.2 ja 10.1.3 §:ssa JHTT-yhteisön omistus- ja hallintosuhteista (HE 242/1998). Hallituksen esityksen mukaan (242/1998) riippumattomuutta osaltaan varmistaisi se, että yli kaksi kolmasosaa avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön vastuunalaisista yhtiömiehistä olisi yhtiössä työskenteleviä tilintarkastajia tai tilintarkastusyhteisöjä. Lisäksi osakeyhtiössä yli kahden kolmasosan kaikista osakkeista ja niiden tuottamista äänimääristä on oltava yhtiössä työskentelevillä tilintarkastajilla, tilintarkastusyhteisöillä, julkisyhteisöillä taikka yhdistyksillä, joiden jäsenenä on vain julkisyhteisöjä. JHTT-lain 10.1.3 §:ssa säädetään vielä, että osakeyhtiön hallituksen jäsenistä yli kahden kolmasosan tulee olla tilintarkastajia tai muutoin julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen hyvin perehtyneitä.

Tilintarkastuslaki

JHTT-tilintarkastajaan sovelletaan myös tilintarkastuslakia silloin, kun tilintarkastaja toimii tilintarkastuslain 14 §:n mukaisen yhteisön (kuntaenemmistöinen) tilintarkastajana. Tilintarkastajaa koskevat tällöin erityisesti tilintarkastuslain säännökset riippumattomuudesta, esteellisyydestä, rangaistuksista ja vahingonkorvausvelvollisuudesta. (HE 242/1998.) Tämän säännöksen tarkoituksena on

ollut turvata julkisen omistajan etu ja ottaa huomioon kunnallistalouden näkökulmia kunnallisen yhtiön tilintarkastuksessa. Säännös on ollut merkityksellinen, koska kunnat ja kuntayhtymät ovat organisoineet esimerkiksi palvelutuotantaan yhä enemmän kirjanpitovelvollisiin yhteisömuotoihin. (Syrjänen ja Vilmunen 2004, 26.)

3.3.2 Standardeihin perustuva sääntely

Kunnallisen tilintarkastuksen riippumattomuutta ei ohjata Suomessa millään varsinaisilla yleisesti hyväksytyillä standardeilla. Standardipohjaiseen sääntelyyn kuitenkin rinnastetaan tässä työssä ohjeistus hyväksi tilintarkastustavaksi julkishallinnossa ja seuraavassa käydäänkin läpi tätä suositusta. Lisäksi myös KHT-yhdistyksen suosituksia voidaan noudattaa soveltuvin osin Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa –suosituksen täydennyksenä (JHTT-yhdistys 2006, 4).

JHTT-tilintarkastajat noudattavat siis toiminnassaan JHTT-lain 6 §:n edellyttämää julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa. Tämä on määritelty Julkistalouden tarkastajien yhteistyöryhmän vuonna 1991 hyväksymässä Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa –suosituksessa. Myös tämän suosituksen perustana on osittain käytetty INTOSAI:n standardeja (HE 242/1998). Suositusta on tarkastettu viimeksi vuonna 1999 JHTT-lain tarkistamisen ja JHTT-tilintarkastajien laadunvarmistusjärjestelmän käyttöönoton ja yleisen tilintarkastusta ja konsultointia koskevan keskustelun voimistumisen vuoksi. (JHTT-yhdistys 2006, 4.)

JHTT-yhdistyksen ohje julkishallinnon hyvästä tilintarkastustavasta (2006) jakautuu johdannon lisäksi neljään lukuun. Toinen luku käsittelee tilintarkastuksen tarkoitusta, kolmas tilintarkastuksen etiikkaa, neljäs toteutusta ja viides luku koskee tilintarkastuksen laadunvarmistusta. Riippumattomuutta koskevat vaatimukset ovat kolmannessa luvussa.

Ensimmäisenä kohtana etiikkaa koskevassa luvussa nostetaan esiin luotettavuus. Suosituksen mukaan tilintarkastuksessa tehtävien ratkaisujen ja johtopäätösten tulee perustua huolelliseen tarkastukseen ja havaintojen objektiiviseen arvioimiseen (JHTT-yhdistys 2006, 6). Myös tähän luotettavuutta koskevaan kohtaan liittyy osaltaan

vaatimus riippumattomuudelle, koska havaintojen arvioinnissa edellytetään riippumattomuutta.

Seuraava kohta tilintarkastuksen etiikkaa koskevassa luvussa on objektiivisuus, riippumattomuus ja tilintarkastajalle soveltumaton toiminta. Tämän kohdan mukaan tilintarkastuksessa noudatetaan objektiivisuusperiaatetta. Tarkastuksien tuottaman tiedon täytyy olla puolueetonta eikä tilintarkastaja saa antaa ulkopuolisten tekijöiden vaikuttaa väärin tavalla ratkaisuihinsa.

Suosituksen mukaan tilintarkastuksen tulee olla sekä muodollisesti, että asiallisesti riippumatonta. Tilintarkastajan on toiminnassaan oltava riippumaton myös poliittisista ryhmistä, luottamuselimistä ja tarkastuskohteen sidosryhmistä. Tilintarkastajan on kieltäydyttävä kaikista tarjotuista etuuksista tai lahjoista, jotka voivat vaikuttaa tilintarkastukseen ja lisäksi, jos edellytykset riippumattomaan tarkastukseen puuttuvat, on tilintarkastajan kieltäydyttävä tai luovuttava tehtävästä. Arvioitaessa riippumattomuutta on huomioon otettava tarkastuskohdetta koskevan lainsäädännön jääviys- ja esteellisyysäännökset. Tilintarkastaja ei saa myöskään osallistua sellaisiin tehtäviin tai olla mukana sellaisessa toiminnassa, joka saattaa vähentää hänen riippumattomuuttaan. (JHTT-yhdistys 2006, 7.)

Seuraava tilintarkastajan etiikkaa koskevassa luvussa oleva kohta on avoimuus ja eturistiriitojen välttäminen. Myös tähän kohtaan sisältyy ohjeistuksia riippumattomuuden kannalta. Suosituksen mukaan tilintarkastajan tulee pyrkiä toimiviin ihmissuhteisiin säilyttäen kuitenkin etäisyyden siten, ettei riippumattomuus vaarannu. Riippumattomuus on huomioitava myös silloin, jos tarkastuskohteen sisäisiin ristiriitoihin tulee ottaa kantaa. Tällöin tilintarkastajan on huomioitava kummankin osapuolen näkemys. (JHTT-yhdistys 2006, 8.)

Informaation vaihtoa julkisyhteisöjen tarkastajien kesken koskevassa kappaleessa sanotaan, että tarkastuksen kannalta hyödyllisten tietojen vaihto sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen kesken on sallittua, mikäli riippumattomuus ei vaarannu (JHTT-yhdistys 2006, 10).

3.4 Yhteenveto

Jokaisella tarkasteltavalla sektorilla riippumattomuutta säännellään loppujen lopuksi yllättävän paljon. Seuraavassa kootaan yhteen merkittävimpiä pääkohtia ja pohditaan, mitkä ovat suurimpia eroja ja yhtäläisyyksiä riippumattomuuden sääntelyssä eri sektoreiden välillä.

3.4.1 Laintasoinen sääntely

Yksityisellä sektorilla riippumattomuutta sääntelevä yleislaki, eli tilintarkastuslaki, tuli voimaan vuonna 1995. Tilintarkastuslain mukaan jo tilintarkastajaksi hyväksymisen vaiheessa edellytetään hakijalta riippumattomuutta. Tämä koskee sekä KHT- että HTM-tilintarkastajia ja -yhteisöjä. Myös hyvän tilintarkastustavan velvoittavuus (16 §) esittää vaatimuksen riippumattomuudelle. Tilintarkastuslaissa on myös erityinen säännös riippumattomuudelle. Lain 23 §:ssä säädetään, että tilintarkastajalla on oltava edellytykset riippumattoman tilintarkastuksen toimittamiseen, ja jos edellytykset riippumattomaan tarkastukseen puuttuvat, tilintarkastajan on kieltäydyttävä vastaanottamasta tehtävää tai luovuttava siitä. Samassa pykälässä viitataan TTL 24 §:ään, joka sääntelee esteellisyyttä. Tilintarkastaja ei siis saa olla esteellinen, koska tällöin hän ei ole riippumaton. Esteellisyysperusteita ovat tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajan liian läheiset suhteet tarkastettavan yhtiön johtoon tai talousasioiden hoitoon tai henkilökohtaiset ja sukulaisuussuhteet johonkin henkilöön, jolla on tällaisia läheisiä suhteita. Riippumattomuusvaatimuksen ilmaisee myös TTL 27 §, jonka mukaan lääninhallituksen velvollisuutena on määrätä yhteisölle tai säätiölle uusi tilintarkastaja, jos olemassa oleva ei ole riippumaton. Saarikiven mukaan (1999, 160) tilintarkastuslain riippumattomuutta ja esteellisyyttä koskevat säännökset (23 ja 24 §) ovat nimenomaisia riippumattomuussäännöksiä, kun taas tilintarkastajien hyväksymistä koskevat säännökset ovat riippumattomuutta turvaavia säännöksiä. Myös hyvää tilintarkastustapaa koskeva säännös ja TTL 27 §:ssä oleva säännös voidaan mielestäni katsoa riippumattomuutta turvaaviksi säännöksiksi.

Valtiosektorilla vankan perustan valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastuksen riippumattomuuden vaatimukselle luo perustuslain 90 §. Suomen perustuslain

muutoksen yhteydessä vuonna 1999 vasta vaadittiin tarkastusviraston riippumattomuutta. Siirrolla eduskunnan yhteyteen haluttiin myös parantaa riippumattomuutta, sekä hallinnollista, että toiminnallista. Samoin tarkastusviraston tehtävien asettaminen tuli mahdolliseksi ainoastaan lailla, mikä pyrki tarkastusviraston riippumattomuuden turvaamiseen. Sekä perustuslakia koskevassa hallituksen esityksessä, että lakia valtiontalouden tarkastusvirastosta koskevassa hallituksen esityksessä korostetaan riippumattomuutta.

Koko lain valtiontalouden tarkastusvirastosta tarkoituksena on turvata tarkastusviraston riippumattomuus. Kyseinen laki tuli voimaan vuonna 2001. Riippumattomuusvaatimus esitetään toteamuksena jo lain ensimmäisessä pykälässä: ”Eduskunnan yhteydessä on riippumaton valtiontalouden tarkastusvirasto”. TarkL 3 §:llä vahvistetaan myös viraston riippumattomuutta, koska pykälän nojalla tarkastusvirasto päättää toiminnastaan itsenäisesti omalla tarkastussuunnitelmallaan. Pykälän tarkoituksena on nimenomaan vahvistaa toiminnallista riippumattomuutta. Myös pääjohtajan valintaa ja nimityskäytäntöjä koskevat 7 § ja lain eduskunnan virkamiehistä 3 ja 10 § korostavat riippumattomuutta. Pääjohtajan riippumattomuus nähdään olennaisen tärkeänä koko viraston riippumattomuuden kannalta. Lisäksi vielä TarkL 20 §:ssä säädetään, että tarkastusvirasto vastaa tilivirastona maksuliikenteestään ja kirjanpidostaan ja vahvistaa itselleen taloussäännön sekä työjärjestyksen. Hallinnollista riippumattomuutta parannetaan tällä pykälällä, koska tarkastusvirastolle luodaan itsenäinen asema, joten se saa päättää itse omista asioistaan.

Perustuslain 90 § on sekä nimenomainen riippumattomuussäännös, että riippumattomuutta turvaava säännös. Laissa valtiontalouden tarkastusvirastosta ainoastaan ensimmäinen pykälä on nimenomainen riippumattomuussäännös, kun taas muut pykälät 3, 7 ja 20 ovat riippumattomuutta turvaavia säännöksiä.

Myös julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajien riippumattomuutta sääntelee kaksi lakia, kuntalaki ja laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista. Kuntalain tilintarkastajia koskevat pykälät tulivat voimaan vuonna 1997. Kuntalain 72 § on samansisältöinen kuin tilintarkastuslain 23 §. Pykälässä siis edellytetään, että tilintarkastaja voi toimittaa riippumattoman tilintarkastuksen, ja jos edellytykset puuttuvat, tilintarkastajan on kieltäydyttävä vastaanottamasta tehtävää tai luovuttava

siitä. Samassa pykälässä todetaan, että kunnan tilintarkastajan on oltava JHTT-tilintarkastaja tai -yhteisö. Lisäksi pykälässä säädetään, että mikäli tilintarkastaja ei ole riippumaton, on valtuuston erotettava hänet. Samassa pykälässä on vielä säännös, jonka mukaan tilintarkastajana ei saa olla henkilö, joka ei kuntalain 71 §:n mukaan ole vaalikelpoinen tarkastuslautakuntaan. Tällaisia esteellisyysperusteita ovat liian läheiset suhteet kunnan hallintoon. Kuntalain 73 §:ssä edellytetään tilintarkastajan vielä noudattavan hyvää tilintarkastustapaa, johon kuuluu olennaisena osana riippumattomuus.

JHTT-laki, joka myös on yleislaki, tuli voimaan vuonna 1999. Lain 4 § sisältää täsmälleen saman riippumattomuussäännöksen kuin kuntalain 72 §. Samoin kuin kuntalain 52 §:ssä, myös JHTT-lain 5 §:ssä säädetään kunnan tilintarkastajan esteellisyydestä viittaamalla hallintolain 27–30 §:iin. Esteellisyysperusteet ovat olemassa, jos tilintarkastaja tai tämän läheinen on läheisessä suhteessa tarkastettavaan asiaan, voi hyötyä tai hänelle voi koitua haittaa työn suorittamisesta tai on läheisessä suhteessa tarkastettavaan organisaatioon, tämän johtoon tai hallintoon. JHTT-lain 6 § edellyttää myös hyvän tilintarkastustavan noudattamista. 7 §:ssä edellytetään tilintarkastajaksi hyväksyttävältä tehtävien puolueetonta suorittamista, tämä on verrattavissa riippumattomuuteen. JHTT-yhteisön omistussuhteista on säädetty JHTT-lain 10 §:ssä. Jotta riippumattomuus voitaisiin turvata, tulee yhteisön omistajista ja hallituksen jäsenistä olla vähintään kaksi kolmasosaa yhtiössä työskenteleviä tilintarkastajia tai tilintarkastusyhteisöjä.

Varsinaisia riippumattomuussäännöksiä on kuntalain 72 §:ssä sekä JHTT-lain 4 §:ssä. Kuntalain 72 §:n muut säännökset ovat riippumattomuutta turvaavia, samoin kuntalain 52 §:n ja siten JHTT-lain 5 §:n esteellisyyssäännökset. Kuntalain 73 § ja JHTT-lain 6 § hyvän tilintarkastustavan velvoittavuudesta ovat myös riippumattomuutta turvaavia säännöksiä, samoin kuin JHTT-lain 10 §.

Erot lain tasolla

Yksityisen ja valtiosektorin tilintarkastajan riippumattomuuden sääntelyä lain tasolla erottaa erityisesti perustuslaissa oleva säännös. Ainoastaan valtiosektorin tilintarkastuksen riippumattomuutta korostetaan perustuslaissa. Tämä on siis

eroavaisuus myös julkisen sektorin sisällä, verrattuna kuntasektoriin. Perustuslain tasoista säännöstä voidaan pitää erityisen vahvana, koska perustuslailla säädetään valtio- ja hallitusmuodosta. Valtiosektorin taloudenhoitoa pidetään niin tärkeänä, että sen riippumaton todentaminen täytyy olla turvattuna. Se on myös hyvin ymmärrettävää. Jos palataan tämän työn toiseen lukuun, päämies-agentti –teorian pariin, huomataan, että valtiosektorilla tilintarkastajan riippumattomuudesta hyötyy suurin sidosryhmä, kansalaiset. Valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastusta suorittavat virkamiehet tekevät työtä, josta hyötyy koko valtio, jos työ on tehty hyvin. Jos taas työhön ei voida luottaa, se aiheuttaa vahinkoa yhtä suuressa määrin. Kärjistäen voidaan sanoa, että koko valtiontalouden toiminta nojaa riippumattomaan tilintarkastukseen.

Julkisella sektorilla taas riippumattomuuden vaatimus on jonkin verran uudempi kuin yksityisellä. Yksityisen sektorin tilintarkastuslaki tuli voimaan riippumattomuussäännöksineen jo vuonna 1995, mutta kuntalaissa edellytettiin riippumatonta tilintarkastusta vasta vuodesta 1997 alkaen ja valtiontalouden tarkastusviraston sekä JHTT-tilintarkastajien riippumattomuutta heitä koskevassa laissa vasta 1999 alkaen. Tilintarkastuslain riippumattomuussäännökset olivat tosin seurausta Euroopan unionin direktiivistä, joten ei voida varmuudella tietää, olisiko yksityinen sektori ollut muussa tapauksessa edelläkävijä riippumattomuuden sääntelyssä. Ja toisaalta Myllymäen (1994, 25) mukaan julkistalouden valvojilta, eli myös kunnan tilintarkastajalta, edellytettiin riippumattomuutta jo 1990-luvun alkupuolella pankkikriisin jälkeen. Nimenomaista riippumattomuussäännöstä ei ollut, mutta riippumattomuuden merkitys näkyi jo silloin esteellisyyssäännöksissä.

Erottavana tekijänä sektoreiden välillä on lisäksi riippumattomuuden jaottelu sääntelyssä. Valtiosektorilla pyritään turvaamaan erikseen toiminnallinen ja hallinnollinen riippumattomuus. Tällaista jaottelua ei yksityisellä sektorilla eikä myöskään kuntasektorilla ole. Sekä yksityisellä, että julkisella sektorilla on kuitenkin olemassa sekä nimenomaisia riippumattomuussäännöksiä, että riippumattomuutta turvaavia säännöksiä.

Mielenkiintoista on huomata myös se, että kuntasektorilla säädetään suoraan tilintarkastajan riippumattomuudesta, esteellisyydestä ja hyvän tilintarkastustavan velvoittavuudesta kahdessa laissa. Yksityisellä sektorilla sääntely tulee ainoastaan

tilintarkastuslaista. Valtiosektorilla perustuslain säännös kertaantuu myös laissa valtiontalouden tarkastusvirastosta. Tämä on ymmärrettävää, koska perustuslailla on erilainen asema kuin tavallisella lailla. Kuntasektorin moninkertainen sääntely saattaa johtua siitä, että JHTT-laki on vasta myöhemmin säädetty kuin kuntalain tilintarkastusta koskevat pykälät. Ehkä ei ole katsottu aiheelliseksi poistaa kuntalaista samoja säännöksiä, koska JHTT-laki on yleislaki ja tulee sovellettavaksi vain, jos muussa laissa ei muuta säädetä. Toisaalta, jos kuntalakia aina sovelletaan kunnan tilintarkastukseen, mihin tarvitaan JHTT-lain riippumattomuussäännöksiä. Toisaalta taas näin kunnan tilintarkastuksen riippumattomuusvaatimus entisestään korostuu.

Yhteisiä piirteitä lainsäädännön tasolla

Yksityistä ja kuntasektoria yhdistää täsmälleen samansisältöinen suora vaatimus riippumattomuudelle: Tilintarkastajalla on oltava edellytykset riippumattoman tilintarkastuksen toimittamiseen. Jos edellytykset riippumattomaan tarkastukseen puuttuvat, tilintarkastajan on kieltäydyttävä vastaanottamasta tehtävää tai luovuttava siitä. Tällaista vaatimusta ei valtiosektorilla kuitenkaan ole. Riippumattomuus todetaan valtiontalouden tarkastusviraston ominaisuudeksi.

HTM-, KHT- ja JHTT-tilintarkastajilta ja -yhteisöiltä vaaditaan riippumattomuutta ennen hyväksymistä. Tämä on siis yhteistä kaikille auktorisoiduille tilintarkastajille. Valtiosektori näyttää tässäkin muodostavan poikkeuksen yksityisestä ja kuntasektorista. Valtiosektorilla ei kuitenkaan ole olemassa omaa auktorisoitua tilintarkastajaa, vaan valtiontalouden tarkastusvirastossa tilintarkastusta suorittavat viraston virkamiehet. Riippuen siitä, onko heillä olemassa jokin tutkinto, säännellään laissa heidän riippumattomuudestaan tämän perusteella.

Yksityisen sektorin ja kuntien tilintarkastuksen riippumattomuudella on muutakin yhteistä. Molemmilla sektoreilla tilintarkastajaa veloitetaan laissa noudattamaan hyvää tilintarkastustapaa. Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu kummallakin sektorilla olennaisena osana riippumattomuus. Valtiosektorilla hyvän tilintarkastustavan velvoittavuutta ei ole lain tasolla.

Yhtymäkohtana yksityisen ja kuntasektorin välillä on myös se, että JHTT-tilintarkastajaa koskevat myös tilintarkastuslain riippumattomuus- ja esteellisyysäännökset silloin, kun hänet on valittu kuntaenemmistöisen yhteisön tilintarkastajaksi HTM-tilintarkastajan sijaan.

Esteellisyysäännökset yhdistävät muutenkin yksityistä ja kuntasektoria. Kummallakin sektorilla on laissa lueteltu esteellisyysperusteita, jotka aiheuttavat riippumattomuuden menettämisen. Esteellisyysäännökset ovat osin samankaltaisia, kuitenkin luonnollisesti niissä näkyvät sektoreiden hallinnon järjestämisen tavan erot. Valtiosektorilla ei ole esteellisyysäännöksiä lain tasolla lueteltu.

Näyttää siis siltä, että yhtäläisyyksiä löytyy eniten yksityisen ja kuntasektorin välillä. Kuntien ja valtion tilintarkastus ja sen riippumattomuuden sääntely näyttää eroavan toisistaan niin paljon, ettei kannata puhua yksityisen ja julkisen sektorin vertaamisesta, vaan erottaa nämä kaikki kolme omiksi sektoreikseen. Sekä yksityisen sektorin, että kuntien tilintarkastuksen suorittaa auktorisoitu tilintarkastaja. Valtiolla tilintarkastusta puolestaan suorittaa sitä varten perustettu oma virasto. Tämä näkyy riippumattomuussäännösten kohdistamisessa ja luonteessa. Jo tämä lähtökohta-asetelma tuo niin paljon eroja, ettei voida puhua yhteisestä julkisen sektorin sääntelystä, vaikka kunnilla ja valtiolla luulisi olevan enemmän yhteistä kuin kummallakaan yksityisen sektorin kanssa. Kuntasektorin ja yksityisen sektorin lähentymistä on tapahtunut myös muilla talouden osa-alueilla; esimerkiksi vuodesta 1997 alkaen kunnissa noudatetaan kirjanpitolakia, kuten yksityiselläkin sektorilla (Porokka-Maunuksela ym. 2004, 5).

3.4.2 Suositusten tasoinen sääntely

Tilintarkastusta ohjaavien suositusten tehtävänä on jokaisella sektorilla ohjeistaa hyvää tilintarkastustapaa. Riippumattomuuden merkitystä edelleen korostaa se, että jokaista sektoria koskevissa suosituksissa tuodaan hyvin voimakkaasti esille riippumattomuus.

Yksityisellä sektorilla merkittävässä asemassa ovat KHT-yhdistyksen tilintarkastusalan suositukset. Ohjeistus on jaettu itse standardeihin ja suosituksiin sekä eettisiin ohjeisiin. Kaikkiin osiin sisältyy vaatimus riippumattomuudesta.

Standardeissa vaatimus riippumattomuudesta tulee esille standardissa numero 200 Tilintarkastuksen tavoitteet ja yleiset periaatteet. Suosituksissa tilintarkastajan riippumattomuuden vaatimus esitetään useassa kohtaa. Varmennustoimeksiantoja (100), laadunvalvontaa (220) sekä yleisluontoista tarkastusta (910) koskevilla suosituksilla kaikissa vaaditaan riippumattomuutta. Lisäksi useassa näistä kohdista mainitaan hyvän tilintarkastustavan noudattaminen tärkeäksi. Riippumattomuus mainitaan jokaisessa näistä kohdista yhdeksi eettisistä periaatteista, joita tulee noudattaa.

Riippumattomuudelle on olemassa oma lukunsa tilintarkastusalan suositusten eettisissä ohjeissa. Riippumattomuuden vaatimus esitetään myös muissa eettisten ohjeiden luvuissa (esimerkiksi eettisten intressiristiriitatilanteiden ratkaiseminen, ammatillinen pätevyys, tilintarkastajalle soveltumaton toiminta), mutta tärkein ohjeistus tulee itse riippumattomuusluvusta. Riippumattomuusluku koskee tilintarkastajia silloin, kun he suorittavat lakisääteistä tilintarkastusta. Ohjeessa käydään läpi keitä kaikkia riippumattomuusvaatimus koskee ja kuinka kauan sekä lisäksi riippumattomuuden uhkia ja niille sopivia varotoimia.

Valtiontalouden tarkastusviraston noudattamaa hyvää tilintarkastustapaa valtionhallinnossa ilmentävät INTOSAIn tarkastusstandardit, jotka on otettu myös vuositilintarkastusohjeeseen. Vuositilintarkastusohjeessa riippumattomuuden periaatetta täsmennetään INTOSAIn standardien mukaisesti. Myös INTOSAIn ohjeistus jakautuu eettisiin ohjeisiin ja itse standardeihin.

Eettisten ohjeiden mukaan ylimmän tarkastusviraston ja siinä työskentelevien tilintarkastajien tulee olla riippumattomia, jotta luottamus tarkastusorganisaatioon voi syntyä, ja että luottamus ei vaarannu. Lisäksi ohjeiden mukaan on oikeutettua olettaa, että tarkastusvirasto on luottamuksen arvoinen. Eettisten ohjeiden itse riippumattomuutta käsittelevä kappale edellyttää sekä näkyvää, että tosiasiallista riippumattomuutta ja objektiivisuuden ja puolueettomuuden tulee näkyä erityisesti tilintarkastajan antamissa raporteissa. Lisäksi eettisissä ohjeissa mainitaan poliittisen riippumattomuuden tärkeydestä ja luetellaan myös tilanteita, joissa riippumattomuus voisi vaarantua.

INTOSAIn standardit on jaettu neljään osa-alueeseen, ja riippumattomuutta koskevat säännökset ovat INTOSAIn standardien toisessa osa-alueessa, nimeltään yleiset standardit. Standardit 2.2.2, 2.2.3 ja 2.2.8 sisältävät vaatimuksen riippumattomuudelle. Ylimmän tarkastusviranomaisen täytyy olla riippumaton lainsäädäntöelimestä, toimeenpanevista elimistä sekä tarkastettavasta entiteetistä, riippumattomuus täytyy turvata hallitusmuodosta riippumatta ja lisäksi poliittinen riippumattomuus tulee säilyttää. Vielä kohdat 2.2.31 ja 2.2.32 vaativat tilintarkastajia välttämään intressiristiriitoja.

INTOSAIn standardien lisäksi valtiontalouden tarkastusvirasto voi soveltuvin osin noudattaa julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa, jota on määritelty JHTT-yhdistyksen julkaisussa Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa.

Kunnallisessa tilintarkastuksessa ei juuri ole mitään standardeja, joita noudatettaisiin laaja-alaisesti. Standarditasoisen sääntelyperustan kuitenkin luo juuri julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa. Soveltuvin osin myös kunnallisessa tilintarkastuksessa voidaan käyttää KHT-yhdistyksen suosituksia hyväksi tilintarkastustavaksi.

Suosituksen julkishallinnon hyväksi tilintarkastustavaksi kolmas luku koskee tilintarkastajan etiikkaa ja se sisältää säännöksiä riippumattomuudesta. Tilintarkastajan edellytetään olevan riippumaton arvioidessaan havaintojaan, tarkastuksista saatavan tiedon tulee olla puolueetonta, ulkopuolisten ei saa antaa vaikuttaa tilintarkastajien ratkaisuihin väärin tavalla ja tilintarkastajan tulee olla sekä muodollisesti, että asiallisesti riippumaton. Myös poliittista riippumattomuutta vaaditaan. Lisäksi tilintarkastajan on luovuttava tai kieltäydyttävä tehtävästä, jos edellytykset riippumattomaan tarkastukseen puuttuvat, eikä tilintarkastaja saa olla mukana sellaisessa toiminnassa, joka voisi vähentää hänen riippumattomuuttaan. Tilintarkastajan tulee kuitenkin pyrkiä toimiviin ihmissuhteisiin siten, ettei riippumattomuus vaarannu. Myös sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen kesken tietojen vaihto on sallittua, mikäli riippumattomuus ei vaarannu.

Suositusten välillä ilmeneviä eroja

Yksityisellä sektorilla sovellettavat tilintarkastusalan standardit ja suositukset ovat huomattavasti vahvemmassa asemassa kuin valtiosektorilla tai kunnissa käytössä olevat

suositukset. Tästä kertoo jo KHT-yhdistyksen vuosittain julkaisema kirja Tilintarkastusalan standardit ja suositukset lukuisine yksityiskohtaisine sääntöineen. Vastaanvanlaista KHT-yhdistyksen julkaisemaa suosituskirjaa ei ole valtio- eikä kuntasektorilla. Myös HTM-tilintarkastajat soveltavat tilintarkastustyössään KHT-yhdistyksen standardeja ja suosituksia.

Kunnallisessa tilintarkastuksessa ei sovelleta mitään virallisia standardeja. Toki KHT-yhdistyksen standardeja voidaan käyttää soveltuvien osien, ja kyseisiin standardeihin onkin lisätty joihinkin kohtiin julkisen sektorin erityispiirteistä johtuvia lisäyksiä. Kuntasektori kuitenkin eroaa yksityisestä ja valtiosektorista, koska siltä puuttuu omat standardit.

Yksityisellä sektorilla riippumattomuusvaatimus esitetään suosituksissa eettisenä periaatteena, jota tulee noudattaa. Valtiosektorilla puolestaan ohjeistetaan olemaan riippumaton tietyistä elimistä ja tietyllä tavalla. Myös eettisten ohjeiden sisältö eroaa toisistaan yksityisellä ja valtiosektorilla. Yksityisen sektorin eettisissä ohjeissa riippumattomuutta käsitellään kyllä tarkasti, mutta ei juurikaan ohjeisteta enää olemaan riippumaton. Valtiosektorilla sovellettavissa eettisissä ohjeissa puolestaan edelleen edellytetään riippumattomuutta. Valtiosektorilla onkin enemmän yhtäläisyyksiä kuntasektorin kanssa.

Yhtäläisyyksiä suositusten tasolla

Yksityisen ja valtiosektorin suositukset ovat molemmat peräisin kansainväliseltä järjestöltä, jonka jäsenenä on Suomessa toimiva suosituksen ohjeistava taho. KHT-yhdistys julkaisee ohjeistusta, joka pohjautuu IFACin ISA-standardeihin ja valtiontalouden tarkastusvirasto hyödyntää toiminnassaan INTOSAI:n ITS-standardeja. Sekä yksityisellä, että valtiosektorilla ohjeistuksissa ovat erikseen standardit ja eettiset ohjeet. Kuntasektori poikkeaa näistä, sillä JHTT-tilintarkastajia ohjeistaa suomalainen JHTT-yhdistys omilla ohjeillaan.

Yksityisellä ja valtiosektorilla sovellettavissa eettisissä ohjeissa annetaan kummassakin esimerkkitilanteita, joissa riippumattomuus voi vaarantua. Lisäksi ohjeistetaan, kuinka

näissä tilanteissa tulisi toimia. Kuntasektorilla tämänkaltainen riippumattomuusohjeistus puuttuu.

Kuntasektorilla siis sovelletaan julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa. Tämä toisaalta yhdistää kaikkia sektoreita, koska jokaisella sektorilla noudatetaan hyvää tilintarkastustapaa. Yksityisellä sektorilla hyvää tilintarkastustapaa määrittelevät KHT-yhdistyksen standardit ja suositukset, valtionhallinnossa hyvää tilintarkastustapaa ilmentää valtiontalouden tarkastusviraston vuositilintarkastusohje ja JHTT-tilintarkastajia ohjeistaa JHTT-yhdistyksen ohje hyvästä tilintarkastustavasta julkishallinnossa.

Myös kuntasektorilla, kuten yksityiselläkin, riippumattomuusvaatimus esitetään eettisenä säännöksenä. Toisaalta kuntasektorilla on enemmän yhtymäkohtia valtiosektorin kanssa. Samoin kuin valtiosektorilla, kuntasektorilla edellytetään poliittista riippumattomuutta ja esitetään tarkasti riippumattomuusvaatimus ja joitakin toimintaohjeita riippumattomuuden turvaamiseksi.

4 TILINTARKASTAJIEN RIIPPUMATTOMUUDEN VALVONTA

Riippumattomuuden valvonta kumpuaa riippumattomuutta uhkaavista tekijöistä. Jos on olemassa riski siitä, että riippumattomuus vaarantuu, riski pitää poistaa varotoimin. Edellä käsitelty varotoimi on säännellä ja ohjeistaa riippumattomuutta. Tämä ei kuitenkaan yksinään riitä. On myös valvottava sitä, että riippumattomuussäännöksiä noudatetaan. Myöskään komission suosituksen (2002/590/EY, 3) mukaan peruseriaatteiden vahvistaminen ei sinällään riitä takaamaan yleisön luottamusta siihen, että tilintarkastaja soveltaa asianmukaisia rehellisyys- ja riippumattomuusnormeja. Sen lisäksi tarvitaan laadunvarmistusjärjestelmiä, jotta voidaan tarkistaa, että Euroopan unionissa toimivat tilintarkastajat soveltavat periaatteita asianmukaisesti. Vaikka EU-säännökset koskevatkin vain yksityisen sektorin tilintarkastajia, tämä ajattelutapa soveltuu myös julkiselle sektorille.

Porokka-Maunukselan ym. (2004, 44) mukaan yksi tilintarkastusinstituution uskottavuuden edellytys on toimiva julkinen valvonta. Julkinen valvonta koostuu heidän mukaansa sääntelystä, ohjeistuksesta sekä laadunvarmistusjärjestelmästä. Myös hallituksen esityksen (194/2006) mukaan tilintarkastajien toiminnan tarkkailu koostuu valvonnasta ja laadunvarmistuksesta. Tilintarkastuslaki ei sisällä säännöksiä laadunvarmistuksesta, mutta Suomessa KHT-yhdistyksen laatulautakunta ja HTM-tilintarkastajat ry:n laatukomitea huolehtivat jäsentensä laadunvarmistuksesta. Yhdistykset toimivat yhteistyössä Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan kanssa, joka valvoo laadunvarmistusjärjestelmää ja sen toimivuutta. (HE 194/2006.)

Tässä luvussa tarkastellaan juuri tilintarkastajien riippumattomuuden valvontaa. Tarkastelun kohteena on lainsäädännöstä kumpuava valvonta sekä tilintarkastusalan itsensä, lähinnä tilintarkastajien yhdistysten, suorittama laadunvarmistus jäsenilleen. Tarkastelu tehdään jälleen sektorikohtaisesti.

4.1 Riippumattomuuden valvonta yksityisellä sektorilla

Yksityisen sektorin tilintarkastajia ja tilintarkastusyhteisöjä, eli KHT- ja HTM-tilintarkastajia ja -yhteisöjä, valvotaan ensinnäkin tilintarkastuslain säännösten mukaisesti. Toisenlaista valvontaa, laadunvarmistusta, tarjoavat puolestaan tilintarkastajien omat yhdistykset. Molemmat valvontatavat ovat merkittäviä riippumattomuuden turvaamisessa, ja seuraavassa käydään näitä läpi. Myöhemmin kappaleessa 4.4. Kuvassa 4.1. *KHT- ja HTM-tilintarkastajien valvonta* on koottu yhteen yksityisen sektorin tilintarkastajien eri valvontatahot.

4.1.1 Lainsäädännön mukainen valvonta

Yksityisellä sektorilla toimivien KHT- ja HTM-tilintarkastajien valvonnasta säädetään tilintarkastuslaissa. TTL 34.1 §:n mukaan keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta (TILA) valvoo hyväksymiään KHT-tilintarkastajia ja -tilintarkastusyhteisöjä. Oman osansa tilintarkastajien valvontaan tuovat myös tilintarkastajien ammatilliset yhteenliittymät (Aho ja Vänskä 1996, 198). Vastaavasti kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta (TIVA) valvoo hyväksymiään HTM-tilintarkastajia ja -tilintarkastusyhteisöjä (TTL 34.3 §). Hallituksen esityksen mukaan (295/1993) TILA voi myös oma-aloitteisesti tutkia HTM-tilintarkastajia silloin, kun heidän toimintansa liittyy KHT-tilintarkastajien toimiin.

TILAan kuuluu puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan lisäksi 12 jäsentä. Lautakuntaan valitaan henkilöt aina kolmeksi vuodeksi kerrallaan. Jäsenet edustavat tilintarkastusalan tutkimus- ja opetustoimintaa sekä alan oikeudellista tuntemusta, elinkeinoelämää sekä hyväksytyjä tilintarkastajia. (TTL 31 §.) TIVAssa puolestaan on puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan lisäksi kuusi muuta jäsentä. Myös nämä henkilöt valitaan aina kolmeksi vuodeksi kerrallaan, ja he edustavat myös vastaavia alueita kuin TILAssa. (TTL 33 §.) Molemmissa elimissä noudatetaan tilintarkastuslain mukaan (32 ja 33 §) hallintomenettelylakia asioiden käsittelyssä. Molemmissa valvontaelimissä jäsenet toimivat virkavastuulla, eli heillä on samanlainen rikosoikeudellinen ja vahingonkorvausoikeudellinen vastuu kuin valtion virkamiehillä (Horsmanheimo & Steiner 2002, 62).

Tarkoituksena on, että tilintarkastajat ja yhteisöt säilyttävät ammattitaitonsa ja muut hyväksymisen edellytykset sekä toimivat tilintarkastuslain ja muiden säännösten mukaisesti. Valvonnan tarkoituksena on erityisesti seurata, että hyväksytyt tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt toimivat hyvän tilintarkastustavan mukaisesti (HE 295/1993). Aho ja Vänskä (1996, 203) korostavat sitä, että valvonta todellakin ulottuu ammattitaidon ja hyväksymisen muiden edellytysten säilymisen valvonnan lisäksi tilintarkastajan toimintaan.

Jos tilintarkastajan toiminnassa tai vaadittavissa edellytyksissä havaitaan puutteita, valvontatahon tulee ryhtyä tarpeellisiin toimenpiteisiin. Horsmanheimo ja Steiner (2002, 60) jakavat valvonnan ennakkolliseen ja jälkikäteisvalvontaan. Heidän mukaansa ennakkollisen valvonnan tavoitteena on tilintarkastajien toimintaan vaikuttamalla varmistaa, että he toimivat tilintarkastuslain mukaisesti. Ennakolliseen valvontaan kuuluu hyväksymisvaatimusten soveltaminen, laadunvarmistusmenetelmien käytön edistäminen sekä toimenpiteet, joiden avulla pyritään kehittämään hyvää tilintarkastustapaa. Jälkikäteisvalvontaa kirjoittajien mukaan on arvioida tilintarkastajien toimintaa jälkikäteen, esimerkkinä he mainitsevat kanteluiden tutkimisen ja hyväksymisedellytysten säilymisen valvonnan.

Käytännössä tilintarkastajia valvotaan pyytämällä selvityksiä tarkastuksista ja tekemällä pistokokeita. Lisäksi valvonnassa voi olla kysymys kantelun tai muun tilintarkastajan toimintaan kohdistuvan epäilyn selvittämisestä. (Aho ja Vänskä 1996, 203.) Kaikkia ilmoituksia ja kanteluita, joita TILA ja TIVAt saavat, valvontaelinten ei ole pakko tutkia, vaan ne saavat käyttää omaa harkintavaltaansa (Keskuskauppakamarin www-sivut). Suomelan ym. (1995, 163) mukaan valvonnassa keskeinen merkitys on Keskuskauppakamarille ja kauppakamareille annettavalla ilmoituksella, jossa tilintarkastaja selvittää toimintansa laajuutta ja saamaansa koulutusta. Suomelan ym. kirjoituksesta ei käy ilmi, että ilmoituksen avulla valvottaisiin riippumattomuutta. Horsmanheimon ja Steinerin (2002, 60) mukaan tämän vakiomuotoisen ja -sisältöisen valvontatietoilmoituksen tärkeimpänä tehtävänä on raportoida TILAlle kuluneen vuoden tilintarkastustehtävistä.

Tilintarkastaja ei voi estää valvonnan suorittamista, vaan hänen tulee auttaa tapausten selvittämisessä. (Aho ja Vänskä 1996, 203.) TTL 36 §:n mukaan tilintarkastajan on luovutettava valvontaa varten kaikki asiaankuuluvat tiedot ja asiakirjat sen estämättä, mitä 25 §:ssä säädetään salassapitovelvollisuudesta. Ahon ja Vänskän (1996, 205) mukaan valvonta ei olisi mahdollista ilman tilintarkastukseen liittyviä asiakirjoja. Ahon ja Vänskän mukaan edelleen ei ole tilintarkastajan päätettävissä, mitkä tiedot ja asiakirjat ovat valvonnan kannalta tärkeitä, vaan tilintarkastajan tulee luovuttaa kaikki tiedot ja asiakirjat. Suomela ym. (1995, 170) ovat kuitenkin sitä mieltä, että lain perusteluista voidaan tulkita tilintarkastajalta vaadittavan ainoastaan valvonnan kannalta merkityksellisiä tietoja ja asiakirjoja. Tämän mukaan harkinta olisi siis tilintarkastajalla. Joka tapauksessa valvontatahonkin on kuitenkin pidettävä salassa valvonnan yhteydessä saamansa tiedot (TTL 37 §). Seuraavassa käsitellään tarkemmin sitä, minkälaisia seuraamuksia riippumattomuuteen liittyvistä puutteista voi aiheutua.

Varoitus, huomautus ja hyväksymisen peruuttaminen

TILA ja TIVA voivat toteuttaa muun muassa juuri riippumattomuuden valvontaa antamalla tilintarkastajalle varoituksen tai huomautuksen. Myös tilintarkastajan hyväksymisen peruuttaminen voi tulla kysymykseen joissakin tilanteissa. (TTL 35 §.) Kaikki nämä kurinpitotoimet koskevat sekä yksittäisiä hyväksytyjä tilintarkastajia että hyväksytyjä tilintarkastusyhteisöjä. (Aho ja Väskä 1996, 207, HE 295/1993).

Varoituksesta ja huomautuksesta säädetään TTL 39 §:ssä. Valvontaelimien TILAn ja TIVAn tulee antaa tilintarkastajalle varoitus, mikäli tämä on huolimattomuudesta tai varomattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen sääntöjen vastaisesti tai on annetusta varoituksesta huolimatta toistuvasti rikkonut velvollisuuksiaan hyväksyttynä tilintarkastajana. Varoitus tulee antaa myös siinä tapauksessa, että tilintarkastaja on perusteettomasti menetellyt tavalla, joka alentaa julkiseen hyväksymiseen perustuvan tilintarkastuksen luotettavuutta tai arvoa. Jos näihin varoituksen aiheuttaviin menettelyihin liittyy lieventäviä seikkoja, tilintarkastajalle tulee antaa tällöin huomautus. Aho ja Vänskä (1996, 212) arvelevat, että varoitus voitaisiin antaa myös julkisena, jolloin sen merkitys korostuisi. Varoituksen ja huomautuksen tarkoituksena on hallituksen esityksen mukaan (295/1993) ilmaista tilintarkastajan käyttäytymistä kohtaan paheksuntaa tai lievää

paheksuntaa. Tilintarkastuslaissa säädetään tilintarkastajan riippumattomuudesta, joten myös varoituksella ja huomautuksella voidaan hoitaa riippumattomuuden valvontaa.

Varoitusta ja huomautusta ankarampi valvontakeino on hyväksymisen peruuttaminen. Peruuttamisen edellytyksenä on TTL 38 §:n mukaan se, että tilintarkastaja 1) on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti, 2) on annetusta varoituksesta huolimatta toistuvasti rikkonut velvollisuuksiaan hyväksyttynä tilintarkastajana tai 3) ei ole enää ammattitaitoinen tai ei täytä muita hyväksymisen edellytyksiä. Edelleen tässä riippumattomuuden menettäminen voi tämän pykälän nojalla olla hyväksymisen peruuttamisen yksi mahdollinen edellytys. Myös Aho ja Vänskä (1996, 209) mainitsevat erityisesti riippumattomuusvaatimuksen tahallisen rikkomisen olevan selkeästi yksi edellytys hyväksymisen peruuttamiselle.

TTL 38 §:n toisen ja kolmannen momentin nojalla hyväksyminen voidaan peruuttaa myös enintään kahden vuoden määräajaksi, ja hyväksymisen peruuttamista koskeva päätös voidaan panna täytäntöön huolimatta valituksesta, mikäli siihen on erittäin painavia syitä. Hallituksen esityksen mukaan (295/1993) hyväksymisen peruuttamisen ajaksi tilintarkastaja tai yhteisö poistetaan rekisteristä. Jos peruuttaminen on määräaikainen, tilintarkastaja tai yhteisö palaa rekisteriin automaattisesti määräajan loputtua. Jos taas hyväksymisen peruuttaminen ei ole määräaikainen, voidaan hyväksymistä hakea myöhemmin uudelleen normaalien hyväksymissääntöjen mukaisesti.

HTM-tilintarkastajan ja -tilintarkastusyhteisön hyväksymisen peruuttamisesta päättää TILA TIVAn esityksestä. TILAn puolestaan tulee tehdä esitys tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta valtion tilintarkastuslautakunnalle (VALA). (TTL 35 §.) Hallituksen esityksen mukaan (295/1993) TILA voi tehdä esityksen VALAlle myös HTM-tilintarkastajan tai -yhteisön hyväksymisen peruuttamisesta edellytysten täytyessä, vaikka paikallinen TIVA ei olisikaan sitä tehnyt. Tilintarkastaja voi myös oma-aloitteisesti hakea hyväksymisensä peruuttamista (HE 295/1993, Aho ja Vänskä 1996, 211). TTL 38 §:n mukaan tilintarkastajalla, jota hyväksymisen peruuttaminen koskee, on oikeus tulla kuulluksi.

Anderssonin (2007, 20) mukaan valvonta-asioiden määrä ei ole ollut suuri vuosina 2000–2006, jolloin hän toimi TILAn puheenjohtajana. Vuosina 2002–2006 hänen mukaansa ratkaistuja asioita oli yhteensä 47. Näistä 18 ei ole johtanut toimenpiteisiin, 14 on johtanut varoituksen tai huomautuksen antamiseen, 7 on käsittänyt peruutusesityksen VALAlle ja loput ovat olleet kannanottoja TIVAn päätöksistä tehtyihin valituksiin. Riippumattomuuteen liittyvien ratkaisujen osuus ei selviä kirjoituksesta. Joka tapauksessa Andersson toteaa (2007, 28), että hänen mielestään tilintarkastajakunta Suomessa toimii pääasiassa hyvin.

VALAsta säädetään TTL 28 §:ssä. VALA toimii kauppaja- ja teollisuusministeriön yhteydessä, ja siihen kuuluu puheenjohtaja, varapuheenjohtaja sekä kuusi muuta jäsentä. Jäsenet valitaan kolmeksi vuodeksi kerrallaan. Jäsenistä ja heidän kelpoisuusehdoistaan on määräyksiä TTL 28–29 §:ssä. Jäsenien joukossa tulee olla tilintarkastukseen, yhteisöoikeuden tutkimukseen ja opetukseen sekä laskentatoimeen ja oikeustieteisiin hyvin perehtyneitä henkilöitä, ja heidän tulee edustaa muun muassa hyväksytyjä tilintarkastajia, työntekijäpiirejä sekä elinkeinoelämää.

VALAn tehtävänä on antaa ohjeita ja lausuntoja tilintarkastuslain ja sen nojalla annetun asetuksen soveltamisesta, tehdä esityksiä ja aloitteita tilintarkastusta koskevien säännösten kehittämistä sekä huolehtia tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta, kehittämisestä ja valvonnasta.

Muutoksenhaku

Kaikkiin läpikäytyihin valvontatoimiin voi hakea muutosta. TIVAn tekemään päätökseen saa hakea muutosta TILAlta. TILAn tekemiin päätöksiin haetaan muutosta VALAlta, ja VALAn tekemiin päätöksiin voi hakea muutosta valittamalla korkeimpaan hallinto-oikeuteen. (TTL 41 §.) Muutoksenhakuoikeudesta säädetään lisää TTL 42 §:ssä. Pykälän mukaan oikaisuvaatimuksen tai valituksen saa tehdä se, jolle on annettu varoitus tai huomautus tai se, jonka hyväksyminen on peruutettu. VALAn tekemistä päätöksistä kuitenkin ainoastaan hyväksymisen peruuttamiseen saa hakea muutosta. Tämä muutoksenhakumahdollisuus on erittäin tärkeä, koska hyväksymisen peruuttamisessa on usein kyseessä ammatin menetys. Tilintarkastaja, jonka hyväksyminen on peruutettu, ei saa käyttää hyväksytyyn tilintarkastajan nimikettä.

Luvattomasta nimikkeen käytöstä tuomitaan sakkoon. (Suomela ym. 1995, 201.) Suomela ym. (1995, 197) huomauttavat vielä, että TIVAn, TILAn tai VALAn tekemään päätökseen tyytymätön henkilö, joka on alun perin kannellut tilintarkastajasta, ei saa valittaa päätöksistä.

4.1.2 Muu kuin lakiin perustuva valvonta

Myös tilintarkastusalan standardit ja suositukset ohjeistavat riippumattomuuden valvontaa. Tämä on omavalvontaa, koska tilintarkastajat ovat itse luoneet itselleen sääntöjä, ja he myös valvovat niiden noudattamista itse (Horsmanheimo ja Steiner 2002, 359). Tämä valvontatapa eroaa Horsmanheimon ja Steinerin (2002, 359) mukaan edellä käsitellystä kurinpidollisesta valvonnasta, koska omavalvonnan tarkoituksena on ehkäistä virheiden syntymistä. Horsmanheimon (2004, 32) mukaan kanteluiden määrä on vähentynyt tilintarkastajien omien riskienhallintamenetelmien kehittymisen ansiosta. Tämä korostaa hänen mukaansa muita valvontakeinoja.

Laadunvalvonnan järjestämisestä ei ole säännöksiä laissa, mutta se kuuluu hyvään tilintarkastustapaan (Horsmanheimo ja Steiner 2002, 359). Tilintarkastajien yhdistykset, KHT-yhdistyksen laatulautakunta ja HTM-tilintarkastajien laatukomitea, järjestävät laadunvalvontaa, ja TILA toimii näiden kanssa yhteistyössä (Horsmanheimo ja Steiner 2002, 360). Laatulautakunnan ja laatukomitean nimeämät laaduntarkastajat ovat hyväksytyjä tilintarkastajia, jotka ovat saaneet koulutusta laaduntarkastajan tehtävään (HE 194/2006).

KHT-yhdistyksen laadunvalvonta jäsenilleen

KHT-yhdistyksen sääntöjen mukaan kaikkien yhdistysten jäsenten tulee olla laadunvalvonnan kohteena kerran viidessä vuodessa. Tilintarkastuksen laadunvalvontaa ohjaa ja kehittää KHT-yhdistyksen laatulautakunta, jolla on ohjesäännöt laadunvalvonnan toteutuksesta ja laaduntarkastuksesta. Lisäksi laatulautakunta käsittelee laaduntarkastajien antamat raportit. Laaduntarkastajat ovat saaneet koulutuksen KHT-yhdistykseltä, ja heidän valinnassaan kiinnitetään huomiota siihen, etteivät tarkastaja ja tarkastettava tunne toisiaan. (Horsmanheimo ja Steiner 2002, 365–366.)

Laaduntarkastuksen kohteet valitaan satunnaisotannalla yhdistysten jäsenrekisteristä (HE 194/2006). Laaduntarkastukseen ilmoittaudutaan vapaaehtoisesti (ilmoittautuminen on kuitenkin pakollista), ja siihen kuuluu laatujärjestelmien osien ja toteutuksen kuvaus laaduntarkastajalle. Kuvauksen apuna toimii ennakkokartoituslomake. (Horsmanheimo ja Steiner 2002, 365–366.) Laadunvalvonnan tarkastuksen päätyttyä laaduntarkastaja ottaa kantaa siihen, miten KHT-yhteisö tai -tilintarkastaja on hoitanut laadunvalvontaa koskevat velvollisuutensa, sekä arvioi tilintarkastuksen laatua ja antaa palautetta. Myös tarkastettava saa antaa palautetta tarkastuksesta. (Horsmanheimo ja Steiner 2002, 367.)

Laatulautakunta käsittelee tapauksia laaduntarkastuksen jälkeen. Mikäli laaduntarkastus on osoittanut, että tilintarkastaja on laiminlyönyt olennaisesti hyvän tilintarkastustavan noudattamista, määrätään uusi tarkastus. Mikäli tämän uudenkin tarkastuksen nojalla päädytään siihen, ettei korjaaviin toimenpiteisiin ole ryhdytty, menee asia KHT-yhdistyksen hallituksen käsiteltäväksi. (Horsmanheimo ja Steiner 2002, 367.) KHT-yhdistyksen hallitus voi lautakunnan esityksestä erottaa jäsenen, jos se katsoo tämän menetelleen sääntöjen vastaisesti (Horsmanheimo ja Steiner 2002, 368). Erottamispäätös annetaan tiedoksi valvontaelimelle (TIVA, TILA, VALA), joka voi ryhtyä toimenpiteisiin ja laissa määriteltyihin kurinpitotoimiin. (HE 194/2006.)

HTM-yhdistyksen suorittama laadunvalvonta

HTM-yhdistyksen laadunvarmistusjärjestelmä vastaa suunnilleen KHT-yhdistyksen laadunvalvontajärjestelmää. Eroja on toteutustavassa sekä termistössä, esimerkiksi kysymyslomakkeissa kysytään hieman eri asioista. HTM-yhdistyksellä on ”Laadun tuki ja varmistus” -järjestelmä, ja siihen kuuluu vapaaehtoista laadukoulutusta jäsenille. Järjestelmän tarkoituksena on tukea yhdistyksen jäseniä tilintarkastustyön suorittamisessa. Myös HTM-yhdistyksen järjestämään laaduntuki- ja varmistustarkastukseen jäsenten on osallistuttava vähintään viiden vuoden välein. (Horsmanheimo ja Steiner 2002, 368.) HTM-yhdistyksen laadukomitea on yksikkö, joka vastaa siitä, että yhdistyksen sisäistä laadun tukea ja varmistusta toteutetaan sääntöjen mukaisesti. Komitea valitsee tukihenkilöt ja valvoo heidän tehtäviään, koulutustaan, riippumattomuuttaan ja salassapitovelvollisuuttaan. (Horsmanheimo ja Steiner 2002, 369.)

Yhdistyksiin kuulumattomat hyväksytyt tilintarkastajat

Kaikki KHT-tilintarkastajat eivät kuulu KHT-yhdistykseen, eivätkä kaikki HTM-tilintarkastajat kuulu HTM-tilintarkastajiin. Laadunvalvonta on kuitenkin haluttu ulottaa myös näihin tilintarkastajiin, jotka eivät kuulu yhdistyksiin. Käytännössä tämä toimii siten, että TILA hankkii alihankintana KHT-yhdistyksen laatulautakunnalta laaduntarkastuksen KHT-tilintarkastajalle, joka ei kuulu KHT-yhdistykseen. TILA kuitenkin itse käsittelee laaduntarkastuksesta saatavan raportin. Vastaavasti kauppakamarin TIVA hankkii alihankintana HTM-yhdistyksen laatukomitealta laaduntarkastuksen yhdistykseen kuulumattomalle HTM-tilintarkastajalle, ja käsittelee itse tästä saatavan raportin. (Horsmanheimo ja Steiner 2002, 370–371.)

Suositus 220: Tilintarkastustyön laadunvalvonta

Edellä käsitellyssä valvontamuodossa on olennaista tarkastaa, että tilintarkastaja on noudattanut hyvää tilintarkastustapaa. Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu KHT-yhdistyksen suosituksien noudattaminen. Riippumattomuuden valvonnan kannalta on olennaista noudattaa suositusta 220 Tilintarkastustyön laadunvalvonta. Kuten muitakin suosituksia, myös tätä suositusta tulee noudattaa olennaisissa asioissa (KHT-yhdistys 2006, 226).

Suositus 220 antaa laadunvalvontaa koskevaa ohjeistusta, joka liittyy tilintarkastusyhteisön yleisiin tilintarkastusta koskeviin periaatteisiin ja menettelytapoihin sekä apulaisille delegeoitua työtä koskeviin menettelytapoihin yksittäisessä tilintarkastustoimeksiannossa. Suosituksen mukaan tilintarkastusyhteisön tulisi noudattaa laadunvalvonnan yleisiä periaatteita ja menettelytapoja sen varmistamiseksi, että tilintarkastustoimeksiannot suoritetaan hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. (KHT-yhdistys 2006, 227.) Suosituksen mukaan laadunvalvontaperiaatteet ja -menettelytavat eroavat toisistaan organisaatiokohtaisesti, koska ne riippuvat useista tekijöistä, kuten toiminnan laajuudesta ja luonteesta, ja nämä tekijät vaihtelevat organisaatioittain (KHT-yhdistys 2006, 228).

Suosituksessa (KHT-yhdistys 2006, 228) luetellaan, mitä yleiset laadunvalvontaperiaatteet voivat sisältää. Näitä ovat ammatilliset vaatimukset, taidot ja pätevyys, tehtävien määrääminen, delegointi, konsultaatio, asiakkaiden hyväksyminen ja asiakassuhteen jatkaminen sekä seuranta. Näistä ammatillisiin vaatimuksiin kuuluu se, että tilintarkastushenkilöstön tulisi noudattaa riippumattomuuden, rehellisyyden, objektiivisuuden, salassapidon ja ammatillisen käyttäytymisen periaatteita.

Edellä mainitut laadunvalvontaa koskevat periaatteet on suosituksessa osoitettu tilintarkastusyhteisölle. Tilintarkastusyhteisöä ohjeistetaan myös tiedottamaan laadunvalvonnan periaatteista ja menettelytavoista henkilöstölle siten, että niiden noudattaminen ja ennen kaikkea ymmärtäminen tulisi varmistettua (KHT-yhdistys 2006, 229).

Laadunvalvontaa käsittelevän suosituksen yhteydessä on liitteessä annettu esimerkkejä laadunvalvontatoimenpiteistä tilintarkastusyhteisössä. Ammatillisia vaatimuksia käsittelevä esimerkkiohjeistus painottuu selvästi riippumattomuuden valvontaan tai varmistukseen. Ensinnäkin suosituksen mukaan on ohjeistettava riippumattomuuteen liittyviä kysymyksiä sekä keskusteltava kysymyksiin liittyvistä linjavedoista. Toiseksi riippumattomuutta koskevista periaatteista ja menettelytavoista on tiedotettava koko henkilöstölle. Riippumattomuutta koskevaan tiedottamiseen kuuluu muun muassa riippumattoman asenteen painottaminen ja luettelon laatiminen asiakkaista ja tarkastuskohteista, joihin riippumattomuusvaatimusta sovelletaan. Kolmantena kohtana riippumattomuutta koskevien periaatteiden ja menettelytapojen noudattamista on seurattava. Seurantaan liittyen henkilökunnalta on pyydettävä vuosittain kirjallinen vakuutus siitä, että periaatteet ja menettelytavat tunnetaan ja että kiellettyjä sijoituksia tai liike- tai muita suhteita ei ole. Lisäksi poikkeamien käsittelyä varten tarvitsee olla henkilö tai ryhmä. Samoin tarvitaan oma ryhmä kirjallisten vakuutusten hankkimiseksi ja niiden oikeellisuuden valvomiseksi, ja vielä aika ajoin toimiston suhteita asiakkaisiinkin tulee tarkistaa riippumattomuuden vaarantumisen varalta. (KHT-yhdistys 2006, 232–233.)

Eettisten ohjeiden riippumattomuusluvun varotoimet

Tilintarkastusalan standardeihin ja suosituksiin kuuluvissa eettisissä ohjeissa on oma lukunsa riippumattomuudelle. Tässä riippumattomuusluvussa käsitellään erikseen riippumattomuuden uhkien pienentämiseksi ja poistamiseksi tarkoitettuja varotoimia, joita tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt ovat velvollisia käyttämään riippumattomuutensa turvaamiseksi. Varotoimet voidaan KHT-yhdistyksen (2006, 707) mukaan jaotella kolmeen kokonaisuuteen, joita ovat 1) ammattikunnan, lainsäädännön tai muun sääntelyn luomat, 2) varmennustoimeksiantoasiakkaan luomat sekä 3) tilintarkastusyhteisön omat järjestelmät ja menettelytavat.

Ensimmäiseen kokonaisuuteen kuuluvat ammattikunnan, lainsäädännön tai muun sääntelyn luomat varotoimet ovat niitä, joita tässäkin työssä on käyty läpi. Esimerkkeinä Tilintarkastusalan standardeissa ja suosituksissa (KHT-yhdistys 2006, 708) mainitaan ammatilliset suositukset, seuranta ja kurinpitotoimenpiteet sekä lainsäädännön asettamat vaatimukset tilintarkastusyhteisön riippumattomuudesta. Yhtenä esimerkkinä varmennustoimeksiantoasiakkaan luomasta varotoimesta mainitaan (KHT-yhdistys 2006, 708) tilintarkastuskomitean perustaminen valvomaan ja pitämään yhteyttä lakisääteiseen tilintarkastajaan. Tilintarkastuskomitean ja tilintarkastajan välillä tulisi olla säännöllisiä tapaamisia, joissa käsiteltäisiin myös riippumattomuutta. Tilintarkastusyhteisön omista järjestelmistä ja menettelytavoista on annettu paljon esimerkkejä. Näihin varotoimiin kuuluu riippumattomuuden huomioiminen johtamistavassa, erilaisissa ohjeissa, eri partnereiden ja tiimien käyttämisessä, tiedottamisessa sekä kurinpitokäytännöissä. Lisäksi myös mahdollisia toimeksiantokohtaisia keinoja ohjeistetaan. (KHT-yhdistys 2006, 709–710.) Tämän työn viidennessä luvussa tarkastellaan tarkemmin erään KHT-yhteisön sisäistä riippumattomuuden valvontajärjestelmää.

Edelleen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön tulee luopua tai kieltäytyä varmennustoimeksiannosta, mikäli varotoimet eivät riitä riippumattomuuden uhkien poistamiseksi tai vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle tai jos tilintarkastusyhteisö päättää olla poistamatta uhan aiheuttajaa (KHT-yhdistys 2006, 710–711).

4.2 Riippumattomuuden valvonta valtiolla

Laissa ei ole säännöksiä valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastajien riippumattomuuden valvonnasta. Riippumattomuuden valvonnasta ei myöskään vuositilintarkastusohjeessa mainita enempää kuin se, että laadunvalvontaa suoritetaan esimieskeinoin. Laadunvalvontavastuu projekteista on tilintarkastajan esimiehellä eli tarkastuspäälliköllä. (Valtiontalouden tarkastusvirasto 2003, 46.) Laadunvalvontaa ohjeistetaan vuositilintarkastusohjeessa melko vähän. Siinä kuitenkin (Valtiontalouden tarkastusvirasto 2003, 45) todetaan, että laadunvarmistuksen ja arvioinnin keskeisen perustan muodostavat työpaperit, jotka ovat dokumentaatio tarkastajan suorittamista tarkastustoimenpiteistä. Näiden työpapereiden tulee luoda edellytykset tarkastuksen laadunvalvonnalle. Vuositilintarkastusohjeen (2003, 46) mukaan kuitenkin myös muunlainen laadunvalvonta on mahdollista, jos sitä pidetään tarpeellisena. Tästä ei kuitenkaan anneta tarkempaa informaatiota.

Valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastajat, jotka ovat hyväksytyjä tilintarkastajia (KHT, HTM, JHTT), saattavat myös yhdistystensä kautta kuulua laadunvalvonnan piiriin. Edellä on käsitelty KHT-yhdistyksen ja HTM-tilintarkastajien tarjoamaa laadunvalvontaa, ja seuraavassa kappaleessa käsitellään kuntien tilintarkastajien valvonnan yhteydessä JHTT-yhdistyksen jäsenilleen tarjoamaa laadunvalvontaa.

Valtiontalouden tarkastusviraston itsensä suorittamaa riippumattomuuden valvontaa käsitellään tarkemmin tämän tutkielman empiriaosuudessa, kappaleessa kuusi.

INTOSAI:n tarkastusstandardeissa ohjeistetaan yleisesti tilintarkastustyön laadunvalvontaa jonkin verran, ja voidaan olettaa, että myös riippumattomuuden valvonta kuuluu tämän saman menettelyn piiriin. Yleisten standardien kohdassa 2.1.19 todetaan, että valvonnan käytännöt ovat tärkeä osa tarkastusviraston laadukasta toimintaa. Standardi edellyttää sitä, että tarkastusten valvontaa varten tarvitsee olla osaavaa henkilökuntaa, joka ymmärtää tarkastusviraston noudattamia standardeja ja toimintaympäristön ominaispiirteitä. (INTOSAI, 38.) Varsinaiset valvontaa koskevat ohjeistukset ovat aluekohtaisten standardien kohdassa 3.2 Valvonta. Standardissa edellytetään, että tarkastushenkilöstön suorittamaa työtä tulee valvoa kunnolla

tarkastuksen aikana ja dokumentteja tarkastusten jälkeen. Tarkastus tulee suorittaa jokaisella tasolla ja jokaisessa tarkastuksen vaiheessa. Lisäksi mainitaan, että virkaiältään vanhemman henkilön tulee suorittaa tarkastus (vertaa vuositilintarkastusohjeen esimiesvalvonta). (INTOSAI, 53.)

Tarkastuksen valvonnan tärkeyttä korostetaan sillä, että valvontaa tarvitaan varmistamaan tarkastusten tavoitteiden saavuttaminen ja laadun ylläpitäminen jokaisessa tarkastuksessa. Valvonta tulee kohdistaa sekä itse tarkastuksen sisältöön, että menettelytapaan. INTOSAI:n standardin kohdassa 3.2.3 luetellaan asioita, joita valvonnan tulee varmistaa. Näihin sisältyy tarkastusstandardien noudattaminen, joihin riippumattomuusohjeistuksen noudattamisen voidaan katsoa lukeutuvan. (INTOSAI, 53.)

4.3 Riippumattomuuden valvonta kunnissa

JHTT-tilintarkastajia valvovia tahoja on periaatteessa kolme: kuntien tarkastuslautakunnat, JHTT-lautakunta sekä JHTT-yhdistyksen laatulautakunta. Kuntien tarkastuslautakuntien ja JHTT-lautakunnan suorittama valvonta perustuu lainsäädäntöön, mutta JHTT-yhdistyksen tarjoama valvonta kuuluu alan itsesääntelyn piiriin. Kappaleessa 4.4. on Kuvassa 4.2. *JHTT-tilintarkastajien valvonta* koottu yhteen JHTT-tilintarkastajien valvontatahot.

4.3.1 Lainsäädäntöön perustuva valvonta

JHTT-tilintarkastajien riippumattomuuden valvontaa ohjeistaa kuntalaki ja JHTT-laki. Kuntalain mukaan tarkastuslautakunta valvoo osaltaan tilintarkastajan toimintaa, ja JHTT-lain mukaan myös JHTT-lautakunta huolehtii tilintarkastajien valvonnasta.

Tarkastuslautakunta

Tarkastuslautakunta kytkeytyy tilintarkastajaan monessa kohtaa. Tarkastuslautakunta valmistelelee valtuustolle tilintarkastajan valinnan ja lisäksi lautakunnan tulee huolehtia

siitä, että tilintarkastajalla on käytössään riittävät voimavarat riippumattoman tilintarkastuksen suorittamiseen. Lautakunta voi myös antaa tilintarkastajalle ohjeita, jos ne eivät ole ristiriidassa muiden ohjeiden kanssa. (Porokka-Maunuksela ym. 2004, 38, 40.) Porokka-Maunukselan ym. (2004, 35) mukaan tarkastuslautakunnan tehtäviin kuuluu muun muassa tilintarkastajan tehtävien suorittamisen seuranta yleisesti sekä esitysten tekeminen tilintarkastuksen kehittämiseksi. Tarkastuslautakunnan keskeinen tehtävä on kuitenkin arvioida, ovatko valtuuston asettamat taloudelliset ja toiminnalliset tavoitteet toteutuneet (Porokka-Maunuksela ym. 2004, 36). Näin ollen tarkastuslautakunnan välittömänä tehtävänä ei ole valvoa tilintarkastajan riippumattomuutta, mutta välillisesti myös riippumattomuuskysymykset saattavat nousta esille tarkastuslautakunnan seurattessa tilintarkastajan työskentelyä.

JHTT-lautakunta

Valtionvarainministeriön toimialaan kuuluvan lakisäätetyn julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunnan (JHTT-lautakunta) tehtävänä on edistää JHTT-tilintarkastuksen laatua. Se huolehtii tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta ja valvonnasta sekä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksen koulutuksen saatavuudesta. (JHTT-yhdistys 2006, 14, JHTT-laki 13 §.)

JHTT-laki säätelee pitkälti JHTT-tilintarkastajien valvontaa ja siten riippumattomuuden valvontaa. Valvonnasta huolehtii siis JHTT-lain 2 §:n mukaan valtiovarainministeriön yhteydessä oleva JHTT-lautakunta. Lautakuntaan kuuluu puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan lisäksi seitsemästä yhdeksään jäsentä (JHTT-laki 12 §). Valtioneuvosto määrää jäsenet kolmeksi vuodeksi kerrallaan. Jäsenten tulee edustaa kuntien keskusjärjestöä, korkeakouluja, tilintarkastajia ja yhden on oltava oikeustieteiden kandidaatti. Tämän lisäksi kaikkien tulee olla julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen hyvin perehtyneitä.

JHTT-lain 15 §:n mukaan lautakunta valvoo, että tilintarkastajat säilyttävät ammattitaitonsa ja että tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt täyttävät hyväksymisen edellytykset sekä toimivat lain ja muiden säännösten mukaisesti. On erityisen tärkeää valvoa, että tilintarkastajat noudattavat toiminnassaan hyvää tilintarkastustapaa (HE 10/2005). Lautakunnan tulee ryhtyä tarvittaviin toimenpiteisiin, jos tilintarkastajan

toiminnassa ilmenee puutteita. Näitä toimenpiteitä ovat huomautus, varoitus ja hyväksymisen peruuttaminen. Niihin palataan myöhemmin tässä työssä.

Hallituksen esityksen (242/1998) mukaan pääasiallisin keino toteuttaa valvontaa ovat JHTT-tilintarkastajan antamat toimintaselvitykset lautakunnalle (näin myös HE 10/2005). Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetun asetuksen (468/1999) 4 §:n mukaan JHTT-tilintarkastajan tulee antaa tällainen toimintaselvitys kolmen vuoden välein, ja JHTT-yhteisön kerran vuodessa. Tilintarkastajan toimintaselvitys annetaan lautakunnan laatimalla lomakkeella, ja siihen kuuluvat selvitykset laadunvarmistuksesta ja ammattitaidon säilyttämisestä sekä työpäiväkirjat ja vuosittaiset työpäiväkirjayhteenvedot kolmelta edelliseltä kalenterivuodelta. Työpäiväkirja on raportti, jota JHTT-tilintarkastajan tulee pitää toiminnastaan JHTT-lautakunnan antamien ohjeiden mukaisesti. Työpäiväkirjayhteenvedot puolestaan laaditaan vuosittain työpäiväkirjoista JHTT-lautakunnan ohjeiden mukaisesti ammattitaidon säilymistä ja valvontaa varten. Toimintaselvityksen antamisen ohella tilintarkastajan tulee vakuuttaa muun muassa, että selvityksessä annetut tiedot ovat oikeita ja että hän ei harjoita tilintarkastustoiminnan kanssa muuta toimintaa, joka on omiaan vaarantamaan hänen riippumattomuutensa. (JHTT-lautakunta 2006, 3.)

Tilintarkastusyhteisöä valvotaan käytännössä samalla tavalla kuin yksittäisiä tilintarkastajiakin. Erona on se, mitä selvityksiä ja kuinka usein yhteisön tulee toimittaa JHTT-lautakunnalle. Riippumattomuuden kannalta yksi tärkeimmistä selvityksistä, joita JHTT-yhteisön tulee toimittaa vuosittain lautakunnalle, on luettelo kaikista osakkeenomistajista ja näiden osoitteista sekä edellisen toimintaselvityksen jälkeen tapahtuneet muutokset ja nykyiset tiedot. Ilmoituksesta tulee ilmetä, mikä osuus avoimen yhtiön yhtiömiehistä tai kommandiittiyhtiön vastuunalaisista yhtiömiehistä on yhtiössä työskenteleviä tilintarkastajia tai JHTT-yhteisöjä, tai mikä osuus yhtiön kaikista osakkeista ja niiden tuottamasta äänimäärästä on yhtiössä työskentelevillä JHTT-tilintarkastajilla. Selvitykseen kuuluu myös luettelo JHTT-yhteisön JHTT-lain mukaisten tilintarkastustehtävien toimeksiantajista ja tiedot päävastuullisista JHTT-tilintarkastajista, jos lautakunta sitä erikseen pyytää, sekä selvitys siitä, miten yhteisö on järjestänyt ja toteuttanut laadunvarmistuksen. (JHTT-lautakunnan antama JHTT-yhteisöjen hyväksymis- ja valvontaohje, 2.)

Toimintaselvitysten lisäksi JHTT-tilintarkastajaa voidaan valvoa selvittämällä kantelua, valitusta tai muuta JHTT-tilintarkastajan toimintaan kohdistettua epäilyä (HE 242/1998).

Hallituksen esityksen (242/1998) mukaan JHTT-lain 16 §:n tietojenantovelvollisuutta koskeva säännös on tehty valvonnan mahdollistamiseksi. Pykälän mukaan tilintarkastajan on annettava lautakunnalle kaikki valvonnassa tarvittavat tiedot.

Kuten edellä on jo mainittu, lautakunta valvoo tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen laadunvarmistusta (JHTT-laki 15.2 §). JHTT-lautakunnan (2006, 2) mukaan JHTT-tilintarkastajan tulee järjestää tilintarkastustyönsä siten, ettei sen laadussa esiinny olennaisia virheitä tai puutteita. JHTT-lain 15 § mukaan asetuksella voitaisiin kuitenkin säätää, että lautakunta myös suorittaa laadunvarmistusta. Hallituksen esityksen (10/2005) mukaan on kuitenkin tarkoituksenmukaisinta, että lautakunta saa käyttää laadunvarmistuksen toteuttamisessa ulkopuolisia asiantuntijoita apuna.

Varoitus, huomautus ja hyväksymisen peruuttaminen

Myös JHTT-tilintarkastajat voivat saada huomautuksen, varoituksen tai menettää hyväksymisensä. Lautakunnan tulee antaa tilintarkastajalle tai tilintarkastusyhteisölle varoitus silloin, jos tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö on huolimattomuudesta tai varomattomuudesta menetellyt säännösten tai ohjeiden vastaisesti tai on rikkonut velvollisuuksiaan tilintarkastajana tai tilintarkastusyhteisönä. Varoituksen sijasta tulee antaa huomautus, jos menettelyyn liittyy lieventäviä seikkoja. (JHTT-laki 21 §.) Hallituksen esityksen (242/1998) mukaan varoituksella on tarkoitus ilmaista paheksuntaa tilintarkastajan toimintaa kohtaan, ja huomautuksella lievää paheksuntaa. Myös riippumattomuuden puuttuminen voidaan katsoa toimimiseksi säännösten vastaisesti, jolloin riippumattomuuteen liittyvistä syistä voi olla mahdollista saada varoitus tai huomautus.

Tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön hyväksymisen peruuttaminen tulee kysymykseen JHTT-lain 20 §:n mukaan silloin, jos 1) tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö on tahallaan tai törkeästi huolimattomuudesta menetellyt

julkishallinnon ja -talouden tarkastajan toiminnasta annettujen säännösten tai ohjeiden vastaisesti, 2) tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö on varoituksesta huolimatta toistuvasti tahallaan tai törkeästi huolimattomuudesta rikkonut velvollisuuksiaan tilintarkastajana tai tilintarkastusyhteisönä, 3) tilintarkastaja ei ole enää ammattitaitoinen tai ei täytä lain mukaisia hyväksymisen edellytyksiä tai 4) tilintarkastusyhteisö ei täytä tämän lain mukaisia hyväksymisen edellytyksiä. Näin ollen siis myös riippumattomuuden puuttuminen tai menettäminen voi ainakin teoriassa aiheuttaa sen, että hyväksyminen peruutetaan. JHTT-lain 20 §:n mukaan hyväksyminen voidaan myös peruuttaa enintään kahden vuoden määräajaksi, ja hyväksymisen peruuttaminen voidaan panna täytäntöön valituksesta huolimatta, jos siihen on painavia syitä.

Se, jolle on annettu varoitus tai huomautus tai jonka hyväksyminen on peruutettu, voi tehdä lautakunnalle oikaisuvaatimuksen. Oikaisuvaatimuksen johdosta annettuun päätökseen voi hakea muutosta valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen. (JHTT-laki 22 §.) Hallituksen esityksen (242/1998) mukaan halutaan tällä säännöksellä turvata myös JHTT-tilintarkastajan oikeudet.

Lautakunta pitää JHTT-tilintarkastajista ja -yhteisöistä luetteloa. JHTT-nimitystä saa käyttää ainoastaan luetteloon merkitty tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö. Luetteloon laitetaan myös merkinnät huomautuksista ja varoituksista, kuitenkin vain viideksi vuodeksi. (JHTT-laki 14 §.)

4.3.2 Muu kuin lainsäädäntöön perustuva valvonta

JHTT-tilintarkastuksen laadunvarmistusjärjestelmässä tärkeää on myös tilintarkastajien ammattikunnan itsesääntely. Tämä osoittaa ammattikunnan valvovan edustajiensa työtä ja ammattitaitoa (Vilmunen 2003, 31). JHTT-yhdistyksen yhteydessä toimiikin laatulautakunta, joka vastaa JHTT-järjestelmän laaduntarkastuspalveluista, valitsee laadun tukihenkilöt suorittamaan tarkastuksia sekä avustaa ja valvoo heidän ammattitaitoaan (JHTT ry:n [www-sivut](http://www.jhtt.fi)). JHTT-yhdistyksen tarjoama laadunvarmistusjärjestelmä on tulosta valtiovarainministeriön JHTT-laadunvarmistusprojektista 1.10.2002–12.9.2003 (Syrjänen ja Vilmunen 2004, 35).

Laatulautakunnassa on puheenjohtaja, varapuheenjohtaja ja enintään neljä muuta jäsentä, jotka vuosikokous nimittää kolmeksi kalenterivuodeksi kerrallaan. Laatulautakunnan jäsenistä vuosikokous nimittää JHTT-lautakunnan esityksestä kaksi jäsentä, joista toisesta tulee puheenjohtaja. Laatulautakunnan jäsenistä yksi voi olla yhdistyksen hallituksen jäsen ja kaksi voi olla muita kuin yhdistyksen jäseniä. (JHTT ry:n www-sivut.)

Laaduntarkastuksia suorittavat siis vuosittain laatulautakunnan valitsemat laadun tukihenkilöt. JHTT-tilintarkastajat käyvät säännöllisesti laaduntarkastuksissa joko laatulautakunnan kutsumina tai oma-aloitteisesti. Tarkastuksissa katsotaan, onko tilintarkastuksessa noudatettu tarkastusta ohjaavia normeja ja hyvää tilintarkastustapaa. Lisäksi lautakunta valvoo, että tilintarkastajat säilyttävät ammattitaitonsa ja edelleen täyttävät JHTT-lain mukaiset hyväksymisen edellytykset sekä toimivat JHTT-lain ja muiden tarkastuksesta annettujen säännösten mukaisesti. Yleisen laadunvarmistuksen tavoitteena on muun muassa varmistaa ennen toimeksiannon vastaanottamista, että tilintarkastaja on riippumaton suhteessa asiakkaaseen. Laadunvarmistusjärjestelmän keskeisenä tehtävänä ei ole toimia kurinpidollisena valvontamuotona, vaan varmistaa ja osoittaa JHTT-tilintarkastustyön laatu ja parantaa sitä (Vilmunen 2003, 62).

Järjestelmän tavoitteena on täyttää Euroopan unionin komission lakisääteisille tilintarkastajille suosittelemat laadunvarmistuksen vähimmäisvaatimukset. (JHTT-yhdistys 2006, 14.) Keskuskauppakamari on lausunnossaan JHTT-lain tarkistamistyöryhmän työryhmämuistiosta hieman kritisoinut tätä tavoitetta, koska komission suositusta ei ole laadittu julkishallinnon tilintarkastajia varten (Keskuskauppakamarin www-sivut).

4.4 Yhteenveto

Edellä on käyty läpi tapoja valvoa eri sektoreiden tilintarkastajien riippumattomuutta. Seuraavassa kootaan yhteen tärkeimpiä näkökohtia ja pohditaan hieman, minkälaisia eroja ja yhtäläisyyksiä sektoreiden väleillä on.

Yksityisen sektorin KHT- ja HTM-tilintarkastajia valvovat siis tilintarkastuslain mukaisesti TIVAt ja TILA sekä VALA. TIVAt valvovat hyväksymiään HTM-tilintarkastajia ja TILA hyväksymiään KHT-tilintarkastajia. TILA toimii myös TIVojen tekemien päätösten ensimmäisenä muutoksenhakuasteena. VALA on näiden molempien lautakuntien tekemien päätösten muutoksenhakutaho, ja se päättää KHT-tilintarkastajien hyväksymisen peruuttamisesta. VALAn päätöksestä voi tietyissä tapauksissa valittaa korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Näiden lautakuntien suorittaman valvonnan tarkoituksena on se, että tilintarkastajat ja yhteisöt säilyttävät ammattitaitonsa ja muut hyväksymisen edellytykset sekä toimivat tilintarkastuslain ja muiden säännösten mukaisesti. Lautakunnat siis valvovat myös samalla tilintarkastajien riippumattomuuden olemassaoloa.

Jos tilintarkastajan toiminnassa tai vaadittavissa edellytyksissä on puutteita, valvontatahon tulee ryhtyä toimenpiteisiin. Käytännössä puutteet voivat tulla valvontatahon tietoon kolmella eri tavalla. Yksi tapa havaita puutteita on saada tietää niistä valvontatietoilmoituksesta, jonka HTM-tilintarkastajat antavat TIVAlle ja KHT-tilintarkastajat TILAlle vuosittain. Riippumattomuuden kannalta tämä ei välttämättä ole varmin keino, koska ilmoituksella raportoidaan toiminnan laajuudesta ja tilintarkastajan saamasta koulutuksesta. Toinen tapa saada tietoon riippumattomuudessa olevia puutteita on tehdä pistokokeita tilintarkastajille. Kolmantena keinona valvonta voi olla kantelun tai muun tilintarkastajan toimintaan kohdistuvan epäilyn tutkimista.

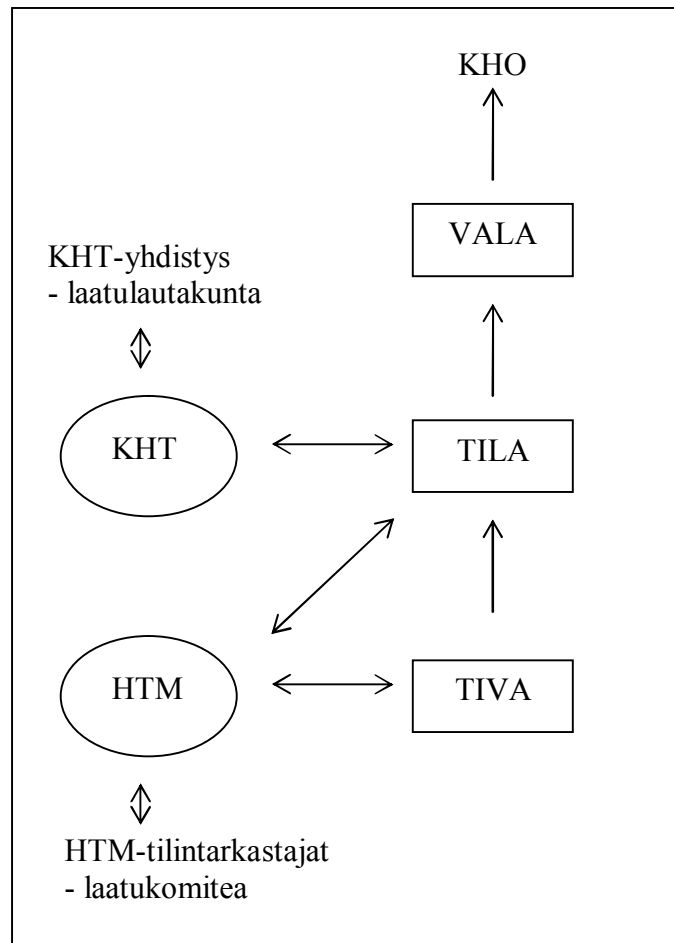
Puutteiden tullessa ilmi voi TIVA antaa HTM-tilintarkastajalle ja TILA KHT-tilintarkastajalle varoituksen tai huomautuksen. Varoitus tulee antaa, mikäli tilintarkastaja on huolimattomuudesta tai varomattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti tai on annetusta varoituksesta huolimatta toistuvasti rikkonut velvollisuuksiaan hyväksyttynä tilintarkastajana. Myös, jos tilintarkastaja on perusteettomasti menetellyt tilintarkastuksen luotettavuutta tai arvoa alentavalla tavalla, hänelle tulee antaa varoitus. Huomautus tulee kysymykseen vastaavanlaisessa tilanteessa, johon liittyy kuitenkin lieventäviä seikkoja.

Ankarin kurinpitotoimi on hyväksymisen peruuttaminen. TILA voi TIVAn esityksestä peruuttaa HTM-tilintarkastajan hyväksymisen ja VALA TILAn esityksestä KHT-

tilintarkastajan hyväksymisen. Hyväksymisen peruuttamisen edellytyksiä on kolme: tilintarkastaja 1) on tahallaan tai törkeästi huolimattomuudesta menetellyt tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti, 2) on annetusta varoituksesta huolimatta toistuvasti rikkonut velvollisuuksiaan hyväksyttynä tilintarkastajana tai 3) ei ole enää ammattitaitoinen tai ei täytä muita hyväksymisen edellytyksiä.

Kaikki tilintarkastajiin kohdistuva valvonta ei ole laissa säädeltyä. KHT-tilintarkastajien on osallistuttava viiden vuoden välein KHT-yhdistyksen laadunvalvontaan. Laadunvalvontaa suorittavat laaduntarkastajat, ja KHT-yhdistyksen laatulautakunta käsittelee heidän kirjoittamansa raportit. Laaduntarkastuksen avulla selvitetään sitä, miten tilintarkastaja on hoitanut laadunvalvontaa koskevat velvollisuutensa ja minkälainen hänen suorittamansa tilintarkastuksen laatu on ollut. Jos tarkastuksessa selviää, että tilintarkastaja on laiminlyönyt hyvän tilintarkastustavan noudattamisen, määrätään uusi tarkastus. Jos tulos ei muutu tämän tarkastuksen jälkeen, KHT-yhdistyksen hallitus käsittelee tapauksen. Hallitus voi erottaa jäsenen, jos hänen katsotaan toimineen sääntöjen vastaisesti. Ilmoitus erottamisesta menee tiedoksi TIVAlle, TILAlle tai VALAlle, jotka voivat ryhtyä kurinpitotoimenpiteisiin. Vastaavasti HTM-tilintarkastajien on myös osallistuttava viiden vuoden välein HTM-tilintarkastajien järjestämään laaduntuki- ja varmistustarkastukseen. Laaduntarkastuksia organisoii laatukomitea, ja tarkastusta suorittavat tukihenkilöt.

Lisäksi KHT-yhdistys ohjeistaa tilintarkastustyön laadunvalvontaa yleisesti standardilla ja riippumattomuuden varmistamista erityisesti eettisten ohjeiden yhteydessä. Seuraavalla sivulla olevassa Kuvassa 4.1. *KHT- ja HTM-tilintarkastajien valvonta* on koottu yhteen yksityisen sektorin tilintarkastajien eri valvontatahot.



Kuva 4.1. KHT- ja HTM-tilintarkastajien valvonta.

Valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastajien riippumattomuuden valvonnasta ei ole säännöksiä laissa. Virasto ohjeistaa myös vuositilintarkastusohjeessaan valvontaa hyvin vähän. Ohjeen mukaan valvontavastuu on tarkastuspäälliköllä. Myös INTOSAI:n tarkastusstandardien ohjeistus valvonnassa on melko vähäistä. Standardien mukaan tilintarkastustyötä tulee valvoa tarkasti, ja sen avulla pitää muun muassa varmistaa tarkastusstandardien noudattaminen. Näin ollen myös riippumattomuutta koskevien säännösten noudattamista kehoitetaan valvomaan.

Kunnallista tilintarkastusta suorittavia JHTT-tilintarkastajia valvoo kolme tahoja. Näitä ovat kuntien tarkastuslautakunnat, JHTT-lautakunta sekä alan oma yhdistys, JHTT-yhdistys. Tarkastuslautakuntien merkitys riippumattomuuden valvonnan suorittamisessa on melko pieni. Käytännössä riippumattomuuskysymykset voivat tulla tarkastuslautakunnan valvonnan piiriin sen seurattessa yleisesti tilintarkastajan toimintaa. Varsinaisesti tilintarkastajan valvonta ei kuitenkaan ole tarkastuslautakunnan tehtävä.

Valtiovarainministeriön yhteydessä oleva JHTT-lautakunta puolestaan valvoo JHTT-tilintarkastajien riippumattomuutta melko tarkastikin. Lautakunnan tehtävänä on valvoa, että tilintarkastajat säilyttävät ammattitaitonsa ja hyväksymisen edellytykset, toimivat lain ja muiden säännösten mukaisesti ja noudattavat hyvää tilintarkastustapaa.

Lautakunnan tulee ryhtyä tarvittaviin toimenpiteisiin, jos tilintarkastajan toiminnassa ilmenee puutteita. Pääasiallisin keino toteuttaa valvontaa on JHTT-tilintarkastajan antamat toimintaselvitykset lautakunnalle kolmen vuoden välein. JHTT-yhteisö antaa selvityksen kerran vuodessa. Tilintarkastajan tulee vakuuttaa muun muassa, ettei hän harjoita tilintarkastustoiminnan kanssa muuta toimintaa, joka on omiaan vaarantamaan hänen riippumattomuutensa. Työpäiväkirjayhteenvedot puolestaan laaditaan vuosittain työpäiväkirjoista valvontaa varten.

Tilintarkastusyhteisöä valvotaan käytännössä samalla tavalla kuin yksittäisiä tilintarkastajiakin. Riippumattomuuden kannalta yksi tärkeimmistä selvityksistä, joita JHTT-yhteisön tulee toimittaa vuosittain lautakunnalle, on luettelo kaikista osakkeenomistajista ja näiden tiedoista, kuten omistuksista. Yhteisön tulee myös selvittää miten se on järjestänyt ja toteuttanut laadunvarmistuksen. Toimintaselvitysten lisäksi JHTT-tilintarkastajaa voidaan valvoa selvittämällä kantelua, valitusta tai muuta JHTT-tilintarkastajan toimintaan kohdistettua epäilyä.

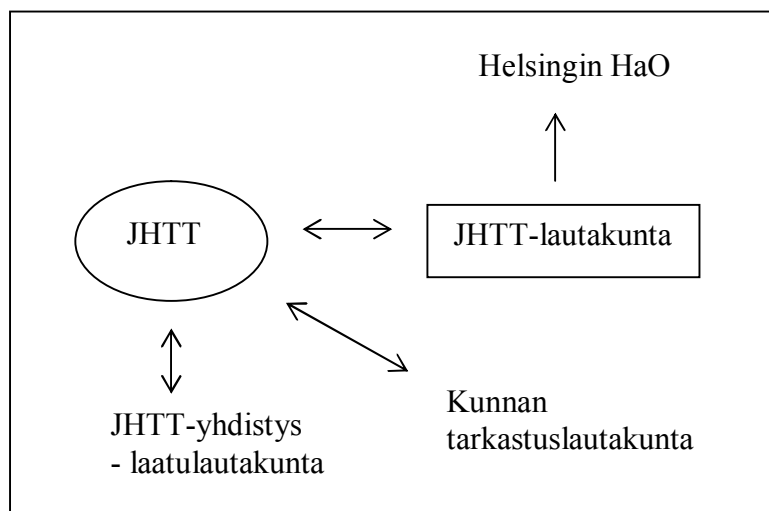
Jos lautakunta havaitsee tilintarkastajan riippumattomuudessa puutteita, sen tulee antaa tilintarkastajalle huomautus, varoitus tai peruuttaa hänen hyväksymisensä. Varoitus tulee antaa silloin, jos tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö on huolimattomuudesta tai varomattomuudesta menetellyt säännösten tai ohjeiden vastaisesti tai on rikkonut velvollisuuksiaan tilintarkastajana tai tilintarkastusyhteisönä. Varoituksen sijasta tulee antaa huomautus, jos menettelyyn liittyy lieventäviä seikkoja.

Tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön hyväksymisen peruuttaminen tulee kysymykseen silloin, jos 1) tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö on tahallaan tai törkeästi huolimattomuudesta menetellyt julkishallinnon ja -talouden tarkastajan toiminnasta annettujen säännösten tai ohjeiden vastaisesti, 2) tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö on varoituksesta huolimatta toistuvasti tahallaan tai törkeästi

huolimattomuudesta rikkonut velvollisuuksiaan tilintarkastajana tai tilintarkastusyhteisönä, 3) tilintarkastaja ei ole enää ammattitaitoinen tai ei täytä lain mukaisia hyväksymisen edellytyksiä tai 4) tilintarkastusyhteisö ei täytä JHTT-lain mukaisia hyväksymisen edellytyksiä. Se, jolle on annettu varoitus tai huomautus tai jonka hyväksyminen on peruutettu, voi tehdä lautakunnalle oikaisuvaatimuksen. Oikaisuvaatimuksen johdosta annettuun päätökseen voi hakea muutosta valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen.

JHTT-yhdistys tarjoaa myös riippumattomuuden valvontaa jäsenilleen. Yhdistyksen yhteydessä on laatulautakunta, joka vastaa JHTT-järjestelmän laaduntarkastuspalveluista, valitsee laadun tukihenkilöt suorittamaan tarkastuksia sekä avustaa ja valvoo heidän ammattitaitoaan. JHTT-tilintarkastajat käyvät säännöllisesti laaduntarkastuksissa, ja niissä valvotaan, onko tilintarkastaja noudattanut normeja ja hyvää tilintarkastustapaa. Lisäksi lautakunta valvoo, että tilintarkastajat säilyttävät ammattitaitonsa ja edelleen täyttävät JHTT-lain mukaiset hyväksymisen edellytykset sekä toimivat JHTT-lain ja muiden tarkastuksesta annettujen säännösten mukaisesti. Yleisen laadunvarmistuksen tavoitteena on muun muassa varmistaa ennen toimeksiannon vastaanottamista, että tilintarkastaja on riippumaton suhteessa asiakkaaseen. Laadunvarmistusjärjestelmän keskeisenä tehtävänä ei ole toimia kurinpidollisena valvontamuotona.

Alla olevassa Kuvassa 4.2. *JHTT-tilintarkastajien valvonta* on koottu yhteen JHTT-tilintarkastajien eri valvontatahot.



Kuva 4.2. *JHTT-tilintarkastajien valvonta.*

4.4.1 Yhtäläisyyksiä valvonnassa

Yksityisen sektorin ja kuntasektorin tilintarkastajien riippumattomuuden valvonta on järjestetty hyvin samankaltaisin tavoin. Yhteistä yksityisellä ja kuntasektorilla on se, että molemmissa riippumattomuuden valvontaa ohjaa sekä sovellettava laki että alan yhteenliittymien säännökset, jotka kuvastavat hyvää tilintarkastustapaa. Sekä KHT- ja HTM-tilintarkastajien että JHTT-tilintarkastajien riippumattomuutta valvoo siis lakisääteinen lautakunta sekä tilintarkastajien oma ammatillinen yhdistys. Ammatillisten yhdistysten suorittama valvonta toimii yhtäläisten periaatteiden mukaisesti. Lakisääteiset valvontatahot voivat myös käyttää kurinpitotoiminaan samanlaisia vaihtoehtoja - huomautusta, varoitusta ja hyväksymisen peruuttamista. Lisäksi kurinpitotoimia vaativat tapaukset tulevat valvontatahojen tietoon samankaltaisilla tavoilla. Vaihtoehtoina ovat erilaiset tilintarkastajien antamat selvitykset tai ilmoitukset toiminnastaan tai toisaalta ulkopuolisten tekemät kantelut tai muut epäilyt tilintarkastajien toimintaa kohtaan. Perusteet kaikille kurinpitotoimille ovat myös hyvin lähellä toisiaan.

Yhteistä kaikille sektoreille on se, että millään kolmesta tarkastellusta sektorista ei ole olemassa ainoastaan riippumattomuuden valvomiseksi omaa valvontakeinoa. Jokaisella sektorilla riippumattomuuden valvonta on osana yleistä tilintarkastajien valvontaa.

4.4.2 Valvonnassa ilmeneviä eroja

Myös yksityisen sektorin ja JHTT-tilintarkastajien riippumattomuuden valvonnassa on kuitenkin pieniä eroja. Esimerkiksi valvontatahot eroavat toisistaan jonkin verran. Kuntien tarkastuslautakunnat luonnollisesti seuraavat vain JHTT-tilintarkastajien toimintaa. Yksityistä ja kuntasektoria erottaa myös se, että yksityisellä sektorilla valvontaportaita on enemmän. Tämä taas puolestaan johtuu siitä, että yksityisellä sektorilla on kaksi eritasoista tilintarkastajan ammattitutkintoa. Toisaalta myös KHT-tilintarkastajien ensimmäinen muutoksenhakuaste on VALA, eikä vielä mikään oikeusaste kuten JHTT-tilintarkastajilla. Yksi eroavaisuus on lisäksi se, että JHTT-tilintarkastajien tulee tehdä oikaisuvaatimus JHTT-lautakunnalle ja vasta tähän päätökseen tyytymätön voi valittaa Helsingin hallinto-oikeuteen. Yksityisen sektorin

tilintarkastajien korkein muutoksenhakuaste on kuitenkin korkein hallinto-oikeus, kun taas JHTT-tilintarkastajat hakevat muutosta tätä alemman asteiselta oikeudelta. Lisäksi valvontatahojen kokoonpanot eroavat toisistaan, mutta tämä johtuu selkeästi sektoreiden tuomasta vaikutteesta. Toisaalta se on myös yhtäläisyys, kummallakin sektorilla valvontatahot koostuvat asianomaisen sektorin asiantuntijoista.

Vaikka tavat, joilla riippumattomuusongelmat voivat tulla valvontatahojen tietoon sekä yksityisellä että julkisella sektorilla ovat hyvin samankaltaiset, on niissä silti pieniä eroja. Esimerkiksi JHTT-tilintarkastajat antavat toimintaselvityksensä kolmen vuoden välein ja JHTT-yhteisöt kerran vuodessa, kun taas KHT- ja HTM-tilintarkastajat antavat valvontatietoilmoituksensa vuosittain. Lisäksi erona on se, että JHTT-yhteisöt antavat tietoja yhteisön omistussuhteista ja siitä, miten laadunvarmistus on yhteisössä järjestetty. Yksityisen sektorin tilintarkastajat eivät anna tällaisia tietoja ollenkaan.

Lainsäädännön ja kirjallisuuden tutkimisen jälkeen vaikuttaa kuitenkin siltä, että yksityisen sektorin ja kuntasektorin tilintarkastajien riippumattomuutta valvotaan yllättävän samalla tavalla. Valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastajien riippumattomuuden valvonta sen sijaan ei ole lainkaan samankaltaista. Huomattava ero on muun muassa se, että tarkastusviraston tilintarkastajien riippumattomuuden valvonnasta ei ole mitään mainintaa laissa. INTOSAIn standarditkaan eivät kovin monisanaisesti ohjeista riippumattomuuden valvontaa. Näyttää siis siltä, että valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastajia valvotaan vähemmän kuin yksityisen ja kuntasektorin tilintarkastajia. Toisaalta Lowensohnin ja Collinsin (2001, 17) mukaan yleisesti uskotaan, että yksityisen sektorin tilintarkastajien riippumattomuudelle olisi enemmän uhkia. Uhkien lisääntyessä myös valvonnan tarve kasvaa.

5 TILINTARKASTAJIEN RIIPPUMATTOMUUDEN VALVONTA KOHDEORGANISAATIOISSA

Komission riippumattomuussuosituksen (2002/590/EY, 14) mukaan tilintarkastajalla tai tilintarkastusyhteisöllä on oltava asianmukaiset järjestelmät, joilla voidaan varmistaa, että tilintarkastusyhteisöön kuuluvat henkilöt noudattavat riippumattomuusohjeita ja -menettelyjä. Myös hallituksen esityksessä (194/2006) korostetaan, että EU-suosituksen mukaisesti tilintarkastusyhteisön on luotava sisäinen järjestelmä toimintansa riippumattomuuden turvaamiseksi ja järjestelmän toiminta on dokumentoitava. Järjestelmään kuuluvat hallituksen esityksen (194/2006) mukaan muun muassa kirjalliset riippumattomuusohjeet, aktiivinen ja ajantasainen tiedottaminen ohjeista ja niiden muutoksista, kutakin tilintarkastusasiakasta koskeva dokumentaatio sekä toimenpiteiden noudattamisen sisäinen valvonta. Myös laadunvalvonta (ks. kohta 2.1.5) sisältää tilintarkastusyhteisöjen sisäisen valvonnan. Tilintarkastusyhteisöjen sisäinen riippumattomuuden valvonta on tärkeä osa tilintarkastajien riippumattomuuden varmistusta. Esimerkiksi Porokka-Maunuksela ym. (2004, 44) toteavat kuntatarkastuksen osalta, että tilintarkastuksen laadunvalvonta on Suomessa kansainvälisen käytännön mukaisesti hoidettu pääosin tilintarkastusalan sisäisenä itsesäätelynä ja tässä keskeisessä asemassa ovat myös tilintarkastusyhteisöjen omat laadunvarmistusjärjestelmät. Tämän pro gradu -tutkielman empiriaosuus koostuukin yhden yksityisellä sektorilla toimivan tilintarkastusyhteisön, valtiontalouden tarkastusviraston ja yhden kunnallissektorilla toimivan tilintarkastusyhteisön sisäisten riippumattomuuden valvontajärjestelmien vertailusta.

Jokaiselta sektorilta on valittu tutkimuskohteeksi yksi tilintarkastusyhteisö. Tälle on perusteluna se, että valtiontalouden tarkastusvirasto on valtiosektorilla ainoa toimija tilintarkastuksessa ja tämän takia muiltakin sektoreilta on valittu vain yksi tutkimuskohde. Yksityisellä ja kuntasektorilla valinnan kriteerinä on ollut se, että tilintarkastusyhteisö on suuri ja yksi johtavista toimijoista. Tutkimuksen empiriaosuus on tarkoituksenmukaista toteuttaa tällä tavoin, koska organisaatioiden sisäiset riippumattomuuden valvontajärjestelmät tuovat mielenkiintoisen lisän ja yhden uuden lähestymistavan tutkimusongelman selvittämiseen.

Tutkimuksessa käytetty aineisto on kerätty sähköpostikyselyllä. Jokaiselle tarkasteltavalle organisaatiolle on lähetetty samat kysymykset (kysymykset ovat liitteessä yksi) ja vertailu valvontajärjestelmien välillä on toteutettu kysymyksiin saatujen vastausten avulla. Tavallaan tässä on toteutettu sähköpostin välityksellä puolistrukturoitu haastattelu, koska kysymykset ovat kaikille samat, mutta valmiita vastausvaihtoehtoja ei ole annettu kahta viimeistä kysymystä lukuun ottamatta (ks. Eskola ja Suoranta 1998, 87).

Seuraavassa käydään läpi kyselyn tuloksia ja vertaillaan jälleen yksityistä sektoria, valtiota ja kuntasektoria. Yksityisen sektorin haastateltuun KHT-yhteisöön viitataan nimityksellä KHT-yhteisö. Valtiontalouden tarkastusvirastosta käytetään lyhennettä VTV ja kuntasektorin haastateltuun JHTT-yhteisöön viitataan nimityksellä JHTT-yhteisö.

5.1 Riippumattomuuden ohjeistaminen

Kyselyn ensimmäiset kysymykset koskivat riippumattomuuden ohjeistamista organisaatiossa. Ensimmäisen kysymys koski sitä, kuka on laatinut ohjeistuksen riippumattomuudesta. Tarkasteltavassa KHT-yhteisössä on globaali riippumattomuusohjeistus, jota on täydennetty muutamalla paikallisella säännöllä. VTV:n suorittamaa tarkastusta koskevat ohjeet vahvistaa työnjaosta riippuen joko pääjohtaja tai toimintayksikön päällikkö. VTV:n mukaan tästä määrätään laissa ja edelleen viraston työjärjestyksessä. JHTT-yhteisössä yhtiön johto on asettanut laaturyhmän, joka valmistelee tilintarkastuksen laatuun liittyvät käsikirjat sekä muut ohjeet ja suositukset.

KHT-yhteisön ”koko henkilökunta on soveltuvin osin velvollinen noudattamaan riippumattomuusohjeistusta.” VTV:n riippumattomuusohjeet on suunnattu ”viraston koko henkilökunnalle, mutta ne toki käytännössä koskevat lähinnä tarkastavaa henkilökuntaa ja heidän esimiehiään ja johtoa eli kaikkia niitä, jotka ovat mukana tarkastusprosessissa.” Myös JHTT-yhteisössä ohjeet koskevat kaikkia tilintarkastajia ja ”asiakasvastuussa oleva tilintarkastaja varmistaa, että riippumattomuutta vaarantavia

kytköksiä ei ole, tai että ne eliminoidaan”. JHTT-yhteisössä asiakasvastuussa oleva tilintarkastaja myös dokumentoi riippumattomuuden. KHT-yhteisössä ohjeistus perustuu IFACin Code of Ethicsiin ja jotkut osiot koskevat toimenpiteitä silloin, kun kyseessä on U.S SEC asiakkaita. VTV:ssä ”ohjeita laadittaessa otetaan soveltuvien osien huomioon asiaa koskevia kansainvälisiä standardeja, esimerkiksi INTOSAIin standardit”. JHTT-yhteisön ohjeistukset perustuvat ensisijaisesti kuntalakiin, hallintolakiin ja tilintarkastuslakiin sekä toissijaisesti tilintarkastusalan suosituksiin. Tulkintaa vaativissa tilanteissa lähteinä ovat soveltuvien osien myös kansainvälisiin tilintarkastusstandardeihin ja -suosituksiin sisältyvät eettiset ohjeet ja niiden tulkinnat.

Neljänneksi kysyttiin, mitkä ovat tärkeimmät riippumattomuutta tilintarkastuksessa takaavat ohjeet tai määräykset. KHT-yhteisön vastauksen mukaan ”riippumattomuusohjeistuksessa käsitellään kaikkia IFACin Code of Ethics’in osa-alueita. Joillain osa-alueilla ohjeet saattavat olla IFACin ohjeita tiukempia”. Lisäksi ”riippumattomuusohjeet ovat kaikkien käytettävissä toimiston Intranetin kautta ja riippumattomuusasioista tiedotetaan säännöllisesti joko globaalin organisaation kautta tai paikallisesti”. VTV:llä riippumattomuutta ja objektiivisuutta korostavat myös tilintarkastusta koskevat viraston omat ohjeet, eettiset ohjeet ja tarkastushenkilöstölle annettava koulutus. ”Virastotason ja toimintayksikkötason suunnittelussa huolehditaan osaltaan siitä, että tarkastus voidaan suorittaa riippumattomuus turvaten. Tämän vuoksi ei kukaan tarkasta sellaista asiaa, jota hän mahdollisesti on ollut tekemässä ja tarkastajat vaihdetaan kohteissaan niin, että kiertoajaksi tulee tilintarkastuksessa enimmillään 5–7 vuotta. Yksittäisessä tarkastustehtävässä korostuu ennemminkin objektiivisuus niin tehtävää suoritettaessa kuin johtopäätöksiä tehtäessäkin.” Erityistä VTV:llä on mielestäni se, että ”riippumattomuuteen liittyy myös käytäntö, jonka mukaan kukaan ei työtehtävien ulkopuolella saa ottaa sellaisia tehtäviä, jotka vaarantavat hänen tai viraston riippumattomuutta. Tätä varten on mm. sivutoimilupamenettely, jolla asiaa voidaan käytännössäkin valvoa.” Tämä selkeästi erottuu käytäntönä yksityisestä ja kuntasektorista. JHTT-yhteisöissäkään ei tällaista toimintatapaa ole, vaikka sellaisia kytköksiä, jotka voisivat vaarantaa riippumattomuuden, ei saa olla. ”Yhtiön sisäisen ohjeen mukaan jokaisessa tilintarkastuskohteessa on täytettävä lomake, jossa kukin tilintarkastustiimin jäsen ilmoittaa, onko sellaisia kytköksiä, jotka voisivat vaarantaa riippumattomuuden. Vastuunalaisella tilintarkastajalla ei saa olla riippumattomuutta vaarantavia kytköksiä. Suurissa asiakaskohteissa tiimin jäsenillä voi olla jokin kytkös,

mutta se pitää ottaa tarkastustyön suunnittelussa huomioon. Esimerkiksi hän ei voi olla tarkastamassa sen toimialan asioita, jossa riippumattomuus voitaisiin miltei osin asettaa kyseenalaiseksi.”

5.2 Riippumattomuuden valvonta

Riippumattomuuden valvontaan liittyen kysyttiin, kuka valvontaa suorittaa ja kuinka sitä suoritetaan. KHT-yhteisössä sen johto, laatu- ja riskiorganisaatio sekä toimeksiannoista vastaavat partnerit seuraavat, että ohjeistusta noudatetaan. Noudattamista valvotaan KHT-yhteisössä eri tavoin vuosittaisilla toimenpiteillä, esimerkiksi henkilöiden vuosittaisilla vahvistuksilla, laadunvalvonnan yhteydessä sekä erillisillä testeillä tietojen oikeellisuuden varmistamiseksi. VTV:llä tarkastusraporttien käsittely varmistaa omalta osaltaan, että työlle asetetut tavoitteet ja yleiset periaatteet toteutuvat tarkastuksissa. Tästä määrätään työjärjestyksessä ja tarkastusta koskevissa viraston ohjeissa. ”Tarkastussuunnitelman laatii tarkastaja ja sen hyväksyy tarkastuspäällikkö, joka myös ohjaa ja valvoo tarkastusta.” JHTT-yhteisössä tilintarkastustiimin osalta riippumattomuutta valvoo vastuunalainen tilintarkastaja. Muutoin sitä valvovat yhtiön johto, aluevastaavat ja sisäistä laadunvalvontaa tekevät henkilöt. Tilintarkastuksen toimeksiantoja jaettaessa JHTT-yhteisössä selvitetään, että tilintarkastajalla ei ole sellaisia kytköksiä tai muita asioita, jotka voisivat vaarantaa riippumattomuuden. JHTT-yhteisön mukaan kuntien toimeksiannot tarkistetaan 4-vuotiskausittain ja ohjeiden noudattamista valvotaan sisäisen laadunvarmistuksen yhteydessä 4–5 vuoden välein. Riippumattomuus arvioidaan lisäksi aina uuden jäsenen tullessa mukaan toimeksiantotiimiin.

KHT-yhteisössä riippumattomuuden arviointi on toimeksiannoissa osa tilintarkastusprosessia ja tehdyt toimenpiteet tulee dokumentoida. Arvioitavat asiat riippuvat KHT-yhteisön mukaan toimeksiannoista, mutta periaatteessa tulisi käydä läpi riippumattomuusohjeistuksen jokaista osa-alueita. VTV:llä toimeksiantokohtainen raportointikäytäntö on toisenlainen. ”Yksittäiseen dokumenttiin ei juurikaan tehdä merkintöjä riippumattomuudesta erikseen, eikä se mielestäni olisi toimiva tapa tätä asiaa varmistaa. Keskeiset periaatteet tulee rakentaa prosessiin sisälle, ei ulkoisiksi

maininnoiksi.” JHTT-yhteisössä puolestaan riippumattomuuden selvittäminen dokumentoidaan. Tässä kukin tilintarkastaja allekirjoituksellaan vahvistaa, että riippumattomuus on selvitetty. ”Jos tiimin jäsenellä (avustavalla tilintarkastajalla) on jokin asiakasyhteisöön liittyvä riippumattomuutta vaarantava asia tai henkilökytkös, se tulee todeta dokumentissa ja todeta, miten se on otettu huomioon.”

KHT-yhteisössä kaikki asiakastyötä tekevät asiantuntijat raportoivat riippumattomuuteen liittyviä asioita ja raportoinnin laajuus riippuu henkilön asemasta yhtiössä. VTV:llä raportoi riippumattomuudesta jokainen VTV:n henkilökuntaan kuuluva, jos raportoitavaa on. JHTT-yhteisön osalta raportointivelvollinen on jokainen tilintarkastaja. Tilintarkastaja on velvollinen ilmoittamaan aluevastaavalle ja johdolle, jos syntyy tilanteita, joiden vuoksi riippumattomuus voi vaarantua.

Mikäli KHT-yhteisössä todetaan riippumattomuuteen liittyviä asioita, ryhdytään korjaaviin toimenpiteisiin. Toimenpiteet riippuvat havainnon laadusta ja näitä voivat olla omistusten realisoiminen, henkilön siirtyminen pois tiimistä, toimeksiannosta luopuminen ja niin edelleen. VTV:llä ryhdytään ”tavanomaisiin työnantaja- ja esimiestoimenpiteisiin” valvonnan tulosten perusteella. VTV:llä ei kuitenkaan ole ollut sellaisia ongelmia, että erillisiä jälkikäteisiä toimenpiteitä olisi tarvittu. JHTT-yhteisössä mahdollisia toimenpiteitä, joihin valvonnan tulosten perusteella voitaisiin ryhtyä, ovat tilintarkastajat vaihtaminen toiseen henkilöön tai tilintarkastajan kieltäytyminen tehtävistä, jotka voivat vaarantaa riippumattomuuden. Toimenpiteet riippuvat siitä, mikä asia vaarantaa riippumattomuutta.

Riippumattomuuden valvontaan liittyvä viimeinen kysymys oli, kuka mahdollisista toimenpiteistä päättää. KHT-yhteisön mukaan ”päätös riippuu miten asia on todettu ja minkälaisesta asiasta on kyse, esim. tiimin jäsen voi itse todeta, ettei enää voi toimia tiimissä, jolloin vastuunalainen partneri tekee päätöksen”. ”Laatu- ja riskiorganisaatio päättää usein toimenpiteistä ja viime kädessä sitten yhtiön johto.” VTV:llä puolestaan ”ylijohtaja tai pääjohtaja riippuen siitä, mistä toimenpiteistä on kysymys”. JHTT-yhteisössä aluevastaavana toimivat henkilöt omalla alueellaan järjestelevät henkilökunnan työtehtävät ja viimekädessä yhtiön johto päättää toimenpiteistä.

5.3 Järjestelmän toimivuus

Lopuksi kyselyssä oli kysymyksiä vastaajien mielipiteistä liittyen järjestelmän toimivuuteen. Ensimmäisenä kysymyksenä oli kuitenkin kuinka kauan järjestelmä on ollut organisaatiossa käytössä. KHT-yhteisössä järjestelmä on ollut käytössä monta vuotta, mutta työkaluja on muutettu ja toimenpiteitä lisätty suunnitelmallisesti. Järjestelmä on ollut vastaajan mukaan KHT-yhteisössä toimiva. VTV:llä järjestelmä on ollut käytössä ”niin kauan kuin nykymuotoinen VTV on ollut olemassa” ja myös siellä järjestelmä on ollut vastaajan mielestä toimiva. JHTT-yhteisössä järjestelmä on ollut käytössä eri muodoissaan yhtiön olemassaolon ajan vuodesta 1993. Vastaajan mukaan ”järjestelmä on toiminut kohtuullisen hyvin, joitakin yksittäisiä tulkinnanvaraisia tilanteita on ollut”.

KHT-yhteisössä suurin haaste järjestelmässä on ollut informaation ymmärtäminen. Henkilöstön suhtautumisen osalta kuitenkin tietoisuus riippumattomuudesta on lisääntynyt. VTV:llä järjestelmän kanssa ei ole ollut ongelmia ja henkilöstö suhtautuu siihen hyvin. JHTT-yhteisön vastaaja tuo esille sen, että ”riippumattomuutta saattaa olla ulkopuolisen vaikea arvioida, ts. täydellistä valvontajärjestelmää riippumattomuuden varmistamiseksi ei voi kohtuullisin toimenpitein luoda”. Tämä on melko neutraali vastaus kysymykseen siitä, minkälaisia ongelmia järjestelmässä on ollut, mutta viittaa ehkä siihen, että järjestelmässä saattaa olla ymmärrettävästi pieniä puutteita. JHTT-yhteisössä henkilökunta on pääsääntöisesti tiedostanut riippumattomuuden vaatimuksen ja pitää huolen riippumattomuuden säilyttämisestä.

Kysyttäessä onko riippumattomuuteen liittyviä ongelmia ollut kahden viimeisen toimintavuoden aikana, VTV vastasi ”ei”. KHT-yhteisö vastasi, ettei oikein ymmärtänyt miten kysymykseen tulisi vastata, mutta kommentoi seuraavasti: ”Asiakokonaisuudet ovat usein hyvin monimutkaisia varsinkin maan rajat ylittävissä toimeksiannoissa, jolloin säännösten tulkinta tai tietojen saanti on vaikeata. Meillä on kuitenkin organisaatio, joka auttaa tiimejä näissä tulkinnoissa. Henkilöiden konsultointi riippumattomuusasioissa on lisääntynyt viime vuosien aikana, mikä on hyvä merkki siitä, että riippumattomuuteen liittyviä asioita on sisäistetty yhä paremmin. Riippumattomuuteen liittyvät arvioinnit on ratkaistu tavalla tai toisella, esimerkiksi

kieltäytymällä toimeksiannosta jne.” JHTT-yhteisössä ongelmaa pidetään liian voimakkaana ilmaisuna, mutta erityistä tarkkuutta on vaatinut rajanveto konsultoinnin ja tilintarkastukseen liittyvien toimeksiantojen välillä. ”Ennemminkin on ollut kyse tulkintojen eroista. Lähtökohdista ollaan laajasti yksimielisiä.”

Ongelmien esiintyminen KHT-yhteisössä johtuu jonkin verran vastaajan mukaan tilintarkastajan omasta eettisten sääntöjen sisäistämisestä. Vastaajan mukaan ”ohjeiden tulkinta voi olla vaikeaa, ja joskus tiimiläiset tekevät virhearvioita”. VTV:llä ei vastaajan mielestä ongelmia ole ollut, eikä kysymyksiin ongelmien aiheuttajasta tai niiden syntyminen ehkäisijästä ole vastattu. JHTT-yhteisön vastaajan mielestä ongelmien esiintyminen johtuu hieman johdon antamasta riippumattomuusohjeistuksesta ja sen noudattamisen valvonnasta, melko paljon tilintarkastajan omasta eettisten sääntöjen sisäistämisestä ja siitä, että tilintarkastusta ja konsultointia ei ole eriytetty eri henkilöille.

5.4 Yhteenveto

Edellä on purettu organisaatioiden sisäisiä valvontajärjestelmiä koskevan kyselyn tuloksia. Kyselyn tuloksia ei voida yleistää koskemaan kaikkia yksityisellä sektorilla toimivia KHT-yhteisöjä eikä kunnallisella sektorilla toimivia JHTT-yhteisöjä, koska haastateltavina olivat ainoastaan yhdet yhteisöt esimerkinomaisesti. Kyselyn perusteella voidaan tehdä ainoastaan varovaisia ja vain hieman suuntaa antavia johtopäätöksiä. Tarkoituksena oli kyselyn avulla tuoda esimerkinomaisesti esille tilintarkastuksessa toimivien organisaatioiden omia järjestelmiä tilintarkastajien riippumattomuuden valvomiseksi. Tällaisen tavoitteen saavuttamiseksi toteutettu kysely on sopiva. Seuraavassa kootaan yhteen tärkeimpiä huomioita erojen ja yhtäläisyyksien arvioimisessa eri sektoreiden toimijoiden välillä. Toki vertailua vaikeuttaa myös vastausten laadun vaihtelevuus. Kaikki vastaajat eivät ole vastanneet kysymyksiin samalla tarkkuudella eivätkä he ole välttämättä painottaneet ja huomioineet samoja asioita, joten on mahdotonta tietää, onko jotakin jäänyt puuttumaan. Vertailu voidaan tehdä ainoastaan vastauksiin perustuen eikä mahdollisia muita asioita tai oletuksia voida ottaa huomioon.

5.4.1 Yhtäläisyyksiä organisaatioiden omassa riippumattomuuden valvonnassa

Kyselyn perusteella näyttäisi siltä, että kaikissa organisaatioissa johto tai jokin muu ylempi taho on vastuussa riippumattomuusohjeiden laadinnasta. Lisäksi kaikissa organisaatioissa koko henkilökunta, erityisesti tilintarkastajat, ovat velvollisia noudattamaan ohjeistusta.

Yllättävää oli huomata se, että jokaisessa organisaatiossa ohjeiden taustalla on joitakin kansainvälisiä vaikutteita. KHT-yhteisössä taustalla vaikuttavat IFACin ohjeet, VTV:llä INTOSAI:n standardit ja JHTT-yhteisössä samoin tilintarkastusalan kansainvälisetkin suositukset, kuitenkin toissijaisesti. JHTT-yhteisön ohjeistus painottuu kuitenkin eniten suomalaisiin säädäntöihin.

Tärkeimpien riippumattomuutta turvaavien ohjeiden kohdalla VTV:tä ja JHTT-yhteisöä yhdistää se, että jokaisen tilintarkastajan kohdalla varmistetaan siitä, ettei tilintarkastajalla ole tarkastettavaan kohteeseen sellaisia suhteita tai muita kytköksiä, jotka voisivat vaarantaa riippumattomuuden. VTV:llä asia ulotetaan myös tilintarkastuksen ulkopuoliseen toimintaan sivutoimilupamenettelyllä, mutta JHTT-yhteisössä tyydytään asiaa koskevan lomakkeen täyttämiseen. KHT-yhteisössä sen sijaan tärkeimpänä riippumattomuutta turvaavana ohjeena pidetään sitä, että ohjeisiin ylipäänsä sisältyy kaikki IFACin Code of Ethics'in osa-alueet.

Riippumattomuutta valvoo organisaatioissa vastaavanlaiset tahot. KHT-yhteisössä tiimin vastuullinen partneri, yhtiön johto ja laatu- ja riskiorganisaatio huolehtivat valvonnasta. VTV:llä riippumattomuutta valvoo tarkastuspäällikkö ja JHTT-yhteisössä tiimin päävastuullinen tarkastaja, yhtiön johto ja sisäisestä laadunvalvonnasta vastaavat. Mitä tulee valvojiin, yleiset linjat ovat samankaltaiset kaikissa organisaatioissa, mutta myös eroavaisuuksia toimenpiteissä on. Sen sijaan kaikissa organisaatioissa kaikkien tulee raportoida riippumattomuudestaan, jos siihen on aihetta.

KHT- ja JHTT-yhteisön mahdolliset toimenpiteet liittyen riippumattomuusongelmien ratkaisemiseen ovat hyvin samankaltaiset. Toimenpiteet riippuvat luonnollisesti asiasta, mutta mahdollisuuksina ovat esimerkiksi tiimin kokoonpanon uusiminen ja tehtävästä

kieltäytyminen. VTV:llä taas olisi mahdollista ryhtyä ”tavanomaisiin esimiestoimenpiteisiin”.

Kaikkien organisaatioiden vastaajat pitivät omaa järjestelmäänsä toimivana, mutta JHTT-yhteisön vastaaja ilmaisi asian epävarmemmin. KHT- ja JHTT-yhteisöissä sekä VTV:llä henkilökunta suhtautuu järjestelmään hyvin, mutta KHT- ja JHTT-yhteisöissä riippumattomuuteen liittyvän informaation sisäistäminen ja arvioiminen ovat aiheuttaneet pieniä ongelmia.

5.4.2 Eroja organisaatioiden omassa riippumattomuuden valvonnassa

Organisaatioissa valvojat olivat asemaltaan melko lähellä toisiaan riippumatta organisaatiosta. Valvontatoimenpiteet sen sijaan eroavat toisistaan. KHT-yhteisössä vuosittain valvotaan kaikkien tilintarkastajien riippumattomuutta erilaisilla toimenpiteillä. VTV:llä tarkastuksien jälkeen katsotaan toteutuiko riippumattomuus vai ei. JHTT-yhteisössä sen sijaan ennen tarkastukseen ryhtymistä varmistetaan tilintarkastajien riippumattomuus, samoin aina uuden jäsenen liittyessä tiimiin. JHTT-yhteisön tekemä riippumattomuuden valvonta vaikuttaisi siis kaikkein tehokkaimmalta tässä vertailussa. Samoin on riippumattomuuden dokumentoinnin osalta. VTV:llä ei koeta hyödylliseksi raportoida riippumattomuuteen liittyvistä asioista. KHT-yhteisössä riippumattomuuden arviointi on osa tilintarkastusprosessia ja siitä dokumentoidaan, jos riippumattomuudessa on ollut jotakin huomioitavaa tai on tehty toimenpiteitä. JHTT-yhteisössä sen sijaan dokumentoidaan aina riippumattomuuden selvittäminen ja tilintarkastajat allekirjoituksellaan vahvistavat jokaisen toimeksiannon yhteydessä riippumattomuutensa. Lisäksi mahdolliset toimenpiteet dokumentoidaan.

Organisaatiot vastasivat hyvin eri tavalla kysymykseen siitä, onko riippumattomuuteen liittyviä ongelmia esiintynyt viimeisen kahden toimintavuoden aikana. ”Ongelma” oli kaikille vastaajille vaikea termi ymmärtää, joten kysymyksen asettelussa olisi ollut parantamisen ja selkeyttämisen varaa. VTV:llä ongelmia ei ole ollut. KHT-yhteisössä riippumattomuuteen liittyvä informaatio on ollut vaikeaa ja ehkä hankalaa saada. JHTT-yhteisössä taas tilintarkastuksen ja konsultoinnin eriyttäminen on vaatinut erityistä huomiota. Myös arviot ongelmien aiheuttajista erosivat toisistaan. VTV ei vastannut kysymykseen, mutta KHT-yhteisössä ongelmat johtuvat jonkin verran vastaajan

mukaan tilintarkastajan omasta eettisten sääntöjen sisäistämisestä. JHTT-yhteisössä ongelmien aiheuttajiksi arvioitiin johdon antama riippumattomuusohjeistus ja sen noudattamisen valvonta (jonkin verran), tilintarkastajan oma eettisten sääntöjen sisäistäminen ja se, että tilintarkastusta ja konsultointia ei ole eriytetty eri henkilöille (melko paljon). Toisaalta siis myös KHT-yhteisössä ja JHTT-yhteisössä katsotaan hieman ongelmalliseksi tilintarkastajan oma eettisten ohjeiden sisäistäminen.

6 UUDEN TILINTARKASTUSLAIN AIHEUTTAMAT MUUTOKSET

1.7.2007 tuli voimaan 13.4.2007 eduskunnassa hyväksytty uusi tilintarkastuslaki. Hallituksen esityksen (194/2006) Eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi mukaan lain kokonaisuudistus oli tarpeen, koska kansallinen ja EU-lainsäädäntö ovat muuttuneet tilintarkastuslain säätämisen jälkeen, samoin kuin tilintarkastustoimiala. Uudella tilintarkastuslailla saatetaan voimaan keväällä 2006 annettu uusi tilintarkastusdirektiivi sekä komission suositukset tilintarkastajan riippumattomuudesta vuodelta 2002 ja tilintarkastuksen laadunvarmistuksesta vuodelta 2000 (Alakare 2007, 38). Samalla tilintarkastuslain rakennetta muutettiin selkeämmäksi. Vanhassa tilintarkastuslaissa oli kuitenkin säännelty juuri esimerkiksi riippumattomuudesta tiukemmin kuin mitä aikaisempi EU:n direktiivi edellytti ja siten uuden direktiivin säännöksistä valtaosa onkin jo sisältynyt vanhaan tilintarkastuslakiin (HE 194/2006).

Uuden tilintarkastuslain merkittävimpiä muutoksina vanhoihin säännöksiin verrattuna pidetään yleisesti pienten yritysten tilintarkastusvelvollisuuden poistamista sekä maallikkotilintarkastuksesta luopumista (ks. esim. Soini 2007, 7). Yleisesti ottaen kirjoituksissa uudesta tilintarkastuslaista ei ole mainintoja riippumattomuutta koskeviin säännöksiin liittyen, koska ne eivät ole yhtä merkittäviä tai aiheuta samalla tavalla muutoksia olemassa oleviin käytäntöihin kuin muut muutokset. Myös tällä alueella kuitenkin tapahtui muutoksia ja tarkennuksia. Suurin osa aihetta käsittelevistä artikkeleista vain tiivistää tilintarkastuslaissa tapahtuvat muutokset, eikä muutosten hyvyttä tai huonoutta tai niiden aiheuttamia vaikutuksia ole arvioitu vielä lainkaan (ks. esim. Alakare 2007, 38–42).

Tilintarkastuslain muuttamista varten perustettiin työryhmä jo vuonna 2002 miettimään lain muutostarpeita. Työryhmä huomioi antamassaan mietinnössään muun muassa Euroopan yhteisöjen komission antaman riippumattomuussuosituksen sekä sen laadunvarmistuksesta antaman suosituksen. (Kaisanlahti 2003, 23.) Työryhmä ehdotti jo silloin tilintarkastajan riippumattomuutta ja esteellisyyttä koskevien säännösten

uudistamista juuri komission suosituksen ja kansainvälisten tilintarkastusstandardien mukaisiksi. Lisäksi jo tuolloin ehdotettiin omistuksen lukemista esteellisyysperusteisiin. Myös esimerkkejä tilanteista, joissa riippumattomuus vaarantuu ja niihin liittyviä varotoimia, ehdotettiin lisättäväksi lakiin. (Kauppa- ja teollisuusministeriö 2003.)

Riippumattomuussäännösten korkeasta tasosta jo vanhassa laissa kertoo myös se, että hallituksen esityksen tavoitteissa ei erikseen mainita tilintarkastajien riippumattomuudesta mitään. Esityksen tavoitteina mainitaan sen sijaan esimerkiksi tilinpäätösten ja tilintarkastusten uskottavuuden ja luotettavuuden parantaminen sekä tilintarkastuksen korkean laadun takaaminen. Osaltaan näiden tavoitteiden saavuttamiseksi tarvitaan kyllä tinkimätöntä riippumattomuutta, mutta sitä ei erikseen esityksen tavoitteissa mainita. Seuraavassa käydään läpi riippumattomuuden sääntelyn ja valvonnan kannalta keskeisimpiä muutoksia.

6.1 Riippumattomuuden sääntelyyn vaikuttavat uudistukset

Tilintarkastuslain (13.4.2007/459) soveltamisalasäännöstä (1 §) tarkennettiin uudistuksen yhteydessä. Myös tämä säännös vaikuttaa riippumattomuussääntelyihin siinä mielessä, että nyt tilintarkastajalta vaaditaan riippumattomuutta myös muussa ominaisuudessa, kuin lakisääteisen tilintarkastajan roolissa. Tämä on tarpeen turvattaessa ulkopuolisten luottamusta tilintarkastajien työhön (HE 194/2006). Hallituksen esityksen (194/2006) mukaan tilintarkastuslakia sovelletaan myös tehtäviin, joissa tilintarkastaja antaa kirjallisen lausunnon viranomaiselle tai tuomioistuimelle (ks. TTL 1.1.2 § ja 1.2 §). Tilintarkastajan tulee siis jatkossa huomioida riippumattomuusvaatimukset myös tällaisissa tehtävissä.

Lääninhallituksen velvollisuuteen määrätä tilintarkastaja lain määäämissä tilanteissa on tullut pieni lisäys riippumattomuuden kannalta. Edelleen riippumattomuuden puuttuminen on yksi syy määrätä uusi tilintarkastaja (9.1.2 §), mutta nyt uuden TTL 9.2 §:n mukaan lääninhallituksen on pyydettävä Keskuskaupakamarin tilintarkastuslautakunnalta lausunto riippumattomuutta koskevassa asiassa ennen sen ratkaisemista. Hallituksen esityksessä (194/2006) perustellaan tätä sillä, että TILAlla on ennestäänkin tietoa tilintarkastajan riippumattomuuteen liittyvissä kysymyksissä, koska

TILA suorittaa tilintarkastajien valvontaa, myös riippumattomuuden osalta. Näin myös riippumattomuusarviointi pysyy yhtenäisenä, kun sitä suorittaa vain yksi taho.

Kansainvälisten tilintarkastusstandardien pakollinen noudattaminen (13 §) lisättiin lakiin. Standardeilla tarkoitetaan Euroopan unionin sovellettavaksi hyväksymiä tilintarkastusstandardeja. (HE 194/2006.) Aikaisemmin standardien soveltaminen on ollut pakollista sen vuoksi, että standardit ovat kuuluneet hyvään tilintarkastustapaan, jota lain mukaan on pakko noudattaa. Näin ollen olemassa olevaan käytäntöön tällä muutoksella ei ole suurtakaan vaikutusta riippumattomuusnäkökulmasta.

Lisäksi riippumattomuuteen vaikuttava uusi säännös käsittelee tilintarkastuspalkkion määräytymistä. Lain 17 §:n mukaan ”tilintarkastajalle tilintarkastuksesta maksettava palkkio ei saa määräytyä tavalla, joka voi vaarantaa tilintarkastajan riippumattomuuden”. Käytännössä palkkio ei siis ainakaan saa riippua tilintarkastuksen tuloksesta. Hallituksen esityksenään (194/2006) mukaan tilintarkastuspalkkio ei saa olla ehdollinen, eikä määräytyä oheispalveluiden mukaan, vaan se olisi hyvä sopia etukäteen. Liikkumavaraa voidaan kuitenkin jättää muuttuvien olosuhteiden huomioimiseksi.

Uutena pykälänä (20 §) tilintarkastuslakiin ovat tulleet ammattieettiset periaatteet. Tämän säännöksen mukaisesti tilintarkastajan on noudatettava tiettyjä periaatteita työssään, joihin kuuluu muun muassa objektiivisuus. Objektiivisuutta voidaan pitää läheisenä riippumattomuudelle. Säännös perustuu tilintarkastusdirektiiviin (HE 194/2006).

Hallituksen esityksessä (194/2006) käsitellään keskeisiä ehdotuksia koskevassa luvussa omana kohtanaan riippumattomuutta ja esteellisyyttä. Riippumattomuussäännöksiä (24 §) halutaan esityksen mukaan muuttaa vastaamaan tilintarkastusdirektiiviä ja komission riippumattomuussuosituksia. Ehdotuksen mukaan tilintarkastajan tulee aina jokaisen toimeksiannon yhteydessä arvioida omaa riippumattomuuttaan. Ensiksikin arvio tulee tehdä siltä kannalta, onko olemassa joitakin seikkoja, jotka voisivat olla uhkana riippumattomuudelle. Toiseksi tilanteen pitää näyttää myös ulkopuolisille siltä, ettei tilintarkastajan riippumattomuus ole uhattuna. Mikäli nämä eivät toteudu, on tilintarkastajan kieltäydyttävä vastaanottamasta tehtävää. Riippumattomuusarviointi

tehdään tapauskohtaisesti ja siihen vaikuttaa erityisesti se, miltä tilanne ulkopuolisesta näyttää ja tarkastuksen kohteena olevan yhteisön tai säätiön toiminnan luonne ja koko (HE 194/2006).

Edelleen sääntelyssä säilytetään kaksijakoisuus, tiukat esteellisyysäännökset (25 §) ovat omassa kohdassaan ja yleinen säännös riippumattomuudesta omassaan. Tehtävästä on edelleen kieltäydyttävä tai luovuttava, jos riippumattomuus vaarantuu, mutta ei kuitenkaan sellaisissa tilanteissa, joissa riippumattomuutta uhkaavia tekijöitä on pidettävä merkityksettöminä tai on ryhdytty riippumattomuuden turvaaviin toimenpiteisiin. Näin myös riippumattomuusarviointiin on ulotettu olennaisuusperiaate. Turvaamistoimet eivät välttämättä aiheuta suuria muutoksia olemassa oleviin käytäntöihin, sillä Tilintarkastusalan standardien ja suositusten eettisten ohjeiden varotoimet ovat samankaltaisia. Lisäksi uutena riippumattomuussäännöksessä säädetään esimerkkitalanteista, jolloin turvaamistoimenpiteisiin tulee ryhtyä. Turvaamistoimenpiteet vaikuttavat riippumattomuuden vaarantumisen riskin suuruuteen ja toimien jälkeen on uudelleen arvioitava riippumattomuutta ja siihen kohdistuvia riskejä ja uhkia. (HE 194/2006.)

Turvaamistoimiin on uuden TTL 24.3 §:n mukaan ryhdyttävä, jos 1) tilintarkastajalla on taloudellisia tai muita etuuksia yhteisössä tai säätiössä, tai jos hänellä on tarkastettavaan kohteeseen muu kuin tavanomainen liikesuhde, 2) tarkastettavana on tilintarkastajan oma toiminta, 3) tilintarkastaja toimii oikeudenkäynnissä tai muussa asiassa yhteisön tai säätiön puolesta tai sitä vastaan, 4) tilintarkastajalla on läheinen suhde henkilöön, joka kuuluu yhteisön tai säätiön johtoon tai joka on osallistunut toimeksiannon kohteena olevaan asiaan yhteisön tai säätiön palveluksessa tai 5) tilintarkastajaa painostetaan. Pykälän mukaan riippumattomuutta uhkaavat tekijät ja toimenpiteet riippumattomuuden turvaamiseksi tulee kirjata toimeksiantoa koskeviin asiakirjoihin, mikäli uhat eivät ole olleet merkityksettömiä (24.4 §). Pykälässä riippumattomuuden arviointi ulotetaan myös KHT- tai HTM-yhteisöön, jossa tilintarkastaja työskentelee, sekä muihin henkilöihin, jotka osallistuvat toimeksiannon suorittamiseen.

Esteellisyysäännöksiä tarkistettiin samalla tavalla vastaamaan tilintarkastusdirektiiviä ja riippumattomuussuosituksia. Aikaisempien esteellisyysäännösten jäsentelyä selkiytettiin ja muutenkin pykälän sisältöön tehtiin pieniä tarkennuksia, joita ei

kuitenkaan ole tarpeellista käydä yksityiskohtaisesti läpi. Esteellisyyttä käsittelevään 25 §:ään lisättiin uusina ja tärkeinä kohtina säännökset, joiden mukaan tilintarkastaja ei saa toimia tilintarkastajana yhtiössä, jossa hänellä on omistus- tai muu oikeus osakkeeseen tai osuuteen, tai jos julkisen kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön tilintarkastaja on siirtynyt ylimmän johdon tehtävään kyseisessä julkisen kaupankäynnin kohteena olevaan yhteisöön ja siirtymisestä on kulunut alle kaksi vuotta. KHT-yhdistyksen suosituksissa on aikaisemminkin ollut säännös omistus- tai muusta oikeudesta. Esteellisyysspykälä on luettelo seikoista, jotka aiheuttavat tilintarkastajan esteellisyyden ja näiden seikkojen takia riippumattomuus vaarantuu niin merkittävästi, ettei varotoiminkaan voida uhkaa poistaa. Toimeksiannosta on näissä tilanteissa luovuttava, jos esteellisyyden aiheuttavasta seikasta ei luovuta. (HE 194/2006.)

Osaltaan myös maallikkotilintarkastuksesta luopuminen vaikuttaa tilintarkastajien ammattikunnan riippumattomuuden turvaamiseen. Tilintarkastuslakityöryhmän raportissa suuri osa lausunnonantajista piti hyvänä luopumista maallikkotilintarkastajista, koska heillä on ehkä riittämätön taloudellisten ja oikeudellisten asioiden osaaminen, eikä heihin kohdistu valvontaa. Siirtyminen ammattimaiseen tilintarkastukseen lisää luottamusta tilintarkastustoimintaan. Myös riippumattomuusvaatimukset olivat lausunnoissa esillä. (Salonen 2004, 10.)

6.2 Riippumattomuuden valvontaan vaikuttavat uudistukset

Myös laadunvarmistusta koskevien säännösten alkuperä juontaa juurensa tilintarkastusdirektiivistä ja komission suosituksesta, joka koskee laadunvarmistusta. Laissa ei ole aikaisemmin ollut säännöksiä laadunvarmistuksesta, vaan se on kuulunut hyvän tilintarkastustavan piiriin. Edelleen hallituksen esityksen (194/2006) mukaan muissa toimeksiannoissa kuin lakisäateisessä tilintarkastuksessa laadunvarmistus kuuluu hyvän tilintarkastustavan piiriin, eikä siihen ole erillistä säännöstä. Myöskään laadunvarmistuksen valvonnasta ei ole säädetty erikseen, vaan se on kuulunut yleiseen tilintarkastajien valvontaan. (HE 194/2006.) TTL 23 §:ssä säädetään, että tilintarkastajan on huolehdittava työnsä laadusta ja osallistuttava 40.2.1 §:ssa tarkoitettuun laaduntarkastukseen. KHT- ja HTM-tilintarkastajat järjestävät

laadunvalvontansa vastaamaan tilintarkastusalan standardia 220 Tilintarkastustyön laadunvalvonta (HE 194/2006).

Myös julkisen kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön tilintarkastajille säädettiin tiukennettuja ohjeita riippumattomuudesta (27–29 §) uudessa luvussa viisi ”Julkisen kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön tilintarkastajaa koskevat erityissäännökset”. Julkisen kaupankäynnin kohteena olevalla yhteisöllä tarkoitetaan hallituksen esityksen (194/2006) mukaan yhtiöitä, joiden arvopapereilla käydään kauppaa pörssissä. Tällaisen yhteisön tilintarkastajan tulee antaa kirjallinen vahvistus riippumattomuudestaan sekä ilmoitus riippumattomuutta uhkaavista tekijöistä sekä toimenpiteistä riippumattomuuden turvaamiseksi ja ilmoitus yhteisölle suorittamistaan muista kuin yhteisön tilintarkastusta koskevista tehtävistä. Nämä ilmoitukset tulee antaa vuosittain yhteisön hallitukselle. (TTL 28 §.)

Tilintarkastaja on myös vaihdettava seitsemän vuoden välein. Ilolan ja Karhun (Pricewaterhousecoopers 2005, 11) mukaan riippumattomuuden turvaamisessa päävastuullisen tilintarkastajan vaihtaminen seitsemän vuoden välein on riittävää, eikä koko toimistoa tarvitse vaihtaa. Tästä aiheutuisi heidän mukaansa tarpeettomia kustannuksia. Lisäksi uuden tilintarkastuslain 29 §:n mukaan tilintarkastajan on julkistettava vuosittain tietoja tilintarkastusyhteisön oikeudellisesta rakenteesta, omistussuhteista, taloudesta ja tilintarkastusasiakkaista sekä tilintarkastusyhteisön hallinnosta, laadunvarmistusjärjestelmästä ja riippumattomuusohjeista. Näistä säädetään tarkemmin valtioneuvoston asetuksen (735/2007) 9 §:ssä. Hallituksen esityksen (194/2006) mukaan säännöksellä on tarkoitus lisätä tilintarkastusyhteisöjen toiminnan avoimuutta.

Uuden tilintarkastuslain 40 §:ssä säädetään uutena asiana, että keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta valvoo KHT-tilintarkastajien ja -yhteisöjen laadunvarmistusta. Valvontaa suoritetaan siten, että lautakunta määrää tilintarkastajan laaduntarkastukseen enintään kuuden vuoden välein, tai jos on kyse julkisen kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön tilintarkastajasta, enintään kolmen vuoden välein. Lisäksi lautakunta määrää yhden tai useamman riippumattoman laaduntarkastajan suorittamaan tarkastuksen, päättää tarkastuksen sisällöstä ja toteuttamistavasta sekä käsittelee laaduntarkastuksen tulokset ja päättää toimenpiteistä, joihin tarkastuksen perusteella tulee ryhtyä.

Vastaavasti kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta valvoo HTM-tilintarkastajia ja -yhteisöjä. Laaduntarkastajalle luetellaan vielä vaatimuksina tilintarkastukseen perehtyneisyys ja erityiskoulutus laaduntarkastuksesta. Laaduntarkastuksesta annetaan selvitys Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalle tai kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnalle. Hallituksen esityksen (194/2006) mukaan tässä tarkoitettu laaduntarkastus koskee ainoastaan tilintarkastustyötä ja muiden toimeksiantojen laaduntarkastus sisältyy hyvään tilintarkastustapaan. Hallituksen esityksen (194/2006) mukaan hyvään tilintarkastustapaan kuuluu myös valvontaelinten antamien suositusten noudattaminen. Valvontaelimet voivatkin siten antaa laaduntarkastuksen perusteella ohjeita ja suosituksia, ja jos tilintarkastaja ei noudata näitä, myös kurinpidollisia seuraamuksia, varoitusta ja huomautusta, voidaan käyttää.

Hallituksen esityksen (194/2006) mukaan uudessa tilintarkastuslaissa on täytetty tilintarkastusdirektiivin mukaisia vaatimuksia tilintarkastajien riippumattomasta julkisesta valvonnasta. Valvontaelinten jäseniä koskevat säännökset muuttuivat hieman riippumattomuuden turvaamiseksi. Enemmistön jäsenistä tulee olla muita kuin KHT- tai HTM-tilintarkastajia, eikä puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja saa olla KHT- tai HTM-tilintarkastaja (näin myös TTL 41 §, 42 § ja 43 §).

Aikaisemmin Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan jäsenet valitsi Keskuskauppakamarin valtuuskunta, mutta nyt Kauppa ja -teollisuusministeriö määrää puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan, sekä kolme jäsentä. Keskuskauppakamarin valtuuskunta valitsee yhdeksän muuta jäsentä. Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan puolestaan valitsee Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta ja muut jäsenet kauppakamari. (TTL 42 ja 43 §.)

Tilintarkastusdirektiivin myötä uuteen tilintarkastuslakiin on otettu myös säännökset kansainvälisestä yhteistyöstä valvontaelinten välillä (HE 194/2006). Uuden lain 47 § koskee valvontaelinten välistä tietojenvaihtoa ja muuta yhteistyötä ja 48 § muun kuin ETA-valtion tilintarkastajien valvontaa. Suoraan nämä pykälät eivät vaikuta tilintarkastajien riippumattomuuden valvontaan Suomessa.

6.3 Muut riippumattomuuteen vaikuttavat säännökset

JHTT-tilintarkastajaa ei enää 31.12.2012 päättyvän toimikauden jälkeen voida valita HTM-tilintarkastajan sijasta (TTL 57.4 §). Keskuskauppakamari on todennut tämän ratkaisun olevan perusteltu, koska ”julkishallintoa ja yksityistä sektoria koskevien vaatimusten samanaikainen täyttäminen ei ole aidosti edes mahdollista” (Keskuskauppakamarin www-sivut). JHTT-tilintarkastaja voidaan kuitenkin kuntaenemmistöisessä yhteisössä valita HTM- tai KHT-tilintarkastajan *lisäksi* (7 §). Tällöin JHTT-tilintarkastajaankin sovelletaan tilintarkastuslain säännöksiä, ei kuitenkaan hyväksymis- ja rekisteröintisäännöksiä, eikä seuraamussäännöksiä. Säännöksellä pyritään hallituksen esityksen (194/2006) mukaan varmistamaan riittävä asiantuntemus kuntasektorin tilintarkastuksissa. Toisaalta tärkeänä pidetään myös JHTT-tilintarkastajan riippumattomuus- ja kansainvälisiä standardeja koskevan säännöksen noudattamista.

Tilintarkastuskertomusta käsittelevään 15 §:ään ei enää sisälly vaatimusta tilinpäätöstietojen täydentämisestä. Tällä haluttiin hallituksen esityksen (194/2006) mukaan korostaa tilintarkastajan riippumattomuutta. Tilintarkastajan ei tule millään tavalla osallistua tilinpäätöksen laadintaan, joten hän voi tarkastuksen yhteydessä kehottaa korjaamaan tai täydentämään tietoja, mutta ei voi tehdä sitä itse.

6.4 Seuraamukset ja muutoksenhaku

Uuden tilintarkastuslain 49 §:ssä säädetään varoituksesta ja huomautuksesta. Näiden säännösten aineellinen sisältö ei ole muuttunut, mutta pykälä on kirjoitettu selkeämpään muotoon ja nyt vain tämä yksi pykälä koskee näitä seuraamuksia. Myös hyväksymisen peruuttamista koskeva pykälä 50 vastaa aikaisempia säännöksiä, mutta on kirjoitettu selkeämpään muotoon. Uutena säännöksenä tähän pykälään on lisätty viides momentti, jonka mukaan myös valtion tilintarkastuslautakunta voi käyttää varoitus- ja huomautussanktioita. Tämä on hallituksen esityksen (194/2006) mukaan tehty selvyyden vuoksi. Lisäksi on yksinkertaisempaa, kun nyt valtion tilintarkastuslautakunta voi antaa varoituksen tai huomautuksen, jos se ei päättää peruuttaa hyväksymistä, mutta katsoo jonkun kurinpidollisen seuraamuksen olevan

aiheellinen. Asiaa ei täten tarvitse palauttaa Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalle tai kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnalle.

Muutoksenhakutie kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnasta on nopeutunut. Uuden tilintarkastuslain 53 §:ssä säädetään, että sekä kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan, että Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan tekemiin päätöksiin haetaan muutosta valittamalla valtion tilintarkastuslautakuntaan. Näin kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan tekemään päätökseen ei enää tarvitse ensiksi hakea muutosta Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnasta. Valtion tilintarkastuslautakunnan tekemään päätökseen haetaan edelleen muutosta valittamalla korkeimpaan hallinto-oikeuteen.

Edelleen lakiin sisältyy säännös, joka koskee muutoksenhakuoikeutta. Uuden tilintarkastuslain 54 § käsittelee muutoksenhakukieltoa ja sen mukaan valittamalla ei saa hakea muutosta 40.2 §:ssa tarkoitettuun laaduntarkastuksen ja laaduntarkastajan määräämistä sekä laaduntarkastuksen sisältöä ja toteuttamistapaa koskevaan päätökseen. Laaduntarkastuksen perusteella tehtyyn päätökseen toimenpiteistä saa siis hakea muutosta. (HE 194/2006.) Aikaisemmin valtion tilintarkastuslautakunnan tekemään päätökseen koskien varoitusta ja huomautusta ei saanut hakea muutosta valittamalla korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Nyt laissa ei enää ole tätä kieltävää säännöstä. Uuden lain 54.2 §:ssa säädetään vielä, että valituksesta on muutoin voimassa, mitä hallintolainkäyttölaissa säädetään.

6.5 Yhteenveto

Yksityisen sektorin KHT- ja HTM-tilintarkastajien riippumattomuuden sääntely ja valvonta ei siis ole muuttunut uuden lain myötä merkittävästi. Jotkin asiat ovat kuitenkin muuttuneet ja tarkentuneet ja ne on hyödyllistä huomioida arvioitaessa tilintarkastajien riippumattomuuden sääntelyä ja valvontaa suhteessa valtio- ja kuntasektoriin.

Kansainvälisten tilintarkastusstandardien noudattamisen tulo pakolliseksi ei vaikuta olennaisesti olemassa olevaan käytäntöön, mutta aiheuttaa kuitenkin yhden eron lisää

verrattaessa yksityistä sektoria julkiseen. Valtio- tai kuntasektorilla ei ole lain mukaan pakollista noudattaa kansainvälisiä standardeja. Uudet säännökset tilintarkastuspalkkion määräytymisestä riippumattomuutta vaarantamatta ja ammattieettisten periaatteiden noudattamisesta lisäävät myös yksityisen sektorin tilintarkastajien riippumattomuuden sääntelyä ja erottavat sitä enemmän valtio- ja kuntasektorista.

Riippumattomuus- ja esteellisyysäännökset on edelleen pidetty omina pykälinä, mutta kumpaankin on tullut hieman lisäyksiä tai tarkennuksia. Riippumattomuussäännökseen on lisätty uutena turvaamistoimenpiteet ja esteellisyyspykälään on tullut pari uutta esteellisyyden aiheuttavaa kohtaa. Näiden vaikutus on se, että riippumattomuutta ja esteellisyyttä säännellään nyt hieman tarkemmalla tasolla. Yksityisen sektorin tilintarkastajien tarvitsee myös huomioida riippumattomuuskysymykset tarkemmin nyt julkisen kaupankäynnin kohteena olevissa yhtiöissä.

Riippumattomuuden valvonnan kannalta yksi merkittävä uudistus on se, että uudessa laissa on maininta tilintarkastajien laadunvarmistuksesta. Aikaisemmin tällaista ei ollut, vaan se sisältyi hyvään tilintarkastustapaan (mm. KHT-yhdistyksen suosituksiin). JHTT-laissa sanotaan sen sijaan, että JHTT-lautakunta valvoo JHTT-tilintarkastajien laadunvarmistusta. Yksityinen sektori on ehkä siis lähentynyt kuntasektoria. Toki on huomattava, että JHTT-laissa ei pakoteta laadunvarmistukseen, mutta molemmissa se mainitaan kuitenkin. Lisäksi uuteen tilintarkastuslakiin on lisätty säännökset siitä, että TILA suorittaa laaduntarkastuksia KHT-tilintarkastajille ja TIVA HTM-tilintarkastajille. Näin myös kurinpitotoimet voidaan yksinkertaisemmin ulottaa tilintarkastajiin myös laadunvarmistuksen kautta.

Myös tilintarkastajan saamiin mahdollisiin seuraamuksiin ja muutoksenhakumahdollisuuksiin näihin liittyen on tullut pieniä muutoksia. Nyt VALA voi antaa tilintarkastajalle myös huomautuksen tai varoituksen ja TIVASTA valitetaan suoraan VALAan.

Nämä muutokset huomioonottaen KHT- ja HTM-tilintarkastajien valvojista tehty Kuva 4.1. muuttuisi ainoastaan sen verran, että myös TIVASTA voitaisiin piirtää suoraan nuoli VALAan. Tilintarkastajien ammattikunnan itsesääntely kuitenkin pysyy ja KHT-

yhdistys ja HTM-tilintarkastajat ry saattavat myös jatkaa jonkunlaisen valvonnan suorittamista.

7 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tässä työssä on käyty läpi ensin sitä, miksi tilintarkastajien riippumattomuuden varmistaminen on tärkeää. Tämän jälkeen vertailtiin, minkälaisia säännöksiä riippumattomuudesta on yksityisellä sektorilla, valtiolla ja kunnissa. Riippumattomuuden olemassaoloon ei voida luottaa ainoastaan antamalla ohjeistusta sitä varten, vaan ohjeiden noudattamista on myös valvottava. Sen takia seuraavaksi tutkielmassa käytiinkin läpi sitä, miten tilintarkastajien riippumattomuutta valvotaan eri sektoreilla. Uuden ulottuvuuden riippumattomuuden valvontaan toi myös tutkielman empiirinen osuus, jossa esimerkinomaisesti käytiin läpi erään KHT-yhteisön, valtiontalouden tarkastusviraston ja erään JHTT-yhteisön sisäistä tapaa valvoa riippumattomuutta. Myös hallituksen esityksessä JHTT-laiksi (HE 10/2005) on todettu, että korkeatasoisen tilintarkastuksen turvaaminen edellyttää, että tilintarkastuksen laatu on ohjeistettu ja sen ulkoinen valvonta on luotettavasti järjestetty. Esityksen mukaan tilintarkastuksen ulkoinen laadunvarmistus ja siihen liittyvät suositukset ovat olennainen osa hyvää tilintarkastustapaa ja toimivaan laadunvarmistusjärjestelmään kuuluu niin yksittäisen tilintarkastajan kuin tilintarkastusyhteisöjenkin laadunvarmistus. Lopuksi vielä kuudennessa luvussa käytiin läpi uuden tilintarkastuslain aiheuttamia muutoksia yksityisen sektorin tilintarkastajien riippumattomuuden varmistamiseen.

Lakisääteisen riippumattomuuden sääntelyn osalta tutkielmassa päädyttiin siihen tulokseen, että valtiosektorilla riippumattomuuden sääntely eroaa melko paljon yksityisen sektorin ja kuntasektorin tilintarkastajien riippumattomuuden sääntelystä. Valtiontalouden tarkastusviraston suorittaman tilintarkastuksen ja sen riippumattomuuden sääntelyn erilaisuutta voidaan osittain selittää päämies-agentti-teorialla. Pohdittaessa päämiehen ja agentin roolia, valtiontalouden tarkastusviraston riippumattomuuden sääntelyn toteuttamisen kannalta päämiehenä toimii laaja-alaisempi joukko kuin yksityisellä tai kuntasektorilla. Teoriassa päämiehenä toimivat kaikki kansalaiset. Todellisuudessa kaikki valtion kansalaiset eivät kuitenkaan ole kiinnostuneita valtion taloudenhoidosta. Näin ollen päämiehen roolissa toimivat enemmänkin kiinnostuneista kansalaisista koostuvat toimielimet, esimerkkinä eduskunta. Myös valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskohteet ovat valtion

organisaatioita, joten niiden kiinnostus valtiontalouden tarkastusviraston riippumattomuuteen voi johtua myös niiden asemasta, niin sanotun asiakkuuden lisäksi. Riippumattomuutta sääntelevä taho, agentti, on kuitenkin sama kuin muillakin sektoreilla. Riippumattomuutta sääntelee laeilla lainsäätävä eli eduskunta.

Päämiehen ja agentin erilaisuus valtiosektorilla ei välttämättä ole ainoa selitys valtiontalouden tarkastusviraston riippumattomuuden sääntelyn erilaisuudelle. Valtiontalouden tarkastusviraston toiminta on julkisempaa kuin yksityisen tai kuntasektorin tilintarkastusyhteisöjen toiminta. Tarkastusviraston toiminnasta ja raporteista saa tavallinen kansalainen enemmän ja helpommin tietoa. Näin ollen piilotoimintaan ja -tietoon liittyvät ongelmat eivät muodostu niin pahoiksi kuin yksityisellä ja kuntasektorilla. Vaikkakin raporteista tarkastettava tieto on jälkikäteistä valvontaa, on kuitenkin kaikkien tiedossa, että toiminnasta on jossain vaiheessa joka tapauksessa raportoitava. Valtiosektorilla ei siis ehkä koeta niin suurta tarvetta riippumattomuuden sääntelylle yksityiskohtaisesti, koska toiminnan julkisuutta voidaan pitää riippumattomuuteen kannustavana tekijänä. Perustuslain riippumattomuussäännöksellä kuitenkin korostetaan sitä, että valtion taloudenhoidon oikeellisuuden varmistaminen on ensiarvoisen tärkeää. Esteellisyyssäännösten puuttumista valtiosektorilla on silti hankala selittää, sillä sellainen mahdollisuus ei kuitenkaan sulkeudu pois, että valtiontalouden tarkastusviraston tarkastaja tarkastaisi jonkun läheisensä tekemää työtä. Tähän ongelmaan tarjosi kuitenkin ratkaisun tämän pro gradu –tutkielman empiriaosuudessa käsitelty valtiontalouden tarkastusviraston oma riippumattomuuden valvontajärjestelmä.

Valtiontalouden tarkastusviraston asema on myös erilainen kuin yksityisellä tai kuntasektorilla tilintarkastusta suorittavilla yhteisöillä. Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskohteilla ei ole mahdollisuutta valita tilintarkastajaa, eikä heidän toisaalta tarvitse ostaa tilintarkastusta. Valtiontalouden tarkastusviraston taloudellinen riippumattomuus niin sanotusta asiakkaasta on siis täysin turvattu, koska taloudellista riippuvuussuhdetta ei voi syntyä.

Uusi tilintarkastuslaki ei anna aiheutta muuttaa johtopäätöstä siitä, että eniten riippumattomuuden sääntelyn osalta toisiaan muistuttavat yksityinen ja kuntasektori. Yksityisen sektorin tilintarkastajien riippumattomuutta koskeva sääntely on lisääntynyt

ja tarkentunut uuden tilintarkastuslain myötä. Lisäykset ja tarkennukset ovat samalla lisänneet eroavaisuuksia kunta- ja valtiosektoriin. Esimerkiksi kansainvälisten tilintarkastusstandardien pakollinen noudattaminen, riippumattomuuden turvaamistoimenpiteet ja esteellisyyden tarkempi sääntely ovat seikkoja, jotka eivät ole samalla tavalla säädelyjä edes kuntasektorilla. Johtopäätös siis pysyy edelleen samana, mutta yksityisellä sektorilla on yhä enemmän riippumattomuuden sääntelyä kuin valtio- tai kuntasektorilla. Se, että yksityisen sektorin tilintarkastajien riippumattomuutta säännellään enemmän kuin julkisen sektorin, selittyy yhtä lailla jo läpikäytyjen mahdollisten selitysten ja myöhemmin valvonnan kohdalla vastaan tulevien selitysten avulla.

Hyvän tilintarkastustavan suosituksia tarkasteltaessa eri sektoreilla päädytään erilaiseen johtopäätökseen kuin lainsäädäntöä tarkasteltaessa. Kyseen ollessa suosituksista, kaikki sektorit muistuttavat enemmän toisiaan kuin lainsäädännön tasolla. Eniten toisiaan ei nyt muistuta yksityinen ja kuntasektori, vaan yksityinen ja valtio-, tai valtio- ja kuntasektori.

Ohjeistuksen järjestämisen ja muodon kannalta lähimpänä toisiaan ovat yksityinen ja valtiosektori, kun taas ohjeistuksen sisällön kannalta tarkasteltuna eniten toisiaan muistuttavat valtio- ja kuntasektori. Kaikkien sektoreiden kesken on kuitenkin myös yhtenäisiä piirteitä. Eroja on kuitenkin valtio- ja kuntasektorin välillä myös suositusten tasolla niin paljon, ettei voida edelleenkään puhua erikseen yksityisen sektorin ja julkisen sektorin riippumattomuuden sääntelystä. Valtiontalouden tarkastusviraston riippumattomuuden sääntely ei kuitenkaan nyt poikkea yksityisen ja kuntasektorin riippumattomuuden sääntelystä niin paljoa kuin se poikkesi lainsäädännön tasolla. Toisaalta kuntasektori on ainoa, jossa ei ole kansainvälisiä standardeja tukemassa tilintarkastajien riippumattomuuden ja sen valvonnan sääntelyä ja näin se eroaa sekä yksityisestä että valtiosektorista.

Valtio- ja kuntasektoreilla riippumattomuuden sääntely painottuu ehkä enemmän laintasoiisiin säännöksiin ja yksityisellä sektorilla tarkempaa ohjeistusta riippumattomuudesta on vasta KHT-yhdistyksen standardeissa ja suosituksissa. Tässä palataan taas siis KHT-yhdistyksen vahvempaan asemaan. Valtiosektorilla ei tilintarkastajia yhdistävää yhteenliittymää voisi ollakaan, koska tilintarkastusta suorittaa

ainoastaan valtiontalouden tarkastusvirasto. Yksityisellä ja kuntasektorilla tilintarkastajat ovat hajautuneet yrityksiin ja heitä yhdistää KHT- ja HTM-yhdistykset sekä JHTT-yhdistys. JHTT-yhdistyksellä ei kuitenkaan näytä olevan yhtä vahvaa asemaa kuin KHT-yhdistyksellä suositusten antajana. HTM-yhdistys ei myöskään ole ainakaan julkaissut merkittäviä suosituksia. Toisaalta kysymys voikin olla siitä, tarvitseeko kunnallinen tilintarkastus niin paljoa suositus- tai standarditasoista sääntelyä kuin yksityinen sektori. Näissä puitteissa voidaan taas palata tilintarkastajan riippumattomuuden merkitykseen talouselämän ja pörssin toiminnan varmistajana.

Riippumattomuuden valvonnan kannalta näyttäisi siltä, että eniten yhtäläisyyksiä on jälleen kerran yksityisellä ja kuntasektorilla. Valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastajien riippumattomuutta ei näyttäisi valvovan kukaan ulkopuolinen taho, ainoastaan virasto itse. Lisäksi ohjeistusta valvonnalle on hyvin vähän. Yksityinen ja kuntasektori sen sijaan ovat tilintarkastajien riippumattomuuden valvonnassa hyvin samankaltaisia. Toisaalta valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastajien riippumattomuuden valvonnan erilaisuus verrattuna muihin tarkasteltaviin sektoreihin on hyvin ymmärrettävää. Jo tilintarkastuksen organisoinnissa valtiosektori on erilainen verrattuna yksityiseen ja kuntasektoriin. Toimijoita on ainoastaan yksi, joten valtiontalouden tarkastusviraston ei tarvitse kilpailla kenenkään kanssa. Tällöin riippumattomuuttakaan ei tarvitse nähdä kilpailuvaltina, johon tulisi panostaa. Tämä seikka ei kuitenkaan selitä sitä, miksi laissa ei ole mitään mainintaa riippumattomuuden valvonnasta. Sama syy, joka pätee riippumattomuuden sääntelyn erilaisuuteen valtiosektorilla, selittää kyllä myös riippumattomuuden valvonnan vähyyttä. Eräs merkittävä uhka riippumattomuudelle aiheutuu taloudellisista tekijöistä, eikä valtiontalouden tarkastusvirastolle voi syntyä taloudellista intressiä. Tällaista riippumattomuutta ei tarvitse turvata, koska sille ei ole uhkia.

Yksityisen sektorin ja kuntasektorin yhtäläisyyksiä selittää kummankin sektorin tilintarkastuksen järjestämisen samankaltaisuus. Kummallakin sektorilla toimijoina ovat työntekijät tilintarkastusyhteisöissä, jotka kilpailevat keskenään asiakkaista. Yksityisellä sektorilla riippumattomuus on tärkeä kilpailutekijä markkinoilla. Siksi riippumattomuuden turvaaminen on ensiarvoisen tärkeää. Samoin myös JHTT-yhteisöt kilpailevat asiakkaista, joten heilläkin on enemmän intressejä riippumattomuuden varmistamiseen kuin valtiosektorilla. Toisaalta kummankin sektorin tilintarkastajia

ohjaavat lukuisat säännökset, joita tulee noudattaa ja joita ehkä kilpailumielessä halutaankin noudattaa. Tämä selittää osaltaan valtiosektorin eroavaisuuden yksityisestä ja kuntasektorista riippumattomuuden varmistamisessa.

Riippumattomuuden valvonnan osalta tehtyyn johtopäätökseen ei uusi tilintarkastuslaki myöskään aiheuta muutosta. Itse asiassa uuden lain laadunvarmistusta koskevat säännökset vain vahvistavat johtopäätöstä siitä, että yksityisen ja kuntasektorin tilintarkastajien riippumattomuuden valvonta muistuttavat hyvin paljon toisiaan. Aikaisemmin tilintarkastuslaissa ei ollut säännöksiä tilintarkastajien laadunvarmistuksesta, mutta JHTT-laissa sen sijaan on. Nyt myös yksityisen sektorin tilintarkastajien laadunvarmistuksesta on maininta laissa ja näin yksityinen ja kuntasektori muistuttavat yhä enemmän toisiaan.

Tutkielman empiirisessä osuudessa vertailtiin yhden KHT-yhteisön, valtiontalouden tarkastusviraston sekä yhden JHTT-yhteisön sisäisiä järjestelmiä riippumattomuuden valvomiseksi. Tässä vertailussa ei voitu selkeästi valita kahta organisaatiota, jotka muistuttaisivat toisiaan eniten riippumattomuuden valvonnassa. Vertailua vaikeutti lisäksi vastausten tason erilaisuus. Jos kaikesta huolimatta olisi niin sanotusti pakko valita, eniten toisiaan vertailussa muistuttivat KHT-yhteisö ja JHTT-yhteisö. Samankaltaisuus ei kuitenkaan ole yhtä näkyvää kuin olisi voinut olettaa. On kuitenkin luonnollista, että eniten toisiaan muistuttavat juuri nämä kaksi. Onhan tilintarkastus kuitenkin organisoitu samankaltaisella tavalla. Molemmat ovat yhtiöitä, joissa työskentelee tilintarkastajia, ja jotka kilpailevat asiakkaista markkinoilla. Näin voidaan todeta, että tutkielman empiirinen osuus tukee muun aineiston perusteella tehtyä johtopäätöstä siitä, että yksityinen sektori ja kuntasektori muistuttavat riippumattomuuden varmistamisessa eniten toisiaan. Valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastajien riippumattomuuden valvonta eroaa kahdesta muusta tarkastellusta sektorista.

Rajahalmeen ja Tammisen mielestä suomalainen valvontajärjestelmä on toiminnassaan tehokas, eivätkä he usko suomalaisilla tilintarkastajilla olevan ongelmia riippumattomuuden kanssa (Sahiluoma 2002, 6). Ilolan (Pricewaterhousecoopers 2005, 10) mukaan vaarana on se, että tilintarkastaja joutuu tekemään entistä enemmän työtä valvontaviranomaista varten. Lisäksi hänen mukaansa ”herää väistämättä kysymys, mitä

lisääntyvällä valvonnalla todella saadaan aikaan ja parantaako se taloudellisen raportoinnin laatua”. Myös Rinkinevan (2002, 47) mukaan tilintarkastajien valvonta Suomessa on kunnossa. ”Viime kädessä tilintarkastajien toiminta on heidän omissa käsissään eikä sellaista valvontajärjestelmää voi olla, että se voisi päästä riittävän ajoissa puuttumaan, jos joku haluaa tehdä väärin”, Rinkineva (2002, 47) toteaa.

Myös tämän työn perusteella voidaan sanoa, että Suomessa tilintarkastajien riippumattomuus on varmistettu melko hyvin. Selkeästi yksityisellä sektorilla on sääntelyä ja ohjeita eniten ja valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastajia säännellään ja valvotaan vähiten. Kuntasektorin tilintarkastajien riippumattomuuden sääntely ja valvonta muistuttaa hyvin paljon yksityistä sektoria. Riippumattomuuden varmistamiseen kuuluu kuitenkin olennaisena osana tilintarkastajan oma etiikka. Mielen riippumattomuutta ei voi varmistaa kuin ainoastaan tilintarkastaja itse.

LÄHTEET

Kirjallisuuslähteet:

- Aho, Tuomas & Vänskä, Hannu 1996. Tilintarkastuslaki ja hyvä tilintarkastustapa, toinen painos. Jyväskylä: Lakimiesliiton Kustannus.
- Alakare, Sanna 2007. Tilintarkastuslain kokonaisuudistus voimaan 1.7.2007. *LakimiesUutiset*, 3, 38–42.
- Andersson, Edward 2007. Tilintarkastuslautakunnan käytännöstä valvonta-asioissa. *Tilintarkastus*, 2, 20–28.
- Duska, Ronald F. & Duska, Brenda Shay 2003. *Accounting Ethics*. Cornwall: Blackwell Publishing Ltd.
- Eisenhardt, Kathleen M. 1989. Agency Theory: An Assessment and Review. *Academy of Management Review*, 14, 57–74.
- Eskola, Erkki 2000. Kuntatalouden tarkastus riippumattomuuden näkökulmasta. *Tilintarkastus*, 5, 51–54.
- Eskola, Jari & Suoranta, Juha 1998. *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. Tampere: Vastapaino.
- Grossman, Stanford J. & Hart, Oliver D. 1983. An Analysis of the Principal-agent Problem. *Econometrica*, 51, 7–45. Teoksessa Laffont, Jean-Jacques 2003. *The international library of critical writings in economics 162 – The principal agent model: The economic theory of incentives*. Cheltenham/Massachusetts: Edward Elgar Publishing, 144–182.
- Hakala, Riikka 2001. Tilintarkastustoimistot kumoavat epäilyt riippumattomuuden katoamisesta. *Taloussanomien*, 39, 8–9.
- Hayes, Rick, Schilder, Arnold, Dassen, Roger & Wallage, Philip 1999. *Principles of Auditing – An International Perspective*. Lontoo: McGraw-Hill Publishing Company.
- Holmström, Bengt 1979. Moral Hazard and Observability. *Bell Journal of Economics*, 10, 74–91. Teoksessa Laffont, Jean-Jacques 2003. *The international library of critical writings in economics 162 – The principal agent model: The economic theory of incentives*. Cheltenham/Massachusetts: Edward Elgar Publishing, 126–143.
- Horsmanheimo, Pasi & Steiner, Maj-Lis 2002. *Tilintarkastus Asiakkaan opas*. Helsinki: WSOY Lakitieto.

- Horsmanheimo, Pasi 2004. Vaatiiko kansainvälinen kehitys lisäämään tilintarkastajien valvontaa? *Tilintarkastus*, 4, 30–43.
- Jevons Lee, Chi-Wen & Gu, Zhaoyang 1998. Low Balling, Legal Liability and Auditor Independence. *Accounting Review*, 73, 533–556.
- Jensen, Michael C. & Meckling, William H. 1976. Theory of the firm: Managerial behaviour, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3, 305–360. Teoksessa Langlois, Richard N., Yu, Tony Fu-Lai & Robertson, Paul 2003. *The international library of critical writings in economics 154 – Alternative theories of the firm, volume 1*. Cheltenham/Massachusetts: Edward Elgar Publishing, 303–358.
- Julkishallinnon ja –talouden tilintarkastajat ry 2006. *Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa*. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Kaisanlahti, Timo 2003. Tilintarkastuslakia uudistettiin tilintarkastajaa ja riippumattomuusvaatimuksia myöten. *Tilisanomat*, 6, 20–23.
- Kauppa- ja teollisuusministeriö 1995. Tilintarkastusjärjestelmien yhtenäistämistyöryhmä 1994:n muistio. Työryhmä- ja toimikuntaraportteja 1/1995. Helsinki: Painatuskeskus Oy.
- Kauppa- ja teollisuusministeriö 2003. Tilintarkastuslakityöryhmän raportti. Työryhmä- ja toimikuntaraportteja 12/2003. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2000. *Tilintarkastus 2000*. Jyväskylä: KHT yhdistyksen palvelu Oy.
- KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2005. *Tilintarkastusalan suositukset 2005*. Helsinki: KHT-Media Oy.
- KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2006. *Tilintarkastusalan standardit ja suositukset 2006*. Helsinki: KHT-Media Oy.
- Kosonen, Leena 2005. Vaarinpidoista virtuaaliaikaan – sata vuotta suomalaista tilintarkastusta. *Acta Universitatis Lappeenrantaensis*. Lappeenrannan teknillinen yliopisto.
- Laffont, Jean-Jacques & Martimort, David 2002. *The theory of incentives – the principal-agent model*. Princeton: Princeton University Press.
- Lantto, Jouko 2002. Riippumattomuus on tilintarkastuksen perusta. *Yrittäjä*, 4, 6–9.
- Lowensohn, Suzanne H. & Collins, Frank 2001. The Role and Perceptions of Independent Audit Partners in the Governmental Audit Market. *Accounting and the Public Interest*, 1, 17–41.
- Lydman, Kari 2001. Ole riippumaton! Riippumattomuudesta uudet eettiset ohjeet. *Tilintarkastus*, 7, 7–11.

- Martikainen, Juha-Pekka, Meklin, Pentti, Oulasvirta, Lasse & Vakkuri, Jarmo 2002. Kunnallisen tilintarkastuksen ulkoistaminen. Tampere: Tampere University Press.
- Miller, Gary J. 2005. The political evolution of principal-agent models. *Annual Review of Political Science*, 8, 203–225.
- Millichamp, Alan H. 2002. *Auditing*, 8. painos. Lontoo: Continuum.
- Myllymäki, Arvo 1994. *Julkistalouden valvonta*. Tampere: Lakimiesliiton kustanus ja Arvo Myllymäki.
- Myllymäki, Arvo 2007. *Finanssivaltio-oikeus – Valtion ja kuntien varainkäyttö ja varainkäytön valvonta*. Helsinki: WSOYpro.
- Mönkäre, Sinikka 2002. Enronista otettava Euroopassa opiksi. *Tilintarkastus*, 4, 41–43.
- Pennanen, Risto 2003. Parmalat-skandaali kiihdyttää keskustelua riskien valvonnasta. *Taloussanomien*, 249, 9.
- Porokka-Maunuksela, Raija, Huuskonen, Juha, Koskinen, Outi & Säilä, Esko 2004. *Kunnan hallinto, talous ja valvonta*. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Power, Michael 1997. *The audit society – rituals of verification*. New York: Oxford University Press.
- Riistama, Veijo 2000. *Tilintarkastus – perusteet*. *Ekonomia-sarja*. Porvoo: Suomen ekonomiliitto ja WSOY.
- Rinkineva, Marja-Leena 2002. Riippumattomuussuositus yhdenmukaistaa säännöksiä – tilintarkastuksen laatu paranee. *Tilintarkastus*, 4, 45–47.
- Ross, Stephen A. 1973. The economic theory of agency: The principal's problem. *American Economic Review, Papers and Proceedings*, 63, 134–139. Teoksessa Laffont, Jean-Jacques 2003. *The international library of critical writings in economics* 162 – The principal agent model: The economic theory of incentives. Cheltenham/Massachusetts: Edward Elgar Publishing, 98–103.
- Saarikivi, Maj-Lis 1999. *Tilintarkastajan riippumattomuus*. *Acta Universitatis Oeconomicae Helsingiensis*. Helsingin kauppakorkeakoulu.
- Saarikivi, Maj-Lis 2000. *Osakeyhtiön tilintarkastajan riippumattomuus*. Porvoo: Werner Söderström Lakitieto Oy – WSLT.
- Sahiluoma, Veijo 2002. Suuryrityksissä luotetaan tilintarkastusjärjestelmään. *Kauppalehti*, 32, 6.
- Salonen, Sanna 2004. *Tilintarkastuslakityöryhmän raportti – yhteenveto saaduista*

lausunnoista. KTM Julkaisuja 8/2004. Kauppa- ja teollisuusministeriö: Edita Publishing Oy.

Sappington, David E. M. 1991. Incentives in Principal-Agent Relationships. *Journal of Economic Perspectives*, 5, 45–66.

Sarja, Mikko 1999. Tilintarkastajan riippumattomuus. Helsinki: Edita.

Shapiro, Susan P. 2005. Agency Theory. *Annual Review of Sociology*, 31, 263–284.

Soini, Kai 2007. Tilintarkastuslaki uudistuu. *Tax view*, 2, 6–7.

Spence, Michael & Zeckhauser, Richard 1971. Insurance, information, and individual action. *American Economic Review, Papers and Proceedings*, LXI, 380–387. Teoksessa Laffont, Jean-Jacques 2003. *The international library of critical writings in economics* 162 – The principal agent model: The economic theory of incentives. Cheltenham/Massachusetts: Edward Elgar Publishing, 90–97.

Suomela, Eero, Palvi, Mauri & Karhu, Kim 1995. Tilintarkastuslaki. Porvoo: KHT yhdistys ja Weilin+Göös.

Syrjänen, Petri & Vilmunen, Tarja 2004. JHTT-lain tarkistamistyöryhmä. Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita, 9/2004. Helsinki: Edita Prima Oy/Valtiovarainministeriö.

Tamminen, Rauno 1993. Tiedettä tekemään! Jyväskylä: Atena Kustannus Oy.

TILA:n valvonta-asioiden ratkaisuja 2000 ja VALA:n muutoksenhakuratkaisut. Keskuskauppakamari.

Valtiontalouden tarkastusviraston suorittama tilintarkastus – sisältö ja periaatteet (27.2.2003 tarkistettu painos). Tilintarkastusjulkaisuja 2003. Valtiontalouden tarkastusvirasto.

Viitanen, Janne 2000. Auditors' Professional Ethics and Factors Associated with Disciplinary Cases against Auditors. Svenska handelshögskolan.

Vilmunen, Tarja 2003. JHTT-tilintarkastajien laadunvarmistusjärjestelmän kehittämisprojekti – loppuraportti. Tutkimukset ja selvitykset, 4/2003. Helsinki: Edita Prima Oy. Valtiovarainministeriö.

Virtanen, Aila 2002. Laskentatoimi ja moraalit – Laskenta-ammattilaisten käsityksiä hyvästä kirjanpitoavasta, hyväksyttävästä verosuunnittelusta ja hyvästä tilintarkastustavasta. Jyväskylän yliopisto.

Vuorinen, Erkki 2000. Tarkastuslautakuntien asema ja tehtävät. Pori: Oy Auditor Ab.

Virallislähteet:

Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista 1.4.1999/468.

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2006/43/EY tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta, direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY muuttamisesta sekä neuvoston direktiivin 84/253/ETY kumoamisesta.

Hallintolaki 6.6.2003/434

Hallituksen esitys 295/1993 Eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

Hallituksen esitys 192/1994 Eduskunnalle kuntalaiksi.

Hallituksen esitys 1/1998 Eduskunnalle uudeksi Suomen Hallitusmuodoksi.

Hallituksen esitys 242/1998 Eduskunnalle laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista.

Hallituksen esitys 39/2000 Eduskunnalle laiksi valtiontalouden tarkastusvirastosta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

Hallituksen esitys 10/2005 Eduskunnalle laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetun lain muuttamisesta.

Hallituksen esitys 194/2006 Eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi.

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.

Komission suositus (2001/256/ETY) lakisääteisen tilintarkastuksen laadunvarmistuksen vähimmäisvaatimuksista Euroopan unionissa.

Komission suositus (2002/590/EY) tilintarkastajan riippumattomuuden peruseriaatteista EU:ssa. Euroopan yhteisöjen virallinen lehti L 191 19.7.2002

Komission vihreä kirja lakisääteisen tilintarkastajan tehtävästä, asemasta ja vastuusta Euroopan unionissa 96/C 321/01.

Kuntalaki 17.3.1995/365.

Laki eduskunnan virkamiehistä 19.12.2003/1197.

Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista 1.4.1999/467.

Laki valtiontalouden tarkastusvirastosta 14.7.2000/676.

Suomen perustuslaki 11.6.1999/731.

Tilintarkastuslaki 28.10.1994/936.

Tilintarkastuslaki 13.4.2007/459.

Valtioneuvoston asetus tilintarkastuksesta 28.6.2007/735

Muut ja sähköiset lähteet:

Ilola, Jouko 2004. Parmalatin pyörteissä. Profiitti 1/2004.

<http://www.kht.fi/profiitti/artikkeli.html?newsid=247> (25.10.2006).

INTOSAI:n www-sivut.

www.intosai.org, erityisesti Code of Ethics and Auditing Standards
<http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1codethaudstande.pdf>
(tulostettu 16.1.2007)

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry:n www-sivut.

<http://gamma.nic.fi/~jhttry/index.html>,

erityisesti

<http://gamma.nic.fi/~jhttry/laatulautak.htm> (14.8.2007)

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunta. JHTT-yhteisöjen hyväksymis- ja valvontaohje.

http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/03_muut_asiakirjat/hyv_aksymis_ja_valvontaohje_yhteisot.pdf (13.8.2007)

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunta 2006. JHTT-tarkastajien hyväksymis- ja valvontaohje 26.1.2006.

http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/03_muut_asiakirjat/Hyv_aksymis_ja_valvontaohje_jhtt-tarkastajat.pdf (13.8.2007)

Kauppa- ja teollisuusministeriön www-sivut.

www.ktm.fi,

erityisesti

tilintarkastus

<http://www.ktm.fi/index.phtml?s=948> (25.10.2006)

Keskuskauppakamarin www-sivut.

www.keskuskauppakamari.fi,

erityisesti

http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/julkaisut/jalausunnnot/lausunnnot/lausunnnot_2004/fi_FI/jhtt_laki/
(12.6.2007) ja

http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/toimialat/Tilintarkastus/fi_FI/Tilintarkastus_FAQ/ (31.7.2007)

Luoma, Pekka 2002. Globaali ohjeistus riippumattomuuden turvaamiseksi. Profiitti 1/2002.

<http://www.kht.fi/profiitti/artikkeli.html?newsid=6> (25.10.2006)

Pricewaterhousecoopers 2005. Agendalla kysymykset tilintarkastajien valvonnasta,

riippumattomuudesta ja vastuusta. Aviisori, 2, 10–12.
http://www.pwc.com/fi/fin/issues/publ/pwc_aviisori_2_2005.pdf
(31.10.2007)

Romppainen, Sari 2004. Tilintarkastus I, LASKA150, luentomateriaali.

Sähköpostikyselyn vastaukset JHTT-yhteisöltä. (15.10.2007) Tekijän hallussa.

Sähköpostikyselyn vastaukset KHT-yhteisöltä. (23.8.2007) Tekijän hallussa.

Sähköpostikyselyn vastaukset valtiontalouden tarkastusvirastolta. (14.8.2007) Tekijän hallussa.

Valtiontalouden tarkastusviraston www-sivut.

www.vtv.fi (25.10.2006), erityisesti
http://www.vtv.fi/index.phtml?menu_id=4&lang=1 (28.5.2007)

LIITTEET

LIITE 1 Kyselylomake

KYSYMYKSIÄ TILINTARKASTAJIEN RIIPPUMATTOMUUDEN VALVONNASTA ORGANISAATION SISÄLLÄ

Riippumattomuutta koskeva ohjeistus organisaatiossanne

1. Kuka tai mikä taho on laatinut ohjeistukset?
2. Kenelle ohjeistus on osoitettu, ketkä ovat velvollisia noudattamaan riippumattomuuteen liittyviä ohjeita?
3. Miltä pohjalta ohjeet on laadittu, perustuvatko ne esimerkiksi joihinkin standardeihin?
4. Mitkä ovat tärkeimmät riippumattomuutta tilintarkastuksessa takaavat ohjeet tai määräykset? (Mitä kielletään, tiedotetaanko varoimista jne?)

Ohjeistuksen noudattamisen valvonta

5. Kuka (ketkä/mikä) riippumattomuutta koskevien ohjeiden noudattamista valvoo?
6. Kuinka riippumattomuutta koskevien ohjeiden noudattamista valvotaan ja kuinka usein?
7. Dokumentoidaanko jokaisen tarkastuksen yhteydessä (työpapereihin) riippumattomuuteen liittyvistä asioista? Jos dokumentoidaan, minkälaisia asioita?
8. Ketkä kaikki raportoivat riippumattomuuteen liittyvistä asioista?
9. Minkälaisiin toimenpiteisiin on mahdollista ryhtyä valvonnan tulosten perusteella?
10. Kuka mahdollisista toimenpiteistä päättää?
11. Kuinka kauan riippumattomuuden valvontajärjestelmä on ollut käytössä?
12. Onko järjestelmä ollut mielestäsi toimiva riippumattomuuden valvonnassa?
13. Minkälaisia ongelmia järjestelmässä on mielestäsi ollut?
14. Kuinka arvioisit henkilöstön yleisesti suhtautuvan järjestelmään?

15. Onko viimeisen kahden toimintavuoden aikana tullut esille ongelmia tilintarkastuksessa riippumattomuuden kanssa?

Arvioi seuraavissa kysymyksissä vaihtoehtoja numeroilla 1-5 (1=ei lainkaan, 5=paljon).

16. Jos ongelmia ei ole ollut, johtuuko se mielestäsi

- a. johdon antamasta riippumattomuusohjeistuksesta ja sen noudattamisen valvonnasta
- b. tilintarkastajan omasta eettisten sääntöjen sisäistämisestä
- c. tilintarkastuksen ja konsultoinnin eriyttämisestä eri yksiköille
- d. tilintarkastuksen ja konsultoinnin eriyttämisestä eri henkilöille?

17. Jos ongelmia on esiintynyt, johtuuko se mielestäsi

- a. johdon antamasta riippumattomuusohjeistuksesta ja sen noudattamisen valvonnasta
- b. tilintarkastajan omasta eettisten sääntöjen sisäistämisestä
- c. siitä, että tilintarkastusta ja konsultointia ei ole eriytetty eri yksiköille
- d. siitä, että tilintarkastusta ja konsultointia ei ole eriytetty eri henkilöille?