

14

Arvioita ja kokemuksia lautakuntamuotoisesta työskentelystä tilintarkastajien hyväksymisessä ja valvonnassa pääosin yksityisellä sektorilla

Pasi Horsmanheimo

Tilintarkastuksen ohjauksesta ja valvonnasta vastaava tilintarkastuslautakunta on nykyisin hallintopäätöksiä tekevä toimielin, jonka jäsenet toimivat asiantuntijaroolissa. Tilintarkastajat eivät ole enää mukana jäsenenä lautakunnassa, vaan he toimivat osana kokoonpanoa asiantuntijan mandaateilla ilman äänioikeutta. Artikkelin kuvaa vaiheittaista tilintarkastuslautakunnan kehitystä. Tilintarkastuslautakunnan historian aikana lautakunnan jäsenten asiantuntemus- ja riippumattomuusvaatimukset ovat korostuneet. Lautakunnan jäsenten intressiperusteinen edustus on poistunut.

Avainsanat: tilintarkastuslautakunta, tilintarkastuslautakunnan kehitys, tilintarkastuslaki

Aluksi

Tilintarkastuksen sääntelyä ja valvontaa on Suomessa jo kauan hoidettu lautakuntamuotoisena päätöksentekona.¹ Tämä ei ole kansainvälisesti poikkeuksellista. Lautakuntamuotoinen päätöksenteko on tavallista useilla muillakin elämän alueilla, joilla sidosryhmien sitouttaminen päätöksentekoon on tärkeää. Julkisessa hallinnossa toimii lukuisia lautakuntia. Esimerkiksi hyvää kirjanpitolautakuntaa (KILA). Verohallinnossa toimii verotuksen oikaisulautakunta. Osa lautakunnista toimii paikallisesti. Esimerkiksi jokaisessa kunnassa toimii verolautakunta.

Käsittelen seuraavassa lautakuntamuotoisen päätöksenteon taustaa ja siihen liittyviä kokemuksia tilintarkastuksen sääntelyssä pääosin yksityisellä sektorilla. Olen itse toiminut lakimiesavustajana, esittelijänä ja sihteerinä tilintarkastuslautakunnissa yli 30 vuoden ajan.

TILA – sidosryhmät mukaan alusta alkaen

Tilintarkastajien hyväksyminen, valvonta ja tilintarkastajien toiminnan sääntely siirtyivät tilintarkastusalan yhdistykseltä Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnalle (TILAlle) vuonna 1925, kun tilintarkastuslautakuntatyöskentely alkoi Keskuskauppakamarissa. Keskeiset päätökset liittyen tilintarkastajien hyväksymiseen, valvontaan ja toiminnan sääntelyyn tehtiin TILAn² kokouksissa.

Lautakuntamuotoiseen päätöksentekoon voitiin sitoa mukaan luottamushenkilöiden kautta tilintarkastuksen intressi- ja sidosryhmiä, kun jaettavia jäsenyyksiä oli riittävästi. Tärkeimpien intressi- ja sidosryhmien edustus päätöksenteossa luottamushenkilöinä on toteutunut TILAn toiminnassa alusta alkaen.

Intressi- ja sidosryhmien mukaan ottaminen on ollut järkevää paitsi tasapuolisuuden myös päätöksenteon asiantuntemuksen, objektiivisuuden ja uskottavuuden kannalta. Olisi liian yksipuolista, riippumattomuuden ja ulkoisen uskottavuuden

¹ Tilintarkastus on Suomessa, samoin kuin useimmissa maissa, säännelty ammatti. Useissa maissa tilintarkastajan ammattinimike on suojattu. Tilintarkastajan toiminnan harjoittaminen edellyttää hyväksymistä (lisensointia). Lisenssin eli toimiluvan saamisen tärkeimmät edellytykset ovat ammattitutkinnon suorittaminen ja henkilöä koskevien yleisten vaatimusten, kuten sopivuuden (EU:n tilintarkastusdirektiivissä hyvämaineisuuden) täyttyminen. Tilintarkastajat rekisteröidään tilintarkastajarekisteriin, mikä osoittaa hyväksymisen voimassaolon. Viranomaisen valvoo tilintarkastajia ja tilintarkastajien toimintaa eri keinoin. Kaikkea edellä mainittua säännellään lailla, Suomessa tilintarkastuslailla. Edellä kerrottu koskee myös tilintarkastusyhteisöjä (tilintarkastusyhtiöitä). Suomessa yhteisön tai säätiön tilintarkastajaksi voidaan valita henkilö tai tilintarkastusyhteisö.

² Vuonna 1995 tilintarkastajalautakunnan nimi muutettiin ensimmäisen tilintarkastuslain (936/1994) myötä tilintarkastuslautakunnaksi ja kauppakamarien tilintarkastajaliokuntien nimet muutettiin tilintarkastusvaliokunniksi.

kannalta kyseenalaista, jos tilintarkastajat voisivat tehdä keskenään itsesääntelynä tilintarkastajien hyväksymistä ja valvontaa koskevat päätökset. Teoriassa tuollainen itsesääntelyjärjestely edellyttäisi lain tasoista sääntelyä ja lisäksi tehokkaan ulkopuolisen valvonnan.

Tilintarkastajavaliokuntatyöskentely alkoi alueellisissa kauppakamareissa vuonna 1950, kun KHT-tilintarkastajien rinnalle luotiin HTM-tilintarkastajajärjestelmä³. Jokaisessa kauppakamarissa toimi tilintarkastajavaliokunta. Tilintarkastajavaliokuntia (myöhemmin 1990-luvulta lähtien nimeltään tilintarkastusvaliokuntia) oli yhtä paljon kuin kauppakamareita, enimmillään Suomessa yli 20. Sittemmin 2000-luvulla tehtyjen säädösmuutosten myötä pienimpien kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntia yhdisteltiin isompiin tilintarkastusvaliokuntiin. Näin päätöksentekoon saatiin enemmän mahdollisuuksia hankkia parempaa asiantuntemusta.

Valtion tilintarkastuslautakunta (VALA)

Valtion tilintarkastuslautakunta (VALA) synnyttiin vuonna 1982 lailla tilintarkastajajärjestelmän valvonnasta (969/1982). Keskuskauppakamarin TILAn päätöksiin saattoi siitä lähtien hakea muutosta VALAlta. Muutoksenhakuun oikeutettuja olivat hyväksymistä tilintarkastajaksi hakeneet kokelaat⁴ ja kurinpidollisen seuraamuksen saaneet tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt.

VALAn toiminta painottui koko sen historian ajan muutoksenhakujen käsitteilyyn. Tosin vuoden 1995 lainmuutoksessa, jolla edellä mainittu laki tilintarkastajajärjestelmän valvonnasta kumottiin, säädettiin tilintarkastuslaissa (936/1995), että VALAn tehtävänä on myös antaa ohjeita ja lausuntoja, tehdä esityksiä ja aloitteita sekä ”huolehtia tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta, kehittämisestä ja valvonnasta”. Lain tarkoituksena oli siis, että VALA olisi toiminut myös tilintarkastusta ohjeistavana toimielimenä. Käytännössä ohjeistus jäi vähäiseksi koko VALAn toiminnan ajan.

VALA oli lautakuntapohjainen päätöksentekuelin, joka käsitteli sinne tuodut valitusasiat muutoksenhakuina (erotuksena oikaisusta) ja sovelsi muutoksenhakua hallintoasioissa koskevia säännöksiä. Oikeudellisesti arvioiden VALA ei silti ollut varsinaisesti riippumaton hallintotuomioistuin, vaikka se sovelsikin toimintaansa hallintolainkäyttöä koskevia säännöksiä muutoksenhakuasioita käsitellessään.

³ Ensimmäiset HTM-tilintarkastajasäännöt (”Säännöt kauppakamarien hyväksymiä tilimiehiä varten”) annettiin Keskuskauppakamarin työvaliokunnan päätöksellä 31.5.1950 (Biese 1986).

⁴ VALAan ohjautuivat sekä HTM- että KHT-tilintarkastajan hyväksymistä hakeneiden sekä HTM-tilintarkastajien ja HTM-yhteisöjen muutoksenhaut. 2000-luvulla HTM-hakijat, HTM-tilintarkastajat ja HTM-yhteisöt saattoivat valittaa kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan päätöksistä suoraan VALAan, kun sitä ennen oli valitus tehtävä ensin Keskuskauppakamarin TILAlle.

VALA ei ollut täysin riippumaton valvonnan kohteena olevista tilintarkastajista, koska vuoden 1994 tilintarkastuslain mukaa sen jäsenenä oli muun muassa yhteisöoikeuden tutkimusta ja opetusta sekä laskentatoimea, erityisesti kirjanpidon tutkimusta ja opetusta edustavien jäsenten lisäksi myös tilintarkastajia. Lain mukaan VALAn kokoonpano oli selkeästi intressiperusteinen, koska kahden jäsenen tuli ”edustaa” tilintarkastajia. Muutkin jäsenyydet oli määritelty lähinnä intressiperusteisesti.

VALA jatkoi eri muodoissa toimintaansa aina vuoden 2015 loppuun, vuoden 2016 alusta toteutettuun tilintarkastusreformiin asti. VALA lakkautettiin 1.1.2016 tilintarkastuslain (1141/2015) tullessa voimaan.

Intressiryhmät ja asiantuntijat lautakunnissa

Tilintarkastajajärjestelmään kuuluneiden lauta- ja valiokuntien kokoonpanot kertovat siitä, miten päätöksentekovoalta jakautui sidosryhmille. Jäsenet edustivat sidosryhmien intressejä ja näkökulmia. Aluksi TILAn kokoonpanossa tilintarkastajajäsenet olivat suurin ryhmä. Päätösvaltasäännöt edellyttivät tilintarkastajajäsenten osallistumista päätöksiin.

Vuoden 1924 TILAn sääntöjen mukaan varoituksen antaminen tilintarkastajalle edellytti viiden jäsenen yksimielisyyttä. Tuolloin TILAn kokoonpanoon kuului puheenjohtaja sekä kuusi jäsentä ja kaksi varajäsentä. Jäsenistä kolme jäsentä ja yhden varajäsenen asetti Suomen Tilintarkastajayhdistyksen hallitus ja loput kokoonpanosta oli Keskuskauppakamarin päätettävissä. Sen jälkeisissä sääntömuutoksissa (1943, 1958, 1967, 1973, 1984, 1990) tilintarkastajajäsenten vaikutus tilintarkastajien hyväksymistä ja valvontaa koskevissa päätöksissä pysyi suurena vuoden 1990 sääntömuutoksiin saakka. Enimmillään tilintarkastajajäseniä oli puolet koko lautakunnan jäsenistä, ja loput edustivat elinkeinoelämää (yrityksiä) sekä alan tutkimus- ja opetustoimintaa.⁵ Käytännössä pitkään TILAn sanktiopäätöksen pätevyys edellytyksenä oli yksinkertaistaen, että ainakin yksi tilintarkastajajäsen oli läsnä päätöksenteossa, koska muuten kokoonpano ei ollut päätösvaltainen. Päätökset tehtiin aina enemmistöpäätöksinä.

Merkittävä muutos tapahtui vuoden 1973 TILAn sääntöjen muutoksella. Silloin TILAn kokoonpano kasvoi yhdeksään jäseneseen, jonka lisäksi oli puheenjohtaja ja varapuheenjohtaja. Jäsenistä kolme edusti KHT-tilintarkastajia ja 1 HTM-tilintarkastajia. Ensimmäistä kertaa määrättiin, että muiden jäsenten tuli ”edustaa elinkeinoelämän eri aloja sekä alan tutkimus- ja opetustoimintaa”. Tilintarkastusalan tutki-

⁵ Eero Prepulan mukaan (haastattelu 26.8.2020) 1970 ja 1980-luvuilla oli tavallista, että joillakin elinkeinoelämää edustavilla TILAn jäsenillä oli ollut tai oli voimassa myös hyväksyminen KHT- tai HTM-tilintarkastajaksi.

mus- ja opetustoiminnan edustajat tulivat näkyvästi mukaan TILAn kokoonpanoon. Käytännössä alan tutkimus- ja opetustoiminnan edustajat olivat Helsingin kauppa- korkeakoulun ja Svenska handelshögskolanin professoreita. Heillä oli valtakunnallisesti näkyvä asema tilintarkastusalan opetuksessa ja tutkimuksessa.

Aina vuoden 2015 tilintarkastusreformiin asti tilintarkastajat olivat mukana jäsenenä lautakunnissa, mutta heidän suhteellinen osuutensa oli edellisten vuosikymmenten sääntöuudistuksissa laskenut lautakuntahistorian alkuajoista.

1980-luvulla valtiollistamisajatuksia

TILA oli historiansa alusta alkaen elinkeinoelämää lähellä oleva lautakunta. Kehityksen suunta muuttui 1980-luvulla, mikä vaikutti samalla TILAn asemaan ja kokoonpanoon. Tuolloin voimistui poliittinen näkemys, että tilintarkastajien hyväksymisen ja valvonnan tuli tehtävän yhteiskunnallisen merkittävyyden vuoksi kuulua valtion viranomaiselle eikä elinkeinoelämälle. Esimerkkinä vaikutti Ruotsi, jossa tilintarkastajien hyväksyminen ja valvonta siirrettiin kauppakamareilta valtion viranomaisen tehtäväksi. Muutosta siivitti myös vuoden 1978 uusi osakeyhtiölaki (734/1978), jossa ensimmäistä kertaa säädettiin KHT- tai HTM-tilintarkastajan tai KHT- tai HTM-tilintarkastusyhteisön valinta pakolliseksi suurimmille osakeyhtiöille. Tilintarkastuksen yleinen merkitys tietysti lisääntyi. Samalla tilintarkastusala ammattimaistui ison askeleen.

Noihin aikoihin Suomessa tilintarkastajajärjestelmän organisoinnin vaihtoehtoja pohti kauppa- ja teollisuusministeriön asettama tilintarkastajajärjestelmän auktorisointitoimikunta⁶. Selvitysten ja kompromissien jälkeen järjestelmää uudistettiin. Kauppakamariasetusta muutettiin 1988. TILAn kokoonpanoa laajennettiin 1980-luvulla julkisen vallan edustajilla.

Vuonna 1983 tuli voimaan laki tilintarkastajajärjestelmän valvonnasta (969/1982). Ensimmäinen VALA aloitti toimintansa. Keskuskauppakamari vahvisti uudet TILAn säännöt vuonna 1983. TILAn kokoonpanoa muutettiin siten, että puheenjohtajan, varapuheenjohtajan sekä yhdeksän jäsenen ja yhdeksän varajäsenen lisäksi kauppa- ja teollisuusministeriö määräsi lautakuntaan kaksi jäsentä ja heille varamiehet. VALAn perustaminen ja TILAn kokoonpanon laajentaminen olivat keskeisiä poliittisia kompromisseja, jotka mahdollistivat sen, että TILA saattoi jatkaa toimintaansa Keskuskauppakamarin lautakuntana.⁷

⁶ Toimikunta julkisti 19.12.1980 puheenjohtajansa kansliapäällikkö Bror Wahlroosin johdolla ”Tilintarkastajien auktorisointitoimikunnan mietinnön”, (komiteamietintö 1980:62).

⁷ Samaan aikaan helpotettiin julkishallinnon puolella toimineiden tilintarkastajien pääsyä HTM-tutkintoon. Näin lähennettiin yksityisen ja julkisen sektorin tilintarkastusta. Eero Prepu- lan haastattelu 26.8.2020.

Vuoden 1989 alussa tuli voimaan uusi kauppakamariasetus (337/1988), jonka mukaan Keskuskauppakamarissa toimii joukko nimettyjä lautakuntia, muun muassa TILA, tilintarkastajien hyväksymistä ja heidän toimintansa valvontaa varten. Uuden kauppakamariasetuksen mukaan kauppa- ja teollisuusministeriö määräsi tilintarkastajalautakuntaan kaksi jäsentä ja heille varamiehet. TILAn tehtäväksi tuli antaa vuosittain kertomus toiminnastaan kauppa- ja teollisuusministeriön yhteydessä toimivalle tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakunnalle (VALAlle).

1990-luvun konkurssit siivittivät muutosta

1990-luvulla uskottavuuskriisit koettelivat elinkeinoelämää. 1990-luvun alussa elettiin pankkikriisin, taloustaantumien ja yritysten konkurssien aikaa. Suomessa 1980- ja 1990-lukujen vaihteen aikoihin koettuja suuria yritysten konkurssseja olivat muun muassa Wärtsilä Meriteollisuus Oy:n ja Mancon Oy:n konkurssit. Kansantaloudessa tapahtui muutenkin merkittäviä käännteitä. Suomen pankki puolusti markan vakautta. Asuntojen ja kiinteistöjen hinnat aluksi nousivat 1980-luvulla ja sitten romahtivat vuosikymmenen lopussa etenkin pääkaupunkiseudulla. Suomen markka lopulta devalvoitiin 12 prosentilla ja päästettiin sen jälkeen kellumaan vuonna 1992. Markan ulkoinen arvo romahti. Samoihin aikoihin tapahtui Neuvostoliiton romahdus, mikä viennin itäpainotteisuuden vuoksi vähensi merkittävästi useiden suomalaisten vientiyritysten menestymismahdollisuuksia.⁸ Kansantalouden ja elinkeinoelämän kehitys vaikutti tilintarkastukseen ja TILAn asemaan.

Konkurssien myötä luottamus taloudelliseen informaatioon ja tilintarkastukseen horjui. Keskuskauppakamari pyrki edistämään luottamusta tilintarkastajajärjestelmään. Se uudisti TILAn kokoonpanoa ja teki muitakin muutoksia tilintarkastajien valvontaan. Keskuskauppakamari uusi TILAn säännöt vuonna 1990. TILAn kokoonpano laajeni. TILAn uusissa säännöissä määrättiin, että:

Keskuskauppakamari valitsee TILAan kolmeksi vuodeksi kerrallaan puheenjohtajan, varapuheenjohtajan sekä yhdeksän muuta jäsentä. Kullekin jäsenelle paitsi puheenjohtajalle ja varapuheenjohtajalle valitaan henkilökohtainen varajäsen. TILAn jäsenet on valittava siten, että 1) kolme edustaa tilintarkastusalan tutkimus- ja opetustoimintaa sekä alan juridista asiantuntemusta, 2) kolme edustaa elinkeinoelämää ja 3) kolme edustaa tilintarkastajia, näistä kaksi KHT- ja yksi HTM-tilintarkastajia.

⁸ 1990-luvun lamasta on kirjoitettu paljon. Ks. esimerkiksi Jännäri & Koskenkylä (1995), uudemmissa esimerkiksi Wahlroos (2019)

Lisäksi määrättiin, että ”...kauppa- ja teollisuusministeriö määrää TILAA:n kolmeksi vuodeksi kerrallaan kaksi jäsentä ja näiden henkilökohtaiset varamiehet ja pankki-tarkastusvirasto yhden jäsenen sekä hänen henkilökohtaisen varajäsenensä kolmeksi vuodeksi kerrallaan”.

Ensimmäinen tilintarkastuslaki 1994

Myös kauppa- ja teollisuusministeriö oli aktiivinen ja pani liikkeelle tilintarkastuksen sääntelyuudistuksen työryhmävalmistelun⁹ avulla. Kehitystä vauhditti myös Suomen orastava jäsenyys Euroopan talousalueessa ja tarve lähentyä eurooppalaista sääntelyä.

Vuonna 1994 eduskunta säätöi ensimmäisen tilintarkastuslain (936/1994), joka tuli voimaan 1.1.1995. Vuoden 1994 ensimmäisen tilintarkastuslain mukaan Keskuskauppakamarin TILAssa oli puheenjohtaja, varapuheenjohtaja ja 12 muuta jäsentä. Kokoonpano vastasi vuoden 1990 TILAn sääntöjen määräyksiä. Keskuskauppakamarin valitsemien puheenjohtajan, varapuheenjohtajan sekä yhdeksän muun jäsenen ja näiden varajäsenten lisäksi kauppa- ja teollisuusministeriö määräsi TILAA:n kolme jäsentä ja näiden henkilökohtaiset varajäsenet kolmeksi vuodeksi kerrallaan.

Vuoden 1994 tilintarkastuslain mukaan kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat vastasivat kokoonpanoltaan TILAA:ta, mutta ne olivat jäsenmäärältään pienempiä ja niistä puuttui ministeriöiden ja KHT-tilintarkastajien lakisääteinen edustus. Sekä TILAn että kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien sihteeristöt muodostuivat Keskuskauppakamarin ja kauppakamarien toimihenkilöistä. Vaikka heillä ei ollut virkamiehen statusta, he toimivat tehtävissään rikosoikeudellisella virkavastuulla¹⁰.

Elinkeinoelämän ote säilyi vuosituhanen vaihteeseen

Vuoden 1994 tilintarkastuslaki kuvastaa ajattelua, jonka mukaan lautakunnassa tuli olla vahva elinkeinoelämän edustus. Lautakunnan puheenjohtaja oli vuosituhanen vaihteeseen asti ansioitunut suuren yrityksen johtaja, usein entinen KHT-tilintarkastaja.¹¹ Esimerkiksi 1980- ja 1990-luvuilla Keskon eläköityneitä pääjohtajia toimi TILAn puheenjohtajana kolme kautta peräkkäin. Vuosituhannen vaihteen jälkeen

⁹ Ks. Tilintarkastusjärjestelmän kehittämistoimikunnan mietintö (Komiteamietintö 1992:14).

¹⁰ Virkavastuu ilman erityistä mainintaa tilintarkastuslaissa perustui rikoslain virkavastuuta koskeviin säännöksiin julkisen tehtävän hoitamisesta.

¹¹ Eero Prepulan 26.8.2020 haastattelun mukaan vielä 1990-luvulla ei ollut harvinaista, että joillakin TILAn kokoonpanossa mukana olleilla yritysjohtajilla oli tai oli aikaisemmin ollut hyväksyminen KHT-tilintarkastajaksi. Tällaisia yritysjohtajia pyrittiinkin saamaan mukaan TILAn kokoonpanoon.

kehitys kulki kohti juristivoittoisuutta. TILAn puheenjohtajaksikin valittiin juristi/ oikeustieteen professori vuonna 2000, sen jälkeen edelleen entinen yritysjohtaja. Seuraavaksi TILAlla oli peräkkäin kaksi asianajajapuheenjohtajaa vuoden 2015 loppuun saakka.

Muilta osin TILAn kokoonpano oli tasapainotettu siten, että neljä ryhmää – elinkeinoelämän edustajat, tutkimus- ja opetustoiminnan edustajat, tilintarkastajien edustajat ja valtiovallan edustajat – olivat edustettuina yhtä suurella painolla kokoonpanossa.

Epäilemättä 1994 tilintarkastuslaissa luotu valtioneuvoston nimeämisvalta yhdessä ministeriön nimeämien virkamiesjäsenten kanssa kuvasti tarkoitusta tuoda TILAn kokoonpanoon ulospäin näkyvää julkisen vallan otetta, ”yhteiskunnan kokonaisintressiä”, riippumattomuutta elinkeinoelämästä ja tasapainottavaa nimeämisvaltaa. Vuoden 1994 tilintarkastuslakihan oli syntynyt pankkikriisin ja samanaikaisten yrityskonkurssien aiheuttaman epäluottamuksen ilmapiirissä. Katsottiin, että vallinnut tilanne antoi aiheen korostaa valtion roolia yhteiskunnallisen tilanteen vakauttamisessa.

Käytännössä ministeriön määräämät henkilöt olivat ministeriöiden virkamiehiä. Virkamiesedustus TILAssa oli alkanut edellä kuvatusti jo vuoden 1983 sääntöuudistuksesta. Vaatimus virkamiesedustuksesta lautakunnassa on tyypillinen intressiperusteinen säännös. Virkamiehet eivät edustaneet lautakunnassa minkään tietyn aihealueen asiantuntemusta, vaan tarkoituksena oli varmistaa valtiovallan vaikutus tilintarkastuslautakunnan päätöksentekoon.

Käytännössä vuoden 1994 tilintarkastuslain mukaiset kolme virkamiesjäsenyyttä TILAssa jakautuivat siten, että yksi virkamies oli kauppa- ja teollisuusministeriöstä, yksi valtiovarainministeriöstä ja yksi Pankkitarkastusvirastosta, joka sittemmin muuttui Finanssivalvonnaksi. Valtion edustajia koskeva käytäntö jatkui vuoden 2015 loppuun saakka. Muuten elinkeinoelämä piti hallussaan merkittävää nimittämisvaltaa. Keskuskauppakamarin valtuuskunta nimitti TILAn puheenjohtajan, varapuheenjohtajan ja muut jäsenet varahenkilöineen vuoden 2007 tilintarkastuslakiin saakka.

Vuoden 2007 tilintarkastuslain myötä valtiovallan ote kiristyi entisestään, sillä vuoden 2007 lain mukaan puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan nimeäminen siirtyi valtioneuvoston, käytännössä työ- ja elinkeinoministeriön (TEM:n) tehtäväksi.

Oikeudellisesti vuoden 2015 tilintarkastuslakiin asti TILA säilyi osana Keskuskauppakamarin organisaatiota. Kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat toimivat vastaavasti osana alueellisten kauppakamarien organisaatiota vuoden 2015 loppuun saakka.

Verrokkina julkissektorin JHTT-lautakunta

Tilintarkastuksen sääntely samoin kuin tilintarkastajien hyväksyminen ja valvonta on näihin päiviin asti järjestetty lähtökohtaisesti erillisiksi järjestelmiksi yksityiselle ja julkiselle sektorille. Julkisen sektorin tilintarkastajajärjestelmän historia on lyhyempi kuin yksityisen sektorin. 1990-luvulla perustettiin valtiovarainministeriön myötävaikutuksella julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunta. JHTT-lautakunta toimi valtiovarainministeriön yhteydessä vuosina 1991–2015.

Aluksi JHTT-tilintarkastajien ja JHTT-yhteisöjen hyväksymistä ja valvontaa koskevat säännökset perustuivat asetukseen (926/1991). Ensimmäinen laki julkishallinnon ja talouden tilintarkastajista (jäljempänä JHTT-laki) säädettiin vuonna 1999 (467/1999).

Ensimmäisessä JHTT-laissa vuonna 1999 säädettiin, että JHTT-lautakunnassa tuli olla puheenjohtaja ja varapuheenjohtaja sekä vähintään seitsemän ja enintään yhdeksän muuta jäsentä sekä muilla kuin puheenjohtajalla ja varapuheenjohtajalla kullakin henkilökohtainen varajäsen. Valtioneuvosto määräsi puheenjohtajan, varapuheenjohtajan sekä muut jäsenet ja heidän varajäsenensä kolmeksi vuodeksi kerrallaan. Jäsenistä kolme on määrättävä kuntien keskusjärjestön esityksestä. Jäsenistä kahden oli edustettava korkeakouluja. Vähintään yhden jäsenen oli edustettava tilintarkastajia. Yhden jäsenen oli lisäksi oltava oikeustieteen kandidaatin tutkinnon suorittanut. JHTT-lautakunnalla oli sivutoiminen sihteeri. JHTT-lautakunnan jäsenten, varajäsenten ja sihteerin tuli olla hyvin perehtyneitä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen.

JHTT-lautakunta järjesti JHTT-tilintarkastajien ammattitutkinnon, hyväksyi JHTT-tilintarkastajat ja JHTT-yhteisöt sekä valvoi heitä ja heidän toimintaansa. Toimintansa loppuaikoina JHTT-lautakunta järjesti myös laaduntarkastuksia, jotka yksityisellä sektorilla olivat alkaneet 1990-luvulla Keskuskauppakamarin TILAn ja KHT-yhdistyksen yhteistyönä. JHTT-lautakunnan päätöksiin saattoi vaatia oikaisua ensin JHTT-lautakunnalta. Muutoksenhaut ohjautuivat hallinto-oikeuteen.

Volyymiltaan JHTT-lautakunnan toiminta oli koko sen olemassaolon ajan vuoden 2015 loppuun saakka olennaisesti vähäisempää kuin Keskuskauppakamarin TILAn toiminta. Toisaalta JHTT-tilintarkastajia ja JHTT-yhteisöjäkin oli vähän¹².

JHTT-tilintarkastajatutkinnolla ja -hyväksymisellä on ollut suurin merkitys kunnallisessa tilintarkastuksessa, koska JHTT-tilintarkastajan kelpoisuus on vuodesta

¹² Esimerkiksi hallituksen esityksen HE 254/2014 mukaan vielä vuoden 2014 alussa kolmeen tilintarkastajaluokkaan kuuluvia tilintarkastajia oli yhteensä 1 627. Näistä HTM-tilintarkastajia oli 627, KHT-tilintarkastajia 771 ja JHTT-tilintarkastajia 229. Noin 80 tilintarkastajalla oli sekä TTL:n että JHTT-lain mukainen auktorisointi. Tilintarkastusyhteisöjä oli vuoden 2014 alussa yhteensä 84. Näistä HTM-yhteisöjä oli 35, KHT-yhteisöjä 39 ja JHTT-yhteisöjä yhdeksän.

1997 lähtien ollut lain edellyttämä vaatimus tilintarkastajan valinnalle kunnissa ja kuntayhtymissä, mutta ei kuitenkaan muissa julkisyhteisöissä.

Vuoden 1999 JHTT-laki oli muutoksin voimassa aina vuoden 2015 tilintarkastusuudistukseen saakka, jolloin säädettiin 1.1.2016 voimaan tullut laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta (1142/2015). Jo vuoden 1999 JHTT-laissa korostuivat vaatimukset jäsenten asiantuntemuksesta, joskin ”edustamis”-näkökulma ilmenee suoraan säännöksen sanamuodosta. Vaatimukset Kuntaliiton ehdotuksesta nimettävästä jäsenestä ja Valtiontalouden tarkastusviraston ehdotuksesta nimettävästä jäsenestä heijastivat kokoonpanon intressinäkökulmaa.

Lautakuntien kokoonpanoa koskevia huomioita

Elinkeinoelämää edustavat jäsenet TILAssa ja kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnissa ovat koko niiden historian ajan edustaneet tilintarkastusasiakkaina olevia yrityksiä. Elinkeinoelämää edustavat jäsenet edustivat myös tilinpäätösten laatijoita ja elinkeinoelämän toimintatapojen tuntemusta. Usein elinkeinoelämää edustavat jäsenet TILAssa olivat käytännössä päteviä yrityksen laskentatoimen osaajia. He edustivat ”maksavaa asiakasta”. Ajatuksena oli, että he ottavat oikeutetusti kantaa siihen, mikä on kohtuullinen vaatimustaso tilintarkastuksessa. Vaatimistasoon otetaan kantaa paitsi tilintarkastajatutkintojen kautta myös silloin, kun tilintarkastajien valvonnassa pohditaan tilintarkastajan toiminnan asianmukaisuutta, hyvän tilintarkastustavan tulkintaa ja sitä, onko toiminta tutkittavassa yksittäistapauksessa ollut moitittavaa.

Alan tutkimus- ja opetustoiminnan, käytännössä Helsingin kauppakorkeakoulun, Svenska handelshögskolanin (Hankenin) ja muiden yliopistojen professorien edustus TILAssa on saanut alkunsa tilintarkastajien hyväksymistehtävästä. Alan tutkimus- ja opetustoiminnan edustajista tuli yksi TILAn sääntöjen määräämä intressi-/sidosryhmä vuoden 1973 sääntömuutoksessa. Muutoksen jälkeen TILAssa oli tilintarkastajien ja elinkeinoelämän ohella myös vahva akateemisen maailman edustus.

Yksityisellä sektorilla tilintarkastajan ammattitutkinto (KHT- ja HTM-tutkinto) on ollut hyväksymisprosessin kulminaatiopiste. Muodollisesti TILA järjesti toimintansa alusta alkaen tilintarkastajien ammattitutkinnot. Tilintarkastajatutkintojen käytännön järjestämisessä apuna toimivat tilintarkastusalan professorit. TILAn yhteydessä toimi vuosikymmenien ajan erillinen tutkintovaliokunta, joka laati tutkinto tehtävät ja arvosteluperusteet. Tilintarkastajatutkintojen tehtävien laatimisessa ja arvostelussa alan professorien panos on ollut tärkeä. Tilanne ei ole muuttunut vuoden 2015 tilintarkastuslain säätämisen jälkeenkään.

Tilintarkastajat itse edustivat tilintarkastusosaamista.¹³ Joitakin valvonta-asioita koskevia äänestyspäätöksiä ja aikaisemmin voimassa olleita kokoonpanovaatimuksia tarkasteltaessa ei voi välttyä siltäkään tulkinnalta, että tilintarkastajajäsenten tehtäväksi oli mielletty myös tilintarkastajien puolustaminen liian ankaralta arvostelulta ja kovilta sanktioilta. Pöytäkirjoista voi havaita, että tilintarkastajajäsenet ovat TILAn harvoissa äänestyksissä kannattaneet usein lievemmän sanktion antamista tai vapauttavaa päätöstä.

VALAn kokoonpano on sen toiminnan ajan heijastanut samaa ajattelutapaa kuin TILAn kokoonpano. VALAssa oli vuoden 1994 tilintarkastuslain mukaan puheenjohtaja, varapuheenjohtaja ja kuusi muuta jäsentä sekä puheenjohtajaa lukuun ottamatta kullakin henkilökohtainen varajäsen, jotka valtioneuvosto määräsi kolmeksi vuodeksi kerrallaan. VALAn puheenjohtaja määrättiin kauppa- ja teollisuusministeriön ja varapuheenjohtaja oikeusministeriön esityksestä. Vuoden 1994 tilintarkastuslain mukaan valtion tilintarkastuslautakunnan puheenjohtajan, varapuheenjohtajan ja muiden jäsenten sekä sihteerin tuli olla tilintarkastukseen hyvin perehtyneitä. Kahden jäsenen oli lisäksi oltava oikeustieteen kandidaatin tutkinnon suorittaneita. Yksi jäsen tuli määrätä yhteisöoikeuden tutkimukseen ja opetukseen sekä yksi jäsen laskentatoinen, erityisesti kirjanpidon, tutkimukseen ja opetukseen perehtyneistä henkilöistä. Yhden jäsenen tuli edustaa HTM- ja yhden jäsenen KHT-tilintarkastajia. VALAn kokoonpanoon liittyi sekä asiantuntemusvaatimus että intressiperusteinen näkökulma.

Erikoisinta VALAn kokoonpanossa oli, että vuoden 2007 tilintarkastuslain (459/2007) voimaan tuloon asti yhden VALAn jäsenistä tuli olla työntekijäpiirejä sekä yhden elinkeinonharjoittajapiirejä edustava henkilö. Käytännössä ehdotuksia jäseniksi pyydettiin Elinkeinoelämän keskusliitolta (EK) ja Suomen ammattiliittojen keskusjärjestöltä (SAK). Tämä erikoinen vaatimus perustui tuolloin voimassa olleisiin komiteasääntöihin, joita sovellettiin myös valtion lautakuntiin. Tilintarkastajien hyväksymiseen ja valvontaan liitettynä vaatimus tuntuu nykyään huvittavalta menneen ajan tuulahdukselta.

Vaatimus siitä, että VALAn kokoonpanossa vuoden 2007 tilintarkastuslain mukaan oli oltava vähintään kaksi oikeustieteen kandidaatin tutkinnon suorittanutta henkilöä ja heille varahenkilöt, perustuu lähinnä siihen, että VALA käsitteli muutoksenhakuasioita. Nykykriteerein vuoden 2015 loppuun saakka toiminutta VALAa ei kuitenkaan voi mielestäni rinnastaa riippumattomaan tuomioistuimeen. Se, että myös päätöksen tehneessä kokoonpanossa piti olla mukana vähintään yksi oikeustieteen kandidaatti tai maisteri, voidaan nähdä yhtenä ”oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin” takeena. Kyseiseen pätevyysvaatimukseen liittyy muitakin perusteluja,

¹³ Tilintarkastajilla on ollut tärkeä rooli myös tilintarkastajatutkintojen järjestämisessä. Tilintarkastajilla on ollut vankka edustus tilintarkastajatutkintojen järjestämisessä TILAn asettamassa tutkintovaliokunnassa.

mitä kuvaa se, että vuoden 2015 tilintarkastuslakiin otettiin samanlainen vaatimus yhden jäsenen oikeustieteellisestä tutkinnosta pätevyyden osoittamiseksi.

Tilintarkastuslakiuudistus 2015 loi uudenlaisen TILAn

Vuoden 2015 tilintarkastuslaissa TILAn tehtävät ja kokoonpano määriteltiin uudelleen. Tilintarkastajien hyväksymiseen ja valvontaan osallistuvien virkahenkilöiden tehtävät määriteltiin uudelleen. Muutoksen taustalla olivat EU:n tilintarkastusreformi 2014 (TEM:n julkaisuja 66/2016) ja kotimaiset muutostarpeet (HE 254/2014).

Vuoden 2015 tilintarkastuslakiuudistusta valmisteltiin useissa työryhmissä. Työ- ja elinkeinoministeriön neuvottelevan virkamiehen Marja Hanskin johtama tilintarkastajajärjestelmän uudistamista selvittänyt työryhmä päätyi ehdottamaan hyväksymis- ja valvontajärjestelmän keskittämistä ja uudelleen organisointia yhdelle valtion viranomaiselle (TEM:n julkaisuja 48/2012).

EU:n vuoden 2014 tilintarkastusreformin täytäntöönpanon edellyttämiä lainmuutoksia selvitti puolestaan osastopäällikkö Pekka Timosen johtama työryhmä, jonka TEM asetti lokakuussa 2014 ja joka sai työnsä valmiiksi marraskuussa 2015. Työryhmä ehdotti raportissaan (TEM:n julkaisuja 66/2016) tilintarkastajien valvontaan kuuluvan seuraamusjärjestelmän osittaista uudistamista vastaamaan EU:n tilintarkastusdirektiivin vaatimuksia muun muassa ottamalla käyttöön seuraamusmaksu, joka on tilintarkastajaan tai tilintarkastusyhteisöön kohdistettava taloudellinen sanktio.

TEM:n valmisteleman hallituksen esityksen (HE 254/2014) taustalla oli ajatus siitä, että uuden viranomaisyksikön, tilintarkastusvalvonnan, virkamiehet päättäisivät kaikista rutiininluonteisista ja vähemmän merkityksellisistä asioista sekä kaikista tilintarkastajien hyväksymiseen ja rekisteröintiin liittyvistä asioista. Tilintarkastusvalvonnassa toimisi lautakunta, TILA, joka keskittyisi sekä yksityisen että julkisen sektorin tilintarkastuksen ohjaamiseen, hyvän tilintarkastustavan kehittämiseen, vaativien tutkinta-asioiden sekä oikaisuvaatimusten käsittelyyn. Vaikeimmat ja vaikutuksiltaan laajimmat tilintarkastajien valvontaan liittyvät asiat oli tarkoitus keskitellä TILA:n käsiteltäväksi. Pääosin hallituksen esityksen mukainen tilintarkastuslaki (1141/2015) sekä laki julkishallinnon ja talouden tilintarkastuksesta (1142/2015) tulivat useiden muiden lakimuutosten kanssa voimaan 1.1.2016.

Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastuslautakunta on ratkaisutoiminnassaan itsenäinen. TILAn ja PRH:n tilintarkastusvalvonnan tehtävät on määritelty tilintarkastuslaissa osittain päällekkäisiksi, mikä käytännössä aiheuttaa säättämistä. Esimerkiksi tilintarkastajien laaduntarkastusten metodologian ja toteutuksen kehittamisestä on tilintarkastusvalvonnan virkamiehillä ja TILAlla ollut erilaisia näkemyksiä. Olenaisista on, että melkein kaikkiin PRH:n tilintarkastusvalvonnan virkahenkilöiden

tekemiin päätöksiin voi uuden tilintarkastuslain mukaan vaatia oikaisua TILAlta. Oikeudellisesti oikaisut eivät ole muutoksenhakuja, vaan muutoksenhaut käsittelee riippumaton hallintotuomioistuin, Helsingin hallinto-oikeus.

Organisaatio muuttui oleellisesti, kun kaikkia tilintarkastajia koskeva hyväksymis-, valvonta- ja ohjausfunktio keskitettiin ja siirrettiin Patentti- ja rekisterihallitukseen (PRH). Keskuskauppakamarin TILA, kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat, VALA ja JHTT-lautakunta lakkautettiin. Niiden kesken olevat asiat ja tehtävät siirtyivät PRH:n tilintarkastusvalvonnalle ja PRH:n uudelle TILAlle 1.1.2016. Olenainen muutos oli, että TILAsta tuli täysin riippumaton tilintarkastajista. Uudessa kokoonpanossa ei enää ollut tilintarkastajien edustusta muuten kuin pysyvinä, ääni-oikeutta vailla olevina asiantuntijoina.

TILAn kokoonpanoon ja asemaan muutoksia

Vuoden 2015 tilintarkastuslain mukaan valtioneuvosto (käytännössä TEM) asettaa tilintarkastuslautakunnan kolmeksi vuodeksi kerrallaan. Lautakunnassa on puheenjohtaja ja varapuheenjohtaja sekä vähintään viisi ja enintään kahdeksan muuta jäsentä. Lisäksi lautakunnassa on kaksi pysyvää asiantuntijaa. Kullakin jäsenellä, puheenjohtajaa ja varapuheenjohtajaa lukuun ottamatta, on henkilökohtainen varajäsen ja pysyvällä asiantuntijalla varahenkilö. Tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja ja varapuheenjohtaja määrätään työ- ja elinkeinoministeriön esityksestä. Kaikkien TILAn jäsenten tulee olla tilintarkastukseen hyvin perehtyneitä. Vähintään kahdella jäsenellä tulee olla muu oikeustieteen ylempi korkeakoulututkinto kuin kansainvälisen ja vertailevan oikeustieteen maisterin tutkinto.

Kytkös elinkeinoelämään katkaistiin vuoden 2015 tilintarkastuslailla siten, että puheenjohtajan ja jäsenten nimitysvalta siirtyi kokonaan valtioneuvostolle eikä TILAn sijaintipaikkana ollut enää Keskuskauppakamari. Uudessa TILAssa ei enää ollut yhtään intressipohjaista jäsentä, vaan kaikkien pätevyysvaatimukseksi määriteltiin hyvä perehtyneisyys tilintarkastukseen. TILAA koskevassa säännöksessä todetaan, että ”lautakunnalla tulee kokonaisuutena olla sen tehtävien edellyttämä muu asiantuntemus”, mikä viittaa kokoonpanon monipuolisuuteen. Lain esitöiden mukaan (HE 254/2014, 7:6:n yksityiskohtaiset perustelut) TILAssa tulee olla asiantuntevasta laskentatoimesta, yhteisöoikeudesta ja yritystoiminnasta, rahoitusmarkkinoista sekä julkishallinnosta ja -taloudesta. Lautakunnan pysyvien asiantuntijoiden tuli olla tilintarkastajia.

TILAn kokoonpanon riippumattomuutta tilintarkastusalaista korostettiin säädösten tasolla siten, ettei TILAn jäseneksi voida valita tilintarkastajaa, tilintarkastusyhteisön osakasta tai vastaavassa asemassa olevaa, tilintarkastusyhteisön hallituksen tai vas-

taavan toimielimen jäsentä taikka tilintarkastusyhteisöön työ- tai toimeksiantosuhteessa olevaa. Enemmistön jäsenistä tulee olla henkilöitä, joiden toimimisesta edellä mainituissa tehtävissä on kulunut enemmän kuin kolme vuotta.

Jäseniä koskevat vaatimukset koskevat vastaavasti heidän varajäseniään. Riippumattomuus- ja kelpoisuusvaatimukset ulotettiin myös PRH:n tilintarkastusvalvonnan johtajaan¹⁴ ja käytännössä myös eräisiin muihin tilintarkastusvalvonnan virkahenkilöihin¹⁵.

Ratkaisuvalta jakaantuu TILAlle ja PRH:n virkahenkilöille

TILAn ensimmäiseksi tehtäväksi vuoden 2015 tilintarkastuslaissa on määritelty ”tilintarkastuksen ohjaus ja kehittäminen”. TILA ei ole käytännössä ainakaan vielä julkaissut varsinaisia ohjeita tilintarkastuksesta, vaan sen ohjaus perustuu annettuihin tutkinta-asioiden päätöksiin, jotka julkaistaan TILAn verkkosivuilla.

PRH:n tilintarkastusvalvonnan vuosikertomuksista ilmenee, että TILA on toiminnassaan pääosin keskittynyt tutkinta-asioiden käsittelyyn. PRH:n virkahenkilöt voivat tosin myös ratkaista joitakin tutkinta-asioita tuomatta niitä TILAn käsittelyyn, jos tilintarkastajalle ei esitetä sanktiota. Sanktion eli seuraamuksen antamisesta voi päättää vain TILA. TILA tekee päätöksiä tilintarkastuslain mukaan esittelystä. Säännöksen tarkoituksena on, ettei TILA voi ottaa itsenäisesti tapauksia käsiteltäväkseen eikä määrätä siitä, mitä tapauksia tilintarkastusvalvonta esittelee sille päätettäväksi, vaan tilintarkastusvalvonta valitsee TILAssa esiteltävät tapaukset.

TILAn ja PRH:n yhteistyö

Tilintarkastuslain mukaan TILAn tehtävänä on myös edistää tarkoituksenmukaisella tavalla PRH:n tilintarkastusvalvonnalle tilintarkastuslaissa säädettyjen tehtävien hoitamista. Käytännössä TILA ja PRH vielä etsivät sujuvaa tapaa toimia yhteistyössä.

¹⁴ Tilintarkastusvalvonnan johtajan tehtäviä hoitavan virkahenkilön riippumattomuutta sääntelee EU:n Euroopan Parlamentin ja Neuvoston asetuksen N:o 537/2014 artikla 21, jonka mukaan viranomaisen on oltava riippumaton tilintarkastajista ja tilintarkastusyhteisöistä. Kyseisen viranomaisen palveluksessa oleva johtava ja päätöksiä tekevä virkahenkilö voi olla entinen tilintarkastaja, mutta häneen sovelletaan kyseisen säännöksen nojalla kolmen vuoden jäähdyttelyaikaa.

¹⁵ Kolmen vuoden jäähdyttelyaikaa sovelletaan EU:n Euroopan Parlamentin ja Neuvoston asetuksen N:o 537/2014 artiklan 26.5:n mukaan myös viranomaisen määräämiin tai sen palveluksessa oleviin laaduntarkastajiin, jotka käytännössä ovat entisiä tilintarkastajia. Kolmen vuoden jäähdyttelyaikaa sovelletaan suhteessa siihen tilintarkastusyhteisöön, jonka palveluksessa kyseinen laaduntarkastaja on toiminut.

TILA ei ole käytännössä mukana hyväksymiseen ja valvontaan kuuluvien prosessien suunnittelu- eikä valmisteluvaiheessa. Yksi mahdollinen tapa tiiviimpään yhteistyöhön olisi kehittää PRH:n ulkopuolisista asiantuntijoista koostuvien tutkinto- ja laatujaostojen toimintaa. Ne ovat toimineet aikaisemman lain voimassa ollessa TILAn asettamina ja TILAn ohjauksessa. Jaostot ovat jo prosessien valmisteluvaiheessa varmistaneet toimihenkilöiden/virkamiesten ja TILAn yhteisen näkemyksen syntymisen toteutettavana olevasta tilintarkastajien hyväksymiseen tai valvontaan liittyvästä asiasta.

TILA on nykyisen tilintarkastuslain voimassaolon aikana PRH:n päätöksiin kohdistuvia oikaisuvaatimuksia käsitellessään tulkinut PRH:n virkahenkilöiden linjasta poiketen etenkin tilintarkastajatutkintojen arvosteluun ja laaduntarkastuksiin liittyviä oikeudellisia sisältökysymyksiä. TILA ei ole oikaisuvaatimuksia käsitellessään riippumaton tuomioistuimien, vaan sen päätöksiin voi hakea muutosta hallinto-oikeudelta.

Lopuksi

TILA on nykyisin hallintopäätöksiä tekevä toimielin, jonka jäsenet toimivat asiantuntijaroolissa. Voimassa olevan tilintarkastuslain (1141/2015) mukaan tilintarkastajat eivät ole enää mukana jäseninä päätöksenteosta vastaavassa TILAn kokoonpanossa, vaan he toimivat osana TILAn kokoonpanoa asiantuntijan mandaateilla ilman äänioikeutta.

Tässä artikkelissa kuvattu kehitys heijastaa historian aikana voimistuneita asiantuntemus- ja riippumattomuusvaatimuksia. Päätöksenteon on nykyisin oltava täysin riippumattomana sen kohteena olevasta tilintarkastajien ammattikunnasta, kun aikaisemmin tilintarkastajien osallistuminen katsottiin eräänlaiseksi oikeusvarmuuden takeeksi. Aikaisemmin katsottiin, että vain toinen tilintarkastaja pystyi täysin ymmärtämään ja arvioimaan tilintarkastuksen sisältöä. Samalla kehitys on johtanut siihen, että TILAn ja muihin tilintarkastajajärjestelmään kuuluneisiin lauta- ja valiokuntiin aikaisemmin liittynyt intressiperusteinen edustus on poistunut. Nykyisen tilintarkastuslain mukaan lautakunnan jäsen ei enää ”edusta” mitään intressitahoa. Ei voida osoittaa, että TILAn jäsenen äänestyskäyttäytyminen nykyisin liittyisi jäsenen taustaryhmään.

TILAn ohjaustehtävän vuoksi sitä voisi verrata hyvää kirjanpitolautakuntaa ohjaavaan ja tulkitsevaan kirjanpitolautakuntaan (KILA). KILAn jäsenet myös valitaan pääosin asiantuntemuksen vuoksi, mutta käytännössä myös heidän edustamansa sidosryhmän sitouttamiseksi. Asiantuntemuksen ohella tärkeää on ulkoinen uskottavuus ja sidosryhmien sitouttaminen lautakunnan työskentelyyn ja sen kannanottoihin. Uskot-

tavuus, edustavuus ja asiantuntemus ovat kaikki keskeisiä kokoonpanon kriteereitä.¹⁶ TILAn tehtävänä on kurinpidollinen valvonta ja seuraamuksista päättäminen, mikä on merkittävä ero KILAn tehtäviin nähden. Tämän vuoksi jäseniä koskevat vaatimuksetkaan eivät voi olla täysin vertailukelpoisia.¹⁷

Haastattelemistani asiantuntijoista Eero Prepula¹⁸ korostaa julkista hallintoa hoitavan TILAn jäsenten asiantuntijaroolia. Timo Kisanlahti pitää ensisijaisena lautakunnan jäsenten uskottavuutta. Kumpikin pitää tärkeänä sekä uskottavuutta että asiantuntemusta sekä sitä, että jäsenet edustavat riittävän kattavasti keskeisiä tilintarkastuksen sidosryhmiä.¹⁹ On luonnollista, että valtakunnallista tehtävää hoitavan lautakunnan (TILA, KILA) jäseniin kohdistuu enemmän odotuksia kuin paikallista tehtävää hoitavan lautakunnan jäseniin.

Riippuvuussuhteita tilintarkastusasiakkaisiin (yrityksiin), viranomaisiin tai muihin sidosryhmiin ei ole TILAn jäseniltä kielletty missään vaiheessa. Kriteerinä TILAn jäsenten valinnoille on tilintarkastuslain mukaan perehtyneisyys tilintarkastukseen. Säännökset eivät edellytä huippuasiantuntemusta, mutta TILAssa on oltava riittävä perehtyneisyys tilintarkastukseen.²⁰ Tilintarkastuslain mukaan PRH ja TILA voivat käyttää apunaan ulkopuolisia asiantuntijoita ja näin on meneteltykin. Jäsenvalinnoissa on tasapainoteltava saatavuuden ja asiantuntemusvaatimusten välillä.

TILAn jäsenen tai PRH:n tilintarkastusvalvonnan virkahenkilön ei tarvitse olla entinen tilintarkastaja. Riittävä asiantuntemus ja oikeusvarmuus koko lautakunnan tasolla voidaan turvata asianmukaisten työskentelymenetelmien avulla. Samaa lähestymistapaa on noudatettava myös muutoksenhakuasioita käsittelevissä Helsingin hallinto-oikeudessa ja korkeimmassa hallinto-oikeudessa. Valtakunnan arvostetuin (paras) asiantuntija ei välttämättä ole aina käytettävissä TILAn jäseneksi esimerkiksi esiteettömyysvaatimusten tai työskentelyn vaatiman ajankäytön vuoksi. TILAn puheenjohtaja, varapuheenjohtaja ja jäsenet toimivat lautakunnassa omien töidensä ohella, mikä rajoittaa potentiaalisten ehdokkaiden joukkoa.

Korostuneet asiantuntemusvaatimukset TILAssa, virkavastuu sekä päätösten huolellinen valmistelu PRH:n tilintarkastusvalvonnassa edistävät päätösten oikeusvarmuutta. Oikeusvarmuus tarkoittaa, että päätökset ovat sisällöllisesti oikeita sovellettavan oikeuden mukaan. Päätösten valmisteluun osallistuu juristivirkahenkilön (esittelijän) lisäksi vaikeissa tapauksissa myös työparina asiantuntija (toinen virkahenkilö). Hän on tilintarkastuksen kokemusta saanut laskentatoimen ammattilainen. Oikeusvarmuus liittyy asianosaisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön oikeus-

¹⁶ Timo Kisanlahden haastattelu 30.6.2020.

¹⁷ Timo Kisanlahden haastattelu 30.6.2020

¹⁸ Eero Prepulan haastattelu 26.8.2020.

¹⁹ Eero Prepulan ja Timo Kisanlahden haastattelut.

²⁰ Eero Prepulan mukaan 1970- ja 1980-luvuilla tilintarkastuslautakuntaan saatiin jäseniksi Suomen parhaita asiantuntijoita, mikä oli tuolloin myös tavoitteena.

turvaan. Oikeusvarmuudella turvataan oikeudenmukainen prosessi. Oikeusturvaa luo myös moniportainen oikaisu- ja muutoksenhakumenettely.

Päätöksenteko jakautuu nyt virkahenkilöiden ja TILAn kesken. Tilintarkastuslais-
sa toimivalta on säädetty osin päällekkäiseksi. Virkahenkilöiden ja TILAn keskinäis-
tä suhdetta ei ole määritelty tarkasti. Seuraavassa kehitysvaiheessa on löydettävä tasa-
paino virkahenkilöiden ja TILAn välille päätösten valmisteluun ja päätöksentekoon.

Lähteet

- Biese, R. 1986. HTM-tilintarkastajaluokan perustamisvaiheista. Teoksessa *Perustamisesta keski-ikään, HTM-yhdistys 35 vuotta*. Tilintarkastajayhdistys HTM ry – Revisorsföreningen GRM ry.
- Jännäri, K. & Koskenkylä, H. Suomen pankkikriisin syiden tarkastelua. *Kansantaloudellinen aikakausikirja* 1/1995.
- Wahlroos, B. 2019. *Kuinkas tässä näin kävi?* Helsinki: Otava.

Lain esityöt

- HE 70/2016 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.
- HE 254/2014 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta sekä eräksi niihin liittyviksi laeiksi.
- HE 194/2006 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi
- HE 295/1993 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi

Säädökset

- Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta (kumottu) 926/1991
- Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 537/2014, annettu 16 päivänä huhtikuuta 2014, yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisäätelistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista ja komission päätöksen 2005/909/EY kumoamisesta
- Kauppakamariasetus (kumottu) 337/1988
- Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista (kumottu) 467/1999
- Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta 1142/2015
- Osakeyhtiölaki (kumottu) 734/1978
- Tilintarkastuslaki (kumottu) 936/1994
- Tilintarkastuslaki (kumottu) 459/2007
- Tilintarkastuslaki 1141/2015

Työryhmämietinnöt

- Keskuskaupparin vahvistamat TILAn säännöt: 1924, 1943, 1958, 1967, 1973, 1984 ja 1990
- Komiteamietintö 1980:62. Tilintarkastajien auktorisointitoimikunnan mietintö.
- Komiteamietintö 1992:14. Tilintarkastusjärjestelmän kehittämistoimikunnan mietintö.
- TEM:n julkaisu 48/2012. Tilintarkastajien tutkinnot ja valvonta -työryhmän raportti. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisu, kilpailukyky 48/2012.
- TEM:n julkaisu 66/2016. Vuoden 2014 tilintarkastusdirektiivin muutos ja tilintarkastusasetus – Tilintarkastuslain muutokset –työryhmän mietintö. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisu, konserni, 66/2016.

Haastattelut

KILAn puheenjohtajan Timo Kaisanlahden haastattelu 30.6.2020

Entisen TILAn ja KILAn sihteerin sekä VALAn ja JHTT-lautakunnan jäsenen Eero Prepulan
haastattelu 26.8.2020

