

TAMPEREEN YLIOPISTO
Johtamiskorkeakoulu
Hallintotieteiden tutkinto-ohjelma

Esteri Parkkinen

TILINTARKASTUS JULKISEN JA YKSITYISEN SÄÄNTELYN
RAJAPINNASSA

Pro gradu –tutkielma
Julkisoikeus
Tampere 2015

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

PARKKINEN, ESTERI: Tilintarkastus julkisen ja yksityisen sääntelyn rajapinnassa

Pro gradu –tutkielma, XII + 83 s.

Julkisoikeus

Maaliskuu 2015

Tilintarkastajien rooli on muuttunut merkittävästi Suomen Euroopan unioniin liittymisen jälkeen. Euroopan unionin pyrkimyksenä on yhtenäistää jäsenmaiden tilintarkastusjärjestelmiä, mikä on johtanut myös Suomessa tilintarkastukseen liittyvien velvoitteiden lisääntymiseen. Unionin tilintarkastussääntelyä on uudistettu keväällä 2014, jolloin säädettiin uusi tilintarkastusasetus (N:o 537/2014) ja tilintarkastusdirektiivi (2014/56/EU). Asetus tulee sovellettavaksi kesällä 2016, jolloin myös direktiivin velvoitteiden on oltava implementoituna osaksi kansallista lainsäädäntöä.

Keskeisimpiä uudistuksia suomalaiseen tilintarkastusjärjestelmään koituu tilintarkastajiin kohdistettavan valvonnan siirtämisestä viranomaisille sekä tilintarkastajien ilmoitusvelvollisuuden laajentamisesta säännösten ja määräysten vastaisuuteen. Tilintarkastussääntelyn muuttamisesta on annettu kaksi hallituksen esitystä (HE 212/2014 vp & HE 254/2014 vp), joilla on tarkoitus implementoida uudet velvoitteet osaksi kansallista sääntelyä. Muutokset kohdistuvat ensisijaisesti tilintarkastuslakiin (459/2007).

Tutkielman tavoitteena on hahmottaa tilintarkastajien muuttuvaa asemaa ja toimintaa yksityisoikeudellisena organaana julkisoikeudellisen sääntelyn piirissä. Keskiössä tutkielmassa on tilintarkastajien tehtävien lähentyminen kohti viranomaisten toimintaa, sillä tilintarkastukseen kohdistetaan vastaavia velvoitteita ja edellytyksiä. Tutkielmassa keskitytään erityisesti tilintarkastuksen yhteiskunnallisen merkityksen kasvamiseen ja siitä saatavaan hyötyyn. Tilintarkastuksella voidaan katsoa olevan vaikutusta yleisen edun toteutumiseen ja tilintarkastukseen kohdistetaan paljon odotuksia eri tahoilta.

Tarkastelun kohteena tutkielmassa on osaltaan oikeudenalojen jaottelu yksityisoikeuteen sekä julkisoikeuteen, sillä tilintarkastajan sijoittaminen puhtaasti yksityisoikeudelliseksi toimijaksi on hankaloitunut. Tilintarkastuslain uudistuksien yhteydessä on suunniteltu tilintarkastajien tutkintojen yhdistämistä, millä olisi vaikutusta tilintarkastajien toimintaan ja tarkastuksessa huomioitaviin säännöksiin. Tämä osaltaan nousee yhdeksi tutkielman keskeiseksi teemaksi. Tutkielmassa perehdytään lisäksi tilintarkastusjärjestelmän valvontaan sekä tilintarkastajien valvontajärjestelmien suunniteltuun yhdistämiseen. Tarkasteltavaksi tulee osaltaan tilintarkastajien ilmoitusvelvollisuuden pohjalta suorittama valvonta. Selvityksen kohteena ovat myös julkisen vallan ja julkisen tehtävän käsitteiden ongelmallisuus sekä edellytykset joilla julkista valtaa voi käyttää jokin muu taho kuin viranomainen.

Oikeusdogmaattisessa tutkielmassa ensisijaisina lähteinä toimivat tilintarkastukseen liittyvä lainsäädäntö sekä hallituksen esitykset muutoksista tilintarkastuslakiin. Keskeisen merkityksen saavat myös oikeuskirjallisuus yksityisen ja julkisen sääntelyn rajapinnasta sekä artikkelit tilintarkastusjärjestelmien eroista yksityisen sektorin ja julkisen sektorin tilintarkastuksessa.

SISÄLLYSLUETTELO

LÄHTEET	II
LYHENTEET	XI
1 JOHDANTO	1
1.1 Tutkielman tausta	1
1.2 Tutkimusongelma ja rajaukset.....	3
1.3 Tutkimusmenetelmät ja tutkielman rakenne.....	4
1.4 Tutkielman keskeiset lähteet	6
2 YKSITYISOIKEUS JA JULKISOIKEUS	9
2.1 Oikeudenalojen jaottelu	9
2.2 Tilintarkastus yksityisoikeuden ja julkisoikeuden rajapinnassa.....	13
2.3 Euroopan unionin jäsenvaltioiden tilintarkastusjärjestelmien yhtenäistäminen	17
3 SUOMALAINEN TILINTARKASTUSJÄRJESTELMÄ	19
3.1 Yksityisen sektorin tilintarkastus	19
3.2 Julkisen sektorin tilintarkastus	28
3.3 Julkisen ja yksityisen sektorin tilintarkastajien tutkintojen yhdistäminen.....	33
4 TILINTARKASTUSJÄRJESTELMÄN VALVONTA.....	41
4.1 Laillisuusvalvonta	41
4.2 Tilintarkastajien valvontajärjestelmä	44
4.3 Tilintarkastajien valvonnan yhdistäminen	49
5 TILINTARKASTAJIEN SUORITTAMA VALVONTA	52
5.1 Ilmoitusvelvollisuus törkeistä rikoksista.....	52
5.2 Tilintarkastajien ilmoitusvelvollisuus	54
5.3 Ilmoitusvelvollisuuden laajentaminen rikosepäilyihin	58
5.4 Ilmoitusvelvollisuuden laajentamisen seuraukset.....	61
6 TILINTARKASTUS JULKISENA TEHTÄVÄNÄ.....	66
6.1 Julkinen valta ja julkinen tehtävä.....	66
6.2 Tilintarkastajiin kohdistetut odotukset	70
6.3 Tilintarkastajan toiminta virkavastuulla.....	75
6.4 Tilintarkastajasta valvontaviranomainen?.....	77
7 JOHTOPÄÄTÖKSET	80

LÄHTEET

KIRJALLISUUS

- Björne 1986:* *Björne, Lars:* Oikeusjärjestelmän kehityksestä. Lakimiesliiton Kustannus. Turku 1986.
- Dennis 2010:* *Dennis, Ian:* What Do You Expect? A Reconfiguration of the Audit Expectations Gap. *International Journal of Auditing*, Vol. 14 Issue 2. 2010.
- Flint 1988:* *Flint, David:* Philosophy and Principles of Auditing. MacMillan Education LTD. 1988.
- Hannus ym. 2009:* *Hannus, Arno; Hallberg, Pekka & Niemi, Anne E:* Kuntalaki. WSOY. Helsinki 2009.
- Hakalehto-Wainio 2008:* *Hakalehto-Wainio, Suvianna:* Valta ja vahinko. Julkisen vallan käyttäjän vahingonkorvausvastuu vahingonkorvauslaissa. Talentum. Helsinki 2008.
- Horsmanheimo ym. 2007:* *Horsmaheimo, Pasi; Kaisanlahti, Timo & Steiner, Maj-Lis:* Tilintarkastuslaki -kommentaari. WSOY pro. Helsinki 2007.
- Husa & Pohjolainen 2014:* *Husa, Jaakko & Pohjolainen, Teuvo:* Julkisen vallan oikeudelliset perusteet – Johdatus julkisoikeuteen. Talentum. Helsinki 2014.
- Hällström 2014:* *Hällström, Minna:* Kirjanpitäjän ja tilintarkastajan vastuu talousrikoksissa. Teoksessa Kirjoituksia talousrikosoikeudesta. Helsingin hovioikeuden teos. E-aineisto. Helsinki 2014, s. 83–107.
- Jensen & Meckling 1976:* *Jensen, Michael & Meckling, William:* Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure, *Journal of Financial Economics* 3, s. 306-360.
- Keravuori-Rusanen 2008:* *Keravuori-Rusanen, Marietta:* Yksityinen julkisen vallan käyttäjänä. Edita Prima Oy. Helsinki 2008.
- Koh & Woo 1998:* *Koh, Hian Chye & Woo, E-Sah:* The expectation in auditing. *Managerial auditing journal*. Vol 13. issue 3. 1998, s. 147–154.
- Koivu ym. 2010:* *Koivu, Eila; Ranta-aho, Markku & Vuoti, Helge:* Väärinkäytösriskit hallintaan – johdon ja tarkastuksen käytännön opas. Tietosanoma Oy. Helsinki 2010.
- Koponen 2005:* *Koponen, Pekka:* Talousrikokset, tilintarkastus ja rikosvastuu. *Tilintarkastus -lehti* 6/2005, s. 19–25.

- Koponen & Lahti 2007:* *Koponen, Pekka & Lahti, Raimo:* Talousrikokset. Suomalainen lakimiesyhdistys ry. Vaajakoski 2007.
- Kulla 2006:* *Kulla, Heikki:* Julkishenkilöstön asema: systematiikkaa ja sekamuotoisuutta. *Lakimies* 7–8, s. 1158–1176.
- Kutila & Ihantola 2002:* *Kutila, Jenni & Ihantola, Eeva-Mari:* HTM-tilintarkastajien kokemuksia laaduntarkastuksista vuosina 1998–2006. Teoksessa *Heiskanen, Johanna; Kihn, Lili-Anne & Näsi, Salme (toim.):* Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen. Tampereen Yliopistopaino Oy. Tampere 2009, s. 127–145.
- Kärkkäinen 1998:* *Kärkkäinen, Hanna:* Tilintarkastajien uskottavuus sidosryhmien näkökulmasta. Lapin yliopisto. Rovaniemi 1998.
- Mattila 2006:* *Mattila, Matti:* Tehtävänä valvonta. E-julkaisu, 3. versio. Helsinki 2006.
- Meklin 2002:* *Meklin, Pentti:* Valtiontalouden perusteet. Edita. Helsinki 2002.
- Meklin ym. 2005:* *Meklin, Pentti; Oulasvirta, Lasse & Vakkuri, Jarmo:* Markkinat, tarkastus ja kontrolli: tarkastuksen muuttuva rooli julkisella sektorilla. Kunnallistieteen yhdistys. Kunnallistieteellinen aikakausikirja 3/05, s. 172–187.
- Meklin 2009:* *Meklin, Pentti:* Tarkastus verorahoitteissa ja markkina-rahointeissa toiminnassa – erojen ja yhtäläisyyksien teoreettisia perusteluja. Teoksessa *Heiskanen, Johanna; Kihn, Lili-Anne & Näsi, Salme (toim.):* Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen. Tampereen Yliopistopaino Oy. Tampere 2009, s. 56–69.
- Myllymäki 1994:* *Myllymäki, Arvo:* Julkistalouden sääntely. Tammer-Paino. Tampere 1994.
- Myllymäki & Kalliokoski 2006:* *Myllymäki, Arvo & Kalliokoski, Päivi:* Valtio, kunta ja Euroopan unioni. Vammalan kirjapaino Oy. Vammala 2006.
- Myllymäki 2007:* *Myllymäki, Arvo:* Finanssihallinto-oikeus: valtion ja kuntien varainkäyttö ja varainkäytön valvonta. WSOY pro. Helsinki 2007.
- Mähönen 2008:* *Mähönen, Jukka:* Tilintarkastaja väärinkäytösten paljastajana. *Defensor Legis* 4/2008, s. 585–605.
- Mäenpää 1989:* *Mäenpää, Olli:* Hallintosopimus. Lakimiesliiton kustannus. Helsinki 1989.
- Mäenpää 2003:* *Mäenpää, Olli:* Hallinto-oikeus. WSOY. Porvoo 2003.
- Mäenpää 2009:* *Mäenpää, Olli:* Julkisuusperiaate. WSOY. Juva 2009.

- Mäenpää 2012:* *Mäenpää, Olli:* Hallintolaki ja hyvän hallinnon takeet. Edita. Porvoo 2012.
- Nuotio 2002:* *Nuotio, Kimmo:* Onko oikeusjärjestyksen pirstoutuminen väistämätöntä? Teoksessa *Viljanen Veli-Pekka (toim.): Oikeudenalojen rajat ja rajattomuus.* Turun yliopisto. Turku 2002, s. 3–24.
- Näsi 2011:* *Näsi, Salme:* Kustannuslaskennan ongelmat julkishallinnon markkinamalleissa. Teoksessa *Vakkuri, Jarmo; Oulasvirta, Lasse; Wacker, Jani & Kivimäki, Riikka (toim.): Tarkastus ja arviointi julkisen ja yksityisen rajapinnassa.* Tampereen Yliopistopaino Oy. Tampere 2011, s. 99–124.
- Porter 1993:* *Porter, Brenda:* An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap. *Accounting and Business Research.* Vol. 24, No. 93. 1993, s. 49–68.
- Porter ym. 2012:* *Porter, Brenda; Ó hÓgartaigh, Ciaran & Baskerville, Rachel:* Audit Expectation-Performance Gap Revisited: Evidence from New Zealand and the United Kingdom. Part 1: The Gap in New Zealand and the United Kingdom in 2008. 2012.
- Pöyhönen 2000:* *Pöyhönen, Juha:* Uusi varallisuus oikeus. Gummerus Kirjapaino Oy. Jyväskylä 2000.
- Pöysti 2011:* *Pöysti, Tuomas:* Valtion tuottavuusohjelma ulkoisen tarkastajan näkökulmasta. Teoksessa *Vakkuri, Jarmo; Oulasvirta, Lasse; Wacker, Jani & Kivimäki, Riikka (toim.): Tarkastus ja arviointi julkisen ja yksityisen rajapinnassa.* Tampereen Yliopistopaino Oy. Tampere 2011, s. 171–203.
- Riistama 1999:* *Riistama, Veijo:* Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö. WSOY. Porvoo 1999.
- Rudanko 2006:* *Rudanko, Matti:* Yksityinen ja julkinen sääntely kauppaoikeudessa. *Lakimies* 7-8/2006, s. 1118–1133.
- Sarja 1999:* *Sarja, Mikko:* Tilintarkastajan riippumattomuus. Oy Edita Ab. Helsinki 1999.
- Sarja 2001:* *Sarja, Mikko:* Ylimmän laillisuusvalvonnan rajanvetoja. Edilex-artikkeli 2001.
- Tala 2006:* *Tala, Jyrki:* Katsaus oikeudellisen sääntelyn uusiin muotoihin. Edilex-artikkeli 2006.
- Tapani 2002:* *Tapani, Jussi:* Rikosoikeusjärjestelmän jännitteisyys ja kriminaalipoliittisesti latautunut rikoslainoppi. Teoksessa *Viljanen, Veli-Pekka (toim.): Oikeudenalojen rajat ja rajattomuus.* Turun yliopisto. Turku 2002, s. 145–175.

- Tuori 2001:* *Tuori, Kaarlo:* Julkisoikeuden perusteet. Helsingin oikeustieteellinen tiedekunta. Helsinki 2001.
- Tuori 2004:* *Tuori, Kaarlo:* Oikeudenalajaotus – strategista valtapeliä ja normatiivista argumentaatiota. *Lakimies* 7–8/2004, s. 1196–1224.
- Vahtera 1986:* *Vahtera, Pauli:* Yrityksen valvonta ja tilintarkastus. Weilin + Göös. Jyväskylä 1986.
- Vainio ym. 2011:* *Vainio, Kari; Tanner, Anu & Parviainen, Pekka:* Tilintarkastajien laadunvarmistuksen valvonta. Teoksessa *Vakkuri, Jarmo; Oulasvirta, Lasse; Wacker, Jani & Kivimäki, Riikka (toim.):* Tarkastus ja arviointi julkisen ja yksityisen rajapinnassa. Tampereen Yliopistopaino Oy. Tampere 2011, s. 30–62.
- Vakkuri 2011:* *Vakkuri, Jarmo:* Laadunvarmistuksen ongelma julkishallinnon tilintarkastuksessa. Teoksessa *Vakkuri, Jarmo; Oulasvirta, Lasse; Wacker, Jani & Kivimäki, Riikka (toim.):* Tarkastus ja arviointi julkisen ja yksityisen rajapinnassa, Tampereen Yliopistopaino Oy. Tampere 2011, s. 63–95.
- Vakkuri 2012:* *Vakkuri, Jarmo:* Valvoja valvoo. Kunnallistieteellinen aikakausikirja 2/2012. Kunnallistieteellinen yhdistys. Helsinki 2012, 85–88.
- Viljanen 2002:* *Viljanen, Juha-Pekka:* Perusoikeudet eri oikeudenaloja yhdistävinä tekijöinä. Teoksessa: *Viljanen, Veli-Pekka (toim.):* Oikeudenalojen rajat ja rajattomuus. Turun yliopisto. Turku 2002, s. 25–37.
- Viitanen 1995:* *Viitanen, Janne:* Odotuskuilu – tilintarkastajien arkipäivää Suomessakin. *Tilintarkastus – Revision* 2/1995, s. 175–180.
- Viitanen 2000:* *Viitanen, Janne:* Auditors’ professional ethics and factors associated with disciplinary cases against auditors. Swedish School of Economics and Business Administration. Yliopistopaino. Helsinki 2000.
- Wilhelmsson 2001:* *Wilhelmsson, Thomas:* Senmodern ansvarsrätt. Kauppakaari. Gummerus Kirjapaino Oy. Jyväskylä 2001.

VIRALLISLÄHTEET

- HE 309/1993 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta.
- HE 6/1997 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle oikeudenkäyttöä, viranomaisia ja yleistä järjestystä vastaan kohdistuvia rikoksia sekä seksuaalirikoksia koskevien säännösten uudistamiseksi.
- HE 158/1997 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle rahanpesun estämistä ja selvittämistä koskevaksi lainsäädännöksi.
- HE 1/1998 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi Suomen Hallitusmuodoksi.
- HE 194/2006 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi.
- HE 25/2008 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi rahanpesun ja terrorismin rahoittamisen estämisestä ja selvittämisestä sekä eräksi siihen liittyviksi laeiksi.
- HE 186/2008 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetun lain muuttamisesta.
- HE 86/2012 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi konkurssilain sekä takaisinsaannista konkurssipesään annetun lain 24 §:n muuttamisesta.
- HE 212/2014 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta.
- HE 254/2014 vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta sekä eräksi niihin liittyviksi laeiksi.
- PeVL 4/1989 vp – HE 6/1989 vp: Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä ulkomaalaisen kelpoisuutta virkaan koskevaksi lainsäädännöksi.
- PeVL 1/1994 vp – HE 281/1993 vp: Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä laiksi turvatarkastuksista lentoliikenteessä.
- PeVL 7/1994 vp – HE 295/1994 vp: Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä tilintarkastuslaiksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.
- PeVL 15/1994 vp – HE 57/1994 vp: Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä poliisilaiksi.
- PeVL 5/2006 vp – HE 225/2004 vp: Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä laiksi lastensuojelulain muuttamisesta.

TEM/1827/03.01.01/2013: Työ- ja elinkeinoministeriön lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi tilintarkastuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi sekä luonnoksista esitykseen liittyviksi asetuksiksi.

SÄÄDÖSLUETTELO

Arpajaislaki (1047/2001).

Arvopaperimarkkinalaki (746/2012).

Eduskunnan tilisääntö (460/1988).

Eduskunnan työjärjestys (40/1999).

Euroopan ihmisoikeussopimus.

Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisäätteistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista ja komission päätöksen 2005/909/EY kumoamisesta (N:o 537/2014). EUVL L 158, 27.5.2014, s. 77–112.

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi rahoitusjärjestelmän käytön estämisestä rahanpesutarkoituksiin sekä terrorismin rahoitukseen (2005/60/EY). EUVL L 309, 25.11.2005, s. 15–36.

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisäätteisestä tilintarkastuksesta annetun direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta (2014/56/EU). EUVL L 158, 27.5.2014, s. 196–226.

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisäätteisestä tilintarkastuksesta, direktiivien 78/660/ETY muuttamisesta sekä neuvoston direktiivin 84/253/ETY kumoamisesta (2006/43/EY). EUVL L 157, 9.6.2006, s. 87–107.

Euroopan yhteisöjen neuvoston direktiivi rahoitusjärjestelmän rahanpesutarkoituksiin käyttämisen estämisestä (91/308/ETY). EUVL L 166, 28.6.1991, s. 77–83.

Hallintolainkäyttölaki (586/1996).

Hallintolaki (434/2003).

Kansalaisyhteisöjä ja poliittisia oikeuksia koskeva kansainvälinen yleissopimus (8/1976).

Kielilaki (423/2003).

Kirjanpitolaki (1336/1997).

Kuluttajansuojalaki (38/1978).

Kuntalaki (365/1995).

VIII

Laki alueiden kehittämisen ja rakennerahastohankkeiden rahoittamisesta (8/2014).

Laki asianajajista (496/1958).

Laki Finanssivalvonnasta (878/2008).

Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista (467/1999).

Laki Kansaneläkelaitoksesta (731/2001).

Laki luottolaitostoiminnasta (610/2014).

Laki oikeudenkäynnin julkisuudesta hallintotuomioistuimissa (381/2007).

Laki rahanpesun estämisestä ja selvittämisestä (68/1998).

Laki rahanpesun ja terrorismin rahoittamisen estämisestä ja selvittämisestä (503/2008).

Laki rahoitus- ja vakuutusryhmittymien valvonnasta (699/2004).

Laki Suomen Pankista (214/1998).

Laki tilintarkastajajärjestelmän valvonnasta (969/1982).

Laki Valtiontalouden tarkastusviraston oikeudesta tarkastaa eräitä Suomen ja Euroopan yhteisöjen välisiä varainsiirtoja (353/1995).

Laki Valtiontalouden tarkastusvirastosta (676/2000).

Laki verojen ja maksujen täytäntöönpanosta (706/2007).

Laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta (621/1999).

Lastensuojelulaki (417/2007).

Oikeudenkäymiskaari (4/1734).

Osakeyhtiölaki (624/2006).

Perustuslaki (731/1999).

Poliisilaki (493/1995).

Rajavartiolaki (578/2005).

Rikoslaki (39/1889).

Sopimus Euroopan unionista.

Tilintarkastuslaki (459/2007).

Tullilaki (1466/1994).

Valtionavustuslaki (688/2001).

Valtioneuvoston asetus Raha-automaattiyhdistyksestä (1169/2001).

Vakuutusyhtiölaki (521/2008).

Valtion maksuperustelaki (150/1992).

Viestintämarkkinalaki (393/2003).

MUUT LÄHTEET

- Euroopan komissio 2010: Euroopan komissio: Vihreä kirja. Tilintarkastuspolitiikka: Kriisin opetukset. Bryssel 2010.
<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0561:FIN:FI:PDF>, (viitattu 2.12.2014).
- Finanssivalvonta 2014: Finanssivalvonta: Rahanpesun estäminen.
http://www.finanssivalvonta.fi/fi/Valvonta/Rahanpesun_estaminen/Documents/Uusi_rahanpesulaki.pdf, (viitattu 14.11.2015).
- JHTT-yhdistys 2006: Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa. Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry. Edita. Helsinki 2006.
- Kauppakamari 2013: Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi.
<http://kauppakamari.fi/statement-archive/luonnos-hallituksen-esitykseksi-tilintarkastuslain-muuttamiseksi-koskien-tilintarkastajan-ilmoitusvelvollisuutta-rikosepailyista>, (viitattu 22.10.2014).
- Keskusrikospoliisi 2013: Keskusrikospoliisi: Rahanpesu selvittelykeskus. Vuosikertomus 2013.
[https://www.poliisi.fi/poliisi/krp/home.nsf/files/D6EB3D2DD7ABDF94C2257CA60038F8FB/\\$file/RAP%20vuosikertomus%202013.pdf](https://www.poliisi.fi/poliisi/krp/home.nsf/files/D6EB3D2DD7ABDF94C2257CA60038F8FB/$file/RAP%20vuosikertomus%202013.pdf), (viitattu 20.10.2014).
- KHT-Media 2010: Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille. Teoksessa kansainväliset tilintarkastusalan standardit. KHT-Media 2010.
- KHT- & HTM-yhdistykset 2013: KHT-yhdistys ry:n ja HTM-tilintarkastajat ry:n lausunto.
https://www.htm.fi/instancedata/prime_product_yhdistys/htm/embeds/htm_intranet/Tilintarkastajan_ilmoitusvelvollisuus_17_09_2013_final.pdf, (viitattu 25.2.2015).
- KHT-yhdistys 2008: Tilintarkastusalan standardit ja suositukset 2008. Helsinki. KHT-Media oy 2008.

- KHT-yhdistys 2014: KHT-yhdistys: Hyvä tilintarkastustapa ja kansainväliset tilintarkastusstandardit.
<http://www.khtyhdistys.fi/tilintarkastus/hyva-tilintarkastustapa-ja-kansainvaliset-tilintarkastusstandardit2>, (viitattu 6.11.2014).
- Kuntaliitto 2007: Kuntakonsernia ja kunnallista liikelaitosta koskeva sääntely kuntalaissa 15.5.2007 alkaen.
<http://www.kunnat.net/fi/Kuntaliitto/yleiskirjeet-lausunnot/yleiskirjeet/2007/Sivut/Yleiskirje-19-80-2007-Kuntakonsernia-ja-kunnallista-liikelaitosta-koskeva-saantely-kuntalaissa-15.5.2007-alkaen.aspx>, (viitattu 12.2.2015).
- Kuntaliitto 2009: Kuntaliitto: Hyvää hallinto- ja johtamistapaa koskeva suositus kuntakonsernissa 2009.
http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/laki/yksityisoikeus/yhtiot/hyva-hallinto-ja-johtamistapa-kuntakonsernissa/Documents/Hyvaa_hallinto_ja_johtamistapaa_koskeva_suositu_s_kuntakonserinissa_30.10.2009.pdf, (viitattu 1.2.2015).
- Poliisin verkkosivut 2014: Poliisi verkkosivut: Rikostutkinta.
<https://www.poliisi.fi/poliisi/home.nsf/pages/rikkokset?opendocument>, (viitattu 8.12.2014).
- Rahoitustarkastus 2014: Rahoitustarkastus: Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestäminen.
http://www.finanssivalvonta.fi/fi/Saantely/Maarayskokoelma/Rahoitussektori/4_Vakavaraisuus_ja_riskien_hallinta/Document/s/4.1.std1.pdf, (viitattu 21.11.2014).
- Sisäministeriö 2012: Sisäministeriö: Talousrikollisuus ja harmaa talous.
http://www.intermin.fi/fi/turvallisuus/rikostorjunta/talousrikollisuus_ja_harmaa_talous, (viitattu 13.11.2014).
- Tekes 2015: Tekes 2015: Rahoituksen yleiset ehdot 2015.
https://www.tekes.fi/globalassets/global/rahoitus/julkisen_tutkimuksen_rahoituksen_yleiset_ehdot.pdf, (viitattu 19.1.2015).
- VTV 2015: Valtiontalouden tarkastusvirasto: tarkastusjärjestelmä.
<https://www.vtv.fi/files/3359/tarkastusjarjestelma.pdf>, (viitattu 12.2.2015).

LYHENTEET

EUVL:	Euroopan unionin virallinen lehti
HM-tilintarkastaja:	Tilintarkastajan perustutkinto uudessa tilintarkastajien tutkintojärjestelmässä
HTM-tilintarkastaja:	Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan hyväksymä tilintarkastaja
HTM-yhteisö:	Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan hyväksymä tilintarkastusyhteisö
IFAC:	Kansainvälinen tilintarkastajaliitto (International Federation of Accountants)
INTOSAI:	Yhdistyneiden kansakuntien maiden ylimpien tarkastuselinten ammattialajärjestö. (International Organisation of Supreme Audit Institutions)
ISA-standardit:	Kansainvälisten tilintarkastajaliiton antamat kansainväliset tilintarkastusstandardit ja eettisten ohjeet (International Standards on Auditing)
ISSAI-standardit:	INTOSAI:n hyväksymiä kansainväliset julkisen sektorin tilintarkastusstandardit (International Standards of Supreme Audit Institutions)
JHT-tilintarkastaja:	Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen erikoistunut tilintarkastaja uudessa tilintarkastajien tutkintojärjestelmässä
JHTT-laki:	Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista (467/1999)
JHTT-tilintarkastaja:	Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunnan hyväksymä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastaja
JHTT-yhdistys:	Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunnan hyväksymä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastusyhteisö
JHTT-lautakunta:	Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunta
Julkisuuslaki:	Laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta (621/1999)
KHT-tilintarkastaja:	Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan hyväksymä tilintarkastaja tai julkisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastukseen erikoistunut tilintarkastaja uudessa tilintarkastajien tutkintojärjestelmässä
KHT-yhteisö:	Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan hyväksymä tilintarkastusyhteisö

XII

PeVL:	Perustuslakivaliokunnan lausunto
Rahanpesudirektiivi: (91/308/ETY)	Neuvoston direktiivi rajoitusjärjestelmän rahanpesutarkoituksiin käyttämisen estämisestä (91/308/ETY)
Rahanpesudirektiivi: (2005/60/EY)	Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi rahoitusjärjestelmän käytön estämisestä rahanpesutarkoituksiin sekä terrorismin rahoitukseen (2005/60/EY)
Rahanpesulaki:	Laki rahanpesun ja terrorismin rahoittamisen estämisestä ja selvittämisestä (503/2008)
Tekes:	Valtion innovaatioiden kehittämiskeskus
Tilintarkastusasetus: (N:o 537/2014)	Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisäätteistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista ja komission päätöksen 2005/909/EY kumoamisesta (N:o 537/2014)
Tilintarkastusdirektiivi: (2006/43/EY)	Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisäätteisestä tilintarkastuksesta, direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY muuttamisesta sekä neuvoston direktiivin 84/253/ETY kumoamisesta (2006/43/EY)
Tilintarkastusdirektiivi: (2014/56/EY)	Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisäätteisestä tilintarkastuksesta annetun direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta (2014/56/EU)
TILA:	Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta
TIVA:	Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta
VALA:	Valtion tilintarkastuslautakunta

1 JOHDANTO

1.1 Tutkielman tausta

Perinteinen oikeudenalajaottelu perustuu oikeusjärjestyksen jakamiseen yksityisoikeuteen ja julkisoikeuteen. Julkisoikeuden katsotaan säätelevän julkisen vallan käyttäjän suhdetta yksityiseen sekä julkisen vallan käyttöä, kun taas yksityisoikeus säätelee yksityisten toimijoiden keskinäisiä suhteita. Nykyinen lainsäädäntökehitys sekä yksityistäminen ovat johtaneet siihen, että oikeudenalojen jakaminen ei ole enää yksiselitteistä. Esimerkiksi yksityisille toimijoille on annettu tehtäviä, jotka ovat tyypillisesti kuuluneet julkisen vallan toimenkuvaan.

Oikeudenalojen jaottelun ongelmallisuus näkyy myös tilintarkastajien toiminnassa, joiden pääasiallinen tehtävä on tarkastaa antavatko tilinpäätösraportit oikean ja riittävän kuvan yhteisöstä sekä sen taloudellisesta asemasta. Tilintarkastaja toimii sopimussuhteessa yhteisöön, jonka omistajat valitsevat tilintarkastajan. Tilintarkastajille on asetettu varsinaisen tehtävän lisäksi myös velvoitteita, joiden taustalla vaikuttaa yleinen etu sekä julkinen intressi, kuten ilmoitusvelvollisuus viranomaisille. Tilintarkastus onkin yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa, sillä tilintarkastus tehdään arviolta noin 200 000 yhteisössä ja säätiössä vuosittain. Tilintarkastusvelvollisuus koskee laajaa joukkoa erilaisia toimijoita. Tästä johtuen tilintarkastaja voi toimia useissa erilaisissa tehtävissä ja organisaatioissa. Tilintarkastukseen kohdistuu niin yksityisoikeudellista kuin julkisoikeudellista sääntelyä, joten sen ei voida katsoa kuuluvan ainoastaan yksityisoikeuden alaan.

Euroopan unionin tilintarkastussääntelyä uudistettiin huhtikuussa 2014, jolloin Euroopan unionin parlamentti ja neuvosto antoivat direktiivin (tilintarkastusdirektiivi) tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta annetun direktiivin (2006/43/EY) muuttamisesta (2014/56/EU)¹. Samaan aikaan annettiin myös Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (tilintarkastusasetus) yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteisistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista ja komission päätöksen (2005/909/EY) kumoamisesta (N:o 537/2014)². Sovellettavaksi asetus tulee vuoden 2016 kesällä, jolloin myös direktiivin vaatimukset tulee olla implementoitu, eli saatettu osaksi kansallista lainsäädäntöä.

¹ EUVL L 158, 27.5.2014, s. 196–226.

² EUVL L 158, 27.5.2014, s. 77–112.

Tilintarkastuslaki (459/2007) on tällä hetkellä monilta osin uudistuksen alaisena johtuen Euroopan unionin tilintarkastussäntelyn muutoksista. Tämä osaltaan hämärtää tilintarkastuksen sijoittumista oikeudenalajaotteluun, sillä Euroopan unionin oikeus ei tunne jakoa yksityisoikeuteen ja julkisoikeuteen. Euroopan unionin sääntely osaltaan velvoittaa laajentamaan tilintarkastajien velvollisuuksia. Tilintarkastajalla on aiemmin ollut jo ilmoitusvelvollisuus viranomaisille, kuten rahanpesulain (503/2008) mukainen ilmoitusvelvollisuus rahanpesusta tai terrorismin rahoittamisen epäilystä. Tilintarkastajien ilmoitusvelvollisuutta ollaan laajentamassa rikosepäilyihin (HE 212/2014 vp). Ilmoitusvelvollisuus koskisi tilintarkastuksen aikana ilmenneitä säännösten ja määräysten vastaisuutta, joista ensin olisi ilmoitettava tarkastuksen kohteena olevan yhteisön johdolle. Tilintarkastaja olisi velvoitettu ilmoittamaan viranomaiselle, jos yhteisön johto ei ilmoituksen saatuaan ryhtyisi asian vaatimiin toimenpiteisiin. Tilintarkastajien velvollisuuksiin voidaan katsoa tulevan ilmoitusvelvollisuuden laajentumisen myötä lisää julkista intressiä painottavia elementtejä ja samalla annettavan vastaavia velvollisuuksia kuin viranomaisille. Tämä hämärtää tilintarkastajien toimintaa puhtaasti yksityisoikeudellisena orgaanina.

Eduskunnassa on vireillä myös lakiesitys (HE 254/2014 vp), jossa suunnitellaan tilintarkastajien tutkintoja yhdistettäväksi uudessa tilintarkastuslaissa. Tilintarkastajille tulisi yksi yhteinen perustutkinto, jonka lisäksi olisi mahdollista erikoistua julkistalouden ja -hallinnon tilintarkastukseen tai julkisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastukseen. Uusi tilintarkastuslaki mahdollistaisi saman tilintarkastajan toiminnan niin yksityisen kuin julkisen sektorin tilintarkastajana. Toistaiseksi on erotettu yksityisen ja julkisen sektorin tilintarkastus toisistaan. Tutkintojen yhdistäminen johtaisi siihen, että tilintarkastuslaki velvoittaisi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastusta, mikä toisi osaltaan muutoksia tilintarkastajien asemaan sääntelyn lisääntyessä.

Uudistuksen myötä tilintarkastajien valvonta keskitettäisiin yhdelle taholle, joka toimisi viranomaisasemassa. Valvontaviranomainen olisi Patentti- ja rekisterihallituksessa toimiva tilintarkastusvalvonta, jonka yhteydessä toimisi vielä erillinen tilintarkastuslautakunta, joka vastaisi tilintarkastajien seuraamusmenettelystä. Valvontaan liittyvien muutosten taustalla vaikuttaa myös Euroopan unionin tilintarkastussäntelyn uudistus, jonka mukaan tilintarkastajiin on kohdistettava sellaista viranomaisten valvontaa, minkä voidaan katsoa sisältävän merkittävää julkisen vallan käyttöä. Tästä syystä valvontaa suorittavan on toimittava viranomaisasemassa perustuslain (731/1999) 124 §:n mukaisesti.

1.2 Tutkimusongelma ja rajaukset

Tutkielma liikkuu yksityisen ja julkisen oikeuden rajapinnassa. Tilintarkastaja on lakisääteinen yksityisoikeudellinen toimielin, joka toimii sopimussuhteessa tilintarkastuksen kohteena olevaan yhteisöön tai säätiöön. Tilintarkastajan toiminnalle on asetettu lailla rajoituksia ja velvoitteita, joiden voidaan katsoa sisältävän julkisen vallan käyttöä sekä heikentävän yksityisoikeudellista sopimusvapautta. Tilintarkastajien valvontaan on kohdistunut julkisen vallan käyttöä yksityisten toimijoiden taholta, jota ollaan keskittämässä uudella tilintarkastuslailla viranomaiselle. Tilintarkastajien toiminnalle asetetaan myös samankaltaisia velvoitteita kuin viranomaisille, joten tämä osaltaan ajaa tilintarkastajia julkisoikeudellisten säännösten piiriin.

Tutkielmani pääongelma on, onko tilintarkastajan rooli lähentymässä valvontaviranomaisen roolia. Alakysymyksinä tarkastelen, voiko tilintarkastajaa mieltää ainoastaan yksityisoikeudelliseksi toimijaksi, sekä onko jako yksityisen sektorin ja julkisen sektorin tilintarkastukseen tarpeellista. Pyrin selvittämään tutkielmassa julkisen vallan ja julkisen tehtävän käsitteitä sekä edellytyksiä, millä julkinen tehtävä voidaan antaa muulle toimijalle kuin viranomaiselle, sillä käsitteiden epäselvyys aiheuttaa ongelmia myös tilintarkastuksen näkökulmasta. Tarkastelen myös tilintarkastajiin kohdistuvaa julkisen vallan käyttöä erityisesti valvonnan osalta.

Tutkielman keskiössä on Euroopan unionin tilintarkastussääntelyn uudistuksesta johtuvat muutokset tilintarkastajan asemaan yksityisoikeudellisena toimijana. Tutkielma rajautuu tarkastelemaan tilintarkastajan roolia verrattuna viranomaisten yleisiin velvoitteisiin. Julkisen vallan ja julkisen tehtävän siirron osalta muille kuin viranomaisille keskityn lähinnä sille asetettuihin edellytyksiin, jättäen tarkoituksenmukaisuuspohdinnan ulkopuolelle. Oikeudenalajaottelun kannalta pohdin ainoastaan jakoa yksityisoikeuteen ja julkisoikeuteen menemättä sen tarkemmin alajaotteluihin, koska syvempi tarkastelu ei ole tutkimustehtävän kannalta olennaista. Tarkastelen erityisesti tilintarkastuksen sijoittumista oikeudenalajaotteluun. Tutkintojen yhdistämistä tarkastelen vertailemalla yksityisen ja julkisen sektorin tilintarkastuksen tehtäviä sekä niihin kohdistuvia odotuksia. Tilintarkastusjärjestelmän ja sen valvonnan käsittely tapahtuu nykyisen lainsäädännön sekä mahdollisten lakimuutosten puitteissa. Tilintarkastusjärjestelmän sekä sen valvonnan historia jää tarkastelun ulkopuolelle, sillä tutkielmani kohdistuu enemmän uuden sääntelyn tuomiin muutoksiin. Ilmoitusvelvollisuuden laajentamisen osalta keskityn sen aiheuttamiin vaikutuksiin tilintarkastajien ja tarkastuksenkohteiden asemaan. Tutkielmassani korostuu tilintarkastajien näkökulma, koska tarkoituksenani on tutkia tilintarkastuksen asettumista julkisen ja yksityisen sääntelyn välille.

1.3 Tutkimusmenetelmät ja tutkielman rakenne

Tutkimusmenetelminä käytän oikeusdogmaattista, eli lainopillista tutkimusta, systemoidessani ja analysoidessani voimassa olevaa tilintarkastajia koskevaa sääntelyä pääasiassa tilintarkastuslaissa ja laissa julkistalouden ja -hallinnon tilintarkastajista (JHTT-laki, 467/1999). Tilintarkastajiin kohdistuu myös julkisoikeudellista sääntelyä, joka on osaltaan tarkastelun kohteena. Käytän tutkielmassa myös oikeuspoliittista tarkastelua pohtiessani tilintarkastajien roolin muutosta johtuen uudistuksista tilintarkastuksen sääntelyyn.

Tutkielma koostuu seitsemästä pääluvusta. Ensimmäinen pääluku sisältää tutkielman aiheen, tutkimusongelman, rajauksien, tutkimusmenetelmien, tutkimuksen rakenteen sekä keskeisten lähteiden esittelyn. Toisessa pääluvussa tarkastelen jakoa yksityisoikeuteen ja julkisoikeuteen. Ensimmäisessä alaluvussa pohdin jaottelun perusteita, jonka jälkeen toisessa alaluvussa tarkastelen tilintarkastuksen sijoittumista oikeudenalajaotteluun. Jaottelu on ollut pitkään perustana oikeusjärjestyksen määrittelylle, mutta sen katsotaan menettäneen merkitystään yhteiskunnan muuttuessa. Oikeudenalojen tarkkarajainen jaottelu ei ole mahdollista, sillä lähes kaikkeen toimintaan liittyy niin yksityisoikeudellista kuin julkisoikeudellista sääntelyä. Kolmannessa alaluvussa pohdin miten Euroopan unionin jäsenvaltioiden tilintarkastusjärjestelmien yhtenäistäminen osaltaan vaikuttaa suomalaiseen tilintarkastussääntelyyn.

Kolmannessa luvussa kartoitan yksityisen sektorin ja julkisen sektorin tilintarkastusta sekä niihin kohdistuvaa sääntelyä. Tarkastelen tilintarkastajien varsinaista tehtävää, tilintarkastukselle asetettuja velvoitteita sekä millaisia edellytyksiä tilintarkastajilta vaaditaan. Ensimmäisessä alaluvussa käsittelen yksityisen sektorin tilintarkastusta, jonka jälkeen toisessa alaluvussa tarkastelen julkisen sektorin tilintarkastusta. Tilintarkastussääntely ja tilintarkastajilta vaadittavat ominaisuudet ovat samankaltaisia niin yksityisellä kuin julkisella sektorilla. Ainoastaan valtiontalouden tarkastusvirastolla on selvästi muista tilintarkastajista poikkeavia tehtäviä. Tämä on huomioitu tutkintojen yhdistämisestä suunniteltaessa, sillä uusi tilintarkastuslaki ei koskisi valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastajia. Kolmannessa alaluvussa tarkastelen tilintarkastustutkintojen yhdistämistä uuteen tilintarkastuslakiin sekä tutkintojen yhdistämisen pohjalta käytyä professiokeskustelua yksityisen ja julkisen sektorin tilintarkastuksen erojen välillä.

Neljännessä pääluvussa tarkastelen laillisuusvalvontaa ja tilintarkastajiin kohdistettua valvontaa. Ensimmäisessä alaluvussa tarkastelen laillisuusvalvontaa, joka on ensisijaisesti viranomaisten tehtävä. Suomessa ylimpänä laillisuusvalvojina toimivat eduskunnan oikeusasiamies ja

valtioneuvoston oikeuskansleri. Myös tilintarkastus on pääasiassa laillisuusvalvontaa. Toisessa alaluvussa tarkastelen tilintarkastusjärjestelmään valvontaa ja valvontaa suorittavia tahoja. Järjestelmä on monimutkainen, sillä jokaiselle kolmelle tilintarkastajaryhmälle on oma valvontajärjestelmänsä. Kolmannessa alaluvussa perehdyn tilintarkastusjärjestelmän valvontaan suunniteltuihin muutoksiin, erityisesti Euroopan unionin sääntelyn vaatimusten pohjalta. Uudistuksen taustalla on myös osaltaan pyrkimys selkeyttää ja yksinkertaistaa tilintarkastajiin kohdistettua valvontaa tilintarkastajien yhdenvertaisuuden ja oikeusturvan edistämiseksi.

Viidennessä pääluvussa käsittelen tilintarkastajille asetettuja velvoitteita raportoida viranomaisille ilmoitusvelvollisuuden pohjalta, joka velvoittaa ilmoittamaan viranomaisille määrätyissä tilanteissa. Ensimmäisessä alaluvussa pohdin ilmoitusvelvollisuuden lähtökohtia sekä sen tarkoitusta, jonka jälkeen toisessa alaluvussa tarkastelen tilintarkastajien ilmoitusvelvollisuuden historiaa sekä lainsäädännössä tilintarkastajille asetettuja ilmoitusvelvollisuuksia. Kolmannessa alaluvussa perehdyn ilmoitusvelvollisuuden suunniteltua laajentamista rikosepäilyihin, jonka jälkeen neljännessä alaluvussa tarkastelen siitä aiheutuvia seurauksia suhteessa tilintarkastajan asemaan.

Kuudennessä pääluvussa pohdin tilintarkastusta julkisena tehtävänä. Ensimmäisessä alaluvussa käsittelen julkisen vallan ja julkisen tehtävän käsitteitä sekä julkisen vallan luovuttamista muulle toimijalle kuin viranomaiselle. Pohdinnan alla on myös julkisen vallan käsitteiden epämääräisyys ja niiden muuttuva luonne. Tämän jälkeen tarkastelen toisessa alaluvussa tilintarkastajiin kohdistettuja odotuksia agenttiteorian sekä odotuskuilun pohjalta. Agenttiteoriassa päämies velvoittaa tilintarkastajan tarkastamaan päämiehen alaisena toimivan agentin toimia. Lainsäätäjän voidaan katsoa ohjaavan tilintarkastajan toimintaa tilintarkastajalle asetettujen velvoitteiden avulla, jolloin lainsäätäjä toimi myös eräänlaisena päämiehenä. Tilintarkastajille on asetettu velvoitteita sekä odotuksia tilintarkastuksen varsinaisen tehtävän lisäksi erityisesti rikollisuuden torjunnan osalta, joka ensisijaisesti olisi viranomaisten, eli julkisen valtaa käyttävien toimijoiden tehtävä. Voidaankin katsoa tilintarkastajan roolin tulleen entistä merkittävämmäksi yhteiskunnan näkökulmasta. Tilintarkastajat eivät itse usko mahdollisuuksiensa olevan rikostentorjunnassa yhtä hyvät, jolloin odotusten välille syntyy odotuskuilu.

Kolmannessa alaluvussa tarkastelen tilintarkastajien toimintaa virkavastuulla, joka velvoittaa tilintarkastajia julkistalouden ja -hallinnon tilintarkastuksessa. Virkavastuu perustuu julkisen vallan käyttöön, jolla turvataan sen oikea ja lainmukainen käyttäminen. Virkavastuun avulla suojataan myös julkisen vallan käytön kohteena olevan yksilön oikeuksia, ja toiminnassa sovellettavaksi tulevat hyvän hallinnon periaatteet ja muut viranomaisten toiminnoille asetetut vaatimukset.

Neljännessä alaluvussa pohdin tilintarkastuksen mahdollista muuttumista vähitellen julkiseksi tehtäväksi ja tilintarkastajan roolin muuttumista lähemmäs valvontaviranomaiselle tyypillistä toimintaa.

Viimeisessä pääluvussa esittelen johtopäätökset siitä, miten tilintarkastajan rooli muuttuu tilintarkastussääntelyn muuttuessa sekä tutkintojen yhdistämisen myötä. Tarkastelen miten nämä uudistukset vaikuttavat tilintarkastajien asemaan julkisen ja yksityisen sääntelyn rajapinnassa. Pohdin myös ajaako ilmoitusvelvollisuus rikosepäilyistä ja tilintarkastuksen viranomaisvalvonta tilintarkastusta lähemmäs julkista tehtävää sekä valvontaviranomaisen roolia, sillä tilintarkastajalle on jo ennestään asetettu vastaavia edellytyksiä kuin viranomaisille.

1.4 Tutkielman keskeiset lähteet

Keskeisiä lähteitä tutkimuksessani ovat rahanpesulaki, tilintarkastuslaki sekä JHTT-laki. Euroopan unionin tilintarkastussääntely on lähteenä tutkielmassa erityisesti lainsäädännön uudistamista koskevien velvoitteiden osalta. Hallituksen esitys uudesta tilintarkastuslaista (HE 254/2014 vp) sekä ilmoitusvelvollisuuden laajentamisesta (HE 212/2014 vp) selventävät tutkielmassani muutostarpeiden lähtökohtia.

Uudistukset julkisten organisaatioiden toiminnassa ovat nostaneet julkisen ja yksityisen sektorin rajapinnan esille myös kirjallisuudessa. *Jaakko Husan* ja *Teuvo Pohjola*sen ”Julkisen vallan oikeudelliset perusteet – Johdatus julkisoikeuteen”, sisältää monelta osin yksityisen ja julkisen rajanveto-ongelmien pohdintaa erityisesti yksityistämisen näkökulmasta³.

Veli-Pekka Viljanen pohtii artikkelissaan julkisen ja yksityisen sääntelyn verkottumista keskenään, joka osaltaan hajottaa perinteistä oikeudenalajaottelua. *Viljanen* tarkastelee myös perusoikeuksia koko oikeusjärjestyksen läpäisevänä normistona.⁴ *Suvianna Hakalehto-Wainio*n väitöskirja ”Valta ja vahinko – Julkisen vallan käyttäjän vahingonkorvausvastuu vahingonkorvauslaissa” osaltaan erittelee julkisen vallan käytön määrittelyn vaikeutta sekä kompleksisuutta erityisesti vahingonkorvausoikeudellisista lähtökohdista käsin. *Hakalehto-Wainio* tarkastelee myös julkisen vallan sekä julkisen tehtävän käsitteiden ongelmallisuutta.⁵

³ *Husa & Pohjola*inen 2014.

⁴ *Viljanen* 2002.

⁵ *Hakalehto-Wainio* 2008.

Lars Björne pohtii oikeudenalajaottelun ongelmallisuutta teoksessaan ”Oikeusjärjestelmän kehityksestä.” *Björnen* mukaan useat oikeudenalat sisältävät niin yksityisoikeudellista kuin julkisoikeudellista sääntelyä. Hänen mukaansa esimerkiksi talusoikeus horjuttaa jaottelun perustaa, sillä se on tiiviisti kytköksissä julkisoikeudelliseen sääntelyyn. *Björne* katsoo myös, että uudet oikeudenalat eivät noudata perinteistä jakoa yksityisoikeuteen ja julkisoikeuteen.⁶

Olli Mäenpää on problematisoinut julkisoikeuden ja yksityisoikeuden eroja teoksissaan ”Hallintosopimus”, ”Hallinto-oikeus” sekä ”Hallintolaki ja hyvän hallinnon takeet”. Teoksissaan *Mäenpää* on korostanut oikeudenalajaottelun merkityksen vähenemistä. *Mäenpää* katsoo, että uudet oikeudenalat eivät sijoitu oikeudenalajaotteluun, vaan ne ovat saaneet vaikutteita usealta eri oikeudenalalta. Tällöin oikeudellisten ongelmien ratkaisuun tarvitaan periaatteita ja käytäntöjä eri oikeudenalojen yleisistä opeista. Tämä osaltaan hämärtää oikeudenalajaottelua. *Mäenpää* on myös osaltaan pohtinut julkisen vallan ja julkisen tehtävän käsitteiden epämääräisyyttä.⁷

Julkisen hallintotehtävän antamista muulle kuin viranomaisille on tarkastellut *Marietta Keravuori-Rusanen* väitöskirjassaan ”Yksityinen julkisen vallan käyttäjänä”. *Keravuori-Rusanen* on pohtinut julkisen hallintotehtävän antamisen edellytyksiä, kuten hyvän hallinnon määritelmää ja julkisen vallan sekä julkisen tehtävän käsitteitä. Väitöskirjassa on esillä myös yksityistämisen tuomat muutokset julkisen vallan käytössä ja sen vaatimuksissa.⁸

Yksityisen sektorin ja julkisen sektorin tilintarkastusjärjestelmiä sekä niille kohdistettuja odotuksia on vertaillut *Mikko Sarja* teoksessaan ”Tilintarkastajan riippumattomuus”. *Sarja* pohtii erityisesti ongelmia tilintarkastajalle asetettujen velvollisuuksien osalta, sillä tilintarkastajalle tulisi taata riippumattomuus myös viranomaisista tilintarkastuksen varsinaisen tehtävän suorittamisen turvaamiseksi. *Sarja* katsoo myös tilintarkastuksen tehtävän muuttuvan yhteiskunnassa tapahtuvien muutoksien myötä.⁹

Tilintarkastusjärjestelmien eroihin ja yhtäläisyyksiin on osaltaan myös paneutunut *Pentti Meklin* artikkelissaan ”Tarkastus verorahoitteissa ja markkinarahoitteisessa toiminnassa – Erojen ja yhtäläisyyksien teoreettisia perusteluja”. *Meklinin* havaintojen mukaan tilintarkastusjärjestelmät ja niiden perustehtävät ovat lähes yhtäläiset julkisella ja yksityisellä sektorilla. Eroavaisuuksia löytyy

⁶ *Björne* 1986.

⁷ *Mäenpää* 1989, *Mäenpää* 2003, *Mäenpää* 2012.

⁸ *Keravuori-Rusanen* 2008.

⁹ *Sarja* 1999.

lähinnä julkisen sektorin tilintarkastuksesta tuloksellisuuden mittaamisessa ja edustuksellisen demokratian toteutumisen turvaamisessa.¹⁰

Tilintarkastusjärjestelmien eroja on pohtinut myös *Jarmo Vakkuri* artikkelissaan ”Laadunvarmistuksen ongelma julkishallinnon tilintarkastuksessa.” *Vakkuri* on myös kiinnittänyt huomiota julkisen sektorin ja yksityisen sektorin tuloksellisuuden erilaiseen ymmärtämiseen. *Vakkuri* pohtii lisäksi tilintarkastuksen epämääräisyyttä, sillä vaikka tilintarkastuksen tilaa ja maksaa yksi osapuoli, niin monet muut toimijat hyötyvät sen tuottamasta informaatiosta.¹¹

Tilintarkastajien ilmoitusvelvollisuus rikosepäilyistä sekä tilintarkastajien tutkintojen yhdistäminen ovat vielä tuoreita aiheita, joten niistä on kirjoitettu lähinnä lainvalmistelun esitöissä, erilaisissa selvityksissä sekä lausuntopyyntöissä. KHT-yhdistys ja HTM-ry ovat antaneet lausunnon tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuden laajentamisesta, mitä hyödynnän tutkielmassani pohtiessani ilmoitusvelvollisuuden laajentamisen aiheuttamia muutoksia tilintarkastajien asemaan.¹²

¹⁰ *Meklin* 2009.

¹¹ *Vakkuri* 2011.

¹² KHT- & HTM-yhdistykset 2013.

2 YKSITYISOIKEUS JA JULKISOIKEUS

2.1 Oikeudenalojen jaottelu

Tässä luvussa tarkastelen oikeusjärjestyksen oikeudenalojen jaottelua julkisoikeuteen ja yksityisoikeuteen. Ensimmäisessä alaluvussa esittelen jaottelun perusteita. Lisäksi pohdin jaottelun hämärtymistä johtuen muutoksista yhteiskunnassa. Toisessa alaluvussa pohdin tilintarkastuksen sijoittumista julkisoikeuden ja yksityisoikeuden väliin, sillä tilintarkastajien toimintaan liittyy niin yksityisoikeudellista kuin julkisoikeudellista sääntelyä. Euroopan unionin sääntely osaltaan vaikeuttaa oikeudenalojen jaottelua, mitä tarkastelen kolmannessa alaluvussa.

Oikeusjärjestykseen kuuluvat kaikki valtion sisällä noudatettavat oikeuslähteet, joita on luokiteltu oikeudenaloittain. Oikeudenalat jaetaan yleensä yksityisoikeuteen ja julkisoikeuteen. Tyypillisesti yksityisoikeuteen on luettu esimerkiksi kauppaoikeus, velvoiteoikeus, esineoikeus, perhe- ja jäämistöoikeus, talousoikeus sekä työoikeus. Julkisoikeuden alaan on tavallisesti katsottu kuuluvan hallinto-oikeus, finanssioikeus, prosessioikeus, valtiosääntöoikeus ja rikosoikeus. Julkisoikeus säätelee yksityisen ja julkisen vallan suhteita sekä julkisen vallan käyttöä, kun taas yksityisoikeus säätelee yksityisten välisiä suhteita. Oikeudenalojen erottelu toisistaan tapahtuu perinteisesti oikeudenalan yleisten oppien avulla.¹³

Oikeussuhteita on myös jaoteltu yksityisoikeudellisiin ja julkisoikeudellisiin oikeussuhteisiin. Jaottelussa on käytetty apuna subjektiteoriaa ja intressiteoriaa. Subjektiteoriassa oikeussuhde määritellään subjektien välisenä suhteena: Yksityisoikeudellinen oikeussuhde muodostuu kahden yksityisoikeudellisen subjektin välisestä oikeussuhteesta. Julkisoikeudellinen oikeussuhde on kyseessä, kun toinen osapuolista on julkisoikeudellinen oikeushenkilö.

Intressiteoriassa keskeistä on ominaisuus, missä osapuolet ovat toisiinsa nähden. Päätökseen liittyessä toimimista julkisen vallan edustajana, oikeussuhde on julkisoikeudellinen. Jos kyse on yksityisautonomian käytöstä, oikeussuhde sekä intressi ovat yksityisoikeudellisia. Tämä mahdollistaa myös sen, että julkisoikeudellinen taho voi olla osapuolena yksityisoikeudellisessa oikeussuhteessa. Julkisen vallan on katsottu yksityisoikeuden avulla antavan yksityisille keinoja

¹³ Nuotio 2002, s. 3.

järjestää oikeussuhteitaan, mutta julkisen valta ei aktiivisesti toimi järjestelyn toteuttajana.¹⁴ Julkinen valta toimii yleensä aktiivisena osapuolena julkisoikeudellisten oikeussuhteiden toteuttamisessa. Julkisoikeudessa normit ovat usein myös pakottavia, joten niistä ei voi sopia toisin sopimuksilla.¹⁵

Jako yksityisoikeuteen ja julkisoikeuteen ei kuitenkaan ole tarkkarajainen, sillä oikeudenalat ovat kiinteässä yhteydessä toisiinsa. *Heikki Kulla* on pitänyt käsitteitä hypoteettisina, sillä molemmat oikeudenalat ovat sekamuotoisia, vaikka julkisoikeuden sääntely keskittyy enemmän julkishenkilöstöön ja yksityisoikeudellinen sääntely kohdistuu yksityisten välisiin suhteisiin.¹⁶ Mitään oikeudenalaa ei voi ajatella muista irrallisena kokonaisuutena. *Juha Pöyhönen* on kuvaillut ongelmien monialaisuutta ja oikeudenalojen välistä työnjakoa päällekkäisongelmien käsitteellä, jolloin ongelma ei ole ratkaistavissa vain yhden oikeudenalan sääntelyn avulla. Hänen mukaansa ongelmien monialaisuutta esiintyy kaikilla oikeudenaloilla.¹⁷

Oikeudenalojen jaottelun hämärtymiseen vaikuttaa osaltaan Euroopan unionin sääntely, sillä se on ensisijaista suhteessa kansallisiin lakeihin ja asetuksiin. Euroopan unionissa tavoitellaan yhteismarkkinoita, ja sääntelyn avulla pyritään poistamaan rajoja, jotka aiheutuva jäsenvaltioiden erilaisista oikeusjärjestyksistä.¹⁸ Tämä johtaa väistämättä muutoksiin suomalaisessa sääntelykentässä, sillä Euroopan unionin oikeus ei omalta osaltaan noudata jaottelua julkisoikeuteen ja yksityisoikeuteen.¹⁹

Jakoa yksityisoikeuteen ja julkisoikeuteen hankaloittaa myös yksityistäminen, joka on johtanut yksityisoikeuden merkityksen kasvuun julkisen sektorin toiminnassa. *Kimmo Nuotio* katsoo myös siviilioikeuden saaneen julkisoikeudellisia vaikutteita, koska monia toimintoja on tarpeen säännellä ja ohjailta julkisen intressin vuoksi. Yksityisten sopimusten osapuolena on usein julkisyhteisöjä, mikä aiheuttaa osaltaan rajojen liudentumista.²⁰ *Nuotio* näkee oikeusjärjestyksen kudosrakenteena, jossa oikeudellisten ongelmien eristäminen ympäristöstään ja tietyn oikeudenalan periaatteilla ratkaistavaksi tai tarkasteltavaksi onnistuu entistä harvemmin. Uudet yhteiskuntarakenteet luovat yhteyksiä oikeudenalojen välille ja näin niiden tulkinta toisistaan erillään on epätarkoituksenmukaista. Oikeudenalarajojen heikkeneminen voi johtaa *Nuotion* mukaan

¹⁴ *Tuori* 2001, s. 7–12.

¹⁵ *Rudanko* 2006, s. 1120.

¹⁶ *Kulla* 2006, s. 1158.

¹⁷ *Pöyhönen* 2000, s. 10.

¹⁸ *Nuotio* 2002, s. 18–19.

¹⁹ *Husa & Pohjolainen* 2014, s. 33–34.

²⁰ *Nuotio* 2002, s. 5.

oikeusjärjestyksen yleisperiaatteiden vahventumiseen, kuten perusoikeuksien ja ihmisoikeuksien korostamiseen, minkä voi nähdä positiivisena kehityksenä yksilöiden oikeusturvan kannalta.²¹

Matti Rudanko on osaltaan katsonut oikeuskehityksen johtaneen rajojen hämärtymiseen yksityisoikeuden ja julkisoikeuden välillä, joka on havaittavissa oikeuskeinojen välisinä joustoina ja vaihteluinä. Sääntelyä ei voi helposti sijoittaa kumpaankaan oikeudenalaan, sillä sääntely on usein sekä yksityisoikeudellisesta että julkisoikeudellista. *Rudanko* katsoo myös perusoikeuksien merkityksen kasvaneen yksityisoikeudessa, sillä julkisen intressin vuoksi sopimusvapautta on usealla alalla rajoitettu. *Rudankon* mielestä kaiken sääntelyn taustalta onkin mahdollista aina löytää julkisen edun tavoittelua.²² Yleinen etu on huomioitava entistä enemmän yksiköiden ja yhteisöjen toiminnassa. Tämä on johtanut koko oikeusjärjestyksen julkisoikeudellistumiseen.²³

Perusoikeuksien merkityksen kasvaessa, niiden voikin katsoa läpäisevän koko oikeusjärjestyksen. *Veli-Pekka Viljasen* mielestä perusoikeusnormit eivät ole ainoastaan julkisoikeuden perusnormisto, vaan koko oikeusjärjestyksen perusnormisto, joka on yhdentänyt oikeuden normatiivista sisältöä.²⁴ Esimerkiksi lainsäätäjän harkitessa jonkin toiminnan kriminalisointia, on huomioitava perusoikeuksien yleiset rajoitusperiaatteet ja perusoikeuksien erityisedellytykset.²⁵ *Jussi Tapani* korostaa sitä, että rikosoikeudessa suojattujen oikeushyvien on yleensä oltava johdettavissa perusoikeuksista tai ihmisoikeuksista, vaikka yksilön autonomialla ja itsemääräämisoikeudella on keskeinen merkitys.²⁶ *Maritta Keravuori-Rusanen* on katsonut, että julkisoikeudellisia periaatteita ja käytäntöjä on myös omaehtoisesti omaksuttu yksityisoikeudelliseen toimintaan, mikä on osaltaan vaikuttanut oikeudenalojen yhtenäistymiseen.²⁷

Olli Mäenpää katsoo, että oikeussystemaattinen jaottelu ohjaa epäselvyydestään huolimatta oikeudenalojen yleisiä oppeja sekä niihin perustuvia tulkinnallisia lähtökohtia. Jaottelulla on konkreettista merkitystä *Mäenpään* mukaan lähinnä oikeusturvakeinojen käyttöalan määrittelyssä. Keskeistä on se, kuinka kiinteästi toiminta liittyy julkiseen tehtävään. Viranomaisten asema ja toimivallan laajuus määräytyvät oikeusnormien mukaisesti, ei oikeudenalajaottelun perusteella.²⁸ Julkisen vallan ja julkisen tehtävän käsitteet ovat kuitenkin epäselviä, ja yksityistämiskehitys on osaltaan vaikeuttanut niiden määrittelyä.

²¹ Nuotio 2002, s. 3.

²² Rudanko 2006, s. 1121–1122.

²³ Husa & Pohjolainen 2014, s. 34.

²⁴ Viljanen 2002, s. 26.

²⁵ Tapani 2002, s. 148.

²⁶ Tapani 2002, s. 155.

²⁷ Keravuori-Rusanen 2008, s. 36.

²⁸ Mäenpää 2003, s. 54.

Oikeudenalojen jaotteluun vaikuttaa osaltaan muutokset yhteiskunnassa, jotka muuttavat väistämättä myös oikeusjärjestyksen sisältöä. *Kaarlo Tuorin* mukaan oikeutta ei voi sulkea sitä ympäröivältä yhteiskunnalta.²⁹ Oikeuskehityksen taustalla vaikuttavat tekijät tulevat usein oikeusjärjestyksen ulkopuolelta, kuten esimerkiksi seikat, jotka vaikuttavat oikeudenalajaotuksen muutoksiin. Lainsäätäjä on merkittävä taho joka käynnistää muutoksia luomalla uusia lakeja ja systematiikkaa. Myös sisäiset tekijät, kuten oikeudelliset käytännöt ja oikeustiede osaltaan muokkaavat järjestelmää.³⁰

Lars Björne on katsonut talousoikeuden olevan horjuttava tekijä oikeudenalojen jaossa yksityisoikeuteen ja julkisoikeuteen, sillä osa talousoikeuden lohkoista liittyy läheisesti hallinto-oikeuteen. Talousoikeuden on katsottu jopa olevan hallinto-oikeuden erikoishaara.³¹ Uudet oikeudenalat osaltaan horjuttavat kahtiajakoa ja liittävät yhteen normistoja, jotka jakautuvat usealle oikeudenalalle, sillä ne eivät sijoitu perinteiseen oikeudenalojen jaotteluun, vaan sisältävät piirteitä usealta oikeudenalalta. Myös soft law -sääntely määrittää usein uusia oikeudenalajaotuksia sekä hämärtää jakoa yksityisoikeuteen ja julkisoikeuteen. Soft law on määritelty erilaisiksi säännöksiksi, päätöksiksi ja ohjeiksi, jotka eivät itsenäisesti ole oikeudellisesti sitovia, mutta niiden on katsottu velvoittavan niihin sitoutuneita. Esimerkiksi tilintarkastajia velvoittaa hyvä tilintarkastustapa, johon liittyy soft law -sääntelyä. Niinpä *Tuorin* mukaan oikeudenalojen jaottelu yhden perusajatuksen kehittelynä on jo oikeushistoriaa.³²

Oikeudenalajaottelua on myös perustelu oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden kannalta, mutta *Tuorin* mukaan ne eivät edellytä yleisillä opeilla, periaatteilla ja käsitteillä luotavaa koherenssia, jotka jäykistävät ja kahlitsevat oikeuden käyttöä sekä oikeudellista ajattelua. Tämä asettaa rajoituksia ongelmanratkaisulle että yksittäistapaukselliselle harkinnalle, joten *Tuorin* mielestä yleisillä opeilla luotavasta oikeudenalajaottelusta olisi syytä luopua.³³

Oikeudenalajaottelulla on kuitenkin osaltaan vielä merkitystä, vaikka yhteiskunta on muuttunutkin rakenteeltaan yhtenäisemmäksi ja verkostoituneemmaksi. *Keravuori-Rusanen* on katsonut, että perustuslainsäätäjä on halunnut säilyttää julkisen ja yksityisen välisen eron, joka oikeusvaltioperiaatteen mukaisesti rationalisoi lainsäätäjän toimintaa asettamalla vaatimuksia

²⁹ *Tuori* 2004, s. 1204.

³⁰ *Tuori* 2004, s. 1207–1208.

³¹ *Björne* 1986, s. 17.

³² *Tuori* 2004, s. 1212–1214.

³³ *Tuori* 2004, s. 1215.

esimerkiksi asioista, joista on säädettävä lailla, kuten julkisen vallan käytöstä.³⁴ Tilintarkastus on yksi toiminto, jonka sijoittaminen puhtaasti yksityisoikeuden tai julkisoikeuden alaan on sääntelyuudistusten myötä tullut entistä hankalammaksi. Seuraavaksi tarkastelen tilintarkastuksen asettumista julkisoikeuden ja yksityisoikeuden välille.

2.2 Tilintarkastus yksityisoikeuden ja julkisoikeuden rajapinnassa

Tilintarkastus mielletään yleensä yksityisoikeudelliseksi toiminnaksi, joka on jaettu yksityisen sektorin ja julkisen sektorin tilintarkastukseen. Myös julkisen sektorin tilintarkastusta suorittavat yksityisoikeudelliset toimijat, vaikka julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksessa tulevat sovellettavaksi virkavastuu ja viranomaisia velvoittavat hyvän hallinnon periaatteet, joita on eritelty hallintolaissa (434/2003). Tästä johtuen julkisen sektorin tilintarkastusta ei voida pitää täysin yksityisoikeudellisena toimintana, vaikka tilintarkastajat ovat yksityisoikeudellisia orgaaneja ja toimivat sopimussuhteessa tarkastuksen kohteeseen.

Tilintarkastus on eriytynyt jo historiassa julkisen ja yksityisen sektorin tilintarkastukseen. Viimeaikaisessa kehityksessä on kuitenkin havaittavissa julkisen ja yksityisen sektorin lähentymistä niin toiminnallisesti kuin hallinnollisissa ratkaisuisa, millä on vaikutuksia myös tilintarkastukseen. Esimerkiksi kuntien osalta on siirrytty luottamushenkilötilintarkastuksesta ammattitilintarkastukseen ja tilintarkastuksesta on tullut elinkeinotoimintaa, kuten yksityisellä sektorin tilintarkastuksesta. Tällä muutoksella on haluttu korostaa tilintarkastajan riippumattomuutta ja julkisten toimijoiden tilivelvollisuutta. *Mikko Sarja* katsoo tilintarkastajien olevan keskeisen legitimoivan instituution edustajia, joten heidän riippumattomuudelleen voidaan asettaa suuria odotuksia. Myös demokratianäkökulmalla on merkitystä julkisen sektorin tilintarkastuksessa, mikä osaltaan puoltaa ulkoista tilintarkastusta luottamuksen ja uskottavuuden säilyttämiseksi.³⁵

Sarjan mukaan tilintarkastajan ja tilintarkastuksen toimintaympäristö on muuttunut jatkuvasti talouden ja yhteiskunnan muutosten mukana³⁶. Tilintarkastussääntely on lisääntynyt viime vuosina huomattavasti johtuen valvonnan lisääntymisestä ja Euroopan unionin tilintarkastusjärjestelmän yhdentämistavoitteesta. Tilintarkastukselle on asetettu paljon odotuksia yhteiskunnan taholta ja velvoitteita ollaan edelleen lisäämässä laajentamalla tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuutta myös

³⁴ *Keravuori-Rusanen* 2008, s. 42.

³⁵ *Sarja* 1999, s. 3–4.

³⁶ *Sarja* 1999, s. 1.

rikosepäilyihin. Tämä on osaltaan johtanut tilintarkastusjärjestelmien lähentymiseen, sillä molempien tilintarkastusjärjestelmien intressiksi on nostettu entistä enemmän yleisen edun valvonta, mikä on hämärtänyt tilintarkastuksen alkuperäistä tarkoitusta yhteisön palveluksessa tilinpäätösraportoinnin oikeellisuuden varmistajana.

Veijo Riistama katsoo, että tilintarkastuksen tavoitteeseen vaikuttaa vallitseva yhteiskuntajärjestelmä, kulttuuri, yhteiskunnan asettamat tavoitteet ja käytettävissä olevan teknologian taso. *Riistaman* mukaan tilintarkastuksen yhteiskunnallisen tehtävän ja tarkoituksen tunnistus auttavat asettamaan tilintarkastukselle realistiset vaatimuksia sekä odotuksia. Tilintarkastuksen käsite pysyy samana, mutta sen tulkinta muuttuu lainsäädännön, yhteiskunnan arvojen sekä yhteiskunnallisten tilintekovelvollisuutta koskevien arvoasetelmien muuttuessa. Myös tilintarkastajille asetetut odotukset muuttuvat.³⁷

Tilintarkastajille asetetut odotukset ovat lähentyneet huomattavasti suhteessa odotuksiin, joita kohdistetaan viranomaisiin talousrikosten torjunnan osalta. Tämä on ajanut tilintarkastusta lähemmäs julkisoikeudellista toimintaa. Yhteiskunnassa tapahtuneiden muutosten voidaan katsoa muokanneen tilintarkastajien tehtävää enemmän koko yhteiskuntaa palvelevaksi, kuin ainoastaan tarkastuksen kohteen omistajia ja sidosryhmiä hyödyttäväksi toiminnaksi, joka on kasvattanut tilintarkastukseen liittyvää julkista intressiä.

Yksityisen sektorin tilintarkastaja on yksityisoikeudellinen orgaani, joka toimii sopimussuhteessa sen valinneeseen yhteisöön. Yksityisoikeuden lähtökohtiin kuuluu sopimusvapaus, jonka mukaan sopimuskumppanit voivat päättää sopimuksen sisällöstä vapaasti. Sisältövapauden lisäksi sopimusvapauden ulottuvuuksiin luetaan myös päätäntävapaus, purkuvapaus, sopimuskumppanin valintavapaus sekä muotovapaus. Sopimuspakko tulee kyseeseen monopoliasemaa hoitavien julkista intressiä toteuttavien toimijoiden osalta, joka velvoittaa monopoliasemassa olevaa toimijaa toiminta-alallaan.³⁸ *Olli Mäenpää* katsoo, että julkisyhteisön monopoliasemassa suoritettavaan toimeen tulevat sovellettavaksi laatuvaatimukset, joilla voidaan estää väärinkäytöksiä. Laatuvaatimuksiksi voidaan luokitella esimerkiksi hyvä hallintotapa ja yhdenvertaisuussäännökset.³⁹ Sopimuspakko edellyttää solmimaan sopimuksen kaikkien sitä haluavien kanssa sekä noudattamaan yhtäläisiä sopimusperiaatteita, jolloin syrjivät tai suosivat toimintapolitiikat eivät voi tulla kyseeseen.⁴⁰

³⁷ *Riistama* 1999, s. 17–22.

³⁸ *Rudanko* 2006, s. 1125–1126.

³⁹ *Mäenpää* 1989, s. 207.

⁴⁰ *Mäenpää* 1989, s. 178–179.

Yksityisiin sopimussuhteisiin sovellettavassa sopimusoikeudessa on vain muutamia yleisesti velvoittavia periaatteita, kuten ”Pacta sunt servanda -periaate”, jonka mukaan sopimukset on tehty pidettäväksi. Pakottavia säännöksiä on annettu lähinnä kuluttajansuojalaissa (38/1978), koskien kuluttajan ja elinkeinonharjoittajan välisiä sopimuksia. Säännöksistä poikkeaminen on kielletty heikomman osapuolen, eli kuluttajan vahingoksi. Elinkeinonharjoittajien välillä sopimusvapaus on laajinta suurten ja keskisuurten yhteisöjen kohdalla, jolloin yleiset sopimussäännökset tulevat noudatettavaksi vain jos muuta ei ole sovittu.⁴¹ Tyypillinen tilintarkastussopimus solmitaan kahden yhteisön välillä.

Oikeusjärjestyksen tarkoituksena on tarjota oikeussuojaa sopimussuhteelle. Julkisoikeuden periaatteena on pidetty julkisen vallan yksipuolista käyttämistä, jossa viranomainen asettaa yksityisille velvollisuuksia tai rajoituksia heidän suostumuksestaan riippumatta. Julkisen vallan käytössä viranomainen ottaa huomioon yleisen edun. Julkista valtaa käyttävä viranomainen voi toimia ainoastaan toimivaltasäännösten pohjalta ja rajoissa.⁴² Julkisoikeudellisille oikeussuhteille on katsottu tyypilliseksi myös se ominaisuus, että niiden perustaminen tai muotoilu sopimuksilla ei ole mahdollista.⁴³

Tilintarkastus on kuitenkin poikkeuksellinen yksityisoikeudellinen sopimussuhde, sillä tilintarkastukseen kohdistuu paljon julkisen vallan asettamia velvollisuuksia ja sääntelyä toteutustavasta. Tämä rajoittaa osaltaan sopimusvapautta, sillä osalla yhteisöistä ja säätiöistä on lakisääteinen velvollisuus valita tilintarkastaja. Tilintarkastuslailla on rajoitettu tilintarkastuksesta muodostuvaa sopimussuhdetta julkisten intressien toteutumiseksi. *Jarmo Vakkuri* on korostanut tilintarkastuksen epämääräisyyttä sen perusteella, että vaikka tilintarkastuspalvelun tilaa ja maksaa pääsääntöisesti asiakas, palvelun tosiasialliset vaikutukset kohdentuvat ensisijaisesti kolmansiin osapuoliin, kuten yhteiskunnan saavuttamiin hyötyihin.⁴⁴ Tämä osaltaan selittää tilintarkastukseen liittyvää suuren luottamuksen vaatimusta sekä sääntelyn määrää.

Tilintarkastajien toimintaa säädellään myös pätevyysvaatimuksilla. Kuka tahansa ei saa toimia tilintarkastajana, vaan se edellyttää auktorisointia, jonka vaatimuksista on säädetty esimerkiksi tilintarkastuslain 30–34 §:issä sekä JHTT-lain 7–9 §:issä. Tämän voi nähdä rajoituksena perustuslain 18 §:n elinkeinovapautteen. Tilintarkastajien ammattikunnalla on yhteiskunnalta saatu

⁴¹ Pöyhönen 2000, s. 6.

⁴² Husa & Pohjolainen 2014, s. 34.

⁴³ Mäenpää 1989, s. 116–117.

⁴⁴ Vakkuri 2011, s. 63.

vahva monopoliasema, sillä he voivat yksinoikeudella tarjota tilintarkastuspalveluja.⁴⁵ Myös Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin (2006/43/EY)⁴⁶ tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta, direktiivien 78/660/ETY muuttamisesta sekä neuvoston direktiivin 84/253/ETY kumoamisesta (tilintarkastusdirektiivi) 3 artiklan 1 kohdan mukaan lakisääteisiä tilintarkastuksia saavat suorittaa ainoastaan hyväksytyt tilintarkastajat tai tilintarkastusyhteisöt.⁴⁷ Tilintarkastajien monopoliaseman myötä kilpailu markkinoilla ei toteudu normaalisti, mikä osaltaan vaikuttaa sopimusvapauden toteutumiseen.⁴⁸ Tilintarkastajilla on kuitenkin toistaiseksi mahdollisuus valita asiakkaansa, vaikka he toimivat tietynlaisessa monopoliasemassa.

Tilintarkastuksella on myös entistä kiinteämpi yhteys rikosoikeuteen, sillä tilintarkastajalle voidaan antaa rikosoikeudellisia sanktioita velvoitteiden noudattamatta jättämisestä. Tilintarkastaja joutuu suorittamaan laillisuusvalvontaa, josta on raportoitava viranomaisille. Ilmoitusvelvollisuuden laajentaminen säännösten ja määräysten vastaisuuteen tiivistäisi yhteyttä rikosoikeuteen entisestään. Julkisen sektorin tilintarkastajien kohdalla tulevat kyseeseen myös rangaistukset virkarikoksista. Rikosoikeus koskee *Olli Mäenpään* mukaan julkisen vallan käyttöä sanktioiden perusteiden ja niiden määräämisen osalta.⁴⁹ Lisäksi tilintarkastajia valvovat tahot voivat asettaa sanktioita tilintarkastajien virheellisen toiminnan johdosta. Tältä osin tilintarkastuksen voidaan katsoa kuuluvan julkisoikeuden alaan.

Tilintarkastukseen kohdistuu paljon odotuksia sen varsinaisen tehtävän lisäksi, mikä on osaltaan hämärtänyt sen roolia yksityisoikeudellisena toimintona. Tilintarkastukseen liittyy niin yksityisoikeudellista kuin julkisoikeudellista sääntelyä, joten sen sijoittuminen oikeudenalajaottelussa ei ole yksiselitteistä. Lisäksi tilintarkastajille asetetut velvoitteet talousrikollisuuden torjunnassa, kuten ilmoitusvelvollisuus rahanpesuepäilyistä ja rikosepäilyistä, osaltaan vaikuttavat tilintarkastajan toimintaan. *Mikko Sarja* on jo ennen rahanpesulain mukaista ilmoitusvelvollisuutta todennut, että tilintarkastajan tulee olla kaikista intressiryhmistä riippumaton, ei ”viranomaisagentti”, mihin ilmoitusvelvollisuus ja sen laajentaminen helposti johtavat.⁵⁰ Kuitenkin *Vakkurin* mukaan valvonta ja kontrolli eivät koskaan ole täysin riippumattomia⁵¹. Tilintarkastajalla onkin velvoitteita niin yksityisiä kuin julkisia toimijoita kohtaan.

⁴⁵ *Kärkkäinen* 1998, s. 47–48.

⁴⁶ EUVL L 157, 9.6.2006, s. 87–107.

⁴⁷ HE 254/2014 vp, s. 30.

⁴⁸ *Meklin ym.* 2005, s. 206.

⁴⁹ *Mäenpää* 2003, s. 57.

⁵⁰ *Sarja* 1999, s. 2.

⁵¹ *Vakkuri* 2012, s. 87.

2.3 Euroopan unionin jäsenvaltioiden tilintarkastusjärjestelmien yhtenäistäminen

Liittyminen Euroopan unioniin on vaikuttanut merkittävästi tilintarkastajiin kohdistuvan sääntelyn lisääntymiseen, ja suurin osa tilintarkastuslakiin kaavailuista uudistuksista johtuvat Euroopan unionin asettamista velvoitteista tilintarkastusjärjestelmää kohtaan. Euroopan parlamentin ja neuvoston tilintarkastusdirektiivin (2006/43/EY) perusteluiden kolmannen kohdan mukaan direktiivillä on tarkoitus pitkälti yhdenmukaistaa lakisäätteistä tilintarkastusta koskevia vaatimuksia. Jäsenvaltioilla on mahdollisuus myös asettaa tiukempia vaatimuksia lakisäätteiselle tilintarkastukselle. Perusteluiden kohdassa 12 todetaan, että on tärkeää varmistaa yhteisön oikeuden edellyttämien tilintarkastusten yhdenmukainen korkea laatu, jonka vuoksi tilintarkastus on suoritettava kansainvälisten tilintarkastusstandardien mukaisesti. Yhdenmukaistamisen saavuttamiseksi ylimääräisten kansallisten vaatimusten tai menettelyjen vaatiminen on rajoitettava vain niihin tilanteisiin, jotka johtuvat kansallisista lakisäätteisistä erityisvaatimuksista.

Tilintarkastusdirektiivin perusteluiden 32 kohdan mukaan jäsenvaltiot eivät voi riittävällä tavalla saavuttaa yhtenäisten tilintarkastusjärjestelmän vaatimuksia. Tästä johtuen yhteinen sääntely katsotaan perustamissopimuksen 5 artiklan suhteellisuusperiaatteen ja toissijaisuusperiaatteen mukaiseksi. Periaatteiden mukaan unioni käyttää toimivaltaa vain siinä muodossa, kuin se on tarpeen perussopimusten tavoitteiden saavuttamiseksi ja aloilla jotka eivät kuulu sen yksinomaiseen toimivaltaan, ainoastaan jos tavoitteet voidaan saavuttaa paremmin unionin tasolla. Tilintarkastusdirektiivin perusteluiden 13 kohdan mukaan yhtenäinen tilintarkastusjärjestelmä edellyttää yhtenäisten tilintarkastusstandardien soveltamista, koulutusvaatimusten ajanmukaistamista, ammattietiikan määrittelyä sekä viranomaisten yhteistyön täytäntöönpanoa. Näiden avulla pyritään parantamaan ja yhdenmukaistamaan tilintarkastuksen laatua sekä helpottamaan yhteistyötä, jotka puolestaan lisäävät luottamusta tilintarkastukseen.

Tilintarkastusdirektiivin perustelujen yhdeksäs kohta velvoittaa tilintarkastajia olemaan ammattietiikkaa koskevien vaatimusten alaisia, jotka koskevat heidän yleisen edun mukaista tehtäväänsä. Tämä edellyttää sitä, että henkilöiden ja laitosten on voitava luottaa tilintarkastajien työn laatuun. Direktiivin 15 artiklan mukaan lakisäätteiset tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt on merkittävä julkiseen rekisteriin. Jäsenvaltioiden on 32 artiklan velvoittamina luotavat tehokas lakisäätäinen tilintarkastusyhteisöjen julkisen valvonnan järjestelmä. Näin tilintarkastajien on oltava julkisen valvonnan alaisia.

Tilintarkastusdirektiivin 37 ja 38 artikloissa on säädetty perusteet tilintarkastajan nimeämistä ja erottamista koskien, mikä myös asettaa rajoituksia sopimusvapauden periaatteelle. Jäsenvaltiot voivat asettaa edellytyksiä nimeämistä varten esimerkiksi vaatimalla toimivaltaiselta valvontaviranomaiselta tai muulta laissa nimeltä taholta suostumusta. Erottaminen ja eroaminen vaativat aina riittäviä perusteluita, joiden syistä on raportoitava sille viranomaiselle, joka vastaa tilintarkastajien julkisesta valvonnasta.⁵² Tilintarkastajien toimintaa onkin säännelty tilintarkastusdirektiivillä kattavasti ja kyseiset säännökset on implementoitu tilintarkastuslakiin.

Tilintarkastukseen liittyvät uuden Euroopan unionin sääntelyn tavoitteena on edistää tilintarkastuspalveluiden sisämarkkinoita sekä vähentää hajanaisesta kansallisesta sääntelystä aiheutuvaa hallinnollista rasitetta. Tavoitteena on sekä myös kilpailun lisääminen tilintarkastusmarkkinoilla että tilintarkastuksen laadun edistäminen lisäämällä tilintarkastajien riippumattomuutta ja parantamalla sijoittajien suojaa.⁵³ Tilintarkastuksen vahvalla sääntelyllä voikin katsoa olevan merkitystä yhteismarkkinoiden toimivuuden kannalta, sillä vaatimusten ollessa yhtenäiset, saadaan aikaan parempi luottamus myös toisen jäsenmaan tilintarkastajan suorittamaan tarkastukseen.

Suomen erillinen julkishallinnon ja -talouden tilintarkastusjärjestelmä on poikkeuksellinen ja epäselvä verrattuna muiden Euroopan unionin jäsenmaihin, joissa useimmassa on vain yksi tilintarkastajan tutkinto ja valvontaa suorittava organisaatio.⁵⁴ JHTT-laki ei sisällä Euroopan unionin sääntelyä samoin kuin tilintarkastuslaki, sillä tilintarkastusdirektiivi ei aseta velvoitteita julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukselle.⁵⁵ Järjestelmää pyritään selkeyttämään yhdistämällä tilintarkastajien tutkinnot sekä keskittämällä valvonta yhdelle viranomaiselle. Tilintarkastajien tutkintojen sekä valvonnan yhdistämistä käsittelem seuraavan luvun lopuksi.

⁵² HE 194/2006 vp, s. 22.

⁵³ HE 254/2014 vp, s. 30–31.

⁵⁴ HE 254/2014 vp, s. 18.

⁵⁵ HE 254/2014 vp, s. 11.

3 SUOMALAINEN TILINTARKASTUSJÄRJESTELMÄ

3.1 Yksityisen sektorin tilintarkastus

Tilintarkastusjärjestelmä on jaettu yksityisen sektorin tilintarkastukseen sekä julkisen sektorin tilintarkastukseen, eli julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen. Ensimmäisessä alaluvussa tarkastelen yksityisen sektorin tilintarkastusta. Toisessa alaluvussa käsittelen julkisen sektorin tilintarkastusta, josta erikseen tarkastelen kuntien tilintarkastusta, valtiontalouden tarkastusta sekä eduskunnan tilintarkastusta. Viimeisessä alaluvussa käsitelen tilintarkastajatutkintojen yhdistämistä. Yhteisöllä tarkoitetaan tarkastuksen kohteena olevaa yhteisöä tai säätiötä, jollei toisin mainita.

Taloudellista toimintaa harjoitetaan useimmiten yhteisön tai säätiön muodossa, joista yleisimpiä ovat osakeyhtiö, asunto-osakeyhtiö, avoin yhtiö, kommandiittiyhtiö ja osuuskunta. Näiden taloudellista raportointia ja hallintoa on mahdollista valvoa tilintarkastuksen myötä, jonka tarkoituksena on antaa riittävä ja oikea kuva yhteisön taloudellisesta tilasta sekä tilinpäätösraportoinnin oikeellisuudesta. Tilintarkastusta säännellään tilintarkastuslaissa, jonka 11 §:n mukaan tilintarkastus käsittää yhteisön tai säätiön tilikauden kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen sekä hallinnon tarkastuksen.

Tilintarkastusraportointi on merkittävä tiedonlähde yhteisön toiminnasta. Sen avulla voidaan punnita yhteisön toimintaa ja edellytyksiä esimerkiksi solmittaessa sopimussuhteita. Julkista tilintarkastuskertomusta hyödyntävät toiminnassaan niin yhteisön johto, sidosryhmät, omistajat ja kolmannet osapuolet arvioidessaan yhteisön toiminnan luotettavuutta ja taloudellista asemaa. Tilintarkastusraportit ovat tärkeä tiedonlähde myös viranomaisille. Esimerkiksi verotus pohjautuu yhteisön kirjanpitoon, jolloin tilintarkastuksen luotettavuus on olennaista myös veroviranomaisille.

Suurin osa yhteisöjen tuottamasta taloudellisesta raportoinnista tulee vain yhteisön omaan käyttöön, joten tilintarkastusraportoinnin avulla on mahdollista saada kokonaiskuva yhteisön toiminnasta ja taloudellisesta asemasta. Tilintarkastajalla on mahdollisuus tutustua salassa pidettäviin asiakirjoihin, kuten esimerkiksi hallituksen kokousten pöytäkirjoihin, joiden tarkasteluun osakkailla ei ole oikeutta ilman hallituksen suostumusta osakeyhtiölain (624/2006) 5 luvun 25.1 §:n mukaisesti.

Tilintarkastukseen ja tilintarkastajan valintaan on osalla yhteisöistä lakisääteinen velvoite. Tilintarkastuslain 4.2 §:n mukaan tilintarkastaja on valittava, jos vähintään kaksi seuraavista edellytyksistä täyttyy:

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

Tilintarkastaja on kuitenkin tilintarkastuslain 4.4 §:n mukaisesti aina valittava, jos yhteisön pääasiallinen toimiala on arvopapereiden omistaminen ja hallinta, kuten myös tilanteissa, joissa yhteisöllä on huomattava vaikutusvalta toisen kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan tai rahoituksen johtamisessa.

Tilintarkastuslain 4.6 §:n velvoittaa valitsemaan tilintarkastajalle varatilintarkastajan, jos tilintarkastajia on valittu vain yksi eikä tämä ole tilintarkastusyhteisö. Tilintarkastuslain 6.2 §:n mukaan tytäryrityksen tilintarkastajaksi on valittava vähintään yksi emoyrityksen tilintarkastaja. Tilintarkastuslain 12 §:n perusteella emoyrityksen tilintarkastaja tarkastaa myös konsernitilinpäätöksen. Kyseisen tilintarkastajan on varmistuttava siitä, että muiden konserniin kuuluvien yritysten tilintarkastus on asianmukaista.

Tilintarkastuslain 4.5 §:n nojalla velvollisuudesta valita yksi tai useampi tilintarkastaja voidaan määrätä yhtiöjärjestyksessä, yhtiösopimuksessa tai säännöissä. Tilintarkastajan valitseminen voi tapahtua siten myös vapaaehtoisesti. Useat yhteisöt valitsevat tilintarkastajan ilman lakisääteistä velvoitetta, sillä sen katsotaan lisäävän tilinpäätösraportoinnin luotettavuutta yhteistyökumppanien sekä sidosryhmien silmissä. Aluehallintovirastolla on tilintarkastuslain 9 §:n mukaan velvollisuus määrätä tilintarkastaja yhteisölle, jos kelpoisuusehtoja täyttävää riippumatonta tilintarkastajaa ei ole valittu lain, yhtiöjärjestyksen, sääntöjen tai yhtiösopimuksen mukaisesti.

Tilintarkastajan valitsee tilintarkastuksen kohteena olevan yhteisön omistajat. Tilintarkastajan valinnut taho voi erottaa myös tilintarkastajan kesken toimikauden tilintarkastuslain 10.1 §:n mukaan perustellusta syystä. Erottavan tahon on annettava Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalle (TILA) selvitys erottamisesta ja sen syistä. Tilintarkastajalla on myös mahdollisuus erota 10.2 §:n perusteella kesken toimikauden ilmoittamalla siitä yhteisölle tai

säätiölle. Tilintarkastajan on annettava Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalle selvitys eroamisesta ja sen syistä. HTM-tilintarkastajan ja HTM-yhteisön kohdalla selvitys on annettava kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnalle (TIVA).

Tilintarkastajana ei voi tilintarkastuslain 3 §:n mukaan toimia henkilö, joka on vajaavaltainen, konkurssissa, liiketoimintakiellossa tai jonka toimintakelpoisuutta on rajoitettu. Tilintarkastajana ei nykyisen lainsäädännön perusteella voi toimia enää maallikkotilintarkastaja, vaan tilintarkastajan on oltava tilintarkastuslain 2 §:ssä määritelty KHT-tilintarkastaja tai KHT-yhteisö, eli Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan hyväksymä tilintarkastaja tai yhteisö. Tilintarkastajana voi toimia myös HTM-tilintarkastaja tai HTM-yhteisö, eli kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan hyväksymä tilintarkastaja tai yhteisö. Tilintarkastajan muista kelpoisuusehdoista on säädetty tilintarkastuslain 30 §:ssä ja 31 §:ssä.

Tilintarkastajaksi voidaan myös valita KHT- tai HTM-tilintarkastajan sekä KHT- tai HTM-yhteisön lisäksi tilintarkastuslain 7 §:n mukaan JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö, eli julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunnan (JHTT-lautakunta) hyväksymä tilintarkastaja, silloin jos yhteisössä tai säätiössä on kunnalla tai kuntayhtymällä määräysvalta. Näissä tehtävissä toimivaan JHTT-tilintarkastajaan tai yhteisöön sovelletaan tilintarkastuslakia lukuun ottamatta joitakin säännöksiä, jotka koskevat KHT-tilintarkastajien, KHT-yhteisöjen, HTM-tilintarkastajien ja HTM-yhteisöjen tilintarkastajien pätevyyttä ja valvontaa. Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksessa JHTT-tilintarkastajiin ja JHTT-tilintarkastusyhteisöihin ei sovelleta tilintarkastuslakia.

Velvollisuus valita KHT-tilintarkastaja tai KHT-yhteisö syntyy tilintarkastuslain 5 §:n mukaan silloin, kun on kyse julkisen kaupankäynnin kohteena olevasta yhteisöstä tai säätiöstä. KHT-tilintarkastaja tai KHT-yhteisö on valittava myös silloin, jos kaksi seuraavista edellytyksistä täyttyy päättyneellä tilikaudella:

”1) taseen loppusumma ylittää 25 000 000 euroa;

2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 50 000 000 euroa; taikka

3) yhteisön tai säätiön palveluksessa on keskimäärin yli 300 henkilöä.”

Päävastuullinen tilintarkastaja on nimettävä tilintarkastuslain 8 §:n mukaisesti silloin, jos tilintarkastajaksi on valittu tilintarkastusyhteisö. Päävastuullisella tilintarkastajalla on oltava

vähintään sama kelpoisuus kuin tilintarkastusyhteisöllä. Päävastuullinen tilintarkastaja on ilmoitettava tarkastuksen kohteena olevan yhteisön tietoon.

Tilintarkastajaa sitoo toiminnassaan tilintarkastuslain 20 §:n mukaisesti ammattieettiset periaatteet, joiden mukaan tilintarkastajan on suoritettava tehtävänsä ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen. Tilintarkastajalla on 21 §:n mukaan velvollisuus ylläpitää ja kehittää ammattitaitoansa. Tilintarkastajia tehtävissään velvoittaa 22.1 §:n mukainen hyvä tilintarkastustapa, johon on luokiteltu kuuluvaksi lait ja asetukset, eettiset säännöt, erilaiset päätökset ja kannanotot sekä tilintarkastajien ammattikirjallisuus. Tilintarkastajan on oltava myös riippumaton, sekä huomioida esteellisyyttä ja salassapitovelvollisuutta määrittävät säännökset. Tilintarkastajan on tehtäviään suorittaessa noudatettava tilintarkastuslain 13 §:n perusteella kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja, joihin kuuluu kansainvälisen tilintarkastajaliitto IFAC:n (International Federation of Accountants) antamien kansainvälisten tilintarkastusstandardien ja eettisten ohjeiden (ISA-standardit, International Standards on Auditing) noudattaminen.⁵⁶

Tilintarkastajan on 22.2 §:n perusteella noudatettava yhtiömiesten, yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen antamia erityisiä ohjeita, jos ne eivät ole ristiriidassa lain, yhtiöjärjestyksen, sääntöjen, yhtiösopimuksen, kansainvälisten tilintarkastusstandardien, hyvän tilintarkastustavan tai ammattieettisten periaatteiden kanssa. Tilintarkastajien on 23 §:n velvoittamina huolehdittava tarkastustyönsä laadusta sekä osallistuttava laaduntarkastukseen.

Tilintarkastuslain 14 §:n mukaan tilintarkastajan on tilintarkastuksen suoritettuaan tehtävä tilinpäätökseen merkintä, jossa viitataan tilintarkastuskertomukseen. Tilintarkastuslain 15.2.1 § velvoittaa annettavaksi kultakin tilikaudelta päivätyn ja allekirjoitetun tilintarkastuskertomuksen, missä ilmoitetaan antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus oikeat ja riittävät tiedot yhteisön toiminnan tuloksesta sekä taloudellisesta asemasta. Lisäksi tilintarkastuskertomuksessa otetaan 15.2.2 §:n mukaan kantaa siihen, ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ristiriidattomia sekä ilmoitetaan kansainvälisten tilintarkastusstandardien noudattamisesta.

Tilintarkastuskertomukseen tuleva tilintarkastajan lausunto voi olla tilintarkastuslain 15.3 §:n mukaan vakiomuotoinen, ehdollinen tai kielteinen. Tilanteissa, joissa tilintarkastaja ei voi antaa lausuntoa lainkaan, on ilmoitettava myös tilintarkastuskertomuksessa, missä on annettava tilintarkastuslain 15.2 §:n mukaiset tarpeelliset lisätiedot. Tilintarkastaja valvoo lisäksi johdon toimia, ja sen on huomautettava tilintarkastuslain 15.4 §:n mukaan tilintarkastuskertomuksessa, jos

⁵⁶ HE 194/2006 vp, s. 6.

yhteisön johto on syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta voi seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä kohtaan. Huomautus on tehtävä myös jos johto rikkonut lakia, yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä.

Huomautuksia seikoista, mitä ei esitetä tilintarkastuskertomuksessa, voidaan esittää tilintarkastuspöytäkirjassa tilintarkastuslain 16 §:n mukaisesti. Pöytäkirja annetaan toimitielimelle, joka huolehtii yhteisön hallinnosta ja toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä. Toimitielimen on käsiteltävä pöytäkirja viipymättä ja säilytettävä se luotettavalla tavalla. Tilinpäätös ja toimintakertomus ovat julkisia asiakirjoja kirjanpitolain (1336/1997) 10–11 §:ien mukaisesti. Salassapitovelvollisuudesta johtuen tilintarkastaja ei raportoi viranomaisille tilintarkastuksen aikana havaitsemistaan seikoista tilintarkastuslain 26.1 §:n perusteella.

Tilintarkastajan tulee valvoa kirjanpitolakien, arvopaperimarkkinalainsäädännön, verolakien sekä rikoslain tiettyjen säännösten noudattamista. Arvioitaessa noudatettavia lakeja, on huomioitava myös tarkastuksen kohteen toimiala ja siihen sovellettavat säännökset. Tilintarkastus perustuu kuitenkin olennaisuuteen, joten pienistä rikkomuksista ei aiheudu ilmoitusvelvollisuutta tilintarkastuskertomuksessa.⁵⁷

Tilintarkastuslain 18 §:n velvoittaa yhteisön toimitielimiä avustamaan tilintarkastajaa tehtävissään. Yhtiömiesten, hallituksen ja toimitusjohtajan on mahdollistettava tilintarkastajan suorittaa tarkastus siinä laajuudessa, kuin tilintarkastaja kokee sen välttämättömäksi, sekä avustettava tilintarkastajaa pyydettyessä. Tilintarkastajalla on tilintarkastuslain 19.1 §:n mukaisesti oikeus olla läsnä ja käyttää puhevaltaa toimitielinten kokouksissa, joissa käsitellään hänen tehtäviinsä liittyviä asioita. Velvollisuus läsnäoloon syntyy 19.2 §:n perusteella silloin, kun katsotaan että käsiteltävät asiat ovat sellaisia, että tilintarkastajan läsnäolo on tarpeen.

Tilintarkastajan on oltava 24.1 §:n mukaan riippumaton tarkastuksen kohteesta ja järjestettävä toimintansa riippumattomuuden turvaavalla tavalla. Jos tilintarkastaja kokee edellytyksien riippumattomuuteen puuttuvan, on tilintarkastajan kieltäydyttävä tehtävästä tilintarkastuslain 24.2 §:n perusteella. Tehtävästä ei tarvitse kieltäytyä jos riippumattomuutta uhkaavat tekijät ovat merkityksettämiä tai tilintarkastaja on ryhtynyt riippumattomuuttaan turvaaviin toimenpiteisiin.

Tilanteita, jolloin toimenpiteisiin on syytä ryhtyä, on eritelty tilintarkastuslain 24.3 §:ssä. Toimenpiteisiin on ryhdyttävä silloin, jos tilintarkastajalla on taloudellisia etuuksia tai muu kuin

⁵⁷ HE 194/2006 vp, s. 40.

tavanomainen liikesuhde tarkastuksen kohteeseen. Toimenpiteisiin on ryhdyttävä myös tilanteissa, joissa tarkastettavana on tilintarkastajan oma toiminta, tilintarkastaja toimii oikeudenkäynnissä tai muussa asiassa yhteisön puolesta tai sitä vastaan. Riippumattomuus voi osaltaan vaarantua, jos tilintarkastajalla on läheinen suhde henkilöön, joka kuuluu tarkastuksen kohteen johtoon tai joka on osallistunut toimeksiannon kohteena olevaan asiaan yhteisön palveluksessa. Riippumattomuutta vaarantaa myös tilintarkastajan painostaminen. Tilintarkastuslain 17 §:n perusteella tilintarkastuspalkkio ei saa myöskään määräytyä tavalla, joka voi vaarantaa tilintarkastajan riippumattomuuden.

Riippumattomuutta uhkaavat tekijät ja toimenpiteet riippumattomuuden turvaamiseksi on kirjattava tilintarkastuslain 24.4 §:n mukaan toimeksiantoa koskeviin asiakirjoihin. Tilintarkastajan on myös huolehdittava esteettömyydestään tilintarkastuslain 25.1 §:n mukaisesti, jonka perusteella tilintarkastajan riippumattomuus vaarantuu tilanteissa, joissa tilintarkastaja, hänen lähisukulaisensa tai puoliso on tarkastettavan yhteisön yhtiömies, hallituksen tai hallintoneuvoston jäsen, toimitusjohtaja tai vastaavassa asemassa oleva henkilö samassa konsernissa.

Tilintarkastaja on esteellinen tilintarkastuslain 25.1 §:n mukaan, jos tilintarkastajan, hänen puolisonsa tai lähisukulaisen tehtävänä on tarkastuksen kohteen kirjanpito, varojen hoito tai varojen hoidon valvonta. Myös tilintarkastajan palvelussuhde yhteisöön sekä tilintarkastajan, hänen puolisonsa tai lähisukulaisen välitön, välillinen tai muu oikeus osakkeeseen voittoa tavoittelevassa yhteisössä muodostaa esteellisyyden. Riippumattomuutta vaarantaa osaltaan tilintarkastajan rahalaina, vakuus tai muu vastaava etuus yhteisöltä tai sen johtoon kuuluvalta henkilöltä tai tilintarkastajan antama etuus edellä mainitulle taholle.

Julkisen kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön tilintarkastajan on annettava yhteisön hallitukselle vuosittain tilintarkastuslain 28 §:n mukaisesti kirjallinen vahvistus riippumattomuudesta sekä riippumattomuutta uhkaavista tekijöistä. Vahvistukseen on myös kirjattava toimet, joihin on ryhdytty riippumattomuuden turvaamiseksi. Lisäksi tilintarkastajan on annettava ilmoitus yhteisölle suorittamistaan muista kuin yhteisön tilintarkastusta koskevista tehtävistä. Julkisen kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön tilintarkastajan on julkistettava vuosittain tietoja tilintarkastusyhteisön oikeudellisesta rakenteesta, omistussuhteista, taloudesta, tilintarkastusasiakkaista, tilintarkastusyhteisön hallinnosta, laadunvarmistusjärjestelmästä sekä riippumattomuusohjeita tilintarkastuslain 29 §:n mukaisesti.

Julkisen kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön tilintarkastajan peräkkäisten toimikausien yhteenlaskettu kesto voi olla enintään seitsemän vuotta peräkkäin tilintarkastuslain 27.1 §:n mukaan. Kuitenkin jos tilintarkastajaksi on valittu tilintarkastusyhteisö, sovelletaan seitsemän vuoden määräaika ainoastaan päävastuulliseen tilintarkastajaan tilintarkastuslain 27.3 §:n perusteella. Tämän avulla pyritään turvaamaan tilintarkastajan riippumattomuus tarkastuksen kohteesta.

Tilintarkastuslakia sovelletaan kokonaisuudessaan myös tehtäviin ja toimiin, joka muualla laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastajan tehtäväksi tai joiden perusteella tilintarkastaja antaa kirjallisen lausunnon viranomaisen tai tuomioistuimen käyttöön tilintarkastuslain 1.1.2 §:n mukaisesti. Tämän on tarkoitus hallituksen esityksen mukaan suojata ulkopuolisten luottamusta tilintarkastajan toiminnan moitteettomuuteen, sillä kyseisiltä lausunnoilta edellytetään julkista luotettavuutta. Tästä johtuen tilintarkastajan riippumattomuussäännökset ja vahingonkorvausvastuu ovat oikeutettuja.⁵⁸

Tilintarkastajien tilintarkastuslain 46 §:ssä säädetty salassapitovelvollisuus määräytyy lain viranomaisten toiminnan julkisuudesta (621/1999), eli julkisuuslain mukaisesti. Sen mukaan salassapitovelvollisuus ei estä tietojen antamista valvontaelimelle, esitutkintaviranomaiselle tai syyttäjälle niiden tehtävien hoitamista varten. Hallituksen esityksen mukaan tämä sallii myös 47 §:ssä säädetyn tietojen vaihdon ulkomaisten valvontaelinten kanssa.⁵⁹

Tilintarkastajan salassapitovelvollisuus on määritelty myös yhdeksi tilintarkastuksen ammattieettisistä periaatteista⁶⁰. Salassa pidettävien seikkojen arviointi edellyttää tapauskohtaista harkintaa siitä, aiheuttaako niiden ilmaisu haittaa yhteisölle. Luottamuksellisuuteen ja ammattieettisiin periaatteisiin kuuluu pidättyväisyys käsitellä asiakasta koskevia asioita ilman valtuutusta⁶¹, vaikka niiden paljastaminen ei aiheuttaisi haittaa yhteisölle⁶². Tarkastuksen tilanteen henkilön tulee voida luottaa siihen, että saatuja tietoja ei käsitellä kolmansien osapuolien kanssa organisaation sisäpuolella tai ulkopuolella⁶³. Lähtökohtaisesti saatuja tietoja saa käyttää vain tarkastuksen suorittamiseen⁶⁴. Tilintarkastuslain 26 §:n mukaan tilintarkastaja tai hänen apulaisensa ei saa kertoa tilintarkastusta suorittaessaan tietoon samaansa seikkaa ulkopuolisille. Salassapitovelvollisuus jatkuu myös sopimussuhteen päätyttyä. Tilintarkastaja ei myöskään saa

⁵⁸ HE 194/2006 vp, s. 22.

⁵⁹ HE 194/2006 vp, s. 61.

⁶⁰ KHT-yhdistys 2014.

⁶¹ KHT-Media 2010, luku 130.

⁶² *Horsmanheimo ym.* 2007, s. 190.

⁶³ *Vahtera* 1986, s. 48.

⁶⁴ *Viitanen* 2000, s. 81.

käyttää salassa pidettäviä tietoja omaksi tai toisen eduksi.⁶⁵

Tilintarkastajille on asetettu salassapitovelvollisuus myös rahanpesulaissa, jonka 2.1.17 ja 2.1.18 §:issä tilintarkastajat on määritelty ilmoitusvelvolliseksi, joiden on tehtävä rahanpesulain 23.1 §:n mukainen ilmoitus rahanpesun selvittelykeskukselle epäilyttävästä liiketoimesta tai terrorismin rahoittamisen epäilystä. Rahapesulain 25.1 §:n mukaisesti ilmoitusvelvollinen ei saa paljastaa tehtyä ilmoitusta rahanpesun tai terrorismin rahoittamisen epäilystä ilmoituksen kohteelle tai muulle henkilölle, jotta epäily ei ryhtyisi peittelemään toimiaan. Tehtävää suorittaessa ilmennyt säännösten tai määräysten vastainen menettely ja sitä koskeva epäily ovat kuuluneet vielä toistaiseksi salassapitovelvoitteen piiriin. Ilmoitusvelvollisuuteen laajentaminen rikosepäilyihin muuttaisi salassapitovelvollisuutta merkittävästi, sillä tilintarkastaja joutuisi ilmaisemaan viranomaiselle havaitsemansa sääntöjen ja määräysten vastaisesta toiminnasta, jos johto ei ryhtyisi asianmukaisiin toimiin havaittujen seikkojen korjaamiseksi.

Salassapitovelvollisuudesta saa poiketa määrätyissä tapauksissa. Tilintarkastuslain 19.3 §:n mukaan tilintarkastajan on annettava yhtiökokoukselle tai vastaavalle toimielimelle kaikki yhteisöä koskevat tiedot, jotka voivat vaikuttaa yhtiökokouksessa käsiteltävän asian arviontiin. Tietoja ei saa kuitenkaan antaa, jos siitä aiheutuu merkittävää haittaa yhteisölle.

Poikkeuksia salassapitovelvollisuuteen säädetty myös tilintarkastuslain 26.2 §:ssä, jonka mukaan salassapitovelvollisuus ei koske asioita, joista tilintarkastajan on ilmoitettava tai lausuttava lain nojalla tai jos se, ketä säännöksellä suojataan, antaa siihen suostumuksensa. Poikkeuksena salassapitovelvollisuuteen ovat lisäksi 26.2 §:n mukaan tilanteet, joissa salassa pidettävä seikka on jo tullut yleiseen tietoon tai jonka viranomainen, tuomioistuimien, valvontaelin tai muu henkilö on lain perusteella oikeutettu saamaan tietoonsa. Näissä tilanteissa tilintarkastajalla on passiivinen tiedonantovelvollisuus, jolloin viranomaisen tai muun toimielimen tiedonsaantioikeus toteutuu heidän pyytäessä yksilöityä tietoa. Tilintarkastajan on varmistuttava, että oikeus saada salassa pidettävää tietoa perustuu lakiin.⁶⁶ Poikkeuksena salassapitovelvollisuuteen on tilintarkastuslain 47.1 §:n mukainen velvollisuus luovuttaa tietoja tilintarkastusjärjestelmän valvontaelimille.

Tilintarkastaja voi joutua todistamaan oikeudessa, mikä aiheuttaa ongelmia salassapitovelvollisuuden kannalta. Oikeudenkäymiskaaren (4/1734) 17 luvun 18 §:n mukaan ketä tahansa, asianosaista lukuun ottamatta, voidaan kuulustella todistajana. Tästä velvollisuudesta voi

⁶⁵ KHT-yhdistys 2008, s. 28–29.

⁶⁶ *Horsmanheimo ym.* 2007, s. 199.

kieltäytyä oikeudenkäymiskaaren 17 luvun 20 §:n mukaan ainoastaan, jos syytetty on lähisukulainen. Muutoin todistaja ei saa kieltäytyä todistamasta. Kuitenkin 17 luvun 24 §:n mukaisesti todistamasta saa kieltäytyä, jos todistaminen asettaa itsen tai toisen vaaraan, tai jos kieltäytymisellä suojelee liike- tai ammattisalaisuutta. Näiden ilmaisuun tarvitaan erittäin tärkeä syy. Tilintarkastaja voi toimia oikeudessa myös asiantuntijana, joka on vapaaehtoista. Tilintarkastajalla on ehdoton velvollisuus pysyä totuudessa toimiessaan todistajana tai asiantuntijana.⁶⁷

Tuomioistuin voi pyytää tilintarkastajalta salassa pidettäviä tietoja. Tilintarkastajan on tällöin ilmoitettava seikkojen kuuluvan salassapitovelvollisuuden piiriin, jonka jälkeen tuomioistuin voi velvoittaa tilintarkastajan paljastamaan tietonsa. Tuomioistuimella on kuitenkin velvollisuus huolehtia yrityssalaisuudesta ja sen turvallisuudesta.⁶⁸ Asiakkaan liikesalaisuuksiin liittyvät asiakirjat voidaan myös julistaa salaisiksi. Todistajana tilintarkastajalla on oikeus kieltäytyä vastaamasta, jos on aihetta epäillä tilintarkastajan olevan vastuussa menettelystä ja vastaaminen voisi asettaa tilintarkastajan syytteen alaiseksi.⁶⁹ Tilanteeseen sovelletaan itsekriminointisuoja, jonka mukaan syytetyn ei tarvitse edistää oman syyllisyytensä toteamista⁷⁰.

Rahanpesulaista ilmenevä ilmoitusvelvollisuus on myös poikkeus tilintarkastajan salassapitovelvollisuuteen. Se edustaa tilintarkastajan aktiivista tiedonantovelvollisuutta, jolloin tilintarkastajan on ilmoitettava tietyistä seikoista viranomaiselle. Myös finanssivalvontaan ja vakuutusvalvontaan liittyy aktiivista ilmoitusvelvollisuutta, joita käsitellään viidennessä luvussa.

Tilintarkastajaa voidaan rankaista salassapitovelvollisuuden rikkomisesta. Seurauksena tilintarkastuslain 51.1 §:n mukaan tilintarkastaja voi joutua korvaamaan vahingon, minkä on aiheuttanut tahallisesti tai huolimattomuuttaan yhteisölle, säätiölle, yhteisön osakkaalle, yhtiömiehelle, jäsenelle tai muulle henkilölle. Tilintarkastajaa voi saada myös syytteen rikoslain (39/1889) 30 luvun 5 §:n mukaisesta yrityssalaisuuden rikkomisesta tai väärinkäytöstä sekä rikoslain 38 luvun 1–2 §:issä määritellyistä salassapitorikoksesta tai salassapitorikkomuksesta, ellei muualla laissa ole säädetty toisin. Tilintarkastajaa ei kuitenkaan voi rankaista salassapitovelvollisuuden rikkomisesta tapauksessa, jossa rikkominen perustuu lain vaatimukseen tilintarkastuslain 26.2.1 §:n perusteella.

⁶⁷ *Horsmanheimo ym.* 2007, s. 209–210.

⁶⁸ *Horsmanheimo ym.* 2007, s. 210–211.

⁶⁹ *Koponen* 2005, s. 21.

⁷⁰ HE 86/2012 vp. Itsekriminointisuoja on johdettavissa esimerkiksi Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännöstä *Saunders vs. Yhdistynyt kuningaskunta* 17.12.1996 ja Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklasta.

Tilintarkastusrikoksesta on säädetty rikoslain 30 luvun 10 a §:ssä. Sen mukaan se, joka rikkoo tilintarkastuslain 15 §:n säännöstä tilintarkastuskertomuksen laatimisesta, on tuomittava tilintarkastusrikoksesta sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi. Tilintarkastusrikosten rangaistusmaksimia nostettiin yhdestä vuodesta kahteen vuoteen tilintarkastuslain muutoksen yhteydessä. Hallituksen esityksessä tätä perusteltiin tarpeellisenä tilintarkastuskertomuksen merkityksen vuoksi. Tilintarkastuskertomukseen liittyy suuri julkisen luotettavuuden vaatimus, minkä osaltaan katsottiin toimivat perusteena rangaistuksien tiukentamiseksi.⁷¹ Rikoslain 16 luvun 8.2 §:n mukaisesti tilintarkastaja voidaan tuomita myös väärän todistuksenantamisesta viranomaiselle.

Tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastajan tulee tilintarkastuslain 15.3 §:n perusteella antaa tarpeelliset lisätiedot asioista, joihin tilintarkastaja kiinnittää erityistä huomiota, mutta jotka eivät aiheuta poikkeamista vakiomuotoisesta lausunnosta. Nämä seikat, jotka eivät ole riittävän olennaisia mainittavaksi tilintarkastuskertomuksessa, voidaan mainita tilintarkastuspöytäkirjassa tilintarkastuslain 16 §:n mukaisesti tai tilintarkastusmuistiossa. Niiden avulla voi myöhemmin osoittaa, että tilintarkastaja on kiinnittänyt huomiota poikkeukselliseen toimintaan. Jos tilintarkastaja ei ole varma sääntöjen ja määräysten vastaisesta toiminnasta, hän voi mainita siitä näissä asiakirjoissa ja osoittaa näin tilintarkastajalle ominaista huolellisuutta. Tämän avulla voi olla mahdollista välttää tilintarkastuslain 5.1 §:n mukainen vahingonkorvausvastuu tarkastettavalle yhteisölle, jonka mukaan tilintarkastaja on velvollisen korvaamaan vahingon, jonka on aiheuttanut tahallisesti tai huolimattomuuttaan tarkastusta suorittaessaan.

3.2 Julkisen sektorin tilintarkastus

Julkisen talouden tilintarkastuksella tavoitellaan samoja asioita kuin yksityisessä tilintarkastuksessa. Sen tehtävänä on edistää tarkastuskohteiden toiminnan legitimizeettiä. Tilintarkastuksen tavoitteena on *Jarmo Vakkurin* mukaan tuottaa perusteltua informaatiota kansalaisille julkisen sektorin toiminnasta. Tilintarkastuksen avulla saadaan siten myös oikeutusta julkisen sektorin toiminnalle.⁷²

Julkisyhteisöjen on valittava tilintarkastajaksi JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö, jonka hyväksyy JHTT-lain 7 §:n mukaisesti julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunta. Julkisyhteisöjä ovat esimerkiksi valtio, kunnat ja seurakunnat, joista kullakin on omat tarkastusta koskevat säädöksensä. JHTT-tilintarkastajan on täytettävä tilintarkastajan yleinen kelpoisuus ja

⁷¹ HE 194/2006 vp, s. 73.

⁷² *Vakkuri* 2011, s. 64.

suoritettava JHTT-tutkinto. JHTT-lain 9 §:ssä säädetään kelpoisuusvaatimuksista, joita edellytetään ennen tutkintoon osallistumista. Yleisestä kelpoisuudesta säädetään 3 §:ssä, jonka mukaan tilintarkastaja ei saa olla vajaavaltainen, konkurssissa tai liiketoimintakiellossa. Tilintarkastajan toimintakelpoisuutta ei myöskään saa olla rajoitettu, eikä hän toiminnallaan saa olla osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajaksi. JHTT-lain 11 §:ssä säädetään, että päävastuullisen tilintarkastajan tulee olla JHTT-tilintarkastaja, samoin kuin tilintarkastajan varahenkilön. Päävastuullinen tilintarkastaja ja hänen varahenkilönsä on ilmoitettava tarkastettavalle yhteisölle sekä tarkastuksen tilaajalle.

JHTT-lain 9 a §:n mukaan tilintarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta tilintarkastuskertomus. Tilinpäätökseen on tehtävä merkintä tilintarkastuksen suorittamisesta, jossa viitataan tilintarkastuskertomukseen. Tilintarkastajan on 9 a §:n mukaisesti ilmoitettava tarkastettavan yhteisön hallitukselle, jos hän havaitsee kesken tilikauden merkittävää huomauttamista tarkastettavan yhteisön hallinnosta tai taloudesta. JHTT-lain 6 §:n mukaan tilintarkastajan on noudatettava julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa sekä huolehdittava tilintarkastustyön laadusta.

JHTT-lain 4.1 §:n perusteella tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön on oltava riippumattomia. Jos edellytyksiä riippumattomaan tilintarkastukseen ei ole, on tehtävästä kieltäydyttävä tai luovuttava. Tilintarkastaja toimii 4.2 §:n perusteella tehtävässään virkavastuulla. Tilintarkastajan esteellisyydestä puolestaan on voimassa hallintolain esteellisyyttä koskevat säännökset JHTT-lain 5 §:n mukaisesti.

JHTT-lain 18.1 §:ssä on säädetty tilintarkastajan salassapitovelvollisuudesta. Sen mukaan tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisön palveluksessa oleva ei saa hyödyntää tai kertoa ulkopuolisille tarkastustyössä saatuja salassa pidettäviä seikkoja ilman asianosaisen suostumusta. JHTT-lain 18.2 §:ssä on säädetty poikkeuksista salassapitovelvollisuuteen, jonka mukaan salassapitovelvollisuus ei estä tarpeellisten tietojen ja asiakirjojen antamista:

”1) valtion tai kunnan tai muulle viranomaiselle sen lain mukaisen valvonta- tai muun tehtävän suorittamista varten;

2) poliisi- tai muulle esitutkintaviranomaiselle, tulli- tai syyttäjäviranomaiselle tai tuomioistuimelle rikoksen selvittämistä varten;

3) Euroopan yhteisöjen toimielimelle tai muulle toimivaltaiselle viranomaiselle, jos yhteisön lainsäädännössä edellytetään niiden antamista; eikä

4) jos Suomea sitovassa kansainvälisessä sopimuksessa edellytetään niiden antamista.”

JHTT-lain 24.1 §:ssä on säädetty tilintarkastajan vahingonkorvausvelvollisuudesta. Sen mukaan tilintarkastaja on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka on tahallisesti tai huolimattomuuttaan aiheuttanut tarkastuksen kohteelle. Vahingonkorvausvelvollisuus ulottuu myös tarkastuksen kohteen osakkaaseen, jäseneseen tai muuhun henkilöön. Tilintarkastaja vastaa myös apulaisensa aiheuttamasta vahingosta.

Kuntien velvollisuudesta valita tilintarkastaja säädetään kuntalaissa (365/1995), jonka 72.1 §:n mukaan valtuusto valitsee hallinnon ja talouden tarkastamista varten yhden tai useamman tilintarkastajan, joka toimii tehtävässään virkavastuulla. Tilintarkastajan tulee olla JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö. Tilintarkastaja voidaan valita enintään kuuden tilikauden hallinnon ja talouden tarkastamista varten. Tilintarkastajana ei voi toimia 72.3 §:n perusteella henkilö, joka ei ole vaalikelpoinen tarkastuslautakuntaan. Kyseisen kunnan ei tarvitse kuitenkaan olla tilintarkastajan kotikunta.

Kuntalain 73.1 §:n mukaan tilintarkastajan on viimeistään toukokuun loppuun mennessä tarkastettava hyvän tilintarkastustavan mukaisesti kunkin tilikauden hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös. Tilintarkastajien on tarkistettava:

”1) onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti;

2) onko kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti sekä antavatko ne oikeat ja riittävät tiedot tilikauden toiminnasta, taloudesta, taloudellisesta kehityksestä ja taloudellisista vastuista;

3) ovatko valtionosuuksien perusteista ja käytöstä annetut tiedot oikeita; sekä

4) onko kunnan ja kuntakonsernin sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti.”

Kuntalain 75.1 §:n velvoittaa tilintarkastajaa antamaan valtuustolle tilintarkastuskertomuksen kultakin tilikaudelta, jossa raportoidaan tarkastuksen tulokset. Kertomus sisältää myös esityksen siitä, onko tilinpäätös hyväksyttävä ja voidaanko tilivelvollisille toimielinten jäsenille tai asianomaisen toimielimen tehtäväalueen johtavalle viranhaltijalle myöntää vastuuvapaus. Tilintarkastuskertomuksessa on kuntalain 75.2 §:n mukaan tehtävä tilivelvolliseen kohdistuva muistutus, jos tilintarkastaja katsoo, että kunnan hallintoa ja taloutta on hoidettu lain vastaisesti tai vastoin valtuuston päätöksiä, eikä virhe tai vahinko ole vähäinen. Muistutusta ei kuitenkaan voi kohdistaa kunnan valtuustoon.

Tilintarkastajan on kuntalain 73 §:n perusteella tarkastettava valtionosuuksien käytön oikeellisuus. Tilintarkastajan on huomioitava myös Euroopan unionin tukien laillisuus luotettavuuden ja asianmukaisen käytön varmistamiseksi.⁷³ Kuntalain 74 §:n mukaan tilintarkastajalla on oikeus saada kunnan viranomaisilta tietoa ja nähtäväkseen asiakirjoja, joita tilintarkastaja pitää tarpeellisina tarkastustehtävän hoitamiseksi, huolimatta salassapitoa koskevista säännöksistä.

Tilintarkastaja suorittaa kunnan liikelaitoksen tarkastuksen osana kunnan tai kuntayhtymän tarkastusta, sekä esittää tilinpäätöslausumat ja mahdolliset muistutukset kunnan tai kuntayhtymän tilintarkastuskertomuksessa koskien myös liikelaitosta. Konsernitilinpäätöksen tarkastamiseen noudatetaan kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätöksen käytäntöjä. Tilintarkastajan tehtävänä on lausua konsernivalvonnan asianmukaisuudesta. Liikelaitoskuntayhtymään ja sen tarkastamiseen sovelletaan myös kuntalain tilinpäätössäännöksiä.⁷⁴

Valtiontalouden valvonta eli finanssivalvonta on määritelty laillisuusvalvonnaksi, joka kohdistuu valtion taloudenhoitoon. Sen keskeisinä tehtävinä on väärinkäytösten estäminen ja paljastaminen. Finanssivalvontaan on myös lisätty tuloksellisuuden tarkastus ja arviointi, joiden avulla voidaan parantaa suunnittelua, päätöksentekoa ja toimeenpanoa. Eduskunnalla on budjettivallan myötä valvontavalta valtiontaloutta kohtaan. Tätä kutsutaan parlamentaariseksi valtiontalouden valvonnaksi. Hallinnollista valvontaa suorittavat valtiontalouden tarkastusvirasto ja toimintayksikköjen valvonta- tai tarkastusyksiköt.⁷⁵

Perustuslain 90.2 §:n mukaan eduskunnan yhteydessä valtion taloudenhoitoa ja talousarvion noudattamista valvoo riippumaton Valtiontalouden tarkastusvirasto. Laissa Valtiontalouden

⁷³ Myllymäki & Kalliokoski 2006, s. 146.

⁷⁴ Kuntaliitto 2007, s. 19.

⁷⁵ Meklin 2002, s. 151.

tarkastusvirastosta (676/2000) 1.2 §:ssä täydennetään valvontatehtäviin myös taloudenhoidon laillisuuden ja tarkoituksenmukaisuuden arviointi. Valtionhallinnon tilintarkastajilta ei edellytetä JHTT-tilintarkastajan pätevyyttä. Tarkastusviraston tehtäviin ei kuulu eduskunnan talouden, eduskunnan vastattavina olevien rahastojen, Suomen Pankin tai Kansaneläkelaitoksen tarkastus.⁷⁶

Tarkastusvirastolla on lain Valtiontalouden tarkastusvirastosta 2 §:n mukainen laaja tarkastusoikeus, jonka perusteella se voi tarkastaa:

- ”1) valtion viranomaisia, laitoksia, liikelaitoksia, liikelaitoskonserneja ja valtion rahastoja;
- 2) valtion määräysvallassa olevia yhtiöitä ja muita 19 §:ssä tarkoitettuja yhtiöitä erityisesti sen selvittämiseksi, miten valtion omistajaohjausta ja osakasvaltaa on käytetty;
- 3) valtiolta varoja tai muuta taloudellista tukea tai etua saaneita kuntia, kuntayhtymiä, säätiöitä sekä muita yhteisöjä ja oikeushenkilöitä sekä yksityisiä henkilöitä sen selvittämiseksi, ovatko varojen tai muun taloudellisen tuen tai edun saamiseksi annetut tiedot oikeat, onko myöntämispäätöksessä määrättyjä ehtoja noudatettu ja onko varat tai muu taloudellinen tuki tai etu käytetty siihen tarkoitukseen, johon ne on annettu;
- 4) yhteisöjä ja muita oikeushenkilöitä, jotka ovat saaneet valtiolta luvan hankkia varoja tiettyyn tarkoitukseen valtion viranomaisten käytettäväksi tai edelleen jaettavaksi;
- 5) valtion maksuliikettä hoitavia luottolaitoksia ja muita yhteisöjä valtion maksuliikkeen hoidon selvittämiseksi samoin kuin sellaisia muita yhteisöjä ja oikeushenkilöitä, joille on uskottu muu valtion varojen käyttöä, omaisuuden hoitoa tai tilinpitoa koskeva tehtävä sen hoidon selvittämiseksi; sekä
- 6) valtion viranomaisten hallussa olevia muille kuuluvia varoja, joista valtio on vastuussa.”

Laissa valtiontalouden tarkastusviraston oikeudesta tarkastaa eräitä Suomen ja Euroopan yhteisöjen välisiä varainsiirtoja (353/1995), on annettu Valtiontalouden tarkastusvirastolle oikeus tarkastaa varainsiirtoja Suomen ja Euroopan yhteisöjen välillä. Varainsiirtoja ovat lain 1.1 §:n mukaan Euroopan yhteisöille sekä Euroopan yhteisöjen varoista Suomeen myönnettävät avustukset, lainat sekä muu rahoitus, takaukset, maksuhelpotukset ja muut tukitoimet. Valtiontalouden

⁷⁶ HE 254/2014 vp, s. 13.

tarkastusvirastolla on 2.1 §:n perusteella oikeus tarkastaa varainsiirtoja, niiden käyttöä ja valvontaa. Tarkastusvirastolla on lain tarkastusvirastosta 4.1 §:n mukainen laaja tietojensaantioikeus. Sen mukaan tarkastusvirastolla on oikeus saada viipymättä asiakirjat, selvitykset ja muut tiedot tarkastuksen kohteelta, jotka ovat tarpeen tehtävän hoitamiseksi. Tarkastusvirasto laatii lain tarkastusvirastosta 5.1 §:n mukaisesti tarkastuksesta tarkastuskertomuksen tarkastetulle ja ministeriölle, jonka toimialaan tarkastuksen kohde kuuluu. Näiden on ilmoitettava tarkastusvirastolle, mihin toimenpiteisiin on ryhdytty mahdollisten huomautuksien vuoksi. Tarkastuskertomus on annettava myös tiedoksi eduskunnalle ja valtionvarainministeriölle.

Tarkastusvirastossa hallintoasioiden käsittelyyn sekä esteellisyyteen sovelletaan lain tarkastusvirastosta 13 §:n mukaisesti hallintolakia. Tarkastusvirasto voi 15.1 §:n perusteella asettaa uhkasakon velvoitteiden tehosteeksi. Valtion viranomaisen, laitoksen, liikelaitoksen ja valtion rahaston on salassapitosäännösten estämättä ilmoitettava 16 §:n mukaan toiminnassaan tehdystä, tai sen hoitamiin tai vastattavina oleviin varoihin tai omaisuuteen kohdistuneesta väärinkäytöksestä tarkastusvirastolle. Samoin 17.1 § edellyttää tekemään rikosilmoituksen edellä mainittuihin seikkoihin kohdistuneesta rikoksesta. Tarkastusviraston on huolehdittava rikosilmoituksen tekemisestä 17.2 §:n perusteella, jos tarkastettava ei ole sitä itse tehnyt. Tarkastusvirasto toimii tiedon tuottajana. Sillä ei ole mahdollisuutta puuttua tarkastuksen toimintaan velvoittavin käskyin. Rikostapauksista on ilmoitettava viralliselle syyttäjälle.⁷⁷

Eduskunnan tilit ja hallinnon tarkastaa, eduskunnan työjärjestyksen (40/1999) 14 §:n mukaan eduskunnan keskuudestaan valitsemat kolme tilintarkastajaa, joista kullekin on valittava henkilökohtainen varajäsen. Tilintarkastajat valitsevat neljännen tilintarkastajan ja tilintarkastajalle varajäsenen. Tilintarkastajat antavat eduskunnalle tilintarkastuskertomuksen vuosittain. Neljännen tilintarkastajan ja hänen varajäsenensä on oltava eduskunnan tilisäännön (460/1988) mukaan JHTT-tilintarkastaja tai KHT-tilintarkastaja, joka toimii virkavastuulla.

3.3 Julkisen ja yksityisen sektorin tilintarkastajien tutkintojen yhdistäminen

Eduskunnassa käsitellyssä hallituksen esitys (HE 254/2014 vp), jolla yhdistettäisiin tilintarkastajien tutkintojärjestelmät. Hallituksen esityksen mukaan kolme erillistä tutkintoa ei ole tarkoituksenmukaista, sillä tilintarkastajien perustehtävänä tilinpäätöksen tarkastaminen ja sen oikeellisuuden varmentaminen on yhtäläinen. Tilintarkastusta yhdistää myös hallinnon

⁷⁷ Meklin 2002, s. 158.

tarkastaminen, vaikka tarkastuksen sisältö on riippuvainen tarkastuksen kohteesta.⁷⁸

Yksityistäminen on osaltaan johtanut siihen, että taloudellisen raportoinnin käytänteet ovat yhdentyneet ja julkisen sektorin toimijoita on muutettu yhtiöiksi sekä säätiöiksi. Osan tilintarkastusvelvollisista, kuten valtion liikelaitoksien, on valittava tilintarkastustehtävään sekä KHT- että JHTT-tilintarkastaja, jotka suorittavat tarkastuksen yhdessä. Tämä aiheuttaa tarvetta kaikille tilintarkastajaryhmille tuntea yksityisen ja julkisen sektorin tilintarkastukseen liittyvää sääntelyä.⁷⁹

Välillisessä julkishallinnossa tilintarkastuslaki tulee usein noudatettavaksi. Välilliseen julkishallintoon on luokiteltu toimielimiä, jotka lain nojalla vastaavat julkisluonteisesta tehtävästä. Toiminta on osin tavanomaista yksityisoikeudellista toimintaa, mutta sen lisäksi toimintaan liittyy julkisen vallan käyttöä tai julkisen tehtävän hoitamista. Välillistä julkishallintoa on luonnehdittu hallintotoiminnaksi, jossa toiminnasta huolehtii julkishallinnon ja yksityisten väliin jäävät toimielimet, jotka ovat valtion ja kuntien hallintoviranomaisista erillisiä ja itsenäisiä oikeussubjekteja, eivätkä siten kuulu näiden hallintoon. Välilliseen julkishallintoon kuuluvat esimerkiksi Kansaneläkelaitos, Suomen Pankki ja Raha-automaattiyhdistys⁸⁰

Lain Kansaneläkelaitoksesta (731/2001) 5.1.4 §:n mukaan kahden tilintarkastajista ja varatilintarkastajan on oltava KHT-tilintarkastajia tai JHTT-tilintarkastajia. Lain 18.1 §:n perusteella tilintarkastuksessa noudatetaan tilintarkastuslakia soveltuvin osin. Myös Suomen Pankista annetun lain (214/1998) 18.2 §:n edellyttää, että vähintään kahden viidestä tilintarkastajasta sekä heidän varajäsentensä on oltava KHT-tilintarkastajia tai JHTT-tilintarkastajia. Osaltaan arpajaislain (1047/2001) 13.4 §:n velvoittaa Raha-automaattiyhdistyksen valitsemaan tilintarkastajaksi KHT-tilintarkastajan tai KHT-yhteisön. Yhdistyksellä on lisäksi oltava valtioneuvoston määräämä JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö. Valtioneuvoston asetuksen Raha-automaattiyhdistyksestä (1169/2001) 19.2 §:n mukaan yhdistyksen tilintarkastuksessa noudatetaan tilintarkastuslakia.

Euroopan unionin myöntämät tuet ovat yksityistämiskehityksen ohella vaikuttaneet siihen, että myös yksityisen sektorin tilintarkastajilla oltava riittävä tuntemus julkisen sektorin toiminnasta ja siihen liittyvästä keskeisestä sääntelystä, sillä myös yksityiset toimijat ovat velvollisia noudattamaan Euroopan unionin sääntelyä saamiensa tukien valvonnan osalta. Julkisen talouden

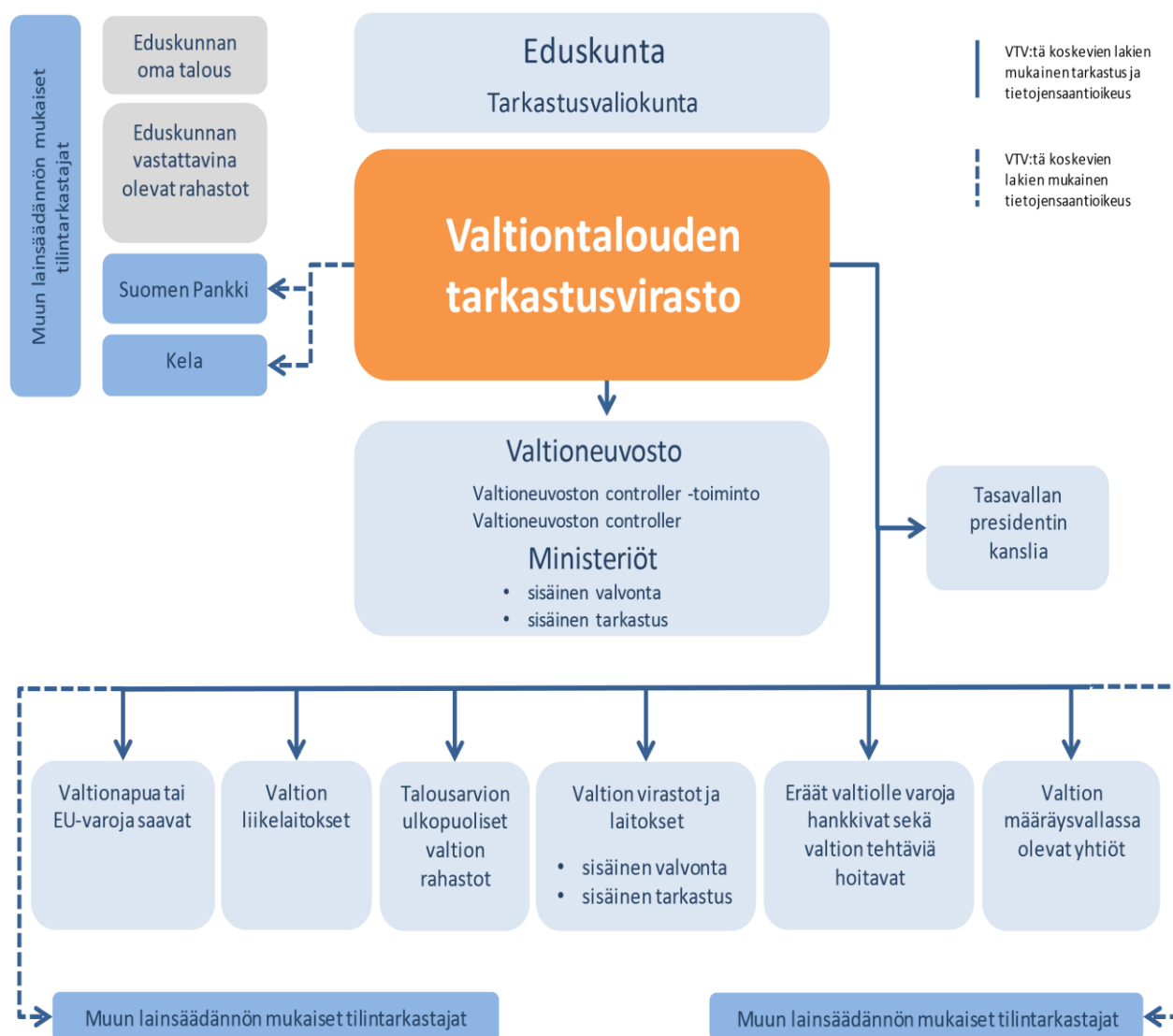
⁷⁸ HE 254/2014 vp, s. 1.

⁷⁹ HE 254/2014 vp, s. 13.

⁸⁰ Husa & Pohjolainen 2014, s. 223.

tarkastajien on myös tunnettava yksityisen sektorin sääntely, sillä esimerkiksi valtiontalouden tarkastusvirastolla on oikeus tarkastaa kaikki Euroopan unionin tukea tai valtionapua saaneet organisaatiot. Lisäksi julkistalouden ja -hallinnon toimijat voivat olla osapuolina yksityisoikeudellisissa sopimussuhteissa, mikä osaltaan lisää tarvetta tuntea yksityisen sektorin sääntelyä. Tämä on johtanut siihen, että kaikilta tilintarkastajilta edellytetään samankaltaista perusosaamista, joten täysin erilliset järjestelmät eivät ole välttämättömiä.⁸¹

Yhdentymiskehitystä on havaittavissa Valtiontalouden tarkastusviraston kaaviosta valtion tarkastusjärjestelmästä (taulukko 1). Taulukossa on nähtävissä suomalaisen tilintarkastusjärjestelmän yhtenäisyys, jossa monet eri toimijat sekä tilintarkastajat linkittyvät toisiinsa juuri tilintarkastuksen pohjalta niin yksityisellä kuin julkisella sektorilla. Tarkastustoiminnan keskiössä on Valtiontalouden tarkastusvirasto.



Taulukko 1. Valtiontalouden tarkastusjärjestelmä. Lähde: Valtiontalouden tarkastusviraston verkkosivut.⁸²

⁸¹ HE 254/2014 vp, s. 33.

⁸² VTV 2015.

Uudessa tilintarkastuslaissa tilintarkastajien tutkintojärjestelmä muodostuisi tilintarkastajan perustutkinnosta, jota olisi mahdollista täydentää kahdella tutkinnolla. Toisessa erikoistuttaisiin yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastukseen ja toisessa julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen. Näin yhdistettäisiin julkisen ja yksityisen sektorin tilintarkastajajärjestelmät, ja uutta järjestelmää koskeva sääntely keskitettäisiin uuteen tilintarkastuslakiin. Kuitenkin JHTT-laki jäisi uudistettuna voimaan koskemaan julkishallinnon ja -talouden tilintarkastusta.⁸³

Tilintarkastajan perustutkinto olisi nimeltään HT-tilintarkastaja. KHT-tilintarkastajalla olisi yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastukseen tarvittava erikoispätevyys ja JHT-tilintarkastajalla julkishallinnon ja talouden tilintarkastukseen vaadittava erikoispätevyys.⁸⁴ Uusi tilintarkastuslaki mahdollistaisi JHTT-tilintarkastajien toimimisen HTM-tilintarkastajan pätevyyttä vaativissa tehtävissä.⁸⁵ Uudistuksen toteutuessa JHTT-yhteisöille annettaisiin viiden vuoden siirtymäaika, jonka jälkeen kyseiset yhteisöt eivät voisi enää jatkaa toimintaansa. Edellytyksien täyttyessä yhteisöllä olisi kuitenkin mahdollisuus hakea hyväksymistä tilintarkastusyhteisöksi.⁸⁶

Uutta tilintarkastuslakia ei ehdotuksen mukaan sovellettaisi Valtiontalouden tarkastusvirastossa toimiviin tilintarkastajiin. Tilintarkastaja toimisi tehtävässään Valtiontalouden tarkastusviraston virkamiehenä ja ainoastaan tarkastusviraston ohjauksessa sekä valvonnassa. Tarkastusvirasto vastaisi itse myös tilintarkastuksen laadunvalvonnasta.⁸⁷ Tästä johtuen uuden tilintarkastuslain mukainen laaduntarkastus ei velvoittaisi Valtiontalouden tarkastusviraston virkamiesten suorittamaa tilintarkastustyötä.⁸⁸

Tutkintojen yhdistämisen pohjalta on käyty professiokeskustelua siitä, mikä yhdistää tilintarkastusta yksityisellä ja julkisella sektorilla. Esiin ovat nousseet yhteiset intressit sekä synergiaedut, jotka koituisivat yhdistämällä järjestelmiä. Myös julkisen hallinnon muuttuminen yritysmäisemmäksi on katsottu yhdistämistä tukevaksi seikaksi. Julkisen ja yksityisen tarkastuksen erona on *Jarmo Vakkurin* mukaan tuloksellisuus ja tilien tarkastuksen rajapinta.⁸⁹ *Arvo Myllymäki* on osaltaan painottanut tuloksellisuuden merkitystä, sillä julkistaloudessa toimenpiteiden hyödyt ja haitat kohdistuvat laajasti yhteiskuntaan. Tästä johtuen tuloksellisuusarvioinnissa julkisella sektorilla on

⁸³ HE 254/2014 vp, s. 37.

⁸⁴ HE 254/2014 vp, s. 54.

⁸⁵ HE 254/2014 vp, s. 116.

⁸⁶ HE 254/2014 vp, s. 44.

⁸⁷ HE 254/2014 vp, s. 53.

⁸⁸ HE 254/2014 vp, s. 60.

⁸⁹ *Vakkuri* 2011, s. 75–76.

huomioitava useita tarkastelunäkökuilma.⁹⁰

Julkisen sektorin tarkastuksessa myös *Pentti Meklinin* mukaan keskeistä on tuloksellisuustarkastus, jonka mittaamista varten asetetaan tavoitteita. Tuloksellisuutta selvitetään tarkastamalla toiminnan vastaavuutta asetettuihin tavoitteisiin, kuten onko toimittu ja raportoitu sääntöjen sekä tavoitteiden mukaisesti. Tuloksellisuustarkastus on tarkoituksenmukaisuustarkastusta tilanteissa, joihin ei ole määrätty tavoitteita tai säännöksiä. Tällöin tarkastajan on määritettävä itse arviointikriteerit.⁹¹

Tilintarkastuksen idea on kuitenkin samanlainen kohteesta riippumatta. Yhteisössä tiettyjen tehtävien hoitamista varten on organisaatio, joka käyttää tiettyjä varoja tehtävien hoitamiseen. Tilintarkastus kohdistuu tuon kokonaisuuden tarkastamiseen. Tilintarkastuksen avulla voidaan paljastaa jo tapahtuneet väärinkäytökset, estää niitä sekä kehittää hallintoa että taloutta.⁹² Tilintarkastus on pohjimmiltaan informaation välittämistä, jolla taataan läpinäkyvyys tarkastettavan toiminnasta. Tilintarkastusta säätelemällä pyritään välttämään riskit, jotka voivat syntyä informaation välittämisestä. *Mikko Sarjan* mukaan luottamusriski on keskeinen riski, joka vaikuttaa informaation oikeellisuuteen, jolloin kyseeseen tulevat erilaiset riippumattomuutta säätelevät normit.⁹³ Koko yhteiskunta hyötyy tuon informaation välittämisestä, ja tilintarkastus täyttää erilaisia sidosryhmien tarpeita. Luotettavalla ja riippumattomalla tilintarkastuksella on katsottu olevan merkitystä talouden vakaudelle, harmaan talouden torjunnalle sekä terveen kilpailun edistämiseksi.⁹⁴

Veijo Riistaman mukaan tilintarkastuksen lähtökohtana ovat aina olleet ja ovat edelleen yhteiskunnalliset tarpeet, etenkin kun omistaminen ja johtaminen ovat erotettu toisistaan. Tilintarkastus tuottaa yhteiskunnallista hyötyä, joka on vaikeasti mitattavissa olevaa.⁹⁵ *Mikko Sarja* katsoo, että tilintarkastus myötävaikuttaa joko tietyn yhteisön tai koko yhteiskunnan hyvinvointiin, ja tilintarkastuksen hyödyllisyys perustuu hyvinvoinnista saatavaan hyötyyn.⁹⁶ Tilintarkastuksen avulla toteutetaan myös julkisen vallan poliittista ohjausta. Tilintarkastusta säätelemällä julkinen valta voi vaikuttaa organisaatioiden käyttäytymiseen ja ohjaamiseen.⁹⁷ Valtio käyttää tilintarkastusta yhteiskunnallisen kontrollin välineenä organisaatioissa, joilla on julkinen vastuu toiminnastaan tai joiden kontrollointi on julkisen edun mukaista.⁹⁸

⁹⁰ *Myllymäki* 1994, s. 232.

⁹¹ *Meklin* 2009, s. 67.

⁹² *Sarja* 1999, s. 11.

⁹³ *Sarja* 1999, s. 7–9.

⁹⁴ HE 254/2014 vp, s. 9.

⁹⁵ *Riistama* 1999, s. 48.

⁹⁶ *Sarja* 1999, 12–13.

⁹⁷ *Sarja* 1999, s. 14.

⁹⁸ *Flint* 1988, s. 28, *Sarja* 1999, s. 21.

Eroja yksityisen ja julkisen sektorin tilintarkastuksessa on kuitenkin havaittavissa. *Arvo Myllymäen* mukaan edustuksellinen kansanvalta on huomioitava julkisen sektorin tilintarkastuksessa.⁹⁹ Huolimatta siitä, että julkisen sektorin tarkastuksessa on pääpaino tilinpäätösraportoinnin tarkastuksessa, keskeistä on se, että ovatko yhteiset varat käytetty järkevästi ja taloudellisesti, sillä tätä tietoa ei saada markkinoilta. Tärkeää on myös kohdistaa huomio julkisorganisaation toimintatapoihin, säännönmukaisuuteen ja laillisuuteen. *Jarmo Vakkurin* mukaan palvelujen tehokkuutta ja kansalaisille koituvaa vastiketta ei voi päätellä tilinpäätöksestä suoraan. Siksi tärkeää on kohdistaa laadunvarmistusta myös muille osa-alueille, kuten toiminnan tuloksellisuuteen.¹⁰⁰ Tuloksellisuutta voi arvioida kolmen E:n ajattelumallin avulla, taloudellisuuden (economy), tehokkuuden (efficiency) ja vaikuttavuuden (effectiveness) kannalta. Keskeistä on pohtia tehdäänkö oikeita asioita oikein.¹⁰¹

Jarmo Vakkuri katsoo julkispalvelujen tehostamistarpeen ja palvelutarpeen kasvun johtavan markkinaperusteisiin palvelutuotantomalleihin, kuten palveluseleihin, liikelaitoistamiseen, tilaaja-tuottajamalleihin, ulkoistamiseen ja kumppanuussopimuksiin. Tällöin julkisen vallan tehtäväksi jää vastata palvelujen järjestämisestä ja laadunvalvonnasta palvelutuotannon tullessa muualta. *Vakkurin* mukaan tämä edellyttää verorahoitteisen ja toimeksiantotalouden ymmärrystä sekä liiketalouden periaatteiden tuntemusta, jossa tarvitaan niin yksityisoikeudellista kuin julkisoikeudellista asiantuntemusta.¹⁰² Tilintarkastuksen voi katsoa osaltaan edustavan julkisen vallan ulkoistamaa valvontaa sille asetettujen velvollisuuksien myötä, johon kohdistetaan laadunvalvontaan julkisen vallan toimesta.

Tilintarkastuksen rooli liikeyrityksessä on kontrolloida epäluottamuksen ongelmaa osakkeenomistajien ja yrityksen johdon välillä.¹⁰³ Yhdistävinä tekijöinä yksityisessä ja julkisessa tarkastuksessa *Vakkuri* on nähnyt tarkastustoimeksiannon vastaanottamisen laatu näkökohdat, joita ovat tarkastustehtävään käytettävät resurssit ja tarkastajan riippumattomuus. Yhteistä ovat myös tarkastusprosessin suunnittelun lähtökohdat, jossa systemaattisen suunnittelun avulla pyritään ratkaisemaan tarkastustuotoksen epäselvyyden ongelmat. *Vakkurin* mukaan yhdistävänä tekijänä toimivat osaltaan dokumentaation laatu näkökohdat sekä tilintarkastusevidenssin että tilintarkastusaineiston tehokas hyödyntäminen, sillä dokumentaatio määrittää tarkastuksen laatua.¹⁰⁴

⁹⁹ *Myllymäki* 2007, s. 133.

¹⁰⁰ *Vakkuri*. 2011, s. 79–80.

¹⁰¹ *Vakkuri*. 2011, s. 82.

¹⁰² *Vakkuri* 2011, s. 82–83.

¹⁰³ *Vakkuri* 2011, s. 87.

¹⁰⁴ *Vakkuri* 2011, s. 88–89.

Tilintarkastustutkintojen yhdistäminen voidaan nähdä luonnollisena seurauksena New Public Management -liikkeeseen, jonka keskeisenä tavoitteena on siirtää markkinasektorin organisaatiomalleja ja johtamistapoja julkishallintoon, samalla purkaen julkishallintoa ja luoden tilaa markkinasektorille.¹⁰⁵ Myös tilaaja-tuottajamalli on esimerkki markkinamallien soveltamista julkiseen hallintoon, jossa keskeistä ovat markkinat ja kilpailuttaminen. Tämä on ohjannut julkishallinnon rakenteiden muokkaamiseen kilpailuttamiselle ja ulkoistamiselle sopiviksi, mikä on johtanut julkisen hallinnon tehtävien jakamiseen palvelujen järjestämistehtäviin ja tuotantotehtäviin, joista jälkimmäisestä voi vastata muu kuin julkinen hallinto.¹⁰⁶ Tämä osaltaan ilmentää tilintarkastukseen tarvittavan tiedon yhdentymistä.

Tilintarkastajien yksi tehtävä on valvoa hallinnon asianmukaisuutta. Hyvä hallintotapa on tärkeää niin yksityisellä kuin julkisellakin sektorilla *Matti Mattilan* mukaan. Yksityisellä sektorilla tavoitellaan omistajien etua, kun taas julkisella sektorilla kansalaisten ja yhteisöjen oikeudet ovat etusijalla. Tärkeää on näiden oikeuksien tunnustaminen ja suojeleminen sekä tasapuolisuus ja syrjimättömyys. Molemmilla sektoreilla hyvä hallintotapa käsittää suhteet myös sidosryhmiin.¹⁰⁷ Kunnillakin on ohjeet hyvän hallinnon toteuttamiseksi kuntakonsernissa.¹⁰⁸

Verorahoitteinen toiminta poikkeaa *Pentti Meklinin* mielestä markkinarahoitteisesta toiminnasta siinä, että toiminnan aloittamisen ja harjoittamisen lähtökohtana on asiallinen eikä taloudellinen perustarkoitus. Verorahoitteisessa toiminnassa tarkoituksena on tuottaa palveluja kansalaisille ja vaikuttaa tulonjakoon, jotta rahalle saadaan vastiketta. Verorahoitteisessa toiminnassa on myös huomioitava talouden tasapainonvaatimus sekä niukkuus. Kaikkia tarpeita on mahdotonta tyydyttää vajavaisilla resursseilla. Molemmissa kuitenkin odotetaan organisaatiolta vastiketta, vaikka veroja ei voidakaan pitää maksuna tietystä suoritteesta. *Meklin* korostaa erona myös sitä, että reaali- ja rahaprosessin yhteyttä ei voi julkisella sektorilla havaita kiinteästi, sillä suurin osa julkisen sektorin tuloista tulee veroina. Kannattavuutta voidaankin kuvata julkisella sektorilla edellä esiteltyjen kolmen E:n periaatteiden avulla.¹⁰⁹

Soft law -sääntelyllä on keskeinen merkitys niin yksityisen kuin julkisen sektorin tilintarkastuksessa. Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaan se on yhtäläistä tilintarkastuslain hyvän tilintarkastustavan kanssa. Molemmat sisältävät samanlaisia periaatteita tilintarkastusetiikasta ja

¹⁰⁵ *Meklin ym.* 2005, s. 203.

¹⁰⁶ *Näsi* 2011, s. 104–106.

¹⁰⁷ *Mattila* 2006, s. 1.

¹⁰⁸ Kuntaliitto 2009, s. 12–15.

¹⁰⁹ *Meklin* 2009, s. 61–63.

tilintarkastuksesta.¹¹⁰ Julkisen sektorin tilintarkastuksen hyvän tilintarkastustavan pohjana toimivat ylimpien tarkastusviranomaisten kansainvälisen järjestön INTOSAI:n hyväksymät kansainväliset julkisen sektorin ISSAI-standardit, jotka perustuvat kansainvälisiin ISA-tilintarkastusstandardeihin. Näiden pohjalta on laadittu myös Euroopan unionin tilintarkastusdirektiivien ja tilintarkastuslain mukainen hyvän tilintarkastustapa. ISSAI-standardit huomioivat julkisen sektorin tarkastuksen ja valvonnan erityispiirteet.¹¹¹ Tilintarkastajaa voidaan rangaista hyvän tilintarkastustavan noudattamatta jättämisestä. Kyseeseen voi tulla esimerkiksi vahingonkorvausvelvollisuus. *Mikko Sarja* on määritellyt, että tilintarkastajien tehtävänä on toimia eräänlaisena liike-elämän tai julkisen toiminnan omatuntona, jota varten on määritelty erilaisia eettisiä normistoja ja standardeja, kuten hyvä tilintarkastustapa.¹¹²

Tilintarkastusjärjestelmien yhtenäistämisen voidaankin katsoa olevan kannattavaa järjestelmän selkeyttämiseksi ja tilintarkastuksen muuttuneen luonteen vuoksi, sillä tilintarkastuksen perustehtävä on sama niin yksityisellä kuin julkisella sektorilla. Tilintarkastajilta myös edellytetään yhtäläisiä ominaisuuksia sekä samojen säännösten tuntemista. Yksityistämiskehitys ja yhteiskunnan muutokset tukevat osaltaan tutkintojen yhdistämistä. Uudistuksessa tärkeää on kuitenkin muistaa julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen liittyvät erityispiirteet, kuten tuloksellisuuden erilainen mittaaminen ja edustuksellisen demokratian toteutumisen huomioiminen.

¹¹⁰ JHTT-yhdistys 2006, s. 4.

¹¹¹ HE 186/2008 vp, s. 6, *Pöysti* 2011, s. 176.

¹¹² *Sarja* 1999, s. 16.

4 TILINTARKASTUSJÄRJESTELMÄN VALVONTA

4.1 Laillisuusvalvonta

Tässä luvussa käsittelen tilintarkastusjärjestelmän valvontaa. Ensimmäisessä alaluvussa esittelen laillisuusvalvontaa, jota kohdistetaan myös tilintarkastajia valvoviin tahoihin. Laillisuusvalvonta on ensisijaisesti määritelty viranomaisten tehtäväksi, mutta myös tilintarkastajien tehtävät sisältävät laillisuusvalvontaa, mikä osaltaan hämärtää tilintarkastajan asemaa yksityisoikeudellisena toimijana. Tarkastelun kohteena toisessa alaluvussa on tilintarkastajiin kohdistuva valvontajärjestelmä. Kolmannessa alaluvussa esittelen valvonnan yhdistämistä yhdelle viranomaiselle, johtuen valvontaa koskevista uusista vaatimuksista Euroopan unionin tilintarkastussäätelyssä.

Valvonnan on katsottu liittyvän valvonnan kohteiden ja heidän vaikutuspiirissään olevien fyysisestä tai taloudellisesta turvallisuudesta huolehtimiseen. Tarkastustoimilla pyritään ehkäisemään vahinkoja ja puuttumaan virheelliseen menettelyyn.¹¹³ Valvonnassa syntyvän oikeussuhteen osalta viranomaisella on valvonnassa oikeus puuttua yksityisen oikeusasemaan, joten osan valvonnasta on katsottu sisältävän julkisen vallan käyttöä. Valvottavan on myös suostuttava tarkastukseen. Viranomaisella on usein yksinoikeus harjoittaa valvontaa.¹¹⁴

Viranomaisvalvonta kohdistuu yksityisiin toimijoihin, valtion omaan virkakoneistoon ja julkisten hallintotehtäviä hoitaviin viranomaiskoneiston ulkopuolisiin tahoihin. Yksityisiä tahoja koskevaa valvontaa on uskottu myös muille kuin viranomaisille, johtuen valvonnallisten tehtäviä laajentumisesta, oikeudellisen sääntelyn kasvamisesta ja kansainvälisestä oikeuskehityksestä. Esimerkiksi Euroopan unionin sääntely on edellyttänyt valvontamekanismien kehittelyä. *Marietta Keravuori-Rusasen* mukaan yksityisiin kohdistuva valvonta saa sitä enemmän hallinnollisia piirteitä, mitä voimakkaammasta julkisesta intressistä valvonnan kohteena olevassa toiminnassa on kysymys.¹¹⁵

Viranomaisia ja julkisia tehtäviä hoitavia sitoo toiminnassaan julkisuuslaki, joka on säädetty perustuslain 12.2 §:n julkisuusperiaatteen pohjalta. Sen mukaan viranomaisten hallussa olevat asiakirjat ja muut tallenteet ovat julkisia, jollei julkisuutta ole rajoitettu. Säännös turvaa julkisen valvonnan mahdollisuuden, eli oikeuden saada tietoja viranomaistoiminnasta sekä valvoa julkisen

¹¹³ *Hakalehto-Wainio* 2008, s. 326–327.

¹¹⁴ *Hakalehto-Wainio* 2008, s. 329.

¹¹⁵ *Keravuori-Rusanen* 2008, s. 215–216.

vallankäytön laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta. Julkisuuden periaatteen ei ole katsottu itsessään muodostavan riittävän tehokasta valvontajärjestelmää. Täydentäväksi valvontajärjestelmiksi on kehitetty viranomaisvalvontaa, joiden tarkoituksena on viranomaistoimin valvoa julkisten tehtävien hoitamisen lainmukaisuutta ja asianmukaisuutta. Valvonta mahdollistaa myös puuttumisen epäkohtiin muutoksenhaun ohella.¹¹⁶

Valvontajärjestelmät ovat ennakollisia tai jälkikäteisiä. Ennakollisella valvonnalla pyritään etukäteen varmistumaan, että edellytykset julkisen hallintotehtävän hoitamiseksi täyttyvät. Tehtävää hoitavalle voidaan asettaa lain nojalla ehtoja tai rajoituksia, joiden laiminlyönti voi johtaa hallinnollisiin seuraamuksiin, kuten esimerkiksi hyväksynnän peruuttamiseen. Keskeistä menetelmien käytössä on toiminnasta saatava lisäarvo julkisen hallintotehtävän hoitamiseen, kuten merkittävä julkinen intressi.¹¹⁷ Jälkikäteinen valvonta tapahtuu muutoksenhaun ja oikeusturvakeinoja koskevan sääntelyn kautta, jota täydentää laillisuusvalvonta.¹¹⁸

Yleistä laillisuusvalvontaa hoitavat Suomessa yleiset laillisuuden valvontaviranomaiset, joita ovat valtioneuvoston oikeuskansleri ja eduskunnan oikeusasiamies. Perustuslain 108–109 §:ssä on annettu ylimmille laillisuusvalvojille oikeus valvoa julkisen tehtävän hoitamista. Heidän tehtävänä on valvoa, että tuomioistuimet, viranomaiset, virkamiehet, julkisyhteisöjen työntekijät sekä muut julkista tehtävää hoitaessaan noudattavat lakia ja täyttävät velvollisuutensa.¹¹⁹ Tilintarkastajat ovat omalta osaltaan laillisuusvalvojia. Tilintarkastuksessa valvonta on kohdistunut ensi sijassa nimettyjen säännösten noudattamiseen. Valtionneuvoston oikeuskansleri ja eduskunnan oikeusasiamies valvovat viranomaistoiminnassa laajemmin normien noudattamista.¹²⁰

Julkinen tehtävä on tulkinnallinen käsite. *Olli Mäenpää* on määritellyt julkisen tehtävän toiminnaksi, johon liittyy tai sisältyy yleisen edun toteuttamista. Ylimmillä laillisuusvalvojilla onkin mahdollisuus itsenäisesti määrätä, mitkä tehtävät ovat julkisia ja kuuluvat siten laillisuusvalvonnan piiriin. Julkista tehtävää on mahdollista hoitaa ilman julkisen vallan käyttöä.¹²¹

Yleisten valvontaviranomaisten lisäksi toimii joukko erityisiä valvontaviranomaisia. Erityisten valvontaviranomaisten tehtävänä on jonkin erityisen asiaryhmän tai toiminnan valvonta hallintotoiminnassa. Valvonta- ja oikeusturvaviranomaisina toimivat tahot eivät voi kuitenkaan

¹¹⁶ Keravuori-Rusanen 2008, s. 398–399.

¹¹⁷ Keravuori-Rusanen 2008, s. 398–406.

¹¹⁸ Keravuori-Rusanen 2008, s. 405.

¹¹⁹ Husa & Pohjolainen 2014, s. 123.

¹²⁰ Mattila 2006, s. 13.

¹²¹ Mäenpää 2009, s. 94–95.

itsenäisesti tehdä kieltävää päätöstä tai velvoittaa valvonnan kohdetta määrättyyn toimintaan, vaan päätöksentekoon on varattu usein erityinen lautakunta, jonka päätöksestä on mahdollista valittaa korkeimmalle hallinto-oikeudelle. Valtiontalouden tarkastusvirasto on määritelty erityiseksi valvontaviranomaiseksi, joka valvoo valtiontalouden hoitamista. Tarkastusvirasto ei voi velvoittaa tarkastuksen kohteita tiettyihin toimintoihin väärinkäytöksiä havaittaessa, vaan se voi ainoastaan antaa tarkastuksenkohteelle muistutuksen, raportoida asianomaiselle ministeriölle ja tehdä havaitsemistaan rikoksista rikosilmoituksen.¹²²

Tulkintakäytäntö on osoittanut, että yksityistämisen tuomat organisaatiomuutokset eivät itsenäisesti kavenna laillisuusvalvonnan alaa. Laillisuusvalvonta ulottuu julkiseen palveluun riippumatta palveluntuottajasta.¹²³ Kauppakamarijärjestelmän tilintarkastukseen liittyvät tehtävät ovat lailla annettuja julkisia tehtäviä, ja on katsottu, että Keskuskauppakamari ja kauppakamarit kuuluvat välilliseen julkishallintoon, vaikka ne eivät ole valtion varsinaisia viranomaisia. Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan ja kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien on katsottu käyttävän julkista valtaa ja siten kuuluvan laillisuusvalvonnan alaan.¹²⁴

Jokaisen julkisen hallintoelimen on valvottava omaa toimintaansa. Usein se tapahtuu virkaastevalvonnalla, jolloin ylemmät viranomaiset kohdistavat tarkkailua alempiin toimielimiin. Virkaaste valvonta rajoittuu kuitenkin laillisuuteen ja asianmukaisuuteen. Tilintarkastus on määritelty yhdeksi hallinnonsisäisen valvonnan erityiseksi muodoksi julkisen talouden valvonnan kokonaisuudessa. Valvonnassa kiinnitetään huomiota erityisesti taloudellisten toimien laillisuuteen ja tarkoituksenmukaisuuteen. Valtion osalta valvonnasta huolehtii Valtiontalouden tarkastusvirasto ja kuntien osalta tilintarkastajat. Jokaisen viranomaisen tehtäväksi on määritelty *Olli Mäenpään* mukaan normivalvonta perustuslain 107 §:ssä, joka kieltää soveltamasta perustuslain tai muun lain kanssa ristiriitaista alemman asteista säädöstä.¹²⁵

Vaikka yksityiseen toimintaan kohdistuu julkista valvontaa, eivät hallinto-oikeudelliset velvoitteet, kuten julkisuuslaki ja hallintolaki, tule tällä perusteella sovellettavaksi. Valvontaviranomaisella on kuitenkin tiedonsaantioikeus tuen tai avustuksen käytöstä sekä luvanvaraisen toiminnan asianmukaisuudesta, jolloin toimintaan on sovellettava hallinto-oikeudellisia velvoitteita.¹²⁶ Tilintarkastusta ei toistaiseksi ole katsottu vielä julkiseksi tehtäväksi, johon olisi kohdistettu

¹²² *Mäenpää* 2003, s. 436–438.

¹²³ *Sarja* 2003, s. 30.

¹²⁴ *Sarja* 2003, s. 54.

¹²⁵ *Mäenpää* 2003, s. 432–433.

¹²⁶ *Mäenpää* 2009, s. 101.

laillisuusvalvontaa ylimpien laillisuusvalvojen taholta. Tilintarkastusjärjestelmän uudistukset voivat kuitenkin johtaa muutoksiin tässä suhteessa tilintarkastajiin kohdistuvan valvonnan muuttuessa.

4.2 Tilintarkastajien valvontajärjestelmä

Tilintarkastajat suorittavat omalta osaltaan valvontatehtäviä, mutta myös valvojiin kohdistetaan valvontaa. Tilintarkastajien valvonta jaetaan usein kolmeen osaan: kurinpidolliseen valvontaan, laadunvalvontaan ja laadunvarmistukseen. Valvonnan avulla voidaan yhdenmukaistaa sekä parantaa tilintarkastuksen laatua, sekä vastata paremmin odotuksiin joita tilintarkastukseen kohdistuu.

Tilintarkastuslakiin perustuva valvonta on kurinpidollista valvontaa, eikä sen tarkoituksena ole opastaa tai tukea tilintarkastajaa, kuten laadunvalvonnassa ja laadunvarmistuksessa. Laadunvalvonta on tilintarkastusyhteisöön kohdistuvaa ennakkollista valvontaa. Laadunvarmistus puolestaan on ulkopuolista valvontaa, jonka avulla ohjataan ja neuvotaan tilintarkastuksen toteuttamista. Sen tärkeänä osana on laaduntarkastus, jonka suorittaa ulkopuolinen sekä riippumaton laaduntarkastaja.¹²⁷

Tilintarkastuksen asianmukaisuudesta vastaavat tilintarkastajat itse varmistumalla tarkastustyön laadusta. Tilintarkastusyhteisöillä on omia laadunvarmistusjärjestelmiä tilintarkastajien työn laadunvarmistamiseksi, eli sisäistä laadunvarmistusta. Tilintarkastajat ovat asettaneet itsenäisiä valvontatoimintoja ja normistoja, joilla osaltaan suoritetaan itsesääntelyä. Ulkopuolinen valvonta kohdistuu laadunvarmistuksen valvontaan, joka on tilintarkastajista ja tilintarkastusyhteisöistä riippumatonta. Tämä ulkoiseksi laadunvarmistukseksi kutsuttu valvonta on sääntelyn alaista.¹²⁸

Ennakkollista laadunvalvontaa kohdistetaan tilintarkastajien ammattitaitoon ja hyväksymisen edellytyksiin erityisen auktorisointijärjestelmän kautta, mikä mahdollistaa myös tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisen. Säännösten rikkomisesta tilintarkastajalle voidaan antaa varoitus tai huomautus.¹²⁹ Alalle pääsyyllä on asetettu vaatimuksia tilintarkastajalta edellytettävän koulutuksen ja työkokemuksen osalta, jotta voidaan vakuuttaa ulkopuoliset tilintarkastajien taidoista sekä yhdenmukaistaa tilintarkastajien osaamista. Näiden avulla saadaan myös sidosryhmien luottamusta. Vaatimuksilla haetaan osaltaan oikeutusta ammattikunnan olemassaololle. Ulkoisen sääntelyn

¹²⁷ Kutila & Ihantola 2002, s. 129–130.

¹²⁸ Vainio ym. 2011, s. 32.

¹²⁹ HE 254/2014 vp, s. 15.

lisääminen on katsottu sidosryhmille edulliseksi ja monet aiemmin sisäisesti säännellyt seikat on siirretty lakisääteiksi velvoitteiksi.¹³⁰

Elinkeinotoiminnan luvanvaraisuutta on pidetty tietyillä aloilla perusteltuina yhteiskunnallisten intressien suojaamiseksi. Tämän voi katsoa myös vaikuttavan tilintarkastajien hyväksymismenettelyn taustalla, johon on osaltaan vaikuttanut myös Euroopan unionin sääntely, joka edellyttää erityistä hyväksymismenetelmää tilintarkastajille. Tilintarkastusdirektiivin (2006/43/EY) toisen artiklan mukaan tilintarkastajien on oltava lakisääteisiä kansallisen viranomaisen hyväksymiä toimijoita. Luvanvaraiseen elinkeinotoimintaan liittyy yleensä siihen kohdistuvaa viranomaisvalvontaa.¹³¹ Ammatinharjoittamiseen kohdistuvia julkisoikeudellisia valvontatehtäviä on tilintarkastuksen osalta osoitettu Keskuskauppakamarille ja kauppakamareille, jotka eivät ole viranomaisia, mutta toimivat virkavastuulla. Valvonnassa on siten noudatettava hallintolain vaatimuksia hyvästä hallinnosta.¹³²

Toimijoiden itsesääntely on julkisen vallan intressissä ja julkinen valta on yleensä mukana toimijoiden itsesääntelyssä jollakin tavalla. Myös itsesääntelyn luomiseen ja ylläpitämiseen on usein julkisella vallalla osuuteensa. *Jyrki Tala* on kuvannut yhteisääntelyä säännellyn itsesääntelyn käsitteellä, ottaen esimerkiksi asianajajien valvontajärjestelmän.¹³³ Asianajajista annetun lain (496/1958) 6.3 §:n perusteella oikeuskansleri voi laittaa vireille valvonta-asian, jos asianajaja laiminlyö velvollisuutensa. Oikeuskanslerilla on myös oikeus vaatia asianajajayhdistystä ryhtymään toimenpiteisiin asianajajaa kohtaan. Tilintarkastajien valvontajärjestelmän voi osaltaan katsoa sisältävän tällaista yhteisääntelyä tilintarkastajien sisäisiin valvontajärjestelmiin kohdistuvan ulkoisen valvonnan vuoksi.

Julkisella vallalla ei ollut ennen 1980-luvun alkua osuutta tilintarkastusjärjestelmän valvonnasta. Vasta vuonna 1982 perustettiin silloisen kauppa- ja teollisuusministeriön yhteyteen tilintarkastusjärjestelmän valvontalautakunta lailla tilintarkastajajärjestelmän valvonnasta (969/1982). Sen tehtävänä oli tilintarkastusjärjestelmän yleinen valvonta sekä muutoksenhakuelimenä toimiminen.¹³⁴

¹³⁰ *Kärkkäinen* 1998, s. 47–48.

¹³¹ *Keravuori-Rusanen* 2008, s. 216–217.

¹³² *Keravuori-Rusanen* 2008, s. 219.

¹³³ *Tala* 2006, s. 188.

¹³⁴ HE 254/2014 vp, s. 10.

Tilintarkastusdirektiivi (2006/43/EY) asettaa osaltaan vaatimuksia tilintarkastajien valvontaa kohtaan. Sen 32 artikla edellyttää, että jäsenvaltioiden on luotava tehokas julkisen valvonnan järjestelmä valvomaan tilintarkastajia ja tilintarkastusyhteisöjä. Kaikkien lakisääteisten tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen on oltava tämän valvonnan alaisia. Valvontajärjestelmän vastuulla on tilintarkastajien hyväksyminen ja rekisteröinti, ammattietiikka, sisäinen laadunvalvonta ja tilintarkastusnormien antamisen valvonta sekä jatkuvan koulutuksen, tutkinta- ja kurinpitäjärjestelmien valvonta. Tilintarkastusdirektiivin 29 artikla edellyttää tilintarkastajiin ja tilintarkastusyhteisöihin sovellettavaksi riippumatonta laadunvalvontajärjestelmää. Direktiivin mukaan jäsenvaltioilla tulee olla tehokkaat tutkinta- ja seuraamusjärjestelmät puutteellisesti suoritettujen lakisääteisten tilintarkastusten havaitsemiseksi, korjaamiseksi ja ehkäisemiseksi. Järjestelmän myös tulee mahdollistaa tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön hyväksymisen peruuttaminen.¹³⁵

Tällä hetkellä jokaisella tilintarkastajaryhmällä on Suomessa omat hyväksymis- ja valvontaorganisaationsa.¹³⁶ Tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta ja kehittämisestä ja valvonnasta vastaa tilintarkastuslain 39.1 §:n perusteella valtion tilintarkastuslautakunta (VALA). Tilintarkastuslain 39.2 §:n mukaan tilintarkastajien hyväksymistä ja toiminnan valvomisen ohjauksesta sekä kehittämisestä huolehtii Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta, joka vastaa myös 40.2 §:n mukaan KHT-tilintarkastajien ja KHT-yhteisöjen laadunvarmistuksesta. Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan tehtävänä on päättää toimenpiteistä joihin laaduntarkastus antaa aiheita. Tilintarkastuslain 40.3 §:n mukaan kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta valvoo toiminta-alueellaan hyväksytyjä HTM-tilintarkastajia ja HTM-yhteisöjä sekä niiden laadunvarmistusta. Jos yhteisöllä ei ole kotipaikkaa Suomessa, valvonnasta vastaa Helsingin seudun kauppakamari. Tilintarkastuslain 40 §:n mukaisesti Keskuskauppakamari tai kauppakamari määrää tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön laaduntarkastukseen enintään kuuden vuoden välein. Jos on kyse tilintarkastajasta, joka tarkastaa julkisen kaupankäynnin kohteena olevaa yhteisöä, enintään kolmen vuoden välein.

Valtiovarainministeriön yhteydessä toimii JHTT-lain 2 §:n mukaan julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunta, joka huolehtii JHTT-tilintarkastajien ja JHTT-tilintarkastusyhteisöjen tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta ja valvonnasta lain 13.1.1 §:n perusteella. JHTT-lain 6 §:n mukaan tilintarkastajan on noudatettava julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa sekä huolehdittava tilintarkastustyön laadusta. Tämä velvoittaa osallistumaan julkishallinnon ja -talouden

¹³⁵ HE 254/2014 vp, s. 30.

¹³⁶ HE 254/2014 vp, s. 12.

tarkastuslautakunnan laaduntarkastukseen, joka voidaan 15.2 §:n perusteella määrätä tilintarkastajalle enintään kuuden vuoden välein ja tilintarkastusyhteisölle enintään neljän vuoden välein.

Tilintarkastuslautakunnan tulee antaa JHTT-lain 21 §:n mukaan tilintarkastajalle tai tilintarkastusyhteisölle varoitus, jos tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö huolimattomuudesta tai varomattomuudesta on toiminut sääntöjen vastaisesti tai rikkonut velvollisuuksiaan. Lieventävien seikkojen vallitessa voidaan antaa huomautus varoituksen sijaan. Tilintarkastajan hyväksymisen voi lakkauttaa lain 20 §:n perusteella, jos tilintarkastaja ei vastaa enää tilintarkastajalta vaadittavia edellytyksiä tai jos tilintarkastaja rikkoo sääntöjä törkeästi. Päätöksen tekee tilintarkastuslain 50.2 §:n mukaan Valtion tilintarkastuslautakunta. Hyväksymisen peruuttaminen vaikuttaa elinkeinovapauteen. Menettely toteutetaan hallintopakkosäädöksillä. Tällöin muutoksenhakuun sovelletaan hallintolainkäyttölakia (586/1996) ja oikeudenkäynnin julkisuudesta hallintotuomioistuimissa annettua lakia (381/2007).¹³⁷

Tilintarkastuslain 44.2 §:n mukaisesti asioiden käsittelyssä Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnassa ja kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnissa sovelletaan hallintolakia, kielilakia (423/2003) ja julkisuuslakia. Valtion tilintarkastuslautakunnan, Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan ja kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan puheenjohtaja, varapuheenjohtaja, jäsen, varajäsen ja sihteeri toimivat virkavastuulla tilintarkastuslain 44.4 §:n mukaisesti. Muutoksenhakuasian käsittelyyn valtion tilintarkastuslautakunnassa sovelletaan 44.2 §:n mukaan hallintolainkäyttölakia ja oikeudenkäynnin julkisuudesta hallintotuomioistuimissa annettua lakia. Hallituksen esityksen mukaan oikeusturvan ja hyvän hallinnon toteutuminen perustuslain 124 §:n mukaisesti edellyttää, että asian käsittelyssä noudatetaan hallinnon yleislakeja ja asioita käsittelevien on toimittava virkavastuulla.¹³⁸

Tilintarkastuslain 40.4 §:ssä säädetään laaduntarkastajan kelpoisuusvaatimuksista. Laaduntarkastajalla on oltava vaadittava erityiskoulutus laaduntarkastukseen. Laaduntarkastajan on raportoitava suorittamastaan laaduntarkastuksesta. Keskuskauppakamarin määräämä laaduntarkastaja antaa selvityksen Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalle tarkastuksen tuloksista. Kauppakamarin määräämä laaduntarkastaja antaa selvityksen kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnalle.

¹³⁷ Kulla 2006, s. 1172.

¹³⁸ HE 194/2006 vp, s.75–76.

Laaduntarkastajan on noudatettava hallintolakia, kielilakia ja julkisuuslakia. Laadunvarmistustehtäviä suorittaessaan laaduntarkastajaan sovelletaan rikosoikeudellista virkavastuuta. Hallituksen esityksessä tilintarkastuslaiksi on todetaan, että laaduntarkastus on perustuslain 124 §:n mukaista julkisen hallintotehtävän hoitamista. Tämän vuoksi laaduntarkastajaan sovelletaan yleishallinto-oikeudellista lainsäädäntöä sekä virkavastuuta. Näiden avulla pyritään takaamaan tilintarkastajien oikeusturvaa. Hallituksen esityksessä tilintarkastuslaiksi kuitenkin katsotaan, että laaduntarkastus on tavanmukaista ja jatkuvaa valvontaa, joten sen määrääminen, suorittaminen ja siitä tehdyt päätelmät eivät ole sellaisia päätöksiä, joilla luotaisiin oikeuksia tai asetettaisiin velvollisuuksia asianosaiselle. Tällä perusteella sen ei voi katsoa olevan merkittävää julkisen vallan käyttöä.¹³⁹

Muutoksenhakumahdollisuudet riippuvat siitä, mikä toimitus on tehnyt päätöksen. Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan ja Kauppakamarien tilintarkastuslautakuntien päätöksistä muutoksenhaku tapahtuu tilintarkastuslain 53.1 §:n mukaan valittamalla Valtion tilintarkastuslautakunnalle, jonka päätöksistä voi valittaa 53.2 §:n perusteella korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Tutkintoihin liittyvistä päätöksistä valittaminen ei ole mahdollista. JHTT-lautakunnan päätöksestä voi tehdä oikaisuvaatimuksen JHTT-lautakunnalle, mutta päätöksestä itsessään ei voi valittaa. Oikaisuvaatimuksen johdosta annettuun päätökseen voi hakea muutosta valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen ja edelleen korkeimpaan hallinto-oikeuteen.¹⁴⁰ Tilintarkastuslain 54.1 §:ssä säädetään, että päätökseen laaduntarkastuksesta ei saa hakea muutosta valittamalla.

Tilintarkastajamaksut määräytyvät siten kuten muutkin julkisista tehtävistä perittävät maksut. Täten ne ovat ulosottokelpoisia ilman erillistä tuomiota tai päätöstä verojen ja maksujen täytäntöönpanosta annetun lain (706/2007) 3.1 §:n perusteella. Tilintarkastajamaksuista säädetään tilintarkastuslain 55.1 §:ssä, jonka mukaisesti tilintarkastuslaissa tarkoitettujen tehtävien kulujen kattamiseksi Keskuskauppakamarilla ja kauppakamareilla on oikeus periä maksuja noudattaen, mitä maksuperustelaisissa (150/1992) säädetään. Maksujen määräämistä koskevaan päätöksen haetaan 55.2 §:n mukaisesti muutosta valtion maksuperuslain 11 §:n mukaisesti vaatimalla oikaisua päätöksen tehneeltä kauppakamarilta tai Keskuskauppakamarilta.¹⁴¹

¹³⁹ HE 194/2006 vp, s. 59.

¹⁴⁰ HE 254/2014 vp, s. 17.

¹⁴¹ HE 194/2006 vp, s. 65.

4.3 Tilintarkastajien valvonnan yhdistäminen

Tilintarkastajien valvontajärjestelmää pyritään yhdenmukaistamaan tilintarkastuslain uudistuksen yhteydessä keskittämällä tilintarkastajien valvontavastuu yhdelle valvojalle, joka huolehtisi kaikkien tilintarkastajien valvonnasta ja toiminnan arvioinnista. Hallituksen esityksen mukaan nykyjärjestelmän hajautunut valvonta voi johtaa riskiin tilintarkastajien yhdenmukaisen kohtelun vaarantumisesta. Valvonnan keskittämiseen liittyy myös tilintarkastuksen luotettavuuden sekä sidosryhmien ja yhteiskunnallisten intressien turvaaminen.¹⁴² Operatiivinen valvonta sekä tilintarkastajien hyväksyntään kohdistuva päätöksenteko hoidettaisiin uudessa järjestelmässä virkatyönä.¹⁴³

Uuden tilintarkastusdirektiivin (2014/56/EU) 32 artiklan mukaan tilintarkastajien valvonnan on oltava riippumatonta, mikä edellyttää, että tilintarkastajat eivät saa osallistua valvontajärjestelmän johtoon. Tämän vuoksi jäsenvaltion on nimitettävä viranomainen suorittamaan valvontatehtäviä. Viranomaisella tulee myös olla mahdollisuus suoraan tai yhteistyössä muiden viranomaisten kanssa määrätä tilintarkastaja lopettamaan säännösten rikkominen. Valtion tilintarkastuslautakunnassa on tilintarkastuslain 41.3.2 §:n mukaisesti valvontajärjestelmien johdossa tilintarkastajia edustavia jäseniä, kuten Keskuskauppakamarin tilintarkastusvaliokunnassa 42.4.3 §:n ja kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnissa 43.3.3 §:n mukaisesti. Valvonnan siirtäminen on tämän vuoksi välttämätöntä.

Valvonnassa on voitava asettaa taloudellisia hallinnollisia sanktioita, jolloin kyseeseen tulee perustuslain 124 §:n mukainen merkittävän julkisen vallan käyttäminen. Tietojensaantiin liittyvät valtuudet sekä kielto-oikeuden tehokas käyttäminen edellyttävät myös mahdollisuutta uhkasakon asettamiseen. Kyseisiä valtuuksia ei voi antaa Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalle tai valiokunnille, jotka toimivat kauppakamarijärjestelmän yhteydessä, sillä he eivät ole perustuslain mukaisia viranomaisia ja tehtävän hoitaminen edellyttää merkittävän julkisen vallan käyttöä. Valvontatehtävien tarkoituksenmukainen hoitaminen ja tehtävän merkittävyys yhteiskunnallisesta näkökulmasta edellyttävät valvontatehtävien siirtämistä viranomaisille. Hallituksen esityksen mukaan lainsäätäjän uuden linjan mukaista ei ole tällaisten tehtävien antaminen välilliselle julkishallinnolle, kuten kauppakamarijärjestelmän toimijoille.¹⁴⁴

¹⁴² HE 254/2014 vp, s. 34–35.

¹⁴³ HE 254/2014 vp, s. 46.

¹⁴⁴ HE 254/2014 vp, s. 40–41.

Nykyinen valvontajärjestelmä ei myöskään pysty vastaamaan Euroopan unionin valvontaan kohdistuviin vaatimuksiin eikä se täytä valvonnan ulkoiselle uskottavuudelle ja riippumattomuudelle asetettuja edellytyksiä.¹⁴⁵ Tätä on perusteltu myös sillä, että muutoksenhakujärjestelmä tilintarkastajaksi hyväksymisen tai valvonnan suhteen ei ole yhtenäinen. Järjestelmää halutaan yksinkertaistaa ja selkeyttää, johtuen muutoksista toimialalla sekä toimintaympäristössä. Uudistukset pyritään saamaan voimaan vuoden 2016 alusta, jotta valvontaviranomaiset saavuttavat Euroopan unionin direktiivin asettamat vaatimukset ennen määräaika.¹⁴⁶

Tilintarkastajia valvoisi uudessa järjestelmässä Patentti- ja rekisterihallituksessa toimiva tilintarkastusvalvonta, jossa toimisi valtioneuvoston nimittämä tilintarkastuslautakunta. Nykyiset valvontalautakunnat, eli Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta, kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat sekä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunta lakkaisivat, kuten myös valtion tilintarkastuslautakunta. Myös sääntely keskitettäisiin uuteen tilintarkastuslakiin.¹⁴⁷

Tilintarkastusvalvonta olisi tarkoitus järjestää Patentti- ja rekisterihallituksessa antamalla se viraston uudeksi tehtäväksi. Tilintarkastusvalvonnan yleisen ohjauksen tehtävät, kuten valvonnan talouden ja toiminnan suunnittelu, ohjaus ja kehittäminen sekä valvonnan yleinen järjestäminen olisi määritetty viraston normaalissa toimintajärjestyksessä. Patentti- ja rekisterihallitus vastaisi nykyisin aluehallintovirastoille kuuluvasta tilintarkastajan määräämisestä tilanteissa, joissa tilintarkastajaa ei ole valittu asianmukaisesti¹⁴⁸.

Tilintarkastusvalvonnan osana ratkaisutoiminnassa toimisi itsenäinen tilintarkastuslautakunta, jolle säädettäisiin lailla ratkaisovaltaa. Lautakunta vastaisi niistä valvontatehtävistä, joihin kyseinen malli on soveltuva, kuten esimerkiksi tilintarkastajiin kohdistuvista seuraamusasioista. Lautakunta ratkaisisi myös tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta ja kehittämisestä, tilintarkastajille asetettavista hallinnollisista sanktioista, niiden määräämättä jättämisestä sekä tilintarkastajien valvontaan liittyvien oikaisuvaatimusten ratkaisemisesta.¹⁴⁹ Lautakunnan ottamista osaksi tilintarkastusvalvontaa on perusteltu tilintarkastukseen liittyvän erityisasiantuntemuksen säilyttämisellä tilintarkastuksen valvonnassa, sillä lautakunnassa voisi olla tilintarkastajajäseniä.¹⁵⁰

¹⁴⁵ HE 254/2014 vp, s. 35–36.

¹⁴⁶ HE 254/2014 vp, s. 9–10.

¹⁴⁷ HE 254/2014 vp, s. 1.

¹⁴⁸ HE 254/2014 vp, s. 47.

¹⁴⁹ HE 254/2014 vp, s. 39.

¹⁵⁰ HE 254/2014 vp, s. 42.

Tilintarkastajien valvonnan luonne ja merkitys ovat muuttuneet. Valvonnan tavoite ei ole hallituksen esityksen mukaan ainoastaan valvoa tilintarkastajien menettelyä tarkastettavan yhteisön ja sen omistajien tarpeiden mukaisesti, vaan mukaan on tullut tilintarkastuksen yleinen luotettavuus, sekä eri sidosryhmien ja yhteiskunnallisten intressien turvaaminen.¹⁵¹ Tämä osaltaan on vaikuttanut tilintarkastusjärjestelmän merkityksen kasvuun. Tilintarkastajiin kohdistuva valvonta voidaankin katsoa julkiseksi valvonnaksi, joten on asianmukaista, että sitä hoitaa viranomainen. Tilintarkastukseen liittyvää viranomaisten valvontayhteistyötä on myös suunnitteilla, sillä hallituksen esityksessä ehdotetaan säädettäväksi lailla valvontayhteistyöstä Tilintarkastusvalvonnan ja Finanssivalvonnan välillä. Finanssivalvonnalle annettaisiin tietyissä tilanteissa mahdollisuus kohdistaa tutkimuksia tilintarkastajan menettelyn lainmukaisuuteen ja esittää asiaa ratkaistavaksi tilintarkastuslautakunnalle.¹⁵²

Muutoksenhaussa uudessa järjestelmässä noudatettaisiin hallinto-oikeudellista valitustietä¹⁵³. Muutoksenhaku tapahtuisi kohdistamalla ensin oikaisuvaatimus tilintarkastuslautakunnalle. Oikaisuvaatimuksesta saadusta päätöksestä olisi mahdollisuus valittaa Helsingin hallinto-oikeuteen, jonka jälkeen voisi hakea valituslupaa korkeimmalta hallinto-oikeudelta. Järjestelmän tavoitteena on purkaa osittain päällekkäisiä järjestelmiä ja turvata muutoksenhakuasioissa tilintarkastajien yhdenvertaisuus.¹⁵⁴ Muutoksenhakuun tulisi sovellettavaksi hallintolainkäyttölain säännökset. Muutosta ei saisi hakea tilintarkastuksen yleistä ohjausta ja kehittämistä koskeviin ratkaisuihin, laaduntarkastukseen määräämisestä tai tilintarkastuslautakunnan päätöksestä hakea muutosta hallinto-oikeuden päätökseen.¹⁵⁵

Tilintarkastajien yhtenäinen valvontajärjestelmä vähentäisi merkittävästi hallinnollista taakkaa, mitä aiheutuu useasta erillisestä järjestelmästä. Myös muutoksenhaun yhdenvertaisuus ja valvonnan siirtäminen viranomaiselle parantavat tilintarkastajien oikeusturvaa, vaikka entisessäkin järjestelmässä valvontaorganisaatioita ovat velvoittaneet hyvän hallinnon periaatteet ja muut julkisen vallan käytölle asetetut velvoitteet. Julkisen vallan käytön kasvaessa valvonnassa merkittävästi, on kuitenkin perustelua, että valvontaa suorittaa viranomainen. Tilintarkastuksen valvonnan keskittäminen viranomaiselle ilmentää osaltaan tilintarkastuksen merkityksen kasvua yhteiskunnallisesta näkökulmasta, johon osaltaan liittyy myös tilintarkastajien suorittamat julkista intressiä edistävät velvollisuudet, kuten ilmoitusvelvollisuuden myötä tapahtuva laillisuusvalvonta.

¹⁵¹ HE 254/2014 vp, s. 35.

¹⁵² HE 254/2014 vp, s. 39.

¹⁵³ HE 254/2014 vp, s. 1.

¹⁵⁴ HE 254/2014 vp, s. 42–43.

¹⁵⁵ HE 254/2014 vp, s. 83.

5 TILINTARKASTAJIEN SUORITTAMA VALVONTA

5.1 Ilmoitusvelvollisuus törkeistä rikoksista

Tässä luvussa käsittelen tilintarkastajien velvollisuutta raportoida viranomaisille. Tilintarkastajille on asetettu velvollisuus valvoa tiettyjen lakien noudattamista. Kuitenkin toistaiseksi tilintarkastajia on rikosten osalta velvoittanut vain ilmoitusvelvollisuus rahanpesun ja terrorismin rahoittamisen epäilystä. Ilmoitusvelvollisuutta ollaan kuitenkin laajentamassa säännösten ja määräysten vastaiseen menettelyyn, jolloin tilintarkastajan olisi ilmoitettava niistä viranomaiselle. Tätä ilmoitusvelvollisuutta voi tarkastella suhteessa velvollisuuteen, mikä velvoittaa valtion viranomaisen, laitoksen, liikelaitoksen tai valtion rahaston tekemään rikosilmoituksen toiminnassaan tehdystä, sen hoitamista tai vastattavina oleviin varoihin tai omaisuuteen kohdistuneesta rikoksesta lain Valtiontaloudentarkastusvirastosta 17.1 §:n mukaisesti.

Ensimmäisessä alaluvussa tarkastelen ilmoitusvelvollisuuden alkuperää ja lähtökohtia, eli mistä ilmoitusvelvollisuus on saanut alkunsa ja mikä on sen tarkoitus. Toisessa alaluvussa tarkastelun kohteena on tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuden ilmeneminen rahanpesulaissa sekä muussa lainsäädännössä. Kolmannessa alaluvussa esittelen miten tilintarkastajien ilmoitusvelvollisuutta on suunniteltu laajennettavaksi koskemaan säännösten ja määräysten vastaisuutta, mikä lisää tilintarkastajan roolia entisestään julkista intressiä toteuttavaksi toimijaksi. Tämän jälkeen pohdin ilmoitusvelvollisuuden laajentamisesta aiheutuvia seurauksia tilintarkastajan asemaan neljännessä alaluvussa.

Kaikilla on oikeus ilmoittaa poliisille tapahtuneesta rikoksesta ja poliisin on otettava ilmoitus vastaan¹⁵⁶. Yleistä ilmoitusvelvollisuutta rikoksista ei kuitenkaan ole. Hallituksen esityksessä rikoslain muuttamiseksi todetaan, että laajaa ilmiantovelvollisuutta ei pidetä Suomen oikeusjärjestykseen soveltuvana ja sen valvonta ei voisi olla tehokasta. Hallituksen esityksen mukaan perusteltuna voidaan pitää rangaistusuhkaista ilmoitusvelvollisuutta ainoastaan silloin, kun rikos on erittäin vakava, luonteeltaan harkittu, sisältää järjestelmällistä valmistelua, kohdistuu tärkeään suojeltavaan oikeushyvään ja rikos tai sen jatkaminen on ilmiannon tapahduttua estettävissä. Ilmoitusvelvollisuuden avulla pyritään estämään törkeiden rikosten tapahtumista. Törkeän rikoksen ilmoittamatta jättäminen on rangaistavaa vain jos rikos on suunnitteilla. Pelkkä

¹⁵⁶ Poliisin verkkosivut 2014.

epäily tai tieto toisen henkilön valmiudesta törkeän rikoksen suorittamiseen ei riitä, vaan edellytyksenä on, että rikossuunnitelma on edennyt riittävän pitkälle.¹⁵⁷

Ilmoitusvelvollisuuden osalta rikoslaissa on ollut vuodesta 1889 asti säännös ”eräiden törkeiden rikosten ilmoittamatta jättämisestä oikeudenhoitoon kohdistuvana laiminlyöntirikoksena”. Kyseisen laiminlyöntirikoksen nimeksi on muutettu ”törkeä rikoksen ilmoittamatta jättäminen”.¹⁵⁸ Nykyisellään se ilmenee rikoslain 15 luvun 10 §:stä seuraavasti:

”Joka tietää joukkotuhonnan, joukkotuhonnan valmistelun, rikoksen ihmisyyttä vastaan, törkeän rikoksen ihmisyyttä vastaan, sotarikoksen, törkeän sotarikoksen, kidutuksen, kemiallisen aseiden kiellon rikkomisen, biologisen aseiden kiellon rikkomisen, Suomen itsemääräämisoikeuden vaarantamisen, maanpetoksen, törkeän maanpetoksen, vakoilun, törkeän vakoilun, valtiopetoksen, törkeän valtiopetoksen, raiskauksen, törkeän raiskauksen, törkeän lapsen seksuaalisen hyväksikäytön, murhan, tapon, surman, törkeän pahoinpitelyn, ryöstön, törkeän ryöstön, ihmiskaupan, törkeän ihmiskaupan, panttivangin ottamisen, törkeän tuhotyön, törkeän terveyden vaarantamisen, ydinräjähdერიoksen, kaappauksen, 34 a luvun 1 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitetun terroristisessa tarkoituksessa tehdyn rikoksen, törkeän ympäristön turmelemisen tai törkeän huumausainerikoksen olevan hankkeilla eikä ajoissa, kun rikos vielä olisi estettävissä, antaa siitä tietoa viranomaiselle tai sille, jota vaara uhkaa, on tuomittava, jos rikos tai sen rangaistava yritys tapahtuu, törkeän rikoksen ilmoittamatta jättämisestä sakkoon tai vankeuteen enintään kuudeksi kuukaudeksi.”

Ilmoitusvelvollisuus ei luonnollisesti velvoita henkilöitä, joita vaara uhkaa eikä rikoksia valmistelevia henkilöitä itsekriminointisuojaan vuoksi. Periaatteen mukaan rikoksesta epäillyllä ei ole velvollisuutta edistää oman syyllisyytensä selvittämistä.¹⁵⁹

Ilmoitusvelvollisuutta on hallituksen esityksen mukaan rajattu myös tilanteissa, joissa henkilö voisi joutua eettisiin ristiriitatilanteisiin. Tällaisessa asemassa voivat olla oikeudenkäyntiavustaja, asiamies tai lääkäri, jotka tehtävässään ovat saaneet tietää hankkeilla olevasta rikoksesta. Päämiehen oikeudellisten asioiden ajamisessa ilmenevä luottamuksellisuus voisi vaarantua, jos vaitiolovelvollisuuden alainen henkilö olisi velvollinen ilmiantamaan luottamuksellisesti annettuja tietoja. Pakkotila voi kuitenkin oikeuttaa rikoksesta ilmoittamiseen vaitiolovelvollisuuden estämättä.

¹⁵⁷ HE 6/1997 vp.

¹⁵⁸ HE 6/1997 vp.

¹⁵⁹ HE 86/2012 vp, s. 3.

Huomioiden ilmoitusvelvollisuuden alaisten törkeiden rikosten luonteen, liike-, ammatti-, ja yrityssalaisuuksien suoja ei voi yleensä olla ristiriidassa ilmoitusvelvollisuuden kanssa.¹⁶⁰ Tilannetta voi hyvin verrata tilintarkastajien tämän hetkiseen tilanteeseen, jossa ovat vastakkain rahanpesulain 23.1 §:stä ilmenevä ilmoitusvelvollisuus ja tilintarkastuslain 26.1 §:n mukainen tilintarkastajan salassapitovelvollisuus. Tilintarkastajan asema on aiemmin sallinut laajan salassapitomahdollisuuden.

5.2 Tilintarkastajien ilmoitusvelvollisuus

Rahanpesuun on rikoslain 32 luvun 6.1 §:n mukaisesti syylistynyt henkilö, joka ottaa vastaan, käyttää, muuntaa, luovuttaa, siirtää, välittää tai pitää hallussaan rikoksella hankittua omaisuutta, rikoksen tuottamaa hyötyä omaksi tai toisen eduksi. Rahanpesua on myös rikollisen omaisuuden peittely tai häivyttäminen sekä siinä avustaminen. Rahanpesu ei itsessään kuulu edellä mainittuihin ilmoitettaviin törkeisiin rikoksiin, vaikka törkeään rahanpesuun on mahdollista syylistyä rikoslain 32 luvun 7 §:n mukaisesti. Rahanpesulain 2 §:ssä ilmoitusvelvollisiksi on velvoitettu viranomaisten ohella myös yksityisiä toimijoita, kuten 2.1.1 §:ssä pankit, 2.1.21 §:ssä ulkoiset kirjanpitäjät, kiinteistövälittäjät 2.1.24 a §:ssä sekä tilintarkastajat 2.1.17 ja 2.1.18 §:issä, sillä näillä on ammattinsa puolesta mahdollisuus havaita sääntöjen vastaista toimintaa ja olla siten osana rahanpesun torjunnassa. Ilmoitusvelvollisuus on ulotettu koskemaan JHTT-tilintarkastajia ja JHTT-yhteisöjä, sillä he voivat toimia joissakin tilanteissa myös osakeyhtiöiden tilintarkastajina.

Rahanpesuun liittyvä ilmoitusvelvollisuus ei historiallisesti ole vielä vanha ilmiö. Ensimmäistä kertaa tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuus määriteltiin vanhassa laissa rahanpesun estämisestä ja selvittämisestä (68/1998), joka tuli voimaan vuoden 1998 alussa. Euroopan talousalueeseen liittyessään Euroopan yhteisöjen neuvoston direktiivi (91/308/ETY)¹⁶¹ rahoitusjärjestelmän rahanpesutarkoituksiin käyttämisen estämisestä (rahanpesudirektiivi), tuli saattaa osaksi Suomen lainsäädäntöä. Direktiivin velvoitteiden täyttämiseksi säädettiin muutoksia rikoslain luvun 32 kätkemisrikoksiin vuonna 1994, jolloin rahanpesu myös kriminalisoitiin.¹⁶²

Rahanpesudirektiivin voimaansaattamisen myötä rahanpesun ilmoitusvelvollisuus tuli Suomeen. Direktiivin mukaiset asiakkaan tunnistamista, huolellisuusvelvollisuutta ja ilmoitusvelvollisuutta epäilyttävistä liiketoimista koskevat normit oli säädetty useassa eri laissa. Hallituksen esityksen

¹⁶⁰ HE 6/1997 vp.

¹⁶¹ EUVL L 166, 28.6.1991, s. 77–83.

¹⁶² HE 158/1997 vp.

mukaan katsottiin tarpeelliseksi säätää yksi laki, jossa kootaan yhteen kaikki rahanpesun torjuntaan liittyvät säännökset. Lain tuli koskea kaikkia ilmoitusvelvollisia ja keskittää ilmoitusten vastaanotto sekä tutkinta yhdelle viranomaiselle, sillä ilmoitusvelvollisuutta suunniteltiin laajennettavaksi myös muille aloille, kuten esimerkiksi tilintarkastukseen.¹⁶³ Tähän tarpeeseen säädettiin rahanpesulaki (68/1998) kokoamaan nämä säännökset yhteen, jossa myös tilintarkastajille säädettiin ilmoitusvelvollisuus. Vuonna 1998 keskusrikospoliisiin avattiin rahanpesun selvittelykeskus, jonka tehtävänä oli vanhan rahanpesusulun 4 §:n mukaan rahanpesun selvittämiseen kuuluvat asiat sekä viranomaisten yhteistyön edistäminen rahanpesuntorjunnassa.

Rahanpesulain 7.1 §:n mukaan ilmoitusvelvollisen on tunnistettava asiakkaansa ja todennettava asiakkaan henkilöllisyys vakituista asiakassuhdetta perustettaessa. Tunnistaminen on myös tehtävä jos kyse on epäilyttävästä liiketoimesta tai ilmoitusvelvollinen epäilee varoja käytettävän terrorismin rahoittamiseen. Viranomaisten pyynnöstä tilintarkastajan on annettava viranomaiselle kaikki sellainen materiaali, jolla saattaa olla merkitystä asian ratkaisemiseksi.¹⁶⁴ Rahanpesulain 23.1 §:n perusteella ilmoitusvelvollisen on ilmoitettava rahanpesun selvittelykeskukselle epäilyttävästä liiketoimesta tai terrorismin rahoittamisen epäilystä selonottovelvollisuuden suoritettuaan. Selonottovelvollisuus ja jatkuva seuranta on määritelty rahanpesulain 9.1 §:ssä, jonka mukaisesti ilmoitusvelvollisen on hankittava tietoja asiakkaansa toiminnasta ja laadusta. Ilmoitusvelvollisen on kiinnitettävä huomiota 9.3 §:n perusteella tavanomaisesta poikkeaviin liiketoimiin. Tahallinen tai huolimattomuudesta johtuva ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti johtaa rahanpesulain 42 §:n mukaan sakkoon rahanpesun ilmoitusrikkomuksesta.

Rangaistus rahanpesusta on rikoslain 32 luvun 6.2 §:n mukaan sakko tai enintään kaksi vuotta vankeutta. Myös rahanpesun yritys on rangaistavaa 6.3 §:n perusteella. Ilmoitusvelvollisuudesta on säädetty osaltaan Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivissä (2005/60/EY)¹⁶⁵ rahoitusjärjestelmän käytön estämisestä rahanpesutarkoituksiin sekä terrorismin rahoitukseen (rahampesudirektiivi), jonka 20 artiklan perusteella ilmoitusvelvollisen tulee tutkia huolellisesti toimet, joihin saattaa liittyä suuri rahanpesun tai terrorismin rahoituksen mahdollisuus, kuten erityisen suuret ja monimutkaiset sekä epätavalliset liiketoimet, joiden tarkoitus on epäselvä.

Ilmoitusvelvollisen vahingonkorvausvastuu on rahanpesulain 39.1 §:ssä määritelty siten, että korvausvelvollisuus taloudellisesta vahingosta minkä ilmoitus aiheuttaa, syntyy vain jos

¹⁶³ HE 158/1997 vp.

¹⁶⁴ *Horsmanheimo ym.* 2007, s. 200.

¹⁶⁵ EUVL L 309, 25.11.2005, s. 15–36.

ilmoitusvelvollinen ei ole noudattanut sellaista huolellisuutta, mitä olisi voitu odottaa olosuhteet huomioon ottaen. Ilmoitusvelvollisen salassapitovelvollisuudesta on säädetty rahanpesulain 25.1 §:ssä. Ilmoitusvelvollinen, kuten myös ilmoitusvelvollisen palveluksessa oleva, ei saa paljastaa epäilylle tai muulle henkilölle tehneensä ilmoituksen. Salassapitovelvollisuus koskee myös tiedot lain nojalla saaneita henkilöitä.

Rahanpesulain 24.1 §:ssä määritetään tehostettu ilmoitusvelvollisuus, joka velvoittaa ilmoitusvelvollisen tekemään tehostetun ilmoitusvelvollisuuden täyttämiseksi ilmoituksen rahanpesun selvittelykeskukselle, jos asiakkaalla on liittymäkohta valtioon, jonka rahanpesun ja terrorismin rahoittamisen estämisselvittelyjärjestelmä ei täytä kansainvälisiä velvoitteita. Tilanteita jolloin tehostettu ilmoitusvelvollisuus velvoittaa myös ilmoituksen tekemiseen syntyy esimerkiksi silloin, kun asiakas ei anna pyydettyä selvitystä selonottovelvollisuuden täyttämiseksi tai selvitys on epäluotettava. Ilmoitus on myös tehtävä, jos liiketoimenperusteet ja varojen alkuperä eivät ole selviä, eikä oikeushenkilöä, tosiasiallisia edunsaajia, tai henkilöä, kenen puolesta toimitaan ei pystytä riittävästi tunnistamaan ja luotettavalla tavalla selvittämään. Ilmoitusvelvollisuuden noudattamista valvovat tahot on määritelty tilintarkastajien osalta rahanpesulain 31.1.4 §:ssä, jonka mukaan tilintarkastajia valvovat Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta ja kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnat. Rahanpesulain 31.1.5 §:n mukaan julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajia valvoo julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunta.

Tilintarkastajille on säädetty ilmoitusvelvollisuuksia myös muualla lainsäädännössä, kuten esimerkiksi laissa luottolaitostoiminnasta (610/2014). Sen 15.2 §:n mukaan sijoituspalveluja tarjoavan luottolaitoksen tilintarkastajan tulee toimittaa Finanssivalvonnalle vuosittain lausunto siitä, vastaavatko luottolaitoksen asiakasvarojen säilyttämisestä koskevat järjestelyt sijoituspalvelulain vaatimuksia. Luottolaitoksen tilintarkastajan on myös ilmoitettava lain luottolaitostoiminnasta 13.3 §:n mukaisesti Finanssivalvonnalle luottolaitokselta tai sen kanssa samaan konserniin kuuluvalta yritykseltä saamastaan luotosta, luottolaitoksen tilintarkastajalle antamasta takauksesta, vastuusitoumuksesta tai vakuudesta. Samoin on toimittava omistusyhteisön tilintarkastajan lain 13.4 §:n perusteella.

Arvopaperimarkkinalain (746/2012) 7 luvun 12.1 §:n mukaan tilintarkastajan on annettava lausunto osavuositarkastuksesta julkisen kaupankäynnin kohteena olevasta yhteisöstä, jos se on tarkastanut osavuositarkastuksen. Viestintämarkkinalain (393/2003) 88.1 §:n mukaan teleyrityksen on valittava hyväksytty ja riippumaton tilintarkastaja tarkastamaan teleyrityksen kustannuslaskentajärjestelmä teleyrityksen tilintarkastuksen yhteydessä ja tilintarkastajan on laadittava tarkastuksesta kertomus.

Tilintarkastajan on toimitettava kertomus Viestintävirastolle, joka voi 88.2 §:n perusteella määrätä tarkemmin siitä, mitä tietoja ja aineistoa kertomuksen tulee sisältää. Teleyrityksen tilintarkastajien on 89.4 §:n perusteella tarkastettava eriyttämislaskelmat ja annettava niistä lausunto. Viestintämarkkinalain 89.3 §:n velvoittaa tilintarkastajaa toimittamaan laskemat Viestintävirastolle.

Valtion innovaatioiden kehittämiskeskuksen, eli Tekesin, rahoituksen yleisten ehtojen mukaan Tekesillä on oikeus suorittaa julkisen tutkimuksen rahoituksen maksamisessa ja käytön valvonnassa tarpeellisia rahoituksen saajan talouteen ja toimintaan kohdistuvia tarkastuksia, johon Tekes voi valtuuttaa tilintarkastajan.¹⁶⁶ Tilintarkastajan on myös annettava Tekesin yleisten ehtojen perusteella tarkastusraportti valtionavustuksen saajan loppuraportin yhteydessä, jossa tilintarkastaja on ottanut kantaa hankintasäännön noudattamiseen.¹⁶⁷

Lain Finanssivalvonnasta (878/2008) 19.1 §:n pohjalta Finanssivalvonnalla on salassapitosäännösten estämättä oikeus saada tilintarkastajilta kaikki niiden hallussa olevat valvottavaa tai finanssimarkkinoilla toimivaa koskevat tiedot, jotka ovat tarpeen lakisääteisen valvontatehtävän hoitamiseksi. Lain 31.1 §:n mukaan toimilupavalvottavan tilintarkastajan on ilmoitettava Finanssivalvonnalle valvottavaa koskevasta seikasta tai päätöksestä, joka ilmenee tehtävää suorittaessa ja jos sen voidaan katsoa olennaisesti rikkovan valvottavan toimilupaedellytyksiä, toiminnan harjoittamisen säännöksiä tai niiden nojalla annettuja määräyksiä. Ilmoitus on myös annettava, jos sen voi katsoa vaarantavan valvottavan toiminnan jatkumisen, johtavan huomautuksen esittämiseen tai tilintarkastuskertomuksessa muun kuin vakionuotoisen lausunnon antamiseen. Kyseistä säännöstä sovelletaan myös vakuutusyhdistykseen, eläkesäätiöön, vakuutuskassaan, työttömyyskassaan, Maatalousyrittäjien eläkelaitokseen ja Merimieseläkekassaan lain 31.4 §:n mukaan. Tilintarkastajan on myös ilmoitettava Finanssivalvonnalle 31.2 §:n perusteella, mikäli edellä mainittu seikka tai päätös ilmenee valvottavan kanssa samaan ryhmittymään tai konserniin kuuluvassa yhteisössä.

Lain rahoitus- ja vakuutusryhmittymien valvonnasta (699/2004) 15.2 §:n velvoittamana ryhmittymän omistusyhteisön tilintarkastajan on viipymättä ilmoitettava Finanssivalvonnalle sellaisista ryhmittymän ja omistusyhteisön päätöksistä, jotka on saatu tietoon tehtävää suorittaessaan ja joiden voidaan katsoa rikkovan ryhmittymän kyseisen lain velvollisuuksia, vaarantavan toiminnan jatkumisen, johtavan huomautuksen esittämiseen tai tilintarkastuskertomuksessa muun kuin vakionuotoisen lausunnon antamiseen. Myös

¹⁶⁶ Tekes 2015, s. 10.

¹⁶⁷ Tekes 2015, s. 4.

vakuutusyhtiölaissa (521/2008) on säädetty tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuudesta, jonka 7 luvun 6.2 §:n mukaan tilintarkastajan on tarkastettava vuosittain täyttääkö kateluettelo sille asetetut vaatimukset. Tarkastus on toimitettava Vakuutusvalvonnanviraston pyynnöstä, joka nykyään toimii Finanssivalvonnan yhteydessä.

5.3 Ilmoitusvelvollisuuden laajentaminen rikosepäilyihin

Uudessa Euroopan unionin tilintarkastusasetuksessa (N:o 537/2014) on laajennettu tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuutta, mikä ilmentää oletuksia tilintarkastajien kyvystä havaita talousrikoksia. Ilmoitusvelvollisuuden laajentaminen on määritelty tilintarkastusasetuksen 7 artiklassa, jonka mukaan tilanteissa, joissa tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö epäilee, tai sillä on perustellut syyt epäillä sääntöjenvastaisuuksia yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastuksessa, on tilintarkastajan ilmoitettava asiasta kyseiselle yhteisölle ja pyydettyä sitä tutkimaan asia sekä toteuttamaan tarvittavat toimenpiteet sääntöjenvastaisuuteen puuttumiseksi että toistumisen estämiseksi. Tilintarkastuksen kohteena olevan yhteisön jättäessä tilintarkastajan ilmoittaman asian tutkimatta, on tilintarkastajan ilmoitettava sääntöjenvastaisuuksien tutkinnasta vastaavalle jäsenvaltion viranomaiselle. Asetuksen mukaan tilintarkastajaa ei saa rankaista vilpittömässä mielessä annetusta väärästä ilmoituksesta.

Kansainväliset tilintarkastusstandardit sisältävät osaltaan standardeja säännösten ja määräysten vastaisuuden ja väärinkäytösten tarkastamiseen tilintarkastuksessa. Standardien mukaan tilintarkastajalle voidaan säätää lailla velvollisuus raportoida kyseisistä tilanteista viranomaisille.¹⁶⁸ ISA-standardit ovat täten myös huomioineet tilintarkastajien mahdollisuuden toimia viranomaisia avustavana tahona rikosten torjunnassa.

Uusi tilintarkastusasetus edellyttää vain yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajia ilmoittamaan sääntöjen ja määräysten vastaisuudesta. Yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä ovat tilintarkastusdirektiivin (2006/43/EY) 2 artiklan mukaan sellaiset jäsenvaltion lainsäädännön alaiset yhteisöt, joiden siirtokelpoiset arvopaperit on otettu kaupankäynnin kohteeksi jonkin jäsenvaltion säännellyillä markkinoilla. Myös luottolaitokset sekä vakuutusyhtiöt kuuluvat näihin yhteisöihin. Lisäksi jäsenvaltiot voivat nimetä muita yhteisöjä yleisen edun kannalta merkittäviksi yhteisöiksi. Hallituksen esityksessä kuitenkin todetaan, että tilintarkastajien velvoitteiden yhdenmukaisuudesta poikkeaminen tarkastuskohteen mukaan ei ole

¹⁶⁸ HE 212/2014 vp, s. 7.

ilmoitusvelvollisuuden kannalta perusteltua, sillä harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunta perustuu jo valmiiksi enemmän suuriin yhteisöihin. Ilmoitusvelvollisuutta on suunniteltu Suomessa kaikkia tilintarkastajia ja kaikkea tilintarkastusta koskevaksi.¹⁶⁹ Hallituksen esitys on täten tiukempi ilmoitusvelvollisuuden osalta, mitä Euroopan unionin sääntely edellyttäisi.

Hallituksen esityksessä tilintarkastajalle säädettäisiin ilmoitusvelvollisuus tarkastuksen aikana havaituista säännösten tai määräysten vastaisuudesta. Ilmoitus kohdistettaisiin yhteisölle. Ilmoitus tehtäisiin viranomaisille vasta silloin, jos yhteisö ei aloittaisi riittäviä toimia menettelyn korjaamiseksi.¹⁷⁰ Hallituksen esityksen mukaan tämä lisäisi tarkastuksen kohteen ryhtymistä asianmukaisiin toimenpiteisiin väärinkäytösten johdosta. Uudistus myös vahvistaisi tilintarkastajan itsenäistä ja riippumatonta asemaa, sillä tilintarkastaja on ensisijaisesti yhtiöoikeudellinen elin, jonka vuoksi on varattava tarkastuksen kohteen johdolle tilaisuus ryhtyä tarvittaviin toimiin saatuaan tilintarkastajalta tiedon epäilystä. Ilmoitusvelvollisuus viranomaisille koskisi ainoastaan tilanteita, jolloin johto ei ole reagoinut asianmukaisesti tilintarkastajan ilmoitukseen. Tilintarkastajan velvollisuutta ilmoittaa ensin johdolle on perusteltu tilintarkastajan ensisijaisena asemana yksityisoikeudellisena organina poiketen viranomaisesta.¹⁷¹ Tilintarkastajan ilmoitus johdolle toimisi väliportaana ennen ilmoitusta viranomaisille, mikä mahdollistaisi väärinkäytösten korjaamisen.

Ilmoitusvelvollisuus sääntöjen ja määräysten vastaisuudesta poikkeaa huomattavasti rahanpesulain 23.1 §:n mukaisesta ilmoitusvelvollisuudesta, sillä kommunikointi väärinkäytöksen epäilystä on ehdottomasti kielletty rahanpesulain 25.1 §:n mukaan kenenkään muun osapuolen kuin viranomaisten kanssa, jotta rahanpesua tai terrorismin rahoittamista ei ryhdytä peittelemään. Rahanpesulain mukaisesta ilmoituksesta saatuja tietoja ei saa 25.4 §:n mukaan käyttää muuhun kuin rahanpesun ja terrorismin rahoittamisen estämiseen ja selvittämiseen, kuten esimerkiksi muun rikollisen toiminnan paljastamiseen.

Euroopan unionin uuden tilintarkastusasetuksen (N:o 537/2014) 7 artiklan mukaan johdon on ryhdyttävä tilintarkastajan ilmoituksesta asianmukaisiin toimiin¹⁷². Johdon asianmukaisten toimenpiteiden arviointi edellyttää aina olosuhteiden huomioimista ja tapauskohtaista harkintaa, sillä tilanteet sekä yhteisöt ovat erilaisia. Huomiota tulisi kiinnittää erityisesti menettelyn vakavuuteen ja laajuuteen, vahingon määrään, teosta epäillyn asemaan sekä menettelyn

¹⁶⁹ HE 212/2014 vp, s. 9.

¹⁷⁰ HE 212/2014 vp, s. 1.

¹⁷¹ HE 212/2014 vp, s. 9.

¹⁷² HE 212/2014 vp, s. 1.

merkitykseen.¹⁷³ Hallituksen esityksen mukaan asianmukaisia toimenpiteitä voisivat olla moitittavan menettelyn keskeyttäminen, menettelyn oikaiseminen ja vaikutusten poistaminen. Johto voisi esimerkiksi oikaista virheellistä kirjanpitoa, täydentää tilinpäätöksen liitetietoja tai oikaista viranomaisille annettuja virheellisiä tietoja. Kyseeseen voi tulla myös oikeusprosessin aloittaminen tai vahinkojen korvaamisesta sopiminen.¹⁷⁴

Tilintarkastajan ilmoitus ei olisi tarpeen silloin, kun yhteisö on jo tietoinen menettelystä ja ryhtynyt asianmukaisiin toimenpiteisiin. Samoin tilanteissa, joissa on käynnistetty viranomaistutkinta, olisi ilmoitus tarpeeton. Viranomaisiin tulisi olla yhteydessä asian selvittämiseksi, kun vahingollisen menettelyn kohteena katsotaan olevan yhtiön ulkopuolinen taho, eikä vaadittaviin toimenpiteisiin voitaisi ryhtyä pelkästään johdon asianmukaisten toimien avulla.¹⁷⁵ Johdolle ei kuitenkaan ilmoitettaisi niissä tilanteissa, joissa tilintarkastajan tulee tehdä rahanpesulain 23.1 §:stä ilmenevä ilmoitus rahanpesun selvityskeskukseksi, sillä tilintarkastajaa sitoo salassapitovelvollisuus tämän ilmoituksen osalta¹⁷⁶.

Tilintarkastaja olisi tilintarkastuslain mukaan salassapitovelvollinen ilmoituksesta viranomaiselle, ja ilmoitukseen sovellettaisiin, mitä salassa pidettävistä viranomaisten asiakirjoista säädetään julkisuuslaissa. Ilmoitusvelvollisuus muodostaisi siten poikkeuksen tilintarkastajan salassapitovelvollisuuteen. Salassapidolla on tarkoitus suojata tilintarkastuksen luottamuksellisuutta.¹⁷⁷ Uusi sääntely mahdollistaisi myös sen, että tilintarkastaja voisi ilmoittaa tarvittaessa tarkastuksen aikana havaitun moitittavan menettelyn viranomaiselle ennen ilmoitusta yhteisölle. Tämän avulla voidaan vähentää uhkaa tilintarkastusaineiston tuhoamisesta. Ilmoitus johdolle voi olla myös ilmeisen tarpeeton menettelyn ilmentäessä suunnitelmallista rikollista toimintaa. Suora ilmoitus voi tulla tarpeeseen esimerkiksi tilanteissa, jolloin ilmoitus saattaisi aiheuttaa henkeen tai terveyteen kohdistuvan uhan.¹⁷⁸

Hallituksen esityksen mukaan kynnystä ilmoituksen tekemiseen voi harkita huolellisen ammattihenkilön noudattaman käytännön mukaisesti. Jos rikkomus on niin vähäpätöinen, ettei siitä tule ilmoittaa tarkastuksen kohteelle, voidaan ilmoitus jättää tekemättä.¹⁷⁹ Ilmoitusvelvollisuus edellyttää, että säännökseen tai määräykseen kohdistuu viranomaisten valvontaa, sillä jos rikottu

¹⁷³ HE 212/2014 vp, s. 16.

¹⁷⁴ HE 212/2014 vp, s. 15.

¹⁷⁵ HE 212/2014 vp, s. 15.

¹⁷⁶ HE 212/2014 vp, s. 17.

¹⁷⁷ HE 254/2014 vp, s. 59.

¹⁷⁸ He 254/2014, vp, s. 61.

¹⁷⁹ HE 212/2014 vp, s. 14.

normi ei ole valvonnan kohteena, ei ilmoitusta tarvitse tehdä.¹⁸⁰

Uudistus lisää tilintarkastajan velvollisuutta hankkia rikosoikeudellista osaamista, jotta tarkastustyössä pystyisi tunnistamaan normit, jotka ovat viranomaisen valvonnan kohteena. Ilmoitusvelvollisuudessa sääntöjen ja määräysten vastaisuudessa on tiedettävä, mitä normia on rikottu. Osaamisen lisääntyvää tarvetta voi verrata rahanpesulain mukaiseen ilmoitusvelvollisuuteen, jossa tilintarkastajan ei tule olla tietoinen rikoksen tunnusmerkistöstä, vaan ilmoituksen tekemiseen riittää, että liiketoimi on epätavallinen tai epäilyttävä.¹⁸¹

5.4 Ilmoitusvelvollisuuden laajentamisen seuraukset

Ilmoitusvelvollisuuden saattaminen koskemaan rikosepäilyjä vaikuttaa moneen seikkaan, kuten tilintarkastajan suhteeseen tarkastettavaan yhteisöön. Säännöksen tarkoituksena ei ole hallituksen esityksen mukaan vaikuttaa tarkastuksen kohteeseen, tarkastuksen laajuuteen tai tilintarkastuksesta raportointiin.¹⁸² Uudistuksesta seuraa kuitenkin väistämättä seuraamuksia tilintarkastajan työskentelyyn.

Tilintarkastajia koskevat uudet velvoitteet lisäävät tilintarkastajan vastuuta ja samalla nostavat tilintarkastuksen hintaa. Tilintarkastajien korvausriski kasvaa suoraan sekä välillisesti ilmoitusvelvollisuuden laajentamisen myötä, mikä lisää tilintarkastajien huolellisuutta ja samalla kasvattaa tilintarkastukseen kuluvaan aikaa.¹⁸³ Lisääntyviä kustannuksia aiheutuu myös yhteisöille ilmoitusvelvollisuuden laajentamisesta nousevien tilintarkastuspalkkioiden sekä mahdollisten perusteettomien epäilysten selvittämisen johdosta, sillä kustannukset jäisivät tarkastettavan yhteisön kannettaviksi.¹⁸⁴

Ilmoitusvelvollisuuden laajentaminen koskemaan rikosepäilyjä hämärtää tilintarkastajan asemaa puolueettomana, riippumattomana ja salassapitovelvollisena yksityisoikeudellisena toimielimenä. KHT-yhdistyksen lausunnossa luonnoksesta hallituksen esitykseksi tilintarkastuslain muuttamiseksi *Leena Linnainmaa* toteaa, että tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuden laajentaminen voisi johtaa siihen, että tilintarkastajien ei katsota toimivan enää yhtiön hyväksi. Tästä mahdollisesti seuraisi se, etteivät tilintarkastajat saisi enää tarvittavia tietoja tilintarkastuksen suorittamiseen yhtiön johdolta,

¹⁸⁰ HE 212/2014 vp, s. 16.

¹⁸¹ Finanssivalvonta 2014.

¹⁸² HE 212/2014 vp, s. 14.

¹⁸³ *Mähönen* 2008, s. 605.

¹⁸⁴ HE 212/2014 vp, s. 10.

mikä vaikeuttaisi heidän tehtävänsä ja aiheuttaisi myös samalla vahinkoa yhteiskunnalle. *Linnainmaan* mielestä laajentaminen ei edistäisi talousrikollisuuden torjuntaa, sillä rikolliset yritykset harvemmin valitsevat tilintarkastajia ja tilintarkastajat myös tutkivat asiakkaidensa luotettavuutta ennen tilintarkastussopimuksen tekoa, mikä osaltaan torjuu rikollisten toimijoiden päätymistä tilintarkastuksen piiriin.¹⁸⁵

Ilmoitusvelvollisuuden laajentamisen katsotaan hallituksen mukaan edistävän säännösten ja määräysten noudattamista sekä toimijoiden huolellisuutta, jolla voisi olla positiivisia vaikutuksia julkiseen talouteen verokertymien ja maksujen kasvun muodossa. Toisaalta lisääntyneet ilmoitukset kasvattavat viranomaisten työmäärää, joka vähentää saavutettavaa taloudellisen hyötyä.¹⁸⁶ Kuitenkin rikollisen toiminnan hankaloittaminen ja kitkeminen on aina kannattavaa. Ilmoitusvelvollisuuden laajentamisen tarkoituksena on tukea tervettä kilpailua ja laillista yritystoimintaa, sillä rikosepäilyjen ilmitulon mahdollisuus toimisi talousrikollisuutta ja harmaata taloutta ennaltaehkäisevänä seikkana.¹⁸⁷

Työ- ja elinkeinoministeriö pyysi lausuntoja usealta eri taholta luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta¹⁸⁸. Yhdet lausunnonantajista olivat KHT-yhdistys ry ja HTM-tilintarkastajat ry, jotka ovat tilintarkastajia edustavia järjestöjä. Yhdistykset ottivat myös kantaa ilmoitusvelvollisuuden laajentamiseen. Yhdistykset toteavat lausunnossaan, että tilintarkastus on vain yksi osa taloudellista raportointia, ja viranomaisten sekä muiden toimijoiden roolia talousrikosten torjunnassa tulisi huomioida enemmän. Esimerkiksi keskeisillä viranomaisilla ei ole ilmoitusvelvollisuutta rikosepäilyistä. Uudistuksen kohteena talousrikollisuuden torjunnassa tulisi ennemmin olla viranomaisten välinen tietojenvaihto sekä viranomaisten ilmoitusvelvollisuus.¹⁸⁹

Yhdistysten mukaan tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuden piiriin kuuluvat vain ne yhteisöt, jotka ovat valinneet tilintarkastajan, sillä pienillä yhteisöillä ei ole tähän velvollisuutta. Lausunnon mukaan ilmoitusvelvollisuuden laajentaminen heikentäisi tilintarkastuksesta muutoin koituvia hyötyjä ja tilintarkastuksen ennaltaehkäisevää vaikutusta epärehelliseen toimintaan. Seurauksena saattaisi olla tilanteita, joissa tilintarkastaja jätetään kokonaan valitsematta. Yhdistysten mielestä yhteisöille koituisi lisää kustannuksia hallinnollisen toiminnan lisääntyessä ja tilintarkastuspalkkioiden kasvaessa, sillä tilintarkastajien työmäärä laajenee, jos tarkastuksessa tulee

¹⁸⁵ Kauppakamari 2013.

¹⁸⁶ HE 212/2014 vp, s. 10.

¹⁸⁷ HE 212/2014 vp, s. 11.

¹⁸⁸ TEM/1827/03.01.01/2013.

¹⁸⁹ KHT- & HTM-yhdistykset 2013, s. 1–2.

kiinnittää huomiota myös entistä enemmän määräysten ja säännösten vastaiseen toimintaan rangaistuksien sekä mahdollisten vahingonkorvauksien pelossa.¹⁹⁰

Yhdistysten mukaan oikeus ilmoittaa rikosepäilystä olisi parempi vaihtoehto kuin ehdoton velvollisuus ilmoituksen tekemiseen, jos ilmoitusvelvollisuutta halutaan laajentaa. Yhdistykset painottavat, että tilintarkastajalla on jo ennestään riittäviä keinoja toimia tilanteissa, joissa epäillään rikosta, sillä tilintarkastajilla on laajat raportointivelvoitteet. Voimassaolevat lait mahdollistavat sen, että osa tilintarkastajan havaitsemista väärinkäytöksistä tulee esiin tilintarkastusraporteissa, sillä tilintarkastus on enimmäkseen laillisuustarkastusta. Tilintarkastaja voi huomauttaa lainvastaisuuksista ja rikollisista seikoista tilintarkastuskertomuksessa.¹⁹¹

Yhdistykset katsovat, että tilintarkastajan velvollisuus raportoida ulkopuolisille, kuten viranomaisille tai poliisille, olisi merkittävä periaatteellinen muutos, eikä se sopisi tilintarkastajan rooliin riippumattomana osapuolena. Tilintarkastaja ei myöskään ole osa viranomaisvalvontaa eikä sitä tule yhdistää julkiseen valvontaan, mikä on viranomaisten vastuulla. Lausunnossa korostetaan, että aiempi ilmoitusvelvollisuus, joka ilmenee rahanpesulaista, on yksityistapauksellinen tilanne eikä sitä tulisi rinnastaa laajaan ilmoitusvelvollisuuteen. Myös se, että tilintarkastaja yhtiön ulkopuolisena tahona joutuisi raportoimaan seikoista, joista yhtiön johdolla ei ole raportointivelvollisuutta, herättää kummastusta. Ilmoitusvelvollisuuden laajentaminen johtaisi myös tilintarkastajien entistä suurempiin lainsäädännöllisiin osaamisvaatimuksiin rikoslain osalta, jonka sisällöllisten seikkojen tulkitsemiseen saattaisi tarvita ulkopuolista lainoppineen apua, mikä osaltaan lisäisi tilintarkastuksen kestoa ja siitä aiheutuvia kustannuksia.¹⁹² Hyvään tilintarkastustapaan katsotaan tilintarkastajan velvollisuus tuntea tilintarkastustehtävään ja yhteisön toimintaan liittyvä normisto, mikä osaltaan määrittää ilmoitusvelvollisuuden laajuutta. Kyseeseen voi tulla esimerkiksi valtion tukiin liittyviä säännöksiä sekä erityistoimialaa koskevia viranomaismääräyksiä.¹⁹³

Ilmoitusvelvollisuuden laajentamisella on hallituksen esityksen mukaan katsottu olevan yhteyttä perustuslain 21 §:ssä turvattuun oikeuteen oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin sekä hyvän hallinnon takeisiin. Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklaan sisältyy myös oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin. Näiden molempien katsotaan sisältävän kansalaisoikeuksia ja poliittisia oikeuksia koskevan yleissopimuksen 14 artiklan 3 kappaleen g kohdan mukaisen itsekriminointisuojan periaatteen, jonka mukaan rikossyytettä tutkittaessa ketään ei saa pakottaa tai

¹⁹⁰ KHT- & HTM-yhdistykset 2013, s. 9–10

¹⁹¹ KHT- & HTM-yhdistykset 2013, s. 3–4

¹⁹² KHT- & HTM-yhdistykset 2013, s. 5–7.

¹⁹³ HE 254/2014 vp, s. 57.

painostaa todistamaan itseään vastaan tai tunnustamaan syyllisyyttään. Ketään ei saa myöskään pakottaa tai painostaa myötävaikuttamaan oman syyllisyyden selvittämiseen. Kielto koske myös rikoksesta epäiltyä tai syytettyä.¹⁹⁴

Itsekriminointisuoja konkretisoituu viranomaismenettelyssä tilanteissa, joissa rikoksesta epäillylle tai syytetylle asetetaan rangaistus, jos hän ei anna tietoja joilla on merkitystä rikoksen selvittämisessä. Yhtiön johdolla on tilintarkastuslain 18 §:ssä säädetty velvollisuus avustaa tilintarkastajaa hänen pyytämällään tavalla antamalla selvitystä ja apua, jolloin kyseeseen voi tulla itsekriminointisuoja.¹⁹⁵ Hallituksen esityksen mukaan tilintarkastaja on kuitenkin yhteisön toimielin ja tilintarkastus yhteisöoikeudellinen tehtävä huolimatta sen yleiseen etuun vaikuttavista seikoista, kuten ilmoitusvelvollisuudesta. Tilintarkastus ei siten ole viranomaismenettelyä. Hallituksen esityksessä korostetaan, että tilintarkastus ei ole konkurssi- tai ulosottomenettelyn kaltainen tilanne, josta seuraa viranomaisten toimenpiteitä jos tarvittavia tietoja ei anneta. Tilintarkastaja voi huomauttaa tilintarkastuskertomuksessa, jos johto ei anna tilintarkastajalle tarvittavia tietoja tilintarkastuksen suorittamiseen. Tilintarkastajalla ei kuitenkaan ole ilmoitusvelvollisuutta hallituksen esityksen mukaan niissä tilanteissa, joissa asia on jo viranomaisten käsiteltävänä. Näistä syistä johtuen hallituksen esityksessä ei ilmoitusvelvollisuuden laajentamisen katsota vaarantavan yhteisön tai säätiön toimielimien itsekriminointisuoja.¹⁹⁶

Itsekriminointisuoja voi ilmetä valvottaessa tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuden noudattamista. Tämä voi aiheuttaa hallituksen esityksen mukaan tilanteita, jossa on huomioitava itsekriminalisointisuojan mahdollinen vaarantuminen, sillä tilintarkastajien on annettava valvonnan kannalta tarpeelliset tiedot valvontaa suorittaville tahoille tilintarkastuslain 45.1 §:n perusteella. Lautakuntien, jotka valvovat tilintarkastajien toimintaa, on huolehdittava perustuslain 21 §:n toteutumisesta ja siten myös siitä, että tilintarkastajien itsekriminointisuoja ei vaarannu. Hallituksen esityksessä ilmoitusvelvollisuuden laajentamisen ei siten katsota aiheuttavan ongelmia suhteessa perustuslain 21 §:ään.¹⁹⁷

Tällä hetkellä tilintarkastajilla ei ole velvollisuutta ilmoittaa muista rikoksista kuin rahanpesulain 23.1 §:ssä määritellyistä epäilyttävistä liiketoimista tai rahanpesurikoksista. Ilmoitusvelvollisuuden laajentaminen rikosepäilyihin muuttaisi salassapidon roolia, sillä tilintarkastaja joutuisi lausumaan salassa pidettävistä seikoista viranomaiselle. Tilintarkastajan asema on ristiriitainen

¹⁹⁴ HE 212/2014 vp, s. 8.

¹⁹⁵ HE 212/2014 vp, s. 8.

¹⁹⁶ HE 212/2014 vp, s. 19.

¹⁹⁷ HE 212/2014 vp, s. 19.

ilmoitusvelvollisuuden myötä, sillä luottamus asiakkaaseen on säilytettävä, jotta asiakassuhde jatkuu myös tulevaisuudessa. Luottamusta vaarantaa ilmoituksen tekeminen viranomaiselle, sillä vaikka tilintarkastajan ei tarvitse ilmoittaa tehdystä ilmoituksesta yhteisölle, voivat epäilykset kohdistua tilintarkastajaan johtuen tämän laajasta tietojensaantioikeudesta. Tilintarkastajat ovatkin paljastaneet vain harvoin asiakkaitansa koskevia tietoja.¹⁹⁸ Tilintarkastajien ilmoitusvelvollisuuden laajentaminen rikosepäilyihin monimutkaistaa entisestään tilannetta sekä tilintarkastajan luottamuksellista suhdetta tarkastuksen kohteeseen, sillä tilintarkastajan tulisi voida säilyttää riippumattomuutensa ja puolueettomuutensa suhteessa kaikkiin osapuoliin, jotta varsinaisen tehtävän suorittaminen ei vaarantuisi.

Rikosoikeuden tulisi suojata *Jussi Tapanin* mukaan tehokkaasti yhteiskunnan tärkeänä pitämiä intressejä. Rikosoikeudellinen normisto kuitenkin rajoittaa ihmisten toimintavapautta, joten normeja tulisi käyttää vain silloin, kun ei ole käytössä moraalisesti yhtä hyväksyttävää ja tehokasta järjestelmää, jonka kustannukset olisivat kohtuulliset.¹⁹⁹ Kriminaalipolitiikan yleistavoitteena on ollut minimoida kustannuksia, jotka aiheutuvat rikollisuudesta ja sen kontrolloinnista, sekä jakaa nämä kustannukset ja kärsimykset oikeudenmukaisesti.²⁰⁰ Ilmoitusvelvollisuutta laajentamalla tilintarkastajat joutuvat kantamaan yksityisenä toimijana suhteellisen suuren vastuun talousrikollisuuden kontrolloinnista, johtuen jo ennestään tarkastukseen liittyvästä suuresta vahingonkorvauksellisesta vastuusta. Tilintarkastuksen nousevat kustannukset jäisivät tilintarkastuksen tilanneiden kohteiden maksettavaksi, joten kustannusten tasaväkinen jakautuminen ei välttämättä toteutuisi.

¹⁹⁸ *Horsmanheimo ym.* 2007, s. 200.

¹⁹⁹ *Tapani* 2002, s. 145.

²⁰⁰ *Tapani* 2002, s. 157.

6 TILINTARKASTUS JULKISENA TEHTÄVÄNÄ

6.1 Julkinen valta ja julkinen tehtävä

Tässä luvussa tarkastelen tilintarkastajan roolin muuttumista lähemmäksi julkista tehtävää. Ensimmäisessä alaluvussa käsittelen julkisen vallan ja julkisen tehtävän käsitteitä sekä niiden määrittelyn ongelmallisuutta. Tämän jälkeen pohdin toisessa alaluvussa tilintarkastukseen kohdistettuja odotuksia päämies-agenttiteorian ja odotuskuilun avulla. Kolmannessa alaluvussa selvitän tilintarkastajan toimintaa virkavastuulla, joka velvoittaa julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajia. Viimeisessä alaluvussa tarkastelen viranomaisten toiminnalle asetettuja vaatimuksia suhteessa tilintarkastajille asetettuihin vaatimuksiin sekä tilintarkastuksen merkityksen muutosta.

Hallinto-oikeudessa valtion olemassa oloa ja vallankäyttöä on perusteltu yleisellä edulla. Yleisen edun käsite ei ole kuitenkaan selkeä ja sen voi katsoa vaihtelevan yhteiskunnassa tapahtuvien muutosten mukana. Julkinen valta on määritelty yksipuoliseksi oikeustoimeksi, jossa vaikutetaan yksilön oikeuksiin tai velvollisuuksiin merkittäväällä tavalla. Julkisen vallan käyttöä on säännelty, jotta yksipuolisessa vallan käytössä henkilöllä olisi oikeusturvaa vahvemman osapuolen mielivaltaista kohtelua vastaan. Julkisen vallan käytössä on noudatettava perustuslain 2.3 §:n mukaista oikeusvaltioperiaatetta, jonka mukaan julkisen vallan käytön on perustuttava lakiin ja kaikessa julkisessa toiminnassa on tarkoin noudatettava lakia.²⁰¹

Julkisen vallan ja julkisen tehtävän käsitteet ovat epäselviä. Hallituksen esityksessä perustuslaiksi todetaan, että julkisen vallan käsite on laajempi kuin valtiovallan käsite, sillä julkisen vallan käyttöä ei ole palautettavissa ainoastaan valtion toiminnaksi, johtuen siitä, että myös valtionkoneiston ulkopuolella on mahdollista käyttää julkista valtaa. Oikeusvaltioperiaatteen on siten ulotuttava tähän toimintaan. Julkisen vallan alaa ei voida tyhjentävästi määritellä, vaan sitä on mahdollista lainsäädännön avulla laajentaa ja supistaa tarpeen mukaan. Tällöin toiminnan luonteella on merkitystä. Julkiselle vallalle on annettu paljon tehtäviä perustuslaissa, esimerkiksi 18 § edellyttää julkisen vallan huolehtimaan työvoiman suojelusta ja edistämään työllisyyttä sekä 22 § velvoittaa turvaamaan perusoikeuksien ja ihmisoikeuksien toteutumisen. Julkisen vallan käsitteen epäselvyys voi tuottaa ongelmia sen suhteen, mitkä tahot ovat velvollisia edistämään näiden oikeuksien aktiivista toteuttamista julkisen vallan roolissa sekä mitä toimijoita koskevat hyvän hallinnon

²⁰¹ Hakalehto-Wainio 2008, s. 161.

vaatimukset että muut julkisen vallan käytössä noudatettavaksi tulevat edellytykset.²⁰²

Aikaisemmin on katsottu, että julkisen vallan käyttäminen kuuluu vain julkisyhteisöille ja käytettäväksi virkasuhteessa. Virkamieshallinnon periaate on johdettu vuoden 1919 hallitusmuodossa olleiden valtionmuotoa, vallanjakoa ja virkavastuuta koskevien säännösten pohjalta.²⁰³ Toimivallan siirtoon viranomaiselta tarvittiin nimenomainen laintasoinen säännös, jolla asianmukaisessa järjestyksessä on asetettu tehtävään toimielimet ja toimihenkilöt.²⁰⁴ Perustuslakivaliokunta on myös aiemmassa lausuntokäytännössään katsonut, että julkista valtaa voi Suomessa käyttää vain viranomaiset tai viranomaisten nimissä laillisesti virkoihin nimitetyt virkamiehet. Perustuslakivaliokunnan mukaan julkisia tehtäviä tai julkista valtaa voidaan antaa muille toimijoille vain rajoitetusti ja tiettyjen edellytyksien täytyessä. Valiokunnan mukaan menettelystä oli oltava riittävän yksityiskohtaiset säännökset, huomioitava yksilöiden oikeusturva sekä julkisia tehtäviä hoitavien oli kuuluttava rikosoikeudellisen virkavastuun piiriin.²⁰⁵

Perustuslain 124 §:n mukaan julkinen hallintotehtävä voidaan antaa muulle kuin viranomaiselle vain lailla tai lain nojalla, jos se on tarpeen tehtävän tarkoituksenmukaiseksi hoitamiseksi eikä vaarana perusoikeuksia, oikeusturvaa tai muita hyvän hallinnon vaatimuksia. Merkittävää julkisen vallan käyttöä sisältäviä tehtäviä voidaan kuitenkin antaa vain viranomaiselle. Olennaista julkisen vallan käytössä onkin se, onko kyse merkittävän julkisen vallan käytöstä, julkisen vallan käytöstä vai julkisen tehtävän hoitamisesta. Hallituksen esityksessä perustuslaiksi todetaan, että kaikella julkisen vallan käytöllä on oltava demokraattinen perusta. Kaiken julkisen vallan tulisi myös olla johdettavissa perustuslaista.²⁰⁶ *Heikki Kulla* on katsonut yksityistämisen edellytyksien olevan yhteydessä virkamieshallinnon periaatteeseen ja toimintavaraukseen, joiden perusteella julkisten hallintotehtävien yksityistäminen on tiukoin ehdoin mahdollista edellyttäen, että julkista valtaa käyttävän henkilön on oltava virkavastuussa.²⁰⁷

Yksityistämiskehitys, perustuslakiuudistukset sekä tarve hallinnon joustavuuteen ovat lisänneet julkisen vallan käyttöä viranomaiskoneiston ulkopuolella. Esimerkiksi julkisoikeudelliseen Kansaneläkelaitokseen, sovelletaan hallintolakia ja julkisuuslakia, vaikka laitoksen henkilöstö ei ole virkasuhteessa. Myös laitoksen tehtävät sisältävät merkittävää julkisen vallan käyttöä päätettäessä

²⁰² HE 1/1998 vp.

²⁰³ *Kulla* 2006, s.1162.

²⁰⁴ *Mäenpää* 1989, s. 181.

²⁰⁵ PeVL 4/1989 vp, PeVL 1/1994 vp, PeVL 7/1994 vp & PeVL 15/1994 vp.

²⁰⁶ HE 1/1998 vp.

²⁰⁷ *Kulla* 2006, s. 1176.

yksilöiden etuuksista.²⁰⁸ Julkista valtaa voi käyttää ja julkisia tehtäviä voi hoitaa siten muukin taho kuin viranomaisen. Toiminnalta voidaan edellyttää tällöin julkisuutta ja hyvää hallintoa. Niinpä on tehtävä yksityiskohtaista harkintaa pohdittaessa, milloin jokin tehtävä on julkinen tai siihen liittyy julkisen vallan käyttöä. Ratkaisevaa on myös tehtävien luonteen määrittely, joka on olennaista selkeyden, ennakoitavuuden ja oikeusvarmuuden kannalta. Se milloin on kyse sellaisen merkittävän julkisen vallan käytöstä, että tehtävää voi hoitaa vain viranomaisen, vaatii yksittäistapauksellista harkintaa.²⁰⁹

Marietta Keravuori-Rusänen on määritellyt hyvän hallinnon muodollisiin edellytyksiin kuuluvan yksilön menettelyllisen oikeusturvan, tehokkaat oikeussuojakeinot sekä vaatimukset yhdenvertaisuudesta, kielellisistä perusoikeuksista sekä hallintotehtävien hoitamisen avoimuudesta ja julkisuudesta. *Keravuori-Rusänen* mukaan on mahdotonta antaa tyhjentävää vastausta hyvän hallinnon vaatimuksista, vaan harkintaa on tehtävä tapauskohtaisesti, sillä hyvä hallinto muotoutuu eri tavoin erilaisissa tehtävissä. Jokaisella on kuitenkin oikeus edellyttää ilman nimenomaisia säännöksiä, että julkista tehtävää hoitava noudattaa hyvän hallinnon vaatimuksia.²¹⁰ Hyvään hallintoon on katsottu kuuluvan myös julkisten tehtävien hoitamisen valvonta ja toimivalta puuttua tarvittaessa esiin tulleisiin epäasianmukaisuuksiin.²¹¹

Ongelmallisia ovat julkisen vallan, julkinen tehtävän, julkisen hallintotehtävän ja julkinen palvelun käsitteet. Kyseiset käsitteet ovat avoimia, eikä niitä ole selvästi määritelty lainsäädännössä tai esitöissä. Perusoikeuksien ollessa kyseessä, on julkista valtaa tulkittava laajasti²¹². Esimerkiksi perustuslain 118.3 §:n mukaan jokaisella, joka on kärsinyt vahinkoa julkista tehtävää hoitavan laiminlyönnin tai lainvastaisen toimenpiteen vuoksi, on oikeus vaatia vahingonkorvausta julkista tehtävää hoitavalta, jolloin kyseeseen tulevat myös yksityiset toimijat jotka hoitavat julkisia tehtäviä.

Julkinen tehtävä on katsottu julkisten hallintotehtävien yläkäsitteeksi, joten se tulee ymmärtää sisällöltään laajemmaksi, kuin julkinen hallintotehtävä.²¹³ Julkinen tehtävä on kuvattu toiminnaksi, johon liittyy yleisen edun toteuttamista tai julkiselle palvelulle tyypillisiä piirteitä, kuten julkisen vallan käyttöä.²¹⁴ Julkisen tehtävän ominaisuuksiin on myös katsottu, että sen päätarkoituksena ei ole taloudellisen hyödyn tavoittelu, vaan sen avulla pyritään saamaan hyötyä mahdollisimman

²⁰⁸ *Kulla* 2006, s. 1164.

²⁰⁹ *Husa & Pohjolainen* 2014, s. 70.

²¹⁰ *Keravuori-Rusänen* 2008, s. 352–353.

²¹¹ *Keravuori-Rusänen* 2008, s. 397.

²¹² HE 309/1993 vp.

²¹³ *Keravuori-Rusänen* 2008, s. 166.

²¹⁴ *Husa & Pohjolainen* 2014, s. 75.

monelle. Toiminta usein rahoitetaan myös kokonaan tai osittain verovaroin. Julkiselle tehtävälle tyypillistä on myös sen kuuluminen valtioneuvoston ohjaus- ja määräysvallan alaiseksi.²¹⁵ Julkiseksi hallintotehtäväksi on katsottu kuuluvan laaja hallinnollisten tehtävien kokonaisuus, johon kuuluu lakien toimeenpanoa, yksityisten oikeuksia, velvollisuuksia ja etuja koskevaan päätöksentekoon liittyviä tehtäviä. Yksilön oikeuksista ja velvollisuuksista päättäminen on julkisen vallan käyttöä, samoin kuin sitovien määräysten antaminen, joilla rajoitetaan yksilön toimintaa.²¹⁶

Olli Mäenpään mukaan julkisella hallintotehtävällä tarkoitetaan hallintopäätösten tekemistä sekä julkisen palvelun toteuttamista. Myös yksityisen toimijan voidaan katsoa hoitavan julkista hallintotehtävää, kun sen toiminta on lakisääteistä ja liittyy viranomaisen tehtäviin. Tästä johtuen hyvän hallinnon takeet on lailla ulotettava koskemaan julkisen palvelutehtävän hoitamista ja yksityistä päätöksentekoa, jonka sisältönä yksityisen oikeudet tai velvollisuudet. Myös hallintolain 2.3 §:n velvoittaa yksityisen noudattamaan hallintolakia julkista hallintotehtävää hoitaessaan.²¹⁷ Hallintolain organisatorinen soveltamisala on *Mäenpään* mukaan tarkoitettu laajasti kattamaan kaikki hallintotoimintaan osallistuvat ja julkista tehtävää hoitavat tahot.²¹⁸ Julkisen vallan ja julkisen tehtävän käsitteet jäävät useista määritelmistään huolimatta kuitenkin epäselväksi, joten kysymykset hallintolain soveltamisesta voivat osoittautua hankaliksi.²¹⁹

Hallinto-oikeuden yleisiin tehtäviin on luettu yksityisen suojaaminen virheelliseltä julkisen vallan käytöltä, johtuen julkisen vallan vahvemmassa asemasta. Sen avulla pyritään turvaamaan myös vaikutus- ja valvontamahdollisuudet sekä julkisen hallinnon järjestäminen perustuslain periaatteiden mukaan.²²⁰ Tärkeää on oikeusturvan takaaminen, jonka perusteita on määritelty hallintolaissa. Menettelyllisiä oikeusturvaperiaatteita ovat esimerkiksi säännökset esteellisyydestä, kuulemisesta, vaikuttamismahdollisuuksien varaamisesta, hallintopäätösten perustelemisesta ja tiedoksiannosta. Myös hyvän hallinnon perusteet ovat osa oikeusturvaa.²²¹

Muutoksenhakumahdollisuus on oikeusturvan kannalta merkityksellinen tilanteissa, joissa tehdään päätöksiä koskien yksityisen oikeuksia, etuja tai velvollisuuksia.²²² *Keravuori-Rusasen mukaan* oikeusturvan kannalta keskeisiä ovat julkisoikeudelliset sääntelymekanismit, jota toteuttavat

²¹⁵ *Keravuori-Rusanen* 2008, s. 155–158.

²¹⁶ HE 1/1998 vp.

²¹⁷ *Mäenpää* 2012, s. 6, *Mäenpää* 2003, s. 66.

²¹⁸ *Mäenpää* 2012, s. 51.

²¹⁹ *Hakalehto-Wainio* 2008, s. 150.

²²⁰ *Husa & Pohjolainen* 2014, s. 218.

²²¹ *Keravuori-Rusanen* 2008, s. 355.

²²² *Keravuori-Rusanen* 2008, s. 359.

ennakollista ja jälkikäteistä viranomaisvalvontaa.²²³ Perustuslakivaliokunta on myös katsonut viranomaisvalvonnan olevan keskeistä oikeusturvavaatimusten kannalta julkisen vallankäytön aloilla, joihin liittyy erityisiä oikeusturvariskejä²²⁴.

Hallintolaki tulee siten sovellettavaksi välillisessä julkishallinnossa sekä yksityisessä toiminnassa, jos nämä hoitavat julkisia hallintotehtäviä lain nojalla.²²⁵ *Thomas Wilhelmsson* on kuitenkin katsonut, että keskeisiä hallinto-oikeudellisia periaatteita ei voida suoraan soveltaa yksityisoikeudellisissa suhteissa²²⁶. Julkisessa hallintotehtävässä perusoikeuksien, oikeusturvan ja hyvän hallinnon turvaaminen tapahtuu huolehtimalla sääntelyllä sekä julkisia hallintotehtäviä hoitavien henkilöiden sopivuuden ja pätevyyden avulla. Keskeistä on saattaa julkisia hallintotehtäviä hoitavat julkisen valvonnan ja oikeudellisen vastuun piiriin.²²⁷

6.2 Tilintarkastajiin kohdistetut odotukset

Tilintarkastusta on lähestytty taloustieteellisestä näkökulmasta päämies-agenttiteorian avulla, jota voi hyödyntää myös tilintarkastajan roolin muutoksen tarkasteluun. *Jarmo Vakkuri* on määrittänyt päämies-agenttiteorian seuraavasti:

”Tilintarkastus pyrkii varmentamaan, että agentin päämiehelle välittämä informaatio tarkastuskohteen tilasta on oikeaa ja riittävää. Tilintarkastusinstituutio on kolmas osapuoli, joka asiantuntemuksellaan, menetelmillään ja tarkastuskohdetta koskevilla aineistoilla tuottaa kohtuullisen varmuuden siitä, että agentti on hoitanut informaatiotuotannon tehtävää olemassa olevaa sääntöperustaa noudattaen. Laatu on onnistumista tässä perustehtävässä eli kyseisen kaltaisen lausuman tuottamisessa. Vastaavasti epäonnistuminen kuvaa puutteellista laatua, tilintarkastusvirhettä.”²²⁸

Pentti Meklin katsoo myös osaltaan, että tarkastuksella on järjestelmästä riippumaton yleinen tehtävä, jonka kuvaamiseen agenttiteoria soveltuu parhaiten.²²⁹ Päämies, eli yhteisön omistajat, sitouttavat agentin, eli yhteisön johdon, toimimaan etujensa mukaisesti ja samalla delegeoivat osan määräysvallastaan heille. Päämies ohjaa agentin käyttäytymistä ulkoisin keinoin, jotta hän voi

²²³ *Keravuori-Rusanen* 2008, s. 372.

²²⁴ PeVL 5/2006 vp.

²²⁵ *Husa & Pohjolainen* 2014, s. 73.

²²⁶ *Wilhelmsson* 2001, s. 56.

²²⁷ *Keravuori-Rusanen* 2008, s. 367–368.

²²⁸ *Vakkuri*. 2011, s. 67.

²²⁹ *Meklin* 2009, s. 56–57.

varmistua agentin toimivan hänen etujensa mukaisesti. Ohjaus tapahtuu tilintarkastuksen avulla eli tilintarkastajan suorittamana.²³⁰ Laajentaessa tilintarkastajan velvollisuuksia entisestään, voidaan ulkoisen ohjauksen katsoa tulevan osittain myös lainsäätäjän kautta, joka asettamalla tilintarkastajalle velvollisuuksia ohjaa samalla yhteisöjen toimintaa yhteiskuntaa hyödyttävään suuntaan.

Tilintarkastukseen kohdistuu paineita myös sidosryhmien odotusten suhteen. Sidosryhmät, kuten rahoittajat, työntekijät, toimittajat, asiakkaat, valtio ja kunnat haluavat tilintarkastajalta tietoja, jota itse eivät kykene hankkimaan.²³¹ Tilintarkastus tuottaa lisäksi yhteiskunnallista hyötyä, joka ilmenee erilaisissa yhteyksissä, kuten arvopaperimarkkinoilla luottamuksena pörssiyhtiöiden antamiin tietoihin. Tilintarkastuksen avulla tarkastetaan taloudellisten tietojen paikkansapitävyyttä ja vertailtavuutta, joten samalla lisääntyy osaltaan markkinoiden kyseisiin tietoihin kohdistama luottamus.²³² Tilintarkastuksen tehokkuus ja luotettavuus perustuvat yhteistyöhön sekä luottamukseen, jotta tilintarkastaja saa johdolta tilintarkastuksen suorittamiseen tarvittavat tiedot.²³³ Tämä luottamus saattaa vaarantua, jos tilintarkastajan ensisijainen motiivi tarkistaa yhteisön tilinpäätösraportoinnin luotettavuus, saa rinnalleen kilpailevia motiiveja, kuten talousrikollisuuden torjumisen.

Tilintarkastajiin kohdistetaan erityisesti talousrikosten torjunnassa suurempia odotuksia, kuin mitä he itse kokevat roolinsa olevan. Talousrikollisuus tarkoittaa oikeudettomaan hyötyyn tai vastaavaan tähtäävää rikosta liike- ja yritystoiminnassa. Sen voidaan myös katsoa olevan yhteiskunnan julkistaloutta tai järjestystä vastaan kohdistuvaa rikollisuutta tai taloudellisen toiminnan yhteydessä tehtävää rikollisuutta.²³⁴ Harmaa talous on määritelty sinänsä lailliseksi toiminnaksi, jossa kuitenkin laiminlyödään lakisääteisiä velvoitteita, kuten esimerkiksi veroja ja eläkemaksuja²³⁵.

Janne Viitasen mukaan yhteiskunnan toimijoilla on tapana asettaa tarkastustoimintaan kohtuuttoman suuria odotuksia, joiden toteuttaminen ei ole mahdollista käytössä olevien taloudellisten ja inhimillisten resurssien avulla.²³⁶ Tätä kutsutaan odotuskuiluksi, eli tilintarkastajat eivät usko havaitsevansa talousrikoksia yhtä tehokkaasti, kuin sidosryhmät ja ulkopuoliset heiltä odottavat, sillä nämä ryhmät eivät aina ole tietoisia tilintarkastukseen kohdistuvasta sääntelystä,

²³⁰ *Jensen & Meckling* 1976, s. 5–6.

²³¹ *Riistama* 1999, s. 23–24.

²³² *Riistama* 2005, s. 84.

²³³ HE 212/2014 vp, s. 8.

²³⁴ *Koponen & Lahti*, 2007, s. 10.

²³⁵ Sisäministeriö 2012.

²³⁶ *Viitanen* 1995, s. 175.

jolloin syntyy virheellisiä tulkintoja.²³⁷ Odotuskuilu on havaittavissa tilintarkastajien tilintarkastuksen sekä sidosryhmien että ulkopuolisten tahojen odotusten kohtaamattomuudesta. Tämä aiheuttaa kritiikkiä ja epäluottamusta tilintarkastajien toimintaan kohtaan. Tilintarkastuksen asema on riippuvainen siihen suunnatusta luottamuksesta, joten sen vaarantuminen ongelmallista koko yhteiskunnan kannalta.²³⁸

Ensimmäisenä odotuskuilun on esitellyt *Chris Liggio* vuonna 1974. *Liggion* mukaan odotuskuilu on riippumattoman tilintarkastajan ja tilinpäätösten käyttäjien odotusten välinen ero koskien tilintarkastajalta edellytettävää suoritustasoa. *Cohen Commission* lisäsi määritelmään seikan, että kuilu saattaa myös esiintyä yleisön odotusten ja tarpeiden, sekä sen, mitä tilintarkastajan voivat ja mitä heidän voidaan kohtuudella odottaa saavuttavan välillä.²³⁹

Brenda Porterin mukaan edellä mainitut odotuskuilun määritelmät ovat liian laajoja, sillä ne eivät huomioi sitä, että tilintarkastajat eivät aina päädy ratkaisuun joka olisi kohtuudella odotettavissa. *Porterin* laajemmassa määritelmässään odotuskuilu on se, mitä yleisö on asettanut odotukseksi tilintarkastuksesta, suhteutettuna siihen, mitä yleisö odottaa tilintarkastuksesta saavansa. Hän jakaa määritelmässään odotuskuilun kohtuullisuuskuiluun ja suorituskuiluun. Kohtuullisuuskuilu on peräisin yhteiskunnan kohtuuttomista odotuksista, suorituskuilussa tilintarkastajien suoritus ja yhteiskunnan kohtuulliset odotukset eivät tavoita toisiaan. *Porter* jakaa suorituskuilun vielä kahteen osaan: puutteelliseen säännöskuiluun ja puutteelliseen suorituskuiluun. Puutteellisessa säännöskuilussa tilintarkastajia koskevien säännöksien ajatellaan olevan riittämättömiä, sillä tilintarkastuksen piiriin ei ole säädetty yleisön kaikkia kohtuullisia odotuksia. Puutteellisessa suorituskuilussa yleisö kokee tilintarkastajan toteuttaneen tilintarkastuksen heikosti voimassaolevien säännösten nojalla.²⁴⁰

Odotuskuilun on määritellyt myös *Janne Viitanen*, jonka mukaan odotuskuilu johtuu siitä, että yleisö odottaa tilintarkastajan toiminnalta erilaisia seikkoja, kuin mitä lait ja tilintarkastajat itse edellyttävät tarkastukselta²⁴¹. *Ian Dennis* puolestaan katsoo, että odotuksien sijaan tulisi puhua uskomuksista tai haluista, sillä hänen mukaansa odotukset ovat näistä peräisin. Odotuskuilun luonnetta voisi tarkentaa selvittämällä, mitä yleisö uskoo tilintarkastuksen sisältävän ja mitä he haluaisivat sen sisältävän, sillä *Dennisin* mukaan odotuskuilu johtuu osin siitä, että tilintarkastuksen

²³⁷ Euroopan komissio 2010, s. 3–4.

²³⁸ *Porter ym.* 2012, s. 2.

²³⁹ *Koh & Woo* 1998, s. 147.

²⁴⁰ *Porter* 1993, s. 50.

²⁴¹ *Viitanen* 1995, s. 175.

määritelmät ovat vaihtelevia, ja ihmiset saattavat ajatella lainsäätäjän määrittävän tilintarkastuksen samoin kuin he itse. Toinen syy *Dennisin* mukaan odotuskuilulle on se, että tilintarkastuksen tavoitteet eivät ole yleisesti määriteltyjä.²⁴²

Hallituksen esityksessä tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuus rikosepäilyistä on ulotettu koskemaan kaikkia yhteisöjä ja tilintarkastajia, vaikka Euroopan unionin sääntely edellyttäisi vain julkisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen osalta kyseistä ilmoitusvelvollisuutta²⁴³. Odotuskuilua on havaittavissa tilintarkastajien ilmoitusvelvollisuuden laajentamisen osalta, sillä yhteiskunnan ja tilintarkastajien näkemykset tilintarkastajien mahdollisuuksista poikkeavat toisistaan. Tämä näkyy jatkuvasti lisääntyvällä tilintarkastajia koskevalla sääntelyllä ja tilintarkastajien velvoitteiden kasvamisena, joilla asetetaan tilintarkastajille suoritettavaksi tarkastustyön ohella muita tehtäviä, joita vastaavia velvollisuuksia on ainoastaan viranomaisilla.

Rikosten torjunta on ensisijaisesti viranomaisten tehtävä. Esimerkiksi poliisille on poliisilain (493/1995) 1 §:ssä, rajavartiolaitokselle rajavartiolain (578/2005) 3 §:ssä ja tullille tullilain (1446/1994) 20 b §:ssä säädetty velvollisuus rikollisuuden torjumiseen sekä ennaltaehkäisyyn. Rahanpesun estämisen osalta rahanpesulain 35.1 §:n mukaan rahanpesun selvittelykeskus on vastuussa rahanpesun ja terrorismin rahoittamisen estämisestä, selvittämisestä sekä viranomaisten yhteistyön edistämisestä. Kuitenkin muiden yksityisoikeudellisten toimijoiden ohella tilintarkastajia on velvoitettu mukaan talousrikostorjuntaan rahanpesulaista 23.1 §:stä ilmenevän ilmoitusvelvollisuuden myötä. Ilmoitusvelvollisuuden laajentaminen rikosepäilyihin kasvattaisi merkittävästi tilintarkastajien roolia rikostorjunnassa, sillä tilintarkastaja joutuisi ilmoittamaan viranomaiselle säännösten vastaisesta toiminnasta, jos yhteisön toimiva johto ei ryhdy asianmukaisiin toimenpiteisiin tilintarkastajan ilmoituksen johdosta. Vastaavaa yksityisen toimijan velvollisuutta ilmoittaa muusta kuin törkeästä rikoksesta ei ole asetettu monille muille yksityisille toimijoille. Ainoastaan lastensuojelulain (417/2007) 25 §:n sisältää vastaavan ilmoitusvelvollisuuden koskien lastensuojelutarvetta, johon ei toisaalta aina liity sääntöjen tai määräysten vastaista toimintaa.

Väärinkäyttöksiin puuttuminen tilintarkastuksen avulla yritystoiminnassa on Suomessa ollut rajallista, vaikka tilintarkastajilla on pääsy yhteisöjen ja säätiöiden keskeiseen taloudelliseen informaatioon. Tilintarkastajat ovat kokeneet oman mahdollisuutensa puuttua talousrikollisuuteen heikkona, johtuen heidän asemastaan ja ensisijaisesta tehtävästään yhtiökokouksen valitsemana

²⁴² *Dennis* 2010, s. 130–145.

²⁴³ HE 212/2014 vp, s. 9.

ulkoisena tarkastajana. Yhteisöjen väärinkäytökset voivat olla hyvinkin häikäilemättömiä, mikä heikentää niihin puuttumisen mahdollisuutta. Kirjanpito voidaan jättää kokonaan pitämättä tai sitä pidetään väärin tosittain.²⁴⁴ Myös tilintarkastaja saatetaan jättää kokonaan valitsematta, joka johtaa siihen, että ammattitilintarkastajan on mahdotonta puuttua väärinkäytöksiin.²⁴⁵

Tilintarkastajan rooli rahanpesunselvittämisessä ei tilastotietojen perusteella näytä merkittävältä. Keskusrikospoliisin rahanpesun selvittelykeskuksen vuoden 2013 vuosikertomuksen mukaan vuonna 2012 tilintarkastusyhteisö oli tehnyt epäilyttävistä liiketoimista 12 ilmoitusta, kun ilmoituksia oli tehty yhteensä 18 677 kappaletta. Vastaavasti vuonna 2013 tilintarkastusyhteisö oli tehnyt 10 ilmoitusta yhteensä 28 164 ilmoituksesta. Merkittäviä ilmoittajatahoja olivat esimerkiksi yleistä maksujen välitystä tarjoavat tahot, jotka olivat tehneet ilmoituksia 14 488 kappaletta vuonna 2012 ja 12 645 kappaletta vuonna 2013, sekä rahapelitoimintaa harjoittavat ilmoittajatahot, jotka olivat tehneet ilmoituksia 2472 kappaletta vuonna 2012 ja 13 446 kappaletta vuonna 2013. Osaltaan pankit olivat tehneet ilmoituksia 1201 kappaletta vuonna 2012 ja 1204 kappaletta vuonna 2013.²⁴⁶

Tilintarkastajat eivät näytä olevan keskeisessä asemassa rahanpesurikosten epäilyistä saatujen ilmoitusten osalta suhteutettuna muihin ilmoituksen tekijöihin sekä saatujen ilmoitusten kokonaismäärään. Toisaalta voidaan pohtia mahdollista pelotevaikutusta, minkä tilintarkastajien ilmoitusvelvollisuus saa aikaan. Tieto siitä, että tilintarkastajilla on velvollisuus ilmoittaa rahanpesun ja terrorismin rahoittamisen epäilyistä, voi toimia itsessään jo ehkäisevänä tekijänä.²⁴⁷

Väärinkäytösten torjunnassa keskeistä on tehdä mahdollisuus sääntöjen ja määräysten vastaiseen menettelyyn hankalaksi tehostamalla valvontaa ja kontrollitoimenpiteitä, vähentämällä rikosentekomahdollisuuksia, minimoimalla rikoshyötyä sekä lisäämällä kiinnijäämisriskiä. Ilmoitusvelvollisuuden laajentamisella rikosepäilyihin tavoitellaan luultavasti samanlaista vaikutusta. Rikoksen tekijän punnitessa rikoksella saavutettavia hyötyjä ja siitä koituvia riskejä, voivat toimivat kontrollit vaikuttaa siten, että rikoksen tekeminen ei ole taloudellisesti kannattavaa verrattuna kiinnijäämisestä seuraaviin haittoihin.²⁴⁸

Tilintarkastajien vaitonaisuus asiakkaistaan voi olla osaltaan selityksenä sille, miksi talousrikosten ilmoittajana tilintarkastajan rooli ei ole kovin merkittävä. Toisaalta epärehelliset toimijat voivat

²⁴⁴ Mähönen 2008, s. 585.

²⁴⁵ HE 194/2006 vp, s. 21.

²⁴⁶ Keskusrikospoliisi 2013, s. 9.

²⁴⁷ HE 212/2014 vp, s. 9.

²⁴⁸ Koivu ym. 2010, s. 72–73.

jättää tilintarkastajan kokonaan valitsematta, mikä selittää osaltaan tilintarkastajien ilmoitusten vähäisyyttä. Tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuden johdosta rikoksen tekemättä jääminen on vaikeampaa tilastoida. Tämän voisi ajatella näkyvän rikollisuuden määrän vähenemisenä, mitä ei ainakaan talousrikollisuuden osalta ole vielä tutkittu.

Tilintarkastajien velvollisuudesta osallistua talousrikollisuuden torjuntaan on erilaisia näkemyksiä. Tilintarkastus on kuitenkin mahdollinen keino puuttua väärinkäytöksiin, edellyttäen että tilintarkastaja on valittu sääntöjen mukaisesti²⁴⁹, suorittaa neuvontatehtävänsä asiaankuuluvalla tavalla, noudattaa säännöksiä ja puuttuu epäselvyyksiin ajoissa.²⁵⁰ Myös tilintarkastajien hyvää tilintarkastustapaa määrittävissä kansainvälisissä ISA-tilintarkastusstandardeissa on huomioitu väärinkäytösten havainnointi. ISA 240 -standardi velvoittaa tilintarkastajaa huomioimaan petosten, väärinkäytösten ja virheiden mahdollisuuden, mutta toistaiseksi ei ole edellytetty aktiivista talousrikosten havainnointia. Ensisijainen vastuu sisäisestä valvonnasta ja väärinkäytösten torjumisesta on toimivalla johdolla²⁵¹. On huomioitava kuitenkin mahdollisuus, että toimiva johto sekä tilintarkastajat voivat syyllistyä väärinkäytöksiin myös yhdessä, mikä vaikeuttaa väärinkäytösten selvittämistä.

6.3 Tilintarkastajan toiminta virkavastuulla

Kuntalain 44.2 §:n mukaan tehtäviä joissa käytetään julkista valtaa, on hoidettava virkasuhteessa, jota varten on perustettava virka. Virkaan kuuluvat tehtävät ovat julkishallintoon liittyviä, ne pitävät sisällään julkisen vallan käyttöä tai vastaavien julkishallinnollisten tehtävien hoidosta. Virkaa on hoidettava virkavastuulla, sillä virkamiehellä voi olla lakiin perustuvaa toimivaltaa tehdä yksipuolisia päätöksiä yksilön oikeuksiin ja vapauksiin. Virkavastuun tarkoituksena on suojata yksityisen oikeusturvaa suhteessa julkisen vallan vahvempaan asemaan. Perustuslain 118 §:n mukaan virkamies on vastuussa virkatoimiensa laillisuudesta. Virkamiehen toimintaa tulevat sovellettavaksi myös hallintolain hyvän hallinnon periaatteet.²⁵²

Virkavastuun tarpeellisuutta on perusteltu julkisen vallan käytöllä ja siihen sisältyvällä vaatimuksella korkeasta luottamuksesta ja puolueettomuudesta. Virkavastuun toteutuu virkamiehen tehdessä virkatehtävässään virheen tai laiminlyödessään virkavelvollisuuksia. Virkavastuun on katsottu ulottuvat myös toisinaan julkisen vallankäytön ulkopuolelle, kuten virkamiehen

²⁴⁹ Mähönen 2008, s. 585.

²⁵⁰ Hällström 2014, s. 84.

²⁵¹ Rahoitustarkastus 2014, s. 10.

²⁵² Husa & Pohjolainen 2014, s. 296.

tosiasialliseen toimintaan. Virkavastuu ilmenee virkamiesoikeudellisena vastuuna, rikosoikeudellisena vastuuna sekä vahingonkorvausvastuuna. Virkamiehen toimintaa kohdistuu yleinen huolellisuusvaatimus ja tehtävän asianmukainen suorittamisen vaatimus.²⁵³

Kunnan tai kuntayhtymän tilintarkastaja rinnastetaan viranomaiseen tilintarkastusta suorittaessaan. Hallintolaki tulee sovellettavaksi kun toimielimellä tai henkilöllä on oikeusnormiin perustuvia kunnallisia tehtäviä tai toimivaltaa. Tilintarkastajilla katsotaan olevan tilintarkastusta suorittaessaan tällaista toimivaltaa ja sovellettavaksi tulevat tällöin viranomaisia koskevat säädökset.²⁵⁴ Myös julkisuuslain 4.1.8 §:n mukaan viranomaisella tarkoitetaan kunnan ja kuntayhtymän tilintarkastajia sekä muita niihin verrattavia toimielimiä. JHTT-lain 5 §:n mukaan tilintarkastajan esteellisyydestä on voimassa mitä hallintolain 27–30 §:issä säädetään. Hallintolain oikeusperiaatteet tulevat myös sovellettavaksi tilintarkastajan toimiessa virkavastuulla, kuten myös rikoslain 40 luvun säännökset virkarikoksista.

Julkisuuslain 4.2 §:n mukaan julkisuuslaki koskee julkista tehtävää hoitavia yksityisiä toimijoita niiden käyttäessä julkista valtaa. Myös perustuslain 124 §:n edellyttää julkista valtaa siirrettäessä huolehdittavan hyvän hallinnon takeista. Julkisuuslain 5.2 §:n mukaan julkisuuslakia sovelletaan toimeksiantotehtäviin riippumatta siitä käytetäänkö niissä julkista valtaa.²⁵⁵ Viranomaisessa muutoin kuin palvelussuhteessa toimiva voidaan siten katsoa kuuluvan viranomaista koskevien velvoitteiden piiriin.²⁵⁶ Tällä perusteella avustaviin tilintarkastajiin voidaan myös soveltaa viranomaisia koskevia velvoitteita, vaikka he eivät toimi virkavastuulla julkishallinnon ja -talouden tarkastuksessa kuten päävastuullinen tilintarkastaja.

JHTT-lain 4.2 §:n mukaan tilintarkastaja toimii tehtävässään virkavastuulla. Tilintarkastajan toimiessa muussa kuin lakisääteisessä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastustehtävässä häneen ei sovelleta säännöksiä esteellisyydestä ja virkavastuusta JHTT-lain 1.3 §:n perusteella. Tilintarkastaja ei kuitenkaan ole toimessaan kunnan viranhaltija, vaan toimii toimeksiantosuhteessa kuntaan. Virkavastuun avulla on haluttu korostaa tilintarkastajan riippumattomuutta ja vastuuta.²⁵⁷

Valtionavun myöntänyt viranomainen valvoo valtionavustuslain (688/2001) 15 §:n mukaan avustuksen käytön valvontaa. Valtionapuviranomaisen on myös mahdollista kohdistaa

²⁵³ Husa & Pohjolainen 2014, s. 308–310.

²⁵⁴ Mäenpää 2012, s. 52.

²⁵⁵ Mäenpää 2009, s. 93.

²⁵⁶ Mäenpää 2009, s. 81.

²⁵⁷ Hannus ym. 2009, s. 425–426.

valtionavustuksen saajan talouteen ja toimintaan valvontaluonteisia tarkastuksia, joiden avulla voidaan selvittää virheet sekä väärinkäytökset jotka liittyvät avustuksen maksamiseen ja käyttämiseen. Valvonnasta vastaava viranomaislainen voi valtionavustuslain 16.2 §:n mukaan valtuuttaa ulkopuolisen tilintarkastajan suorittamaan valtionavustuksen maksamisen ja käytön tarkastuksia. Tilintarkastajan on oltava JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö. Tilintarkastaja hoitaa tällöin perustuslain 124 §:n mukaista julkista hallintotehtävää. Myös muissa erityislaeissa on vastaavia valtuutussäännöksiä tilintarkastajan käyttämiseksi apuna viranomaistarkastuksessa. Esimerkiksi lain alueiden kehittämisen ja rakennerahastohankkeiden rahoittamisesta (8/2014) 32.2 §:n mahdollistaa tarkastusviranomaisen valtuuttamaan päätöksellään ulkopuolisen tilintarkastajan suorittamaan rakennerahaston tarkastuksen. Tilintarkastaja voi olla JHTT-, KHT- tai HTM-tilintarkastaja, joka toimii tehtävässään virkavastuulla lain 32.3 §:n mukaisesti.²⁵⁸

6.4 Tilintarkastajasta valvontaviranomainen?

Tilintarkastukseen kohdistuu paljon samankaltaista sääntelyä kuin viranomaistoimintaan, jonka voi katsoa johtuvat siitä, että tilintarkastukseen liittyy merkittäviä julkisia intressejä. Tilintarkastuksen avulla pyritään edistämään myös yleisen edun toteutumista, minkä on katsottu olevan julkiselle tehtävälle ominaista. *Suvianna Hakalehto-Wainio* on eritellyt viranomaistoiminnalle tyypillisiä piirteitä, joiden voidaan katsoa yhdistävän muutoin heterogeenistä julkishallintoa. Piirteisiin kuuluvat oikeus ja velvollisuus käyttää julkista valtaa, toiminnan lakisidonnaisuus, julkiseen etuun pyrkiminen, toiminnan julkisuus ja julkinen luotettavuus. Yhdistäviä tekijöitä ovat myös sääntely pakottavin normein, harkintavallan käyttö, hyvän hallinnon vaatimus, virkamiesten vahva asema ja toiminnan tavoitteellisuus. Viranomaisilla on usein myös yksinoikeus määrätyn toiminnan toteuttamiseen.²⁵⁹ *Heikki Kulla* on osaltaan katsonut, että perustuslain 3.2 §:n mukainen lainalaisuusperiaate edellyttää virkamiehiltä riippumattomuutta ja puolueettomuutta.²⁶⁰ Julkisen vallan käyttöön liittyy myös perustuslain 118.3 §:n mukainen vahingonkorvausvelvollisuus.

Edellä eriteltyjä piirteitä on havaittavissa tilintarkastuksessa, johon kohdistuu lakisidonnaisuus, sääntely pakottavin normein sekä vahingonkorvausvelvollisuus. Tilintarkastajien ammattieettiset periaatteet ja soft law -sääntely ovat verrattavissa virkamiehiltä vaadittavaan hyvän hallinnon vaatimukseen. Tilintarkastukseen liittyy myös yhteiskunnallisia tavoitteita, kuten rikollisuuden torjunta ilmoitusvelvollisuuksien myötä.

²⁵⁸ *Keravuori-Rusanen* 2008, s. 222.

²⁵⁹ *Hakalehto-Wainio* 2008, s. 146–147.

²⁶⁰ *Kulla* 2006, s. 1168.

Tilintarkastukselta edellytetään julkista luotettavuutta ja tilintarkastajien on oltava tehtävissään riippumattomia sekä puolueettomia. Tilintarkastajien on kiinnitettävä huomiota mahdolliseen esteellisyyteen suorittaa tarkastustehtäviä. Myös viranomaisten on huolehdittava esteettömyydestään hallintolain 27–28 §:ien mukaisesti. Lisäksi tilintarkastukseen liittyy huolellisuusvaatimus, sillä tilintarkastajat vastaavat itse työnsä laadusta. Samankaltainen velvoite on myös virkamiehillä, joiden on varmistuttava perustuslain 118§:n mukaan virkatoimiensa lainmukaisuudesta. Julkisen vallan yksinoikeutta harjoittaa tiettyä toimintaa vastaava oikeus on tilintarkastajien monopoliasema, jonka tilintarkastajat ovat saaneet yhteiskunnalta johtuen erityisestä hyväksymismenettelystä. Tämä osaltaan korostaa tilintarkastajien vahvaa asemaa. Luvanvaraisuus määrätyillä toimialoilla perustuu yleensä yhteiskunnallisen intressin edistämiseen, kuten on kyse myös tilintarkastuksen kohdalla. Nykyisten tilintarkastajia valvovien tahojen katsotaan hoitavan julkista tehtävää, joka osaltaan kertoo tilintarkastuksen merkityksestä ja valvonnan tarpeellisuudesta.

Viranomaisilla on oikeus luovuttaa salassa pidettäviä tietoja toiselle viranomaiselle julkisuuslain 29.1 §:n perusteella. Myös tilintarkastajilla on oikeus luovuttaa viranomaisille tarvittavia tietoja tilintarkastuslain 45.1 ja 46 §:ien mukaisesti. Tilintarkastajilla on tehtävissään laaja tiedonsaantioikeus, jolla varmistetaan se, että tilintarkastaja voi suorittaa tarkastuksen asianmukaisesti. Tilintarkastajia sitoo myös salassapitovelvollisuus tarkastuksen aikana ilmenneistä seikoista. Viranomaisilla on vastaavasti salassapitovelvollisuus koskien hallussaan olevia salassa pidettäviä tietoja. Yhteisiä piirteitä on havaittavissa lisäksi valvonnan osalta, sillä tilintarkastukseen ollaan kohdistamassa viranomaisille tyypillistä ylemmän viranomaisen suorittamaa valvontaa keskittämällä tilintarkastusjärjestelmän valvonta viranomaisille.

Rikosten ehkäisy on ensisijaisesti julkisen vallan ja viranomaisten tehtävä, joille on asetettu velvollisuus valvoa yhteiskunnan kannalta merkittäviä toimintoja. Tilintarkastajien tehtävät ovat suurimmaksi osaksi laillisuusvalvontaa. Tilintarkastajien suorittaessa yksityisoikeudellisina toimijoina lakisääteistä laillisuusvalvontaa, heidän asemansa voi katsoa olevan lähellä valvontaviranomaisten tehtäviä. Myös tilintarkastajille mahdollisesti asetettava velvollisuus ilmoittaa sääntöjen ja määräysten vastaisuudesta, on samankaltainen kuin viranomaisilla on toiminnassaan havaituista väärinkäytöksistä. Laillisuusvalvonnan lisääntyminen ajaa tilintarkastajien tehtävää entistä lähemmäksi valvontaviranomaisten tehtäviä. *Olli Mäenpään* mukaan lain nojalla tapahtuva tosiasiallinen puuttuminen toisen etuun tai oikeuteen on julkisen vallan käyttöä, jolloin kysymykseen voi tulla tarkastus- tai valvontatehtävän suorittaminen, jonka perusteella tehdään yksityistä koskevia päätöksiä. *Mäenpään* mukaan toiminta voidaan lukea

julkisiin hallintotehtäviin myös yksityisen hoitaessa tehtävää.²⁶¹ Hallintolaki tulee sovellettavaksi valvontaviranomaisen toimintaan.²⁶²

Katsonkin että tilintarkastus on siirtymässä vähitellen julkiseksi hallintotehtäväksi sen tehtävien ja merkityksen muuttuessa entistä enemmän yhteiskuntaa hyödyttäväksi ja yleistä intressiä edistäväksi. *Marietta Keravuori-Rusanen* on katsonut, että vaikka viranomaiskoneiston ulkopuolella harjoitettavat yksityisoikeudelliset toimintamuodot toteuttavat yhteiskunnallisista intressiä ja merkitystä, ei niitä voida pelkästään tämän perusteella luokitella julkisiksi tehtäviksi.²⁶³ Kuitenkin JHTT-tilintarkastajat toimivat jo tällä hetkellä virkavastuulla tehtävissään ja heidän on noudatettava hallintolain vaatimuksia. Yksityisen sektorin tilintarkastajiin kohdistettavat velvoitteet ovat lähes vastaavia, kuin mitä kohdistetaan JHTT-tilintarkastajiin. Tutkintojen yhdistäminen osaltaan muuttaa tilintarkastusjärjestelmää ja tulevaisuudessa voi olla mahdollista, että kaikilta tilintarkastajilta edellytetään toimintaa virkavastuulla tilintarkastuksen saadessa lisää julkisen tehtävän piirteitä ja siltä vaaditaan entistä suurempaa luotettavuutta esimerkiksi lisääntyneiden valvontavelvoitteiden tai raportointivelvoitteiden johdosta. Toistaiseksi tilintarkastaja toimii kuitenkin yksityisoikeudellisena orgaanina, eikä sen toimintaa tule rinnastaa valvontaviranomaiseen.

²⁶¹ *Mäenpää* 2012, s. 56–57.

²⁶² *Mäenpää* 2012, s. 62.

²⁶³ *Keravuori-Rusanen* 2008, s. 152.

7 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tilintarkastajille asetetut velvoitteet ja tilintarkastajiin kohdistettu valvonta ovat lisääntyneet huomattavasti Suomen liittyttyä Euroopan unioniin, joka pyrkii sääntelyn avulla yhtenäistämään jäsenmaiden tilintarkastusjärjestelmiä. Tämä on osaltaan vaikuttanut merkittävästi Suomen tilintarkastusjärjestelmän kehittämiseen. Euroopan unionin sääntely ei tunne jakoa yksityisoikeuteen ja julkisoikeuteen, joka on myös Suomessa näkynyt oikeudenalojen perinteisen jaottelun hämärtymisenä, sillä unionin sääntely on ensisijaista suhteessa kansalliseen sääntelyyn.

Suomalainen oikeusjärjestys lähtee perinteisesti jaottelusta yksityisoikeuteen ja julkisoikeuteen. Tarkkarajainen jaottelu on kuitenkin vaikeutunut johtuen sääntelyn ja yhteiskunnan muutoksista. Tilintarkastus on yleensä sijoitettu oikeudenalajaottelussa yksityisoikeuteen. Tilintarkastuksen määrittäminen puhtaasti yksityisoikeudelliseksi toiminnoksi ei ole enää yksiselitteistä, sillä tilintarkastajien tehtäviä määrittävät niin yksityisoikeudelliset kuin julkisoikeudelliset normistot. Myös uudet oikeudenalat eivät tunne tarkkarajaista jakoa, jonka vuoksi oikeudellisiin ongelmiin on haettava ratkaisuja useiden eri oikeudenalojen periaatteista ja käytännöistä. Koko oikeusjärjestyksessä onkin tapahtunut yhdentymistä, joka vaikeuttaa määrittelyä yksityisen ja julkisen toiminnan välillä. Esimerkiksi perus- ja ihmisoikeudet ovat nousseet tärkeimmiksi edistettäviksi normistoiksi niin yksityisessä kuin julkisessa toiminnassa, ja niiden voidaan katsoa osaltaan vaikuttavan oikeusjärjestelmän kehitykseen.

Tilintarkastus on jakautunut yksityisen sektorin ja julkisen sektorin tilintarkastukseen. Tilintarkastusta kummallakin sektorilla suorittaa yksityisoikeudellinen tilintarkastaja. Julkisen sektorin tilintarkastusta tosin hoidetaan virkavastuulla ja valtiontalouden tarkastuksesta huolehtivat tilintarkastajat ovat virkamiehiä. Tilintarkastajiin kohdistetaan myös vastaavia velvoitteita ja odotuksia kuin viranomaisiin. Tämä osaltaan vaikeuttaa tilintarkastuksen sijoittamista oikeudenalajaotteluun.

Uusi tilintarkastusasetus (N:o 537/2014) ja tilintarkastusdirektiivi (2014/56/EU) velvoittavat Suomea uudistamaan tilintarkastuslainsäädäntöä merkittävästi. Yksi keskeinen uudistus on tilintarkastajien ilmoitusvelvollisuus julkisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lainvastaisista toimista. Tilintarkastajilla on ennestään ollut ilmoitusvelvollisuus rahanpesurikoksista, joten uudistus laajentaisi ilmoitusvelvollisuuden rikosepäilyihin. Ilmoitusvelvollisuus rikosepäilystä muokkaa väistämättä tilintarkastajan roolia yhä enemmän kohti viranomaisroolia, vaikka

tilintarkastuksen perustehtävän kannalta täysi riippumattomuus myös julkisesta vallasta olisi perusteltua. Tilintarkastus on kuitenkin aina riippuvainen ulkoisesta sääntelystä ja tarkastuksen kohteesta, joten totaalinen riippumattomuus tuskin olisi mahdollista. Tilintarkastajien tehtävänä onkin entistä enemmän ajaa julkista intressiä ja toteuttaa viranomaisille kuuluvaa laillisuusvalvontaa, vaikka rikosten torjunta on ensisijaisesti julkisen vallan tehtävä. Esimerkiksi valtion viranomaisilla on ilmoitusvelvollisuus toimintansa piirissä tapahtuneista rikoksista. Tilintarkastuksella onkin katsottu olevan merkittävä vaikutus yleiseen etuun, jonka vuoksi kyseisen yksityisoikeudellisen sopimussuhteen sääntely pakottavin normein on tarpeellista.

Ilmoitusvelvollisuuden laajentamiseen rikosepäilyihin on velvollisuus Euroopan unionin sääntelyn mukaan ainoastaan yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen kohdalla. Tältä osin laajentaminen oli siis välttämätön johtuen Euroopan unionin oikeuden sitovuudesta. Pienempien yhteisöjen osalta tätä laajennusta ei olisi välttämätöntä tehdä. Sääntelyn yhdenmukaistamiseksi hallituksen esityksessä suunnitellaan ilmoitusvelvollisuutta koskemaan kaikkia yhteisöjä, sillä suurempien yhteisöjen toimintaa valvotaan jo ennestään muita enemmän. Tältä osin hallituksen esitys on tiukempi mitä Euroopan unionin sääntely edellyttäisi, mikä ilmentää suurta luottamusta tilintarkastajien kykyyn havaita sääntöjen ja määräysten vastaista toimintaa varsinaisen tarkastustyönsä ohella. Tilintarkastajat itse eivät koe rooliaan yhtä merkittäväksi talousrikosten torjunnassa, mikä aiheuttaa odotuskuilun tilintarkastajille asetettujen vaatimusten ja tilintarkastajien kokeman suoritustason välille. Voidaankin katsoa lainsäätäjän asettavan tilintarkastajalle velvoitteita, joilla tilintarkastaja ohjaa tarkastuksen kohteiden toimintaa yhteiskunnalle edulliseen suuntaan.

Eduskunnassa on myös vireillä esitys, jonka tarkoitus on yhdistää tilintarkastajien tutkinnot uudessa tilintarkastuslaissa muuttuneiden tarpeiden johdosta. Tilintarkastajien tehtävät niin yksityisellä kuin julkisella sektorilla ovat lähentyneet toisiaan merkittävästi. Tämän vuoksi kolmea erillistä tutkintojärjestelmää ei pidetä enää tarkoituksenmukaisena. Erilliset tutkintojärjestelmät koetaan myös epäselvinä, ja järjestely on myös poikkeuksellinen verrattuna muihin Euroopan unionin jäsenvaltioihin. Tilintarkastajien tutkintojen yhdistäminen johtaisi myös siihen, että tilintarkastuslakia tulnaisiin soveltamaan julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajiin. Tällöin myös Euroopan unionin sääntelystä tulisi velvoittavaa suhteessa julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajiin, joita se ei ole aiemmin velvoittanut.

Tilintarkastajien valvonnan siirtäminen julkiselle vallalle on myös keskeinen uudistus, johon Euroopan unionin tilintarkastussääntelyn uudistus velvoittaa. Tilintarkastuksen valvontaa halutaan yhdenmukaistaa ja yksinkertaistaa hallinnon keventämiseksi sekä tilintarkastajien

yhdenvertaisuuden ja oikeusturvan toteutumisen vuoksi. Kaikkien tilintarkastajien valvonta kohdistettaisiin yhdelle viranomaiselle, joka olisi Patentti- ja rekisterihallituksessa toimiva tilintarkastusvalvonta. Euroopan unionin sääntelystä johtuen tilintarkastajien valvontaan on kohdistettava merkittävää julkisen vallan käyttöä, eikä hallituksen esityksen mukaan tätä voi suorittaa Keskuskauppakamarin tilintarkastusvaliokunta tai nykyiset kauppakamarien yhteydessä toimivat tilintarkastuslautakunnat. Valvontaa hoitavan tahon johdossa ei myöskään voi toimia tilintarkastajajäseniä, jonka vuoksi kauppakamarijärjestelmän suorittama valvonta ei voi tulla kyseeseen.

Tilintarkastusvalvonnan osana ratkaisutoiminnassa toimisi itsenäinen tilintarkastuslautakunta, jolle säädettäisiin lailla ratkaisovaltaa. Lautakunta vastaisi valvontatehtävistä, yleisestä ohjauksesta ja kehittämisestä, tilintarkastajille asetettavista hallinnollisista sanktioista, niiden määräämättä jättämisestä sekä tilintarkastajien valvontaan liittyvien oikaisuvaatimusten ratkaisemisesta. Lautakunnassa voisi toimia myös tilintarkastajajäseniä, jotta tilintarkastukseen liittyvän erityisasiantuntemus säilyisi valvontatoiminnassa.

Tilintarkastajia ei toistaiseksi toimi virkavastuulla muissa kuin julkisen sektorin tilintarkastustehtävissä. Myös hallituksen esityksessä tilintarkastuslain muuttamiseksi korostetaan, että tilintarkastajaa ei tule rinnastaa viranomaiseen eikä tilintarkastus ole viranomaistoimintaa. Kuitenkin tilintarkastajien valvontaa ollaan siirtämässä viranomaisille ja tutkintoja yhdistämässä, joten kehitys voi jatkua siihen suuntaan, että tilintarkastuksesta tulee kokonaisuudessaan julkinen tehtävä sen merkityksen kasvaessa. Tämä aiheuttaa ongelmia suhteessa tilintarkastajan alkuperäiseen rooliin riippumattomana ulkoisena tarkastajana, joka toimii ensisijaisesti sopimussuhteessa yhteisön palveluksessa. Tilintarkastajiin kohdistetaan jo tällä hetkellä vastaavia odotuksia kuin viranomaisiin, koskien esimerkiksi pätevyyttä, salassapitoa, esteellisyyttä, riippumattomuutta ja toiminnan laillisuutta. Myös julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajien toimiessa virkavastuulla, tulevat sovellettavaksi hallintolaissa eriteltyt hyvän hallinnon vaatimukset.

Tilintarkastajien valvonta on myös lähenemässä tyypillistä viranomaisten valvontaa, jossa ylempi viranomainen valvoo alemman toimia. Tilintarkastus on jo lähellä sääntelyn pohjalta julkista tehtävää, johon kohdistetaan yhteiskunnan osalta erilaisia odotuksia kuin puhtaasti yksityisoikeudellisiin sopimussuhteisiin. Julkisen vallan ja julkisen tehtävän käsitteet ovat kuitenkin epäselviä ja niiden määrittelemisen ei ole yksiselitteistä. Niiden on katsottu myös muuttuvan yhteiskunnan tarpeiden mukaan. Voisikin katsoa, että tilintarkastus on muuttumassa julkiseksi tehtäväksi, johtuen yhteiskunnan muuttuvista tarpeista suhteessa tilintarkastukseen. Tulevaisuus

kuitenkin näyttää millaiseksi tilintarkastajien rooli muuttuu, sillä myös koko tilintarkastusta on ehdotettu keskitettäväksi viranomaisten vastuulle. Luultavasti tähän ratkaisuun ei päädytä ainakaan vielä lähiaikoina.

Lakiuudistukset toteutuessaan herättävät paljon lisäkysymyksiä suhteessa tilintarkastajien muuttuvaan asemaan, jotka mahdollistavat jatkotutkimukset aiheesta. Esimerkiksi miten ilmoitusvelvollisuuden laajentaminen vaikuttaa tilintarkastajien suorittamaan valvontaan ja tehtäviin. Mielenkiintoista on myös nähdä, millaiseksi tilintarkastajan rikosoikeudellinen vastuu, vahingonkorvausvastuu ja kurinpidolliset seuraamukset kehittyvät sekä minkälaiseksi tilintarkastajien oikeusturva muotoutuu. Osaltaan tilintarkastajan riippumattomuuden turvaaminen suhteessa viranomaisiin voi herättää tulevaisuudessa kysymyksiä. Myös yhdestä tilintarkastustutkinnosta sekä valvovasta viranomaisesta koituvat seuraukset sekä tilintarkastuksen roolin kehittyminen julkiseksi tehtäväksi ovat aiheita, joiden avulla voisi olla mahdollista selventää tilintarkastuksen muuttuvaa luonnetta ja merkitystä.