

TAMPEREEN YLIOPISTO
Johtamiskorkeakoulu

TILINTARKASTAJAN RIKOSOIKEUDELLINEN VASTUU SUOMESSA
LAKISÄÄTEISISSÄ TEHTÄVISSÄ

Yrityksen laskentatoimi
Pro gradu -tutkielma
Huhtikuu 2015
Ohjaaja: Eeva-Mari Ihantola

Johanna Saarinen

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto	Johtamiskorkeakoulu; yrityksen laskentatoimi
Tekijä:	SAARINEN, JOHANNA
Tutkielman nimi:	Tilintarkastajan rikosoikeudellinen vastuu Suomessa lakisääteissä tehtävissä
Pro gradu -tutkielma:	103 sivua
Aika:	Huhtikuu 2015
Avainsanat:	tilintarkastus, rikosoikeudellinen vastuu, rikosoikeudellisen vastuun realisoituminen, talousrikollisuus

Talousrikollisuus ja sen torjunta ovat 2000-luvulla nousseet yhdeksi talouden mielenkiintoisimmista keskustelunaiheista. Talousrikollisuudella on yhteiskunnallisesti ajateltuna merkittävä vaikutus, sillä sen on arvioitu aiheuttavan Suomelle yhdessä harmaan talouden kanssa 5–7 miljardin euron tappiot vuodessa.

On mahdollista, että tilinpäätös saattaa laillisen tilintarkastuksen jälkeenkin olla olennaisesti harhaanjohtava tai sisältää oleellisia ja jopa tahallisia virheitä. Tällöin myös itse tilintarkastaja voi joutua vastuuseen tekojensa ja laiminlyöntiensä seurauksena. Tilintarkastajan lainvastainen toiminta saattaa osaltaan myös edistää taloudellista rikollisuutta ja aiheuttaa täten tilintarkastajan vastuukysymysten realisoinnin. Totuudenmukaisella tilintarkastuksella on keskeinen asema markkinoiden luottamuksen ylläpitämisessä.

Tilintarkastajan vastuu jaetaan kolmeen osa-alueeseen, joista rikosoikeudellinen vastuu on voimakkain vastuumuoto. Rikosoikeudellinen vastuu syntyy, kun tilintarkastaja tekee laissa rangaistavaksi säädetyn teon, josta voidaan tuomita rangaistus. Rikosoikeudellista sanktiota pidetään yleensä perusteltuna tilanteessa, jossa yksityisoikeudellinen seuraamusuhka ei aiheuta riittävän tehokkaita seuraamuksia.

Tutkielman tavoitteena oli tutkia, minkälaista on tilintarkastajan rikosoikeudellinen vastuu Suomessa lakisääteisiä tehtäviä suorittaessaan. Tavoitteeseen pyrittiin selvittämällä, mitkä syyt johtavat pääasiassa rikosoikeudellisen vastuun mahdolliseen toteutumiseen tai sen toteutumattomuuteen. Kokonaiskuvaa laajennettiin käytäntöön erilaisten oikeustapausanalyysien avulla. Tutkielmassa huomioitiin myös tilintarkastuslain kokonaisuudistuksen tuoma mahdollinen vaikutus tilintarkastajan rikosvastuumuotoihin. Tutkielma toteutettiin laadullisena tutkimuksena.

Teoreettisen viitekehyksen perusteella voidaan todeta, että tilintarkastajan rikosoikeudellisia vastuuperusteita on olemassa useita. Käytännössä tilintarkastajien rikosvastuu ei ole kuitenkaan toteutunut kovinkaan usein: vuosien 1995–2014 välillä tilintarkastaja on ollut epäiltyä lainvastaisesta toiminnasta ainoastaan kolmessa eri oikeustapauksessa. Tätä tosiasiaa tukee myös tutkielmassa esitettävä tilastotieto. Tutkielmassa havaittiin, että syytä rikosvastuun realisoitumattomuudelle on olemassa useita, mutta näistä yleisimpinä voitaneen pitää talousrikollisuuden luonteelle tyypillistä piilorikollisuutta, maallikkotilintarkastusta sekä eri vastuumuotojen yhtäaikaista realisoitumista.

SISÄLLYSLUETTELO

1 JOHDANTO.....	1
1.1 Aiheenvalinnan tausta.....	1
1.2 Tutkielman tavoite.....	3
1.3 Keskeiset rajaukset.....	4
1.4 Tutkimusmenetelmät.....	6
1.5 Tutkielman kulku.....	7
2 LAKISÄÄTEINEN TILINTARKASTUS.....	9
2.1 Tilintarkastuslainsäädännön kokonaisuudistus.....	9
2.2 Tilintarkastuksen määritelmä.....	10
2.3 Tilintarkastusvelvollisuus.....	11
2.4 Tilintarkastajalle asetetut vaatimukset.....	12
2.5 Tilintarkastajan raportointivelvollisuus.....	15
2.6 Tilintarkastaja ja väärinkäytökset.....	17
3 RIKOSOIKEUDELLISEN VASTUUN YLEISET EDELLYTYKSET.....	19
3.1 Talousrikollisuus.....	19
3.2 Tahallisuus ja törkeä huolimattomuus.....	20
3.3 Rikoksen yritys.....	21
3.4 Rikoskonkurrenssi.....	22
3.5 Rangaistusseuraamukset.....	23
3.6 Rikoksen vanhentuminen.....	24
4 TILINTARKASTAJAN RIKOSOIKEUDELLINEN VASTUU TEORIASSA.....	26
4.1 Rikosoikeudellinen vastuu ja sen merkitys.....	26
4.2 Rikokset lakisäateisessä tilintarkastuksessa.....	27
4.2.1 Tilintarkastusrikkomus.....	27
4.2.2 Tilintarkastusrikos.....	29
4.2.3 Tilintarkastajan ammattinimekkeen luvaton käyttö.....	31
4.2.4 Tilintarkastajan salassapitovelvollisuuden rikkominen.....	31
4.3 Rikokset muissa lakisäateisissä tehtävissä.....	35
4.3.1 Osakeyhtiörikos.....	35
4.3.2 Väärä lausunto viranomaiselle.....	37
4.3.3 Perätön lausuma.....	39
4.3.4 Tiedottamisrikos.....	40
4.4 Osallisuus rikokseen.....	42
4.5 Oikeushenkilön puolesta toimiminen.....	45
4.6 Yhteenveto.....	47

5	TILINTARKASTAJAN RIKOSOIKEUDELLINEN VASTUU KÄYTÄNNÖSSÄ	51
5.1	Esitutkinnasta tuomioon	51
5.2	Oikeustapaukset	53
5.2.1	Aineisto ja sen keruu	53
5.2.2	Oikeustapaukset vanhan tilintarkastuslain mukaan	54
5.2.3	Oikeustapaus uuden tilintarkastuslain mukaan	59
5.3	Syitä, miksi rikosvastuu ei ole realisoitunut	61
5.3.1	Nimikekohtainen tarkastelu	61
5.3.2	Piilorikollisuus	65
5.3.3	Maallikkotilintarkastus	67
5.3.4	Rikosperusteinen vahingonkorvausvastuu	68
5.3.5	Lievemmän lain periaate	70
5.3.6	Rikosvastuun huojentaminen ja tunnustaminen	71
5.3.7	Toimenpiteistä luopuminen	73
5.3.8	Vanhentumisaika	77
5.3.9	Hallinnolliset tekijät	79
5.3.10	Tapauksen rajaus	81
5.4	Yhteenveto	82
6.	YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	85
6.1	Tutkielman keskeisimmät tulokset	85
6.2	Tutkielman rajoitteet	89
6.3	Jatkotutkimusaiheet	90
	LÄHDELUETTELO	92

1 JOHDANTO

1.1 Aiheenvalinnan tausta

Talousrikollisuus ja sen torjunta ovat viime vuosien aikana nousseet yhdeksi talouden mielenkiintoisimmista keskustelunaiheista. Yhtenä syynä aiheen kiinnostavuuden kasvuun voidaan varmasti pitää finanssikriisin aiheuttamia haasteita yritysten toiminnalle sekä kilpailukyvyllä. Sisäasiainministeriön (2008) mukaan talousrikollisuudella tarkoitetaan ”yrityksen, julkishallinnon tai muun yhteisön toiminnan yhteydessä tai niitä hyväksi käyttäen tapahtuvaa, oikeudettomaan, huomattavaan välittömään tai välilliseen taloudelliseen hyötyyn tähtäävää rangaistavaa tekoa tai laiminlyöntiä”. Poliisi kirjasikin vuonna 2014 ennätyselliset yli 1 800 ilmoitusta talousrikoksista (Hiltunen 2015).

Talousrikollisuudella on yhteiskunnallisesti ajateltuna merkittävä vaikutus, sillä sen on arvioitu aiheuttavan Suomelle yhdessä harmaan talouden kanssa 5–7 miljardin euron tappiot vuodessa. Kyseinen summa vastaa jopa 4–5 prosenttia bruttokansantuotteesta. (Edilex 2009; Sisäasiainministeriö 2012.) Välittömien kustannusvaikutusten lisäksi talousrikollisuus voi saada aikaan myös pysyviä vahinkoja yrityksen liikesuhteille ja maineelle, mikä voi omalta osaltaan johtaa jopa markkina-arvon ja tuloksen heikkeneemiseen (PwC 2014). Vuonna 2011 julkaistun selvityksen mukaan lähes kolmannes suomalaisista yrityksistä kohtasikin väärinkäytöksiä kuluneen vuoden aikana, ja näistä lähes puolet oli havaittu sattumalta (Gullkvisti & Jokipii 2012, 56).

Talousrikosten aiheuttamia kustannuksia tutkittaessa on kuitenkin muistettava, että rikosvahingot sisältävät vain pienen osan talousrikoksista yhteiskunnalle aiheutuvista kokonaisvahingoista (Laitinen & Virta 1998, 67; ks. myös Muttilainen & Kankaanranta 2011, 56). Vaikka talousrikollisuuden aiheuttamat kokonaisvahingot kansantaloudelle ovat huomattavasti suuremmat kuin tavanomaisen rikollisuuden, on talouselämän rikosoikeudellinen kontrolli ollut aina teollistuneissa länsimaissa vähäisempää kuin perinteisiin rikoksiin ja rikosentekijöihin kohdistuva valvonta (Alvesalo 2004, 16). Perinteiseen rikollisuuteen verrattuna talousrikollisuus aiheuttaa monia haasteita rikoksien torjunnalle ja havaitsemiselle, sillä vain pieni osa talousrikoksista tulee poliisin tietoon. Merkittävin syy peittelylle lienee se, että suurin osa talousrikollisuudesta on piilorikolli-

suutta, jolloin rikokset tapahtuvat yritysten sisällä. Piilorikoksissa vilpillinen teko naamioidaankin usein täysin lailliseksi toiminnaksi, jolloin ulkopuolisen on hankala havaita vääryyttä. (Laitinen & Alvesalo 1994, 17–18.) Ongelmalliseksi talousrikosten havaitsemisen tekee myös se, että vain rajoitettu määrä ihmisiä pääsee käsiksi yrityksen kirjanpitoon, johon talousrikokset usein kätetään (Vuorinen 2002, 46–47; Hakamo, Jauhainen, Alvesalo & Virta 2009, 61; Muttilainen & Kankaanranta 2011). Epävakaiden taloustilanteiden aikana myös tilintarkastajan asema sekä vastuu korostuvat entisestään.

Totuudenmukaisella tilintarkastuksella on keskeinen asema markkinoiden luottamuksen ylläpitämisessä (Vihreä kirja 2013). 2000-luvun alussa tilintarkastusjärjestelmä koki maailmanlaajuisesti tarkastellen kovia kolauksia. Erilaisista väärinkäytöksistä johtuneissa suurissa kirjanpitoskandaaleissa (kuten Enron, Parmalat, Jippii) ei ainoastaan yrityksen johto, vaan myös tilintarkastajat joutuivat rikosoikeudelliseen vastuuseen tekemisistään (Mähönen 2008, 585). Skandaalit ovatkin nostaneet esiin kysymykset tilintarkastajan asemasta ja tilintarkastuksen luotettavuudesta, minkä seurauksena uusia lakimuutoksia kehitellään jatkuvasti. Suomessa 2007 voimaan tulleen uuden tilintarkastuslain (2007/459) ansiosta muun muassa tilintarkastajien valvontaa on tehostettu ja rikosvastuuta laajennettu. Myös vuoden 2008 talouskriisi herätti kysymyksen niin Suomessa kuin muualla maailmassa tilintarkastuksen merkityksestä (Troberg 2013, 54).

Väärinkäytös on aina olemassa oleva uhka yritykselle, minkä seurauksena se tulee aina olemaan tärkeä huolenaihe johdolle (Vanasco 1998, 4). Suomessa vuonna 2006 voimaan tulleen ISA 240 -standardin mukaan tilintarkastajalla on velvollisuus ottaa huomioon joko väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvan olennaisen virheen mahdollisuus tilinpäätöksessä tarkastusprosessin aikana (KHT-yhdistys 2009, 257). On kuitenkin mahdollista, että tilinpäätös saattaa laillisen tilintarkastuksen jälkeenkin olla olennaisesti harhaanjohtava tai sisältää oleellisia ja jopa tahallisia virheitä. Tällöin myös itse tilintarkastaja voi kirjanpitovelvollisen lisäksi joutua vastuuseen tekojensa ja laiminlyöntiensä seurauksena virheellisistä tiedoista, puutteellisesta tarkastuksesta tai raportoinnista (Blummé 2005, 8). Tilintarkastajan velvollisuuksien vastainen menettely saattaa omalta osaltaan myös edistää taloudellista rikollisuutta ja aiheuttaa tilintarkastajan vastuukysymysten realisoinnin (Koponen 2008, 19).

Tilintarkastajan vastuu jaetaan kolmeen osa-alueeseen: kurinpidolliseen, vahingonkorvaus- sekä rikosoikeudelliseen vastuuseen (Horsmanheimo & Steiner 2008, 469). Mä-

hösen (2007, 34) mukaan erääksi tilintarkastusalan suosituimmaksi keskustelunaiheeksi 2000-luvulla onkin noussut juuri tilintarkastajan vastuu. Suomalaisissa ammattilehtitikkeleissa erityisesti tilintarkastajan vastuun laajuus sekä rajat olivat yksi käsitellyimmistä aihealueista (Kihn & Nurmela 2009, 94–103). Myös tilintarkastajan asemaa ja mahdollisuuksia talousrikollisuuden torjumisessa on pohdittu laajasti (ks. esim. Hartlin 2009; Hautala 2011; Valtioneuvoston periaatepäätös 2012). Tämän tutkielman tarkoituksena on kuitenkin keskittyä päinvastaiseen asetelmaan, jossa tilintarkastaja itse on toiminut osana rikosprosessia. Vaikka talousrikollisuus onkin puhuttanut akateemisessa maailmassa viime aikoina melko runsaasti, ei tilintarkastajan osallisuutta rikokseen ole tutkittu talousrikosten näkökulmasta. Tehdyt tutkielmat ovat pitkälti keskittyneet rikosoikeuden yleisiin oppeihin talousrikosten osalta tai yksittäisen rikostunnusmerkistön analysointiin. (ks. esim. Alvesalo 2003; Kurenmaa 2003; Koponen 2004; Tapani 2004; Häyrynen 2006; Sahavirta 2008; Knuts 2010.)

1.2 Tutkielman tavoite

2000-luvun alussa tapahtuneet taloudelliset epäselvyydet ovat johtaneet lakien ja sääntöjen lisääntymiseen ja tiukentumiseen, minkä vuoksi tilintarkastajalta vaaditaan jatkuva ammattillista ja lainsäädännöllistä osaamista. Tilintarkastajalle syntyy vastuuseuraamuksia, mikäli hänen olisi pitänyt havaita virhe tai puute tilintarkastusprosessin aikana. Tilintarkastajan asema voi rikosoikeudellisesti tulla arvioitavaksi tilintarkastustyön yhteydessä tehtyjen laiminlyöntien tai tekojen perusteella. (Haikarainen & Tahvanainen 2013, 27.) Tutkielman tavoitteena on tutkia,

- minkälaista on tilintarkastajan rikosoikeudellinen vastuu Suomessa lakisääteisiä tehtäviä suorittaessaan.

Tutkielman tavoite voidaan jakaa kolmen tutkimuskysymyksen muotoon:

- mitkä syyt johtavat pääasiassa rikosoikeudellisen vastuun mahdolliseen toteutumiseen tai sen toteutumattomuuteen,
- kuinka tällainen vastuu voi realisoitua käytännössä sekä
- miten tilintarkastuslainsäädännön kokonaisuudistus on vaikuttanut vastuumuotoihin sekä teoriassa että käytännössä.

Tutkimusongelman ratkaisemiseen pyritään perehtymällä ensin mahdollisimman laajasti tilintarkastuksen käsitteeseen kirjallisuuden avulla. Erityisesti tarkastellaan tilintarkastukselle asetettuja vaatimuksia ja niiden sisältöjä. Tutkimusongelmaa lähestytään mahdollisimman kokonaisvaltaisesti ottaen huomioon vuoden 2007 tilintarkastuslainsäädännön kokonaisuudistuksen tuoma vastuumuotojen ajallinen kehittyminen.

Kokonaisuuden hahmottamiseksi tutkielmassa tarkastellaan myös 1995-luvulta lähtien esiin tulleita oikeustapauksia, joissa tilintarkastajan rikosoikeudellinen vastuu on realisoitunut tekijän roolissa tai joissa tilintarkastaja on ollut syytteenalaisena rikosvastuuseen, mutta häntä ei ole tuomittu rangaistukseen. Oikeustapauksia tutkimalla pyritään selvittämään käytännössä yleisimmät rikosvastuun realisoitumiseen johtavat syyt ja vertaamaan näitä teoreettiseen viitekehykseen. Lisäksi tutkielmassa käydään läpi myös rikosoikeudellisten sanktioiden erityispiirteitä, jotta pystytään paremmin ymmärtämään oikeustapausten taustaa sekä sitä, millaisissa rooleissa tilintarkastaja voi esiintyä rikosprosessin aikana. Käytännön näkökulmaa laajennetaan myös ajankohtaisten tilastotietojen avulla, joiden tarkoituksena on tukea yli ajan tapahtuvan vastuumuotojen mahdollisen muutoksen kuvaamista.

1.3 Keskeiset rajaukset

Tutkielma rajataan koskemaan tilintarkastajan rikosoikeudellista vastuuta vain lakisäänteisiä tehtäviä suorittaessaan, sillä tilintarkastajan rikosvastuu on näissä toimissa olennaisesti tiukempi kuin tilintarkastuslain 1.2 §:ään kuuluvissa tehtävissä (Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2007, 27). Työssä ei perehdytä vastuukysymyksiin tilintarkastajan muissa tehtävissä, vaikka niihin viitataan tarpeen vaatiessa. Myös erityinen tarkastus rajataan tutkielman ulkopuolelle, sillä siihen ei sovelleta tilintarkastuslain 1.1 §:ää. Tutkielman laajuuden rajoissa ei ole myöskään mahdollista puuttua tilintarkastajaa koskeviin muihin vastuukysymyksiin, joten ne jätetään tutkielman ulkopuolelle.

Tilintarkastusinstituutiot ja niiden vastuujärjestelmät perustuvat ensisijaisesti kansalliseen sääntelyyn ja kulttuuriin, minkä vuoksi eri maiden tilintarkastusjärjestelmät eroavat toisistaan (Vihreä kirja 1996). Tutkielman aihe rajataan täten koskemaan tilintarkastajan rikosoikeudellista vastuuta ainoastaan Suomessa, sillä tutkielman asettamissa ra-

joissa ei ole mahdollisuutta laajempaan maantieteelliseen otantaan. Tutkielmassa keskitytään ainoastaan KHT- ja HTM-tilintarkastajiin tai niitä vastaaviin maallikkotilintarkastajiin, ja itse tilintarkastajan tehtävää tarkastellaan erityisesti tilintarkastajan vastuun ja velvollisuuksien näkökulmista. Tapaukset, joissa ammatiltaan tilintarkastajana toimiva henkilö on tuomittu rikosvastuuseen lainvastaisesta teostaan muussa kuin ammatillisessa toiminnassa, rajataan myös tutkielman ulkopuolelle.

Tilintarkastusvelvollisuus koskee Suomessa kirjanpitovelvollisia yhteisöjä ja säätiöitä. Tutkielmasta rajataan ulkopuolelle julkisyhteisöt, sillä niiden tarkastusta säätelevät erityislait (Tomperi 2009, 15–16). Toimiala- ja yrityskohtaisia rajoituksia ei kuitenkaan tehdä, sillä se rajaisi aihealueen liian suppeaksi ja mahdollistaisi kenties väärät johtopäätökset rikosoikeudellisista vastuukysymyksistä.

Rikosoikeudellisesta vastuusta käsitellään erityisesti sen syntymisen perusteita, laajuutta sekä konkretisoitumista tilintarkastuksen näkökulmasta. Tavoitteena on tutkia tilintarkastajaan kohdistuvaa rikosvastuuta nimenomaan lakisääteisten tehtävien aikana, joten tilintarkastajan vastuukysymyksiä tarkastuskohteessa tehdyistä rikoksista (RikosL 29 veropetos, RikosL 30 kirjanpitorikos, RikosL 39 velallisen epärehellisyys) tarkastellaan vain teorian osalta osallisuusoppien näkökulmasta. Tilintarkastajan realisoituneet vastuukysymykset tarkastuskohteessa tehdyistä rikoksista ovat todella moninaisia, sillä kyseisiin oikeustapauksiin liittyy usein usean eri henkilön yhtäaikainen, suunnitelmallinen toiminta. Täten tämän tutkielman asettamissa rajoissa osallisuusoppeihin perustuvien oikeustapausten tarkastelu on mahdotonta. Tutkielman rajallisuuden vuoksi myös rahanpesuun liittyvät kriminalisoinnit on jätetty tutkielman ulkopuolelle. Vaikka miltei kaikissa paljastuneissa tilinpäätöskäytännöissä taustalla on se, että valvonta ja neuvonta ovat kulkeneet käsi kädessä, sillä samat henkilöt ovat toimineet sekä tilintarkastajina että konsultteina, tässä tutkielmassa ei tarkastella tilintarkastajan ominaisuudessa harjoitettavan muun toiminnan, esimerkiksi neuvontapalvelujen, kautta syntyvää rikosvastuuta (Piispa 2004, 20–21).

Havainnollistavina esimerkkeinä tutkielmassa käytetään talousrikostapauksia, joissa tilintarkastajat ovat olleet epäiltyinä rikoksista tekijän roolissa. Oikeustapauksilla pyritään tukemaan teoriaa, jotta lukijalle muodostuu mahdollisimman kokonaisvaltainen ja selkeä kuva tilintarkastajan rikosoikeudellisen vastuun syntyprosessista ja sen seuraamusjärjestelmästä. Tutkielman empiirisessä osiossa käsiteltävät oikeustapaukset koostuvat

vuodesta 1995 eteenpäin annetuista tuomioistuinratkaisuksista. Oikeustapausten aikarajauksen myötä empiirisessä osiossa tulkitaan rinnakkain sekä nykyistä, vuonna 2007 voimaan tullutta, tilintarkastuslakia että sitä edeltävää, nykyisin jo kumottua, vuoden 1995 tilintarkastuslakia.¹ Ideaalitalanne tutkielmalle olisi ollut rajata oikeustapaukset kosemaan vain uusinta, voimassa olevaa tilintarkastuslakia, mutta tällöin ongelmaksi olisi kuitenkin muodostunut oikeustapausten käsittelyajan pituuden myötä oikeustapausten vähyys. Koska keskimääräinen talousrikosoikeudenkäynnin käsittelyaika Suomessa on reilu neljä vuotta ja 10 kuukautta, olisi uusimman tilintarkastuslain mukainen tarkastelu sisältänyt vain vuosien 2007 ja 2009 väliset oikeustapaukset (Hakamies & Johansson 2009, 15). Tällöin empiirinen aineisto olisi muodostunut suhteettoman pieneksi, eikä kokonaiskuvaa vastuun realisoitumisesta olisi voinut pitää täysin luotettavana. Nykyisen tilintarkastuslain sekä sitä edeltäneen vastaavan lain vertaileminen antaa tutkielmalle myös oman syvällisemmän näkökulman. Tämän ajallisen tarkastelun avulla voidaan kokonaisvaltaisemmin tarkastella, ovatko ajan kuluessa esiin tulleet rikosmuodot mahdollisesti muuttuneet ja mitkä syyt ovat johtaneet mahdolliseen muutokseen.

1.4 Tutkimusmenetelmät

Koska tutkittavia oikeustapauksia on rajallinen määrä, eikä niitä siksi pystytä mittaamaan tilastollisten menetelmien vaatimalla tavalla, on tutkimusotteeksi valittu laadullinen tutkimus. Laadullisen eli kvalitatiivisen tutkielman tavoitteena on selittää ja ymmärtää tutkittavaa asiaa syvemmin, jolloin tutkittavaa kohdetta on tarkasteltava mahdollisimman kokonaisvaltaisesti (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 161). Tässä tutkielmassa mahdollisimman kokonaisvaltainen tutkimusote konkretisoituu sekä teorian että käytännön oikeustapausten kautta. Tutkittavat tapaukset perustuvat lainsäädäntöön, jota tuomioistuinten on aina tulkittava. Tutkielma pohjautuu siis tietyille ennakolettamuksille, jotka muodostavat tietoperustan esiteltyjen asiakokonaisuuksien ympärille. Koska laadullisen tutkielman tavoitteena on tiedon kokonaisvaltainen hankinta,

¹ Nykyinen rikoslaki on ollut voimassa vuodesta 1889 alkaen, eikä se ole vielä kokenut tilintarkastuslain tavoin kokonaisuudistusta. Vaikka lakiin on tehty useita muutossäännöksiä ja osauudistuksia, ne eivät ole olleet mullistavia - lähinnä vain aiemmin kirjallisuudessa ja oikeuskäytännössä konkretisoidut asiat ovat saaneet lakitekstin muodon. (Frände 2012, 13.) Näin ollen kyseiset muutossäännökset sekä osauudistukset eivät vaikuta tutkielman aiheeseen, ja aikarajaus pohjautuu tilintarkastuslainsäädännön kokonaisuudistuk-

tutkielman kohteena olevia tapauksia pyritään ymmärtämään ja selittämään, jotta niitä voidaan verrata jo olemassa olevaan tietoon (Hirsjärvi ym. 2009, 160).

Vaikka kyseessä on laadullinen tutkielma, tutkimusote ei kuitenkaan ole yksiselitteisesti määriteltävissä, vaan työssä yhdistellään useita eri tutkimusotteita. Koska tavoitteena on tilintarkastajia koskevan rikosvastuun syvälinen ymmärtäminen empiirisen aineiston avulla, liiketaloustieteessä käytetyn tutkimusotemallin mukaan tutkielma edustaa toiminta-analyyttistä tutkimusotetta. Kihnin ja Näsin (2011, 65) mukaan toiminta-analyyttisen tutkimusotteen tavoitteena onkin pyrkiä paitsi tutkittavan asian erittelemiseen, myös sen ymmärtämiseen ja tulkitsemiseen.

Toiminta-analyyttisen tutkimusotteen lisäksi tutkielma on osittain myös lainopillinen eli oikeusdogmaattinen tutkielma, jossa tutkimusmenetelmänä käytetään tulkinnallista metodologia ja systematisointia eri oikeuslähteitä hyödyntämällä. Lainopin ”keskeisimpänä tarkoituksena on selvittää, mitä on voimassa olevan oikeuden sisältö kulloinkin käsiteltävässä oikeusongelmassa” (Husa, Mutanen & Pohjolainen 2008, 20). Koska tutkielman tavoitteena on tilintarkastajan rikosvastuun sääntelyn sisällön systematisointi ja tulkinta, soveltuu lainopillinen tutkimusmenetelmä tutkielmaan. Lähteinä oikeusdogmaattisessa tutkimusotteessa toimivat voimassa olevat oikeuslähteet, ja lainoppia voidaankin pitää oikeusjärjestykseen kuuluvien sääntöjen ja niiden sisällön tutkimuksena ja tulkitsemisenä. Koska lainopillisen tutkimusmenetelmän tarkoituksena on tuottaa lukijalle vastaus, kuinka kulloinkin kyseessä olevassa tilanteessa pitäisi toimia voimassa olevan oikeuden ja oikeusjärjestyksen mukaan, tässä tutkielmassa käsitellään myös oikeustapauksia tilintarkastajan rikosvastuusta. (Hirvonen 2011, 21–25.)

1.5 Tutkielman kulku

Tutkielma jakautuu kuuteen päälukuun, ja se sisältää sekä teoreettisen että empiirisen osan. Tutkielman teoreettinen viitekehys koostuu luvuista kaksi, kolme ja neljä. Erityisesti tutkielman toisen ja kolmannen luvun tarkoituksena on luoda kattava kokonaiskuva sekä tilintarkastuksen että rikosoikeuden peruskysymyksistä tilintarkastajan rikosvastuun näkökulmasta päälukujen neljä ja viisi ymmärtämistä varten. Tutkielman johdannon jälkeen toisessa luvussa käydään läpi lakisäätteiseen tilintarkastukseen liittyviä pe-

ruskysymyksiä vastuukysymysten sekä tilintarkastuslainsäädännön kokonaisuudistuksen näkökulmista. Luvussa tarkastellaan tilintarkastuslainsäädännön kokonaisuudistuksen lisäksi tilintarkastuksen määritelmää sekä tilintarkastusvelvollisuutta. Myös tarkastustyön aikana vastuukysymyksiin liittyvät tilintarkastajalle asetetut vaatimukset sekä raportointivelvollisuudet esitellään. Viimeisenä tarkastellaan tilintarkastuksen yhteyttä johdannossa esitettyihin väärinkäytöksiin. Luvussa kolme puolestaan kuvataan rikosvastuun erityispiirteet tilintarkastajan rikosoikeudellisten vastuuseuraamusten kannalta. Luvussa tarkastellaan rikosvastuumuotojen realisoitumiselle edellytyksenä toimivia tunnusmerkistöjä tilintarkastuksen näkökulmasta.

Neljännessä luvussa esitetään tutkielman päätavoitteena olevan tutkimusongelman teoreettinen tausta eli tilintarkastajan rikosoikeudelliset vastuumuodot teoriassa. Luvussa vastuuta tarkastellaan sekä uuden että vanhan tilintarkastuslainsäädännön avulla sekä pohditaan lainsäädännön kokonaisuudistuksen perusteella syntyneitä muutoksia tilintarkastajan rikosvastuuseen. Luku koostuu tekijävastuumuotojen esittelyistä jaoteltuina lakisääteisen tilintarkastukseen sekä lakisääteisiin muihin tehtäviin. Luvussa käydään läpi tilintarkastajan vastuun realisoituminen tekijän roolin lisäksi myös osallisuusoppien kautta sekä vastuu toimiessa oikeushenkilön puolesta.

Tutkielman empiirisen osion muodostaa luku viisi. Luku kuvaa tilintarkastajan rikosvastuuta käytännön näkökulmasta pohjautuen erilaisiin tilastotietoihin sekä oikeustapauksiin. Oikeustapaukset on jaoteltuina luvussa vanhan ja uuden tilintarkastuslain mukaisiin alalukuihin. Koska tilintarkastajan rikosvastuu ei kuitenkaan ole käytännössä konkretisoitunut usein, käydään luvussa läpi myös mahdollisia syitä, miksi rikosvastuu ei ole toteutunut. Viimeinen luku koostuu tutkielman yhteenvedosta ja johtopäätöksistä. Lopuksi pohditaan vielä jatkotutkimusaiheita.

2 LAKISÄÄTEINEN TILINTARKASTUS

2.1 Tilintarkastuslainsäädännön kokonaisuudistus

Suomen tilintarkastuslainsäädännön kokonaisuudistus toteutettiin keväällä 2007, jolloin aikaisempi, ensimmäinen tilintarkastuslaki (1994/936) korvattiin kokonaan uudella lailla (Horsmanheimo ym. 2007, 19).² Tässä tutkielmassa vanhasta tilintarkastuslaista (1994/936) käytetään jatkossa lyhennettä ETilintarkL ja uudesta sen sijaan TilintarkL. Keskeisin syy uuteen tilintarkastuslakiin oli uuden tilintarkastusdirektiivin 2006/43/EY antaminen, ja uudistuksella pyrittiinkin aikaisempaa selvempään ja johdonmukaisempaan tilintarkastuslain rakenteeseen (Horsmanheimo ym. 2007, 19). Taustalla vaikutti myös halu estää 2000-luvulla maailmalla esiin nousseiden vastaavanlaisten tilintarkastuspetosten syntyminen, sillä kokonaisuudistuksen yhtenä tavoitteena oli parempi tilintarkastuksen laatu sekä valvonta (Länsiluoto & Mäki-Pirilä 2010, 27). Lukuisista uudistuksista huolimatta uuden tilintarkastuslain tärkein lähde oli kuitenkin aikaisemmin voimassa ollut tilintarkastuslaki – uuden lain 57 pykälästä ainakin 40 vastaa jollain tapaa kumotun tilintarkastuslain säännöksiä (Horsmanheimo ym. 2007, 19).

Koska uuteen tilintarkastuslakiin otettiin poikkeuksellisen pitkä, viiden vuoden siirtymäkausi, vuoden 1995 tilintarkastuslakia käytettiin nykyisen voimassa olevan lain rinnalla pitkään (Korkeamäki 2008, 9). Keskeiset asiat, jotka muuttuivat uuden tilintarkastuslain myötä, olivat maallikkotilintarkastuksen lakkauttaminen, tilintarkastajan raportointisäännösten uudistaminen sekä pienempien yritysten omistajien vapaus päättää, valitaanko yritykselle tilintarkastaja (Horsmanheimo ym. 2007, 20). Kyseisiä kohtia tarkastellaan lähemmin seuraavissa alaluvuissa.

² Aikaisempi, ensimmäinen tilintarkastuslaki (1994/936) tuli voimaan Suomessa 1.1.1995. Ennen kyseisen lain säätämistä tilintarkastusta koskevat säännökset olivat hajallaan osakeyhtiölaissa ja muissa yhteisöjä koskevissa laeissa sekä säätiölaissa. (Alakare, Koskinen, Sedig & Simola 2008, 18.)

2.2 Tilintarkastuksen määritelmä

Tilintarkastuksen tarve perustuu viime kädessä yhteiskunnan asettamiin vaatimuksiin (Tomperi 2009, 9). Näin ollen tilintarkastus ei ole syntynyt teoreettisen kehittelyn tuloksena, vaan pikemminkin käytännön sanelemana. Suomessa tilintarkastus on ennen kaikkea laillisuusvalvontaa, jonka tavoitteena on lisätä luottamusta käyttäjien keskuudessa tilinpäätökseen. (Riistama 1999, 17; Korkeamäki 2008, 9.)

Tilintarkastuslaki on sekä tilintarkastusta että tilintarkastajia koskeva yleislaki (Horsmanheimo & Steiner 2002, 115; ks. myös Alakare ym. 2008, 23). Tämä tarkoittaa sitä, että mikäli muualla lainsäädännössä on säädetty tilintarkastuslaista poikkeavasti, tilintarkastuslain säädökset väistyvät yleislakina erityslain tieltä. Suomen tilintarkastuslain systematiikan mukaan laissa ei erikseen säädetä tilintarkastuksen tavoitteesta, vaan se sisältää säännökset tilintarkastuksen sisällöstä (Halonen & Steiner 2010, 13). Nykyinen tilintarkastuslaki (2007/459) määrittää tilintarkastuksen sisältävän yhteisön tai säätiön tilikauden kirjapidon ja tilinpäätöksen, toimintakertomuksen sekä hallinnon tarkastuksen.³ Tätä tilintarkastajan ydintehtävää kutsutaan lakisääteiseksi tilintarkastukseksi, joka käsittää kaiken sen työn, jonka tilintarkastajan on tehtävä, ennen kuin hän voi antaa tilintarkastuskertomuksen tai muita laissa säädettyjä raportteja (Horsmanheimo & Steiner 2008, 21; Halonen & Steiner 2010, 13).

Vaikka tilintarkastuksen käsite on pysynyt kautta ajan muuttumattomana, sen käytännöllinen tulkinta elää yhteiskunnassa vallitsevien lainsäädännön ja eettisten sekä moraalisten arvojen muuttuessa (Riistama 1999, 21–22; ks. myös Halonen & Steiner 2010, 14–16). Nykyisin KHT-yhdistyksen tilintarkastusstandardien (2009, 219) mukaan tilintarkastuksen ”tavoitteena on, että tilintarkastaja voi antaa lausunnon siitä, antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot tarkastuskohteen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta sekä ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ristiriidattomia”. Tämä velvoite on tunnustettu aikaisemmassa oikeuskäytännössäkin. Korkeimman oikeuden ratkaisun KKO 1997:48 perusteluissa esitetään, että ”[t]ilintarkastuksen eräänä keskeisenä päämääränä on selvittää, antaako tilinpäätös totuudenmukaisen kuvan yhtiön ta-

³ Aiemmin voimassa olleen tilintarkastuslain määritelmä eroaa kyseisestä määritelmästä vain siten, että siinä ei mainita toimintakertomuksen tarkastamista (ETilintarkL 17 §). Lisäys toimintakertomuksen tarkastamisesta on kuitenkin lähinnä vain teknisluonteinen selvennys (Lakikokoelmat 2007, 16).

loudellisesta asemasta tilikauden päättyessä”. Tilintarkastajan tehtäviin kuuluu myös tarkastaa, onko tarkastuskohteen johdon toiminta ollut lainmukaista (KHT-yhdistys 2006, 13; KHT-yhdistys 2009, 219). Tilintarkastuksen päämääränä ei ole kuitenkaan käydä läpi kaikkia liiketapahtumia, vaan saada tilintarkastusevidenssin avulla kohtuullinen varmuus siitä, ettei tilinpäätös kokonaisuutena sisällä olennaisia virheitä tai puutteita (Alakare ym. 2008, 60; Korkeamäki 2008, 9–10).

2.3 Tilintarkastusvelvollisuus

Ennen uuden tilintarkastuslain (2007/459) voimaantuloa lähtökohtana oli, että tilintarkastusvelvollisuus koski kaikkia yhteisöjä ja säätiöitä, joihin tilintarkastuslakia (1994/936) sovellettiin (Horsmanheimo & Steiner 2002, 131). Käytännössä tämä tarkoitti, että lähtökohtaisesti kaikkien kirjanpitolain (1997/1336) 1:1:n mukaisten kirjanpitovelvollisten yhteisöjen ja säätiöiden oli valittava tilintarkastaja, vaikka EU-komissio antoi jo vuonna 1989 ehdotuksen, jonka mukaan pienet yhteisöt pitäisi vapauttaa tilintarkastusvelvollisuudesta (Vihreä kirja 1996, 30). Nykyisin uuden tilintarkastuslain (2007/459) myötä yleisestä tilintarkastusvelvollisuudesta onkin luovuttu, minkä seurauksena pienimmät kirjanpitovelvolliset on vapautettu tilintarkastusvelvollisuudesta (Halonen & Steiner 2010, 29).⁴ Tilintarkastuslain (2007/459) 4.2 §:n mukaan tilintarkastaja voidaan jättää valitsematta yhteisössä, jossa kahtena peräkkäisenä tilikautena on täyttynyt enintään yksi seuraavista ehdoista:

- 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.

Riippumatta edellä mainituista kokorajoista yhteisö on kuitenkin velvollinen valitsemaan tilintarkastajan, jos yhtiöjärjestyksessä, yhtiösopimuksessa tai säännöissä niin määrätään (TilintarkL 4 §). Mikäli yhteisö haluaa kuitenkin luopua tilintarkastusvelvollisuudestaan, on yhtiöjärjestyksestä, yhtiösopimuksesta tai sääntöjä muutettava, jotta tilintarkastusvelvoittavuus ei koskisi enää yhteisöä (Alakare ym. 2008, 42).

⁴ Tilintarkastusvelvollisuuden poistaminen pienimmiltä yhteisöiltä liittyy maallikkotilintarkastuksen lakkauttamiseen, sillä auktorisoidun tilintarkastajan käyttöä ei ole perusteltua pitää pakottavana kaikkein pienimmissä yhteisöissä (Lakikokoelmat 2007, 14).

Tilintarkastajien lukumäärä sekä valintamenettely ovat kuitenkin kautta aikojen vaihdelleet tarkastuskohteen yhteisömuodon mukaan. Tällöin tilintarkastajien valitsemista koskevat mahdolliset erityissäännökset löytyvät kyseistä yhteisöä koskevasta laista tai säätiölaista. (Horsmanheimo & Steiner 2002, 131–132; ks. myös Alakare ym. 2008, 39.) Säätiölain (1930/109) 12 §:n mukaan tilintarkastus on aina ollut lain voimaantulemisesta lähtien säätiöille pakollinen, eivätkä edes pienet säätiöt ole voineet vapautua siitä (Alakare ym. 2008, 38–42; Korkeamäki 2008, 14–15). Sekä nykyisessä että aiemmassa tilintarkastuslaissa määrätään myös, että julkisen kaupankäynnin kohteena olevalla yhteisöllä on tilintarkastusvelvollisuus, jolloin vähintään yhden tilintarkastajan on oltava KHT-tilintarkastaja (ETilintarkL 12 §; TilintarkL 5 §; ks. myös OsakeyhtiöL 7:6). Uuden tilintarkastuslakiin (2007/459) sisällytettiin myös sen 4 §:ään lisäys, jonka mukaan tilintarkastaja on valittava aina, mikäli yhteisön pääasiallisena toimialana on arvopapereiden omistaminen ja hallinta ja jos yhteisöllä on kirjanpitolain (1997/1336) 1:8:ssä tarkoitettu huomattava vaikutusvalta toiseen kirjanpitovelvolliseen.

2.4 Tilintarkastajalle asetetut vaatimukset

Uuden tilintarkastuslain (2007/459) myötä tilintarkastajana voi toimia vain hyväksytty luonnollinen henkilö tai tilintarkastusyhteisö (TilintarkL 2 §, 30 §). Tämä tarkoittaa sitä, että tilintarkastusvelvollinen yhteisö tai säätiö voi valita tilintarkastajakseen nykyisin vain KHT- tai HTM-tilintarkastajan taikka KHT- tai HTM-yhteisön sen koosta riippumatta (Alakare ym. 2008, 41).⁵ Ennen uuden tilintarkastuslain voimaantuloa tilintarkastajalta vaadittiin vain sellaista laskentatoimen, taloudellisten ja oikeudellisten asioiden sekä tilintarkastuksen tuntemusta ja kokemusta kuin yhteisön tai säätiön toiminnan laatuun ja laajuuteen nähden katsottiin tarpeelliseksi tehtävän hoitamiseksi (ETilintarkL 10 §).⁶ Käytännössä tämä tarkoitti, että tilintarkastajan valitsijan oli varmistuttava siitä, että tilintarkastajan tehtävään valitulla luonnollisella henkilöllä tai yhteisöllä oli riittävät tiedot ja taidot tilintarkastustehtävän hoitamiseksi ottaen huomioon tarkastuksen laajuu-

⁵ Yhteisöissä ja säätiöissä, joissa kunnalla tai kuntayhtymällä on määräysvalta, voidaan tietyn edellytyksin tilintarkastajaksi valita myös JHTT-tilintarkastaja (TilintarkL 7 §). Tässä tutkielmassa keskitytään kuitenkin vain tilanteisiin, joissa tilintarkastajana on toiminut KHT- tai HTM-tilintarkastaja tai vastaava maallikkotilintarkastaja.

⁶ Aiemmassa tilintarkastuslaissa (1994/936) on kuitenkin määritelty 11 §:ssä ja 12 §:ssä tilanteet, joissa vähintään yhden tilintarkastajan on oltava hyväksytty tilintarkastaja (vrt. TilintarkL 5 §).

den ja vaativuuden (Horsmanheimo & Steiner 2002, 147–148). Uuden tilintarkastuslain (2007/459) siirtymäsäännökset mahdollistivat edellä esitetyn maallikkotilintarkastajan käytön aina vuoden 2012 loppuun saakka, jonka aikana heidän toimintaansakin ohjasivat vain vanhan tilintarkastuslain (1994/936) mukaiset säännökset (HTM-tilintarkastajat ry 2007a). Koska tilintarkastus on kuitenkin laissa säädeltyä toimintaa, jolloin itse maallikkotilintarkastajien toiminnan valvonta esimerkiksi tittelin väärinkäytön estämiseksi oli varsin haastavaa, uudessa laissa (2007/459) luovuttiin maallikkotilintarkastajien käytöstä, ja samalla pienkirjanpitovelvolliset vapautettiin tilintarkastusvelvollisuudesta (Lakikokoelmat 2007, 4; ks. myös HTM-tilintarkastajat ry 2007b).

Tilintarkastajalle on asetettu useita kelpoisuusvaatimuksia, jotka voidaan jakaa kahteen luokkaan: yleisiin ja erityisiin kelpoisuusvaatimuksiin. Yleiset kelpoisuusvaatimukset on kaikkien tilintarkastajien täytettävä kaikissa tarkastuskohteissa. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 176–186.) Niiden mukaan tilintarkastajaksi ei voida valita henkilöä, joka on vajaavaltainen, konkurssissa tai liiketoimintakiellossa tai jonka toimintakelpoisuutta on rajoitettu (ETilintarkL 10 §; TilintarkL 3 §). Erityiset kelpoisuusvaatimukset on puolestaan täytettävä vain tilintarkastuskohteissa, joissa tilintarkastajaksi on valittava KHT-tilintarkastaja tai -yhteisö (ETilintarkL 11 §, 12 §; TilintarkL 5 §, 6 §). Muodollisten vaatimusten lisäksi tilintarkastajan on ymmärrettävä tiettyyn rajaan saakka myös yritystoiminnan riskejä sekä ansaintalogiikkaa, jotta riittävä varmuus tilinpäätöstietojen oikeellisuudesta saavutetaan (Forssell 2010, 8–9).

Tilintarkastajaa velvoittavat kaikessa toiminnassaan myös ammattieettiset periaatteet, joiden mukaan tilintarkastustyö on suoritettava ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti sekä huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen (TilintarkL 20 §). Tilintarkastajan tulee ylläpitää ja kehittää ammattitaitoaan esimerkiksi osallistumalla KHT-yhdistyksen järjestämiin koulutuksiin sekä seuraamalla alan kirjallisuutta (Hyvönen 2009, 27–28). Vaikka ammattieettiset periaatteet on uusi säännös tilintarkastuslaissa, velvollisuus noudattaa niitä on jo kauan ollut osa hyvää tilintarkastustapaa (Horsmanheimo & Steiner 2002, 123; Horsmanheimo ym. 2007, 129).

Tilintarkastuslain ohella myös KHT-yhdistys on säännellyt tilintarkastajien toimintaan vaikuttavia eettisiä ohjeita. Eettisten ohjeiden mukaan tilintarkastajan on otettava huomioon toiminnassaan ammattieettisten periaatteiden lisäksi salassapitovelvollisuus sekä ammatillinen käyttäytyminen. (KHT-yhdistys 2006, 685; KHT-yhdistys 2009, 46.) Sa-

lassapitovelvollisuuden tavoite on turvata tilintarkastuksen luottamuksellisuus ja suojella asiakkaan salaisuuksia, joten sen rikkominen voi aiheuttaa niin vahingonkorvaus- kuin rikosvastuun realisoitumisen (Horsmanheimo 2005a, 19–21; Horsmanheimo & Steiner 2008, 310–322). Tilintarkastaja ei saa täten ilmaista ulkopuoliselle tietoja, jotka hän on saanut käyttöönsä tilintarkastustehtävää suorittaessaan, ellei laki häntä siihen velvoita tai ellei se, jonka hyväksi salassapitovelvollisuus on säädetty, ole antanut siihen erikseen lupaa. Salassapitovelvollisuus ei koske kuitenkaan yleiseen tietoon tullutta seikkaa. (ETilintarkL 25 §; TilintarkL 26 §.) Joskus voi kuitenkin olla haastavaa määrittellä, mikä on salaista tietoa ja mikä puolestaan ei. Tällöin tilintarkastajan on syytä arvioida näitä rajanvetotapauksia huolellisesti ennen tietojen antamista eteenpäin. (Horsmanheimo 2005a, 19.)

Ammattieettisten periaatteiden noudattaminen on osa hyvää tilintarkastustapaa, jota tilintarkastaja on velvollinen noudattamaan tilintarkastuslaissa säädettyjä tehtäviä suorittaessaan (Horsmanheimo & Steiner 2008, 146; ETilintarkL 16 §; TilintarkL 22 §). Hyvällä tilintarkastustavalla tarkoitetaan, että tilintarkastaja toimii tilintarkastustehtävässään huolellisen ammattihenkilön yleisesti noudattaman tilintarkastuskäytännön mukaisesti (HE 295/1993). Näin ollen hyvä tilintarkastustapa on tapaoikeutta, jota noudattaessaan tilintarkastaja on suorittanut työnsä kaikkien voimassa olevien säännösten ja määräysten mukaisesti (Satopää 2001, 65).

Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu myös, että tilintarkastajan tulee olla riippumaton kohteestaan (HE 295/1993). Saarikivi (1999, 46) määrittelee riippumattomuuden vapaudeksi sellaisista riippuvuussuhteista, joiden voidaan perustellusti epäillä vaikuttavan tilintarkastajan kykyyn toimia objektiivisesti. Täten tilinpäätösinformaation hyväksikäyttäjien on voitava luottaa siihen, että tilintarkastaja on toiminnassaan objektiivinen (Saarikivi 1999, 46). Tilintarkastuslaissa onkin määritelty riippumattomuutta vaarantavat tekijät kuin myös toimenpiteet riippumattomuuden turvaamiseksi (ETilintarkL 23 §; TilintarkL 24 §). Myös esteellisyysäännöksillä on täsmennetty tilintarkastajan riippumattomuutta (ETilintarkL 24 §; TilintarkL 25 §). Luottamus objektiivisuuden täyttymiseen on tilintarkastusinstituution uskottavuuden kannalta ehdottoman tärkeää, ja sen merkitys on korostunut 2000-luvulla tapahtuneiden talousskandaalien seurauksena. Näin ollen uudessa tilintarkastuslaissa (2007/459) sekä riippumattomuutta että esteetömyyttä koskevia säännöksiä on täsmennetty ja selkeytetty tarkoituksena taata objek-

tiivinen tilintarkastajan lausunto (Alakare ym. 2008, 104). Säännökset pohjautuvat Euroopan neuvoston tilintarkastusdirektiiviin, joten suurin osa niistä on kuitenkin vakiintuneen käytännön ”aukikirjoittamista” (HTM-tilintarkastajat ry 2007c).

2.5 Tilintarkastajan raportointivelvollisuus

Raportointi, eli tilintarkastustyön tulosten esittäminen yleensä kirjallisen kertomuksen, lausunnon, muistion tai vastaavan muodossa, on olennainen osa tilintarkastusprosessia. Tilintarkastajan antamat raportit toimeksiantajalleen sisältävät tarkastustyön tulokset, kuten tarkastustyön sisällön, havainnot, johtopäätökset sekä mahdolliset suositukset jatkoon kannalta. (Riistama 1999, 266.) Tilintarkastuslain ja -asetusten lisäksi melkein kaikissa yhteisöjen ja säätiöiden toimintaa koskevissa säännöksissä on määräyksiä liittyen tilintarkastajan raportointivelvollisuuksiin (Korkeamäki 2008, 92–93). Tilintarkastajan raportointi voi olla joko suullista tai kirjallista kuin myös yhtä lailla lakisääteistä tai vapaamuotoista informointia. Suullinen raportointi on aina ollut toissijaista kirjalliseen verrattuna, ja sen tehtävänä onkin vain selventää, ei korvata, kirjallista raportointia. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 308.) Tarkastustehtävän onnistunut suoritus edellyttää kuitenkin aina jonkinasteista kommunikointia tilintarkastajan ja tarkastuskohteen välillä (Riistama 2007a, 12). Vapaamuotoiset raportit ovat puolestaan pääasiassa tilintarkastajan oma-aloitteisesti antamia, mutta myös tarkastuskohteen päätösvaltainen toimielin tai tarkastuskohdetta koskeva säännöstö voi velvoittaa tilintarkastajaa vapaamuotoiseen raportointiin (Horsmanheimo & Steiner 2008, 308–310).

Suomessa tilintarkastajan tärkein raportointimuoto on tilintarkastuskertomus (Horsmanheimo & Steiner 2002, 255; Riistama 2007a, 8). Se on julkinen dokumentti, joka vakiomuotoisena on selkeä vahvistus siitä, että tarkastuskohteen tilinpäätös ja toimintakertomus antavat noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta ja että tarkastuskohteen toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ovat ristiriidattomat (TilintarkL 15 §). Edellä kuvattu, nykyisen lain mukaiset, vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen sisältöä koskevat vaatimukset poikkeavat olennaisesti edellisestä tilintarkastuslaista, sillä laki ei enää edellytä lausuntoja tilinpäätöksen vahvistamisesta, tuloksen käsittelystä eikä vastuuvapaudesta (ETilintarkL 19 §; ks. myös Alakare ym. 2008, 76–80). Muutoksella tilintar-

kastuskertomuksen sisältöä on päivitetty vastaamaan tilinpäätösdirektiivien säännöksiä, sillä tilinpäätösdirektiivien tarkoituksena on yhdenmukaistaa tilintarkastuskertomuksen sisältöä (Lakikokoelmat 2007, 16).

Vakiomuotoisesta tilintarkastuskertomuksesta voidaan poiketa antamalla mukautettu tilintarkastuskertomus, jolloin kertomus sisältää joko ehdollisen tai kielteisen lausunnon, huomautuksen tai tarpeelliset lisätiedot. Tietyissä tilanteissa tilintarkastaja ei voi antaa lausuntoa lainkaan, jolloin asiasta on kuitenkin ilmoitettava tilintarkastuskertomuksessa. (Alakare ym. 2008, 77–79; ks. myös TilintarkL 15 §.) Säännökset mukaute-
tusta tilintarkastuskertomuksesta vastaa aiemman tilintarkastuslain vastaavaa asiaa koskevaa säännöstä (Lakikokoelmat 2007, 18). Erona edeltävään lakiin on sanamuodon täsmentäminen muistutuksesta huomautukseen ja tilinpäätöstietojen täydentämistä koskevan velvollisuuden poistaminen (Horsmanheimo ym. 2007, 106; Alakare ym. 2008, 79).

Tilintarkastuskertomuksen lisäksi muut tilintarkastuslain edellyttämät lakisääteiset raportit ovat tilinpäätösmerkintä sekä tilintarkastuspöytäkirja. Tilinpäätösmerkintä on kuittausmerkinnän luonteinen, ja sen tarkoitus onkin yksilöidä luotettavasti tarkastuskohteina olevat tilinpäätös ja toimintakertomus. (Horsmanheimo & Steiner 2002, 253; Tomperi 2009, 152.) Tilintarkastuslain (2007/459) 14 §:n mukaan, kun tilintarkastus on suoritettu, tilintarkastajan on tehtävä siitä tilinpäätökseen merkintä, jossa viitataan tarkastuksesta annettavaan tärkeimpään raporttiin, tilintarkastuskertomukseen. Kolmas tilintarkastuslakiin perustuva raportointimuoto on tilintarkastuspöytäkirja, jonka tarkoituksena on tilintarkastuslain mukaan vastuullisen toimielimen, hallintoneuvoston, hallituksen tai toimitusjohtajan informointi luotettavalla tavalla (ETilintarkL 20 §; TilintarkL 16 §). Toisin kuin tilinpäätösmerkintä ja tilintarkastuskertomus, tilintarkastuspöytäkirja ei ole julkinen, ja siinä esitetäänkin sellaiset mahdolliset huomautukset, joita ei sisällytetä tilintarkastuskertomukseen (Blummé 2008, 149). Raportointi voi tällöin koskea esimerkiksi väärinkäytösepäilyjä tai mitä tahansa muita luottamuksellisia tietoja, joista on tarkoituksenmukaista huomauttaa (KHT-yhdistys 2009, 275). Sekä tilinpäätösmerkintää että tilintarkastuspöytäkirjaa koskevat lainsäännökset ovat tilintarkastuksen suorittamisen osalta samoja kuin vanhassa tilintarkastuslaissa (Alakare ym. 2008, 74–88; ks. myös Lakikokoelmat 2007, 16–18).

Kustakin tilanteesta ja asian merkityksestä riippuu, raportoiko tilintarkastaja havaitsemistaan virheistä tai puutteista tilintarkastuskertomuksessa, tilintarkastuspöytäkirjassa, vapaamuotoisessa muistiossa vai riittääkö vain keskustelu asiaa hoitavien henkilöiden kanssa (Tomperi 2009, 166). Tietojen antaminen ei saa milloinkaan kuitenkaan aiheuttaa tarkastuskohteelle olennaista haittaa, joten tilintarkastajan raportointivelvollisuutta viranomaiselle sääteleekin melko pitkälle tilintarkastajaa velvoittava salassapitovelvollisuus (Horsmanheimo & Steiner 2008, 310; ks. myös KHT-yhdistys 2009, 276).

2.6 Tilintarkastaja ja väärinkäytökset

Aikaisemmin, ennen uuden tilintarkastuslain (2007/459) voimaantuloa, tilintarkastajien toimintaa ohjasi pääsääntöisesti tilintarkastuslain (1994/936) 16 §:n hyvän tilintarkastustavan mukainen normisto. Nykyisin kuitenkin uuden tilintarkastuslain (2007/459) myötä ISA-standardit eli kansainväliset tilintarkastusstandardit saivat lakiin perustuvan aseman tilintarkastuksen suorittamisessa (Horsmanheimo ym. 2007, 91; Lakikokoelmat 2007; 16). Käytännössä tämä ei kuitenkaan aiheuta tilintarkastajien työn sisällölle varsinaisia muutoksia, sillä jo ennen lakisääteisen säännöksen voimaantuloa Suomessa on käytännössä noudatettu standardien pohjalta laadittuja Suomen lainsäädäntöön sovellettuja alan suosituksia (HTM-tilintarkastajat ry 2007b).

Tilinpäätöksessä esiintyvät virheet tai puutteet voivat johtua väärinkäytöksestä tai virheestä. Olennaista on, onko virheeseen tai puutteeseen johtava teko tahallinen vai tahaton. ISA 240 -standardissa virhe määritellään tilinpäätöksessä olevaksi tahattomaksi virheeksi tai puutteeksi, kun puolestaan väärinkäytöksellä tarkoitetaan tahallista tekoa, johon liittyy petollinen menettely oikeudettoman tai laittoman edun hankkimiseksi. (KHT-yhdistys 2009, 252–255; ks. myös KHT-yhdistys 2006, 26.) Väärinkäyttöihin liittyykin aina olennaisena osana motiivi joko saadakseen rahaa, omaisuutta tai palveluja, välttääkseen maksuja tai palvelujen menetystä tai varmistaakseen joko henkilökohaisia tai liiketoiminnallisia etuja (Vuoti 2011, 54). ISA 240 -standardin mukaan tilintarkastajalle relevantit väärinkäytökset voidaan jakaa joko vilpillisestä taloudellisesta raportoinnista aiheutuviin virheisiin tai puutteisiin tai varojen väärinkäytöksestä aiheutuviin virheisiin tai puutteisiin (KHT-yhdistys 2009, 252–255; ks. myös KHT-yhdistys 2006, 26).

Suunnitellessaan ja suorittaessaan tilintarkastusta tilintarkastajalla on velvollisuus ottaa huomioon väärinkäytöksestä johtuvien olennaisten virheiden tai puutteiden riskit tilinpäätöksessä. Tilintarkastajan on ISA 240 -standardin mukaisesti hankittava kohtuullinen varmuus siitä, ettei tilinpäätös kokonaisuutena sisällä joko väärinkäytöksestä tai virheestä johtuvaa olennaista virhettä tai puutetta. (KHT-yhdistys 2009, 253–258; ks. myös KHT-yhdistys 2006, 32.) Saavuttaakseen kohtuullisen varmuuden siitä, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, tilintarkastajan on hankittava riittävä määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä, jotta tilintarkastusriski alenee hyväksyttävän alhaiselle tasolle (KHT-yhdistys 2009, 223). Tilintarkastajan tulee myös säilyttää koko tilintarkastusprosessin ajan ammatillinen skeptisyys ja tiedostaa väärinkäytösten mahdollisuus tilintarkastuskohteeseen liittyvistä aikaisemmista kokemuksistaan huolimatta (Halonen & Steiner 2010, 179).

Tilintarkastaja ei ole kuitenkaan vastuussa väärinkäytösten ja virheiden estämisestä (Almqvist 2000, 8; Horsmanheimo & Steiner 2002, 236). Täten ensisijainen vastuu väärinkäytösten estämisestä ja havaitsemisesta on aina yhteisön hallintoelimillä sekä toimivalla johdolla. Mikäli tilintarkastaja kuitenkin havaitsee väärinkäytöksen tai saa mahdollisesta väärinkäytöksestä osoittavaa tietoa, on asia toimitettava johdon tietoon mahdollisimman pian. (KHT-yhdistys 2009, 255–274.) Tilintarkastuksessa ei ole kuitenkaan tarkoitus puuttua ja paljastaa epäolennaisia virheellisyyksiä, vaan tilintarkastajan tulisi tunnistaa vain olennaisen virheen tai puutteen riskit suhteutettuna tilinpäätökseen kokonaisuutena (KHT-yhdistys 2009, 326). Käytännössä tilintarkastajan mahdollisuudet havaita väärinkäytökset ja virheet tarkastusprosessin aikana riippuvat pitkälti tilintarkastajan henkilökohtaisesta osaamisesta, kokemuksesta sekä ihmistuntemuksesta (Virtanen 2003, 31).

3 RIKOSOIKEUDELLISEN VASTUUN YLEISET EDELLYTYKSET

3.1 Talousrikollisuus

Yleisesti ottaen rikoksella tarkoitetaan laissa rangaistavaksi säädettyä tekoa (Nuutila 1999, 13). Rikos määritellään yleensä tietyn tunnusmerkistön täyttäväksi, oikeudenvastaiseksi teoksi, joka osoittaa tekijässään syyllisyyttä. Kaikki rikokset ovat jollain tavalla haitallisia tai vaarallisia toisille ihmisille tai yhteiskunnalle. (Heinonen 2002a, 46–49.)

Puhuttaessa talousrikoksista ei kyseessä ole kuitenkaan yhtä selkeä ja tarkkarajainen juridinen tai rikosoikeudellinen käsite kuin niin kutsuttu perinteinen rikollisuus (Koskinen 2008, 154). Kuten johdannossa luvusta 1.1 kuvatussa sisäasiainministeriön määritelmästä on pääteltävissä, talousrikollisuus käsittää talouselämän rikokset, joissa rangaistaviin tekoihin tai laiminlyönteihin syyllistytään laillisen liiketoiminnan yhteydessä joko yhteisön, yksityishenkilön tai molempien hyödyksi (Lahti 2007, 10). Näin ollen yhteistä kaikille talousrikoksille on taloudellisen hyödyn tavoittelemine. Tämän lisäksi, yhden, kaikille talousrikoksille yhteisen nimittäjän löytäminen on kuitenkin todella vaikeaa, sillä rikokset voivat olla luonteeltaan hyvin erilaisia. Tästä johtuen myös mahdollisia rikosnimikkeitä on olemassa lukematon määrä. (Hakamo, Jauhiainen, Alvesalo & Virta 2009, 22.)

Rikokset, jotka voivat taten tapahtua vain yritystoiminnan tai muun organisatorisen toiminnan yhteydessä, ovat talousrikoksia (Laitinen & Alvesalo 1994, 14). Näin ollen yrityksen toiminnassa tapahtuneet verorikokset, kirjanpitorikokset, velallisen rikokset, arvopaperimarkkinarikokset sekä osakeyhtiörikokset ovat aina talousrikoksia. Täten myös tässä tutkielmassa tutkimuskohteena olevat tilintarkastajan tekemät rikokset ovat aina talousrikoksia. Rangaistavaa on myös lakisäätteisten ja taloudellisten velvoitteiden laiminlyönti. (Lahti 2007, 299.)

3.2 Tahallisuus ja törkeä huolimattomuus

Suomen rikosoikeudessa kaikki rikostyyppit voidaan luokitella joko tahallisiin tai tuottamuksellisiin delikteihin (Nuutila 1999, 66). Rikoslain (1889/39) 3:5:n mukaan rangaistusvastuun edellytyksenä onkin aina tahallisuus tai tuottamus. Tahallisuus täyttyy, jos rikoksen tekijän on ollut tarkoitus aiheuttaa seuraus tai hän on pitänyt seurauksen aiheuttamista varmana tai varsin todennäköisenä (Tapani & Tolvanen 2004, 56). Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että tekijän on pidettävä seurauksen syntymistä todennäköisempänä kuin sen syntymättä jäämistä, jolloin tahallisuuteen liittyy sekä tieto että tahto toiminnan seurauksista (Koskinen 2002, 109). Tuomioistuimet perustelevatkin tahallisuuden täyttymistä useimmiten siten, että syytetyn on täytynyt tai pitänyt käsittää tekonsa aiheuttavan varsin todennäköisesti tietyn seurauksen (Tapani & Tolvanen 2004, 56). Sen sijaan pikemminkin tapaturmaan tai ankaraan vastuuseen pohjautuvasta teosta ei tuomita (Frände 2007, 60).

Rajanveto tahallisuuden alimman asteen ja tuottamuksellisen teon välille on kuitenkin varsin tulkinnanvaraista (Koponen 2002, 250). Rikosoikeudellinen tuottamus määritellään toiminnassa vaadittavan huolellisuuden laiminlyönniksi (RikosL 3:7). Koska tahallaan toiminut on tehnyt tietoisesti päätöksen toisen etuja loukkaavasta tai vaarantavasta teosta, tahallisen teon rangaistusasteikko on selvästi tuottamuksellista tekemuotoa ankarampi (Nuutila 1999, 66). Tahallisuuden ja huolimattomuuden erilaisen arvostelun lähtökohtana on, että tahallisesti toiminut henkilö on tehnyt tietoisesti päätöksen toimia suojeltua oikeushyvää vastaan, kun sitä vastoin huolimattomassa toiminnassa kyseistä päätöstä ei ole tehty (Frände 2012, 109). Talousrikokset ovat pääsääntöisesti kuitenkin perustekomuodoissaan rangaistavia vain tahallisina, merkittävämpänä poikkeuksena tuottamuksellinen kirjanpitorikos (Koponen 2002, 251).

Talouselämän toiminnan lähtökohtana voidaan pitää laajalle ulottuvaa selvilläolon- ja selonottovelvollisuutta yrityksen taloudellisesta tilanteesta ja sen toiminnan riskeistä (Lahti 2007, 23). Talousrikosten osalta tahallisuusarviointiin vaikuttaa olennaisesti se, että epäilty teko on normaalisti tietty oikeustoimi tai oikeustoimien sarja, eikä fyysinen hetkellinen menettely, kuten esimerkiksi puukonisku (Tapani & Tolvanen 2004, 58). Talousrikosten tahallisuusarvioinnissa huomioon otettavat teon seuraus ja tunnusmerkistön edellyttämä teko-olosuhde saattavat riippua näin ollen huomattavasti monitahoi-

semmistä ja tahallisuuden arvioinnin kannalta vaikeaselkoisemmista seikoista (Koponen 2002, 253). Tällöin tahallisesta rikoksesta tuomitseminen ei voi olla kiinni vain siitä, onko syytetty mieltänyt jonkin rikostunnusmerkistön mukaisen tosiasioiden olemassaolon, vaan useimmiten kysymykseen tulee, voidaanko syytetyn katsoneen saada luottaa tiedon paikkansapitävyyteen (Lahti 2007, 23). Talousrikostapauksisissa tahallisuuden mahdollinen olemassaolo on yleensä pohjaututtava ulkoisesti todennettavaan tapahtumakulkuun, jolloin sen osoittaminen saattaa muodostua muita rikoslakirikoksia vaikeammaksi (Koponen 2002, 254).

3.3 Rikoksen yritys

Kun rikoksen tunnusmerkistö on kokonaan täytetty, voidaan puhua täytetystä rikoksesta (Koskinen 2002, 116). Tilintarkastaja saattaa joissain tilanteissa joutua rikosoikeudelliseen vastuuseen, vaikka rangaistavaksi säädetty teko ei onnistuisi, vaan se jäisi yrityksen asteelle (Horsmanheimo & Steiner 2008, 500). Rikoslain (1889/39) 5:1:n mukaan yrityksestä rangaistaan vain, jos se on tahallista rikosta koskevassa lainsäädännössä määrätty rangaistavaksi. Käytännössä tämä tarkoittaa useimmiten, että säännökseen on lisätty oma momentti, jonka mukaan ”yritys on rangaistava” (Koskinen 2002, 116; ks. myös Tapani 2010, 33–34). Rangaistavuus edellyttää, että tekijä on aloittanut rikoksen tekemisen ja saanut aikaan vaaran (Tapani & Tolvanen 2004, 82). Yrityksestä ei kuitenkaan rangaista, mikäli tekijä on vapaaehtoisesti luopunut rikoksen täyttämisestä tai muuten estänyt tunnusmerkistössä tarkoitetun seurauksen syntymisen (RikosL 5:2). Myöskään rikossuunnitelmassa oleva merkittävä puute, jonka perusteella teko ei olisi missään olosuhteissa voinut johtaa tarkoitettuun lopputulokseen, johtaa siihen, että yrityksestä ei rangaista (Tapani & Tolvanen 2004, 84).

Lainsäätäjä on säättänyt yrityksen rangaistavuudesta kolmella eri tavalla. Yksinkertaisin ja varsinkin tilintarkastajaa koskevien rikosvastuumuotojen osalta yleisin tapa on, että yritys jätetään rankaisematta. Toisin sanoen tällöin vain täytetty rikos johtaa rangaistavuutta koskeviin toimenpiteisiin. (Frände 2012, 221.) Toinen tapa on, että sekä täytetty rikos että rikoksen yritys rinnastetaan toisiinsa itse lakitekstissä. Käytännössä tämä tarkoittaa, että yksittäisissä rikossäännöksissä yritys on nimenomaan säädetty rangaistavaksi saman asteikon mukaan kuin itse täytetty rikos. (Koskinen 2002, 117.) Rikoslain

sanamuoto ”joka - - aiheuttaa tai yrittää aiheuttaa - -” ilmoittaa tapaukset, jolloin kyseessä on edellä esitetty yritysrikos (Frände 2012, 222). Tilintarkastajan toimissa kyseinen tapa voi tulla käytäntöön vain osallisuusopeissa veropetoksen osalta. Kolmas tapa on, että yrityksen rangaistavuudesta säädetään omassa momentissaan. Käytännössä tämä tarkoittaa säännökseen lisättyä momenttia ”yritys on rangaistava”. (Koskinen 2002, 116.) Tällöin rikoksen yritykseen sovelletaan yleensä rikoslain mukaista lievempää rangaistusasteikkoa kuin itse tekijän rooliin sovelletaan (Frände 2012, 222). Tilintarkastajan lainvastaisen toiminnan osalta lievennettyä rangaistusasteikkoa yrityksen osalta sovelletaan esimerkiksi jäljempänä esitetyissä rekisterimerkintärikoksessa sekä yrityssalaisuuden rikkomisessa.

3.4 Rikoskonkurrenssi

Vaikka rikoslain yksittäiset rangaistussäännökset pohjautuvat ajatukselle yhdestä tekijästä, joka tekee yhden rikoksen, voi käytännössä ilmetä tilanteita, joissa rikos tehdään joko yhteistoiminnassa toisten kanssa tai rikoksen tekijä syyllistyy useaan rikokseen yhtä aikaa (Frände 2012, 272). Aina ei ole selkeää, mihin tekoon lakia rikkonut henkilö syyllistyy. Tällöin kysymykseen saattaa tulla tilanne, jossa tekijä on tehnyt useampia rikoksia tai jossa hänen tekoonsa soveltuu useamman kuin yhden rikoksen tunnusmerkistö (Lappi-Seppälä 2000, 369). Ongelmaksi tällaisissa tilanteissa muodostuukin useimmiten edellä kuvatusti kysymykset, kuinka monesta rikoksesta tekijä tuomitaan ja miten hänelle tuomittava rangaistus määrätään. Kyseeseen tulee tällöin rikosten yhtyminen eli rikoskonkurrenssi. (Lappi-Seppälä 2002a, 407.)

Rikoskonkurrenssissa tekijä on siis rikkonut joko useampaa kuin yhtä rangaistussäännöstä tai yhtä rangaistussäännöstä useammin kuin yhden kerran. Käytännössä kysymys on siitä, kuinka monesta rikoksesta tekijä tuomitaan ja miten hänelle tuomittava rangaistus määrätään. (Lappi-Seppälä 2000, 367.) Rikoksen yhtymisen eli konkurrenssin mukaan samaan tekoon voidaan periaatteessa soveltaa useampia rikossäännöksiä, mutta yhden tunnusmerkistön soveltaminen tekee muiden tunnusmerkistöjen soveltamisen tarpeettomaksi. Joissakin tilanteissa lakiteksti saattaa kuitenkin sisältää subsidiariteetti- eli toissijaisuuslausekkeen, jolloin rangaistussäännöksistä yksi säännös syrjäyttää muut säännökset ja ankarin menettely tulee sovellettavaksi. Toissijaisuuslauseke ilmenee ri-

koslaissa sanavalinnoilla ”- - on tuomittava, jollei teosta muualla laissa säädetä ankarampaa tai yhtä ankaraa rangaistusta - -”. (Frände 2012, 273–277.) Eräs talousrikoksille tunnusomainen piirre onkin, että yksittäisten tekojen sijasta on monesti tärkeää arvottaa tekosarjoja (Lahti 2007, 24). Erityisesti kirjanpitorikosten osalta yhteys muihin talousrikoksiin on kiistaton (Niemi & Lehti 2006, 91). Tilintarkastajan toiminnan osalta rangaistus kirjanpitorikokseen ei tekijän roolissa ole mahdollinen, joten erityisesti jäljempänä luvussa 4.4 esitettyjen osallisuusoppien vallitessa rikoskonkurrenssi voi tulla kysymykseen.

3.5 Rangaistusseuraamukset

Rikoslain kieltojen ja käskyjen tehosteena on rangaistussäännöksissä ilmenevä rangaistusuhka (Lappi-Seppälä 2000, 1). Rikosoikeusjärjestelmän perusajatuksena onkin täten, että rikoslain rangaistusuhkien oletetaan motivoivan kansalaisia välttämään haitallista ja moitittavaa käyttäytymistä (Tapani & Tolvanen 2004, 13). Suomessa rangaistukset kohdistuvat joko vapauteen tai varallisuuteen (Lappi-Seppälä 2000, 4). Rangaistuksella katsotaan olevan kolme tunnusomaista piirrettä. Ensinnäkin, se on oikeudellinen seuraamus, jonka viranomaisen määrää lain nojalla. Rangaistus tuomitaan täten aina tekijälle seurauksena lain rikkomisesta, ja se sisältää aina tekijään kohdistuvan moitteen. Kolmantena rangaistus määräämisen taustalla on aina kielteisen kokemuksen tai kärsimyksen aiheuttaminen. (Tapani & Tolvanen 2004, 8.) Rangaistus on täten mitattava aina niin, että se on oikeudenmukaisessa suhteessa rikoksen vahingollisuuteen ja vaarallisuuteen, teon vaikuttamiin sekä rikoksesta ilmenevään tekijän syyllisyyteen (RikosL 6:4).

Suomen rikoslain rangaistusjärjestelmä muodostuu varsin erilaisista rangaistuksista, jotka voidaan ryhmitellä usein eri perustein (Lappi-Seppälä 2000, 3-4). Yhteistä kaikille rangaistusseuraamuksille kuitenkin on, että niiden perustana vaikuttavat yhdenmukaisuus- ja suhteellisuusperiaatteet (Tapani & Tolvanen 2004, 9). Yhdenmukaisuusperiaate edellyttää samanlaisten tapausten samanlaista kohtelua ja erilaisten tapausten erilaista kohtelua (RikosL 6:1). Yhdenmukaisuusperiaate sisältyykin Suomessa itse asiassa perustuslakiin, jonka mukaan ”ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä” (PL 6.1 §). Sen sijaan suhteellisuusperiaate vaatii rangaistuksen määräämistä siten, että se on oikeu-

denmukaisessa suhteessa rikoksen vahingollisuuteen, varallisuuteen, teon vaikuttamiin sekä rikoksesta ilmenevään muuhun tekijän syyllisyyteen (RikosL 6:4). Rikosoikeudellinen vastuu edellyttää aina myös syyllisyyttä (Tapani & Tolvanen 2004, 73). Ei rangaistusta ilman syyllisyyttä onkin yksi tärkeimpiä rikosoikeuden periaatteita, jonka mukaan syylliseksi toteaminen edellyttää aina menettelyä, joka takaa epäilylle todelliset mahdollisuudet torjua häneen kohdistuvat epäilyt (Nuutila 1999, 41).

Rikosoikeutta ja rangaistusjärjestelmää tarvitaan viime kädessä järjestäytyneen yhteiselämän, turvallisuuden ja ylipäättään siedettävien elinolojen turvaamiseksi (Lappi-Seppälä 2000, 36). Suomessa käytössä olevat yleiset päärangaistuslajit ovat vankeus, sakko, ehdollinen rangaistus sekä yhdyskuntapalvelu (Frände 2012, 316). Kuten jäljempänä esiteltävistä rikosvastuunmuodoista voidaan todeta, tilintarkastajan rikosvastuun tuomiot vaihtelevat rikoksen mukaan sakosta määräaikaiseen vankeuteen.

3.6 Rikoksen vanhentuminen

Tulkittaessa rikosvastuun rangaistuksia on otettava huomioon myös niiden vanhentuminen. Rikoksen vanhentuminen merkitsee sitä, että syytettä ei saa nostaa tai rangaistusta tuomita, jos teosta on kulunut kauan aikaa (Lappi-Seppälä 2000, 517). Rikoksen vanhentumisen taustalla voidaan nähdä vaikuttavan monet erilaiset näkökulmat, joiden mukaan muun muassa rankaisematta jätetyn rikoksen muisto hälvenee ajan kuluessa samalla, kun rikoksesta kärsineiden hyvitystarve vaimenee. Rikos vanhenee sen vakavuuden mukaan, mikä käytännössä tarkoittaa sitä, että vakavammat rikokset vaativat pidemmän vanhentumisajan kuin lievät rikokset. (Nuutila 1999, 104–105.)

Tilintarkastuksen kannalta erityisesti syyteoikeuden vanhentumisella on suuri merkitys (Horsmanheimo & Steiner 2008, 501). Syyteoikeuden vanhentuminen tulee kyseeseen, kun tietyt rikokset paljastuvat vasta niin myöhään, että syyteoikeus on jo ehtinyt vanhentua (Frände 2012, 301). Syyteoikeuden vanhentumisen perusteena on rikoksen rangaistusmaksimi, jonka perusteella syyteoikeuden vanhentumisaika on jaettu rikoslain (1889/39) mukaan viiteen eri ryhmään. Tilintarkastajan toimintaa koskevat rikokset vanhenevat yleensä kahden tai viiden vuoden kuluessa.

Syyteoikeuden vanhentumisen lisäksi rikoksen vanhentumisesta on olemassa kaksi muutakin eri muotoa. Tuomitsemisvanhentuminen tarkoittaa perimmäistä aikarajaa rikoksen tekohetken ja rangaistuksen tuomitsemishetken välillä. Säännöksellä on pyritty estämään, ettei rikosjuttu olisi tuomioistuimessa vireillä määrättömän pitkän ajan. Toinen vanhentumistyyppi koskee aikaa, joka enintään saa kulua tuomitsemishetken ja tuomitun rangaistuksen täytäntöönpanon välillä, ja siitä käytetään nimitystä rangaistuksen täytäntöönpano-oikeuden vanhentuminen. (Frände 2012, 299–309.) Käytännössä jälkimmäinen vanhentumismuoto tarkoittaa sitä, että epäilty on saatu haastettua vastaan syytteeseen, mutta häntä ei ole sen jälkeen enää tavoitettu etsintäkuulutuksesta huolimatta (Nuutila 1999, 105). Kyseiset vanhentumismuodot eivät kuitenkaan juuri koske tilintarkastajan toimintaa.

Jäljempänä luvussa 4.4 sekä 4.5 esiteltyjen osallisuusoppien sekä oikeushenkilön puolesta toimimisen osalta tilintarkastajan tekemän rikoksen vanhentumisesta säädetään rikoslain 8:2:ssa sekä 8:7:ssä. Rikoslain (1889/39) mukaan syyteoikeus osallisuudesta rikokseen alkaa vanhentua samana päivänä kuin syyteoikeus pääteosta (RikosL 8:2). Sen sijaan yhteisösakkoa koskevan vaateen vanhentuminen seuraa yhteisön toiminnassa tehdyn rikoksen vanhentumisaikaa, kuitenkin siten, että lyhin vanhentumisaika on viisi vuotta (Frände 2012, 310).

4 TILINTARKASTAJAN RIKOSOIKEUDELLINEN VASTUUTEORIASSA

4.1 Rikosoikeudellinen vastuu ja sen merkitys

Tilintarkastajalla ei ole toimessaan minkäänlaista valtaa, eikä saakaan olla. Talouden luottamuksen tukipilarina tilintarkastajan työtä ohjaavat velvollisuudet, oikeudet ja vastuut. (Lydman 2013, 26.) Työskennellessään tilintarkastajan on otettava huomioon tarkastusprosessin aikana useat eri vastuumuodot, joita ovat esimerkiksi sekä moraalinen että sosiaalinen vastuu ja tulosvastuu (Horsmanheimo & Steiner 2008, 469). Vastuu voi tarkoittaa erilaisia asioita sen mukaan, mikä merkitys sanalle annetaan (Prepula & Toivainen 1995, 199; Laine 1999, 237). Useimmiten vastuu sisältääkin laajemman kokonaisuuden kuin pelkän juridisen toimenkuvan. Vastuu on ennen kaikkea tilintarkastajan itselleen asettama periaate, joka ohjaa tarkastusprosessin aikana tekemään oikeita valintoja. (Virtanen 2003, 31.)

Tilintarkastajan vastuu tekojensa ja laiminlyöntiensä seuraamuksista voi käytännössä toteutua usealla eri tavalla (Riistama 2007b, 32). Toimiessaan lainvastaisesti tilintarkastaja voi syyllistyä lukuisiin erilaisiin rikoksiin, joiden seuraamusjärjestelmät voivat määräytyä monen eri lain perusteella. Erilaisten sanktioiden ja ennen kaikkea kriminalisointien tarkoituksena on vaikuttaa ihmisen käyttäytymiseen (Frände 2007, 21). Oikeudenmukainen rangaistusjärjestelmä sekä riittävät kannustimet tehtävän huolelliseen suorittamiseen vaikuttavatkin olennaisesti siihen, miten tilintarkastaja suorittaa hänelle asetettuja tehtäviä (Newman, Patterson & Smith 2003; ks. myös Lappi-Seppälä 2000, 39).

Rikosvastuu on tilintarkastajan toimintaan vaikuttava voimakkain vastuumuoto (Alakare ym. 2008, 206). Horsmanheimon ja Steinerin (2008, 493) mukaan tilintarkastajan rikosoikeudellinen vastuu syntyy, kun tilintarkastaja tekee rangaistavaksi säädetyn teon, jolloin hänet voidaan asettaa syytteeseen tuomioistuimessa ja hänelle voidaan tuomita rangaistus. Rikosoikeudellista sanktiota pidetään yleensä perusteltuna tilanteessa, jossa vahingonkorvaus tai muu yksityisoikeudellinen seuraamusuhka ei aiheuta riittävän tehokkaita seuraamuksia. Lainsäätäjä on katsonut, että rikosoikeudellinen sanktiouhka on tarpeen

lainvastaisen toiminnan osalta myös tilintarkastuksessa erityisesti tilintarkastusinstituution yleisen luotettavuuden turvaamiseksi. (Horsmanheimo ym. 2007, 426.) Käytännössä vastuurajoja joudutaan punnitsemaan tilintarkastajan suorittamien tarkastustoimenpiteiden, niiden dokumentoinnin ja raportoinnin perusteella (Pykälä 1995, 135).

Tilintarkastajan rikosoikeudellisesta vastuusta säädetään tilintarkastuslain ohella myös rikoslaissa (1889/39). Lisäksi tilintarkastajien lausunnoista osakeyhtiölaissa (2006/624) sekä osuuskuntalaissa (2001/1488) annettujen säännösten rikkominen on kriminalisoitu edellä mainituissa laeissa. (Horsmanheimo ym. 2007, 426.) Tilintarkastuslain uudistamisen myötä tilintarkastajan rangaistusvastuun sääntely porrastettiin siten, että kaikki tärkeimmät rikossäännökset sisällytettiin rikoslakiin. Käytännössä jako vastaa rikoslain yleistä keskittämisperiaatetta, jonka mukaan rikoslaissa määrätään kaikista sellaisista rikossäännöksistä, joista voi seurata vankeusrangaistus. (Alakare ym. 2008, 206; ks. myös Heinonen 2002b, 135.)

Seuraavaksi tarkastellaan ensin tilintarkastajan mahdollisia rangaistusseuraamuksia lakisääteisessä tilintarkastuksessa, jonka jälkeen käydään läpi mahdolliset rikosvastuumuodot muissa lakisääteisissä tehtävissä. Luvun viimeisissä kappaleissa tarkastellaan puolestaan tilintarkastajaan kohdistuvia osallisuusoppeja sekä toimintaa oikeushenkilön puolesta.

4.2 Rikokset lakisääteisessä tilintarkastuksessa

4.2.1 Tilintarkastusrikkomus

Koska uuden tilintarkastuslain säätäminen lähti osittain liikkeelle tilintarkastajien vastuunottojen ja velvoitteiden laajentamisesta, toi uusi tilintarkastuslaki täsmennyksiä myös tilintarkastajia koskeviin rangaistussäännöksiin (Suomela 1995, 5). Koska kaikki tärkeimmät rikossäännökset sisällytettiin rikoslakiin yleistä keskittämisperiaatetta noudattaen, myös tilintarkastajaan kohdistuvaa rangaistusvastuuta porrastettiin siten, että uudessa, nykyisin voimassa olevassa tilintarkastuslaissa säädetään tilintarkastusrikkomuksesta ja rikoslaissa puolestaan tilintarkastusrikoksesta (Horsmanheimo ym. 2007,

426). Täten tilintarkastusrikkomusta koskeva säännös on uusi laajennus tilintarkastuslaissa, vaikka teknisesti se on sisältynyt vanhan tilintarkastuslain (1994/936) 43.1 §:ään (Lakikokoelmat 2007, 34).

Koska tilintarkastuskertomus on tilintarkastajan tärkein raportointimuoto, on sen laatiminen pyritty turvaamaan kriminalisoinnilla (HE 295/1993). Uudessa tilintarkastuslaissa tilintarkastajan vastuuta koskien tilintarkastuskertomusta on täten laajennettu ja tiukennettu (Hentunen & Sailas 2010, 49). Tilintarkastuslain (2007/459) 52.1 §:n mukaan tilintarkastaja, joka rikkoo tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta tilintarkastuskertomuksen laatimista koskevaa 15 §:ää, syyllistyy tilintarkastusrikkomukseen. Koska tilintarkastuskertomus on julkinen asiakirja, säännöksen tarkoituksena on suojata tarkastuskohteen omistajien ja velkojien kuin myös muiden sidosryhmien, kuten mahdollisten sijoittajien ja työntekijöiden, luottamusta (Horsmanheimo ym. 2007, 427). Lukuisten taloudellisten riippuvuussuhteiden vuoksi tilintarkastuskertomuksen antamista koskevien säännösten laiminlyönnin vaikutukset kohdistuvat usein myös sivullisiin. Koska laiminlyönti on näin ollen omiaan johtamaan harhaan kaikkia tilintarkastuskertomuksen käyttäjiä, se merkitsee myös tärkeän yleisen edun loukkaamista. (HE 295/1993.)

Tilintarkastusrikkomuksen tunnusmerkistö täyttyy myös silloin, kun tilintarkastaja antaa tilintarkastuslain 1.2 §:ssä tarkoitettua tehtävää suorittaessaan lausunnossaan väärän tai harhaanjohtavan tiedon (TilintarkL 52.1 §). Tällöin on kyse lakiin tai asetukseen perustuvista taikka viranomaisen tai tuomioistuimen käyttöön annettavista lausunnoista, joihin liittyy julkisen luotettavuuden vaatimus. Annetut lausunnot voivat tulla esimerkiksi arvopaperimarkkinoilla toimivien sijoittajien tietoon, joten rangaistusuhka on siten perusteltu sekä sijoittajien luottamuksen että arvopaperimarkkinoiden toimivuuden takaamiseksi. (Horsmanheimo ym. 2007, 427–428.) Virheellisen lausunnon antamisesta ei ole myöskään olemassa kattavasti sanktiota muualla lainsäädännössä, joten tilintarkastuslain uudistamisen yhteydessä myös väärä tai harhaanjohtava tieto otettiin osaksi tilintarkastajan rikosvastuuta (HE 194/2006).

Tilintarkastusrikkomus koskee myös tilannetta, jossa tilintarkastaja on jättänyt antamatta tilintarkastuskertomuksen ilman siihen oikeuttavaa perustetta (Horsmanheimo ym. 2007, 427). Tilintarkastuslain (2007/459) 15 §:n ensimmäisen lauseen mukaan ”[t]ilintarkastajan on annettava - - tilintarkastuskertomus”. Tilintarkastusrikkomuksesta ei ole kyse kuitenkaan silloin, kun tilintarkastuskertomus jätetään antamatta siksi, että

hallitus jättää täyttämättä velvollisuutensa tilinpäätöksen laatimisesta (Korkeamäki 2008, 25).

Tilintarkastusrikkomus on rangaistava vain tahallisenä tai törkeästi huolimattomuudesta. Näin ollen esimerkiksi epähuomiossa tai huolimattomuudesta tapahtunut virheellinen tai puutteellisen tilintarkastuskertomuksen laatiminen ei aiheuta rangaistusseuraamuksia. (TilintarkL 52.1 §.) Huolimattomuudesta tapahtunut virheellinen tai puutteellisen tilintarkastuskertomuksen antaminen voi kuitenkin johtaa tilintarkastajan siviilioikeudellisen vastuun realisoitumiseen (Korkeamäki 2008, 25).

Tilintarkastaja on tuomittava tilintarkastusrikkomuksesta sakkoon, jollei teosta muualla laissa säädetä ankarampaa rangaistusta (TilintarkL 52.1 §). Tilintarkastajan tahallinen väärän tai harhaanjohtavan tiedon antaminen lausunnossaan voi tulla rangaistavaksi myös esimerkiksi osakeyhtiörikoksena tai petoksena, joten tilintarkastusrikkomuksena rangaistaan täten vain vähäiset teot (Hentunen & Sailas 2010, 50). Jollei näin ole, tahallinen tilintarkastuslain 15 §:n rikkominen rangaistaan rikoslain mukaisesti tilintarkastusrikkoksena, jota käsitellään seuraavassa kappaleessa (Horsmanheimo & Steiner 2008, 494).

4.2.2 Tilintarkastusrikos

Vanhan tilintarkastuslain (1994/936) 43.1 §:n mukaan tilintarkastaja tuomittiin tilintarkastusrikkoksesta, mikäli hän tahallaan rikkoi tilintarkastuskertomuksen laatimista koskevaa lain (1994/936) 19 §:ää. Lakimuutoksien myötä tulleiden keskittämissäännöksen mukaan nykyinen voimassa oleva tilintarkastuslaki (2007/459) sisältää kuitenkin vain viittaussäännöksen rikoslakiin tilintarkastusrikkoksen rangaistavuudesta (Lakikokoelmat 2007, 34; ks. myös TilintarkL 52.3 §). Vaikka tilintarkastusrikkoksesta säädetäänkin nykyisin rikoslaissa, ei teon rangaistavuuden lähtökohdat ole kuitenkaan muuttuneet. Rikoslain (1889/39) 30:10a:ssä tilintarkastusrikkokseksi onkin täten säädetty tilintarkastuskertomuksen laatimista koskevan tilintarkastuslain (2007/459) 15 §:n rikkominen, jollei teko ole vähäinen tai siitä muualla laissa ole säädetty ankarampaa rangaistusta. Kun tilintarkastaja on laatinut tilintarkastuskertomuksen totuudenvastaisesti, puutteellisin tiedoin tai kun hän on jättänyt lausumatta jostakin olennaisesta seikasta, josta olisi pitä-

nyt lausua, on tilintarkastajan toiminta lainvastaista. Tilintarkastusrikos voi täytyä väärän tilintarkastuskertomuksen antamisen lisäksi myös sen antamatta jättämisellä. (Riistama 1999, 420–422; Horsmanheimo ym. 2007, 429.) Toisaalta, on muistettava, että tilinpäätöksestä sekä toimintakertomuksesta laatimisesta vastaavat viime kädessä sekä hallitus että toimitusjohtaja. Mikäli he laiminlyövät tätä velvoitetta, ei tilintarkastuskertomuksen antamatta jättäminen ole tilintarkastusrikos. (Riistama 2007b, 34.)

Tilintarkastusrikoksen tunnusmerkistön täytyminen on aina edellyttänyt tahallisuutta (Aho & Vänskä 1996, 230; Alakare ym. 2008, 207). Rikosvastuun ulkopuolelle jää näin ollen esimerkiksi epähuomiossa tai huolimattomuudesta tapahtunut virheellinen tai puutteellisen tilintarkastuskertomuksen laatiminen (HE 295/1993). Teko ei ole myöskään rangaistava tilintarkastusrikoksena silloin, kun se on vähäinen tai siitä on olemassa muualla laissa ankarampi rangaistus (ETilintarkL 43.1 §; RikosL 30:10). Vähäinen teko tulee rangaista edellä määriteltynä tilintarkastusrikkomuksena. Koska säännöksen tarkoituksena on ensisijaisesti suojata tilintarkastuskertomuksen käyttäjien etua, eivät muotovirheet tai muuten epäolennaiset puutteet loukkaa luottamusta tilintarkastuskertomukseen siten, että niihin tulisi soveltaa rikoksen rangaistusseuraamuksia (Aho & Vänskä 1996, 231; Horsmanheimo ym. 2007, 493). Teon rangaistavuus tulee täten ratkaista aina sillä perusteella, vaarantuuko tilintarkastuskertomuksen käyttäjien luottamus tilintarkastuskertomukseen teon seurauksena.

Vaikka rangaistavuuden lähtökohdat ovat pysyneet muuttumattomana uuden tilintarkastuslain voimaan tullessa, uuden tilintarkastuslain säätämisen yhteydessä vankeusrangaistusmaksimi korotettiin yhdestä kahteen vuoteen tilintarkastuskertomuksen merkityksen ja kertomukseen liittyvän julkisen luotettavuuden vuoksi. Korotusta perusteltiin niin tilintarkastuskertomuksen oikeellisuuden kuin suuren julkisen luotettavuuden vaatimusten säilyttämisellä. (HE 194/2006.) Tilintarkastusrikoksen rangaistusasteikko on täten sakkoa tai vankeutta enintään kahdeksi vuodeksi (RikosL 30:10).

Enimmäisrangaistuksen nousemisen myötä myös rikoksen vanhentumisaika piteni kahdesta viiteen vuoteen. Riittävän pitkää vanhentumisaikaa perusteltiin muun muassa talousrikostutkintaan liittyvin näkökohdin. (HE 194/2006; ks. myös Kisanlahti 2003, 23.) Tilintarkastusrikoksen rangaistusasteikko vastaa täten nykyään ankaruudeltaan petoksen (RikosL 36:1), arvopaperimarkkinoita koskevan tiedottamisrikoksen (RikosL

51:5) sekä kirjanpitorikoksen (RikosL 30:9) rangaistusasteikkoa (Horsmanheimo ym. 2007, 430).

4.2.3 Tilintarkastajan ammattinimikkeen luvaton käyttö

Koska hyväksytyjen tilintarkastajien lausunnot ja muu toiminta ovat perustana yhteiskunnan luottamukselle tilinpäätöstietojen oikeellisuuteen, on perusteltua suojata KHT- ja HTM-nimikkeitä niiden oikeudettomalta käytöltä (Horsmanheimo & Steiner 2002, 396; Horsmanheimo ym. 2007, 428). Tilintarkastajan ammattinimikkeen luvattomasta käytöstä voidaan tilintarkastuslain (2007/459) 52.2 §:n mukaan tuomita se, joka luvattomasti käyttää KHT- tai HTM-nimikettä tai muuta sellaista nimitystä, jonka perusteella voidaan ymmärtää hänen olevan hyväksytty tilintarkastaja. Uuden tilintarkastuslain säännös vastaa asiallisesti aikaisemman tilintarkastuslain (1994/936) 43.2 §:n vastaavaa sisältöä – laissa omaksutun terminologin mukaisesti kyse on nykyisin tilintarkastajan, eikä vain hyväksytyyn tilintarkastajan ammattinimikkeen luvattomasta käytöstä (Lakikoelmat 2007, 34). Säännöksen tarkoittama toiminta on yksiselitteisesti todennettavissa, sillä oikeutettuja tilintarkastajan nimikkeen käyttöön ovat tilintarkastuslain (2007/459) 37 §:n mukaan vain ne luonnolliset henkilöt ja yhteisöt, jotka on merkitty Keskuskaupakamarin tilintarkastuslautakunnan ylläpitämään rekisteriin (Korkeamäki 2008, 24).

Kuten tilintarkastusrikkomuksestakin, niin myös tilintarkastajan ammattinimikkeen oikeudettomasta käytöstä on rangaistusuhkana yksinomaan sakko (ETilintarkL 43.2§; TilintarkL 52.2 §). Yhteisön rikkoessa tilintarkastuslain (2007/459) 52.2 §:ää rangaistukseen tuomitaan sen puolesta toimineet luonnolliset henkilöt (Aho & Vänskä 1996, 231–232). Nimikkeen väärästä käytöstä ei voida tuomita vankeuteen, sillä rikoslaisissa (1889/39) ei tunneta ankarampaa tekemuotoa (Horsmanheimo ym. 2007, 428–429).

4.2.4 Tilintarkastajan salassapitovelvollisuuden rikkominen

Tilintarkastajan salassapitovelvollisuuden perusominaisuudet määritettiin edellä luvussa 2.4. Koska tilintarkastajaan kohdistuvaa salassapitovelvollisuutta on tilintarkastuslain-säädännön kokonaisuudistuksen myötä tarkennettu ja laajennettu, uuteen voimassa ole-

vaan tilintarkastuslakiin (2007/459) on sisällytetty kokonaan uusi viittaussäännös tilintarkastajan salassapitovelvollisuuden rikkomisen sanktioinnista (Lakikokoelmat 2007, 24–34). Käytännössä vanha tilintarkastuslaki (1994/936) ei sisältänyt lainkaan tilintarkastajan salassapitovelvollisuuden rikkomista koskevaa rangaistussäännöstä, vaan silloin siitä säädettiin ainoastaan rikoslain (1889/39) 30:5:n ja 30:6:n mukaisina yrityssalaisuuden rikkomisena ja yrityssalaisuuden väärinkäyttönä (Aho & Vänskä 1996, 61). Nykyisin kuitenkin uuden viittaussäännöksen mukaan tilintarkastajan lainvastainen toiminta tulee tuomita rikoslain (1889/39) 38:1:n ja 38:2:n mukaisina salassapitorikoksena tai -rikkomuksena, ellei se ole rangaistava edellä mainittuina rikoslain (1889/39) 30:5:n tai 30:6:n mukaisina yrityssalaisuutta koskevin rikoksina (Lakikokoelmat 2007, 34). Itse rangaistussäännösten sisältökokonaisuudet eivät ole muuttuneet tilintarkastuslain kokonaisuudistuksen myötä mitenkään. Seuraavaksi tarkastellaan ensin uuden tilintarkastuslain (2007/459) näkökulmasta muuttamattomina pysyneitä rangaistus seuraamuksia yrityssalaisuutta koskevista rikoksista, jonka jälkeen käydään läpi uusi viittaussäännös salassapitorikokseen ja -rikkomukseen.

Tilintarkastajan salassapitovelvollisuuden rikkominen voi tulla rangaistavaksi lakisääteisessä tilintarkastuksessa ja muissa lakisääteisissä tehtävissä usealla eri tavalla riippuen salassa pidettävän tiedon luonteesta sekä salassapitovelvollisuuden rikkomisen tavasta. Eri rangaistusmuotojen yhteisenä tavoitteena on kuitenkin suojata yrityksen toiminnan kannalta elintärkeää tietoa sen oikeudettomalta käytöltä ja ilmaisemiselta (Vapaavuori 2005, 2-3). Näin ollen tilintarkastajalla ei ole mitään syytä salata rikolliseen toimintaan liittyviä tietoja (Horsmanheimo 2005a, 19).

Yrityssalaisuudella tarkoitetaan rikoslain (1889/39) määritelmän mukaisesti ”liike- tai ammattisalaisuutta taikka muuta vastaavaa elinkeinotoimintaa koskevaa tietoa, jonka elinkeinonharjoittaja pitää salassa ja jonka ilmaiseminen olisi omiaan aiheuttamaan taloudellista vahinkoa joko hänelle tai toiselle elinkeinonharjoittajalle, joka on uskonut tiedon hänelle”. Olennaista yrityssalaisuudelle on, että se sisältää elinkeinotoimintaa koskevaa tietoa, johon tiedon haltijalla on salassapitotahto (pyrkii pitämään tiedon ulkopuolisilta suojattuna) ja salassapitointressi (tieto merkityksellistä tiedon haltijalle) sekä tosiasiallinen salassapito (Vapaavuori 2005, 38). Sanotaan, että yrityssalaisuus saa rikosoikeudellista suojaa, kun elinkeinotoimintaa koskevan tiedon ilmaiseminen on omiaan aiheuttamaan taloudellista vahinkoa (Varhela 1999, 70). Rikoslain mukainen

yrittösalaisuuden suoja onkin säädetty rehellisen liiketoiminnan takaamiseksi (Horsmanheimo 2005a, 19). Näin ollen yleisesti tiedossa olevan elinkeinotoimintaan liittyvän seikan paljastaminen ei luonnollisestikaan ole kiellettyä (Varhela 1999, 70).

Tilintarkastajan salassapitovelvollisuuden rikkominen voidaan tuomita rangaistavaksi *yrittösalaisuuden rikkomisena* rikoslain (1889/39) 30:5:n mukaisesti (Horsmanheimo & Steiner 2002, 397; Horsmanheimo ym. 2007, 430–431). Yrittösalaisuuden rikkomiseen syyllistyy rikoslain mukaan henkilö, joka oikeudettomasti ilmaisee toimessaan tietoonsa saaman yrittösalaisuuden tai käyttää oikeudettomasti tällaista toiselle kuuluvaa yrittösalaisuutta hankkiakseen itselleen tai toiselle taloudellista hyötyä tai vahingoittaakseen toista (RikosL 30:5). Yrittösalaisuuden ilmaiseminen voi tapahtua joko suullisesti tai kirjallisesti, ja teon rangaistavuuteen riittää pelkkä tarkoitus yrittösalaisuuden käytöstä joko omaksi tai toisen hyödyksi (Vapaavuori 2005, 100–104).

Yrittösalaisuuden rikkomisesta voidaan tuomita rangaistukseen ainoastaan silloin, kun teosta ei ole muualla laissa säädetty ankarampaa rangaistusta. Rangaistusuhka yrittösalaisuuden rikkomisesta on sakko tai enintään kahden vuoden vankeusrangaistus. Rikoslainsa myös yrittösalaisuuden rikkomisen yritys on määrätty rangaistavaksi. (RikosL 30:5.)

Yrittösalaisuuden väärinkäyttö täyttyy puolestaan rikoslain (1889/39) 30:6:n mukaan, mikäli tilintarkastaja käyttää rikoslainsa rangaistavaksi säädetyllä teolla tietoonsa saatua tai ilmaistua toiselle kuuluvaa yrittösalaisuutta elinkeinotoiminnassa tai hankkii itselleen tai toiselle taloudellista hyötyä ilmaisemalla tällaisen salaisuuden. Horsmanheimon, Kaisanlahden sekä Steinerin (2007, 431) mukaan yrittösalaisuuden rikkomiseen verraten erona on, että rikoslain (1889/39) 30:6:n mukainen täytyminen edellyttää tilintarkastajan itsensä hyödyntävän laittomasti samaansa yrittösalaisuutta omassa elinkeinotoiminnassaan tai luovuttavan sen edelleen kolmannelle hyötymistarkoituksessa.

Samoin kuin yrittösalaisuuden rikkomisesta, myös yrittösalaisuuden väärinkäytöstä tuomitaan sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi (Horsmanheimo & Steiner 2002, 397; Horsmanheimo & Steiner 2008, 496–497). Teko on siis yhtä vakava kuin yrittösalaisuuden rikkominen (Horsmanheimo 2005a, 22). Yrittösalaisuuden väärinkäytön rangaistavuus kuitenkin edellyttää, että tilintarkastaja tietää yrittösalaisuuden saa-

dun jollakin rikoslaissa rangaistavaksi säädetyllä teolla, mutta ei välttämättä tiedä, millä teolla (Rautio 2002a, 1050).

Rangaistus tilintarkastajan salassapitovelvollisuuden rikkomisesta voi realisoitua nykyisin myös rikoslain (1889/39) 38:1:n tai 38:2:n mukaisesti salassapitorikkomuksena tai rikoksena, jollei se ole rangaistava edellä esiteltyinä rikoslain (1889/39) 30:5:n tai 30:6:n mukaan yrityssalaisuuden rikkomisena tai väärinkäyttönä (Horsmanheimo ym. 2007, 430). Salassapitorikokset poikkeavat edellä kuvatuista yrityssalaisuusrikoksista erityisesti siinä, että niissä rikos voi kohdistua myös muihin tietoihin kuin yrityssalaisuuksiin (Vapaavuori 2005, 82). Erona yrityssalaisuusrikoksiin on myös, että säännökset salassapitorikoksista eivät sisällä vaatimusta taloudellisen hyödyn hankkimistarkoituksesta, eivätkä edellytystä tiedon käyttämisestä. Tilintarkastajan on täten työnsä aikana pidettävä salassa tietoonsa tulleet seikat, jotka nauttivat lain suojaa. (Horsmanheimo 2005a, 17–22.) Salassapidon poikkeuksista on täten säädettävä lailla (Horsmanheimo 2005b, 8). Käytännössä rajanveto salassa pidettävän ja muun tiedon välillä voi olla vaikeaa, jolloin tilintarkastajan onkin perusteltua olla kaikessa toiminnassaan pidättyväinen (Horsmanheimo 2005a, 19).

Mikäli tilintarkastaja rikkoo lakisääteistä tehtävää suorittaessaan tilintarkastuslain (2007/459) 26 §:n mukaista salassapitovelvollisuutta, on teosta tuomittava rangaistus rikoslain (1889/39) 38:1: tai 38:2:n mukainen. Rikoslain (1889/39) 38:1:n mukaan tilintarkastaja tuomitaan *salassapitorikoksesta*, jos hän salassapitovelvollisuuden vastaisesti ”paljastaa salassa pidettävän seikan, josta hän on asemassaan, toimessaan tai tehtävää suorittaessaan saanut tiedot, taikka käyttää tällaista salaisuutta omaksi tai toisen hyödyksi”. Salassapitosääntö on yksiselitteinen, joten salassapitorikoksena on täten yleisesti rangaistava yhtä lailla salaisuuden joko suullinen tai kirjallinen ilmaiseminen kolmannelle osapuolelle kuin myös sen käyttäminen omaksi tai toisen hyödyksi (Horsmanheimo 2005a, 17). Jos tilintarkastuslain (2007/459) 52 § ei kuitenkaan kiellä käyttämästä tietoa omaksi tai toisen hyödyksi, ei rikoslain (1889/39) 38:1:n toinen kohta ole pätevä sovellettavaksi (Horsmanheimo ym. 2007, 431). Salassapitorikoksesta tuomitaan sakkoon tai vankeuteen enintään yhdeksi vuodeksi, jollei teko ole rangaistava rikoslain (1889/39) 40:5:n mukaan virkasalaisuuden rikkomisena.

Salassapitorikkomuksena on sitä vastoin tuomittava sellainen salassapitorikos, joka on teon merkityksen yksityisyyden tai luottamuksellisuuden suojan kannalta tai rikokseen

liittyvät seikat huomioiden kokonaisuutena arvioituna vähäinen (RikosL 38:2). Käytännössä vähäisyysarvioinnissa kiinnitetään huomiota siihen, mikä merkitys loukkauksen kohteena olleella yksityisyyden tai luottamuksellisuuden suojalla on (Rautio 2002b, 1209). Rangaistuksena tästä on sakko (RikosL 38:2). Salassapitorikkomuksesta tuomiin myös se, joka on syyllistynyt rikoslain (1889/39) 38:1:ssä tarkoitettuun salassapitovelvollisuuden rikkomiseen, joka on erikseen määrätty rangaistavaksi salassapitorikkomuksena (Horsmanheimo & Steiner 2008, 496).

Salassapitorikkomuksen tai -rikoksen tekijä voi olla vain sellainen henkilö, joka on lain puolesta velvollinen pitämään jonkin seikan salaisuutena. Tällöin kyseeseen tulevat tilintarkastajan lisäksi myös tilintarkastajan apulainen, jota tilintarkastuslain (2007/459) 26 § sitoo. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 495.) Vaarantamatta salassapitovelvollisuuttaan tilintarkastaja voi käytännössä luovuttaa salassa pidettäviä tietoja myös tilintarkastustiimin jäsenille tai laaduntarkastajille, sillä salassapitovelvollisuuden sidonnaisuus koskee vain ulkopuolisia henkilöitä (Horsmanheimo 2005a, 21; ks. myös Horsmanheimo ym. 2007, 193).

4.3 Rikokset muissa lakisääteisissä tehtävissä

4.3.1 Osakeyhtiörikos

Tilintarkastajan lakisääteinen toiminta ei rajoitu kuitenkaan aina pelkästään lakisääteiseen tilintarkastukseen, vaan sekä vanhan että uuden tilintarkastuslain 1.1 §:n 2 kohdan mukaan tilintarkastajan tehtäviin kuuluvat myös muualla laissa tai asetuksessa säädetyt toimet. Kyseiset tilintarkastajan lakisääteiset tehtävät eivät ole säännönmukaisia kuten lakisääteinen tilintarkastus, vaan ne tehdään tietyissä erityistilanteissa noudattaen kuitenkin tilintarkastuslain velvoitteita. (Horsmanheimo & Steiner 2002, 22; Halonen & Steiner 2010, 482–483.) Seuraavaksi tarkastellaan tilintarkastajan viranomaisille antamia todistuksia juurikin lakisääteisissä muissa tehtävissä, joiden toiminnassa tilintarkastajan rikosvastuu voi realisoitua. On kuitenkin otettava huomioon, että kyseisiä lausuntoja voivat antaa vain hyväksytyt tilintarkastajat (Horsmanheimo ym. 2007, 29).

Näin ollen, jos esimerkiksi osakeyhtiöllä oli siirtymäkaudella niin sanottu maallikkotilintarkastaja, oli osakeyhtiön hankittava lausunto hyväksytyltä tilintarkastajalta.

Tilintarkastuslain (2007/459) ja rikoslain (1889/39) lisäksi tilintarkastajan rikosvastuuta rajoittavat myös muut seuraamusjärjestelmät (Horsmanheimo ym. 2007, 432–433). Osakeyhtiölaki (2006/624) velvoittaa tilintarkastajaa antamaan lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi tietyissä tilanteissa vaadittavia lausuntoja ja todistuksia (Blummé 2008, 37). Kyseiset lausunnot ja todistukset tulevat osakeyhtiön yhtiökokousta varten (Horsmanheimo & Steiner 2002, 284–285; Horsmanheimo ym. 2007, 437). Tällaisia lausuntoja annetaan muun muassa perustamisen, sulautumisen tai jakautumisen yhteydessä (Halonen & Steiner 2010, 483). Tilintarkastajan on laadittava kyseiset lausunnot osakeyhtiölaissa asianomaisten säännösten noudattamisen lisäksi hyvää tilintarkastustapaa noudattaen (HE 109/2005).

Mikäli tilintarkastaja toimii lainvastaisesti näiden lausuntojen antamisessa, on osakeyhtiölain (2006/624) 25:1:n kohdassa kriminalisoitu lausuntojen tahallinen rikkominen (Horsmanheimo ym. 2007, 436–437). Säännöksen mukaan tilintarkastaja voidaan tuomita tällöin *osakeyhtiörikoksesta*, jollei teko ole vähäinen tai siitä muualla laissa ole säädetty ankarampaa rangaistusta (OsakeyhtiöL 25:1). Kriminalisointia on perusteltu rinnastamalla edellä kuvatut lausunnot tilintarkastuskertomukseen, jota koskevien säännösten rikkominen on säädetty rangaistavaksi tilintarkastuslaissa tilintarkastusrikoksena (HE 109/2005). Vaikka osakeyhtiölaki sisältää omat rangaistussäännökset, vakiintuneena tapana on, että rangaistussäännöksiin ei osakeyhtiöoikeudessa tulisi turvautua ilman painavia syitä. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että osakeyhtiölainsäädännön rangaistusseuraamuksiin tulisi turvautua vain silloin, kun siviilioikeudellisia sanktioita ei voida pitää riittävän tehokkaina. Näin ollen osakeyhtiörikoksesta on tuomittava vain tahallisesti tehty teko, joka ei ole vähäinen ja josta ei muualla lainsäädännössä ole säädetty ankarampaa rangaistusta. (Airaksinen, Pulkkinen & Rasinaho 2010, 830–831.) Vuonna 2007 voimaan tullut uusi tilintarkastuslaki ei ole muuttanut osakeyhtiörikoksesta tuomittavan tilintarkastajan rangaistusvastuun perusteita.

Rangaistuksena osakeyhtiörikoksesta voidaan tilintarkastaja tuomita sakkoon tai vankeuteen yhdeksi vuodeksi (OsakeyhtiöL 25:1). Osakeyhtiörikoksessa rangaistusvastuu kohdistuu rangaistavaan tekoon syyllistyneeseen luonnolliseen henkilöön eli tilintarkastajaan, joka antaa säännöksessä tarkoitetun lausunnon (Airaksinen ym. 2010, 831). Ky-

seisen rikoksen kohdalla jäljempänä luvussa 4.5 esitelty oikeushenkilön rangaistuvastuun realisoituminen ei täten ole mahdollista. Vastaavalla tavalla myös tilintarkastajan lausunnoista osuuskuntalaissa annettujen säännösten rikkominen on kriminalisoitu osuuskuntalain (2001/1488) 22:1:n 1 kohdassa (HE 176/2001).

4.3.2 Väärä lausunto viranomaiselle

Edellä kuvatun osakeyhtiön yhtiökokouksen lisäksi tilintarkastajalle voi tulla velvollisuus antaa lausuntoja myös muille viranomaisille. Kyseisten viranomaisille annettujen tietojen totuudenmukaisuutta ja riittävyttä on pyritty niin suojaamaan kuin varmistamaan rikoslain (1889/39) 16 lukuun sisältyvillä säännöksillä (HE 6/1997). Suorittaessaan lakisääteisiä muita tehtäviään tilintarkastaja voi syyllistyä rekisterimerkintärikokseen tai viranomaisille annettavien väärän todistuksen antamiseen, joita tarkastellaan seuraavaksi.

Eräs tilintarkastajan lausuntoihin liittyvä seikka on kaupparekisteri. Se kuuluu julkisiin rekistereihin, joiden tiedot ovat merkityksellisiä talouselämälle. (HE 6/1997.) Rikoslain (1889/39) 16:7:n mukaan tilintarkastaja voidaan tuomita *rekisterimerkintärikoksesta*, mikäli hän antaa rekisteriä ylläpitävälle viranomaiselle väärän tiedon aiheuttaakseen oikeudellisesti merkityksellisen virheen yleiseen rekisteriin tai käyttää hyväkseen tällaista virhettä hankkiakseen itselleen tai toiselle hyötyä taikka aiheuttaakseen toiselle vahinkoa. Säännöksen tarkoituksena on turvata viranomaisten ylläpitämien rekisterin sisältämien tietojen oikeellisuutta, luotettavuutta ja totuudenmukaisuutta (Viljanen 2006a, 119).

Rekisterimerkintärikokseen syyllistyy ensinnäkin se, joka aiheuttaa oikeudellisesti katsottuna merkityksellisen virheen rekisteriin antamalla rekisteriä ylläpitävälle viranomaiselle väärän tiedon. Sillä, annetaanko väärä tieto suullisesti vai kirjallisesti, ei ole väliä. (HE 6/1997.) Rikos täyttyy myös niissä tilanteissa, kun väärä tieto on annettu viranomaiselle siinä tarkoituksessa, että sen perusteella tehtäisiin virheellinen merkintä rekisteriin. Täten säännös ei edellytä, että väärä merkintä tosiasiaassa saadaan aikaan. (Majanen 2002a, 654.) Toisena tekemuotona rekisterimerkintärikokselle pidetään säädöksen mukaan väärän tiedon hyväksikäyttöä (RikosL 16:7). Teon rangaistavuus edellyttää

tällöin joko hyötymis- tai vahingoittamistarkoitusta. Tässäkin jo pelkkä hyödyn tai vahingon tavoittelu riittää, joten rangaistavuus ei vaadi hyödyn tai vahingon aikaansaamista. (Viljanen 2006a, 123.)

Rangaistuksena tilintarkastaja voidaan tuomita rekisterimerkintärikoksesta sakkoon tai vankeuteen enintään kolmeksi vuodeksi (RikosL 16:7). Esimerkiksi osakeyhtiölain (2006/624) 2:8.3:n mukaan kaupparekisteri-ilmoitukseen on liitettävä tilintarkastajan todistus siitä, että osakeyhtiölain säännöksiä osakkeiden maksamisesta on noudatettu (Horsmanheimo & Steiner 2002, 283). Mikäli tilintarkastaja antaa tahallaan virheellisen ilmoituksen, hän syyllistyy edellä mainittuun rekisterimerkintärikokseen (Horsmanheimo ym. 2007, 434–435). Rikos täyttyy, kun tilintarkastaja antaa väärän todistuksen kaupparekisterille siinä tarkoituksessa, että merkintä tehtäisiin rekisteriin. Teon rangaistavuus ei siis edellytä sitä, että tieto todellisuudessa päätyisi rekisteriin, sillä jo yritys on rikoslain (1889/39) 16:7:n mukaisesti rangaistava. (Majanen 2002a, 654.) Rekisterimerkintärikosta koskeva pykälä rikoslaissa (1889/39) on pysynyt muuttumattomana vuodesta 1990 lähtien, joten tilintarkastuslain kokonaisuudistus ei ole vaikuttanut tilintarkastajan tekemään rikokseen julkista rekisteriä vastaan (HE 6/1997).

Kaupparekisterin lisäksi tilintarkastaja antaa työssään myös muille viranomaisille todistuksia, esimerkiksi yritystuen saamiseksi (Horsmanheimo ym. 2007, 435). Kuten rekisterimerkintärikosta koskevan rangaistavuuden kohdalla, niin myös muunlaisen väärän todistuksen antamisen sanktioinnin tarkoituksena on suojata viranomaiselle annetun todistuskappaleen tai tiedon totuudenmukaisuutta (Majanen 2002a, 655). Mikäli tilintarkastaja antaa viranomaiselle tai laatii toisen lainvastaista käyttöä varten oikeudellisesti katsottuna merkityksellisen, totuudenvastaisen kirjallisen todistuksen, voidaan hänet tuomita rikoslain (1889/39) 16:8:n nojalla *väärän todistuksen antamisesta viranomaiselle* (RikosL 16:8).

Oleennaista mainitussa rikoksessa on, että annettu tieto, joko suullinen tai kirjallinen, on totuudenvastainen. Käytännössä sellaisen seikan esittäminen, jota todellisuudessa ei ole olemassa tai olennaisen seikan salaaminen voi tehdä todistuksen totuudenvastaiseksi. (HE 6/1997.) Rikoksen rangaistavuuden kannalta välttämätöntä ei kuitenkaan ole, että asiakirja tai muu vastaava olisi nimenomaisesti otsikoitu todistukseksi. Tilintarkastajan on kuitenkin toimittava väärän todistuksen antamisen yhteydessä tahallisesti, eli hänen

on oltava tietoinen, että todistus on totuudenvastainen ja että sen vastaanottaja on viranomainen. (Majanen 2002a, 655.)

Rangaistusasteikkona väärän todistuksen antamisesta viranomaiselle on sakko tai vankeutta enintään puoleksi vuodeksi (RikoL 16:8). Säännös on kuitenkin toissijainen, eli sitä ei sovelleta, mikäli muualla laissa on säädetty ankarampi rangaistus (Majanen 2002a, 655). Kuten rekisterimerkintärikosta säättävän pykälän kohdalla, myöskään väärän todistuksen antamista koskevaan säännökseen ei tilintarkastuslain kokonaisuudistuksella ole ollut vaikutusta (HE 6/1997).

4.3.3 Perätön lausuma

Tilintarkastajaa voidaan myös kuulla tuomioistuimen aloitteesta tilanteissa, joissa vaaditaan erityisiä ammattitietoja, esimerkiksi asiantuntijana tai todistajana (Horsmanheimo ym. 2007, 435). Tällöin hänen toimintaansa ohjaavat perätöntä lausumaa koskevat rikoslain (1889/39) 15 luvun säännökset, joiden tarkoituksena on turvata järjestäytyneen yhteiskunnan keskeiset edellytykset (Majanen 2002b, 625). Lausuman totuudenvastaisuutta voidaan arvioida samoilla perusteilla kuin edellä esitetyn viranomaiselle annettavan väärän todistuksen totuudenvastaisuutta. Majanen (2002b, 626) määrittelee perättömäksi lausumaksi väärin tietojen antamisen ja ilman laillista syytä tapahtuvan oikeiden tietojen salaamisen. Jotta tilintarkastaja tuomittaisiin perättömän lausuman antajana, häneltä edellytetään aina tahallisuutta eli tietoisuutta lainvastaisesta toiminnastaan (HE 6/1997).

Rikoslain (1889/39) 15:1:n mukaan tilintarkastaja, joka toimii tuomioistuimessa todistajana tai asiantuntijana ja antaa tällaisessa tehtävässä väärän tiedon asiassa tai ilman laillista syytä salaa siihen kuuluvan seikan, on tuomittava *perättömästi lausumasta tuomioistuimessa*. Säädöksessä edellä kuvatun perätyn lausuman tulee siis tapahtua tuomioistuimessa. Tilintarkastajan perättömän lausuman antamisen rangaistusvastuu voi realisoitua myös esitutkinnassa tai poliisitutkinnassa sekä eräissä oikeudenkäyntiin rinnastettavissa viranomaismenettelyissä (RikosL 15:2). Rangaistusvastuu perättömästä lausumasta rikoslain kohdissa 15:1 sekä 15:2 on sakkoa tai vankeutta enintään kahdeksi vuodeksi (Majanen 2002b, 627–632).

Vastaavasti rikoslain (1889/39) 15:3:n mukaan tilintarkastaja rikosvastuu voi realisoitua perättömästä lausumasta tuomioistuimessa myös törkeänä, jonka ilmenemismuotoja on olemassa kolme erilaista. Ensinnäkin *törkeänä perättömänä lausumana tuomioistuimessa* voidaan pitää lausumaa, joka aiheuttaa vakavan vaaran, että tuomioistuin tuomitsee väärin (Majanen 2002b, 632). Myös erityisen merkityksellisen seikan salaamista tai totuudenvastaista kertomista voidaan pitää törkeänä silloin, kun perätön lausuma pääasiallisesti ratkaisee oikeusasian lopputuloksen (HE 6/1997). Kolmantena tilanteena perätön lausuma voi olla törkeä, kun rikos tehdään erityisen suunnitelmallisesti (Viljanen 2006b, 32). Muissa viranomaismenettelyissä annettu perätön lausuma ei voi johtaa yhtä vakaviin oikeudellisiin virheisiin kuin tuomioistuimessa annettu, joten säännös on rajoitettu koskemaan vain tuomioistuimessa annettuja perättömiä lausumia (HE 6/1997). Rangaistuksena törkeästä perättömästä lausumasta tuomioistuimessa tilintarkastaja voidaan tuomita vankeuteen vähintään neljäksi kuukaudeksi ja enintään kuudeksi vuodeksi (RikosL 15:3).

Perätöntä lausumaa koskevia säädöksiä muokattiin vuonna 1948 annettujen aikaisempien säädösten perusteella vuonna 1998. Säädökset pysyivät kuitenkin sisällöllisesti samana – ne vain yksinkertaistettiin nykyaikaisemmalle kielelle ja ryhmiteltiin järkevämmin. (HE 6/1997.) Näin ollen sekä aikaisemmin voimassa olleen että nykyisen tilintarkastuslainsäädännön aikana tilintarkastajan lainvastaisen toiminnan rangaistavuus asian tuntijana sekä todistajana ei ole muuttunut.

4.3.4 Tiedottamisrikos

Rikoslain (1889/39) 51 luvussa säädetään arvopaperimarkkinarikoksista. Säädösten tarkoituksena on tehostaa lainsäädäntöön perustuvien arvopaperimarkkinoita ohjaavien velvoitteiden ja rajoitteiden noudattamista (HE 32/2012). Tavoitteena on myös vahvistaa arvopaperimarkkinoihin liittyvää luottamusta sekä tehostaa puolueettomuutta arvopaperimarkkinoilla (Nieminen 2001, 201). Tilintarkastajaa kohtaan kyseisistä arvopaperimarkkinarikoksista voi realisoitua arvopaperimarkkinoita koskeva tiedottamisrikos.

Rikoslain (1889/39) 51:5:n mukaisesti *arvopaperimarkkinoita koskevasta tiedottamisrikoksesta* voidaan tuomita, mikäli:

Tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta arvopaperien ammattimaisessa markkinoinnissa tai hankkimisessa elinkeinotoiminnassa antaa arvopaperiin liittyviä totuudenvastaisia tai harhaanjohtavia tietoja tai jättää asianmukaisesti antamatta arvopaperiin liittyvän tiedon, jonka arvopaperimarkkinalaki (1989/495) velvoittaa antamaan ja joka on omiaan olennaisesti vaikuttamaan sanotun arvopaperin arvoon, tai arvopaperimarkkinalain mukaista tiedonantovelvollisuutta täyttäessään antaa sellaisen, arvopaperiin liittyvän totuudenvastaisen tai harhaanjohtavan tiedon.

Rangaistuksen arvopaperimarkkinoita koskevasta tiedottamisrikoksesta voidaan määrätä joko sakkoa tai vankeutta enintään kahdeksi vuodeksi (RikosL 51:5). Edellä kuvatun arvopaperimarkkinoita koskevan tiedottamisrikkoksen tekijän rangaistusvastuu voi realisoitua vain ammattimaisille markkinatoimijoille tai henkilöille, joille arvopaperimarkkinalaissa (1989/495) on asetettu tiedonantovelvollisuus (HE 254/1998). Koska arvopaperimarkkinalainsäädäntö (1989/495) ei kohdistu tilintarkastajaan tiedonantovelvollisuutta, eikä tilintarkastaja lukeudu asemansa vuoksi ammattimaisiin markkinatoimijoihin, voi tilintarkastajan yksilövastuu arvopaperimarkkinoita koskevassa tiedottamisrikkoksessa realisoitua vain avunannosta tiedottamisrikokseen (Segerman 2001, 238–249; Koskinen 2002, 121–122).

Yksilövastuun lisäksi tilintarkastaja voi joutua vastuuseen arvopaperimarkkinoita koskevassa tiedottamisrikkoksessa myös oikeushenkilön toiminnan kautta (Lappi-Seppälä 2002b, 436–437). Useimmiten sanotaankin, että arvopaperimarkkinarikokset ovat tyyppillisiä yhteisöjen toiminnassa tehtäviä rikoksia, joiden tavoitteena ei ole muista rikoksista poiketen välittömästi henkilökohtainen etu, vaan joko välittäjäyhteisön, arvopaperin liikkeeseen laskeneen yhteisön tai arvopaperikauppaa käyvän yhteisön etu (Niemi 2001, 201–202).

Arvopaperimarkkinoita koskevaa tiedottamisrikosta koskeva säännös lisättiin lainsäädäntöön vuonna 1999, ja se on siitä lähtien pysynyt muuttumattomana (Rautio 2002c, 1491). Näin ollen tilintarkastuslainsäädännön kokonaisuudistuksella ei ole ollut vaikutusta kyseisen rikosvastuun oikeudelliseen muotoon.

4.4 Osallisuus rikokseen

Useimmat rikostunnusmerkistöt on säädetty silmällä pitäen yhtä henkilöä rikoksen tekijänä, mutta käytännössä rikostapauksissa esiintyy useimmiten eri henkilöiden yhteistoimintaa tavalla tai toisella (Tapani & Tolvanen 2004, 87). Tällaisia tilanteita varten rikoslain (1889/39) viidennessä luvussa on yleiset säännökset osallisuudesta rikokseen (Koskinen 2002, 120). Osallisuuden perusidea on yksinkertainen: kaikkia tiettyyn rikokseen myötävaikuttaneita on rangaistava osallisuutensa perusteella (Frände 2012, 238). Koska tilintarkastajan osallisuudesta rikokseen on aina säädelty rikoslaissa, tilintarkastuslainsäädännön kokonaisuudistus ei tuonut muutosta osallisuusoppien rangaistavuusperusteisiin.

Tilintarkastajan rikosoikeudellinen vastuu voi realisoitua itse yksilövastuun tekijän roolin lisäksi myös siten, että tilintarkastaja esiintyy avunantajana, yllyttäjänä tai rikoskumppanina toisen, tässä tapauksessa päätekijän, tekemään rikokseen. Rikoksia, jotka voivat realisoitua osallisuusoppien kautta, ovat esimerkiksi kirjanpitorikos sekä verorikos. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 499.) Seuraavaksi tarkastellaan tilintarkastajan mahdollista osallisuutta rikokseen rikosten rangaistavuuden alenemisjärjestyksessä rikoskumppanuudesta avunantoon.

Rikoslaissa säädetään, että jos kaksi tai useammat ovat yhdessä tehneet tahallisen rikoksen, rangaistaan kutakin rikokseen osallistunutta henkilöä rikoksen tekijänä (RikosL 5:3). Tällöin kyse on *rikoskumppanuudesta*, johon myös tilintarkastaja voi lainvastaisella toiminnallaan syyllistyä. Tekijäkumppanuudessa perusedellytyksenä on yhdessä tekeminen eli kukin suorittaa osan rikoksesta, ja vasta rikoksen osista muodostuu kokonaisuus (Nuutila 1999, 76).

Rikoskumppanuus tulee kysymykseen vain, kun tekijät ovat toimineet yhteisymmärryksessä. Toimiessaan yhteisymmärryksessä tekijä on tietoinen siitä, että hänen toimintansa yhdessä muiden tekijöiden toimintojen kanssa toteuttaa tietyn rikoksen tunnusmerkistön. Näin ollen juuri yhteisen täytäntöönpanon olemassa olo erottaa rikoskumppanuuden itsenäisestä tekijästä. (Frände 2012, 242–243.) Rikoskumppanuudessa kyseessä olevassa yhteisymmärryksessä ei kuitenkaan ole väliä, perustuuko teko julkilausuttuun vai julkilausumattomaan sopimukseen (Tapani & Tolvanen 2004, 88). Käytännössä, useimmissa tapauksissa, rikoskumppanit sopivat etukäteen rikoksen toteuttamisesta ja

keskinäisestä tehtävänjaostaan, mikä osoittaa yhteisymmärryksen rikolliseen toimintaan (Frände 2012, 244).

Toinen perusedellytys rikoskumppanuudelle liittyy itse rikoksen tekemiseen eli niin kutsuttuun teonherruuteen (Frände 2012, 245). Jotta tilintarkastaja voidaan tuomita rikoskumppanuudesta, hänen on täytynyt joko toteuttaa rikoksen täytäntöönpanotoimen tai osallistuttava siihen. Osallisuuden aste voi kuitenkin vaihdella rikoksen laadusta riippuen todella paljon. Keskeistä on kuitenkin arvioida, onko osallisen panos ollut olennainen ja kokonaisuuteen nähden merkittävä. (Tapani & Tolvanen 2004, 88.)

Tilintarkastajan kohdalla tekijävastuu voi realisoitua myös silloin, kun tilintarkastaja käyttää muita henkilöitä välikappaleina rikoksen tekemisessä (Frände 2007, 278). Mikäli tilintarkastaja tahallisesti taivuttaa toisen tahalliseen rikokseen tai sen rangaistavaan yritykseen, tuomitaan tilintarkastaja *yllytyksestä* rikokseen ikään kuin hän itse olisi ollut sen tekijä (RikosL 5:5). Yllyttäjä tuomitaan kuten rikoksenteikijä, sillä laki katsoo, että yllyttäjä on rikoksen henkinen alkuunpanija. Lähtökohtana toimii siis sama rangaistusasteikko ja samanlainen arvostelu kuin päätekijän osuutta arvioitaessa. (Koskinen 2002, 121.)

Yllytys on kuitenkin rangaistava vain, jos päätekijä toteuttaa rikoksen tai ainakin sen rangaistavan yrityksen. Näin ollen yllytyksen on aina saatava aikaan tekijässä rikosten-tekopäätöksen. Yllyttäjän toiminnan on täten täytynyt muodostaa päätekijän toiminnalle sellainen syy, jota ilman pääteko olisi jäänyt tekemättä. (Tapani & Tolvanen 2004, 91.) Toisin sanoen ratkaistavaksi tulee kysymys, onko yllyttäjän toiminta vaikuttanut riittävästi päätekijän päätöksentekoon. Itse muodolla, jotta yllytykseen käytetään, ei ole lain mukaan väliä, vaan periaatteessa millainen tahansa menettely kelpaa yllytykseksi. Tyypillisimpiä taivuttamismuotoja ovat käskeminen tai palkkaaminen. (Tapani & Tolvanen 2004, 92.) Oikeuskäytännössä rajanveto-ongelmia usein syntyy lähinnä silloin, kun päätekijä on jo aiemmin pohtinut rikoksen mahdollisuutta. Tällöin yllytys vain vahvistaa jo aiemmin syntyneitä tekopäätöksiä ja on täten tuomittava vain avunantona. (Nuutila 1999, 78.) Toisaalta, mikäli yllyttäjä ryhtyy lisäksi johonkin rikossuunnitelmaan kuuluvaan konkreettiseen toimenpiteeseen, aktualisoituu vastuu rikoskumppanina (Frände 2012, 261).

Tilintarkastaja voidaan tuomita tilintarkastustyönsä aikana myös syylliseksi *avunantoon*, josta määrätään rikoslain (1889/39) 5:6:ssä. Avunannosta on kyse, kun tilintarkastaja ”ennen rikosta tai sen aikana neuvoin, toimin tai muilla tavoin tahallaan auttaa toista tahallisen rikoksen tai sen rangaistavan yrityksen tekemisessä” (RikosL 5:6). Avunantona voidaan pitää siis mitä tahansa tekoja, jotka tahallisesti edistävät tahallisen rikoksen tekemistä, ja se voidaan toteuttaa joko ennen päärikosta tai sen kestäessä. Avunannon muotoina laissa mainitaan erilaiset neuvot, toimet tai kehotukset. Näin ollen avunanto voi olla joko fyysistä tai psyykkistä avunantoa rikolliseen toimintaan. (Koskinen 2002, 121.) Käytännössä edellinen muoto tulee kyseeseen tilintarkastajan osalta, kun hän esimerkiksi auttaa kirjanpitovelvollista tositteiden tuhoamisessa. Psyykkistä avunantoa taas voi olla tilintarkastajan antama tekijän rikospäätöksen tukeminen ja vahvistaminen esimerkiksi lupaamalla salata rikollista toimintaa.

Jotta tilintarkastaja voidaan tuomita avunannosta rikokseen, päätekijän rikoksen pitää täytyä tai ainakin edetä rangaistavaan yritykseen (Frände 2012, 253). Rangaistus avunannosta tuomitaan aina saman lainkohdan mukaan kuin itse rikoksen tekijän rangaistus, mutta alennetun asteikkoon perustuen (RikosL 6:1; ks. myös Nuutila 1999, 79). Rangaistukseksi avunantajalle voidaan tuomita enintään kolme neljännessä rikoksesta säädetystä ankarimmasta rangaistuksesta (RikosL 6:8.2). Näin ollen avunantajaan sovelletaan kuitenkin aina lievempää asteikkoa kuin itse päätekijään, ja avunanto kaikkiin tahallisiin rikoksiin ei ole rangaistavaa (Koskinen 2002, 122). Edellä esitettyyn yllytykseen verrattuna avunanto rangaistaan aina lievempänä, sillä avunanto on usein vain myötävaikutusta, jolla ei ole ratkaisevaa merkitystä rikoksen tekemiselle (Nuutila 1999, 79). Käytännössä erottelu avunannon ja tekijäkumppanuuden välillä on usein aiheuttanut ongelmatilanteita. Pääsääntönä kuitenkin pidetään, että tekijäkumppanuudessa kaksi tai useammat ovat ”yhdessä tehneet rikoksen” (RikosL 5:3), kun avunanto on taas ollut ”tekoa edistävät” (RikosL 5:6) teot. (Koskinen 2002, 122.)

Kuten seuraavassa luvussa viisi käy ilmi, rikosoikeudellisen vastuun toteutumisesta on olemassa hyvin vähän oikeuskäytäntöä. Mikäli tilintarkastaja on tuomittu työssään rikosoikeudelliseen vastuuseen, on hän useimmiten syyllistynyt nimenomaan avunantoon kirjanpitorikoksessa. (Horsmanheimo ym. 2007, 438.) Havainnollistavana esimerkkinä vastuun kriminalisoinnista voidaan pitää 2000-luvulla tapahtunutta oikeudenkäyntiä, jossa tilintarkastaja sai poikkeuksellisen ankaran tuomion. Vuonna 2009 Jippii Group

Oyj:n päävastuullinen KHT-tilintarkastaja tuomittiin kahdeksan kuukauden ehdolliseen tuomioon avunannosta kirjanpitorikokseen. (Ahti & Reijonen 2010, 55.) Erikoisen tuomiosta teki se, että tilintarkastajan vastuu toteutui osittain jopa ankarampana kuin tilinpäätöksen laatimisesta vastaavan hallituksen tuomiot. KHT-yhdistyksen silloinen puheenjohtaja Esa Kailiala täsmentääkin, ettei hän muista tilintarkastajien saaneen milloinkaan vastaavanlaista tuomiota (Rantanen 2009). Hovioikeus on kuitenkin myöhemmin vuonna 2012 käydyssä tuomioistuin ratkaisussaan vapauttanut johdon, tilintarkastajan sekä muut syytetyt henkilöt kaikista syytteistä perusteina näytön riittämättömyys (ks. Helsingin hovioikeuden tuomio 21.12.2012 numero 3530, diaari R 10/2714). Tuomio on lainvoimainen, sillä syyttäjä ei antanut valituslupaa korkeimpaan oikeuteen (Räisänen 2013; ks. myös Leskinen 2013). Osallisuusoppeihin perustuvia tilintarkastajan oikeustapauksia ei kuitenkaan tässä tutkielmassa käsitellä tutkielman rajallisuuden vuoksi.

4.5 Oikeushenkilön puolesta toimiminen

Kuten edellä kerrottiin, rikosoikeudellinen vastuu on useimmiten yksilövastuuta. Yleensä vain luonnolliset henkilöt voivat olla rikosoikeudellisesti vastuuvollisia, koska rangaistusten täytäntöönpano edellyttää luonnollisten henkilöiden syyllisyyden osoittavia tekoja tai laiminlyöntejä (Lappi-Seppälä 2002b, 433). Nykyisin kuitenkin, kun taloudellinen toiminta sekä hallinto perustuvat yhä monimutkaisemmille organisaatiokenteille, perinteinen yksilövastuu ei ole riittävä kaikkien rikostyyppien osalta. Tällöin myös itse oikeushenkilö⁷, kuten osakeyhtiö, voi syyllistyä rikokseen, jolloin sille voidaan tuomita lain vastaisesta toiminnasta rangaistus. Tilintarkastustoiminnassa tällainen rikos voi tulla kyseeseen, kun tekijänä on tilintarkastusyritys, kuten KHT- tai HTMyhteisö. Tietyin edellytyksin myös auktorisoimaton tilintarkastusyritys voidaan tuomita yhteisörangaistukseen. (Horsmanheimo & Steiner 2002, 398; Horsmanheimo & Steiner 2008, 497.)

Säännökset oikeushenkilön rangaistusvastuusta ovat vuodesta 1995 alkaen olleet rikoslain yhdeksännessä luvussa (Lappi-Seppälä 2002b, 434). Tilintarkastuslainsäädännön

⁷ Oikeushenkilöllä tarkoitetaan tässä ”oikeuskelpoista ja oikeudellisesti toimintakykyistä itsenäistä oikeuksien ja velvollisuuksien haltijaa” (Lappi-Seppälä 2002, 436; ks. myös HE 95/1993).

kokonaisuudistus ei ole täten tuonut oikeushenkilön rangaistuvastuukäytäntöön min-käänlaista muutosta. Oikeushenkilön rangaistusvastuun säännösten täytäntöönpano yksilövastuun rinnalle koettiin perustelluksi, sillä yhteisöjen toimintojen yhteydessä tapahtuvilla rikoksilla on nykyisin yhä suurempi yhteiskunnallinen merkitys (Jaatinen 2000, 20). Niin ikään koettiin, että yksilöllinen rikosoikeudellinen vastuu organisaation toiminnassa tehdyistä rikoksista ei enää ole relevantti, kun rangaistuvastuun perusteena oleva moite kohdistuu välittömästi yhteisöön (HE 95/1993).

Oikeushenkilön rangaistusvastuu ei kuitenkaan poista luonnollisen henkilön vastuuta, vaan pikemminkin täydentää sitä. Yhteisöä tai säätiötä ei pidetä rikoksen tekijänä samalla tavalla kuin luonnollista henkilöä, vaikka yhteisövastuun realisoituminen edellyttääkin oikeushenkilöön liitettävää moitittavuutta. Toisaalta, yhteisösakko voidaan kuitenkin määrätä myös ilman oikeushenkilön puolesta tai hyväksi toimineen luonnollisen henkilön henkilökohtaisia rangaistuksia: vaikka jäisi selvittämättä, kuka on rikoksen ”varsinainen” tekijä, ei se vähennä oikeushenkilön toiminnan moitittavuutta. (Horsmanheimo ym. 2007, 440.) Suomessa oikeushenkilön rangaistusvastuu on yhteisösakon muodossa, ja sen suuruus vaihtelee rikoslain (1889/39) 9:5:n mukaan 850 eurosta 850 000 euroon riippuen laiminlyönnin laadusta ja laajuudesta tai johdon osuudesta sekä oikeushenkilön taloudellisesta asemasta (Lappi-Seppälä 2002b, 442–443).

Yleisinä edellytyksinä oikeushenkilön rangaistusvastuulle pidetään tietynlaista asemaa ja toimintatapaa. Jotta oikeushenkilö voidaan tuomita rangaistusvastuuseen, rikosentekijältä edellytetään määrätynlaista suhdetta oikeushenkilöön tai asemaa sen organisaatiossa (Jaatinen 2000, 67–68). Rikoslain (1889/39) 9:2:n mukaan oikeushenkilö voidaan tuomita yhteisösakkoon myös niissä tapauksissa, joissa sen johto on ollut osallisena rikokseen tai sallinut rikoksen tekemisen taikka jos oikeushenkilö on laiminlyönyt velvollisuutensa noudattaen toiminnassaan riittävää huolellisuutta ja varovaisuutta rikoksen ehkäisemiseksi. Toiseksi, rangaistavuuden edellytyksenä on, että rikos on tapahtunut rangaistukseen tuomittavan oikeushenkilön toiminnassa joko oikeushenkilön puolesta tai hyväksi (Lappi-Seppälä 2002b, 434). Tällöin rikos on oikeushenkilön tekemä, kun sen tekijä on toiminut oikeushenkilön puolesta tai hyväksi ja kun sen tekijä on toimiessaan kuulunut oikeushenkilön johtoon tai on virka- tai työsuhteessa oikeushenkilöön taikka tekijä on toiminut oikeushenkilön edustajalta saamansa toimeksiannon perusteella (RikosL 9:3). Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että tilintarkastuksen osalta yhteisöri-

kos voisi täytyä esimerkiksi silloin, kun rikoksen tehnyt KHT-tilintarkastaja on KHT-yhteisön nimeämä päävastuullinen tilintarkastaja.

Oikeushenkilön rangaistusvastuu ei koske kaikkia rikostyyppejä. Useimmissa rikoksissa rangaistusvastuuseen voi joutua vain luonnollinen henkilö. (Lappi-Seppälä 2002b, 436–437.) Tällöin rikoslaissa onkin nimenomaisesti säädetty, mikäli jonkin rikoksen rangaistusvastuu koskee myös oikeushenkilöä. Edellä, kappaleessa 4.2, mainitut rikokset eivät ole kuitenkaan sellaisia, että KHT- tai HTM-yhteisölle voisi realisoitua niistä rangaistus. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 497–498.) Säännökset oikeushenkilön rangaistusvastuusta ovat rikoslain (1889/39) yhdeksännessä luvussa, jonka mukaan yhteisö, säätiö tai muu oikeushenkilö on tuomittava rikollisesta toiminnasta yhteisösakkoon, jos se on rikoslain mukainen rangaistusseuraamus. Esimerkiksi edellä esitetty arvopaperimarkkinaoikeudellinen tiedottamisrikos tai yrityssalaisuuden väärinkäyttö ovat rikosnimikkeitä, joihin oikeushenkilö voi lainvastaisella toiminnallaan syyllistyä (Lappi-Seppälä 2002b, 436–437).

4.6 Yhteenveto

Kuten edellä on käynyt ilmi, tilintarkastajan rikosoikeudellinen vastuu lainvastaisista teoistaan on varsin laaja ja monitahoinen. Tilintarkastajan rikosvastuu syntyy, kun tilintarkastaja tekee laissa rangaistavaksi säädetyn teon, josta lain perusteella voidaan tuomita rangaistus. Tilintarkastajan rikosvastuun edellytykset toimivat samalla myös vastuun rajoituksina: mikäli jokin edellytys ei täyty, ei tilintarkastaja ole toiminnastaan rikosvastuuvollinen. Tilintarkastajan toimia säätelee tilintarkastuslain lisäksi useat eri muut lait, kuten rikoslaki sekä osakeyhtiölaki. Koska rikosvastuu on tilintarkastajan toimintaan vaikuttava voimakkain vastuumuoto, rikosoikeudellisiin sanktioihin tulisi turvautua vain, kun muu seuraamusuhka ei aiheuta riittävän tehokkaita seuraamuksia. Tilintarkastuksen osalta rikosvastuun tavoitteena on erityisesti tilintarkastusinstituution luotettavuuden turvaaminen. Alla olevassa taulukossa 1 esitetään tiivistetysti tilintarkastajan rikosoikeudellisen vastuun eri muodot lakisääteisessä tilintarkastuksessa.

Taulukko 1 Tilintarkastajan rikosvastuumuodot lakisääteisessä tilintarkastuksessa.

RIKOKSEN NIMI	LAIN-KOHTA	TUNNUS-MERKISTÖ	RANGAISTUS-SÄÄNNÖS	VANHENTUMIS-AIKA
Tilintarkastusrikkomus	TilintarkL 52.1§ ETilintarkL 43.1 §	Tahallaan tai törkeästi huolimattomuudesta tilintarkastuslain 15 §:n rikkominen tai väärän tai harhaanjohtavan tiedon antaminen	Sakko, jollei muualla laissa säädetä ankarampaa rangaistusta	Syyteoikeus vanhenee kahdessa vuodessa
Tilintarkastusrikos	ETilintarkL 43.1§ RikosL 30:10a	Tilintarkastuslain 15 §:n rikkominen	Sakko tai vankeutta enintään kahdeksi vuodeksi, jollei teko ole vähäinen tai muualla laissa säädetä ankarampaa rangaistusta	Syyteoikeus vanhenee viidessä vuodessa
Ammattinimikkeen luvaton käyttö	ETilintarkL 43.2§ TilintarkL 52.2 §	Tilintarkastajan nimikkeen lainvastainen käyttäminen	Sakko	Syyteoikeus vanhenee kahdessa vuodessa
Yrityssalaisuuden rikkominen	RikosL 30:5	Itselle tai toiselle taloudellisen hyödyn hankkiminen tai toisen vahingoittaminen ilmaismalla tai käyttämällä oikeudettomasti toiselle kuuluvaa yrityssalaisuutta	Sakko tai vankeutta enintään kahdeksi vuodeksi, jollei muualla laissa säädetä ankarampaa rangaistusta Yritys on rangaistava	Syyteoikeus vanhenee viidessä vuodessa
Yrityssalaisuuden väärinkäyttö	RikosL 30:6	Rangaistavaksi säädetylä teolla tietoonsa saadun tai ilmaistun yrityssalaisuuden oikeudeton käyttäminen elinkeinotoiminnassa tai taloudellisen hyödyn hankkiminen itselle tai toiselle yrityssalaisuuden avulla	Sakko tai vankeutta enintään kahdeksi vuodeksi	Syyteoikeus vanhenee viidessä vuodessa
Salassapitorikos	RikosL 38:1	Salassa pidettävän seikan paljastaminen tai salaisuuden käyttäminen omaksi tai toisen hyödyksi	Sakko tai vankeutta enintään yhdeksi vuodeksi, jollei teko ole virkasalaisuuden rikkominen	Syyteoikeus vanhenee kahdessa vuodessa
Salassapitorikkomus	RikosL 38:2	Salassapitorikos, joka on vähäinen, kun otetaan huomioon teon merkitys yksityisyyden tai luottamuksellisuuden suojan kannalta taikka muut rikokseen liittyvät seikat	Sakko	Syyteoikeus vanhenee kahdessa vuodessa

Lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi tilintarkastajan rikosvastuu voi konkretisoitua myös muissa lakisääteisissä tehtävissä. Kyseiset vastuumuodot on esitetty tiivistetysti taulukossa 2.

Taulukko 2 Tilintarkastajan rikosvastuumuodot lakisäateisissä muissa tehtävissä.

RIKOKSEN NIMI	LAIN-KOHTA	TUNNUS-MERKISTÖ	RANGAISTUS-SÄÄNNÖS	VANHENTUMIS-AIKA
Osakeyhtiö-rikos	OsakeyhtiöL 25:1	Sulautumis- ja jakautumis suunnitelmaa koskevien lausuntojen laatimista koskevien sääntöjen rikkominen	Sakko tai vankeutta enintään yhdeksi vuodeksi, jollei teko ole vähäinen tai muualla laissa säädetä ankarampaa rangaistusta	Syyteoikeus vanhenee kahdessa vuodessa
Rekisterimerkintä-rikos	RikosL 16:7	Oikeudellisesti merkityksellisen virheen aiheuttaminen viranomaisen ylläpitämään yleiseen rekisteriin väärän tiedon antamisella tai hyödyn hankkiminen joko itselle tai toiselle tai toisen vahingoittaminen edellä kuvatun aiheutetun virheen avulla	Sakko tai vankeutta enintään kolmeksi vuodeksi Yritys on rangaistava	Syyteoikeus vanhenee 10 vuodessa
Väärän todistuksen antaminen	RikosL 16:8	Oikeudellisesti merkityksellisen totuudenvastaisen kirjallisen todistuksen tai muun vastaavan antaminen viranomaiselle tai edellä kuvatunlaisen todistuksen tai muun vastaavan laatiminen oikeudettomaan käyttöön	Sakko tai vankeutta enintään kuudeksi kuukaudeksi, jollei muualla laissa säädetä ankarampaa rangaistusta	Syyteoikeus vanhenee kahdessa vuodessa
Perätön lausuma tuomioistuimessa	RikosL 15:1	Väärän tiedon antaminen tuomioistuimessa tai olennaisen seikan salaaminen ilman laillista syytä	Vankeutta enintään kolmeksi vuodeksi	Syyteoikeus vanhenee 10 vuodessa
Perätön lausuma viranomaismenettelyssä	RikosL 15:2	Väärän tiedon antaminen viranomaismenettelyssä tai olennaisen seikan salaaminen ilman laillista syytä	Sakko tai vankeutta enintään kahdeksi vuodeksi	Syyteoikeus vanhenee viidessä vuodessa
Törkeä perätön lausuma	RikosL 15:3	Perättömän lausuman avulla aiheutettu vakavan vaaran aiheuttaminen siten, että tuomioistuin tuomitsee väärin, totuudenvastainen perätön lausuma tai erityisen merkityksellisen seikan salaaminen tai perättömän lausuman erityisen suunnitelmallinen suorittaminen	Vankeutta vähintään neljästä kuukaudesta enintään kuuteen vuoteen	Syyteoikeus vanhenee 10 vuodessa
Tiedottamisrikos	RikosL 51:5	Avunanto arvopaperimarkkinoita koskevassa tiedottamisrikoksessa	Sakko tai vankeutta enintään kahdeksi vuodeksi	Syyteoikeus vanhenee viidessä vuodessa

Taulukko 3 Tilintarkastajan rikosvastuumuodot osallisuusopeissa.

RIKOKSEN NIMI	LAIN-KOHTA	TUNNUS-MERKISTÖ	RANGAISTUS-SÄÄNNÖS	VANHENTUMIS-AIKA
Rikos-kumppanuus	RikosL 5:3	Tahallisen rikoksen tekeminen yhdessä toisen tai useamman henkilön kanssa	Rangaistaan kutakin rikoksen tekijänä	Seuraa päärikoksen vanhentumisaikaa
Yllytys	RikosL 5:5	Toisen tahallinen taivuttaminen tahalliseen rikokseen tai sen rangaistavaan yritykseen	Rangaistava tekijänä	Seuraa päärikoksen vanhentumisaikaa
Avunanto	RikosL 5:6	Toisen tahallinen auttaminen tahalliseen rikokseen tai sen rangaistavaan yrityksen tekemiseen joko ennen rikosta tai sen aikana neuvoin, toimin tai muilla tavoin	Rangaistava saman lainkohdan mukaan kuin tekijä käyttäen kuitenkin lievennettyä rangaistusasteikkoa	Seuraa päärikoksen vanhentumisaikaa
Välillinen tekeminen	RikosL 5:4	Tahallisen rikoksen tekeminen käyttäen välikappaleen toista, jota ei voida rangaista rikoksesta syyntakeettomuuden tai tahallisuuden puuttumisen vuoksi, tai muusta rikosoikeudellisen vastuun edellytyksiin liittyvästä syystä	Rangaistaan tekijänä	Seuraa päärikoksen vanhentumisaikaa
Oikeushenkilön puolesta toimiminen	RikosL 9	Lakisäätöiseen toimieliemeen tai muuhun johtoon kuuluvan tai tosiasiassa päätösvaltaa käyttävän henkilön osallistuminen rikokseen tai rikoksen tekemisen salliminen tai vaadittavan huolellisuuden ja varovaisuuden laiminlyönti rikoksen ehkäisemiseksi	Yhteisösakko 850 eurosta 850 000 euroon	Seuraa yhteisön toiminnassa tehdyn rikoksen vanhentumisaikaa Lyhin vanhentumisaika on kuitenkin viisi vuotta

Edellä kuvattujen tekijän roolien lisäksi tilintarkastajan rikosvastuu voi realisoitua myös osallisuusoppien kautta siten, että tilintarkastaja voidaan tuomita avunannosta, yllytyksestä tai rikoskumppanuudesta lainvastaisessa toiminnassa. Myös oikeushenkilön puolesta tapahtuva lainvastainen toiminta voi olla mahdollista. Yllä olevassa taulukossa 3 on esitetty tilintarkastajaan kohdistuvat osallisuusoppien kautta realisoituvat vastuumuodot, joita ovat rikoskumppanuus, yllytys ja avunanto, sekä oikeushenkilön puolesta realisoitua rikosvastuu.

Seuraavaksi tarkastellaan edellä esitettyjen vastuumuotojen realisoitumista käytännössä.

5 TILINTARKASTAJAN RIKOSOIKEUDELLINEN VASTUU KÄYTÄNNÖSSÄ

5.1 Esitutkinnasta tuomioon

Edellä esitellyillä rikosoikeudellisilla sanktioilla ei oletettavasti olisi mielekästä merkitystä, mikäli ei olisi olemassa rikosprosessia. Kysymykset rikosoikeudellisesta vastuusta ja rikoksen seuraamuksista ratkaistaan rikosprosessissa (Lappi-Seppälä 2000, 41). Rikosprosessin avulla rikosoikeudesta tulee osa ihmisten arkipäivää, sillä rikosprosessissa määrätään rikosoikeuden normien osoittamat sanktiot normeja rikkoneille yksilöille tai yhteisöille (Tapani & Tolvanen 2004, 103). Käytännössä tämä tarkoittaa, että rikosprosessissa ratkaistaan kysymys rikosoikeudellisesta vastuusta väitetyn rikoksen johdosta. Rikosprosessin tehtävänä onkin täten rikosvastuun toteuttaminen ottaen kuitenkin huomioon prosessin jokaisessa vaiheessa yksilön oikeusturva (Jokela 2008, 6–7). Jotta rikosvastuusta on mahdollista saada selkeä kokonaiskuva, on ymmärrettävä myös sen konkretisoimiseksi johtavaa rikosprosessia, jota käsitellään seuraavaksi.

Rikosprosessi voidaan jakaa neljää vaiheeseen, jotka ovat kronologisessa järjestyksessä esitutkinta, syyteharkinta, oikeudenkäynti tuomioistuimessa sekä rangaistuksen täytäntöönpano (Hakamo ym. 2009, 26). Rikosprosessin ensimmäisen vaiheen, esitutinnan, ensisijaisena tarkoituksena on riittävän selvityksen hankkiminen syyteharkintaa varten. Esitutkinnassa pyritään selvittämään tehty rikos, sen teko-olosuhteet, rikoksella aiheutettu vahinko kuin myös siitä saatu hyöty, asianosaiset sekä muut syytteestä päättämistä varten tarvittavat seikat. (Jokela 2008, 147.)

Esitutinnan aloittamisen kynnys on matala. Tämä tarkoittaa sitä, että tilanteissa, joissa rikoksen mahdollisuutta ei voida sulkea pois, on aloitettava esitutkinta. (Tapani & Tolvanen 2004, 112.) Esitutkintalain (2011/805) 3:3:n mukaan esitutkinta on toimitettava, jos on ”syytä epäillä, että rikos on tehty”. Rikokset tulevat ilmi joko poliisille annettujen tietojen avulla, esimerkiksi ilmiantoon tai yleisövihjeeseen perustuen tai poliisin oman valvontatoiminnan tuloksena (Hakamo ym. 2009, 26). Talousrikokset paljastuvat useimmiten joko poliisin oman tai muiden viranomaisten valvontatoiminnan kautta tai

siten, että velkojat ovat yhteydessä poliisiin (Helminen, Fredman, Kanerva, Tolvanen & Viitanen 2012, 31).

Esitutkinnan jälkeen rikosprosessin toinen vaihe on syyttäjän syyteharkinta, jossa päätehtään mahdollisesta syytteen nostamisesta (Jokela 2008, 6). Syyteharkinta voidaan täten suorittaa vain, jos esitutkinta on tehty asianmukaisesti. Syyteharkinnassa syytekynnys on korkeampi kuin edellä kuvattu esitutkinnan aloittamisen kynnys: syyttäjän on nostettava syyte, mikäli syytteen tueksi on esitettävissä todennäköisiä syitä. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että syyllisyys on selvästi todennäköisempää kuin syyttömyys, kun on olemassa 70–75 prosentin todennäköisyys syyllisyyteen. (Tapani & Tolvanen 2004, 119.) Syyteharkinnan tärkein tavoite on täten ennen kaikkea rikosvastuun toteuttaminen (Launiala 2010, 27). Syyteharkinnassa syyttäjän on arvioitava, täyttääkö teko jonkin rikoksen tunnusmerkistön (Jokela 2008, 210). Tilintarkastajaa koskevien rikosten osalta talousrikosten yleiset tunnusmerkistöt on esitelty aiemmin luvussa kolme.

Syyteharkinnassa syyttäjä voi päätyä kolmeen eri ratkaisuun: nostaa syytteen tai määrätä annettavaksi rangaistusvaatimus, tehdä asiasta seuraamusluonteisen syyttämättäjäntämisspäättökseen tai jättää muulla perusteella syytteen nostamatta (Frände 2008, 428–429). Suomessa syyttäjää sitoo kuitenkin legaliteetti- eli syytepakkoperiaate, jonka mukaisesti virallisella syyttäjällä on ehdoton velvollisuus nostaa syyte, kun on olemassa todennäköisiä syitä rikoksesta epäillyn syyllisyyden tueksi (ROL 1:6). Käytännössä edellä mainittu todennäköisyyden kynnys täyttyy, kun syytekynnys lähenee tuomitsemiskynnystä. Tämä tarkoittaa sitä, että syyttäjän on pidettävä tällöin todennäköisenä paitsi epäillyn syyllisyyttä myös sitä, että syytetty tulee oikeudessa tuomituksi. (Tapani & Tolvanen 2004, 119–120.)

Esitutkinnan ja syyteharkinnan jälkeen rikosprosessi on vuorossa sen kolmas vaihe, joka on oikeudenkäynti tuomioistuimessa. Jos syyttäjä syyteharkinnassaan päätyy syytteen nostamiseen, hänen on nostettava syyte toimittamalla kirjallinen haastehakemus kärjäoikeuden kansliaan (ROL 5:1). Rikosprosessin oikeudenkäyntivaihe jaetaan yleensä seuraaviin päävaiheisiin: syytteen nostaminen, valmisteluvaihe, pääkäsittely, vaatimusten esittäminen, vaatimusten kehittäminen, todistelu, loppukeskustelu sekä viimeisenä ratkaisun eli tuomion tekeminen ja julistaminen/antaminen. Tietyn käsittelyjärjestyksen tarkoituksena on turvata parhaat mahdollisuudet valmistautua oikeudenkäyntiin. (Havansi 1999, 184.)

Pääasian ratkaisu rikosasiassa on tuomio, jonka täytäntöönpano on rikosprosessin viimeinen eli neljäs vaihe. Rikostuomiot on jaettavissa kahteen ryhmään, jotka ovat syy-pääksi julistavat eli langettavat tuomiot sekä vapauttavat eli hylkäävät tuomiot. Tuomioistuimen on kuitenkin tuomiota asettaessaan otettava aina huomioon syytesidonnaisuus, jonka mukaan tuomioistuin ei saa lukea syytetyn syyksi sellaista tekoa, josta rangaistusta ei ole vaadittu. (Jokela 2008, 615–627.) Toisin sanoen tuomioistuin saa tuomita vain siitä teosta, josta rangaistusta on vaadittu tai josta tuomioistuin voi omasta aloitteestaan lain mukaan määrätä rangaistuksen. Ratkaisu on lainvoimainen, kun siihen ei voida haakea muutosta varsinaisin muutoksenhakukeinoin tai kun ratkaisuun ei ilmoiteta tyytymättömyyttä ratkaisussa säädetyssä määräajassa. Lainvoimaisuus on tärkeä osa tuomion täytäntöönpanoa, sillä rangaistusseuraamukset eivät voi konkretisoitua ennen kuin ratkaisu on lainvoimainen. (Tapani & Tolvanen 2004, 152.)

5.2 Oikeustapaukset

5.2.1 Aineisto ja sen keruu

Kuten edellä on käynyt ilmi, tilintarkastajan rikosoikeudellisia vastuuperusteita on olemassa useita erilaisia. Tilintarkastajan rikosvastuu ei ole kuitenkaan käytännössä toteutunut Suomessa kovinkaan usein, joten oikeustapauksia on olemassa vain varsin rajallinen määrä (Riistama 2007b, 32). Voidaankin todeta, että rikosoikeudellisissa vastuukysymyksissä tilintarkastaja päätyy nykyään harvoin tuomitukseksi varsinaisena rikoksenteikijänä (Haikarainen & Tahvanainen 2013, 26).

Tutkittaviksi oikeustapauksiksi valitsin sekä vanhan tilintarkastuslain että nykyisen tilintarkastuslain aikana esiin tulleet oikeustapaukset. Näin ollen empiirinen aineisto muodostui vuodesta 1995 eteenpäin annetuista tuomioistuinratkaisuksista. Aikarajaus perustui edellä kappaleessa 1.3 esitettyyn näkemykseen, jonka mukaan talousrikoksia koskevien oikeustapausten käsittelyajan pituus muuhun rikollisuuteen verrattuna on suhteellisen pitkä. Mikäli oikeustapaukset olisivat pohjautuneet vain nykyiseen voimassa olevaan tilintarkastuslakiin, olisi tutkittavina tapauksina ollut vain vuosien 2007 ja 2009 väliset tuomioistuinratkaisut. Koska tarkoituksena on luoda mahdollisimman kattava

kokonaiskuva tilintarkastajan rikosvastuusta, tutkimustyön luotettavuuden kannalta empiirinen aineisto olisi tällöin muodostunut suhteettoman pieneksi.

Aineisto koostuu edellä, luvussa neljä, kuvatuista rikosnimikkeistä, joissa rikoksen tekijänä oli toiminut tilintarkastaja nimenomaisesti ammattiroolissaan. Näin ollen oikeustapakset, joissa tilintarkastaja on tuomittu rikosvastuuseen lainvastaisesta toiminnastaan osallisuusoppien perusteella, rajattiin tutkielman laajuuden vuoksi tutkielman ulkopuolelle. Aineiston keräämiseen vaikutti selvästi se, että tuomioistuinten arkistointijärjestelmien⁸ hakutoiminnot ovat varsin yksinkertaisia: vaikeimmillaan oikeustapauksista saa tietoa vain diaarinumerolla tai asianomistajan nimellä. Käytännössä tämä tarkoittaa, että tutkijalla on etukäteen oltava jo ennen aineiston keruuta tarkat tiedot esitettävänä olevasta tuomioistuinratkaisusta. Koska ratkaisuja ei kyseisissä hakusanapohjaisissa arkistointijärjestelmissä pysty rajaamaan tekijän mukaan, päädyttiin tutkielman luotettavuuden nimissä varmistamaan oikeustapausten olemassaolo lähettämällä henkilökohtaisesti tiedusteluja erikseen kullekin tuomioistuimelle aina alioikeuksista korkeimpaan oikeuteen. Aineisto kerättiin lähettämällä sähköpostitiedustelut mahdollisista tilintarkastajia koskevista oikeustapauksista. Jokainen tuomioistuin vastasi kyselyyn, mutta vain kolmesta tuomioistuimen tietokannasta löytyi tilintarkastajia koskevia rikosoikeudellisia oikeustapauksia. Aineistoa voidaan kuitenkin pitää relevanttina ja luotettavana, sillä tulosten varmistamiseksi myös tuomioistuinten arkistointijärjestelmät käytiin huolellisesti läpi. Seuraavaksi tarkastellaan tutkimustyön perusteella löydettyjä oikeustapauksia.

5.2.2 Oikeustapaukset vanhan tilintarkastuslain mukaan

Porin käräjäoikeudessa 18.6.1998 annettu tuomio numero 527 ratkaisu R 98/166 koski vanhan tilintarkastuslain (1994/936) mukaista tilintarkastusrikosta. Tapauksessa osakeyhtiö X:n hallituksen puheenjohtajan sekä toimitusjohtajan A:n sekä hallituksen varsinaisen jäsenen B:n väitettiin laiminlyöneen kokonaan X:n liiketapahtumien kirjaamisen ja tilinpäätöksen tekemisen. Tapauksessa oli syytettynä myös X:n tilintarkastaja T. Syyttäjä katsoi, että T oli tahallaan tehnyt tilintarkastuslain (1994/936) vastaisen tilintarkastuskertomuksen.

⁸ Tässä tutkielmassa oikeustapausten osalta keskeisimpiä hakulähteitä olivat Finlex- sekä Edilex-rekisterit.

Tapauksessa vastaajat A ja B väittivät, että X:n kirjanpito oli pidetty asianmukaisesti. Tapauksessa A oli ollut vastuussa kirjanpidon laatimisesta. Hänen mukaansa tilinpäätös oli perustunut tositteisiin, ja se oli laadittu sitä varten hankitulla tiliohjelmalla. A:n oman käsityksen mukaan kirjanpito oli tehty oikein, mutta tositteet olivat vain ilmeisesti joutuneet paperinkeräykseen. Vastaaja B puolestaan perusti puolustuksensa väitteelle, jonka mukaan hänen asemansa yhtiössä oli vain täysin nimellinen, eikä hän täten voinut olla tietoinen, onko kirjanpitoa pidetty. B kuitenkin oli varma siitä, että kirjanpito on pidetty asianmukaisesti.

Käräjäoikeus ei pitänyt kirjanpidon suorittamista koskevaa väitettä uskottavana, sillä vastaaja A ei ollut milloinkaan edes esittänyt kirjanpitoa tilintarkastajalle, eikä hän osannut vastata asianomistajan esittämiin kysymyksiin, miten esimerkiksi tietyt kuitit oli merkitty kirjanpitoon. Vastaajan B osalta käräjäoikeus puolestaan katsoi, että hallituksen jäsenenä myös hän oli ollut vastuussa kirjanpidon pitämisestä. Käräjäoikeuden mukaan B:n velvollisuutena yhtiön aktiivisena jäsenenä oli ollut valvoa, että kirjanpito tulee tehdyksi. Näin ollen velvollisuutta ei poista vastaajien välinen sopimus siitä, että A hoitaa kirjanpidon.

Jo itse kirjanpidon hävittäminenkin toteuttaa kirjanpitorikoksen tunnusmerkistön, joten A ja B katsottiin syyllistyneen RL 30:9 mukaiseen kirjanpitorikokseen. Syyttäjä katsoi, että osakeyhtiön hallituksen jäsenillä on vastuuaseman luoma velvollisuus huolehtia kirjanpidon oikeellisuudesta ja tarvittaessa hankkia asiantuntevaa apua. Tilintarkastajan osalta syyttäjä katsoi tilintarkastaja T:n laatineen tahallaan tilintarkastuslain (1995/936) 19 §:n vastaisen tilintarkastuskertomuksen. Syyttäjän mukaan tilintarkastaja T laiminlöi X:n tilintarkastuksen allekirjoittamalla A:n laatiman tilintarkastuskertomukseksi otsikoidun asiakirjan tarkastamatta yhtiön tilejä.

Tuomion lopputuloksena käräjäoikeus tuomitsi äänestyksen perusteella A:n rikoslain 30:9 mukaisista kolmesta kirjanpitorikoksesta sekä yhdestä rikoslain 29:1 mukaisesta veropetoksesta ehdolliseen 10 kuukauden vankeusrangaistukseen sekä 1 290 markan sakkoon ja B:n kahdesta kirjanpitorikoksesta ja yhdestä veropetoksesta seitsemän kuukauden ehdolliseen vankeuteen ja 2 900 markan sakkoon. Tilintarkastaja T puolestaan tuomittiin tilintarkastuslain 43 §:n 1 mukaisesta tilintarkastusrikoksesta 30 päiväsakkoon, joka oli yhteensä 600 markkaa.

Asiasta on valitettu myöhemmin Turun hovioikeuteen vaatien, että A ja B tuomitaan heidän syyksi luetun veropetoksen asemasta rangaistukseen törkeästä veropetoksesta ja että heille tuomittuja rangaistuksia korotetaan. Turun hovioikeus on 22.10.1999 annettussa ratkaisussaan numero 2367 R 98/1100 katsonut, että A ja B ovat törkeällä tekotavalla tavoitelleet veropetoksella huomattavaa taloudellista hyötyä, joten A ja B on tuomittava RL 29:2 mukaiseen törkeään veropetokseen. Tilintarkastajan tuomiota valitus ei koskenut, sillä tilintarkastaja T myönsi käräjäoikeudessa syytteen oikeaksi.

Koska tilintarkastaja T tunnusti häntä kohtaan nostetun syytteen oikeaksi, voidaan tilintarkastajan rikosvastuun realisoitumista pitää tässä tapauksessa itsestään selvyytänä. Kyseisessä tapauksessa tilintarkastaja tuomittiin sakkorangaistukseen tilintarkastusrikoksesta. Sakkorangaistuksen asteikko voi vaihdella yhdestä päiväsakosta 120 päiväsakkoon (RikosL 2a:1). Tässä tapauksessa tilintarkastaja tuomittiin 30 päiväsakkoon. Osasyynä suhteellisen pienellä päiväsakkomäärälle pitää voidaan jäljempänä kappaleessa 5.3.6 esitettävää rikosvastuun lieventämisperustetta, sillä tilintarkastaja tunnusti syytteen oikeaksi, eikä täten hankaloittanut rikostutkintaprosessia.

Mikäli tilintarkastaja ei olisi antanut tilintarkastuskertomusta, ei hän olisi syyllistynyt tilintarkastusrikkomukseen, sillä tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksen laatimisesta vastaavat viime kädessä hallitus ja toimitusjohtaja. Koska kyseisessä tapauksessa oli laiminlyöty kirjanpidon ja täten myös tilinpäätöksen laatiminen, ei tilintarkastajaa olisi voitu syyttää tilintarkastusrikoksesta, mikäli hän ei olisi allekirjoittanut ja täten antanut kyseistä tilintarkastuskertomusta. (Riistama 2007b, 34.)

Keski-Suomen käräjäoikeuden 6.9.2011 annettussa tuomiossa R 10/3133 oli kyse tapauksesta, jossa kaksi Y ry:n tilintarkastajaa oli syytettynä tilikautena 1.1.2008–31.12.2008 tapahtuneista tilintarkastusrikoksista. Syyttäjä katsoi, että tilintarkastajat A ja B syyllistyivät tilintarkastusrikokseen kumpikin osaltaan, sillä he olivat yhdistyksen tilintarkastajina antaneet kyseisestä tilikaudesta ns. puhtaan tilintarkastuskertomuksen, vaikka tarkastuksessa ei oltu noudatettu hyvää tilintarkastustapaa, taseessa oli ilmoitettu noin 80 000 euroa suuremmat rahavarat kuin todellisuudessa oli ollut ja tilinkauden aikana tapahtuneista suurista varojen siirroista, joita oli tehty noin 100 000 euron edestä, taloudenhoitajan hallinnoimalle tilille oli puuttunut liiketapahtumat todentavat tositteet. Syyttäjän mukaan tilintarkastajat A ja B olivat laiminlyöneet velvollisuuden lausua, ettei tilinpäätös ole kirjanpitolain mukainen, eikä se anna oikeaa ja riittävää kuvaa yh-

distyksen toiminnan taloudellisesta asemasta, ja he olivat laiminlyöneet muistutuksen antamisen yhdistyksen taloudenhoitajan toiminnasta.

Molemmat tilintarkastajat kiistivät syytteet tapahtuneista rikoksista samoin perustein. Molemmat tilintarkastajat olivat toimineet yhdistyksessä ns. maallikkotilintarkastajina ja olivat täten pitäneet rooliaan harrastuksenomaisena. Tilintarkastajat vetosivat siihen, että eivät olleet saaneet toiminnastaan mitään palkkiota, vaan olivat toimineet vilpittömästi hyvän asian puolesta yhdistyksen tarkoitus huomioon ottaen. Tilintarkastaja A piti lisäksi toimintaansa sekä tilintarkastuksen että hallinnon tarkastuksen osalta jokaisena tilikautena, jolloin hän oli ollut tilintarkastaja, täysin asianmukaisena. Hänen näkemyksenä oli, että esitettyjen selvitysten perusteella ei ollut tarvetta muistutuksen tekemiseen tilintarkastuskertomuksissa. A:n mukaan yhdistyksen taloudenhoitaja oli esittänyt hänelle eri version taseesta tarkastuksen yhteydessä kuin se oli kuulusteluissa - tilintarkastuksen yhteydessä esillä olleet materiaalit täsmäsivät esitettyyn taseeseen. A vetosi väitteessään siihen, että hän olisi kyllä huomannut 80 000 euron suuriset rahavarat sekä siirtosaamiset, jonka arvo oli ollut nolla. Vastaaja A perusteli syyttömyyttään myös sillä, että hän ei ollut toiminut tilintarkastajan rikosoikeudellisesti tahallisesti väärin. A:n mukaan hän oli suorittanut tilintarkastuksen niiden asiakirjojen pohjalta, jotka hänelle oli tätä varten esittänyt. Näin ollen tilintarkastuslain mukainen tahallisuus vaatimus ei täyty.

Tilintarkastaja B puolestaan perusteli toimintaansa sillä, että oli olettanut toisen tilintarkastajan, tässä tapauksessa tilintarkastaja A:n, olleen ammattitilintarkastaja. Tilintarkastaja B oli toimintaan ryhtyessään painottanut yhdistyksen taloudenhoitajalle, että hän ei ole ammattitarkastaja ja että ehtona suostuessaan tarkastajaksi oli ollut toisen tilintarkastajan ammattitaito. Näin ollen B koki, että häntä oli johdatettu tilintarkastuksen yhteydessä tarkoituksellisesta harhaan, eikä täten ole syyllistynyt tahalliseen rikokseen, eikä ole tuottamuksellaan aiheuttanut yhdistykselle vahinkoa.

Käräjäoikeus kuitenkin katsoi päätöksessään, että tilintarkastaja A:n väite virheellisestä taseesta ei ollut uskottava. Käräjäoikeuden tulkinnan mukaan tilintarkastaja A on tahallaan rikkonut jutussa sovellettavaa kirjanpitolain 19 §:ää, sillä hän on allekirjoittanut tilintarkastuskertomuksen tekemättä huomautusta epäselvyyksistä tai ylipäättäen selvittämättä niitä ja vaikka hän oli tiennyt, ettei tilintarkastuskertomus vastaa todellista tilannetta. Tilintarkastaja B:n osalta käräjäoikeuden päätös oli varsin samansisältöinen:

käräjäoikeus katsoi, että tilintarkastaja B oli allekirjoittanut tilintarkastuskertomuksen, vaikka hän oli tiennyt, että hänellä ollut tietämystä tilintarkastuksesta, eikä hän ollut täten voinut lainkaan tehdä todellista tarkastusta.

Edellä mainittuihin perusteluihin vedoten käräjäoikeus tuomitsi päätöksessään molemmat tilintarkastajat tilintarkastusrikokseen. Juttuun sovellettavan rikoksen tekoaikaan voimassa olleen tilintarkastuslain (1994/936) 43 §:n ensimmäisen momentin mukaan tilintarkastusrikoksen rangaistusasteikko on sakko tai vankeutta enintään yksi vuosi. Käräjäoikeus tuomitsi molemmat tilintarkastajat rikoksista 20 päiväsakkoon: tilintarkastaja A määrättiin täten maksamaan 420 euroa, ja tilintarkastaja B 840 euroa. Tuomiossa käräjäoikeus huomioi, että tilintarkastajat olivat joutuneet jutussa yhdistyksen taloudenhoitajan harhauttamiksi, jolloin teot olivat hyvin lähellä tuottamuksellista toimintaa, joka ei ole rangaistavaa. Lisäksi molemmat tilintarkastajat joutuivat jutussa siviilioikeudelliseen korvausvelvollisuuteen yhdistystä kohtaan, josta myöhemmin kuitenkin valittiin Vaasan hovioikeuteen (ks. Vaasan hovioikeuden tuomio 17.10.2012 numero 1155, diaari R 11/1134).

Uuden tilintarkastuslain (2007/459) 57 §:ssä lausutaan seuraavaa: ”[t]ämän lain tilintarkastuksen sisältöä koskevia 3 luvun säännöksiä sovelletaan 1.7.2007 tai sen jälkeen alkavaan tilintarkastukseen. Siihen asti tilintarkastuksen sisältö määräytyy kumottavan tilintarkastuslain säännösten mukaisesti”. Näin ollen, kun yrityksen tilikausi on kalenterivuosi, tilintarkastaja antaa ensimmäisen uuden lain mukaisen tilintarkastuskertomuksen vasta tilikaudelta 1.1.2008–31.12.2008 eli vasta vuonna 2009. Uuden lain siirtymäsäännösten mukaan ainoastaan tilintarkastuksen sisältöä koskevien säännösten soveltaminen sidottu tilikauteen, kun puolestaan tilintarkastajan valintaa ja riippumattomuutta koskevia säännöksiä on ollut sovellettava heti lain voimaantulosta alkaen (Alakare ym. 2008, 215). Tapauksessa oli kuitenkin kyse kahdesta ei-ammattimaisesta tilintarkastajasta, joiden toimintaa säädellään vain vanhassa tilintarkastuslaissa. Tämän vuoksi nykyinen, voimassa oleva tilintarkastuslaki ei tule sovellettavaksi kyseisessä tapauksessa. Mikäli kyseessä olisi ollut kaksi hyväksyttyä tilintarkastajaa, olisi tapauksessa tullut käytäntöön jäljempänä kappaleessa 5.3.5 esitettävä lievemmän lain periaate. Vaikka molemmat vastaajat yrittivät syytteiden pätemättömyyttä ei-ammattimaisella tilintarkastustoiminnalla, tilintarkastajan asemaan liittyvän korvausvastuun vuoksi tilintarkastajaksi ei tule suostua ilman tehtävän vaatimia tietoja ja taitoja (Horsmanheimo & Steiner

2002, 148). Tilinpäätösasioiden osaamattomuus tai aineiston laajuus ei vapauta tilinpäätöksen allekirjoittajaa vastuusta. Allekirjoittajan tulee olla vakuuttunut siitä, että hänen allekirjoittamansa tilinpäätös on oikein laadittu. (Leppiniemi 2008, 40.)

Tapauksessa tilintarkastusrikoksesta tuomittu sakkorangaistus oli molemmilla tilintarkastajilla 20 päiväsakkoa. Verrattuna edeltävään, kappaleessa 5.2.1 tarkasteltuun tilintarkastusrikosta käsittelevään oikeustapaukseen, rangaistusasteikko mukailee samaa linjaa – tässä tapauksessa sakkorangaistus oli 10 päiväsakkoa pienempi. Syynä tälle voidaan pitää ratkaisussakin mainittua taloudenhoitajan osuutta ja täten tilintarkastajien lievempää tahallisuutta.

5.2.3 Oikeustapaus uuden tilintarkastuslain mukaan

Lapin käräjäoikeuden 19.9.2012 annetussa tuomiossa L 12/3759 oli kyse tapauksesta, jossa osakeyhtiö X:n tilintarkastusyhteisön vastuullista tilintarkastajaa T oli syytettynä sekä tilintarkastusrikkomuksesta että kyseiseen rikokseen liittyneestä rikosperusteisesta vahingonkorvausvelvollisuudesta. Syytteessä katsottiin, että tilintarkastaja T oli törkeästi huolimattomuudesta tilintarkastuslain vastaisesti rikkonut tilintarkastajan tehtävässä velvoitettaan antaa tilintarkastuskertomuksissa tilikausilta 1.8.2006–31.7.2009 (kolme tilikautta) X:n kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä tosiasiallista yhtiön toiminnan tulosta ja taloudellista asemaa vastaava lausunto. Syytteen mukaan tilintarkastaja T ei ollut havainnut kirjanpidon sisältämiä vääriä ja harhaanjohtavia tietoja, mikä oli johtunut törkeästä huolimattomuudesta. Tapauksessa tilintarkastajan törkeän huolimaton toiminta oli kantajan mukaan mahdollistanut lähes 400 000 euron suuruiset kavallukset osakeyhtiö X:ltä.

Tilintarkastaja T kiisti syytteet tilintarkastusrikkomuksesta sekä siihen liittyvästä vahingonkorvausvelvollisuudesta. Tilintarkastusalalla noudatettavissa toimeksiantosopimuksissa todetaan tavanomaisesti, että tilintarkastukseen ja sisäiseen valvontaan liittyvien luontaisten rajoitteiden vuoksi ei voida kokonaan välttää riskiä siitä, että joitakin olennaisia virheellisyyksiä voi jäädä havaitsematta, vaikka tilintarkastus suoritetaan hyvää tilintarkastustapaa noudattaen. Tilintarkastajan mukaan hän ei ollut toiminut työssään huolimattomasti tai törkeän huolimattomasti, vaikka hän ei ollut havainnut kirjanpidos-

sa olleita kavalluksia. Tilintarkastaja täsmensi perusteissaan, että vuositilintarkastuksessa ei ole mahdollista havaita väärinkäytöksiä, jos ne on tehty vaikeasti havaittaviksi, kuten tässä tapauksessa oli asianlaita. Tilintarkastaja ei ollut laiminlyönyt velvoitteitaan, vaan oli asiaan kuuluvalla tavalla suorittanut satunnaisotantaan perustuen tilintarkastuksen sekä varmistanut hallituksen ja toimitusjohtajan tietoisuuden yhtiön toiminnasta.

Tapauksessa tilintarkastaja oli tilintarkastuskertomuksissaan ilmaissut tilinpäätöksen antavan oikeat ja riittävät tiedot yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Lausuma pohjautuu aineistoon, jonka yhtiö oli tilintarkastajalle toimittanut. Tilintarkastajalla on oikeus pitää asiakirjoja, merkintöjä ja muita dokumentteja aitoina, elleivät tarkastuksen tulokset osoita päinvastaista. Asiassa ei konkretisoitu, eikä esitetty todistella siitä, että tilintarkastaja T:n olisi tullut joltain osin pitää hänelle toimitettua informaatiota muuna kuin oikeana.⁹ Tapauksessa ei myöskään esitetty näyttöä siitä, että suorittaessaan tilintarkastuksen hyvää tilintarkastustapaa noudattaen, kirjanpitäjän kavallustoimet olisi tullut havaita. Tilintarkastaja T oli täten tilintarkastusrikkomuksen kohdalla näyttänyt toimineensa huolellisesti, eikä hänen ole näytetty toimineen asiassa törkeän huolimattomasti. Täten käräjäoikeus hylkäsi sekä rikosperusteisen että tilintarkastuslain (2007/459) 51 §:n mukaiset syytteet.

Tapauksesta on myöhemmin valitettu Rovaniemen hovioikeuteen vahingonkorvausvelvollisuuden osalta (ks. Rovaniemen hovioikeuden tuomio 4.11.2013 numero 883, diaari S 12/820). Valitus on kuitenkin hylätty jo käräjäoikeudessa lausutuun perustein, joten käräjäoikeuden tuomiota ei ole muutettu.

Tapaus todentaa hyvin edellä jo kerrotun tilintarkastajan dokumentaation tärkeyden. Jotta tilintarkastaja voi välttää vastuuperusteiden realisoitumisen, hänen on kyettävä näyttämään toteen, että hän on toiminut tarkastustyön aikana huolellisesti. Näin ollen tarkka dokumentaatio omasta työstään helpottaa tilintarkastajan näyttötaakan toteuttamista käytännössä. Oikeustapauksissa juuri työpapereiden avulla tilintarkastaja voi osoittaa suorittamansa työn ja sen laadun.

Toinen seikka, joka tapauksessa tulee hyvin esiin, on todistelun kohdennuksen tärkeys. Kuten käräjäoikeuden päätöksestä käy ilmi, tapauksen kantajan kirjallinen todistelu oli keskittynyt vahinkojen määriin, eikä siihen, onko tilintarkastaja toiminut huolimatto-

⁹ Oikeuskäytännössä on katsottu, että tilintarkastajalla ei ole ilman erityistä syytä tarvetta epäillä tositteiden oikeellisuutta (ks. KKO 1997:188).

masti. Käräjäoikeus katsoi päätöksessään, että kantaja ei ollut riittävällä tasolla konkretisoitunut pääkäsitellyssä erinäisiä tapauksia, eikä täten todistelua voitu pitää riittävänä.

5.3 Syitä, miksi rikosvastuu ei ole realisoitunut

5.3.1 Nimikekohtainen tarkastelu

Kuten edellä kävi ilmi, tilintarkastajan rikosoikeudellinen vastuu ei ole tilintarkastajien osalta toteutunut käytännössä kovinkaan usein. Taulukkoon 4 on koottu poliisin tietoon tulleiden tilintarkastajien toimintaan liittyvien rikosten lukumäärät koskien vain niitä rikosnimikkeitä, joita edellä on kuvattu (pois lukien kuitenkin osallisuus rikokseen). Rikokset ovat tapahtuneet Suomessa vuosien 1997–2012 välisenä aikana¹⁰, ja rikoksen tekijä oli ilmoitettu olevan ammatiltaan tilintarkastaja. Tiedot on saatu keväällä 2014 Tilastokeskuksen ylläpitämästä poliisin valtakunnallisesta tulostietojärjestelmästä PolStatista.

Alla olevan taulukon 4 tulokset tukevat tosiasiaa, että suoraan tilintarkastajien tarkastustoimintaan liittyvien ”perinteisten” rikostyyppien realisoituminen on käytännössä suhteellisen harvinaista. Kaikki talousrikokset ovat väärinkäytöksiä, joihin liittyy olennaisena osana vilpillinen mieli ja motivaatio lainvastaiseen toimintaan, mikä tekee omalta osaltaan myös niiden havaitsemisen todella haasteelliseksi. Taulukon tuloksien perusteella ei siten pidä tehdä liian yleistä oletuksia rikosten vähyydestä, sillä, kuten edellä jo kerrottiin, osa talousrikoksista on aina piilorikollisuutta, joka ei näin ollen tule poliisin tai viranomaisten tietoon. Tulosten perusteella ei myöskään voida päätellä, kuinka moni poliisin tietoon tulleista rikoksista on edennyt syyteharkinnan kautta oikeuteen ja vastuunottojen kriminalisointiin saakka.

¹⁰ Tilastokeskuksen ylläpitämään poliisin valtakunnalliseen tulostietojärjestelmään PolStatiin on kerätty kyseisiä rikosnimikkeitä vastaavia tietoja vuodesta 1997 eteenpäin, ja vastavuoroisesti vuosi 2012 oli viimeisin vuosi, josta tietoja oli mahdollista saada tutkielman tekohetkellä.

Taulukko 4 Poliisin tietoon tulleet tilintarkastajien toimintaa koskevat rikokset Suomessa vuosina 1997–2012.

	Tilintarkastusrikos	Tilintarkastusrikkomus	Yrityssalaisuuden luvaton käyttäminen	Yrityssalaisuuden rikkominen	Yrityssalaisuuden väärinkäyttö	Salassapitorikos	Salassapitorikkomus
1997	5	0	0	22	21	16	7
1998	4	0	1	15	20	18	9
1999	2	0	0	25	13	16	7
2000	2	0	0	19	9	11	8
2001	0	0	0	22	9	8	5
2002	0	0	0	19	7	19	7
2003	0	0	0	25	7	19	14
2004	1	0	0	29	10	16	14
2005	0	0	0	33	13	14	7
2006	3	0	2	35	6	22	13
2007	0	0	0	33	11	26	14
2008	1	0	0	38	11	26	13
2009	1	1	0	30	4	30	9
2010	2	0	0	45	10	29	17
2011	1	1	0	33	6	57	22
2012	2	0	0	38	12	45	18
Yhteensä	24	2	3	461	169	372	184

Perinteisen rikollisuuden tavoin tilintarkastajien vilpilliseen toimintaan liittyvät seuraukset eivät milloinkaan rajoitu ainoastaan rangaistussäännösten realisointiin. Tilintarkastajien lainvastainen toiminta asettaa vaakalaudalle ennen kaikkea tilintarkastuksen kulmakivet, luotettavuuden sekä riippumattomuuden, jotka korreloivat suoraan tilintarkastajan ammatilliseen pätevyyteen sekä tuleviin työmahdollisuuksiin. Koska tilintarkastus on mitä suurimmassa määrin luottamusammatti, voi luottamuksen palauttaminen viedä jopa eliniän (Lohi 2004, 10). Tilintarkastajan osallisuus talousrikollisuuteen saattaa pahimmassa tapauksessa johtaa jopa tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseen (TilintarkL 50 §).

Edellä mainituilla niin suorilla kuin epäsuorilla vaikutuksilla on omat merkityksensä rikosten vähyyteen, mutta niiden määrään vaikuttavat osittain myös muut seikat. Edellä esitetystä taulukosta 4 voidaan havaita, että tilanteet, joissa tilintarkastaja laiminlöisi

kokonaan velvollisuutensa antaa tilintarkastuskertomus, ovat käytännössä harvinaisia (Korkeamäki 2008, 25). Poliisin tietojen mukaan tilintarkastusrikoksia on vuosien 1997–2012 välisenä aikana tapahtunut 24 kappaletta, kun tilintarkastusrikkomuksia puolestaan vain kaksi (taulukko 4). Kun suhteutetaan epäiltyjen tilintarkastusrikosten lukumäärä edellä kuvattuihin oikeustapauksiin, voidaan todeta, että selkeästi suurin osa tilintarkastusrikoksista jää rikosprosessissa selvittämättä syystä tai toisesta: ainoastaan vajaa kymmenesosa poliisin tietoon tulleista rikoksista sai kyseisenä ajanjaksona lainvoimaisen tuomion. Tarkasteltaessa poliisin tietoon tulleiden rikosmäärien kehitystä yli ajan tapausten määrissä on havaittavissa selkeä laskeva trendi. Osasyynä tähän voitaneen pitää maallikkotilintarkastuksesta luopumista, sillä vuoden 2007 jälkeen tilintarkastusrikoksia on rekisteröity poliisin tietojärjestelmiin vain seitsemän kappaletta, mikä on vajaa kolmannes kokonaismäärästä.

Se, että poliisin tietoon on tullut vain kaksi tilintarkastusrikkomusta, selittynee osittain sekä tilintarkastuslainsäädännön kokonaisuudistuksen tuoman muutoksen avulla että tilintarkastusrikkomusta koskevan säännöksen toissijaisuuslausekkeen perusteella (TilintarkL 52.1 §). Ensinnäkin, ennen nykyisen tilintarkastuslainsäädännön voimaan tuloa, tilintarkastuslaki ei sisältänyt nimenomaista säädöstä tilintarkastusrikkomuksesta. Vaikka säännös teknisesti sisältyi vanhaan tilintarkastuslakiin, poliisin tietojärjestelmät eivät todennäköisesti tunteneet kyseistä käsitettä, joten ennen vuotta 2007 ei todennäköisesti ollut mahdollista kirjata tilintarkastusrikkomuksia Tilastokeskuksen ylläpitämään poliisin valtakunnalliseen tulostietojärjestelmään PolStatiin. Toiseksi, subsidiariteetti- eli toissijaisuuslausekkeen mukaan rangaistussäännöksissä yksi säännös saattaa syrjäyttää muut säännökset, jolloin ankarin menettely tulee sovellettavaksi. Näin ollen tilintarkastusrikkomus on useimmiten kriminalisoitava juurikin osakeyhtiörikoksena, petoksena tai rekisterimerkintärikoksena. Osakeyhtiölaissa on kuitenkin omaksuttu vakiintuneeksi tavaksi lähtökohta, jonka mukaan rangaistussäännöksiin ei osakeyhtiöoikeudessa tulisi turvautua ilman painavia syitä. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että rangaistussäännökset ovat tarpeen lähinnä silloin, kun siviilioikeudellisia sanktioita, ennen kaikkea vahingonkorvausta, ei voida pitää riittävän tehokkaina. (HE 109/2005; Airaksinen ym. 2010, 830.)

Tilintarkastajan ammattinimikkeen luvaton käyttö on harvinaista, sillä poliisin tietoon tulleita kyseisiä rikoksia on 1997–2012 välisenä aikana kirjattu vain kolme. Rikostyyppin

vähyyteen vaikuttaa omalta osaltaan se, että ulkopuolinen kykenee suhteellisen vaivattomasti tarkastamaan tilintarkastajan ammatillisen pätevyyden Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan TILAn ylläpitämästä julkisesta rekisteristä, johon merkitään tilintarkastajan yksilöivät tiedot (Horsmanheimo ym. 2007, 240). Osasyynä rikostapausten vähyyteen saattanee myös vaikuttaa maallikotilintarkastuksen lakkauttaminen, sillä vuoden 2006 jälkeen ole tapahtunut ainoatakaan ammattinimikkeen luvattomaan käyttöön kohdistunutta rikosta (taulukko 4).

Taulukosta 4 voidaan havaita, että selkeästi eniten poliisin tietoon on tullut tilintarkastajien salassapitovelvollisuutta koskevia tapauksia. Osasyynä tähän voidaan pitää tosiasiaa, jonka mukaan salassapitorikoksille on suhteellisen ominaista, että niitä tehtäessä syyllistytään myös muihin rikoksiin (Rautio 2002a, 1059). Tällöin salassapitorikoksen rangaistusseuraamukset realisoituvat usein tilanteissa, joissa tilintarkastaja on syytettynä osallisuusoppien kautta esimerkiksi kirjanpitorikoksesta. Käytännössä kuitenkin tilintarkastajaa velvoittava salassapitosäännös on varsin yksiselitteinen: tilintarkastajien valvonnassa asiakkaiden tai sivullisten tekemät kantelut salassapitovelvollisuuden loukkaamisesta ovatkin harvinaisia (Horsmanheimo 2005a, 17). Syynä tähän saattaa olla, että ”tilintarkastajan salassapitovelvollisuuden murtamiselle ei ole Suomessa ollut riittäviä perusteita - vain joissakin poikkeustapauksissa tilintarkastajan on vaadittaessa annettava viranomaiselle tai tuomioistuimelle salassa pidettäviä tietoja” (Saarikivi 1998, 50). Vaikka taulukosta 4 voidaan havaita, että juuri salassapitovelvollisuuteen liittyvät rikokset ovat yleisimpiä tilintarkastajia koskevia rikostyyppisiä, voidaan kuitenkin katsoa, että yleisellä tasolla tilintarkastajien asiakkaiden sekä sivullisten tekemät kantelut salassapitovelvollisuuden loukkaamisesta ovat suhteellisen harvinaisia (Horsmanheimo & Steiner 2002, 249; ks. myös Horsmanheimo 2005a, 17).

Tilintarkastajan salassapitovelvollisuutta koskevat säännökset sisältävät myös toissijaisuuslausekkeen. Tällöin niin salassapitorikokset kuin myös yrityssalaisuutta koskevat rikokset tulevat usein tuomituiksi virkasalaisuuden rikkomisena. (Heinonen ym. 2002, 1208; Nyblin 2007, 248.) Kun tarkastellaan yli ajan tapahtunutta kehitystä salassapitovelvollisuutta koskevien säännösten rikkomisen osalta, voidaan havaita tilintarkastuslainsäädännön kokonaisuudistuksesta johtuva samankaltainen vaikutus kuin tilintarkastusrikkomuksen kohdalla. Käytännössä vanha tilintarkastuslaki ei sisältänyt lainkaan tilintarkastajan salassapitovelvollisuuden rikkomista koskevaa rangaistussäännöstä,

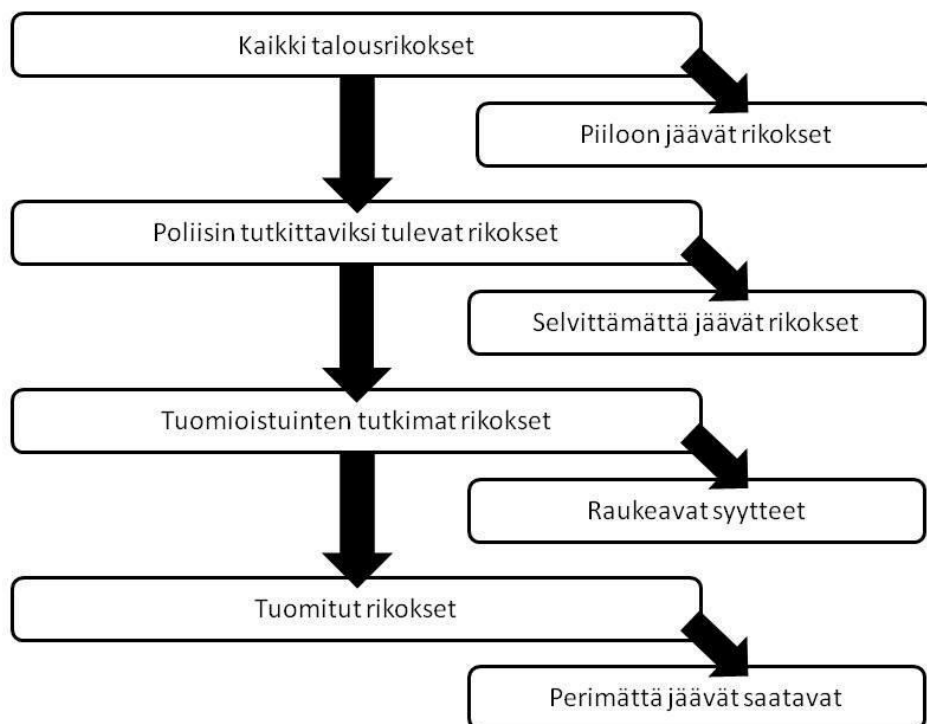
vaan silloin siitä säädettiin ainoastaan rikoslain 30:5:n ja 30:6:n mukaisina yrityssalaisuuden rikkomisena ja yrityssalaisuuden väärinkäyttönä. Tämä voidaan havaita myös taulukon 4 tuloksista, sillä vuoden 2007 jälkeen tilintarkastajia koskevia ilmoituksia yrityssalaisuuden rikkomisesta tai salassapitorikkomuksista on tehty suhteessa enemmän kuin vanhan tilintarkastuslain aikana.

Tilintarkastajien rikosoikeudellisen vastuun haastavin alue on luonnollisesti syyllisyyskysymykset (Horsmanheimo & Steiner 2008, 493). Koska vilpilliseen toimintaan liittyy usein pitkälle vietyjä peittämismenetelmiä, on näytön saaminen lainvastaisesta toiminnasta vaikeaa. Myös uusien lakimuutosten seurauksena kasvaneilla laatuvaatimuksilla on oma osuutensa rikosten vähyyteen. Tilintarkastajan on tilintarkastuslain mukaan huolehdittava tarkastustyönsä laadusta ja täten osallistuttava myös lain osoittamalla tavalla laaduntarkastukseen (TilintarkL 40 §).

5.3.2 Piilorikollisuus

Rikostilastot yksinään eivät anna oikeaa kuvaa todellisesta tilintarkastajia koskevasta rikostilanteesta. Läheskään kaikkia rikoksia ei ilmoiteta poliisille, eivätkä ne muutenkaan tule poliisin tietoon. Rikollisuus voidaan jakaa viranomaisten tietoon tulleeseen ilmirikollisuuteen sekä piilorikollisuuteen. (Rikoksentorjuntaneuvosto 2014.) Perinteiseen rikollisuuteen verrattuna talousrikollisuus aiheuttaa monia haasteta rikostorjunnalle ja rikosten havaitsemiselle, sillä on mitattu, että vain viisi prosenttia talousrikoksista tulee poliisin tietoon (Laitinen & Alvesalo 1994, 17–18). Alla oleva kuvio 1 kuvastaa, miten vain osa kaikista talousrikoksista saa lainvoimaisen tuomion tuomioistuimessa.

Kuvio 1 Talousrikollisuuden laajuus, mukailten Laitinen & Alvesalo 1994, 10.



Piilorikollisuutta arvellaan sisältyvän eniten sellaisiin rikollisuuden muotoihin, joissa rikoksen tekijän ja uhrin välinen yhteys on hämärtyntä tai sitä ei tiedosteta lainkaan. Myös sellainen rikollisuus, jonka tutkiminen ja paljastaminen on perinteistä rikollisuutta vaikeampaa, on usein piilorikollisuutta. Talousrikollisuus on juuri tällaista rikollisuutta. (Kalliokoski 2005, 37.) Piiloon jäännin syyt vaihtelevat: osa rikollisuudesta voi jäädä piiloon ja täten rekisteröimättä syystä, ettei rikosta ollenkaan havaita, kun sitä vastoin osassa tapauksista syynä voi olla, ettei havaittua rikosta ilmoiteta eteenpäin viranomaisille taikka poliisille (Lappi-Seppälä & Niemi 2011, 279–280). Nykyisillä keinoilla ja resursseilla saadaan selvitettyksi ja tuomituksi vain häviävän pieni osa talousrikoksista. Kiinnijoutumisriski pienimuotoisessa talousrikollisuudessa on vähäinen, ja todennäköisyys joutua rikosoikeudellisten seuraamusten kohteeksi olematon. (Hirvonen, Lith & Walden 2010, 282.)

Talousrikollisuuden torjunta on ollut 1990-luvun alusta lähtien tärkeä osa Suomen toimintaa. Valtioneuvoston vuonna 1996 tekemän periaatepäätöksen mukaisesti käynnistettiin talousrikollisuuden ja harmaan talouden torjuntaohjelma, jota sittemmin on jat-

kettu vuoden 2015 loppuun asti. Talousrikollisuudessa ei ole nähtävissä merkkejä siitä, että talousrikollisuuden vahingollisuus yhteiskunnalle olisi merkitykseltään vähentynyt, vaan kehitys on pikemminkin ollut päinvastainen uusien talousrikosmuotojen myötä. (Hakamo 2006, 3-6.) Piilorikollisuus vaikuttaa luonnollisesti myös tilintarkastajien tekemiin ilmitulleisiin rikoksiin ja täten rikosvastuun realisoitumiseen.

Kuten edellä esitetyistä oikeustapauksista on tulkittavissa, tilintarkastajien tekemät rikokset ovat usein osa muuta rikollisuutta. Käytännössä tämä on varsin järkeenkäypää, sillä tilintarkastajalla on hyvin harvoin motiivia toimia yksin. Kun tarkastellaan esimerkiksi luvussa 4.2 esitettyjä tilintarkastajan rikosvastuuseuraamuksia lakisääteisessä tilintarkastuksessa, on todella harvinaista, että tilintarkastaja toimittaisi totuudenvastaisen tilintarkastuskertomuksen omasta tahdostaan ilman suurempaa motiivia. Riski kiinnijäämisestä on suuri, ja teon tuomat haitat puolestaan laajat. Lainvastainen toiminta johtaa lopulta tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseen, jolloin tilintarkastaja menettää mahdollisuuden toimia omassa ammatissaan (TilintarkL 50 §).

5.3.3 Maallikkotilintarkastus

Kuten edeltä on käynyt ilmi, maallikkotilintarkastajiin eli muihin kuin auktorisoituihin tilintarkastajiin, ei kohdistunut vanhan tilintarkastuslain aikana erityisiä koulutus-, kokemus- tai tutkintovaatimuksia, eivätkä he täten olleet vastaavan valvonnan kohteena kuin auktorisoidut tilintarkastajat. Koska tilintarkastustehtävä on lain säätelemää, poistettiin maallikkotilintarkastajien mahdollisuus toimia tilintarkastajana kokonaisuudistuksen yhteydessä (HTM-tilintarkastajat ry 2007b). Syynä tähän oli, että maallikkotilintarkastuksen ei katsottu olevan yhtä laadukasta kuin hyväksytyjen tilintarkastajien suorittama tilintarkastus. Yleisesti ottaen maallikkotilintarkastajien suorittamaa tilintarkastusta pidettiin varsin epäluotettavana, eikä sen katsottu parantavan merkittävästi tilinpäätöksen luotettavuutta. (HE 194/2006.)

Vaikka edellä, luvussa kaksi, on kuvattu maallikkotilintarkastajilta vaaditut edellytykset tilintarkastustoimintaa varten, käytännössä maallikkotilintarkastajien osalta yleiset kelpoisuusvaatimukset ovat kuitenkin jääneet lähinnä kuolleeksi kirjaimeksi (Horsmanheimo & Steiner 2002, 148). Tämä ilmenee esimerkiksi Tuokon (1995) laatimasta kon-

kurssiyhtiöiden tilintarkastuskertomuksia käsittelevästä tutkimuksesta, jonka mukaan maallikkotilintarkastaja ei tilintarkastustyössään pysty havaitsemaan kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon virheitä. Käytännössä maallikkotilintarkastaja ei täten myöskään ole kykenevä raportoimaan kyseisistä virheistä, sillä hänellä ei ole riittäviä tietoja ja taitoja tähän toimintaan (Tuokko 1995).

Vastuumuotojen realisoituminen maallikkotilintarkastajien kohdalla ei ole täten aina toteutunut, sillä heille ei ole kohdistunut yhtä laajoja vaatimuksia kuin auktorisoiduille tilintarkastajille. Tästä hyvänä esimerkkinä voidaan pitää luvussa kaksi esitettyjä muissa lakisääteisissä tehtävissä realisoituvia rikosvastuumuotoja, jotka voivat tulla kyseeseen vain hyväksytyt ammattitilintarkastajan kohdalla. On ymmärrettävää, että ei ole realistista edellyttää maallikkotilintarkastajilta samanlaista tilintarkastuksen toteutusta kuin ammattitarkastajilta, mutta mahdollisia oikeudellisia seuraamuksia ei kuitenkaan pitäisi voida välttää vetoamalla osaamattomuuteen. (HE 194/2006.)

Maallikkotilintarkastuksen olemassa olon voidaan kuitenkin nähdä vaikuttaneen tilintarkastajien vastuumuotojen realisoitumiseen. Maallikkotilintarkastajista luopumisen jälkeen voidaan pitää poikkeuksellisenä tilannetta, jossa tilintarkastaja tuomitaan rikosentekijänä tilintarkastustyössään tehdystä tahallisesta rikoksesta (Haikarainen & Tahvanainen 2013, 27). Maallikkotilintarkastajina toimineiden tilintarkastajien laiminlyöntejä voidaan pitää vähäisempinä kuin ammattitilintarkastajan. Tämä puolestaan on jossain tapauksissa saattanut johtaa tilanteeseen, jolloin ei-ammattimaisuutta on voitu pitää perusteena sovittelulle (ks. esimerkiksi korkeimman oikeuden ratkaisut KKO 1997:103 sekä KKO 1981 II 48). Tilintarkastajien rikosvastuun realisoitumisen osalta tämä voidaan nähdä eräänlaisena noidankehänä, sillä vielä maallikkotilintarkastuksen ollessa sallittua tilintarkastuksen ammattimaisuus on puolestaan saattanut ankaroittaa tuottamukselle asetettuja edellytyksiä.

5.3.4 Rikosperusteinen vahingonkorvausvastuu

Usein tilintarkastajan rikosvastuutapauksiin liittyy varsin kiinteästi myös vahingonkorvausoikeudellinen vastuu ja päinvastoin. Rangaistusvastuu tulee monesti esille samassa tilanteessa vahingonkorvausvastuun syntymisen kanssa (Prepula & Toiviainen 1995,

201). Kysymys siitä, onko tekijä tuomittavissa menettelystään rikosoikeudelliseen rangaistukseen, arvioidaan noudattamalla rikosoikeudellisia sääntöjä, ja kysymys korvausvelvollisuudesta ratkaistaan puolestaan vahingonkorvausoikeudellisten säännösten ja periaatteiden mukaisesti (Horsmanheimo ym. 2007, 329–426). Ensimmäisessä tilanteessa on kyse rikosoikeudellisesta vastuusta ja jälkimmäisessä puolestaan tilintarkastajan rikosperusteisesta korvausvastuusta.

Rikosperusteinen vahingonkorvausvastuu on aina tuottamusvastuuta (Lappi-Seppälä 2000, 450). Pelkästään sillä perusteella, että henkilö on syyllistynyt rikokseen, hän ei joudu korvausvastuuseen, vaan edellytyksenä on, että laissa säädetyt korvausvelvollisuuden edellytykset täyttyvät (Lappi-Seppälä 2002d, 482). Käytännössä tämä tarkoittaa, että vahingonkorvaus voi tulla kyseeseen vain, jos on syntynyt todellinen vahinko, vahinko on aiheutunut tilintarkastajan menettelystä tai laiminlyönnistä, menettely tai laiminlyönti on moitittava ja vahingonkorvausvastuu ei ole vanhentunut (Alakare ym. 2008, 202). Näin ollen tilintarkastaja on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän on toimessaan aiheuttanut tahallisesti tai huolimattomuudesta (TilintarkL 51 §). Rikoksen ja vahingon välille on siis synnyttävä selkeä syy-yhteys (Lappi-Seppälä 2002d, 482–483).

Edellä mainituista syistä tilintarkastajan viaksi voidaan lukea tuottamus, vaikka itse tarkastus olisi suoritettu huolellisesti, jos raportointi tarkastuksesta laiminlyödään tai se jää puutteelliseksi. Tällaisissa tapauksissa tilintarkastajan rikosperusteinen vahingonkorvausvastuu on nähty realisoituvan varsin usein verrattuna rikosperusteiseen vastuuseen (ks. esimerkiksi korkeimman oikeuden ratkaisut KKO 1992:98, KKO 1997:103, KKO 1999:118). Useimmiten tällaisissa tilanteissa tilintarkastaja on aiheuttanut huolimattomalla toiminnallaan vahinkoa toiselle osapuolelle, jolloin vahingonkorvausvastuun realisoinnin perusteet täyttyvät (ks. esimerkiksi korkeimman oikeuden ratkaisut KKO 1991:24, KKO 1991:113, KKO 2001:36). Tilintarkastaja vapautuu havaitsemien puutteiden osalta vastuusta vain, kun hän on tehnyt havainnoistaan maininnan tilintarkastuskertomukseen (Kaisanlahti & Timonen 2006, 79).

Rangaistusvastuu ja korvausvastuu eivät kuitenkaan ole toisiinsa sidotut. Vahingonkorvausoikeudessa minimivaatimuksena on tuottamus suhteessa syntyneeseen vahinkoseuraukseen, kun tilintarkastajan rikosvastuun realisoitumisen edellytyksenä vaaditaan teon tahallisuutta. (Lappi-Seppälä 2000, 451.) Näin ollen tilanteissa, joissa teko on rangais-

tava vain tahallisenä, saattaa tuottamuksellisesti toiminut tekijä joutua kuitenkin korvausvastuuseen tuottamuksensa perusteella välttäen rangaistusvastuun. Käytännössä tilintarkastajien toimintaan liittyikin suhteellisen usein nimenomaisesti vahingonkorvausvaatimuksia (Airaksinen ym. 2010, 539). Perusteina varsin laajalle vahingonkorvausvastuun realisoitumiselle voidaan pitää muun muassa tilintarkastajien varsin laajaa korvausvelvollisuutta.

5.3.5 Lievemmän lain periaate

Tuomioistuimissa käsiteltävissä rikosasioissa tulee usein eteen tilanteita, joissa rikokseen sovellettava lainsäädäntö on rikoksen tekohetken jälkeen joiltain osin muuttunut. Näin voi tapahtua myös tilintarkastajan toiminnan kohdalla. Tällöin lähtökohtana Suomessa on, että rikokseen sovelletaan pääsääntöisesti sitä lakia, joka oli voimassa, kun rikos tehtiin (RikosL 3:2). Kuitenkin tilanteissa, joissa rikoksen tekohetkellä on voimassa toinen laki kuin tuomitsemishetkellä, sovelletaan sitä lakia, joka johtaa tuomitun kannalta lievempään lopputulokseen. Kyseistä poikkeussäännöstä kutsutaan rikosoikeuden lievemmän lain periaatteeksi. (Frände 2012, 42–45; ks. myös RikosL 3:2.) Lievimmän lain periaatteen taustalla on ajatus siitä, että ei ole järkevää rangaista teosta, jota ei tuomitsemishetkellä enää pidetä rankaisemisen arvoisena tai jonka merkitys on ajan kuluessa muuttunut (HE 66/1988).

Käytännössä kyse on siis konkreettisesta vertailusta uuden ja vanhan lain soveltamisen lopputuloksen välillä (Tapani & Tolvanen 2004, 29). Muuttuneita lakeja on verrattava toisiinsa kokonaisuuksina, jotta saadaan oikea lopputulos (Koskinen 2008, 71). Säännös ei anna suoraa vastausta, mikä on lievempi lopputulos ja millä menetelmillä se on saatavissa selville. Oikeuskäytännössä vallitsee kuitenkin yksimielisyys siitä, että vertailu vanhan ja uuden lain välillä on suoritettava nimenomaisesti niiden konkreettisten tulosten perusteella, joihin teon rikosoikeudellinen arviointi kummankin lain mukaan erikseen sovellettuna johtaa. (Lahti 2007, 182–183.) Mikäli tarkasteltaisiin vain yhden säännöksen muuttumista, tilintarkastajan toiminnan kohdalla lakimuutokset eivät voisi johtaa lievemmän lain periaatteen noudattamiseen, sillä kuten luvussa 4 kävi ilmi, tilintarkastajan toimintaan liittyviä vastuukysymyksiä on ajan kuluessa vain tiukennettu. Tilintarkastajaa koskevien rikosten osalta lievemmän lain periaate ei voi milloinkaan

kuitenkaan poistaa tuomitsevuutta, sillä tekojen rangaistavuutta ei ole kokonaan poistettu, eikä niistä ole säädetty aikaisempaa lievempiä seuraamuksia. (Koskinen 2008, 71.) Tilanteissa, joissa lievemman lain periaate johtaisi tilintarkastajalle suotuisampaan lopputulokseen, tulee täten kysymykseen vain, kun tarkastellaan kokonaisuudessa rangaistavaa tekotapaa.

5.3.6 Rikosvastuun huojentaminen ja tunnustaminen

Vaikka rangaistusjärjestelmä edellyttää, että rikoksen tehnyt on rangaistava, lainsäätäjä on katsonut, että luottamus rangaistusjärjestelmään ei heikenny tiettyjen tästä pääsäännöstä tehtävien poikkeuksien vuoksi (Frände 2012, 318). Rikoslain (1889/39) kuudennessa luvussa on säädetty erikseen rangaistuksen koventamis-, lieventämis- sekä kohtuullistamisperusteet. *Lieventämisperusteet* voivat koskea sekä rangaistusasteikon lieventämistä, jossa tuomiota lievennetään neljännekselle esimerkiksi tekijän alaikäisyyden vuoksi, että itse varsinaisen rangaistuksen lieventämistä. Jälkimmäisessä tapauksessa rikoslain (1889/39) 6:6:ssa on määritellään itse rangaistuksen lieventämisperusteina seuraavat:

- 1) rikoksen tekemiseen vaikuttanut huomattava painostus, uhka tai muu sen kaltaisen seikka,
- 2) rikokseen johtanut voimakas inhimillinen myötätunto taikka poikkeuksellinen ja äkkiarvaamaton houkutus, asianomistajan poikkeuksellisen suuri myötävaikutus tai muu vastaava seikka, joka on ollut omiaan heikentämään tekijän kykyä noudattaa lakia,
- 3) tekijän ja asianomistajan välillä saavutettu sovinto, tekijän muu pyrkimys estää tai poistaa rikoksensa vaikutuksia taikka hänen pyrkimyksensä edistää rikoksensa selvittämistä ja
- 4) 8 §:n 1 ja 3 momentissa mainitut [rangaistusasteikon lieventämistä koskevat] perusteet.

Ensimmäinen lieventämisperuste liittyy tilanteeseen, jossa tekijällä ei ole ollut täyttä valinnanvapautta, eikä teko ole täten syntynyt tekijän omasta aloitteesta tai halusta, vaan taustalla on vaikuttanut joko psyykkinen tai fyysinen painostus (Tapani & Tolvanen 2006, 81). Tällaisessa tilanteessa ulkoiset tekijät luovat normiristiriidan, jolloin tekijä

tuntee olevansa velvollinen seuraamaan lain kanssa ristiriidassa olevaa toista normia (Lappi-Seppälä 2002a, 395). Käytännössä lieventämisperustetta olisi siten mahdollista soveltaa esimerkiksi tilintarkastajaan, joka toimeksiantosopimuksen sopijaosapuolen käskystä antaa kaupparekisterille virheellisen tiedon apporttiomaisuuden arvosta ja joka näin ollen syyllistyy työpaikan menettämisen pelosta rekisterimerkintärikokseen.

Lainnoudattamisen kyvyn heikentyminen voi myös lieventää tuomiota jossain tapauksissa. Kyseinen säännös sisältää niin motiiveihin kuin motivointiin liittyviä perusteita. Lainkohdan perusteella voimakas inhimillinen myötätunto tai päähänpistosta tehty rikos, jossa olennaisena osana on houkutteleva ja suotuista tilaisuus, voivat johtaa tuomion lieventämiseen. Muina lievennykseen oikeuttavina seikkoina puolestaan pidetään kyseisen lainkohdan mukaan hätävarjelun liioittelua, pakkotilaa, provokaatiota tai juopumusta. (Lappi-Seppälä 2002a, 396–397.) Kyseiset lieventämisperusteet eivät voi kuitenkaan päteä talousrikoksiin lukeutuviin tilintarkastajan rikoksiin, sillä talousrikollisuus on hyvin pitkälle vietyä suunnitelmallista toimintaa (Laitinen & Alvesalo 1994, 17).

Kolmas lain kohta ottaa huomioon rikoksen tekemisen jälkeiset tapahtumat, jotka voivat liittyä joko rikostutkinnan helpottamiseen tai uhrin saamiin vahingonkorvauksiin (Tapani & Tolvanen 2006, 86). Lain kohdan mukaan lievennykseen riittää tällöin jo pyrkimys estää tai poistaa rikoksen vaikutuksia: ei siis vaadita, että tässä onnistuttaisiin. Käytännössä tämä tarkoittaa, että esimerkiksi tilintarkastajan suorittamassa rekisterimerkintärikoksessa lievennykseen voi oikeuttaa valheellisten tietojen oikaiseminen. Myös tilintarkastajan vilpitön käyttäytyminen kuulusteluissa sekä itsenä ilmiantaminen voivat toimia rangaistuksen lieventämisperusteina. Lain kohdan mukaisen sovinnon tekeminen tilintarkastajien tekemissä rikoksissa ei kuitenkaan ole mahdollista, sillä sovittelumenetely vaatii aina nimensä mukaisesti uhrin sekä tekijän välillä saavutettua yhteisymmärrystä. Talousrikoksissa yksittäisen uhrin osoittaminen on kuitenkin mahdotonta, sillä uhreina voivat olla niin yrityksen työntekijät kuin yritys itse sekä myös yhteiskunta. (Lappi-Seppälä 2002a, 398–399; ks. myös Laitinen & Alvesalo 1994, 17–18.) Rangaistusasteikon lieventämistä koskevia perusteita ei tässä käydä läpi, sillä ne eivät omalta osaltaan voi vaikuttaa siihen, ettei tilintarkastajan rikosvastuu realisoituisi, vaan ne vaikuttavat ainoastaan rangaistuksen enimmäismäärän alenemiseen (Koskinen 2008, 106).

Viime aikoina on käyty suhteellisen laajasti keskustelua myös *syytteestä sopimisen* mahdollisuudesta talousrikoksissa (ks. esim. Tuomioistuineläytöksen kehittämiskomitean

mietintö 2003; Loiva 2008; Koponen 2014). Plea bargaining eli syytteestä sopiminen tarkoittaa menettelyä, jossa rikoksesta epäilty tai jo syytetty käy neuvotteluja ehdoista, joilla hän on valmis ilmoittamaan syyllistyneensä tiettyyn tekoon, syyttäjän kanssa. Vastineeksi teon tunnustamista vastaan syytetty voi odottaa joko lievennystä rangaistukseen tai syytteen rajaamista hänen edukseen. Syyllisyyden selviäminen puolestaan johtaisi tilanteeseen, ettei normaalia rikosoikeudenkäyntiä tarvitse järjestää. (HE 58/2013; ks. myös Linna 2010, 193; Oikeusministeriö 2014.) Plea bargaining -menettely tähtää siis normaalin rikosprosessin tavoin rikosvastuun toteuttamiseen kuitenkin siten, että raskas, täysimittainen rikosoikeudenkäyntimenettely vältetään (Tapani & Tolvanen 2004, 188).

Vaikka plea bargaining -menettelyllä eli syyteneuvottelumenettelyllä saavutettaisiin juurikin talousrikollisuuden tutkimiselle tärkeitä prosessiekonomisia etuja viranomaisien resurssien tarkoituksenmukaisessa kohdentamisessa sekä rikosprosessin läpiviemisen nopeuttamisessa, on yleinen suhtautuminen syyteneuvottelun käyttöönottoon Suomessa ollut vielä varsin ristiriitaista (Loiva 2008, 73; ks. myös Koponen 2014, 80). Suurimmiksi esteiksi järjestelmän käyttöönottamiselle nähdään suomalaisen rikosprosessin keskeiset periaatteet, kuten legaliteettiperiaate, sekä asianomistajan keskeinen asema (Loiva 2008, 90). Koponen (2014, 80–81) kuitenkin huomauttaa, että nykyisin jo esitutkintavaiheessa harjoitetaan varsin merkittävää kohdentamista ja karsintaa, jolloin esimerkiksi syytepakkoperiaate puhtaimmassa muodossaan ei enää toteudu. Koposen (2014, 81) mukaan tunnustamiselle tulisikin antaa ”huomattavasti suurempi vaikutus myös voimassa olevan lainsäädännön nojalla, mutta vakiintunut tulkintatraditio muuttuu hitaasti ilman lainsäädännöllisiä muutoksia”. Mikäli syyteneuvottelumenettely otettaisiin Suomessa käytäntöön, sopisi se mitä parhaiten vaikeasti tutkittaviin ja laajoihin rikoksiin, joissa järjestelmän tuomat resurssisäästöt olisivat suurimmat. Käytännössä tämä tarkoittaisi nimenomaisesti muun muassa talousrikoksia. (Koponen 2014.)

5.3.7 Toimenpiteistä luopuminen

Mikäli tutkinnassa on käynyt ilmi, ettei rikosta ole tapahtunut tai ettei ketään voida asettaa syytteeseen, asian tutkinta lopetetaan. Rikoslaisissa on tämän lisäksi säädetty myös edellytykset, jotka antavat viranomaisille mahdollisuuden luopua rangaistuksen käytös-

tä. Kyseiset rikosoikeudellisista toimenpiteistä luopumisen edellytykset voivat koskea niin rikoksen ilmoittamista syyttäjälle, syyttäjän päätöstä jättää syyte nostamatta kuin myös tuomioistuimen päätöstä jättää rangaistus tuomitsematta. (Lappi-Seppälä 2002c, 333.) Toimenpiteistä luopumisen ideana onkin seuloa mahdollisimman varhaisessa vaiheessa tapaukset, joihin voidaan soveltaa tiettyjä toimenpiteistä luopumisen perusteita (Tapani & Tolvanen 2006, 145). Yleensä tilintarkastajan rikosoikeudellinen vastuu toteutuu aina tuomioistuimessa: rangaistavaksi säädetyn teon tehtyään tilintarkastaja voidaan asettaa syytteeseen tuomioistuimessa, jossa hänelle voidaan tuomita rangaistus. Vain joistain vähäisistä rikoksista voidaan tuomita sakkoa kevyemmässä menettelyssä. Tämä ei kuitenkaan juuri koskaan tule kyseeseen tilintarkastajaa rangaistaessa. (Horsmanheimo & Steiner 2002, 395.)

Vaikka poliisia sitoo työssään ns. esitutkintapakko, esitutkintalain (2011/805) 2:2:n mukaan poliisilla on oikeus jättää kahdessa eri poikkeustapauksessa esitutkinta toimittamatta (Lappi-Seppälä 2000, 276). Poliisilla on lain mukaan oikeus jättää esitutkinta suorittamatta sellaisesta rikoksesta, josta ei ole odotettavissa sakkoa ankarampaa rangaistusta ja jota on kokonaisuudessaan pidettävä ilmeisen vähäisenä. Näiden lisäksi edellytyksenä kuitenkin on, että asianomaisella ei ole asiassa vaatimuksia. (Esitutkintal 2.2 §.) Ilmoittajatta jättäminen ei merkitse tutkinnan jättämistä sikseen rikoksen selvittämiseen liittyvien vaikeuksien vuoksi, sillä yleisenä ehtona on, että rikoksen tekijä on oltava tiedossa. Käytännössä kyse on siitä, että kaikkein lievimpiä juttuja ei ole yksinkertaisesti järkevää viedä eteenpäin. (Lappi-Seppälä 2000, 276.)

Talousrikosten yhteydessä tutkinnanlopettamispäätös tehdään yleensä siksi, että tutkinnan perusteella käy ilmi, että epäiltyjen osuus tutkittuihin rikoksiin ei ole sellainen, että heidän voidaan katsoa syyllistyneen rikokseen (Vuorinen 2002, 63). Kyseinen erityislainsäädäntö voi tulla voimaan tilintarkastajien osalta lähinnä verorikkomuksissa (Lappi-Seppälä 2002c, 338). Ilmoittamatta jättämiskäytännön tarkka tilastollinen seuranta on kuitenkin käytännön syistä hankalaa, sillä kaikista kenttätoiminnan aikana tehdyistä havainnoista ei pidetä kirjaa.

Toinen poikkeussäännös koskee esitutkinnan rajoittamista. Kyseinen poikkeustapaus ei kuitenkaan tule kyseeseen tilintarkastajan tekemissä rikoksissa, sillä niissä on aina kyse yleisen tai yksityisen edun loukkaamisesta. (Lappi-Seppälä 2000, 277–279.) Myös esi-

tutkinnan aikana saavutettu sovinto voi johtaa esitutkinnan lopettamiseen, syyttämättä jättämiseen taikka rangaistuksen lieventämiseen (Tapani & Tolvanen 2004, 113).

Rikos voi jäädä ilman tuomioistuimen ratkaisua myös tilanteissa, joissa syyttäjä tekee päätöksen syyttämättä jättämisestä. Vaikka virallista syyttäjää sitoo laki oikeudenkäynnistä rikosasioissa 1:6:n mukainen nk. syytepakko, lain mukaan syyttämättä jättäminen on kuitenkin mahdollista vähäisyys-, nuoruus, kohtuus- tai konkurrenssiperusteisiin vedoten (Tapani & Tolvanen 2006, 142; ks. myös Lappi-Seppälä 2002c, 341–355 sekä ROL 1:7 ja 1:8). Tilintarkastajaa koskeviin rikoksiin voidaan soveltaa edellä mainituista vain viimeistä eli konkurrenssiperustetta, sillä tilintarkastajien tekemien rikosten rangaistukset ovat huomattavasti vähäisyys- ja kohtuuperusteiden tasoa korkeampia, ja tilintarkastajana toimiva henkilö ei voi milloinkaan olla alaikäinen (Loiva 2008, 82). Tällaisissa tilanteissa syyttäjä saa jättää syytteen nostamatta, mikäli rikos ei yhteisen rangaistuksen määräämistä tai aikaisemmin tuomitun rangaistuksen huomioon ottamista koskevien säännösten johdosta olennaisesti vaikuttaisi kokonaisrangaistuksen määrään. Säännöksen lisäedellytyksenä on myös, että yleinen tai yksityinen etu ei vaadi syytteen nostamista. (ROL 1:8.) Kyseinen säännös käsittelee käytännössä nimenomaisesti tapauksia, joissa syyteharkinta koskee useampia rikoksia tai tekoja samalla kertaa. Ratkaisevaa syytteestä luopumisen kohtuuperusteen soveltamisessa on siis se, millaisen lisän syyteharkinnan kohteena olevasta rikoksesta tuomittava rangaistus lopputulokseen aiheuttaisi. (Jokela 2008, 229–230.) Koska talousrikoksille on edellä luvussa kolme esitetyn tavoin varsin tyypillistä rikoskonkurrenssi, kohtuuperustetta voidaan perustellusti soveltaa talousrikoksia koskeviin tilanteisiin, joissa syyteharkinnassa on samanaikaisesti useita saman henkilön tekemiä rikoksia (Lappi-Seppälä 2002c, 350–352). Rikosjutun eteneminen syyteharkinnasta pidemmälle voi päättyä myös siihen, että syyttäjä katsoo, että teko ei ole rikos, rikoksesta ei ole olemassa riittävää näyttöä tai syyteoikeus on vanhentunut (Tapani & Tolvanen 2004, 119).

Rikosoikeudellisista toimenpiteistä luopuminen voi tapahtua myös tuomitsematta jättämisellä eli tuomioistuimen päätöksellä, jossa rangaistus on jätetty tuomitsematta erityisen lakiin sisältyvän perusteen nojalla (Tapani & Tolvanen 2006, 144–145). Rikoslain (1889/39) 6:12:n mukaisesti tuomioistuin saa jättää rangaistuksen tuomitsematta, mikäli rikosta on sen haitallisuuden tai siitä ilmenevään tekijän syyllisyyteen nähden pidettävä kokonaisuutena arvostellen vähäisenä, rikoksen tekijä on alaikäinen, rikos on rinnastet-

tava anteeksiannettavaan tekoon, rangaistusta on pidettävä kohtuuttomana tai tarkoituksettomana tai kun rikos ei yhteisen rangaistuksen määräämistä koskevien säännösten johdosta olennaisesti vaikuttaisi kokonaisrangaistuksen määrään. Edellä mainitut syyt ovat siten lähes identtiset syyttämättä jättämisen perusteiden kanssa – ainoana erona on, että tuomioistuimet voivat tulkita perusteita laajemmin kuin syyttäjät (Lappi-Seppälä 2002c, 356). Tuomitsematta jättäminen tulee kuitenkin varsin harvoin kyseeseen tilintarkastajaa koskevissa rikoksissa, sillä kyseistä menettelytapaa käytetään yleensä vain verraten lievissä rikoksissa (Lappi-Seppälä 2000, 307).

On tutkittu, että talousrikossyytteet hylätään muuhun rikollisuuteen verrattuna varsin usein. Syyt talousrikossyytteiden hylkäämiseen voivat vaihdella paljonkin, mutta varsin usein näyttövaikeudet johtavat syyttämättä jättämiseen. Talousrikosjutuissa keskeisin näyttö perustuu asiakirjoihin tai kuulusteluihin. Tilintarkastajaan liittyvässä rikostutkinnassa erityisesti tilintarkastusdokumentaatio sekä työpaperit ovat lähes ainoa keino, jolla syyllisyys tai syyttömyys rikokseen voidaan todeta (ks. edellä, luvussa 5.2.3 kuvattu Lapin käräjäoikeuden 19.9.2012 annettu tuomio L 12/3759). Työpaperijärjestelmän tulisi siis olla sellainen, että sen perusteella pystyy jälkikäteen arvioimaan ne tarkastustoimenpiteet ja johtopäätökset, joihin tarkastuksen suorittanut tilintarkastaja on päätenyt ammatillisen harkinnan perusteella¹¹ (Pakkanen 2006, 30). Työpapereihin perustuva tieto voi viime kädessä vaikuttaa tapauksen tutkinnan etenemiseen, epäiltyjen rikosten määrittelyyn sekä tutkinnan lopputulokseen (Vuorinen 2002, 50).

Oikeuskansleri Jaakko Jonkan mukaan talousrikollisuudelle tunnusomaista onkin, että syytekynnys kyllä ylittyy, mutta tuomitsemiseen vaadittavan näytön saaminen on asia erikseen (Sajari 2007). Koska talousrikokset ovat usein varsin pitkälle vietyjä suunnitelmallisia prosesseja, joissa rikos on naamioitu lailliseksi toiminnaksi, näytön saaminen on ymmärrettävästi haasteellista. Suunnitelmallisimmissa talousrikosjutuissa rikolliset ovat pyrkineet vaikuttamaan kiinnijäämisen todennäköisyyteen. Puutteellinen aineisto vaikeuttaa tapauksen kokonaiskuvan hahmottamista. Vaarana on jopa, että puutteellisin tiedoin valmistellut kuulustelut tai etsinnät jäävät lähes tuloksettomiksi. Mahdollista on myös tällaisissa tilanteissa, että tutkinta harhautuu epäolennaisiin tapahtumiin tai se voi

¹¹ Esimerkiksi konkurssiin menneen Töölön Matkatoimiston tilintarkastajat joutuivat vastuuseen siitä, että he olivat suorittaneet tilintarkastuksen hyvän tilintarkastustavan vastaisesti. Tapauksessa tilintarkastajat olivat dokumentoineet puutteellisesti Töölön Matkatoimiston tilikausien 1995–2003 tilintarkastuksen, eikä heidän työpapereistaan käynyt selville, miten esimerkiksi tilintarkastusriskiä oli arvioitu. (TILA 2006.)

ajautua umpikujaan, jolloin tapausta ei saada ratkaistua. Myös tehokkaiden menetelmien puuttuminen näytön keräämistä varten voi olla osasyynä näytön puuttumiseen. (Vuorinen 2002, 69–84.) Nykyisin, mikäli tuomioistuimella ei ole riittävästi näyttöä tuomitsemisen perusteiksi, ratkaistaan tapaus vastaajan eduksi (Sajari 2007).

Tulkinnanvaraista lainsäädäntöä voidaan myös pitää syynä talousrikosten yleiseen hylkäämiseen (Sajari 2007). Talousrikostutkinnassa lain merkitys korostuu perinteiseen rikollisuuteen verrattuna. Vuorisen (2002, 77) mukaan talousrikostutkinnasta voi muodostua ”pahimmillaan ja hitaimmillaan lainopillinen peli, jossa asiantuntijat väittelevät teon laillisuutta tai laittomuutta tukevilla argumenteilla”. Rikostunnusmerkistön täytty-misen juridinen arviointi on talousrikostutkinnassa usein varsin korostunut tutkintavaihe (Vuorinen 2002, 67). Ongelmallista talousrikostapauksissa onkin usein se, minkä rikoksen tapahtumat toteuttavat vai toteuttavatko ne minkään rikoksen tunnusmerkistöä (Vihriälä 2007, 283). Talousrikoksille on tyypillistä, että rikoksen tekijä vähättelee omaa moraalista vastuutaan ja vähentää täten syyllisyyden tunnetta kieltämällä teon rikollisen muodon ja tarkoituksen (Kalliokoski 2005, 43). Koska talousrikollisuudessa pyritään yleensä käyttämään hyväksi laissa havaittuja aukoja, myös moraalinen tuomittavuus on kyettävä erottamaan laista. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että vaikka teko on moraalisesti tuomittava, mutta jos yksiselitteistä normia ei ole olemassa, ei ole tutkittavaa rikostakaan. (Vuorinen 2002, 68.)

5.3.8 Vanhentumisaika

Talousrikoksiin luokiteltavissa rikosasioissa esitutkinta-, syyteharkinta- ja tuomioistuinten käsittelyajat voivat olla huomattavan pitkiä verrattuna muihin rikoslajeihin (Oikeusministeriö 2010, 18–23). Laki edellyttää, että kaikki tuomioon vaikuttava on selvitetty ennen kuin oikeudenkäynti alkaa (Tyynysniemi 2013). Talousrikosten tutkinta pitkittyy yleensä niiden laajuuden ja vaativuuden vuoksi. Useimmissa tutkimuksissa on tuotu esille se, että talousrikosten tutkinta vaatii enemmän valmistautumista ja asiakirjanäyttöä, erityisasiantuntemusta sekä laajaa viranomaisyhteistyötä kuin perinteisen rikollisuuden muotojen tutkinta, jolloin rikosprosessi voi pitkittyä jopa vuosiksi. (ks. esim. Alvesalo 2004, Vuorinen 2002, Puonti 2004, Hakamo ym. 2009.)

Pitkien talousrikosprosessien puolesta puhuvat myös Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen langettamat tuomiot oikeudenkäynnin viivytyksettömyyden loukkaamisesta. Euroopan ihmisoikeussopimuksen (1999/63) kuudennen artiklan keskeisenä seikkana on jokaisen oikeus saada asiansa käsitellyksi oikeudenmukaisessa oikeudenkäynnissä kohtuullisen ajan kuluessa. Suomi on vuoden 2010 lokakuun loppuun mennessä saanut 54 tuomiota oikeudenkäynnin viivytyksettömyyden loukkaamisesta Euroopan ihmisoikeustuomioistuimelta. Suurin osa näistä annetuista tuomioista koski talousrikoksia. Esimerkkinä talousrikosjutuissa voidaan pitää tapausta, jossa Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on antanut vuonna 2011 Suomelle langettavan tuomion talousrikosjutussa, jossa oikeusprosessi kesti reilu kahdeksan vuotta ensimmäisestä poliisikuulustelusta valitusluvan epäämiseen. (Oikeusministeriö 2010, 14.) Liian pitkät käsittelyajat ovat myös oikeusturvaongelma, sillä käsittelyn hitaudesta on haittaa sekä asianosaisen että rikoksesta epäillyn oikeussuojan lisäksi muun muassa rikosvastuun toteutumisen kannalta (Hakamo ym. 2009, 30). Voimavarojen kohdistaminen talousrikosten selvittämiseen voi pahimmillaan pitkittää myös muiden rikosten poliisitutkintaa ja viivästyttää niiden käsittelyä oikeudessa (Paaajanen 2013).

Pahimmissa tapauksissa pitkät käsittelyajat voivat johtaa rikoksen vanhentumiseen, jolloin ajan kulumisen vuoksi mahdollisuus saattaa rikos syytteeseen tai tekijä kärsimään rangaistustaan vanhenee. Rikosoikeudellista vanhentumista perustellaankin rikosoikeudellisen järjestelmän tarkoituksenmukaisuus-, oikeudenmukaisuus- sekä oikeusturvasyin. (Lappi-Seppälä 2000, 517–518.) Rikosoikeudellista vanhentumista on olemassa kolmea erilaista muotoa: syyteoikeuden vanhentuminen, rangaistuksen tuomitsemisen estävä vanhentuminen sekä rangaistuksen täytäntöönpanon vanhentuminen (Koskinen 2008, 119). Ensimmäisellä muodolla tarkoitetaan tilannetta, jossa rangaistusta ei voida enää tuomita, sillä syytettyä ei ole nostettu määrääjässä rikoksen tekemisestä (Nuutila 1999, 105). Kyseessä on rikosoikeudellisen vanhentumisen tyypillisin tapaus. Syyteoikeuden vanhentuminen voi siis käytännössä johtua joko siitä, että rikosta, toisin sanoen rikoksen tekijää, ei pystytä koskaan selvittämään kunnolla tai siitä, että rikos paljastuu vasta liian myöhään, jolloin syyteoikeus on jo ehtinyt vanhentua. (Frände 2012, 301.) Yleisimmin tilintarkastajaa koskeva syyteoikeus vanhentuu rikoslain (1889/39) 8:1:n mukaisesti kahdesta viiteen vuodessa. Ainoastaan rekisterimerkintärikos, perätön lausuma tuomioistuimessa sekä törkeä perätön lausuma vanhenee kymmenessä vuodessa.

Toinen vanhenemistyyppi on tuomitsemisvanhentuminen. Rangaistuksen tuomitsemisen estävä vanhentuminen voi tulla kyseeseen tilanteessa, jossa epäilty on saatu haastettua vastaamaan syytteeseen, mutta häntä ei sen jälkeen tavoiteta (Nuutila 1999, 105). Tuomitsemisvanhentuminen onkin säädetty nimenomaisesti estämään se, ettei rikosjuttu olisi tuomioistuimessa vireillä määrättömän pitkän ajan (Frände 2012, 308). Tilintarkastajaa koskevissa oikeustapauksissa rangaistus on tuomittava kahdessakymmenessä vuodessa tekopäivästä lukien rekisterimerkintärikoksessa, perättömässä lausumassa tuomioistuimessa sekä törkeässä perättömässä lausumassa. Muissa tilintarkastajaa koskevissa tapauksissa rangaistus on tuomittava kymmenessä vuodessa rikoksen tekopäivästä. (RikosL 8:2.)

Myös tuomitun rangaistuksen täytäntöönpano-oikeus voi vanhentua eli rangaistus voi raueta (Nuutila 1999, 105). Rikoslain (1889/39) 8:10:ään sisältyy säännöt, milloin tuomittu vankeusrangaistus raukeaa (Frände 2012, 309). Tilintarkastajaa koskevat määräaikaisten vankeusrangaistusten raukeaminen on porrastettu tuomitun rangaistuksen pituudesta riippuen viidestä viiteentoista vuoteen. Suurin osa tilintarkastajan rikollisen toiminnan vankeusrangaistuksista raukeaa kymmenessä vuodessa. Ainoastaan tilintarkastajan törkeän perättömän lausuman vankeusrangaistus raukeaa 15 vuodessa, ja vastaavasti salassapitorikos sekä osakeyhtiörikos viidessä vuodessa. Rikosvastuut, joiden rangaistusmaksimi on sakko, vastaava aika on kolme vuotta lainvoiman saaneen tuomion antopäivästä. (RikosL 8:10.)

Rikosoikeudellisten seuraamusten raukeaminen voi perustua tietyissä tapauksissa myös armahdukseen tai rikosentekijän kuolemaan (Koskinen 2008, 121–122). Tiedossa ei kuitenkaan ole, että kumpikaan edellä mainituista olisi koskenut tilintarkastajan tekemää rikosta.

5.3.9 Hallinnolliset tekijät

Rikostilastot eivät aina kuvaa pelkästään rikollisten toiminnasta, vaan niistä on havaittavissa osittain myös viranomaisten tehokkuus. Oikeuskirjallisuudessa on jo pitkään tiedostettu talousrikoksien hallinnollisiin tekijöihin liittyvät ongelmat. Koska talousrikostutkinnan sujuvuus vaikuttaa merkittävästi rikosprosessin etenemiseen, hallinnolli-

siin tekijöihin liittyvät ongelmakohdat saattavat omalta osaltaan vaikuttaa jopa vastuukysymysten realisointiin. (Vuorinen 2001.) Hallinnollisiin tekijöihin liittyvät haasteet ovat herättäneet viime aikoina huomiota laajalti, sillä vuonna 2012 hallituksen antaman tehostetun harmaan talouden torjunnan ohjelman mukaan talousrikostutkintaan satsattiin 20 miljoonan euron erillinen määräraha (Juutilainen 2013).

Rikostutkinnan perusta on aina tehokkaassa tutkinnassa. Käytettävissä oleva aika, henkilöstö, erityisosaaminen ja tutkintamenetelmät tulee kohdentaa tutkinnan osa-alueisiin parhaalla mahdollisella tavalla. Koska tehokkuus riippuu pitkälti tutkintahenkilöstöstä, vain ammattitaitoinen ja motivoitunut rikostutkija on tehokas. (Vuorinen 2001.) Talousrikostutkijoiden resurssien riittämättömyys sekä kiire aiheuttavat yhdessä varsin laajan haasteen rikosten torjunnalle. Pahimmassa tapauksessa rajalliset tutkintaresurssit saattavat aiheuttaa jopa sen, että kiireellisenä tutkittavaksi tuleva tapaus syrjäyttää tutkinnassa olevan toisen jutun. Resurssien kapeus heijastuu täten myös talousrikostapausten ruuhkautumiseen ja sitä kautta myös tutkinta-aikoihin. (Vuorinen 2002, 83–90.) Nykyisiin kyseisiin ongelma-kohtiin on kuitenkin pyritty vastaamaan. Vuonna 2013 poliisilaitoksiin perustettiin 61 uutta talousrikostutkijan virkaa osana hallituksen tehostettua harmaan talouden torjunnan ohjelmaa (Juutilainen 2013).

Tutkijoiden osaaminen on tärkeä osa tehokasta talousrikostutkintaa. Koska talousrikostapaukset ovat yleensä varsin laajoja, tutkijoiden perusammattitaito sekä monipuolisten erityistaitojen hallinta ovat sujuvan tutkinnan keskeisiä edellytyksiä (Kankaanranta & Muttilainen 2011, 52). Talousrikostutkinnassa tarvitaan rikosten luonteen vuoksi varsin pitkälle vietyjä erityisosaamistaitoja, kuten kirjanpitolatujen hallintaa, jotta tutkintatyö sujuu vaadittavalla tavalla (Vuorinen 2002, 84–85).

Tutkintatyön jatkuvuus on myös tärkeä osa tehokasta talousrikostutkintaa. Kun talousrikoshenkilöstön vaihtuvuus on ollut verrattain nopeaa, henkilöstön jatkuva kouluttaminen on välttämätöntä jo pelkästään tutkinnallisen tason säilyttämiseksi (Vuorinen 2001). Talousrikostutkijoiden vaihtuvuus on yleisesti ottaen ollut suuri, sillä alalla toimivat pitävät työtä kuluttavana (Vuorinen 2002, 91). Suuri vaihtuvuus aiheuttaa myös sen, että osa tutkijoiden ammatillisesta pääomasta jää hyödyntämättä. Erityisesti tilanteissa, joissa tutkija siirtyy muualle kesken tutkinnassa olevan jutun, menetys on suuri. (Vuorinen 2001.) Suuren vaihtuvuuden vuoksi myös tehtäviin sopivien henkilöiden rekrytointi

sekä perehdyttäminen ovat luonnollisesti omat ongelmakohdat henkilöstön vaihtuvuudessa.

Talousrikostutkinnan sujuvuuteen vaikuttaa myös eri toimijoiden välinen yhteistyö. Vaikka talousrikostutkinta onkin yksinomaan poliisin tehtävä, monien sidosryhmien, kuten asianomistajien, verottajan ja viranomaisten, panokset voivat omalta osaltaan edistää tutkintaa ja täten myös rikosvastuun realisoitumista. Erityisesti tutkijan ja syyttäjän välisen kitkattoman yhteistyön merkitys korostuu talousrikostutkinnassa, sillä rikosprosessin muutosten myötä syyttäjän asema on vahvistunut tukintavaiheessa (Vuorinen 2002, 99). Vielä 1990-luvun puolivälissä ns. reviiriajattelu sekä kielteisistä kokemuksista aiheutunut yhteistyöhaluttomuus olivat tutkijan ja syyttäjän yhteistyöhön liittyviä varsin yleisiä ongelmia. Nykyisin kuitenkin yhteistyökulttuuri on muuttunut, ja yleisenä pyrkimyksenä onkin selvästi aktiivisempi vuorovaikutus eri toimijoiden kesken. (Vuorinen 2001.) Myös kansalliset rajat ylittävä viranomaisyhteistyö on nykyisin nähty yhtenä talousrikostutkinnan kehittämisen osa-alueena (Haaste 2009).

5.3.10 Tapauksen rajaaminen

Tutkittavan tapauksen rajaaminen jo esitutkintavaiheessa saattaa vaikuttaa siihen, miksi tilintarkastajan rikosvastuu ei ole realisoitunut. Koska tutkittavaksi tulevat talousrikostapaukset ovat yleensä monimutkaisia, vaativat ne jutun rajaamista. Vuorisen (2002, 54–56) mukaan, että tutkinnan rajaaminen epäiltyjen tekojen, ilmoituksessa esiin tuotujen rikosepäilyjen, rikoksen teon ajankohdan tai rikosten osallisten mukaan ovat yleisimmät neljä päätekijää, joiden perusteella talousrikokset rajataan.

Se, miksi talousrikostutkintoja rajataan, voi johtua useasta eri tekijästä. Useimmiten syinä kuitenkin ovat tutkittavan tapauksen aineiston laajuus, päärikosten vanhentumisen uhka sekä vaikeudet näytön hankkimisesta. Jossain tapauksissa tutkinnan rajaukseen saattaa perustua tutkijan arvioon, että tutkinnan ulkopuolelle rajattu jutun osa ei menestyisi hankittavissa olleen näytön perusteella tuomioistuimessa. (Vuorinen 2002, 54–57.)

Tutkinnan rajaaminen tiettyihin seikkoihin mahdollistaa rikosten perusteellisemmän tutkinnan. Mitä varhaisemmassa vaiheessa tutkittavaan juttuun liittyvät osat hahmotetaan rajaamisen vaatimalla tarkkuudella, sitä tehokkaammin tutkinta etenee. Näytön

saamisen vaikeus on kuitenkin suorassa yhteydessä jutun rajaamisen kanssa: mikäli riittävä näyttöä ei saada, tapausta on mahdotonta rajata oikein. (Vuorinen 2002, 70.) Myös edellä pohdittu tutkijoiden kyvykkyys talousrikostutkintaan saattaa vaikuttaa omalta osaltaan jutun oikeanlaiseen rajaukseen. Pahimmassa tapauksessahan rikokseen syylistynyt tilintarkastaja voi jäädä ilman sanktiota jutun vääränlaisen rajauksen vuoksi.

5.4 Yhteenveto

Kysymykset rikosoikeudellisesta vastuusta ja rikosten seuraamuksista ratkaistaan rikosprosessissa. Rikosprosessin avulla rikosoikeudesta tulee osa ihmisten arkipäivää, sillä rikosprosessissa määrätään rikosoikeuden normien osoittamat sanktiot normeja rikko-neille yksilöille tai yhteisöille. Käytännössä tämä tarkoittaa, että rikosprosessissa ratkaistaan kysymys rikosoikeudellisesta vastuusta väitetyn rikoksen johdosta. Rikosprosessin tehtävänä onkin täten rikosvastuun toteuttaminen kuitenkin siten, että yksilön oikeusturva otetaan huomioon.

Tässä tutkielmassa tarkasteltiin teoreettisen viitekehyksen lisäksi käytännössä toteutuneita oikeustapauksia vuodesta 1995 eteenpäin. Tilintarkastajien rikosvastuu ei ole käytännössä toteutunut Suomessa kuitenkaan kovinkaan usein. Alla olevassa taulukossa 5 on tiivistettynä tutkielmassa esitetyt oikeustapaukset.

Taulukko 5 Tilintarkastajien rikosoikeudellisen vastuun realisoitumista käsittelevät oikeustapaukset vuosina 1995–2014.

TAPAUS	SISÄLTÖ	TUOMION PERUSTELUT	RANGAISTUS
PKäO 527	Tilintarkastusrikos (ETilintarkL): lain vastainen tilintarkastuskertomus	Tilintarkastaja myönsi syytteen oikeaksi	30 päiväsakkoa
Keski- Suomen KäO 11/2702	Tilintarkastusrikokset (ETilintarkL): ns. puhtaan tilintarkastuskertomuksen antaminen, vaikka tarkastuksessa ei oltu noudatettu hyvää tilintarkastusta- paa	Tilintarkastajat olivat laiminlyö- neet velvollisuuden lausua, ettei tilinpäätös ole kirjanpitolain mukainen, sekä he olivat laimin- lyöneet muistutuksen antamisen	20 päiväsakkoa
Lapin KäO 12/8187	Tilintarkastusrikkomus (TilintarkL): tilintarkastajan tahallinen tai törkeän huolimaton menettely	Tilintarkastaja oli toiminut hyvän tilintarkastustavan mukaisesti	Ei tuomiota

Sekä edellä esitetyt oikeustapaukset että tutkielmassa esitetyt tilastotiedot tukevat tosi-
asiaa, että suoraan tilintarkastajien tarkastustoimintaan liittyvien rikosvastuiden realisoituminen on käytännössä suhteellisen harvinaista. Taulukkoon 6 on tiivistetty mahdollisia syitä, miksi poliisin tietoon tulleet rikostapaukset eivät ole johtaneet lainvoimaiseen tuomioon.

Taulukko 6 Syyt, miksi tilintarkastajan rikosoikeudellinen vastuu ei ole realisoitunut.

SYY	PERUSTEET
Piilorikollisuus	<ul style="list-style-type: none"> • Rikostilastot eivät anna yksinään oikeaa kuvaa vallitsevasta rikostilanteesta • Vain viisi prosenttia talousrikoksista tulee poliisin tietoon • Rikoksia ei havaita tai havaittua rikosta ei ilmoiteta viranomaisille
Maallikkotilintarkastus	<ul style="list-style-type: none"> • Kelpoisuusvaatimukset lievemmat kuin hyväksytyillä tilintarkastajilla • Vastuuvaikeudet pienemmät kuin hyväksytyillä tilintarkastajilla • Muiden lakisääteisten tehtävien rikosvastuun muodot eivät koske maallikkotilintarkastajia • Ei-ammattimaisuus peruste sovittelulle
Rikosperusteinen vahingonkorvausvastuu	<ul style="list-style-type: none"> • Vaatii vain tuottamusvastuun realisoitumista • Rikosvastuu realisoituu vain, mikäli vahingonkorvaus ei aiheuta riittävän tehokkaita seuraamuksia
Lievemman lain periaate	<ul style="list-style-type: none"> • Tilanteissa, joissa rikoksen teko hetkellä on voimassa toinen laki kuin tuomitsemishetkellä, sovelletaan sitä lakia, joka johtaa tuomitun kannalta lievempää lopputulokseen
Rikosvastuun lieventämisperusteet	<ul style="list-style-type: none"> • Koskee sekä rangaistusasteikon lieventämistä että itse varsinaisen rangaistuksen lieventämistä • Rikoksen tekemiseen vaikuttanut huomattava painostus, uhka tai muu sen kaltainen seikka • Sovinto, tekijän muu pyrkimys estää tai poistaa rikoksen vaikutukset tai tekijän pyrkimys edistää rikoksen selvittämistä
Toimenpiteistä luopuminen	<ul style="list-style-type: none"> • Rikos ei ole tapahtunut tai ketään ei voida asettaa syytteeseen • Rikoksen ilmoittamatta jättäminen syyttäjälle • Syyttäjän päätös jättää syyte nostamatta • Tuomioistuimen päätös jättää rangaistus tuomitsematta • Näyttövaikeudet • Tulkinnanvarainen lainsäädäntö • Moraalinen tuomittavuus vs. yksiselitteinen normi
Vanhentumisaika	<ul style="list-style-type: none"> • Syyteoikeuden vanhentuminen • Rangaistuksen tuomitsemisen estävä vanhentuminen • Rangaistuksen täytäntöönpanon vanhentuminen
Hallinnolliset tekijät	<ul style="list-style-type: none"> • Resurssien riittämättömyys • Kiire • Tutkijoiden osaaminen • Tutkintatyön jatkuvuus • Eri toimijoiden välinen yhteistyö
Tapauksen rajaus	<ul style="list-style-type: none"> • Voi johtaa väärään lopputulokseen • Talousrikostutkijoiden osaaminen

Perinteisen rikollisuuden tavoin tilintarkastajien vilpilliseen toimintaan liittyvät seuraukset eivät milloinkaan rajoitu ainoastaan rangaistussäännösten realisointiin. Tilintarkastajien lainvastainen toiminta asettaa vaakalaudalle ennen kaikkea tilintarkastuksen kulmakivet, luotettavuuden sekä riippumattomuuden, jotka korreloivat suoraan tilintarkastajan ammatilliseen pätevyyteen sekä tuleviin työmahdollisuuksiin. Koska tilintarkastus on mitä suurimmissa määrin luottamusammatti, voi luottamuksen palauttaminen viedä jopa eliniän.

6. YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

6.1 Tutkielman keskeisimmät tulokset

Tämän tutkielman tavoitteena oli tutkia, minkälaista on tilintarkastajan rikosoikeudellinen vastuu Suomessa lakisääteisiä tehtäviä suorittaessaan. Tutkimusongelmaa lähestyttiin sekä teorian että käytännön näkökulmien kautta. Tutkielman tavoitteiden pohjalta muodostettiin kolme eri tutkimuskysymystä. Teoreettisen viitekehyksen tavoitteena oli selvittää, mitkä eri rikosvastuumuodot koskevat tilintarkastajaa niin lakisääteisessä tilintarkastuksessa kuin lakisääteisissä muissa tehtävissä. Edellä mainittujen yksilövastuiden lisäksi tutkielmassa tarkasteltiin rikosoikeudellista vastuuta myös osallisuusoppien kautta sekä oikeushenkilön näkökulmasta. Tutkielman toisena tutkimuskysymyksenä selvitettiin, miten tilintarkastajan rikosvastuu tekijän roolissa voi realisoitua käytännössä. Kokonaisuuden hahmottamiseksi tutkielmassa tarkasteltiin 1995-luvulta lähtien esiintulleita oikeustapauksia, joissa tilintarkastaja oli ollut vähintään epäiltynä rikollisesta toiminnasta. Koska oikeustapauksia oli vähäinen määrä, tutkielmassa selvitettiin myös syitä siihen, miksi rikosvastuu ei ole toteutunut. Kolmannen tutkimuskysymyksen tavoite oli sitoa sekä teoria että käytäntö toisiinsa pidemmän ajallisen tarkastelun avulla, sillä tutkielmassa pohdittiin myös, miten tilintarkastuslainsäädännön kokonaisuudistus on vaikuttanut tilintarkastajan rikosvastuunmuotoihin.

Vastuu voi tarkoittaa erilaisia asioita sen mukaan, mikä merkitys sanalle annetaan. Tilintarkastajaa velvoittavat tarkastustyönsä aikana useat eri vastuumuodot aina moraalisesta ja sosiaalisesta vastuusta vahingonkorvausvastuuseen. Tilintarkastajan toimintaa ohjaavat useat eri lait ja säädökset: toimiessaan lainvastaisesti tilintarkastaja voi syyllistyä lukuisiin erilaisiin rikoksiin, joiden seuraamusjärjestelmät voivat määräytyä monen eri lain perusteella. Sanktiojärjestelmien perimmäisenä tarkoituksena on ennen kaikkea vaikuttaa ja ohjata ihmisen käyttäytymistä. Rikosvastuu on tilintarkastajan voimakkain vastuunmuoto. Kun tilintarkastaja tekee rangaistavaksi säädetyn teon, josta hänet voidaan asettaa syytteeseen tuomioistuimessa ja josta hänelle voidaan tuomita rangaistus, rikosoikeudellinen vastuu realisoituu. Koska rikosvastuu on tilintarkastajan vastuista ankarin, sitä pidetään yleensä perusteltuina tilanteessa, jossa vahingonkorvaus tai muu yksityisoikeudellinen seuraamusuhka ei aiheuta riittävän tehokkaita seuraamuksia. Lainsäätäjää

on katsonut, että rikosoikeudellinen sanktiouhka on tarpeen lainvastaisen toiminnan osalta myös tilintarkastuksessa erityisesti tilintarkastusinstituution yleisen luotettavuuden turvaamiseksi. Käytännössä vastuurajoja joudutaan arvioimaan suoritettujen tarkastustoimenpiteiden, niiden dokumentoinnin ja raportoinnin perusteella.

Tilintarkastajan rikosvastuu voi lakisääteisen tilintarkastusprosessin aikana realisoitua niin tilintarkastusrikkomuksena tai -rikkoksena, tilintarkastajan ammattinimikkeen luvattomana käyttönä tai salassapitovelvollisuuden rikkomisena. Tilintarkastuslainsäädännön kokonaisuudistuksen myötä tilintarkastajiin kohdistuvat vastuut lakisääteisessä tilintarkastuksessa ovat laajentuneet ja ankaroituneet: uuteen tilintarkastuslakiin on sisällytettyä uusina rikosnimikkeinä tilintarkastusrikkomus sekä salassapitorikos ja -rikkomus. Myös vastuumuotoja koskevia rangaistusmuotoja on kiristetty joko ankaroittamalla itse rangaistussäännöstä tai pidentämällä rikoksen vanhentumisaikaa.

Tilintarkastajan lakisääteinen toiminta ei rajoitu kuitenkaan aina pelkästään lakisääteiseen tilintarkastukseen, vaan sekä vanhan että uuden tilintarkastuslain 1.1 §:n 2 kohdan mukaan tilintarkastajan tehtäviin kuuluvat myös muualla laissa tai asetuksessa säädetty toimet. Kyseisille muille lakisääteisille tehtäville on ominaista, että ne tehdään vain tietyissä erityistilanteissa noudattaen kuitenkin lain säätämiä velvoitteita. Muita lakisääteisiä tehtäviä hoitaessaan tilintarkastajan rikosvastuu voi realisoitua osakeyhtiörikkoksena, rekisterimerkintärikkoksen, vääränä todistuksena viranomaiselle sekä arvopaperimarkkinoita koskevana tiedottamisrikkoksena. Kaikista muista tilintarkastajan muita lakisääteisiä tehtäviä koskevista vastuumuodoista säädetään rikoslaissa paitsi osakeyhtiörikkoksesta: kuten osakeyhtiörikkoksen nimestä voi jo päätellä, osakeyhtiölaki sisältää kyseistä vastuumuotoa koskevat säädökset. Tilintarkastuslainsäädännön kokonaisuudistuksella ei ole ollut vaikutusta kyseisten vastuumuotojen oikeudelliseen muotoon.

On mahdollista, että tilintarkastajan vastuu lainvastaisesta toiminnasta voi realisoitua myös osallisuusoppien kautta. Tällöin tilintarkastaja voidaan tuomita avuannosta, yllytyksestä tai rikoskumppanuudesta vastuuseen teoistaan. Myös oikeushenkilön puolesta tapahtuva rikollinen toiminta voi olla mahdollista. Koska tilintarkastajan osallisuudesta rikokseen sekä oikeushenkilön puolesta tapahtuvasta toiminnasta on aina säädelty rikoslaissa, tilintarkastuslainsäädännön kokonaisuudistus ei tuonut muutosta rangaistavuusperusteisiin.

Käytännössä tilintarkastajan rikosoikeudellinen vastuu ei ole toteutunut kovinkaan usein. Tässä tutkielmassa tarkasteltiin vuodesta 1995 eteenpäin annettuja tuomioistuinratkaisuja lakisääteisessä tilintarkastustoiminnassa tilintarkastajan tekijän roolin kannalta. Tutkielmassa selvisi, että tilintarkastaja on syyllistynyt rikosvastuuseen lakisääteisen tarkastusprosessin aikana vuosien 1995–2014 välillä vain kaksi kertaa. Molemmissa tapauksissa tilintarkastajat syyllistyivät tilintarkastusrikoksiin. Toisessa oikeustapauksessa oli kyse vanhan tilintarkastuslain mukaisesta tilintarkastusrikoksesta, jossa tilintarkastaja oli antanut lain vastaisen tilintarkastuskertomuksen. Oikeustapaus oli tilintarkastajan osalta melko yksiselitteinen, koska tilintarkastaja oli myöntänyt oikeudenkäynnin aikana syytteen oikeaksi. Toisessa oikeustapauksessa oli puolestaan syytettynä kaksi tilintarkastajaa myös vanhan tilintarkastuslain mukaisista tilintarkastusrikoksista. Vaikka rikokset olivat tapahtuneet jo uuden, nykyisen tilintarkastuslainsäädännön voimassaoloaikana, tilintarkastajat tuomittiin vanhan tilintarkastuslain mukaisiin tilintarkastusrikoksiin, sillä kumpikin oli toiminut ei-ammattimaisena maallikkotilintarkastajana. Tapauksessa kumpikin tekijä kiisti syyllisyytensä, mutta käräjäoikeus katsoi päätöksessään perusteiden olevan epäuskottavia. Lainvoimaisten tuomioiden lisäksi tutkielmassa käsiteltiin oikeustapausta, joissa tilintarkastaja oli syytettynä tilintarkastusrikkomuksesta, mutta vastuumuoto ei kuitenkaan toteutunut. Kyseisessä oikeustapauksessa tuomitsematta jättämispäätös perustui käräjäoikeuden näkemykseen siitä, että tilintarkastaja oli huolellisen dokumentaation avulla kyennyt näyttämään toimineensa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.

Tutkielmassa esitettyjen tilastotietojen vertaaminen realisoituneisiin oikeustapauksiin tukee tosiasiaa, että tilintarkastajan rikosvastuu toteutuu käytännössä suhteellisen harvoin. Syitä tähän on olemassa monia. Suurin vaikuttavin syy on kuitenkin varmasti talousrikollisuudelle tyypillinen piilorikollisuus. Läheskään kaikkia rikoksia ei ilmoiteta poliisille, eivätkä ne muutenkaan tule poliisin tietoon. On tutkittu, että vain viisi prosentti talousrikoksista, joihin myös tilintarkastajan rikosvastuut lukeutuvat, tulevat poliisin tietoon.

Myös maallikkotilintarkastuksen mahdollisuus on varmasti vaikuttanut suhteellisen paljon tilintarkastajien rikosvastuumuotojen toteutumattomuuteen. Vielä vanhan tilintarkastuslainsäädännön ollessa voimassa tilintarkastajana oli mahdollista toimia henkilö, jolla oli sellainen laskentatoimen, taloudellisten ja oikeudellisten asioiden sekä tilintar-

kastuksen tuntemus ja kokemus kuin yhteisön tai säätiöiden toiminnan laatuun ja laajuuteen katsoen oli tarpeen tehtävän hoitamiseksi. Käytännössä tämä on vaikuttanut rikosvastuumuotojen realisoitumiseen usealla eri tavalla. Ensinnäkin, varsin usein maallikkotilintarkastajien kelpoisuusvaatimukset jäivät kuolleeksi kirjaimiksi, jolla luonnollisesti oli vaikutusta itse tarkastustyöhön ja sitä kautta myös vastuuperusteiden realisoitumiseen. Tästä hyvänä esimerkkinä toimii tutkielmassa käsitelty Keski-Suomen käräjäoikeuden tuomio. Maallikkotilintarkastajista luopumisen jälkeen voidaan pitää poikkeuksellisenä tilannetta, jossa tilintarkastaja tuomitaan rikoksentehtäjänä tilitarkastustyössään tehdystä tahallista rikoksesta. Toiseksi, koska maallikkotilintarkastajilla ei ollut vastaavanlaista ammattitaitoa työssään kuin hyväksytyillä tilintarkastajilla, maallikkotilintarkastajiin ei kohdistettu yhtä laajoja vaatimuksia kuin auktorisoituihin tilintarkastajiin. Tästä hyvänä esimerkkinä voidaan pitää esimerkiksi tilintarkastajille lakisääteisissä muissa tehtävissä realisoituvia rikosvastuumuotoja, jotka voivat tulla kyseeseen vain hyväksytyin ammattitilintarkastajan kohdalla.

Varsin usein käytännön oikeustapauksissa on havaittavissa myös eri vastuumuotojen yhtä aikainen realisoituminen. Usein tilintarkastajan rikosvastuutapauksiin liittyy kiinteästi myös vahingonkorvausoikeudellinen vastuu ja päinvastoin. Rangaistusvastuu tulee monesti esille samassa tilanteessa vahingonkorvausvastuun syntymisen kanssa. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että olemassa oikeustapauksia, joissa tilintarkastajat tuomitaan vahingonkorvausvastuuseen, vaikka myös eri rikosvastuumuotojen ominaisuudet toteutuvat. Koska rikosvastuu on tilintarkastajan toimintaan kohdistuva ankarin vastuumuoto, rikosvastuu realisoituu vain, kun mikään muu yksityisoikeudellinen seuraamusuhka ei aiheuta riittävän tehokkaita seuraamuksia. Kääntäen tämä tarkoittaa sitä, että vahingonkorvausvastuu realisoituu aina, kun laissa säädetyt korvausvelvollisuuden edellytykset täyttyvät. Myös se, että vahingonkorvausoikeudessa minimivaatimuksena on tuottamus suhteessa syntyneeseen vahinkoseuraukseen, voi olla osasyynä tilintarkastajan vahingonkorvausvastuun herkempään realisoitumiseen rikosvastuuseen verrattuna.

Tuomioistuimessa käsiteltävissä rikosasioissa tulee myös ajoittain eteen tilanteita, joissa rikokseen kohdistuvalla lainsäädännöllä on vaikutusta vastuun konkretisoitumiseen. Lievemman lain periaate, rikosvastuun huojentaminen sekä toimenpiteistä luopuminen vaikuttavat vastuun realisoitumiseen tai sen realisoitumattomuuteen kukin omalla tavallaan. Laissa on tarkoin määritelty tilanteet, jolloin kyseisiin oikeusmenetelmiin on syytä

turvautua. Myös syytteen tunnustaminen saattaa johtaa tilanteeseen, jossa tilintarkastaja ei joudu rikosvastuuseen teostaan, vaan vastuu realisoituu muiden säännösten perusteella. Tässä tutkielmassa esitetyssä toisessa oikeustapauksessa tilintarkastaja myönsi häntä vastaan nostetun syytteen oikeaksi, mutta hänet tuomittiin silti rikosvastuuseen teostaan. Rikosvastuun rangaistussäännöksiin liittyy kiinteänä osana myös rikoksen vanhentumisaika. Pahimmissa tapauksissa pitkät käsittelyajat voivat johtaa rikoksen vanhentumiseen, jolloin ajan kulumisen vuoksi mahdollisuus saattaa rikos syytteeseen tai tekijä kärsimään rangaistustaan vanhenee.

Tilintarkastajaan kohdistuvan rikosvastuun toteutumattomuuteen voi osaltaan vaikuttaa myös hallinnolliset tekijät. Rikostilastot eivät aina anna kuvaa pelkästään rikollisten toiminnasta, vaan niistä on havaittavissa osittain myös viranomaisten tehokkuus. Koska talousrikostutkinnan sujuvuus vaikuttaa merkittävästi rikosprosessin etenemiseen, hallinnollisiin tekijöihin liittyvät ongelmakohdat saattavat omalta osaltaan vaikuttaa jopa vastuukysymysten realisointiin. Esimerkiksi rikostutkijoiden resurssien riittämättömyys, tutkijoiden osaamattomuus, tutkintatyön jatkuvuuteen liittyvät ongelmat sekä eri toimijoiden välinen yhteistyö luovat osaltaan haasteita tapausten ratkaisuun. Myös tutkittavan tapauksen rajaaminen jo esitutkintavaiheessa saattaa vaikuttaa siihen, miksi tilintarkastajan rikosvastuu ei ole realisoitunut.

6.2 Tutkielman rajoitteet

Kuten mihin tahansa tutkielmaan, myös tähän tutkielmaan liittyy rajoitteita, jotka on otettava huomioon tulosten merkitystä pohdittaessa. Tutkielman validiteettiin vaikuttaa vahvasti tarkasteltavan tutkimusotoksen eli empiirisen aineiston muodostuminen. Kuten aikaisemmin on jo käynyt ilmi, talousrikollisuus aiheuttaa monia haasteita rikosten torjunnalle ja havaitsemille, ja vain harva talousrikoksista tulee poliisin tietoon. Tämä johtuu siitä, että suurin osa talousrikollisuudesta on piilorikollisuutta, jolloin vilpillinen teko naamioidaan usein täysin lailliseksi toiminnaksi. Koska vain murto-osa tapahtuneista talousrikoksista tulee ilmi, myös tämä tutkielma käsittelee tilintarkastajan rikosvastuun realisoitumista tähän tosiasiaan nojautuen. Näin ollen tutkielmassa käsiteltyjen rikostapausten ei suoraviivaisesti voi päätellä olevan ainoat olemassa olevat oikeustapa-

ukset, sillä piilorikollisuuden tavoin välttämättä kaikki tilintarkastajan lainvastaiset toiminnot eivät tule poliisin tietoon.

Piilorikollisuuden lisäksi toinen seikka, joka vaikuttaa omalta osaltaan tutkielman validiteettiin, on tuomioistuinjärjestelmien arkistointijärjestelmät. Koska käräjäoikeuksien ja hovioikeuksien arkistointijärjestelmät ja hakutoiminnot vaikuttavat olevan hyvin yksinkertaisia ja täten varsin rajallisia, tutkielmassa ei voi olla täysin varma, että jokainen oikeustapaus on päätenyt tarkasteluun. Henkilökohtainen yhteydenotto kaikkiin Suomen käräjäoikeuksiin, hovioikeuksiin sekä korkeimpaan oikeuteen minimoi riskin kuitenkin todella pieneksi, sillä yhteydenotoissa kävi ilmi, että jo useamman vuoden kyseisellä aihealueella työskennelleet lakimiehet, asianajajat sekä tuomarit kertoivat kyllä suoraan muistavansa edellä esitetyt oikeustapaukset, sillä tällaiset tilanteet ovat todella harvinaisia. Näin ollen tutkielman aineiston seikkaperäisen ja mahdollisimman monitahoisen keräämisen ja tarkastelun tavoitteena oli lisätä tutkielman luotettavuutta. Myös tutkielman rikostapauksista muodostuvan otoksen muodostumisessa kiinnitettiin erityistä huomioita aineiston riittävään laajuuteen ja ajankohtaisuuteen. Luotettavuutta on pyritty lisäämään myös tehtyjen oikeustapausanalyysien avulla.

Kolmas huomioon otettava seikka on itse tutkielman tekijän lähtökohta ja täten myös tutkielman perimmäinen tavoite. Tutkielman poikkitieteellisestä luonteesta huolimatta tutkielman on tarkoitus olla laskentatoimeen pohjautuva pro gradu -tutkielma. Täten tutkielman näkökulma painottuu enemmänkin laskentatoimen asettamiin lähtökohtiin kuin itse oikeustieteelliseen luonteeseen. Tutkielman luotettavuutta oikeustieteellisestä näkökulmasta on kuitenkin pyritty lisäämään syvällisellä perehtymisellä aiheeseen sekä varsin laajalla ja monipuolisella lähdetietokannalla.

6.3 Jatkotutkimusaiheet

Tutkielmaa tehdessä kävi ilmi, että tilintarkastajan rikosvastuu on vastuumuodoista vähiten tutkittu osa-alue, ja näin ollen tutkielman tulokset nostivatkin esille muutamia mahdollisia jatkotutkimusaiheita. Tilintarkastajan vastuu on hyvin laaja, ja se muodostuu erityyppisistä vastuista. Tässä tutkielmassa keskityttiin vain tilintarkastajan rikosoi-keudelliseen vastuuseen lakisääteisiä tehtäviä suorittaessaan. Yhtenä jatkotutkimusai-

heena olisikin mielenkiintoista tarkastella, miten tilintarkastajan vastuu on realisoitunut muissa kuin lakisääteisissä tehtävissä ja miten nämä vastuumuodot eroavat lakisääteisten tehtävien vastuumuodoista. Myös tilintarkastajan apulaisen sekä tilintarkastusyhteisön rikosvastuun tarkempi tarkastelu olisi varteenotettava jatkotutkimusaihe.

Tämän tutkielman asettamissa rajoissa oli mahdotonta tutkia oikeustapauksia, joissa tilintarkastajien rikosvastuu on realisoitunut osallisuusoppien kautta. Myös tämä olisi mielenkiintoinen jatkotutkimusaihe, sillä näin saisi paremman käsityksen tilintarkastajien osallisuudesta rikostapauksiin ammattia harjoittaessaan. Haasteena kyseisellä jatkotutkimusaiheella on kyseisten oikeustapausten kattava löytäminen käräjäoikeuksien ja hovioikeuksien arkistointijärjestelmien hakutoimintojen asettamien rajoitusten vuoksi.

Tässä tutkielmassa ei myöskään otettu huomioon tapauksia, joissa tilintarkastaja on joutunut rikosperusteiseen vahingonkorvausvastuuseen lainvastaisesta toiminnastaan. Vertaamalla rikosperusteiseen korvausvastuuseen sekä rikosoikeudelliseen vastuuseen perustuvia oikeustapauksia keskenään olisi mahdollista kerätä todella mielenkiintoista tietoa eri vastuumuotojen realisoitumiseen johtavista syistä. Vaikka rangaistusvastuu ja korvausvastuu eivät aina ole sidotut toisiinsa, nämä kuitenkin liittyvät toisiinsa varsin kiinteästi useimmissa tapauksissa. Mielenkiintoista olisi myös päästä haastattelemaan rikostapausten eri osapuolia, mutta tämä lienee lähes mahdotonta aihealueen luonne huomioon ottaen.

LÄHDELUETTELO

Kirjallisuus:

- Aho, Tuomas & Vänskä, Hannu 1996. *Tilintarkastuslaki ja hyvä tilintarkastustapa*. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.
- Ahti, Ari & Reijonen, Kaarina 2010. Case Jippii – tilintarkastajan näkemys tuomioon. *Tilintarkastus-lehti*, 3, 54–57.
- Airaksinen, Manne, Pulkkinen, Pekka & Rasinaho, Vesa 2010. *Osakeyhtiölaki II*. Helsinki: Talentum Media Oy.
- Alakare, Sanna, Koskinen, Hannu, Reinikainen, Mikko, Sedig, Riitta & Simola, Anna-Maija 2008. *Uusi tilintarkastuslaki – säännöksistä käytäntöön*. Helsinki: KHT-Media Oy.
- Almqvist, Sune 2000. Väärinkäytökset ja virheet -suositus: uusia ulottuvuuksia tilintarkastajan työlle. *Tilintarkastus-lehti*, 5, 8–11.
- Alvesalo, Anne 2003. *The dynamics of economic crime control*. Poliisiammattikorkeakoulu: Poliisiammattikorkeakoulun tutkimuksia 14. Espoo.
- Alvesalo, Anne 2004. Talousrikollisuus elinkeinoelämän näkökulmasta. *Tilintarkastus-lehti*, 5, 16–24.
- Blummé, Nils 2005. Tilintarkastajan vastuu. *Tilintarkastus-lehti*, 2, 8–10.
- Blummé, Nils 2008. *Osakeyhtiön tilintarkastus*. Helsinki: Talentum.
- Forssell, Jarno 2010. Liika sääntely laimentaa listautumisintoa. *Tilintarkastus-lehti*, 3, 6–9.
- Frände, Dan 2007. *Yleinen rikosoikeus*. Helsinki: Edita.
- Frände, Dan 2008. Syyte rikosprosessissa. Teoksessa Lappalainen, Juha, Frände, Dan, Havansi, Erkki, Koulu, Risto, Niemi-Kiesiläinen, Johanna, Nylund, Anna, Rautio, Jaakko, Sihto & Virolainen, Jyrki, *Prosessioikeus*. Juva: WSOY, 427–447.
- Frände, Dan 2012. *Yleinen rikosoikeus*. Porvoo: Edita Publishing Oy.
- Gullkvisti, Benita & Jokipii, Annukka 2012. Väärinkäytösten riskitekijät Suomessa – mihin tarkastajat kiinnittävät huomiota? *Tilintarkastus-lehti*, 2012, 56–59.
- Haikarainen, Ara & Tahvanainen, Petri 2013. Tilintarkastajan vastuu osakeyhtiössä punnitaan monitahoisesti. *Balanssi-lehti*, 6, 26–34.

- Hakamo, Terhi 2006. *Selvitys talousrikostorjunnan tilasta paikallispoliisissa*. Poliisiammattikorkeakoulu: Poliisiammattikorkeakoulun tiedotteita 55/2006.
- Hakamo, Terhi, Jauhiainen, Kirsi, Alvesalo, Anne & Virta, Erja 2009. *Talousrikokset rikosprosessissa*. Poliisiammattikorkeakoulu: Poliisiammattikorkeakoulun tutkimuksia 33/2009.
- Halonen, Kaarina & Steiner, Maj-Lis 2010. *Tilintarkastusprosessi käytännössä*. Helsinki: WSOYpro Oy.
- Hartlin, Hanna 2009. *Talousrikokset ja tilintarkastaja rooli*. Helsingin kauppakorkeakoulu. Laskentatoimen ja rahoituksen laitos. Pro gradu -tutkielma.
- Hautala, Matti 2011. *Tilintarkastus osaksi talousrikosten torjuntajärjestelmää – esitys tilintarkastuslain muutokseksi*. Helsingin kauppakorkeakoulu. Laskentatoimen laitos. Pro gradu -tutkielma.
- Havansi, Erkki 1999. Prosessioikeus. Teoksessa Timonen, Pekka (toim.) *Johdatus Suomen oikeusjärjestelmään 2*. Jyväskylä: Lakimiesliiton kustannus, 115–228.
- Heinonen, Olavi 2002a. Peruskäsitteet. Teoksessa Heinonen, Olavi, Koskinen, Pekka, Lappi-Seppälä, Tapio, Majanen, Martti, Nuotio, Kimmo, Nuutila, Ari-Matti & Rautio, Ilkka, *Rikosoikeus*. Juva: WSOY, 45–63.
- Heinonen, Olavi 2002b. Uuden rikoslain valmistelu ja lähtökohdat. Teoksessa Heinonen, Olavi, Koskinen, Pekka, Lappi-Seppälä, Tapio, Majanen, Martti, Nuotio, Kimmo, Nuutila, Ari-Matti & Rautio, Ilkka, *Rikosoikeus*. Juva: WSOY, 133–137.
- Helminen, Klaus, Fredman, Markku, Kanerva, Janne, Tolvanen, Matti & Viitanen, Marko 2012. *Esitutkinta ja pakkokeinot*. Helsinki: Talentum.
- Hentunen, Marko & Sailas, Olli 2010. Tilintarkastajan rikosoikeudellisesta vastuusta. *Tilintarkastus-lehti*, 3, 46–53.
- Hirsjärvi, Sirkka, Remes, Pirkko & Sajavaara, Paula 2009. *Tutki ja kirjoita*. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.
- Hirvonen, Ari 2011. *Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan*. Helsinki: Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17.
- Hirvonen, Markku, Lith, Pekka & Walden, Risto 2010. *Suomen kansainvälistyvä harmaa talous. Eduskunnan tarkastusvaliokunnan tilaaman harmaa taloutta käsittelevän tutkimuksen loppuraportti*. Helsinki: Eduskunnan tarkastusvaliokunnan julkaisu 1/2010.
- Horsmanheimo, Pasi 2005a. Julkisuusmylly ja tilintarkastajan salassapitovelvollisuus, osa 1. *Tilintarkastus-lehti*, 5, 16–25.
- Horsmanheimo, Pasi 2005b. Julkisuusmylly ja tilintarkastajan salassapitovelvollisuus, osa 2. *Tilintarkastus-lehti*, 6, 8–18.

- Horsmanheimo, Pasi, Kaisanlahti, Timo & Steiner, Maj-Lis 2007. *Tilintarkastuslaki – kommentaari*. Helsinki: WSOYpro.
- Horsmanheimo, Pasi & Steiner, Maj-Lis 2002. *Tilintarkastus – asiakkaan opas*. Helsinki: WSOY Lakitieto.
- Horsmanheimo, Pasi & Steiner, Maj-Lis 2008. *Tilintarkastus – asiakkaan opas*. Helsinki: WSOYpro.
- Husa, Jaakko, Mutanen, Anu & Pohjolainen, Teuvo 2008. *Kirjoitetaan juridiikkaa*. Helsinki: Talentum.
- Hyvönen, Anne 2009. Tilintarkastus tuo työrauhan pk-yrittäjälle. *Tilintarkastus-lehti*, 2, 25–29.
- Häyrynen, Janne 2006. *Arvopaperimarkkinoiden väärinkäyttö*. Helsingin kauppakorkeakoulu. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja, A-sarja, nro 271.
- Jaatinen, Heikki 2000. *Oikeushenkilön rangaistusvastuu*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.
- Jokela, Antti 2008. *Rikosprosessi*. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.
- Kaisanlahti, Timo 2003. Tilintarkastuslakia uudistettiin tilintarkastajaa ja riippumattomuusvaatimuksia myöten. *Tilisanomat*, 6, 21–23.
- Kaisanlahti, Timo & Timonen, Pekka 2006. *Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu - kehitystarpeet de lege ferenda*. Kauppa- ja teollisuusministeriö julkaisuja 39/2006.
- Kalliokoski, Tapani 2005. *Talousrikollisuuden muuttuvat piirteet, vaikutukset ja torjunnan haasteet*. Helsinki: Keskusrikospoliisi.
- Kankaanranta, Terhi & Muttilainen, Vesa 2011. *Talousrikostutkinta poliisissa vuonna 2011*. Poliisiammattikorkeakoulu: Poliisiammattikorkeakoulun raportteja 105. Tampere.
- KHT-yhdistys 2006. *Tilintarkastusalan standardit ja suositukset 2006*. Helsinki: KHT-Media Oy.
- KHT-yhdistys 2009. *Tilintarkastusalan standardit ja suositukset 2009*. Helsinki: KHT-Media Oy.
- Kihn, Lili-Anne & Nurmela, Janne 2009. Tilintarkastajan vastuu ammattilehtikirjoittelun näkökulmasta vuosina 1998–2007. Teoksessa Heiskanen, Johanna, Kihn, Lili-Anne & Näsi, Salme (toim.) *Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen*. Tampere: Tampereen Yliopistopaino Oy, 94–110.

- Kihn, Lili-Anne & Näsi, Salme 2011. Tilintarkastusta käsittelevien väitöskirjojen tutkimusstrategiset valinnat – Aihepiiri ja tutkimusote. Teoksessa Jokipii, Annukka & Miettinen, Johanna (toim.) *Contributions to Accounting, Auditing and Internal Control. Essays in Honour of Professor Teija Laitinen*. Vaasan yliopisto: Acta Wasaensia, vol 234, 61–87.
- Knuts, Märten 2010. *Kursmanipulation på värdepappersmarknaden*. Suomalainen lakimiesyhdistys. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja, A-sarja, nro 296.
- Koponen Pekka 2002. Tahallisuudesta talousrikoksissa. Teoksessa Hemmo, Mika (toim.) *Oikeustiede – Jurisprudentia XXXV:2002*. Jyväskylä: Suomalainen Lakimiesyhdistys ry, 235–341.
- Koponen, Pekka 2004. *Talousrikokset rikos- ja rikosprosessioikeuden yhtymäkohdassa*. Helsingin yliopisto. Oikeustieteellinen tiedekunta.
- Koponen, Pekka 2005. Talousrikokset, tilintarkastus ja rikosvastuu. *Tilintarkastus-lehti*, 6, 19–25.
- Koponen, Pekka 2008. Tilintarkastajan rikosoikeudellinen vastuu. *Tilintarkastus-lehti*, 4, 18–21.
- Korkeamäki, Ari-Matti 2008. *Tilintarkastuksen perusteet*. Helsinki: WSOY.
- Koskinen, Pekka 2002. Rikosvastuun perusteet. Teoksessa Heinonen, Olavi, Koskinen, Pekka, Lappi-Seppälä, Tapio, Majanen, Martti, Nuotio, Kimmo, Nuutila, Ari-Matti & Rautio, Ilkka, *Rikosoikeus*. Juva: WSOY, 97–124.
- Koskinen, Pekka 2008. *Rikosoikeuden perusteet*. Helsinki: Helsingin Yliopistopaino.
- Kurenmaa, Tero 2003. *Sisäpiiritiedon väärinkäyttö*. Suomalainen lakimiesyhdistys. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja, A-sarja, nro 244.
- Lahti, Matti 2007. Lievemmän lain periaate ja verorikosten yksilöinti. Teoksessa Koponen, Pekka, Lahti, Raimo & Ojala, Timo, *Kirjoituksia talousrikosoikeudesta*. Helsinki: Hakapaino Oy, 179–199.
- Lahti, Raimo 2007. Talousrikosoikeuden yleisistä opeista. Teoksessa Lahti, Raimo & Koponen, Pekka (toim.) *Talousrikokset*. Vaajakoski: Gummerus Kirjapaino Oy, 3–28.
- Laine, Erkki 1999. Tilintarkastajan ja hallituksen asema ja vastuu osakeyhtiön erityislanteissa. *Tilintarkastus-lehti*, 4, 237–243.
- Laitinen, Ahti & Alvesalo, Anne 1994. *Talouden varjopuoli. Tutkimus talousrikosten vaikutuksista ja talousrikosoikeudenkäynneistä*. Helsinki: Painatuskeskus Oy.
- Laitinen, Ahti & Virta, Erja 1998. *Talousrikokset – teoria ja käytäntö*. Helsinki: Oy Edita Ab.

- Lappi-Seppälä, Tapio 2000. *Rikosten seuraamukset*. Porvoo: WS Bookwell Oy.
- Lappi-Seppälä, Tapio 2002a. Rangaistuksen määrääminen. Teoksessa Heinonen, Olavi, Koskinen, Pekka, Lappi-Seppälä, Tapio, Majanen, Martti, Nuotio, Kimmo, Nuutila, Ari-Matti & Rautio, Ilkka, *Rikosoikeus*. Juva: WSOY, 361–406.
- Lappi-Seppälä, Tapio 2002b. Yhteisösakko ja oikeushenkilön rangaistusvastuu. Teoksessa Heinonen, Olavi, Koskinen, Pekka, Lappi-Seppälä, Tapio, Majanen, Martti, Nuotio, Kimmo, Nuutila, Ari-Matti & Rautio, Ilkka, *Rikosoikeus*. Juva: WSOY, 433–445.
- Lappi-Seppälä, Tapio 2002c. Rikosoikeudellisista toimenpiteistä luopuminen. Teoksessa Heinonen, Olavi, Koskinen, Pekka, Lappi-Seppälä, Tapio, Majanen, Martti, Nuotio, Kimmo, Nuutila, Ari-Matti & Rautio, Ilkka, *Rikosoikeus*. Juva: WSOY, 333–360.
- Lappi-Seppälä, Tapio 2002d. Rikokseen perustuva vahingonkorvaus. Teoksessa Heinonen, Olavi, Koskinen, Pekka, Lappi-Seppälä, Tapio, Majanen, Martti, Nuotio, Kimmo, Nuutila, Ari-Matti & Rautio, Ilkka, *Rikosoikeus*. Juva: WSOY, 479–504.
- Lappi-Seppälä, Tapio & Niemi, Hannu 2011. *Rikollisuuskontrolli*. Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen tutkimuksia 2011. Helsinki.
- Launiala, Mika 2010. *Esitutkinnasta tuomioon – esitutkinta osana rikosprosessia ja rikosprosessin funktiot*. Edilex 2010/3.
- Leppiniemi, Jarmo 2008. Tilinpäätöksen allekirjoittaminen. *Tilintarkastus-lehti*, 2, 38–41.
- Lohi, Jarmo 2004. Uskottavuuden kiirastuli. Mitä me tilintarkastajat voimme tehdä luottamuksen palauttamiseksi? *Tilintarkastus-lehti*, 1, 8–14.
- Lydman, Kari 2013. Valta ja vastuu. *Tilisanomat*, 3, 24–26.
- Länsiluoto, Aapo & Mäki-Pirilä, Jere 2010. Tilintarkastajan vapaaehtoinen valinta hyödyttää – tutkimustuloksia suomalaisyrityksistä. *Tilintarkastus-lehti*, 1, 26–29.
- Majanen, Martti 2002a. Rikokset viranomaisia vastaan. Teoksessa Heinonen, Olavi, Koskinen, Pekka, Lappi-Seppälä, Tapio, Majanen, Martti, Nuotio, Kimmo, Nuutila, Ari-Matti & Rautio, Ilkka, *Rikosoikeus*. Juva: WSOY, 643–669.
- Majanen, Martti 2002b. Rikokset oikeudenkäyttöä vastaan. Teoksessa Heinonen, Olavi, Koskinen, Pekka, Lappi-Seppälä, Tapio, Majanen, Martti, Nuotio, Kimmo, Nuutila, Ari-Matti & Rautio, Ilkka, *Rikosoikeus*. Juva: WSOY, 625–642.
- Mutttilainen, Vesa & Kankaanranta, Terhi 2011. *Talousrikollisuuden kehityssuunnat ja toimintaympäristö vuosina 2000–2009*. Poliisiammattikorkeakoulu: Poliisiammattikorkeakoulun raportteja 91. Tampere.
- Mähönen, Jukka 2007. Tilintarkastajan vastuun rajoittamisesta. *Tilisanomat*, 3, 34–37.

- Mähönen, Jukka 2008. Tilintarkastaja väärinkäytösten paljastajana. *Defensor Legis*, 4, 584–605.
- Niemi, Hannu & Lehti, Martti 2006. *Eräiden talousrikosten rangaistuskäytäntö*. Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen tutkimustiedonantoja 71. Helsinki.
- Nieminen, Marko 2001. Oikeushenkilön rangaistusvastuu arvopaperimarkkinarikoksesta. Teoksessa Nuutila, Ari-Matti & Saarnilehto, Ari (toim.) *Arvopaperimarkkinat*. Turku: Digipaino, 199–236.
- Nuutila, Ari-Matti 1999. Rikosoikeus. Teoksessa Timonen Pekka (toim.) *Johdatus Suomen oikeusjärjestelmään 2*. Jyväskylä: Lakimiesliiton kustannus, 1–111.
- Nyblin, Klaus 2007. Yrityssalaisuusrikokset. Teoksessa Lahti, Raimo & Koponen, Pekka (toim.) *Talousrikokset*. Vaajakoski: Gummerus Kirjapaino Oy, 227–282.
- Oikeusministeriö 2010. *Oikeusprosessin pitkittymisen estäminen*. Helsinki. Oikeusministeriön julkaisuja 87/2010.
- Oikeusministeriö 2014. *Oikeusministeriön säädöshankkeet 1.2.2014*. Helsinki. Oikeusministeriön julkaisuja 8/2014.
- Pakkanen, Kaija 2006. Anna laadun näkyä! Mitä on riittävästi dokumentoitu lakisääteinen tilintarkastus? *Tilintarkastus-lehti*, 1, 29–32.
- Piispa, Arja 2004. Milloin Suomi saa oman ”enroninsa”? *Suomen Kuvalehti*, 39, 20–21.
- Prepula, Eero & Toiviainen, Heikki 1995. Tilintarkastajan vastuu ja sen suhde yhteisön tai säätiön johdon vastuuseen. *Tilintarkastus-lehti*, 3, 199–206.
- Puonti, Anne 2004. *Learning to work together: Collaboration between authorities in economic-crime investigation*. Vantaa. National Bureau of Investigation.
- Pykälä, Kalevi 1995. Tilintarkastajan vastuu käytännössä. *Tilintarkastus-lehti*, 2, 135–141.
- Rautio, Ilkka 2002a. Elinkeinorikokset. Teoksessa Heinonen, Olavi, Koskinen, Pekka, Lappi-Seppälä, Tapio, Majanen, Martti, Nuotio, Kimmo, Nuutila, Ari-Matti & Rautio, Ilkka, *Rikosoikeus*. Juva: WSOY, 1035–1061.
- Rautio, Ilkka 2002b. Tieto- ja viestintärikokset. Teoksessa Heinonen, Olavi, Koskinen, Pekka, Lappi-Seppälä, Tapio, Majanen, Martti, Nuotio, Kimmo, Nuutila, Ari-Matti & Rautio, Ilkka, *Rikosoikeus*. Juva: WSOY, 1203–1227.
- Rautio, Ilkka 2002c. Arvopaperimarkkinarikokset. Teoksessa Heinonen, Olavi, Koskinen, Pekka, Lappi-Seppälä, Tapio, Majanen, Martti, Nuotio, Kimmo, Nuutila, Ari-Matti & Rautio, Ilkka, *Rikosoikeus*. Juva: WSOY, 1487–1510.
- Riistama, Veijo 1999. *Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö*. Porvoo: WSOY.

- Riistama, Veijo 2007a. Tiesitkö tämän tilintarkastuksesta? Osa VII: Tilintarkastajan raportointi. *Tilintarkastus-lehti*, 2, 8–13.
- Riistama, Veijo 2007b. Tiesitkö tämän tilintarkastuksesta? Osa IX: Tilintarkastajan vastuu. *Tilintarkastus-lehti*, 4, 32–36.
- Saarikivi, Maj-Lis 1998. Tilintarkastajasta ei saa tehdä talousrikosten ilmiantajaa. *Tilisanomat*, 3, 48–52.
- Saarikivi, Maj-Lis 1999. *Tilintarkastajan riippumattomuus*. Helsinki: Helsingin kaupakorkeakoulu.
- Sahavirta, Ritva 2008. *Rahanpesu rangaistavana tekona*. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.
- Satopää, Rauno 2001. Hyvä tilintarkastustapa – millaista se on? *Tilisanomat*, 1, 63–65.
- Segerman, Mari 2001. Vastuun kohdentaminen arvopaperimarkkinoita koskevan tiedottamisrikoksen osalta – erityisesti listautumisantien yhteydessä. Teoksessa Nuutila, Ari-Matti & Saarnilehto, Ari (toim.) *Arvopaperimarkkinat*. Turku: Digipaino, 237–257.
- Suomela, Eero 1995. Odotuskuilun laidalta toiselle. *Tilintarkastus-lehti*, 1, 5.
- Tapani, Jussi 2004. *Petos liikesuhteessa*. Jyväskylän yliopisto. Oikeustieteellinen tiedekunta.
- Tapani, Jussi 2010. *Yrittänyttä ei laiteta? Rikoksen yrityksen rangaistavuus*. Hämeenlinna: Kariston Kirjapaino Oy.
- Tapani, Jussi & Tolvanen, Matti 2004. *Rikosvastuu ja sen toteutuminen*. Joensuu: Joensuun yliopistopaino.
- Tapani, Jussi & Tolvanen, Matti 2006. *Rikosoikeus – rangaistuksen määrääminen ja täytäntöönpano*. Helsinki: Talentum.
- Tomperi, Soile 2009. *Tilintarkastus – normeista käytäntöön*. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Troberg, Pontus 2013. Tilintarkastuksen uskottavuus ja laatu. *Balanssi-lehti*, 2, 54–55.
- Tuokko, Timo 1995. *Konkurssiyhtiöiden tilintarkastuskertomukset ja erikoistilintarkastushavainnot*. Tuokko Deloitte & Touche Oy.
- Vanasco, Rocco 1998. Fraud auditing. *Managerial Auditing Journal*, 1, 4–71.
- Vapaavuori, Tom 2005. *Yrityssalaisuudet ja salassapitosopimukset*. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.
- Varhela, Markku 1999. Liikesalaisuus. *Tilisanomat*, 1, 70.

- Vihriälä, Helena 2007. Diesenin metodin soveltamisesta tuomioistuimen ratkaisutoiminnassa talousrikoksissa. Teoksessa Koponen, Pekka, Lahti, Raimo & Ojala, Timo, *Kirjoituksia talousrikosoikeudesta*. Helsinki: Hakapaino Oy, 281–301.
- Viljanen, Pekka 2006a. Rikokset viranomaisia vastaan. Teoksessa Frände, Dan, Matikkala, Jussi, Tapani, Jussi, Tolvanen, Matti, Viljanen, Pekka & Wahlberg, Markus, *Keskeiset rikokset*. Helsinki: Edita Publishing Oy, 77–123.
- Viljanen, Pekka 2006b. Rikokset oikeudenkäyttöä vastaan. Teoksessa Frände, Dan, Matikkala, Jussi, Tapani, Jussi, Tolvanen, Matti, Viljanen, Pekka & Wahlberg, Markus, *Keskeiset rikokset*. Helsinki: Edita Publishing Oy, 1–75.
- Virtanen, Aila 2003. Luottamus, uskottavuus ja vastuu. *Tilintarkastus-lehti*, 2, 29–32.
- Vuorinen, Sami 2002. *Talousrikosten tutkinta*. Helsinki. Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen julkaisuja 184.
- Vuoti, Helge 2011. Väärinkäytösten minimointi ulkoisen ja sisäisen tarkastuksen yhteisenä tavoitteena. *Tilintarkastus-lehti*, 2, 54–57.

Virallislähteet:

- Arvopaperimarkkinalaki (ArvopapermarkkinaL) 26.5.1989/495.
- Esitutkintalaki (EsitutkintaL) 22.7.2011/805.
- Euroopan ihmisoikeussopimus (EIS) 63/1999.
- Hakamies, Kaarlo & Johansson, Marian 2009. *Oikeudenkäynnin kesto talousrikoksissa. Raportti korkeimmassa oikeudessa vuonna 2007 käsiteltyjen talousrikosten oikeudenkäynnin kestosta*. Korkeimman oikeuden selvityksiä 1/2009.
- HE 66/1988 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle rikoslainsäädännön kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen käsittäväksi rikoslain ja eräiden muiden lakien muutoksiksi.
- HE 95/1993 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle oikeushenkilön rangaistusvastuuta koskevaksi lainsäädännöksi.
- HE 295/1993 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.
- HE 6/1997 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle oikeudenkäyttöä, viranomaisia ja yleistä järjestystä vastaan kohdistuvia rikoksia sekä seksuaalirikoksia koskevien säännösten uudistamiseksi.
- HE 254/1998 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle rikoslain täydentämiseksi arvopaperimarkkinarikoksia koskevilla säännöksillä.

HE 176/2001 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle osuuskuntalaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.

HE 109/2005 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi osakeyhtiölainsäädännöksi.

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

HE 32/2012 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle arvopaperimarkkinoita koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 58/2013 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle syyteneuvottelua koskevaksi lainsäädännöksi ja syyttämättä jättämistä koskevien säännösten uudistamiseksi.

Helsingin hovioikeuden tuomio 3530, diaari R 10/2714. Antamispäivä 21.12.2012. Tekijän hallussa.

Keski-Suomen kärjäoikeuden tuomio 11/2702, diaari R 10/3133. Antamispäivä 6.9.2011. Tekijän hallussa.

Kirjanpitolaki (KirjanpitoL) 30.12.1997/1336.

KKO 1981 II 48.

KKO 1991:24.

KKO 1991:113.

KKO 1992:98.

KKO 1997:48.

KKO 1997:103.

KKO 1997:188.

KKO 1999:118.

KKO 2001:36.

Laki oikeudenkäynnistä rikosasioissa (ROL) 11.7.1997/689.

Lakikokoelmat 2007. *Tilintarkastus ja osakeyhtiö – uudistettu lainsäädäntö*. Helsinki: Edita Prima Oy.

Lapin kärjäoikeuden tuomio 12/8187, diaari L 12/3759. Antamispäivä 19.9.2012. Tekijän hallussa.

Osakeyhtiölaki (OsakeyhtiöL) 21.7.2006/624.

Osuuskuntalaki (OsuuskuntaL) 28.12.2001/1488.

Porin käräjäoikeuden tuomio 527, diaari R 98/166. Antamispäivä 18.6.1998. Tekijän hallussa.

Rikoslaki (RikosL) 19.12.1889/39.

Rovaniemen hovioikeuden tuomio 883, diaari S 12/820. Antamispäivä 4.11.2013. Tekijän hallussa.

Suomen perustuslaki (PL) 11.6.1999/731.

Säätiölaki (SäätiöL) 5.4.1930/109.

Tilintarkastuslaki (TilintarkL) 13.4.2007/459.

Tilintarkastuslaki (ETilintarkL) 28.10.1994/936.

Tuomioistuinlaitoksen kehittämiskomitean mietintö. Komiteanmietintö 2003:3. Helsinki: Oikeusministeriö.

Turun hovioikeuden tuomio 2367, diaari R 98/1100. Antamispäivä 22.10.1999. Tekijän hallussa.

Vaasan hovioikeuden tuomio 1155, diaari R 11/1134. Antamispäivä 17.10.2012. Tekijän hallussa.

Muut lähteet:

Edilex (2009): *Talousrikostutkinta on vuonna 2010 yksi poliisin tärkeimmistä painoalueista.* Viitattu 17.10.2012, saatavilla <http://www.edilex.fi/uutiset/22334.html>.

Haaste (2009): *Talousrikostorjunnan viranomaisyhteistyössä kehitettävää.* Viitattu 12.4.2014, saatavilla <http://www.haaste.om.fi/fi/index/lehtiarkisto/haaste20084/talousrikostorjunnanviranomaisyhteistyossakehitettavaa.html>.

Hiltunen, Elina (2015): *Poliisille on tulvinut talousrikosilmoituksia.* Viitattu 16.4.2015, saatavilla http://yle.fi/uutiset/poliisille_on_tulvinut_talousrikosilmoituksia/7901092.

HTM-tilintarkastajat ry (2007a): *Uuden tilintarkastuslain siirtymäsäännökset.* Viitattu 28.1.2014, saatavilla http://www.htm.fi/tilintarkastajan_valinta/voimaantulosaannokset.

HTM-tilintarkastajat ry (2007b): *Uusi tilintarkastuslaki annettu.* Viitattu 19.1.2014, saatavilla

http://www.htm.fi/tiedotus/tiedotteet_puheet_ja_kolumnit/2007/uusi_tilintarkastuslaki_annettu.

HTM-tilintarkastajat ry (2007c): *Uusi tilintarkastuslaki. KTT Veijo Riistama: Tilintarkastuslainsäädännön uudistuksen pääkohdista*. Viitattu 19.1.2014, saatavilla http://www.htm.fi/tilintarkastajan_valinta/uusi_tilintarkastuslaki.

Juutilainen, Arno (2013): *Harmaan talouden torjunta tuottaa heikosti*. Viitattu 9.4.2014, saatavilla <http://www.hameensanomat.fi/uutiset/kanta-hame/239034-harmaan-talouden-torjunta-tuottaa-heikosti>.

Koponen, Pekka (2014): *Talousrikokset ja syytteestä sopiminen*. Viitattu 22.3.2014, saatavilla: www.edilex.fi/artikkelit/11675.

Leskinen, JR (2013): *Jippii-jutun syyttäjät hakevat muutoslupaa KKO:lta*. Viitattu 15.6.2014, saatavilla <http://www.kauppalehti.fi/etusivu/jippii-jutun+syyttajat+hakevat+muutoslupaa+kkolta/201302364955>.

Linna, Tuula (2010): *Puntarissa plea bargaining – vastassa oikeusturva ja itsekreminointisuoja*. Viitattu 22.3.2014, saatavilla: <http://www.edilex.fi/oikeustiede/8427>.

Loiva, Jukka (2008): *Syytetingintä – ratkaisu todisteluongelmiin talousrikosjutuissa?* Viitattu 22.3.2014, saatavilla <http://www.edilex.fi/hlr/5485>.

Muttilainen, Vesa & Kankaanranta, Terhi (2011). *Talousrikollisuus monipuolisen seurannan kohteena*. Viitattu 26.3.2014, saatavilla <http://www.haaste.om.fi/fi/index/lehtiarkisto/haaste42011/talousrikollisuusmonipuolisenseurannankohteena.html>.

Newman, Paul, Patterson, Evelyn & Smith, Reed (2003): *The Role of Auditing in Investor Protection*. Viitattu 27.3.2012, saatavilla http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=421660.

Paajanen, Olli-Pekka (2013): *Talousrikokset pitkittävät muiden rikosten tutkintaa*. Viitattu 25.3.2014, saatavilla <http://www.ksml.fi/uutiset/kotimaa/talousrikokset-pitkittavat-muiden-rikosten-tutkintaa/1349697>.

PwC (2014): *Global Economic Crime Survey 2014*. Viitattu 26.2.2014, saatavilla: <http://www.pwc.com/crimesurvey>.

Rantanen, Esko (2009): *Jippii, tyrmässä tavataan*. Viitattu 13.2.2012, saatavilla <http://www.talouselama.fi/uutiset/jippii+tyrmassa+tavataan/a2086788>.

Rikoksantorjuntaneuvosto (2014): *Rikollisuustilanteen selvittäminen*. Viitattu 8.4.2014, saatavilla <http://www.rikoksantorjunta.fi/fi/index/rikoksantorjunta/rikoksetjarikollisuus/rikollisuustilanteenselvittaminen.html>.

- Räisänen, Kimmo (2013): *Korkein oikeus ei antanut valituslupaa Jippii-jutussa*. Viitattu 15.6.2014, saatavilla <http://www.hs.fi/kotimaa/a1370482436607>.
- Sajari, Petri (2007): *Oikeuskansleri huolestui talousrikoksista*. Viitattu 8.4.2014, saatavilla <http://www.taloussanomat.fi/kotimaa/2007/09/25/oikeuskansleri-huolestui-talousrikoksista/200723521/12>.
- Sisäasiainministeriö 2008. *Järjestäytyneen rikollisuuden ja terrorismin torjunta. Sisäisen turvallisuuden ohjelman valmisteluun osallistuneen asiantuntijaryhmän lopuraportti*. Viitattu 26.3.2012, saatavilla [http://www.intermin.fi/intermin/hankkeet/turva/home.nsf/files/jarjestaytynyt_rikollisuus/\\$file/jarjestaytynyt_rikollisuus.pdf](http://www.intermin.fi/intermin/hankkeet/turva/home.nsf/files/jarjestaytynyt_rikollisuus/$file/jarjestaytynyt_rikollisuus.pdf).
- Sisäasiainministeriö 2012. *Hallitus vauhdittaa harmaan talouden vastaista työtä*. Viitattu 26.3.2014, saatavilla http://www.intermin.fi/fi/ajankohtaista/uutiset/uutisarkisto/1/0/hallitus_vauhdittaa_harmaan_talouden_vastaista_tyota.
- Tilastokeskus: Poliisin tietoon tulleet tilintarkastajien toimintaa koskevat rikokset Suomessa vuosina 1997–2012. Sähköpostikirje tekijälle 7.1.2014. Tekijän hallussa.
- TILA (2006): *Keskuskauppakamarin tiedote*. Viitattu 9.4.2014, saatavilla http://www.keskuskauppakamari.fi/kkk/palvelut/Tilintarkastus/Tiedostopankki/fi/FI/Toolo_tiedote_21032006/.
- Tyynysniemi, Mikko (2013): *Talousrikosten esitutkinta kestää pitkään*. Viitattu 1.3.2014, saatavilla <http://www.hs.fi/paivanlehti/talous/Talousrikosten+esitutkinta+kest%C3%A4%C3%A4+pitk%C3%A4n/a1360470881880>.
- Valtioneuvoston periaatepäätös (2012). *Tehostettu harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan toimintaohjelma vuosille 2012–2015*. Viitattu 26.3.2014, saatavilla <http://valtioneuvosto.fi/toiminta/periaatepaatokset/fi.jsp?p=1&year=2012>.
- Vihreä kirja (1996): *Lakisääteisen tilintarkastajan tehtävästä, asemasta ja vastuusta Euroopan Unionissa*. Viitattu 18.1.2014, saatavilla http://europa.eu/documents/comm/green_papers/pdf/com96_338_fi.pdf.
- Vihreä kirja (2013): *Tilintarkastuspolitiikka: kriisin opetukset*. Viitattu 31.10.2013, saatavilla <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0561:FIN:FI:PDF>.
- Vuorinen, Sami (2001): *Talousrikostutkinta*. Viitattu 12.4.2014, saatavilla <http://www.poliisiammattikorkeakoulu.fi/poliisi/periodic.nsf/vwdocuments/26EB908217126147C2256B82004D7ACB>.