

11.6.2008

Dnr 3232/4/06

Beslutsfattare: Biträdande justitieombudsman Jukka Lindstedt

Föredragande: Justitieombudsmannasekreterare Mikko Sarja

BEHOVET AV ANVISNINGAR OM GOD REVISIONSSED

1

KLAGOMÅL

Revisionsutskottet vid Ålands Handelskammare ber i sin skrivelse 3.10.2006 riksdagens justitieombudsman undersöka ett ärende som gäller uttolkning av begreppet god revisionsned för svenskspråkiga revisorer. I klagomålet uttrycker utskottet missnöje över att centrala normgivande rekommendationer för god revisionsned enbart finns tillgängliga på finska.

I klagomålet framhålls att eftersom handelskamrarnas revisionsutskott enligt revisionslagen ska övervaka GRM-revisorers verksamhet, kan revisorerna inte förutsättas följa andra rekommendationer för god revisionsned än de som finns tillgängliga på modersmålet. Enligt klagomålet har man inom revisionsutskottet ställt sig frågande till hur rättssäkerheten skulle fungera i eventuella disciplinärenden vid klagomål eller vid eventuella domstolsprövningar av revisorers ansvar.

Eftersom det ansvariga handels- och industriministeriet och det högsta övervakande tillsynsorganet statens revisionsnämnd inte har tagit sitt ansvar, har detta enligt klagomålet lett till en ojämlig behandling av landets revisorer av karaktären språklig diskriminering.

3

AVGÖRANDE

3.1

Justitieombudsmannens behörighet i revisionsfrågor

Enligt grundlagens 109 § 1 mom. ska justitieombudsmannen övervaka att domstolarna och andra myndigheter samt tjänstemännen, offentligt anställda arbetstagare och också andra, när de sköter offentliga uppdrag, följer lag och fullgör sina skyldigheter.

Enligt handelskamarlagens 1 § 1 mom. är en handelskammare medlemssammanslutning i Centralhandelskammaren och dess verksamhetsområde är det distrikt som Centralhandelskammaren har fastställt för den. Handelskammaren ska utveckla verksamhetsförutsättningarna för näringslivet inom sitt verksamhetsområde samt sköta de offentliga uppgifter som har föreskrivits för den eller ålagts den. Enligt 2 mom. i samma paragraf är Centralhandelskammaren en sammanslutning som består av handelskamrarna och som verkar som handelskamrarnas gemensamma organ och stöder handelskamrarna vid skötseln av de uppgifter som ankommer på dem. Centralhandelskammaren utvecklar verksamhetsförutsättningarna för när-

ingslivet i hela landet, beviljar förtjänsttecken som Finlands näringslivs erkänsla och sköter de offentliga uppgifter som ålagts den.

I handelskamarlagens 2 § föreskrivs om handelskamrarnas och Centralhandelskammarens offentliga uppgifter. En handelskammare har till uppgift att 1) sköta de uppgifter som den har ålagts i revisionslagen, och att 2) bestyrka handlingar i utrikeshandeln då en sådan uppgift har ålagts den i eller med stöd av någon annan lag.

Centralhandelskammaren har enligt samma paragrafs 2 mom. till uppgift att 1) sköta de uppgifter som den har ålagts i revisionslagen, 2) välja skiljemän i inlösesituationer om vilka föreskrivs särskilt i aktiebolagslagen och 3) sköta de uppgifter som den har ålagts i lagen om fastighetsförmedlingsrörelser och rörelser för förmedling av hyreslägenheter och hyreslokaler.

Handelskamrarnas och Centralhandelskammarens offentliga uppgifter omfattar sålunda i fråga om revision, enligt den revisionslag (936/1994) som gällde vid tidpunkten för klagomål och likaså enligt den revisionslag (459/2007) som trädde i kraft 1.7.2007, godkännande och övervakning av CGR- och GRM-revisorer. I fråga om skötseln av dessa lagstadgade offentliga uppgifter hör Centralhandelskammaren och handelskamrarna till justitieombudsmannens behörighet. I revisionslagen föreskrivs inte särskilt om handelskamrarnas eller Centralhandelskammarens rätt eller skyldighet att ge anvisningar eller rekommendationer om revision.

KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry är en förening för revisorer som är godkända av Centralhandelskammaren (CGR). Föreningen är en förbindelselänk mellan CGR-revisorerna och tryggar förutsättningarna för CGR-revisorernas yrkesutövning. Enligt vad som framgår t.ex. av föreningens webbsidor (www.kht.fi) har föreningen en central roll vid utvecklingen av god revisionssed i vårt land. Den har alltsedan 1970-talet gett rekommendationer som syftar till att skapa god revisionssed som så långt som möjligt beaktar också den internationella utvecklingen.

CGR-föreningen har karaktären av ett intressebevakningsorgan med uppgift att främja sina medlemmars förutsättningar att utöva sitt yrke. Från juridisk synpunkt är den en privaträttslig förening som verkar i enlighet med föreningslagen. Justitieombudsmannen är inte behörig att övervaka CGR-föreningen eftersom den inte sköter något sådant offentligt uppdrag som avses i bestämmelsen om justitieombudsmannens behörighet, trots att dess roll när det gäller tolkningen av begreppet god revisionssed kan anses vara viktig inom yrkeskåren.

Att statens revisionsnämnd omfattas av justitieombudsmannens tillsynsbehörighet är ett oestridligt faktum.

3.2

God revisionssed

Enligt 16 § 1 mom. i den förra revisionslagen ska en revisor iakttä god revisionssed när han utför uppdrag enligt revisionslagen. Motsvarande bestämmelse ingår i 22 § 1 mom. i den gällande revisionslagen. Bestämmelserna är enligt sin ordalydelse förpliktande. I 20 § i den gällande revisionslagen ingår dessutom en bestämmelse om yrkesetiska principer som innebär att en revisor ska utföra sina i lagen angivna uppgifter med yrkeskunnighet, integritet, objektivitet och omsorg, med beaktande av det allmänna intresset.

I motiveringen till 16 § i den förra revisionslagen (RP 295/1993 rd) konstaterades bl.a. att med skyldighet att iakttä god revisionssed avses skyldighet att vid revisionsuppdrag följa den revi-

sionspraxis som allmänt iakttas av omsorgsfulla yrkesmän. Revisorn ska vid planering och verkställandet av revisionen samt rapporteringen utnyttja de metoder som allmänt används av omsorgsfulla yrkesmän.

I propositionens motivering konstaterades vidare att god revisions sed är sedvanerätt som kan jämföras med god advokats sed och god bokföringssed. En revisor ska i sin verksamhet följa både etiskt och yrkesmässigt godtagbara principer. CGR-föreningen rf:s anvisningar kan också mera allmänt användas som riktlinjer då det t.ex. vid rättegång prövas om god revisions sed har iakttagits. God revisions sed har också behandlats i fackpublikationer på området. Ställningstaganden kan vidare sökas i domstolarnas och Centralhandelskammarens revisionsnämnds avgöranden.

CGR-föreningens styrelse beslöt år 1996 harmonisera sina revisionsrekommendationer med internationella revisionsförbundet IFAC:s revisionsstandarder (ISA-standarderna). IFAC grundades år 1977 för att utveckla standarder och anvisningar för revision, etik, utbildning och redovisning. De finländska revisorsorganisationerna CGR-föreningen och GRM-revisorerna rf är båda medlemmar i IFAC.

Sedan år 2006 har CGR-föreningens styrelse godkänt revisions- och övriga standarder som är direkta översättningar av IFAC:s standarder. De nya etiska regler som trädde i kraft 1.7.2007 är en översättning av IFAC:s etiska regler. Revisionsstandarderna och -rekommendationer samt de etiska reglerna ingår i publikationen Tilintarkastusalan suositukset 2005, som ges ut av KHT-Media Oy och omfattar ca 800 sidor. Anvisningarna innehåller per huvudklass följande faktahelheter: ansvar, planering, intern kontroll, revisionsevidens, utnyttjande av arbete utfört av andra, slutsatser och rapportering, specialområden samt andra tjänster än revision (se närmare RP 194/2006 rd).

I motiveringen till revisionslagens 22 § konstateras att paragrafens 1 mom. motsvarar 16 § 1 mom. i gällande lag, men dess materiella innehåll ändras betydligt, eftersom frågan om huruvida de internationella revisionsstandarderna som gäller revision följs eller inte i fortsättningen kommer att bedömas med stöd av föreslagna 13 §. Huruvida andra än de revisionsstandarder som gäller revision har följts kommer fortsättningsvis att bedömas som en del av god revisions sed.

Enligt revisionslagens 22 § ska en revisor iakttä god revisions sed vid utförandet av uppgifter som avses i revisionslagen, medan det i revisionslagens 13 § föreskrivs att vid revision av bokföringsskyldiga sammanslutningar och stiftelser ska följas de revisionsstandarder som har godkänts för att tillämpas inom gemenskapen och som avses i artikel 26 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG (internationella revisionsstandarder). När revisionslagens 13 § stiftades behandlades fortfarande standarderna inom EU. Således har det varit fråga om framförhållning när den ifrågavarande paragrafen stiftades. Enligt den ovan nämnda artikeln får medlemsstaterna tillämpa nationella revisionsstandarder till dess att de internationella standarderna har godkänts.

Riksdagens ekonomiutskott påpekade i sitt betänkande (EkUB 33/2006 rd) med anledning av regeringens proposition med förslag till revisionslag att det inte finns några rekommendationer om god revisions sed på svenska. Utskottet ansåg att situationen kommer att bli bättre när EU har godkänt standarderna, eftersom dessa också offentliggörs på svenska. Ekonomiutskottet ansåg vidare att det med tanke på landets svenskspråkiga revisorers rättssäkerhet är viktigt

att anvisningarna och rekommendationerna om god revisionsred finns att tillgå på landets båda officiella språk. Ekonomiutskottet föreslog att riksdagen godkänner ett uttalande om detta (utskottets förslag till uttalande 6). Enligt uttalandet förutsätter riksdagen att regeringen ser till att de verksamma svenskspråkiga revisorerna i Finland har tillgång till anvisningarna och rekommendationerna för god revisionsred på svenska. Riksdagen godkände uttalandet (RSv 293/2006 rd).

3.3

Statens revisionsnämnds roll vid utvecklande av god revisionsred

Enligt motiveringen till 16 § i den förra revisionslagen är det en viktig uppgift för statens revisionsnämnd att sörja för utvecklande av god revisionsred. I den förra lagens 28 § föreskrevs närmare om den i anslutning till handels- och industriministeriet verksamma nämndens uppgifter. Enligt paragrafens 1 mom. hade nämnden till uppgift att 1) ge anvisningar och utlåtanden om tillämpningen av revisionslagen och en förordning som utfärdats med stöd av lagen, 2) framställa förslag och ta initiativ till utvecklande av revisionsstadgandena samt att 3) sörja för den allmänna styrningen och utvecklingen av revisionsväsendet samt tillsynen över detta och övriga uppgifter som enligt lagen åligger nämnden.

I motiveringen (RP 295/1993 rd) till 28 § i den förra revisionslagen konstaterades bl.a. att betydelsen av statens revisionsnämnds uppgift att ge anvisningar och utlåtanden accentueras eftersom i förslaget till en allmän revisionslag samlas motsvarande stadganden ur de lagar som reglerar olika sammanslutningar. Särskilt stadgandena om god revisionsred, revisors oberoende ställning och revisorsjäv förutsatte enligt motiveringen att dylika tolkningsanvisningar och uttalanden meddelas för att missförhållanden ska kunna avhjälpas.

I regeringens proposition konstaterades bl.a. att den allmänna styrningen och utvecklingen av revisionsväsendet gäller såväl systemet för godkännande och övervakning av revisorerna som själva revisionen. Enligt propositionen ska det komma an på nämnden att följa revisorernas verksamhet och studera utvecklingen av revisionsförhållandena samt att utveckla innebörden av revisionsbegreppet så att en revision tryggar möjligheterna att erhålla riktig och tillräcklig ekonomisk information samt att den även i övrigt motsvarar lagens syfte. I propositionen framhölls det å andra sidan att Centralhandelskammarens revisionsnämnd och handelskamrarnas revisionsutskott i första hand ska utöva tillsyn över den verksamhet som godkända revisorer bedriver. Varken riksdagens ekonomiutskott i sitt betänkande (EkUB 27/1994 rd) eller grundlagsutskottet i sitt utlåtande till ekonomiutskottet (GrUU 7/1994 rd) tog uttryckligen ställning till den föreslagna bestämmelsen om revisionsnämndens uppgifter.

I den gällande revisionslagens 39 § 1 mom. föreskrivs att statens revisionsnämnd svarar för den allmänna styrningen och utvecklingen av och tillsynen över revisionen. I paragrafens 2 mom. föreskrivs att Centralhandelskammarens revisionsnämnd sörjer för styrning och utveckling i anslutning till godkännande av revisorer och övervakning av godkända revisorers verksamhet.

I bestämmelsen föreslogs inget omnämnande om anvisningar och rekommendationer, eftersom statens revisionsnämnd också utan att det föreskrivs om saken i lag har rätt att ge anvisningar och utlåtanden i ärenden som hör till revisionslagens tillämpningsområde. Det föreslogs inte heller att en bestämmelse motsvarande den förra lagens bestämmelse om rätt att framställa förslag och ta initiativ skulle tas in i den nya lagen, eftersom statens revisionsnämnd har sådan rätt också utan någon uttrycklig bestämmelse om saken (RP 194/2006).

Enligt handels- och industriministeriets utredning har statens revisionsnämnd knappast alls utnyttjat möjligheten att ge anvisningar om god revisionssed utan den har närmast fungerat som besvärsinstans.

3.4

Har svenskspråkiga revisorers språkliga jämlikhet kränkts?

I klagomålet hänvisas till justitieombudsman Lauri Lehtimajas beslut dnr 641/4/95 om publicering av bokföringsnämndens anvisningar på både finska och svenska. Lehtimaja ansåg att eftersom bokföringsnämndens anvisningar har en avsevärd praktisk betydelse för regleringen av god bokföringssed och eftersom anvisningarna har samband med förverkligandet av rättigheter och skyldigheter bör de publiceras både på finska och svenska.

Jag konstaterar för det första att bestämmelserna om både bokföringsnämnden och revisionsnämnden är likartade när det gäller möjligheten att utfärda anvisningar. Justitieombudsman Lehtimajas beslut kan sålunda åtminstone i princip ha betydelse för tolkningen i det aktuella ärendet. En med tanke på den rättsliga bedömningen av ärenden relevant skillnad ligger dock i det faktum att bokföringsnämnden har gett anvisningar men inte revisionsnämnden. Justitieombudsmannens tidigare beslut om bokföringsnämnden innebar enligt min uppfattning inget ställningstagande till frågan om bokföringsnämnden över huvud taget borde ge anvisningar om god bokföringssed. Utgångspunkten för avgörandet är snarare att om anvisningar likväl ges borde dem ges på båda nationalspråken.

Om statens revisionsnämnd hade gett anvisningar om tillämpning av lagen skulle det tidigare avgörandet ha haft betydelse för tolkningen i det aktuella ärendet. Eftersom rekommendationer emellertid inte har givits ens på finska finns det ingen anledning att i detta avseende ytterligare bedöma ärendet med skyldigheten att förverkliga den språkliga jämlikheten som utgångspunkt.

3.5

Behovet av anvisningar om god revisionssed

Även om det i detta ärende inte har framkommit skäl att anse att aktörer som omfattas av min tillsynsbehörighet har handlat på ett klandervärt sätt i fråga om den språkliga jämlikheten, anser jag emellertid att det från rättssäkerhetssynpunkt över huvud taget är problematiskt att revisorerna enligt lag ovillkorligen ska iaktta god revisionssed, utan att begreppets innebörd definieras närmare. Motiveringen till den förra revisionslagens 16 § ger dock vissa – om än mycket knapphändiga – fingervisningar.

Exempelvis begreppet god advokatsed regleras på motsvarande sätt, men från rättslig synpunkt är skillnaden jämfört med god revisionssed emellertid att Finlands Advokatförbund är en offentligrättslig förening som har publicerat sina rekommendationer om god advokatsed både på finska och svenska. I fråga om begreppet god förvaltning, som kan jämföras med god revisionssed, kan det konstateras att innebörden i stor utsträckning hade utformats genom de högsta laglighetsövervakarnas avgörandepraxis ända till dess att i 2 kap. i förvaltningslagen som trädde i kraft 1.1.2004 togs in uttryckliga bestämmelser om grunderna för god förvaltning, dvs. om de olika dimensioner som begreppet anses omfatta. I och med lagstiftningen är sålunda kriterierna för god förvaltning tillgängliga på båda nationalspråken för alla – dvs. både för dem för vilka god förvaltning innebär förpliktelser och för allmänheten.

God revisionsssed har efter att den förra revisionslagen stiftades inte längre från juridisk synpunkt enbart haft sedvanerättslig status, även om begreppets konkreta innebörd har utformats i praktiken. God revisionsssed är, trots karaktären av en s.k. flexibel norm, en förpliktande norm vars innehåll förändras i och med förändringar i revisionsmiljön, bestämmelserna om och förväntningarna på revisionen. Begreppets innebörd påverkas av lagar, förordningar, rättspraxis, tillsynsorganens beslutspraxis samt de internationella revisionsstandarderna. Innebörden av begreppet god revisionsssed utformas sålunda inte uteslutande genom de rekommendationer som CGR-föreningen publicerar, även om rekommendationerna sannolikt i praktiken spelar en mycket viktig roll.

Handels- och industriministeriet framhåller i sin utredning att tillgången på svenskspråkiga anvisningar kommer att förbättras i framtiden, när det enligt lag blir obligatoriskt att vid revision tillämpa de internationella revisionsstandarder som nämns i förslaget till revisionslag som är baserat på revisionsdirektivet (revisionslagen har som känt redan trätt i kraft). Direktivet handlar om samma internationella revisionsstandarder (ISA-standarder) som har publicerats i CGR-föreningens rekommendationer. Standarderna godkänns inom EU genom kommittologiförfarande och kommer att tillämpas som sådana vid revisioner i medlemsstaterna. Ministeriet uppger att när revisionsstandarderna blivit godkända i EU kommer den att ersätta den tidigare standarden, medan den motsvarande nationella rekommendationen upphör att gälla. Eftersom det är fråga om EU-lagstiftning översätts den till alla officiella EU-språk och sålunda också till svenska.

Ministeriet hänvisar i sin utredning, i de avseenden som refereras ovan, till 13 § i den nya revisionslag som numera har trätt i kraft. Enligt motiveringen till bestämmelsen blir det i och med den lagstadgat att iaktta de internationella revisionsstandarder som gäller förrättandet av revision och som har antagits med iakttagande av ovan nämnda förfarande inom Europeiska unionen, medan iakttagandet av internationella revisionsstandarder som gäller utförande av andra uppdrag fortsättningsvis ska bedömas som en del av iakttagandet av god revisionsssed enligt 22 §. Också iakttagandet av en revisionsstandard som gäller revision ska bedömas som en del av god revisionsssed till dess revisionsstandarderna i fråga har antagits i enlighet med kommittologiförfarandet för tillämpning inom EU.

Enligt riksdagens ekonomiutskottsbetänkande var revisionslagens föreslagna 13 § emellertid proaktiv eftersom standarderna fortfarande behandlades inom EU. (EkUB 33/2006 rd). Enligt uppgift från arbets- och näringsministeriet har de ovan nämnda EU-standarderna fortfarande inte publicerats.

Enligt ordalydelsen i revisionslagens 13 och 22 § har bestämmelsen om god revisionsssed (22 §) ett vidare tillämpningsområde än bestämmelsen om tillämpning av de internationella revisionsstandarderna (13 §) som inte ännu har konkretiserats. De internationella standarderna gäller i enlighet med revisionslagens sistnämnda paragraf och 1 § 1 mom. 1 punkten revision av bokföringsskyldiga sammanslutningar och stiftelser som avses i bokföringslagens 1 kap. 1 §, medan tillämpningsområdet för bestämmelsen om god revisionsssed inte har begränsats på motsvarande sätt. God revisionsssed ska iakttas vid utförandet av alla uppgifter som avses i revisionslagen. Bestämmelsen är sålunda en generalklausul som styr revisorernas verksamhet. Frågor som gäller iakttagande av bestämmelsen kan bedömas i disciplinärt förfarandet eller i samband med domstolsbehandling av ärenden som gäller revisorsansvar.

Av det som konstateras ovan följer att det fortfarande kommer att finnas delområden av revisorernas verksamhet som inte berörs av de standarder som i sinom tid godkänns inom EU genom kommittologiförfarande utan som enligt min uppfattning fortsättningsvis blir beroende

av den nationella definitionen av begreppet god revisionssed. Revisorerna ska sålunda utöver de internationella standarderna som kommer att godkännas iakttä också vad som i den nationella lagen föreskrivs om god revisionssed. Innebörden av begreppet definieras närmare t.ex. i de nationella tillsynsorganens beslutspraxis och i yrkeskårens sedvanerätt. Härav följer enligt min uppfattning att det problem som tas upp i klagomålet inte nödvändigtvis helt kommer att lösas enbart genom att de internationella standarderna i sinom tid i form av EU-lagstiftning kommer att publiceras också på svenska.

Enligt revisionslagen är utgångspunkten den att statens revisionsnämnd enligt prövning utfärdar anvisningar om tillämpning av lagen. Justitieombudsmannen kan inte befatta sig med hur myndigheterna utövar sin prövningsrätt, om de inte överskrider eller på annat sätt missbrukar den. Enligt vad som utretts har nämnden i praktiken avhållit sig från att fungera som besvärinstans och den har inte heller givit anvisningar av nämnda slag. Detta motsvarar i sig inte den utgångspunkt som föreslogs i samband med att den förra revisionslagen stiftades. I motiveringen till regeringens proposition med förslag till den förra revisionslagen betonades nämligen vikten av att ge anvisningar och utlåtanden, eftersom i förslaget till en ny allmän revisionslag samlades motsvarande stadganden ur lagar om olika sammanslutningar. Särskilt stadgandena om god revisionssed, revisors oberoende ställning och revisorsjäv förutsatte att dylika tolkningsanvisningar och uttalanden meddelas för att missförhållanden ska kunna avhjälpas.

Enligt min åsikt finns det emellertid inga tillräckliga rättsliga förutsättningar att anse att statens revisionsnämnd missbrukat sin lagstadgade prövningsrätt då den inte givit rekommendationer om tillämpning av revisionslagen – inklusive god revisionssed – utan närmast har fungerat som besvärinstans, med beaktande också av den omständigheten att den i och med sin tillsynsuppgift och med sin beslutspraxis dock har gett innebörd åt begreppet god revisionssed.

Jag konstaterar emellertid att de olika elementen i begreppet god revisionssed har betydelse för det första med tanke på revisorernas rättsskydd som i enlighet med grundlagens 21 § tryggs som en grundläggande rättighet. Eftersom revisorerna är skyldiga att iakttä god revisionssed måste de också känna till vilken innebörd begreppet har t.ex. hos tillsynsorganen. En förutsättning för att revisorernas rättssäkerhet ska kunna tillgodoses är att denna typ av normer, som har utfärdats på en lägre hierarkisk nivå och som de facto definierar en förpliktande norm, måste finnas tillgängliga på revisorernas modersmål. Dessa element har å andra sidan betydelse också från de aktörers synpunkt för vilkas räkning revisorerna utför sina uppdrag. Vidare kan samhället och enskilda medborgare över huvud taget vara intresserade av vilka kriterier revisorerna följer.

Det hör inte i sig till min behörighet att bedöma CGR-föreningens förfarande eller att ta ställning till hur den publicerar rekommendationer för revisionsbranschen. Jag konstaterar emellertid att revisorer som har finska som modersmål är i en fördelaktigare ställning när det gäller tolkningen av begreppet god revisionssed än revisorer med svenska som modersmål eftersom de rekommendationer som publicerats av CGR-föreningen – och således är viktiga för tolkningen av begreppet god revisionssed – finns att få endast på finska.

Lagstiftaren har efter att grundrättighets- och grundlagsreformen trätt i kraft för revisionsväsendets vidkommande godkänt att en öppet formulerad norm får sin innebörd från annat håll än från själva lagen – i stor utsträckning t.o.m. genom rekommendationer som publiceras av en privaträttslig förening. Det är i sista hand fråga om att lagstiftaren har ställt upp målet medan yrkeskåren själv bestämmer hur målet ska uppnås. Revisionslagen utgör enligt min åsikt en rättslig grund för att det allmänna, dvs. i praktiken statens revisionsnämnd ska kunna delta i tolkningen av begreppet god revisionssed eller i informationen om begreppet också på annat

sätt än enbart i egenskap av tillsynsorgan och beslutsfattare i enskilda fall. I lagstiftningen har sålunda inte uppdagats några brister som från denna synpunkt skulle föranleda ytterligare åtgärder från min sida i det aktuella fallet.

Från den enskilde revisorns synpunkt är situationen enligt min åsikt ändå otillfredsställande från rättslig synpunkt eftersom det förefaller som om ingen som omfattas min tillsynsbehörighet är skyldig att publicera anvisningar eller rekommendationer om god revisionsred, trots att revisorerna enligt lag är skyldiga att iakttä god revisionsred. Inte heller ett framtida godkännande av de internationella standarderna kommer nödvändigtvis att helt lösa problemet, eftersom det enligt min åsikt inte är entydigt att den nationella lagstiftningen och EU-lagstiftningen i alla avseenden motsvarar varandra. Denna typ av marginella lagtolkningsfrågor kan med fog anses kräva anvisningar av ett sådant slag som det hänvisades till redan i motiveringen till den förra revisionslagen.

Det är fråga om revisorernas rättssäkerhet och hur den ska tillgodoses. Enligt grundlagens 22 § ska det allmänna se till att de grundläggande fri- och rättigheterna och de mänskliga rättigheterna tillgodoses. I sista hand är det sålunda det ministerium som ansvarar för revisionslagstiftningen som ska skapa sådana förutsättningar att rättssäkerheten kan tillgodoses också för revisorernas vidkommande.

4 ÅTGÄRDER

I ärendet har inte framkommit tillräckliga grunder för att anse att någon som omfattas av min tillsynsbehörighet handlat lagstridigt eller underlåtit att uppfylla sina lagstadgade förpliktelser.

Med hänvisning till det allmännas skyldighet att tillgodose de grundläggande rättigheterna meddelar jag emellertid arbets- och näringsministeriet för kännedom min ovan i avsnitt 3.5 framförda uppfattning om det rättssäkerhetsproblem som råder i nuläget och som eventuellt kommer att kvarstå också efter att de internationella revisionsstandarderna har godkänts.

Samtidigt ber jag ministeriet senast 31.8.2008 meddela vilka åtgärder mitt beslut och riksdagens uttalande (RSv 293/2006 rd) eventuellt har föranlett, uttryckligen med beaktande av osäkerhetsfaktorerna i samband med införandet av de internationella revisionsstandarderna.

11.6.2008

Dnro 3232/4/06

Ratkaisija: Apulaisoikeusasiamies Jukka Lindstedt

Esittelijä: Oikeusasiamiehensihtööri Mikko Sarja

HYVÄÄ TILINTARKASTUSTAPAA KOSKEVIEN OHJEIDEN TARPEELLISUUS

1 KANTELU

Ahvenanmaan kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta pyysi 3.10.2006 päivätyssä kirjeessään eduskunnan oikeusasiamiestä tutkimaan asiaa, jossa oli kyse hyvää tilintarkastustapaa kos-

kevien suositusten soveltamisesta ruotsinkielisten tilintarkastajien näkökulmasta. Kantelussa ilmaistiin tyytymättömyys siihen, että hyvän tilintarkastustavan sisältöä määrittävät suositukset olivat saatavilla vain suomeksi.

Kantelussa tuotiin esiin, että koska kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan tulee tilintarkastuslain mukaan valvoa HTM-tilintarkastajien toimintaa, tilintarkastajilta ei voida edellyttää muiden kuin sellaisten hyvää tilintarkastustapaa koskevien suositusten noudattamista, jotka ovat saatavilla heidän omalla äidinkielellään. Kantelun mukaan tilanne voi muodostua oikeusturvan kannalta ongelmalliseksi tilintarkastajien kurinpitomenettelyssä tai arvioitaessa tilintarkastajan vastuuta tuomioistuimessa.

Koska asiasta vastuullinen kauppa- ja teollisuusministeriö ja tilintarkastuksen ylin valvontaviranomainen Valtion tilintarkastuslautakunta eivät olleet ryhtyneet asiassa asianmukaisiin toimenpiteisiin, tilintarkastajat oli kantelun mukaan asetettu kielellisistä syistä erilaiseen asemaan tavalla, jossa oli kielellisen syrjinnän piirteitä.

- - -

3 RATKAISU

3.1 Oikeusasiamiehen toimivalta tilintarkastusta koskevista kysymyksistä

Perustuslain 109 §:n 1 momentin mukaan oikeusasiamiehen tulee valvoa, että tuomioistuimet ja muut viranomaiset sekä virkamiehet, julkisyhteisön työntekijät ja muutkin julkista tehtävää hoitaessaan noudattavat lakia ja täyttävät velvollisuutensa.

Kauppakamarilain 1 §:n 1 momentin mukaan Kauppakamari on Keskuskauppakamarin jäsenyhteisö, jonka toiminta-alueena on Keskuskauppakamarin sille vahvistama alue. Kauppakamari kehittää toiminta-alueensa elinkeinoelämän toimintaedellytyksiä sekä hoitaa sille säädettyjä ja määrättyjä julkisia tehtäviä. Saman pykälän 2 momentin mukaan Keskuskauppakamari on kauppakamarien muodostama yhteisö, joka toimii kauppakamarien yhteiselimenä ja tukee kauppakamareita niille kuuluvien tehtävien hoitamisessa. Keskuskauppakamari kehittää koko maassa elinkeinoelämän toimintaedellytyksiä, myöntää Suomen elinkeinoelämän tunnustuksena ansiomerkkejä ja hoitaa sille säädettyjä julkisia tehtäviä.

Kauppakamarilain 2 §:ssä on säädetty kauppakamarien ja Keskuskauppakamarin julkisista tehtävistä. Kauppakamarin tehtävänä on pykälän 1 momentin mukaan 1) hoitaa sille tilintarkastuslaissa säädettyt tehtävät ja 2) vahvistaa ulkomaankaupan asiakirjoja sen mukaan kuin sille muussa laissa tai sen nojalla on annettu tällainen tehtävä.

Keskuskauppakamarin tehtävänä on saman pykälän 2 momentin mukaan 1) hoitaa sille tilintarkastuslaissa säädettyt tehtävät, 2) määrätä välimiehet osakeyhtiölaissa erikseen säädettyissä tilanteissa ja 3) hoitaa sille kiinteistövälitysliikkeistä ja vuokrahuoneiston välitysliikkeistä annetussa laissa säädettyt tehtävät.

Tilintarkastuksen osalta kauppakamareille ja Keskuskauppakamarille säädettyt julkiset tehtävät koskevat kantelun tekohetkellä voimassa olleen tilintarkastuslain (936/1994) samoin kuin 1.7.2007 voimaan tulleen tilintarkastuslain (459/2007) perusteella siten KHT- ja HTM-tilintarkastajien hyväksyntää ja valvontaa. Näiden laissa säädettyjen julkisten tehtävien hoita-

misen osalta Keskuskauppakamari ja kauppakamarit kuuluvat oikeusasiamiehen toimivaltaan. Tilintarkastuslaissa ei ole erikseen säädetty kauppakamarin tai Keskuskauppakamarin oikeudesta tai velvollisuudesta antaa tilintarkastusta koskevia ohjeita tai suosituksia.

KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry on puolestaan Keskuskauppakamarin hyväksymien tilintarkastajien (KHT) yhdistys. Se toimii KHT-tilintarkastajien yhdysseurana ja huolehtii KHT-tilintarkastajien ammatillisten toimintaedellytysten turvaamisesta. Esimerkiksi yhdistyksen verkkosivuilta (www.kht.fi) ilmenevien tietojen mukaan yhdistyksellä on keskeinen asema hyvän tilintarkastustavan kehittämisessä maassamme. Se on jo 1970-luvulta lähtien antanut suosituksia, joiden tarkoituksena on ollut luoda hyvää tilintarkastustapaa ottaen tarpeellisessa määrin huomioon myös kansainvälinen kehitys.

KHT-yhdistys on tehtäviensä luonteen perusteella edunvalvonnallinen yhdistys, koska sen tehtävä on edistää jäsentensä ammatillisia edellytyksiä. Oikeudellisesti tarkasteltuna se on yhdistyslain mukaisesti toimiva yksityisoikeudellinen yhdistys. Oikeusasiamies ei ole KHT-yhdistykseen nähden toimivaltainen, koska se ei hoida oikeusasiamiehen toimivaltasäännöksessä tarkoitettua julkista tehtävää siitäkään huolimatta, että sen roolia hyvän tilintarkastustavan käsitteen tulkinnassa voidaankin ammattikunnan sisällä pitää merkittävänä.

Valtion tilintarkastuslautakunnan kuulumisessa oikeusasiamiehen valvontavaltaan ei ole tulkinnanvaraisuutta.

3.2

Hyvästä tilintarkastustavasta

Aikaisemman tilintarkastuslain 16 §:n 1 momentin mukaan tilintarkastajan oli noudatettava hyvää tilintarkastustapaa tilintarkastuslain mukaisia tehtäviä hoitaessaan. Vastaava säännös on nykyisen tilintarkastuslain 22 §:n 1 momentissa. Säännökset on kirjoitettu velvoittavaan muotoon. Nykyisen tilintarkastuslain 20 §:ssä on lisäksi erillinen ammattieettisiä periaatteita koskeva säännös, jonka mukaan tilintarkastajan on suoritettava tässä laissa tarkoitettuja tehtäviä ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen.

Aikaisemman tilintarkastuslain 16 §:n perusteluissa (HE 295/1993 vp) todettiin muun muassa, että hyvän tilintarkastustavan velvoittavuudella tarkoitetaan velvollisuutta toimia tilintarkastustehtävissä huolellisen ammattihenkilön yleisesti noudattaman tilintarkastuskäytännön mukaisesti. Tilintarkastajan tulee käyttää hyväkseen tilintarkastuksen suunnittelussa, toteutuksessa ja raportoinnissa menetelmiä, joita huolelliset ammattihenkilöt yleisesti käyttävät.

Edelleen hallituksen esityksessä todettiin, että hyvä tilintarkastustapa on hyvään asianajajatapaan ja hyvään kirjanpitoon rinnastettavaa tapaoikeutta. Tilintarkastajan tulee toiminnassaan noudattaa sekä eettisesti että ammatillisesti hyväksyttäviä periaatteita. Hallituksen esityksen mukaan KHT-yhdistys ry:n julkaisemia ohjeita voidaan yleisemminkin käyttää suunta-aviivoina harkittaessa esimerkiksi oikeudenkäynnissä sitä, onko hyvää tilintarkastustapaa noudatettu. Hyvää tilintarkastustapaa koskevia kannanottoja voidaan löytää myös alan ammattijulkaisuista ja tuomioistuimien ja Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan ratkaisuksista.

KHT-yhdistyksen hallitus päätti vuonna 1996 harmonisoida tilintarkastussuosituksensa kansainvälisen tilintarkastajaliiton IFAC:n laatimien tilintarkastusstandardien (ISA-standardit) mukaisiksi. Vuonna 1977 perustetun IFAC:n tehtävä on kehittää tilintarkastukseen, etiikkaan, koulutukseen ja laskentatoimeen liittyviä standardeja ja ohjeita. Suomalaiset hyväksytyt

tilintarkastajien järjestöt (KHT-yhdistys ja HTM-tilintarkastajat ry) ovat molemmat IFAC:n jäseniä.

Vuodesta 2006 lähtien KHT-yhdistyksen hallitus on hyväksynyt tilintarkastus- ja muut standardit, jotka ovat täsmällisiä käännöksiä IFAC:n standardeista. Uudet, 1.7.2007 voimaan tulleet eettiset ohjeet ovat käännos IFAC:n eettisistä ohjeista. Tilintarkastusstandardit ja -suositukset sekä eettiset ohjeet julkaistaan Tilintarkastusalan standardit ja suositukset -kirjassa. Lisäksi KHT-yhdistys ylläpitää ja kehittää jäsenten suorittaman tilintarkastuksen laatua. KHT-Media Oy:n julkaiseman Tilintarkastusalan suositukset 2005 -teoksen laajuus on noin 800 sivua. Ohjeistus käsittää pääluokittain seuraavia asiakokonaisuuksia: velvollisuudet, suunnittelu, sisäinen kontrolli, tilintarkastusevidenssi, toisten tekemän työn hyväksikäyttäminen, johtopäätökset ja raportointi, erikoisalueet sekä tilintarkastuksen liitännäispalvelut (ks. lähemmin HE 194/2006 vp).

Tilintarkastuslain 22 §:n perusteluissa on todettu, että pykälän 1 momentti vastaa voimassa olevan lain 16 §:n 1 momenttia, mutta sen aineellinen sisältö muuttuu merkittävästi, koska tilintarkastusta koskevien kansainvälisten tilintarkastusstandardien noudattaminen tulee jatkossa arvioitavaksi ehdotetun 13 §:n nojalla. Muiden kuin tilintarkastusta koskevien tilintarkastusstandardien noudattaminen tulisi edelleen arvioitavaksi osana hyvää tilintarkastustapaa.

Tilintarkastuslain 22 §:n mukaan tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa tilintarkastuslaissa tarkoitettuja tehtäviä suorittaessaan, kun taas lain 13 §:n perusteella kirjanpitovelvollisen yhteisön tai säätiön tilintarkastuksessa on noudatettava tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta, direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY muuttamisesta sekä direktiivin 84/253/ETY kumoamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY (tilintarkastusdirektiivi) 26 artiklassa tarkoitettuja kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja. Tilintarkastuslain 13 § on ollut ennakkointia, koska standardien käsittely EU:ssa oli tilintarkastuslakia säädettäessä vielä kesken. Edellä mainitun artiklan mukaan jäsenvaltiot saavat soveltaa kansallista tilintarkastusstandardia kansainvälisten standardien hyväksymiseen saakka.

Eduskunnan talousvaliokunta kiinnitti tilintarkastuslakia koskeneesta hallituksen esityksestä antamassaan mietinnössä (TaVM 33/2006 vp) huomiota siihen, että hyvää tilintarkastustapaa koskevia suosituksia ei ole ollut saatavissa ruotsin kielellä. Tilanne on valiokunnan mukaan parantumassa standardien tultua EU:ssa hyväksytyiksi, jolloin ne julkaistaan myös ruotsin kielellä. Talousvaliokunta piti tärkeänä Suomessa toimivien ruotsinkielisten tilintarkastajien oikeusturvan kannalta, että hyvää tilintarkastustapaa koskevat ohjeet ja suositukset ovat saatavissa molemmilla virallisilla kielillä. Talousvaliokunta ehdotti, että eduskunta hyväksyy asiasta lausuman (valiokunnan lausumaehdotus 6). Lausuman mukaan eduskunta edellyttää, että hallitus huolehtii siitä, että Suomessa toimivien ruotsinkielisten tilintarkastajien käytettävissä on hyvää tilintarkastustapaa koskevat ohjeet ja suositukset ruotsin kielellä. Eduskunta hyväksyi kyseisen lausuman (EV 293/2006 vp).

3.3

Valtion tilintarkastuslautakunnan roolista hyvän tilintarkastustavan kehittämisessä

Valtion tilintarkastuslautakunnan yhtenä keskeisenä tehtävänä oli aiempaa tilintarkastuslakia koskeneen hallituksen esityksen 16 §:n perusteluiden mukaan huolehtia hyvän tilintarkastustavan kehittämisestä. Saman lain 28 §:ssä säädettiin tarkemmin kauppa- ja teollisuusministeriön yhteydessä toimivan lautakunnan tehtävistä. Pykälän 1 momentin mukaan lautakunnan tehtävänä oli 1) antaa ohjeita ja lausuntoja tilintarkastuslain ja sen nojalla annetun asetuksen

soveltamisesta, 2) tehdä esityksiä ja aloitteita tilintarkastusta koskevien säännösten kehittämiseksi ja 3) huolehtia tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta, kehittämisestä ja valvonnasta sekä muista laissa sille säädetyistä tehtävistä.

Tilintarkastuslakia koskeneen hallituksen esityksen perusteluissa (HE 295/1993 vp) todettiin tältä osin muun muassa, että valtion tilintarkastuslautakunnan tehtäväksi ehdotetun ohjeiden ja lausuntojen antamisen merkitys korostuu, sillä ehdotetulla tilintarkastusta koskevalla yleislailla kootaan yhteen eri yhteisöjä koskevien lakien vastaavat säännökset. Erityisesti hyvää tilintarkastustapaa, tilintarkastajan riippumattomuutta ja esteellisyyttä koskevat säännökset edellyttivät hallituksen esityksen mukaan tällaisten tulkintaohjeiden ja lausuntojen antamista epäkohtien poistamiseksi.

Lautakunnan yleisen ohjaustehtävän osalta hallituksen esityksessä todettiin muun muassa, että tilintarkastuksen yleinen ohjaus ja kehittäminen koskisivat sekä tilintarkastajien hyväksymis- ja valvontajärjestelmää että tilintarkastusta. Lautakunnan velvollisuutena olisi hallituksen esityksen mukaan seurata tilintarkastajien toimintaa ja tilintarkastusolojen kehittymistä sekä kehittää tilintarkastuksen sisältöä siten, että se turvaa oikean ja riittävän taloudellisen informaation sekä muutoinkin vastaa lain tavoitteita. Hallituksen esityksessä kuitenkin korostettiin toisaalta sitä, että hyväksytyjen tilintarkastajien käytännön toimintaa valvoisivat ensi sijassa Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta ja kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta. Sen paremmin eduskunnan talousvaliokunta mietinnössään (TaVM 27/1994 vp) kuin perustuslakivaliokunta lausunnossaan talousvaliokunnalle (PeVL 7/1994 vp) eivät ottaneet erikseen kantaa valtion tilintarkastuslautakunnan tehtäviä koskeneeseen säännösehdotukseen.

Nykyisen tilintarkastuslain 39 §:n 1 momentissa säädetään valtion tilintarkastuslautakunnan tehtävistä siten, se huolehtii tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta, kehittämisestä ja valvonnasta, kun taas saman pykälän 2 momentin mukaan tilintarkastajien hyväksymisen ja hyväksytyjen tilintarkastajien toiminnan valvontaan liittyvästä ohjauksesta ja kehittämisestä huolehtii Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta.

Säännökseen ei ehdotettu otettavaksi mainintaa ohjeiden ja suositusten antamisesta, koska valtion tilintarkastuslautakunnalla on ilman lain säännöstäkin oikeus antaa ohjeita ja lausuntoja tilintarkastuslain soveltamisalaan kuuluvista asioista. Myöskään aiemmassa laissa ollutta säännöstä esitysten ja aloitteiden tekemisestä ei ehdotettu säädettäväksi, koska tällainen oikeus on olemassa ilman nimenomaista säännöstäkin (HE 194/2006 vp).

Kauppa- ja teollisuusministeriön selvityksen mukaan valtion tilintarkastuslautakunta ei kuitenkaan ole antanut edellä tarkoitettuja hyvää tilintarkastustapaakaan koskevia ohjeita vaan on pitäytynyt ennen muuta valvontaelimen roolissa.

3.4

Onko äidinkieleltään ruotsinkielisten tilintarkastajien kielellistä yhdenvertaisuutta loukattu?

Kantelussa viitattiin oikeusasiamies Lauri Lehtimajan päätökseen dnro 641/4/95, joka koski kirjanpitolautakunnan antamien ohjeiden julkaisemista sekä suomeksi että ruotsiksi. Lehtimaja katsoi, että koska kirjanpitolautakunnan ohjeilla oli merkittävä asema hyvän kirjanpitolaitoksen sääntelyssä ja kun ne liittyivät oikeuksien ja velvollisuuksien toteuttamiseen, ne tulisi julkaista sekä suomeksi että ruotsiksi.

Totean ensinnäkin, että sekä kirjanpito- että tilintarkastuslautakuntaa koskeva sääntely on ohjeiden antamismahdollisuuden osalta ollut samansisältöinen, joten oikeusasiamies Lehtimajan

päätöksellä saattaisi siten ainakin periaatteessa olla tulkintavaikutusta nyt esillä olevaa asiaa arvioitaessa. Asian oikeudellisen arvioinnin kannalta merkityksellinen ero on käytännössä kuitenkin siinä, että kirjanpitolautakunta on antanut ohjeita mutta tilintarkastuslautakunta ei ole niin tehnyt. Oikeusasiamiehen aiempi kirjanpitolautakuntaa koskenut päätös ei käsitykseni mukaan sisältänyt kannanottoa siitä, että kirjanpitolautakunnan ylipäätään tulisi antaa hyvää kirjanpitotapaa koskevia ohjeita. Sen sijaan ratkaisussa lähdettiin pikemminkin siitä, että jos ohjeita kuitenkin annetaan, ne tulisi antaa molemmilla kansalliskielillä.

Mikäli valtion tilintarkastuslautakunta olisi antanut lain soveltamisesta ohjeita, kyseisellä aiemmalla ratkaisulla voisi olla tulkintavaikutusta nyt puheena olevassa asiassa. Koska suosituksia ei kuitenkaan ole annettu edes suomeksi, asiaa ei tässä suhteessa ole enemmälti arvioitava ainakaan kielellisen yhdenvertaisuuden toteuttamisvelvoitteen näkökulmasta.

3.5

Hyvää tilintarkastustapaa koskevien ohjeiden tarpeellisuus

Vaikka asiassa ei ole ilmennyt perusteita katsoa toimivaltaani kuuluvien tahojen menetelleen moitittavalla tavalla kielellisen yhdenvertaisuuden näkökulmasta, pidän kuitenkin yleisesti ottaen oikeusturvanäkökulmasta ongelmallisena sitä, että laissa on tilintarkastajille asetettu ehdoton velvoite noudattaa hyvää tilintarkastustapaa määrittelemättä kuitenkin enemmälti käsitteen sisältöä. Aiemman tilintarkastuslain 16 §:n perusteluissa oli tosin asiasta esitetty jonkinlaisia – joskin hyvin suppeita – luonnehdintoja.

Vastaava sääntelytapa on omaksuttu esimerkiksi myös hyvän asianajajatavan osalta, mutta erona tilintarkastukseen nähden on oikeudellisesta näkökulmasta kuitenkin, että Suomen Asianajajaliitto on julkisoikeudellinen yhdistys, joka on julkaissut hyvää asianajajatapaa koskevat suosituksensa sekä suomeksi että ruotsiksi. Hyvään tilintarkastustapaan rinnastuvan hyvän hallinnon osalta voidaan puolestaan todeta, että käsitteen sisältö muotoutui pitkälti ylimpien laillisuusvalvojien ratkaisukäytännön myötä, kunnes vuoden 2004 alussa voimaan tulleen hallintolain 2 lukuun otettiin nimenomaiset säännökset hyvän hallinnon perusteista eli niistä eri ulottuvuuksista, joita hyvään hallintoon voidaan katsoa kuuluvan. Lainsäädännön myötä hyvää hallintoa määrittävät kriteerit ovat siten kaikkien – niin hyvän hallinnon noudattamiseen velvoitettujen kuin yleisönkin – saatavilla molemmilla kansalliskielillä.

Hyvä tilintarkastustapa ei ole enää aiemman tilintarkastuslain säätämisen jälkeen ollut oikeuslähdeopilliselta asemaltaan pelkää tapaoikeutta, vaikka käsitteen konkreettinen sisältö onkin muotoutunut käytännössä. Hyvä tilintarkastustapa on niin sanotun joustavan normin ominaisuudestaan huolimatta tilintarkastajia velvoittava normi, jonka sisältö kuitenkin muuttuu tilintarkastuksen toimintaympäristön, normien ja tilintarkastukselle asetettujen odotusten muuttuessa. Käsitteen sisältöön vaikuttavat lait, asetukset, oikeuskäytäntö, tilintarkastajien valvontaelinten ratkaisukäytäntö sekä kansainväliset tilintarkastusstandardit. Hyvä tilintarkastustapa ei siten yksinomaan muodostu KHT-yhdistyksen julkaisemista suosituksista, vaikka niillä todennäköisesti onkin käytännössä hyvin merkittävä rooli.

Kauppa- ja teollisuusministeriön selvityksessä tuotiin esiin, että ruotsinkielisen ohjeistuksen saatavuus parantuu jatkossa, kun tilintarkastusdirektiiviin perustuvan ehdotetun uuden (ja nyttemmin siis jo voimaan tulleen) tilintarkastuslain kansainvälisten tilintarkastusstandardien noudattaminen tilintarkastuksessa tulee lakisääteisesti velvoittavaksi. Direktiivissä on kyse samoista kansainvälisistä tilintarkastusstandardeista (ISA-standardit), jotka on nykyisin sisällytetty KHT-yhdistyksen julkaisemiin tilintarkastusalan suosituksiin. Standardit hyväksytään EU:ssa komitologiamenettelyssä, ja ne tulevat sellaisinaan noudatettaviksi jäsenvaltioissa tehtävissä

tilintarkastuksissa. Ministeriön mukaan standardin tultua hyväksytyksi EU:ssa se korvaisi samasta asiasta aikaisemmin annetun standardin, ja vastaava aikaisempi kansallinen suositus poistuisi käytöstä. Koska kyse on EU-lainsäädännöstä, se käännetään kaikille virallisille kielille, myös ruotsiksi.

Ministeriön selvitys viittaa edellä selostetuilta osin sittemmin voimaan tulleen tilintarkastuslain 13 §:ään, jonka perustelujen mukaan kyseisen säännöksen myötä tilintarkastuksen suorittamista koskevien, Euroopan unionissa edellä mainittua menettelyä noudattaen hyväksytyjen kansainvälisten tilintarkastusstandardien noudattaminen olisi lakisääteistä, kun taas muiden toimeksiantojen suorittamista koskevien kansainvälisten tilintarkastusstandardien noudattamista arvioitaisiin edelleenkin osana 22 §:n mukaista hyvän tilintarkastustavan noudattamista. Myös tilintarkastusta koskevan tilintarkastusstandardin noudattamista arvioitaisiin osana hyvää tilintarkastustapaa siihen saakka, kun kyseinen tilintarkastusstandardi on hyväksytty komitologiamenettelyn mukaisesti EU:ssa sovellettavaksi.

Eduskunnan talousvaliokunnan mietinnön mukaan tilintarkastuslain 13 § on kuitenkin ollut ennakointia, koska kyseisten standardien käsittely EU:ssa oli lakia säädettäessä ollut vielä kesken (TaVM 33/2006 vp). Työvoima- ja elinkeinoministeriöstä saadun tiedon mukaan edellä tarkoitettuja EU-standardeja ei ole vielääkään julkaistu.

Tilintarkastuslain 13 ja 22 §:n sanamuodon perusteella hyvää tilintarkastustapaa koskeva säännös (22 §) on soveltamisalaltaan laajempi kuin vasta jatkossa konkretisoitumassa oleva kansainvälisten tilintarkastusstandardien noudattamisvelvollisuutta koskeva säännös (13 §). Kansainväliset standardit koskevat viimeksi mainitun pykälän ja tilintarkastuslain 1 §:n 1 momentin 1 kohdan perusteella kirjanpitolain 1 luvun 1 §:ssä tarkoitetun kirjanpitovelvollisen yhteisön ja säätiön tilintarkastusta, kun taas hyvää tilintarkastustapaa koskevan säännöksen soveltamisalaa ei ole vastaavalla tavalla rajoitettu. Hyvää tilintarkastustapaa tulee noudattaa kaikissa tilintarkastuslain mukaisissa tehtävissä. Se on siten tilintarkastajan toimintaa ohjaava yleissäännös, jonka noudattaminen voi tulla arvioitavaksi tilintarkastajien kurinpitomenettelyssä tai arvioitaessa tilintarkastajan vastuuta tuomioistuimessa.

Edellä todetusta seuraa, että tilintarkastajan toimintaan jää vielä sellaisia osa-alueita, joita EU:ssa aikanaan komitologiamenettelyssä hyväksyttävät standardit eivät kata vaan joiden arvioiminen jää käsittääkseni edelleenkin hyvän tilintarkastustavan kansallisen määrittelyn varaan. Näin ollen tilintarkastajien tulee aikanaan hyväksyttävien kansainvälisten standardien lisäksi noudattaa myös kansallisessa laissa velvoittavaksi säädettyä hyvää tilintarkastustapaa, jonka sisältö määrittyy tarkemmin esimerkiksi kansallisten valvontaelinten ratkaisukäytännössä ja ammattikunnan tapaoikeutena. Tästä seuraa käsitykseni mukaan, että kantelussa tarkoitettu ongelma ei välttämättä jatkossakaan poistu ainakaan kokonaan pelkästään sillä, että kansainväliset standardit julkaistaan aikanaan EU-lainsäädäntönä myös ruotsiksi.

Tilintarkastuslaki jättää lähtökohtaisesti valtion tilintarkastuslautakunnan harkintaan, antaako se lain soveltamista koskevia ohjeita. Oikeusasiamies ei voi puuttua viranomaisten harkintavallan käyttöön, ellei sitä ole ylitetty tai muuten käytetty väärin. Saadun selvityksen mukaan lautakunta on käytännössä pitäytynyt toimimaan muutoksenhakuelimenä eikä ole antanut mainittuja ohjeita. Tämä ei sinänsä vastaa sitä lähtökohtaa, joka aiemman tilintarkastuslain säätämisen yhteydessä esitettiin. Tilintarkastuslakia koskeneen hallituksen esityksen perusteissa nimittäin korostettiin ohjeiden ja lausuntojen antamisen tärkeyttä, koska ehdotetulla tilintarkastusta koskevalla yleislalla kootiin yhteen eri yhteisöjä koskevien lakien vastaavat säännökset. Erityisesti hyvää tilintarkastustapaa, tilintarkastajan riippumattomuutta ja esteellisyyttä

koskevat säännökset edellyttivät hallituksen esityksen mukaan tällaisten tulkintaohjeiden ja lausuntojen antamista epäkohtien poistamiseksi.

Minulla ei kuitenkaan ole oikeudellisia edellytyksiä katsoa valtion tilintarkastuslautakunnan käyttäneen väärin sille lain perusteella kuuluvaa harkintavaltaa, kun se ei ole antanut tilintarkastuslain soveltamista – mukaan lukien hyvä tilintarkastustapa – koskevia suosituksia vaan on pitäytynyt ennen muuta valvontaelimenä ottaen huomioon myös sen, että se on valvonta-tehtävänsä myötä ratkaisukäytännöllään osaltaan kuitenkin luonut sisältöä hyvälle tilintarkastustavalle.

Totean kuitenkin, että niillä erilaisilla elementeillä, joista hyvä tilintarkastustapa muodostuu, on merkitystä ensinnäkin tilintarkastajien perustuslain 21 §:ssä perusoikeutena turvattun oikeusturvan kannalta. Tilintarkastajat ovat velvollisia noudattamaan hyvää tilintarkastustapaa, joten heidän tulee myös olla tietoisia siitä, miten tuo käsite esimerkiksi valvontaelimissä ymmärretään. Tilintarkastajien oikeusturvan asianmukainen toteutuminen edellyttää, että tällaiset velvoittavaa normia tosiasiallisesti määrittelevät alemmanasteiset normit ovat saatavilla tilintarkastajien omalla äidinkielellä. Mainituilla elementeillä on toisaalta merkitystä myös niiden tahojen näkökulmasta, joiden lukuun tilintarkastaja tehtävänsä hoitaa. Edelleen myös yhteiskunta ja sen yksittäiset jäsenet yleisemminkin voivat olla kiinnostuneita siitä, millaisten kriteerien perusteella tilintarkastajien tulee tehtäviään hoitaa.

Minulla ei sinänsä ole toimivaltaa arvioida KHT-yhdistyksen menettelyä eikä ottaa kantaa sen tapaan julkaista tilintarkastusalan suosituksia. Totean kuitenkin, että tosiasiallisesti äidinkielellään suomenkieliset tilintarkastajat ovat hyvän tilintarkastustavan käsitteen tulkinnan osalta ruotsinkielisiä tilintarkastajia edullisemmassa asemassa, koska KHT-yhdistyksen julkaisemat tilintarkastusalan suositukset – jotka siis ovat hyvän tilintarkastustavan käsitteen tulkinnassa merkittävässä asemassa – ovat saatavilla vain suomeksi.

Lainsäätäjä on tilintarkastuksen osalta perusoikeus- ja perustuslakiuudistusten voimassa ollen edelleenkin sinänsä hyväksynyt sen, että muotoilultaan avoin normi saa sisältönsä muualta kuin laista itsestään – merkittävässä määrin jopa yksityisoikeudellisen yhdistyksen julkaisemista suosituksista. Viime kädessä kyse on siitä, että lainsäätäjä on asettanut tavoitteen, ja ammattikunta itse määrittelee, miten tuo tavoite saavutetaan. Tilintarkastuslaki antaisi nähdäkseni sinänsä oikeudellisen perustan julkiselle vallalle eli käytännössä valtion tilintarkastuslautakunnalle osallistua hyvän tilintarkastustavan käsitteen tulkintaan tai siitä informoimiseen muutenkin kuin vain valvontaelimen ominaisuudessa yksittäisten tapausten ratkaisijana, joten lainsäädännössä sinänsä ei ole ilmennyt sellaista puutetta, joka tästä näkökulmasta antaisi tässä yhteydessä aihetta enempiin toimenpiteisiin.

Yksittäisen tilintarkastajan näkökulmasta tilanne on tällä hetkellä mielestäni oikeudellisesti arvioiden epätyytyttävä, koska mikään valvontavaltaani kuuluva taho ei näytä sinänsä olevan velvollinen julkaisemaan hyvää tilintarkastustapaa määrittäviä ohjeita tai suosituksia siitäkään huolimatta, että tilintarkastajille on laissa kuitenkin asetettu velvollisuus tuota tapaa noudattaa. Jatkossa toteutuva kansainvälisten standardien hyväksyminenäkään ei välttämättä poista ongelmaa ainakaan täysin, koska kansallinen ja EU-lainsäädäntö eivät nähdäkseni yksiselitteisesti kata toisiaan. Tämänkaltaiset lainsäädännön reuna-alueisiin tai rajapintoihin liittyvät tulkintakysymykset voivat perustellusti vaatia sellaista ohjeistusta, johon jo aiemman tilintarkastuslain perusteluissa viitattiin.

Kyse on tilintarkastajan oikeusturvasta ja sen toteutumisesta. Perustuslain 22 §:n mukaan julkisen vallan on turvattava perusoikeuksien toteutuminen. Näin ollen viime kädessä tilintarkas-

tuslainsäädännöstä vastaavan ministeriön tehtävä on luoda edellytykset sille, että tämä oikeus toteutuu myös tilintarkastajien osalta.

4

TOIMENPITEET

Asiassa ei ole ilmennyt riittäviä oikeudellisia perusteita katsoa minkään yksittäisen valvontavaltaani kuuluvan tahon menetelleen lainvastaisesti tai jättäneen täyttämättä laissa nimenomaisesti asetettuja velvoitteita.

Julkista valtaa sitovan perusoikeuksien edistämisveloitteen näkökulmasta saatan kuitenkin työvoima- ja elinkeinoministeriön tietoon edellä kohdassa 3.5 esittämäni käsityksen nykytilanteeseen liittyvästä ja kansainvälisten tilintarkastusstandardien hyväksymisen jälkeenkin mahdollisesti vielä vallitsevaksi jäävästä oikeusturvaongelmasta.

Samalla pyydän ministeriötä ilmoittamaan 31.8.2008 mennessä, mihin toimenpiteisiin päätökseni ja eduskunnan asiasta hyväksymä lausuma (EV 293/2006 vp) mahdollisesti ovat antaneet aihetta ottaen erityisesti huomioon kansainvälisten tilintarkastusstandardien voimaantuloon liittyvät epävarmuustekijät.