EUROOPAN YHTEISÖJEN KOMISSIO

Bryssel, 24.07.1996
KOM(96) 338 lopull.

VIHREÄ KIRJA

LAKISÄÄTEISEN TILINTARKASTAJAN TEHTÄVÄSTÄ, ASEMASTA JA VASTUUSTA EUROOPAN UNIONISSA

(kommission esittämä)

SISÄLLYSLUETTELO

	Kohtien numerot
1. JOHDANTO	**1.1 - 1.5**
2. LAKISÄÄTEISEN TILINTARKASTUKSEN SÄÄNTELY EU:N TASOLLA JA EU:N TOIMENPITEIDEN TARVE	**2.1 - 2.10**
3. LAKISÄÄTEISEN TILINTARKASTAJAN TEHTÄVÄ	
Lakisääteisen tilintarkastuksen määritelmä	**3.1 - 3.7**
Tilinpäätösten tarkkuus	**3.8 - 3.13**
Yhtiön sen hetkinen tila/vakavaraisuus	**3.14 - 3.21**
Mahdolliset petokset	**3.22 - 3.29**
Yhtiön lakisääteisten velvoitteiden kunnioitus	**3.30 - 3.32**
Yhtiön vastuullinen käyttäytyminen ympäristöä ja yhteiskuntaa koskevissa asioissa	**3.33 - 3.35**
Ensisijaiset toimet ja mahdolliset menetelmät	**3.36 - 3.38**
Tilintarkastuskertomus	
Tilintarkastuskertomuksen sisältö	**3.39 - 3.44**
Ensisijaiset toimet ja mahdolliset menetelmät	**3.45 - 3.47**
4. LAKISÄÄTEISEN TILINTARKASTAJAN ASEMA	
Lakisääteisen tilintarkastajan pätevyys	
Pätevyys kahdeksannessa direktiivissä	**4.1 - 4.4**
Ensisijaiset toimet ja mahdolliset menetelmät	**4.5 - 4.6**
Lakisääteisen tilintarkastajan riippumattomuus	
Riippumattomuuden määritelmä	**4.7 - 4.15**
Ensisijaiset toimet ja mahdolliset menetelmät	**4.16 - 4.17**

Lakisääteisen tilintarkastajan asema yhtiössä

Lakisääteinen tilintarkastus ja yhtiön hallinto **4.18 - 4.26**

Ensisijaiset toimet ja mahdolliset menetelmät **4.27 - 4.28**

Hallituksen toimielinten ja ammatillisten toimielinten tehtävä

Laadunvalvonta **4.29 - 4.33**

Ensisijaiset toimet ja mahdolliset menetelmät **4.34 - 4.36**

5. TILINTARKASTAJAN VASTUU

Kohti rajoitettua vastuuta? **5.1 - 5.5**

Ensisijaiset toimet ja mahdolliset menetelmät **5.6 - 5.7**

6. PIENYHTIÖIDEN LAKISÄÄTEINEN TILINTARKASTUS

Pienyhtiön tilintarkastus **6.1 - 6.6**

Ensisijaiset toimet ja mahdolliset menetelmät **6.7**

7. KONSERNIEN TILINTARKASTUSJÄRJESTELYT

Lakisääteinen tilintarkastus konserneissa **7.1 - 7.3**

Ensisijaiset toimet ja mahdolliset menetelmät **7.4**

8. SIJOITTAUTUMISVAPAUS JA PALVELUJEN TARJOAMISVAPAUS **8.1 - 8.2**

Yksityisten henkilöiden sijoittautumis-vapaus ja palvelujen tarjoamisen vapaus **8.3 - 8.5**

Tilintarkastusyhteisöjen sijoittautumis-vapaus ja palvelujen tarjoamisvapaus **8.6 - 8.9**

Ensisijaiset toimet ja mahdolliset menetelmät **8.10 - 8.13**

9. PÄÄTELMÄT **9.1 - 9.5**

Lähdeluettelo

1. JOHDANTO

1.1 Vaatimus, tiettyjen yhtiöiden tilinpäätökset ja konsolidoidut tilinpäätökset tarkastaa pätevä asiantuntija ja joka otettiin koko yhteisöä varten käyttöön tilinpäätösdirektiiveillä, on tarkoitettu suojelemaan yleistä etua. Tarkastettujen tilinpäätösten tuoman varmuuden pitäisi lisätä kaikkien yhtiöiden asioiden kanssa tekemisissä olevien osapuolten luottamusta. Yhtiöiden julkaisemien taloudellisten tietojen yhdenmukaistamisesta seuraavaa suurempaa avoimuutta ja sitä näiden tietojen luotettavuuden lisääntymistä, joka seuraa niiden tarkastamisesta itsenäisen ja pätevän ammattihenkilön toimesta, pidettiin yhteismarkkinoiden loppuunsaattamisen kannalta tärkeänä.

1.2 Lakisääteisen tilintarkastajan tehtävästä on viime aikoina keskusteltu paljon maailmanlaajuisesti. Erityisesti useiden tärkeiden taloudellisten epäonnistumisten seurauksena on nostettu esiin kysymyksiä, jotka koskevat lakisääteisen tilintarkastuksen ja tilintarkastajan riippumattomuuden merkitystä. EU:n tasolla on ollut vaikeata vastata näihin kysymyksiin, koska lakisääteistä tilintarkastusta EU:n tasolla koskeva sääntelykehys on epätäydellinen. EU:n tasolla ei ole olemassa yhteistä kantaa lakisääteisen tilintarkastajan tehtävästä, asemasta ja vastuusta. Tällaisen yhteisen kannan puuttuminen vaikuttaa kielteisesti tilintarkastusten laatuun sekä sijoittautumisvapauteen ja vapauteen tarjota palveluja tilintarkastuksen alalla.

1.3 Tätä taustaa vasten ja vastauksena tilintarkastajien ammattikunnan pyyntöihin komissio pitää suotavana pohtia lisätoimenpiteiden laajuutta ja tarvetta tällä alalla EU:n tasolla. Eurooppa-neuvoston Birminghamin kokouksen jälkeen vihreästä kirjasta on tullut tärkeä väline neuvotteluissa jäsenvaltioiden ja asiasta kiinnostuneiden tahojen kanssa. Tämän vihreän kirjan tarkoituksena on nostaa kaikkien asianosaisten tietoisuutta kysymyksessä olevista asioista ja saada heidän lausuntonsa.

1.4 Tätä asiakirjaa laatiessaan komissio otti huomioon eri tutkimukset, joita tällä alalla on tuotettu kansallisella ja kansainvälisellä tasolla[1]. Komissio käynnisti itse lakisääteisen tilintarkastajan tehtävästä, asemasta ja vastuusta tutkimuksen, jonka suoritti Maastrichtin kirjanpidon ja tilintarkastuksen tutkimuskeskus (Maastricht Accounting and Auditing Research Center MARC), saadakseen selkeän kuvan siitä, miten lakisääteistä tilintarkastusta käsitellään jäsenvaltioiden lainsäädännössä. Tarkoitus on käsitellä joitakin tässä asiakirjassa esiin otettuja kysymyksiä ja saatuja huomautuksia konferenssissa, jonka komissio järjestää 5 ja 6 päivänä joulukuuta 1996 lakisääteisen tilintarkastajan tehtävästä, asemasta ja vastuusta.

---

[1] Katso liitteenä olevaa lähdeluetteloa

1.5 Lyhyen kuvauksen jälkeen, joka koskee lakisääteistä tilintarkastusta koskevaa nykyistä sääntelyä EU:n tasolla ja syitä, miksi uudet toimet EU:n tasolla saattavat olla oikeutettuja, asiakirjassa käsitellään tärkeimpiä kysymyksiä, jotka liittyvät lakisääteisen tilintarkastajan tehtävään ja asemaan, hänen vastuuseensa, pienten yritysten tilintarkastukseen, yhtymien tilintarkastusjärjestelyihin sekä sijoittautumisvapauteen ja vapauteen tarjota tilintarkastusalan palveluja. Kukin luku päättyy lyhyeen jaksoon, jossa ehdotetaan mahdollisia ensisijaisia toimia sekä tapoja ja keinoja asioiden ratkaisemiseksi EU:n tasolla. Asiasta kiinnostuneiden osapuolien huomautukset olisivat erityisen tervetulleita näistä kohdista.

2. LAKISÄÄTEISEN TILINTARKASTUKSEN SÄÄNTELY EU:N TASOLLA JA EU:N TOIMENPITEIDEN TARVE

2.1 Yhtiömuodoltaan tietynlaisten yhtiöiden tilinpäätöksistä 25 päivänä heinäkuuta 1978 annetun neljännen neuvoston direktiivin (78/660/ETY) mukaisesti kaikkien direktiivin soveltamisalaan kuuluvien yhtiöiden on tarkastutettava tilinpäätöksensä pätevällä ammattihenkilöllä. Lakisääteisen tilintarkastajan on myös tarkastettava, että vuosikertomus on johdonmukainen saman tilivuoden tilinpäätösten kanssa. Jäsenvaltioilla on oikeus vapauttaa direktiivissä määritellyt pienyhtiöt tilinpäätösten tarkastusvelvollisuudesta.

2.2 Konsolidoiduista tilinpäätöksistä 13 päivänä kesäkuuta 1983 annetulla seitsemännellä neuvoston direktiivillä (83/349/ETY) tilintarkastusvaatimus on ulotettu kaikkiin yhtiöihin, jotka laativat konsolidoidut tilinpäätökset direktiivin perusteella. Pankkien ja muiden rahoituslaitosten tilinpäätöksistä ja konsolidoiduista tilinpäätöksistä 18 päivänä joulukuuta 1986 annetulla neuvoston direktiivillä 86/635/ETY sekä vakuutusliikkeiden tilinpäätöksistä ja konsolidoiduista tilinpäätöksistä 19 päivänä joulukuuta 1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/674/ETY on otettu käyttöön vaatimus, jonka mukaan kaikkien näiden direktiivien soveltamisalaan kuuluvien yhteisöjen on tarkastutettava tilinpäätöksensä ja konsolidoidut tilinpäätöksensä pätevällä ammattihenkilöllä.

2.3 Jäsenvaltiot saavat hyväksyä tilintarkastajiksi ainoastaan henkilöitä, jotka täyttävät lakisääteisten tilintarkastusten suorittamisesta vastuussa olevien henkilöiden hyväksymisestä 10 päivänä huhtikuuta 1984 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin (84/253/ETY) ehdot. Hyväksymisehdot koskevat toisaalta ammatillista pätevyyttä ja toisaalta henkilökohtaista koskemattomuutta ja riippumattomuutta.

2.4 Vaikka kahdeksannessa direktiivissä määritellään lakisääteisen tilintarkastajan pätevyyden vähimmäisvaatimukset, se ei sisällä erityisiä riippumattomuusvaatimusta koskevia ohjeita. Direktiiviä annettaessa komissio totesi, että tilanne ei ollut tyydyttävä, ja se varasi oikeuden palata tähän kysymykseen myöhemmin. Näin ei ole vielä tapahtunut. Samoin ehdotettu viides direktiivi, joka koskee julkisten osakeyhtiöiden rakennetta sekä niiden toimielinten valtuuksia ja velvollisuuksia ja joka sisältää säännöksiä lakisääteisen tilintarkastajan nimittämisestä ja erottamisesta, tilintarkastuspalkkiosta, tilintarkastuskertomuksesta ja lakisääteisen tilintarkastajan vastuusta, on edelleen neuvoston käsiteltävänä. Joitakin kyseisiä asioita säännellään kansallisella tasolla, tai tilintarkastajien ammattikunta sääntelee niitä itse. Vallitsee kuitenkin väistämättömiä eroja siinä, miten niitä käsitellään, eikä niille usein ole mitään lainsäädännön antamaa tukea.

2.5 EU:n osuuden ja tehtävien oikeutus tällä alalla perustuu yhteismarkkinoihin. Yhteen jäsenvaltioon sijoittuneen yhtiön tarkastettuja tilinpäätöksiä käyttävät muissa jäsenvaltioissa olevat kolmannet osapuolet kuten sijoittajat, velkojat ja työntekijät. Ei ole kohtuutonta, että nämä kolmannet osapuolet edellyttävät tilintarkastukselta tietynlaista varmuutta ja tiettyä kattavuutta. Aivan kuten on ollut paineita tilintarkastuksen näiden näkökohtien standardoimiseksi kansallisella tasolla osittain vastauksena markkinavoimille, vaaditaan myös tilintarkastuksen näiden puolien jonkinlaista standardointia Euroopan tasolla. Olisi tietysti tarpeellista huolehtia siitä, että mahdollisesti kehitettävät standardit voidaan pitää tietoyhteiskunnan kehittymisestä seuraavien muutosten tasolla.

2.6 On myös palvelujen vapaaseen liikkuvuuteen ja sijoittautumisvapauteen liittyviä perusteluja. Useat komission käynnistämät tutkimukset, erityisesti vuonna 1992 valmistunut tutkimus kilpailusta Euroopan tilintarkastuksessa sekä vuonna 1996 suoritettu tutkimus lakisääteisen tilintarkastajan tehtävästä, asemasta ja vastuusta, ovat osoittaneet, että vielä ei ole olemassa tilintarkastuspalvelujen eurooppalaisia markkinoita ja että lakisääteistä tilintarkastusta koskevien jäsenvaltioiden kansallisten lakien ja asetusten välillä on yhä tärkeitä eroja.

2.7 Vuoden 1992 tutkimuksessa todetaan, että palvelun tarjoajan tarve sijaita asiakkaan kanssa samassa paikassa yhdessä erilaisten oikeudellisten ja ammatillisten esteiden kanssa sulkee pois todellisen liiketoiminnan rajojen ylitse. Yhdenmukaistamisen ja vastavuoroisen tunnustamisen hyväksi tehdyillä toimenpiteillä on vielä saavutettava paljon, jotta tässä tilanteessa saataisiin aikaan merkittäviä muutoksia. Vuoden 1996 tutkimuksessa todetaan, että eurooppalaisten tilintarkastuspalvelujen markkinoiden luomiseksi tarvitaan aloitteita EU:n tasolla kahdella alalla, jotka ovat: toisaalta erityisesti tilintarkastusyhtiöiden sijoittautumisvapaus ja vapaus tarjota palveluja tilintarkastuksen alalla sekä toisaalta tilintarkastuksen laatu. Kertomuksessa todetaan myös, että jäsenvaltioiden vastuujärjestelmien välisillä eroilla on todennäköisesti kielteinen vaikutus unionin sisäiseen tilintarkastuspalvelujen kauppaan.

2.8 Samanlaisia huolia esitettiin *Fédération des experts-comptables européens*'in (FEE) helmikuussa 1996 esittämässä kantaa ottavassa asiakirjassa. Tässä asiakirjassa tilintarkastajien ammattikunta pyytää komissiota tarkastelemaan useita kysymyksiä, jotka ovat heille erityisen aiheellisia ja joiden osalta he uskovat tarvittavan toimia EU:n tasolla. Nämä kysymykset koskevat erityisesti lakisääteisten tilintarkastajien sijoittautumisoikeutta ja oikeutta tarjota rajat ylittäviä tilintarkastuspalveluja sekä ammatillista vastuuta.

2.9 Lopuksi yhdenmukaistetun kannan puuttuminen EU:n tasolla lakisääteisen tilintarkastajan tehtävästä, asemasta ja vastuusta voi muodostua vakavaksi rasitteeksi kansainvälisellä tasolla tapahtuvissa neuvotteluissa, joiden tarkoituksena on parantaa eurooppalaisten yhtiöiden pääsyä kansainvälisille pääomamarkkinoille. Viime vuonna komissio esitti neuvostolle ja Euroopan parlamentille tiedonannon aiheesta "Kirjanpidon yhdenmukaistaminen: uusi strategia kansainväliseen yhdenmukaistamiseen" (KOM(95)508). Tässä tiedonannossa komissio ilmoitti uudesta strategiasta, jonka mukaan eurooppalaiset maailmanlaajuiset toimijat voisivat hankkia pääomaa kansainvälisiltä pääomamarkkinoilta ilman, että niiden tarvitsee noudattaa taloudellisia kertomuksia koskevia erilaisia vaatimuksia. Komissio ilmoitti kannattavansa Kansainvälisen tilinpäätösten standardointikomitean (IASC) yhdessä Kansainvälisen arvopaperikomissioiden järjestön (IOSCO) johtamaa yhdenmukaistamismenettelyä, jonka tarkoituksena on laatia keskeiset tilintarkastusstandardit, jotka hyväksyttäisiin pääomamarkkinoilla koko maailmassa. Toimenpiteisiin on ryhdytty EU:n vaikutuksen lisäämiseksi tässä kansainvälisessä tilintarkastuksen yhdenmukaistamismenettelyssä.

2.10 On kuitenkin olemassa huomattava vaara siitä, että eurooppalaisten yhtiöiden tilinpäätöksiä ja konsolidoituja tilinpäätöksiä ei hyväksytä kansainvälisillä pääomamarkkinoilla, elleivät itsenäiset ja ammattitaitoiset ammattihenkilöt ole tarkastaneet näitä tilinpäätöksiä sellaisten tilintarkastusnormien mukaisesti, joita pidetään maailmanlaajuisesti yleisesti hyväksyttävinä. Tilintarkastajien kansainvälisen liiton (IFAC) Kansainvälisten tilintarkastuskäytäntöjen komitea on kehittänyt joukon kansainvälisiä tilintarkastusnormeja. EU:n on päätettävä, haluaako se tukea näitä normeja, ja jos se haluaa, miten ja millä perusteella Euroopan vaikutusta kansainvälisten tilintarkastusnormien kehittämisessä voidaan lisätä.

3. LAKISÄÄTEISEN TILINTARKASTAJAN TEHTÄVÄ

Lakisääteisen tilintarkastuksen määritelmä

3.1 Vaikka neljännessä ja seitsemännessä direktiivissä vaaditaan, että tilinpäätökset ja konsolidoidut tilinpäätökset tarkastaa pätevä ammattihenkilö, direktiiveihin ei sisälly lakisääteisen tilintarkastuksen määritelmää. Pankkien tilinpäätöksiä ja vakuutusyhtiöiden tilinpäätöksiä koskevissa direktiiveissä vaaditaan myös lakisääteistä tilintarkastusta määrittelemättä, mitä sillä tarkoitetaan.

3.2 IFAC:n hyväksymän määritelmän mukaan tilintarkastuksen tavoitteena on, että tilintarkastaja pystyy esittämään mielipiteen siitä, onko tilinpäätökset kaikilta aineellisilta osin laadittu yksilöidyn taloudellisten tietojen esittämistä koskevan kehyksen mukaisesti.

3.3 Useissa tutkimuksissa on osoitettu, että vallitsee huomattavia eroja sen välillä, mitä suuri yleisö odottaa tilintarkastukselta ja mitä tilintarkastajien olisi tilintarkastajien ammattikunnan mielestä tehtävä. Tästä aiheutuva odotusten ja todellisuuden välinen ero on suuri ongelma tilintarkastajille, sillä mitä suurempi tämä ero on, sitä alhaisempi on heidän työnsä uskottavuus ja arvostus. Tämä kysymys koskee suurta yleisöä, koska markkinatalouden asianmukainen toiminta on suuresti riippuvaista tarkastettuja tilinpäätöksiä kohtaan tunnetusta luottamuksesta.

3.4 Lakisääteisen tilintarkastuksen määritelmässä olisi otettava huomioon käyttäjien tarpeet ja odotukset sikäli, kuin ne ovat kohtuullisia, samoin kuin lakisääteisen tilintarkastajan mahdollisuus täyttää nämä tarpeet ja odotukset.

3.5 Mitä tulee käyttäjien tarpeisiin ja odotuksiin, niitä voidaan pitää kohtuullisina, jos:

- tehtävistä on säädetty lailla;
- on asianosaisia, jotka ovat valmiit maksamaan palvelusta (eli on olemassa tehokasta kysyntää);
- on olemassa lakisääteinen tilintarkastaja, joka on halukas tarjoamaan palvelun (hintaan, joka heijastaa erityisesti hänen pätevyystasoaan, tehtävän vaikeutta, siihen käytettyä aikaa ja siihen liittyviä riskejä) ja joka on pätevä suorittamaan sen.

3.6 Se, mitä lakisääteiset tilintarkastajat voivat tarjota, ei riipu vain siitä, mistä asiakkaat ovat valmiit maksamaan, vaan myös tilintarkastajien teknisistä kyvyistä ja heidän asenteestaan riskeihin. Jotkut tilintarkastajille asetetut vaatimukset voivat olla kohtuuttomia sen vuoksi, että tilintarkastajilla ei voida olettaa olevan tehtävän suorittamiseen tarvittavia taitoja.

3.7 Suuri yleisö odottaa, että lakisääteisen tilintarkastajan tehtävänä on suojella asianosaisten, lainanantajien (esimerkiksi toimittajien, pankkien ja luottolaitosten), eläkeläisten, työntekijöiden ja yleensä suuren yleisön etuja antamalla heille vahvistus seuraavista:

- tilinpäätösten tarkkuudesta
- yhtiön sen hetkisestä tilasta/vakavaraisuudesta
- mahdollisista petoksista
- siitä, että yhtiö kunnioittaa lakisääteisiä velvoitteitaan
- yhtiön vastuullisesta käyttäytymisestä ympäristöä ja yhteiskuntaa koskevissa asioissa.

On hyödyllistä tarkastella lyhyesti näiden odotusten kohtuullisuutta.

Tilinpäätösten tarkkuus

3.8 Tilinpäätösten käyttäjien keskuudessa näyttää laajalti olevan se käsitys, että varaukseton tilintarkastuskertomus takaa tilinpäätösten asiallisen tarkkuuden.

3.9 Tähän odotukseen sisältyy kaksi väärinkäsitystä. Ensimmäinen on se, että olisi mahdollista laatia "tarkat" tilinpäätökset, ja toinen on se, että tilinpäätökset olisivat tilintarkastajan vastuulla.

3.10 Mitä tulee ensimmäiseen väärinkäsitykseen, ne, jotka ovat hyvin perillä tilintarkastuksesta, ovat yleensä yhtä mieltä siitä, että tilinpäätökset eivät voi olla "tarkkoja" siinä mielessä, että olisi vain yksi sarja lukuja, joka ilmaisee oikein yhtiön toiminnan tulokset ja sen rahoitusaseman. Ne vaihtoehdot, joita kirjanpidossa on käytettävissä monimutkaisten liiketoimien käsittelemiseksi, ja hallinnon päätöksentekoon liittyvät epävarmuudet tekevät mahdottomaksi kaikki yritykset kehittää sarja tilinpäätöksiä, joita kaikki asiasta perillä tarkkailijat pitäisivät "tarkkoina".

3.11 EU:ssa tunnustetaan oikeudellisesti se, että mitkään tilinpäätökset eivät voi olla ainoita "oikeita", ja tämä sisältyy vaatimukseen, jonka mukaan tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten olisi annettava oikea ja riittävä kuva, mikä sisältyy tilinpäätösdirektiiveihin. Tilinpäätösdirektiivien johtavan periaatteen eli oikeaa ja riittävää kuvaa koskevan vaatimuksen vahvuutena on se, että sen avulla otetaan huomioon monien tilinpäätöslukujen väistämätön arvostusluonne.

3.12 Tilintarkastajia on arvosteltu huomattavasti siitä, että he eivät ole omaksuneet tiukempaa linjaa joutuessaan tekemisiin tilinpäätösten kanssa, jotka noudattavat sääntöjä "luovalla tavalla". Kun tilinpäätökset ovat tilintarkastajien mielestä harhaanjohtavia hallituksen jäsenten kirjanpitoa koskevien valintojen ja asioiden paljastamista koskevien käytäntöjen seurauksena, tilintarkastusta koskevissa suuntaviivoissa vaaditaan tilintarkastajia antamaan varauksellinen lausunto, jossa selkeästi todetaan kaikki erimielisyyttä aiheuttavat seikat, tilinpäätösten vaikutukset sekä milloin se on käytännössä mahdollista, määrällinen arvio tilinpäätösten vaikutuksesta. Lisäksi silloin, kun tilintarkastaja katsoo, että erimielisyyden vaikutus on niin olennainen tai laaja, että tilinpäätökset ovat kokonaisuudessaan harhaanjohtavat, tilintarkastuksen suuntaviivoissa vaaditaan häntä antamaan kielteinen lausunto.

3.13 Toinen väärinkäsitys on se, että lakisääteinen tilintarkastaja laatisi tilinpäätökset ja olisi vastuussa niistä. Tämän kysymyksen osalta ei ole epäilystä siitä, etteikö hallituksella eikä lakisääteisellä tilintarkastajalla ole vastuu sellaisten (johdon laatimien) tilinpäätösten hyväksymisestä, jotka antavat oikean ja riittävän kuvan. Hallituksen jäsenet eikä suinkaan lakisääteinen tilintarkastaja päättävät tilinpäätöksissä käytetystä tilien käsittelystä ja tietojen antamista koskevista käytännöistä. Hallituksen jäsenillä on paras asema tuntea yhtiön asiat, pitää sen kirjoja ja laatia sen tilit. Tilintarkastajien olisi oltava riippumattomia ja erillisiä asiakkaidensa hallinnosta ja hallintoneuvostoista. Heidän tehtävänsä näyttävät tämän vuoksi täysin erillisiltä. Heidän olisi todettava onko tilinpäätökset heidän käsityksensä mukaan laadittu lain mukaisesti ja antavatko ne oikean ja riittävän kuvan.

Yhtiön sen hetkinen tila/vakavaraisuus

3.14 Useissa tutkimuksissa on osoitettu, että merkittävä osa suuresta yleisöstä odottaa, että lakisääteisen tilintarkastajan kertomus takaa, että yhtiön talous on terveellä pohjalla.

3.15 Tilinpäätökset laaditaan siltä pohjalta, että yhtiö jatkaa toimivana yrityksenä. Hallituksen jäsenillä on oikeus noudattaa tätä perustaa vain, jos he ovat vakuuttuneet siitä, että näin todella on. (Kielteisessä tapauksessa sovelletaan erilaisia kirjanpitosääntöjä.) Jotkut maat harkitsevat vaatimusta, jonka mukaan hallituksen jäsenten olisi nimenomaisesti mainittava yhtiön kyvystä jatkaa toimivana yrityksenä ja ryhtyä tarpeellisiin toimenpiteisiin huolehtiakseen siitä, että tällainen lausuma on perusteltu.

3.16 Tilintarkastajilla on velvollisuus tarkkailla seikkoja, jotka voivat lisätä yhtiön taloudellista vahvuutta tai vähentää sen voimavaroja ja jotka näin antavat heille mahdollisuuden arvioida, onko jatkuvuusperiaate aiheellinen. Heidän olisi varoitettava hallituksen tai hallintoneuvoston jäseniä heti, kun heidän tietoonsa tulee seikkoja, jotka voivat uhata jatkuvuusperiaatetta. Jatkuvuusperiaatteen hyväksyminen edellyttää vakavaraisuutta eli sitä, että yhtiön tilanne taseen päivänä oli sellainen, että se olisi pystynyt täyttämään sitoumuksensa täysimääräisesti niiden erääntyessä. Käyttäjät odottavat, että tilintarkastuskertomus sisältää tilintarkastajan lausunnon vakavaraisuudesta silloin, jos jatkuvuusperiaate hyväksytään.

3.17 Se, että tilintarkastajalta vaadittaisiin tätä, ei vapauttaisi hallituksen jäseniä osakeyhtiölain heille asettamasta vastuusta määritellä, onko yhtiö vakavarainen vai ei, eikä se lieventäisi heidän rikkomuksensa vakavuutta, jos he jatkaisivat liiketoimintaa yhtiön ollessa maksukyvytön[2]. Hallituksen jäsenten vastuut ovat jatkuvia, kun sitä vastoin tilintarkastajien lausunto perustuu tiettynä päivänä näkyvälle tilanteelle.

3.18 Tilintarkastajien on varottava sitä, miten he julkisesti kertovat heitä mahdollisesti huolestuttavista seikoista. Yhtiön jatkuvuus voi riippua siitä, että muu maailma ei tiedä, että sen asema toimivana yrityksenä herättää epäilyjä. Jos tilintarkastajat esimerkiksi kertovat, että yhtiö voi jatkaa toimivana yrityksenä vain, jos pankki suostuu siirtämään sen lainoja ja jos sen toimittajat antavat edelleen tavanomaisia maksuaikoja, tämä voi johtaa siihen, että pankki vaatii välitöntä takaisinmaksua ja että toimittajat vaativat toimituksista käteismaksua.

3.19 Toisaalta jotkut yhtiöt saattaisivat edelleen olla olemassa ja osakkeenomistajien ja velkojien rahat olisivat saattaneet säästyä, jos ongelmat olisi tunnistettu aikaisemmin. Lisäksi on esimerkkejä yhtiöistä, jotka pystyvät jatkamaan liiketoimintaa siitä huolimatta, että yleisesti tiedetään niiden kärsivän maksuvalmiusongelmista ja että niiden rahoituksellisesta rakenneuudistuksesta keskustellaan. Tietyissä tutkimuksissa onkin todettu, kun on verrattu yhtiöitä, joiden toimivan yrityksen asemaan liittyi varauksia, vastaavaan joukkoon yrityksiä ilman tällaisia varauksia, että yhtiöiden eloonjäämisluvuissa ei ollut mitään eroja.

3.20 Jotkut jäsenvaltiot ovat säätäneet erityisiä menettelyjä, joita hallituksen jäsenten ja tilintarkastajien on noudatettava, kun jatkuvuusolettama tulee kyseenalaiseksi[2]. Erilaiset kertomukset yhtiön hallinnosta keskittyvät tähän kysymykseen, ja joissakin ehdotetaan, että hallituksen jäsenten olisi annettava tilintarkastajille kirjallinen lausunto, jossa vakuutetaan, että heidän mielestään yhtiö pysyy toimivana yrityksenä 12 kuukautta siitä päivästä, jona hallituksen jäsenet hyväksyvät tilinpäätöksen. Hallituksen jäsenten olisi annettava tilintarkastajille tätä kantaa tukevia todisteita. Tilintarkastajilla olisi vastuu tietyistä toimenpiteistä, joiden nimenomaisena tarkoituksena on testata hallituksen jäsenten kantaa siitä, että yhtiö on toimiva yritys. Cadburyn kertomuksessa (Cadbury Report)[3] ja Vienotin kertomuksessa[3] ehdotetaan, että hallituksen jäsenten olisi hankittava itseään tyydyttävät tiedot siitä, että jatkuvuusolettama on kohtuullinen, ja että heidän olisi annettava tämän mukainen kertomus osakkeenomistajille. Tilintarkastajien vastuulla olisi testata hallituksen jäsenten kanta siitä, että yhtiö on toimiva yritys, ja esittää lausunto asiasta.

---

[2] Tämä menettely menee pitemmälle kuin se, mitä tällä hetkellä vaaditaan 13 päivänä joulukuuta 1976 annetun toisen neuvoston direktiivin (77/91/ETY) 17 artiklan 1 kohdan nojalla, jossa todetaan, että jos yhtiö menettää huomattavan osan merkitystä pääomastaan, yhtiökokous on kutsuttava koolle arvioimaan, olisiko yhtiö purettava tai olisiko ryhdyttävä muihin toimenpiteisiin.

[3] Katso liitteenä oleva lähdeluettelo.

3.21 Vaikka sen paremmin hallituksen jäsenet kuin lakisääteiset tilintarkastajat eivät voikaan taata, että yhtiön talous on jatkuvasti terveellä pohjalla, näyttää kohtuulliselta edellyttää, että hallituksen jäsenet ilmoittavat julkisesti, onko heidän mielestään siinä liiketoimintaympäristössä, jossa yhtiö toimii ja aikoo toimia, käytettävissä riittävät rahoitukselliset voimavarat, joiden avulla yhtiö voi pysyä toimivana yrityksenä ainakin 12 kuukautta siitä päivästä, jona hallituksen jäsenet hyväksyvät tilinpäätökset. Vaikuttaa yhtä kohtuulliselta edellyttää tilintarkastajien suorittavan toimenpiteitä, joiden tarkoituksena on testata hallituksen jäsenten ilmoittamaa arviota, ja kertovan julkisesti näiden testien tuloksen.

Mahdolliset petokset

3.22 Tilintarkastukset on perinteisesti yhdistetty petosten paljastamiseen. Yhdistyneessä kuningaskunnassa vuonna 1989 suoritetussa tutkimuksessa ilmeni, että 75 prosenttia suuresta yleisöstä, mukaan lukien enemmistö talousasioita tuntevista ihmisistä, on sitä mieltä, että lakisääteisen tilintarkastajan velvollisuutena on paljastaa kaikenlaiset petokset. Samassa tutkimuksessa todettiin, että 61 prosenttia suuresta yleisöstä on sitä mieltä, että tilintarkastajan velvollisuutena on aktiivisesti etsiä petoksia.

3.23 Viime aikoihin asti tilintarkastajien vakiovastaus oli se, että tilintarkastajien ensisijainen tehtävä ei ole estää tai paljastaa petoksia ja että tämä on joka tapauksessa mahdotonta. Vasta 1980-luvulla joissakin jäsenvaltioissa pyrittiin lainsäädännöllä nimenomaisesti viittamaan petoksista kertomiseen ja niiden paljastamiseen tilintarkastuksen tavoitteena. Sen jälkeen hallitukset ovat kiinnittäneet erityistä huomiota kysymyksiin, jotka koskevat lakia ja järjestystä, valkokaulusrikoksia ja sijoittajien suojelua seurauksena julkisuuden saaneista tapauksista, jotka pääsivät lehtien otsikoihin monissa jäsenvaltioissa.

3.24 Monissa jäsenvaltioissa sääntelyelimet ovat antaneet tilintarkastusta koskevia suuntaviivoja, jotka koskevat lakisääteisen tilintarkastajan vastuuta petosten, muiden epäsäännöllisyyksien ja virheiden osalta. Suuntaviivoissa eritellään yhtiön hallinnon ja tilintarkastajan vastuut. Hallinnolla on ensisijainen vastuu petosten, muiden epäsäännöllisyyksien ja virheiden paljastamisesta. Tämä vastuu on osa hallinnon valvontatehtäviä. Tilintarkastajan vastuulla on suunnitella, suorittaa ja arvioida tilintarkastustyönsä niin, että hänellä on kohtuulliset mahdollisuudet havaita tileissä olevat aineelliset virheet siitä riippumatta, onko kyseessä petos, muu epäsäännöllisyys tai virhe.

3.25 Suuntaviivoissa suositellaan, että jos lakisääteinen tilintarkastaja tilintarkastuksen kuluessa alkaa epäillä petollista toimintaa, hänellä on velvollisuus tutkia asiaa, kunnes hänen epäilyksensä joko haihtuvat tai vahvistuvat. Joissakin jäsenvaltioissa suositellaan, että tilintarkastaja ilmoittaa heti ylimmälle hallinnolle kaikista tilintarkastuksen aikana havaituista petoksista siinäkin tapauksessa, että petos ei ole olennainen yhtiön tilinpäätösten kannalta. Ainoat tapaukset, joissa tilintarkastajien ei tule siitä kertoa, ovat ne, joissa he epäilevät, että ylin johto on sekaantunut petokseen. Näissä tapauksissa tilintarkastajien olisi ilmoitettava asiasta asianomaiselle viranomaiselle. Joissakin jäsenvaltioissa lakisääteisiä tilintarkastajia vaaditaan ilmoittamaan asiasta oikeusministeriölle.

3.26 Tilintarkastuksen suuntaviivoissa todetaan, että tilintarkastaja saattaa tarvita oikeudellista apua, ennen kuin hän päättää, olisiko asiasta ilmoitettava asianomaiselle viranomaiselle julkisen edun nimissä. Tilintarkastajien vaikeutena on se, että he joutuvat tavallisesti tekemään päätöksen petosta koskevien epäilystensä pikemminkin kuin toteennäytettyjen tosiseikkojen perusteella. Jos he ilmoittavat epäilyistään kolmannelle osapuolelle eivätkä myöhemmin pysty esittämään vankkoja todisteita petoksesta, heihin saatetaan kohdistaa oikeustoimia.

3.27 Rahoitusalalla tilintarkastajien vastuu on tältä osin selkeytetty useimmissa jäsenvaltioissa lainsäädännöllä, jolla tilintarkastajat vapautetaan salassapitovelvollisuudestaan asiakasyhteisöjä kohtaan ja heille annetaan oikeus, mutta ei velvollisuutta ilmoittaa asiasta sääntelyelimelle.

Kesäkuussa 1995 annetun neuvoston direktiivin 95/26/EY 5 artiklan 1 kohdassa säädetään nyt nimenomaan, että rahoitusyrityksen lakisääteinen tilintarkastaja "on velvollinen viipymättä ilmoittamaan toimivaltaisille viranomaisille yritystä koskevista seikoista tai päätöksistä, jotka hän on saanut tietoonsa tehtäväänsä suorittaessaan ja jotka saattavat:

- olennaisesti rikkoa lakeja, asetuksia tai hallinnollisia määräyksiä, joissa säädetään toimilupaa koskevista edellytyksistä tai jotka erityisesti koskevat rahoitusalan yritysten toiminnan harjoittamista; tai

- vaikuttaa rahoitusalan yrityksen jatkuvaan toimintaan; tai

- johtaa tilien vahvistamatta jättämiseen tai varausten esittämiseen;..."

Direktiivin 5 artiklan 2 kohdassa säädetään myös: "Sopimuksessa taikka laissa, asetuksessa tai hallinnollisessa määräyksessä olevan tietojen ilmaisemista koskevan rajoituksen rikkomisena ei pidetä sitä, että direktiivin 84/253/ETY mukaisesti valtuutettu henkilö vilpittömässä mielessä ilmaisee 1 kohdassa tarkoitetun tiedon tai päätöksen toimivaltaiselle viranomaiselle, eikä tästä aiheudu kyseiselle henkilölle seuraamusvastuuta."

Kaikkien jäsenvaltioiden oli määrä panna tämä direktiivi täytäntöön heinäkuuhun 1996 mennessä.

3.28 Jos petos on olennainen, lakisääteisten tilintarkastajien on varmistettava, että tilinpäätökset osoittavat petoksen vaikutuksen ja että kaikki tarvittavat yksityiskohdat esitetään. Jos tilintarkastajat ovat sen jälkeen vakuuttuneet siitä, että tilinpäätökset antavat oikean ja riittävän kuvan, heidän ei tarvitse esittää tilintarkastuskertomuksessa varausta. Jos petos ei ole olennainen tilinpäätösten kannalta, hallituksen jäsenten velvollisuutena on päättää, onko asian ilmoittaminen tarpeen. Koska havaitsematta jäävä olennainen petos johtaa kuitenkin tilinpäätöksiin, jotka eivät anna oikeaa ja riittävää kuvaa yhtiön liiketoimista, vaikuttaisi siltä, että tilintarkastajilla on velvollisuus käyttää tarpeellisiksi katsomiaan keinoja olennaisen petoksen havaitsemiseksi, jotta heidän lausuntonsa pätisi.

3.29 Suuri yleisö odottaa, että petoksen mahdollisuudet vähennetään mahdollisimman vähiin. Näyttää kohtuulliselta odottaa, että hallitus kantaa vastuun sellaisten sisäisten tarkastusjärjestelmien perustamisesta ja ylläpitämisestä, jotka muun muassa vähentävät petosten mahdollisuuden mahdollisimman vähiin ja lisäävät mahdollisimman paljon petosten nopeaa havaitsemista. Vaikuttaa myös kohtuulliselta odottaa, että lakisääteiset tilintarkastajat vahvistavat tilintarkastuskertomuksessa tällaisten sisäisten tarkastusjärjestelmien olemassaolon ja ilmoittavat, onko ne suunniteltu täyttämään tarkoituksensa kunnolla vai ei. Samoin vaikuttaisi kohtuulliselta odottaa, että tilintarkastajat tukevat hallituksen jäseniä heidän yrityksissään ehkäistä ja havaita petokset kertomalla hallituksen jäsenille heikkouksista, joita he ovat mahdollisesti havainneet näissä sisäisissä tarkastusjärjestelmissä, ja mahdollisista petosta koskevista epäilyistään.

Yhtiön lakisääteisten velvoitteiden kunnioitus

3.30 Yleinen käsitys näyttää olevan, että tilintarkastajan velvollisuutena on havaita yhtiöoikeuden tai yhtiöoikeuteen erityisesti liittyvien säädösten vastainen menettely. Tilintarkastajan ei kuitenkaan voida kohtuudella odottaa kertovan asioista, jotka menevät hänen pätevyytensä tai asiantuntemuksensa ulkopuolelle, etenkään nykyisessä monimutkaisessa oikeudellisessa ympäristössä.

3.31 Hallituksen jäsenten olisi otettava vastuu sellaisten sisäisten tarkastusjärjestelmien perustamisesta ja ylläpitämisestä, joiden avulla muun muassa vähennetään mahdollisimman vähiin mahdollisuudet suorittaa laittomia toimia yhtiön nimissä ja joiden avulla lisätään tällaisten mahdollisten laittomien toimien nopeata havaitsemista. Vaikuttaisi kohtuulliselta olettaa, että lakisääteinen tilintarkastaja vahvistaa tilintarkastuskertomuksessaan, että tällaiset sisäiset valvontajärjestelmät ovat olemassa, ja toteaa, näyttävätkö ne suunnitellun täyttämään hyvin tarkoituksensa.

3.32 Hallituksen jäsenten on lisäksi osana vastuutaan laadittava tilinpäätökset, jotka antavat oikean ja riittävän kuvan ja huolehdittava siitä, että tilinpäätökset osoittavat havaittujen laittomien toimien taloudelliset vaikutukset, jos nämä vaikutukset katsotaan olennaisiksi. Lakisääteisen tilintarkastajan velvollisuutena on antaa lausunto siitä, antavatko tilinpäätökset oikean ja riittävän kuvan, ja vahvistaa, että tilinpäätökset osoittavat tällaisten mahdollisten laittomien toimien taloudelliset seuraukset.

Yhtiön vastuullinen käyttäytyminen ympäristöä ja yhteiskuntaa koskevissa asioissa

3.33 Viime vuosina yhtiöille on esitetty vaatimuksia siitä, että niiden yhteiskunnallinen käyttäytyminen olisi tarkastettava, erityisesti suhteessa fyysiseen ympäristöön, mutta myös siltä osin, kuin on kyse työkäytännöistä, toiminnan turvallisuudesta, kaupan sanktioista, tuotekehityspolitiikoista ja muista asioista, jotka koskevat suurta yleisöä ja erityisiä eturyhmiä.

3.34 Käsittelemättä tällaisen tarkastuksen tai tällaisten tarkastusten hyödyllisyyttä voidaan kysyä, onko lakisääteisellä tilintarkastajalla tarvittava pätevyys ja kokemus tämän työn suorittamiseksi vai pitäisikö sen olla lakisääteisestä tilintarkastuksesta erillinen toimi, jonka suorittaisivat kyseisen alan tai alojen pätevät asiantuntijat.

3.35 Vaikka on kohtuutonta olettaa lakisääteisen tilintarkastajan tekevän arvioita pätevyytensä tai kokemuksensa ulkopuolelle jäävistä seikoista, voidaan väittää, että tilintarkastajien olisi hyväksyttävä se, että heidän vastuunsa pyrkii kasvamaan suuren yleisön odotusten myötä. Kunhan tilintarkastajalle annetaan aikaa ja riittävän selkeä tieto siitä, mitä odotetaan, hän voi käyttää tarvittavaa asiantuntemusta varsinaisen tilintarkastuksen ulkopuolelle jäävillä aloilla.

Ensisijaiset toimet ja mahdolliset menetelmät

3.36 Koska EU:lla ei ole yhteistä määritelmää lakisääteisestä tilintarkastuksesta, syntyy vahinkoa tuottava ero odotusten ja todellisuuden välillä. Yhteinen lähestymistapa lakisääteiseen tilintarkastukseen, jossa otetaan huomioon uusin kehitys kansainvälisellä tasolla, näyttää toivottavalta. Jotta tilintarkastus lisäisi luottamusta julkaistuihin tilinpäätöksiin, käyttäjien on tiedettävä, mitkä seikat tarkastuslausumassa vakuutetaan. Tässä yhteydessä olisi kiinnitettävä erityistä huomiota tilintarkastajan tehtävään yhtiön jatkuvuuden kannalta sekä tilintarkastajan suorittamiin toimenpiteisiin petosten ja muiden laittomien toimien ollessa kyseessä.

3.37 Olisi harkittava, missä määrin olemassa olevat kansainväliset tilintarkastusnormit voisivat muodostaa lakisääteistä tilintarkastusta koskevan yhteisen määritelmän lähtökohdan. On kuitenkin otettava täysimääräisesti huomioon myös kaikki erityispiirteet, joiden osalta eurooppalainen ympäristö eroaa kansainvälisestä ympäristöstä.

3.38 Jotta yhteinen määritelmä olisi tehokas, sen on oltava osa kaikkien jäsenvaltioiden sääntelykehystä. On harkittava, tarvitaanko EU:n direktiiviä tämän tuloksen saavuttamiseksi vai riittääkö suositus. Kummassakin tapauksessa on kiinnitettävä aiheellista huomiota joustavuuteen, jotta lakisääteiset vaatimukset voidaan helposti mukauttaa siihen nopeasti muuttuvaan ympäristöön, jossa tilintarkastaja työskentelee.

Tilintarkastuskertomus

Tilintarkastuskertomuksen sisältö

3.39 Tilintarkastuskertomus on se väline, jonka avulla lakisääteinen tilintarkastaja viestii osakkeenomistajien, velkojien, työntekijöiden ja suuren yleisön kanssa. Se on tilintarkastuksen tulos. Tavallisesti tehdään ero "pitkämuotoisen" tilintarkastuskertomuksen ja "lyhytmuotoisen" tilintarkastuskertomuksen välillä. "Pitkämuotoinen" kertomus on osoitettu johdolle, eikä sitä yleensä saateta suuren yleisön käytettäväksi.

3.40 Vaikka tilintarkastuskertomuksen sisällöstä ei ole tässä annettu säännöksiä tilintarkastusdirektiivien nojalla, useimpien jäsenvaltioiden yhtiöoikeudessa on säännelty, mitkä seikat on sisällytettävä julkaistavaan tilintarkastuskertomukseen. Kaikkien jäsenvaltioiden ammatilliset toimielimet ovat laatineet julkaistujen tilintarkastuskertomusten vakiomuodot. Vain kolme jäsenvaltiota on kuitenkin määrännyt sitovasti, että näitä vakiomuotoja on käytettävä.

3.41 Yleensä jäsenvaltioissa tilinpäätöksiä koskevaan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tavallisesti seuraavat tiedot:

- onko tilintarkastaja saanut käyttöönsä kaikki tiedot ja selitykset, jotka hänen parhaan tietonsa ja ymmärryksensä mukaan tarvitaan tilintarkastusta varten;
- onko yhtiö hänen mielestään pitänyt asianmukaisia kirjoja ja tilejä;
- onko vuosikertomus johdonmukainen tilinpäätösten kanssa;
- antavatko tilinpäätökset oikean ja riittävän kuvan yhtiön varoista, velvoitteista, taloudellisesta asemasta sekä voitosta tai tappiosta;
- vastaavatko tilinpäätökset yhtiöoikeuden vaatimuksia;
- onko tilintarkastus suoritettu tilintarkastusnormien mukaisesti.

3.42 Kun tarkastellaan jäsenvaltioiden suurimpien pörssiyhtiöiden tilintarkastuskertomuksia, voitaisiin sanoa, että niiden nykyisen muodon perusteella käyttäjät voivat olla huoletta vain siltä osin, kuin kyse on tilinpäätöksiä koskevan varauksen puuttumisesta. Niistä ei ole käyttäjille mitään apua heidän pyrkiessään ymmärtämään, mitä osakkeenomistajien nimittämät ja heille kertomuksen antavat tilintarkastajat itse asiassa tekevät heille maksettua tilintarkastuspalkkiota vastaan. Ilman tätä tietoa on vaikeata nähdä, miten sijoittajat ja muut käyttäjät voivat mitenkään varmasti päätellä, millainen paino tilintarkastajien lausunnolle voidaan antaa.

3.43 Näyttää vallitsevan yleinen yksimielisyys siitä, että olisi annettava enemmän tietoja sen työn laajuudesta ja luonteesta, johon tilintarkastuskertomus perustuu. Käyttäjät perustavat päätöksentekonsa hyvin usein tilintarkastuskertomuksen vakuuttavuuteen tai todistusarvoon. Tilintarkastuskertomuksessa olisi selkeästi mainittava tilintarkastajan velvollisuudet kertoa tilinpäätöksistä.

3.44 Viime aikaisten tutkimusten tulokset ovat osoittaneet, että tilintarkastuskertomuksen muoto ja sanamuoto on yhdenmukaistunut EU:ssa viimeisten kymmenen vuoden aikana. Tämä on suurelta osin seurausta aiheellisen kansainvälisen tilintarkastusnormin laajemmasta ja johdonmukaisemmasta hyväksymisestä. Jäsenvaltioiden välillä on kuitenkin vielä eroja lakisääteisen tilintarkastuskertomuksen tavanomaisen lyhyen muodon sanamuodossa ja kattavuudessa. Nämä erot vaikuttavat yhteismarkkinoihin siinä määrin, että ne vähentävät muissa jäsenvaltioissa annettujen kertomusten käyttökelpoisuutta. Periaatteessa silloin, kun samanlainen tilintarkastustyö on suoritettu, tämä olisi selkeästi viestittävä käyttämällä samanlaista sanamuotoa tilintarkastuskertomuksessa.

Ensisijaiset toimet ja mahdolliset menetelmät

3.45 Kun on päästy yksimielisyyteen lakisääteisen tilintarkastuksen määritelmästä, pitäisi olla helpompi sopia tilintarkastuskertomuksen vähimmäissisällöstä. Koska tilintarkastuskertomus on se väline, jonka avulla lakisääteinen tilintarkastaja viestii osakkeenomistajien, velkojien, työntekijöiden ja suuren yleisön kanssa, näyttäisi toivottavalta käyttää samanlaista tilintarkastuskertomusten sanamuotoa koko EU:ssa.

3.46 Useissa jäsenvaltioissa tilintarkastuskertomuksen sanamuoto on mukautettu Tilintarkastajien kansainvälisen liiton (IFAC:n) kehittämän sanamuodon mukaiseksi. On harkittava, missä määrin tämä voisi muodostaa myös yhteisön määritelmän lähtökohdan EU:n tasolla. Aiheellista huomiota olisi kuitenkin kiinnitettävä kaikkiin erityispiirteisiin, jotka erottavat eurooppalaisen ympäristön kansainvälisestä tilintarkastusympäristöstä. Jotta vähennettäisiin odotusten ja todellisuuden välistä eroa, tilintarkastuskertomukseen olisi sisällyttävä enemmän tietoa siitä, mitä tilintarkastaja todella on tehnyt, mitä ammatillisia normeja hän on soveltanut tehtäväänsä suorittaessaan ja vastaavatko yhtiön laatimat tilinpäätöstiedot lakien ja muun sääntelyn vaatimuksia. Myös tilintarkastajan mahdolliset varaukset olisi esitettävä kertomuksessa selkeästi.

3.47 Lakisääteisen tilintarkastuksen määritelmän osalta näyttää tarpeelliselta, että tilintarkastuskertomuksen yhteisen määritelmän tukena jäsenvaltioissa on lainsäädäntö. On harkittava, antaako tämä aiheen sitovaan lainsäädäntöön (eli direktiiviin) EU:n tasolla vai riittäisikö komission suositus. Aiheellista huomiota on joka tapauksessa kiinnitettävä joustavuuteen, niin että mahdolliset lakisääteiset vaatimukset voidaan helposti mukauttaa siihen nopeasti muuttuvaan ympäristöön, jossa tilintarkastaja työskentelee, erityisesti uuden tietotekniikan käyttöönottoon liittyvään kehitykseen.

4. LAKISÄÄTEISEN TILINTARKASTAJAN ASEMA

Lakisääteisen tilintarkastajan pätevyys

Pätevyys kahdeksannessa direktiivissä

4.1 Ei voi olla epäilystäkään siitä, etteivätkö lakisääteiselle tilintarkastajalle asetetut vaatimukset edellytä tilintarkastajan olevan hyvin pätevän ammattihenkilön. Tämä on syy siihen, miksi lakisääteisten tilintarkastusten suorittamisesta vastuussa olevien henkilöiden hyväksymisestä 10 päivänä huhtikuuta 1984 annetussa kahdeksannessa direktiivissä on asetettu lakisääteisen tilintarkastajan pätevyys hyvin korkeaksi.

4.2 Jäsenvaltioiden koulutusjärjestelmien eroja ei kuitenkaan voida sivuuttaa. Ne aiheuttivat vaikeuksia, kun direktiivien täytäntöönpanovaiheessa yritettiin verrata jäsenvaltioiden kansallista koulutustasoa. Tämän vuoksi Euroopan tilintarkastajien ammattikunta on korostanut sitä, että rajat ylittäviä palveluja tarjoavien ammattihenkilöiden on hankittava kotivaltiossa ammatillinen arvo.

4.3 Vaikka kahdeksas direktiivi on jossakin määrin johtanut tämän alan yhdenmukaistamiseen, tärkeitä eroja vallitsee yhä. Tällä hetkellä ei ole yhteisymmärrystä niiden eri kurssien sisällöstä, jotka on lueteltu kahdeksannen direktiivin 6 artiklassa ja jotka muodostavat teoreettisen tiedon kokeen osan. Yhteisymmärryksen puute ilmeni selvästi, kun uudet jäsenvaltiot liittyivät EU:hun ja kun Keski- ja Itä-Euroopan maat pyysivät teknistä apua tilintarkastajien koulutusohjelmien perustamiseksi.

4.4 Tietotekniikan kehityksellä on todennäköisesti tärkeitä seurauksia tilintarkastustehtävään. Sitä pidetään joskus tilintarkastajien kannalta uhkana, koska se voi vähentää julkaistujen tilinpäätösten merkitystä sijoittajille, joilla on mahdollisuus saada taloudellisia tietoja jatkuvasti muuta kautta. Se voi kuitenkin myös tarjota uusia mahdollisuuksia, jotka liittyvät uusiin varmistustehtäviin uusien tietovirtojen ja -järjestelmien sekä uudentyyppisten tietojen osalta, joita kertomuksia antavat yksiköt tarjoavat käyttäjille tietoaikakauden kehittyessä. Tällä on eittämättä vaikutuksia koulutusvaatimuksiin, jotka tällä hetkellä sisältyvät kahdeksanteen direktiiviin ja jotka on määritelty ottaen huomioon tilintarkastuksen tehtävä erilaisessa teknisessä ympäristössä. Tästä syystä ja muista syistä saattaa olla tarpeellista mukauttaa tai selkeyttää kahdeksannen direktiivin 6 artiklaa.

Ensisijaiset toimet ja mahdolliset menetelmät

4.5 On valitettavaa, että sen paremmin tilintarkastajien ammattikunta kuin akateeminen yhteisökään eivät ole ryhtyneet konkreettisiin toimenpiteisiin selventääkseen kahdeksannessa direktiivissä lueteltuja pätevyysvaatimuksia. Vaikuttaisi siltä, että tilintarkastajien koulutusohjelman määrittely kuuluisi ensisijaisesti niille, jotka ovat suoraan osallisina koulutusmenettelyssä. Tämän alan suurempi yhdenmukaistaminen helpottaisi tietysti vastavuoroista tunnustamista koskevien direktiivien soveltamista (katso myös 8 jakso). Tässä yhteydessä pitäisi olla selvää, että koulutuksen on valmistettava tilintarkastajat toimimaan yhteismarkkinoilla. Tällaiseen Euroopan tason aloitteeseen voitaisiin ryhtyä esimerkiksi yhteisön uuden SOCRATES-ohjelman ja erityisesti I luvun - ERASMUS, toiminnan 1.D kehyksessä, joka koskee yliopistojen yhteistyöhankkeita yhteisesti kiinnostavista aiheista ("Teemaverkot") ja joka tarjoaa keskustelufoorumin sosio-taloudellisen ja ammatillisen maailman edustajille erityisten tutkimusalojen osalta mukaan lukien muiden näihin ohjelmiin osallistuvien maiden tutkimusalat.

4.6 Kahdeksannen direktiivin 6 artiklaan sisältyvien kurssien luettelon päivittäminen vaatii direktiivin muuttamista. Jos ja kun tämä katsotaan aiheelliseksi, olisi harkittava sellaisen menettelyn käyttöönottoa, jonka avulla sitä voitaisiin tulevaisuudessa muuttaa ilman täysimääräistä lainsäädäntömenettelyä.

Lakisääteisen tilintarkastajan riippumattomuus

Riippumattomuuden määritelmä

4.7 Kahdeksannen direktiivin mukaisesti lakisääteisen tilintarkastajan on oltava riippumaton. Direktiiviä annettaessa oli mahdotonta sopia riippumattomuuden yhteisestä määritelmästä. Tämän johdosta jäsenvaltiot ovat käsitelleet tätä asiaa eri tavoin.

4.8 Kuten *Fédération des experts-comptables européens* (FEE)[4] on huomauttanut, riippumattomuus on tärkein keino, jolla lakisääteinen tilintarkastaja osoittaa, että hän voi suorittaa tehtävänsä objektiivisesti. Riippumattomuutta käsiteltäessä on tarpeellista käsitellä sekä mielen riippumattomuutta eli mielentilaa, jonka avulla otetaan huomioon kaikki käsillä olevan tehtävän kannalta olennaiset seikat, sekä riippumattomuuden ilmenemistä eli sellaisten seikkojen ja olosuhteiden välttämistä, jotka ovat niin merkittäviä, että asioita tunteva kolmas osapuoli asettaisi lakisääteisen tilintarkastajan objektiivisuuden kyseenalaiseksi.

---

[4] Katso lähdeluettelo

4.9 Viime vuosina on esitetty huolta tilintarkastajien riippumattomuutta uhkaavasta kehityksestä. Useissa tutkimuksissa on todettu, että yhtiöt olivat yhä enemmän valmiit asettamaan tilintarkastajat kyseenalaisiksi, hankkimaan erilaisia mielipiteitä, etsimään oikeudellisia neuvoja tilintarkastajien näkökannoista ja vaihtamaan tilintarkastajia. Joissakin kertomuksissa on tultu siihen päätelmään, että kilpailupaineet huomioon ottaen olisi idealistista olettaa, että ketkään tilintarkastajat eivät koskaan ajattelisi liiketoimien menettämisen vaaraa. On esitetty arvostelua siitä, että tilintarkastustoiminnan ammattimaisuus on vähentynyt "liikemiesmäisemmän" asenteen tieltä.

4.10 Lisäksi tarjouskilpailun järjestäminen tilintarkastuksesta on yleistynyt. Tärkein päätavoite kilpailevien tarjousten hankkimisessa on saada tilintarkastajan palvelut mahdollisimman halvalla. Toisinaan on todettu, että hallinto turvautuu tarjouskilpailuihin painostaakseen tilintarkastajia erityisesti silloin, kun on syntynyt kiistoja.

4.11 Yhä voimakkaampi kilpailu "tilintarkastusliiketoiminnasta" ja erityisesti suurten "arvostusta tuovien" yhtiöiden tilintarkastuksista aiheuttaa myös huolta. Ei ole epäilystäkään siitä, etteikö kilpailu toisinaan johda alhaisiin ja jopa kustannukset alittaviin tarjouksiin. Tarjouspyyntömenettely, jolla huolehditaan avoimuudesta ja kilpailusta, ei saisi johtaa siihen, että tilintarkastajat ilmoittavat tilintarkastuspalkkion, jonka turvin heillä ei ole mahdollisuutta suorittaa työtään ammatillisten normien mukaisesti[5]. Jotkut tarkkailijat ovatkin katsoneet, että menestyneiden tarjousten tekijät odottavat saavansa tilintarkastuksen kokonaiskustannusten eron muista kuin tilintarkastukseen liittyvistä konsulttipalveluista. Tämä viittaa toiseen huolenaiheeseen, joka koskee muiden kuin tilintarkastuspalvelujen tarjoamista.

4.12 On keskusteltu paljon siitä, pitäisikö tilintarkastajan tarjota tilintarkastusasiakkaalleen muita palveluja. On oltu sitä mieltä, että muiden palvelujen suorittaminen tilintarkastusasiakkaalle on omiaan lisäämään tilintarkastajan tietoja asiakkaan liiketoimista ja muusta toiminnasta ja että se tämän vuoksi johtaa parempaan tilintarkastukseen. On myös väitetty, että ei ole mitään todisteita siitä, että muiden kuin tilintarkastuksista tulevien palkkioiden määrä suhteessa tilintarkastuspalkkioiden tasoon uhkaisi objektiivisuutta. Vallalla on kuitenkin yhtä suuri käsitys siitä, että hyvin monien muiden kuin tilintarkastukseen liittyvien palvelujen suorittaminen olemassa olevalle tilintarkastusasiakkaalle voi vaarantaa tilintarkastuksen objektiivisuuden. Suojakeinot ovat tarpeellisia näiden huolenaiheiden käsittelemiseksi.

---

[5] Julkisten hankintojen osalta neuvosto on hyväksynyt sääntöjä, joilla varmistetaan julkisyhteisöjen sopimuksia koskevien tarjouskilpailujen avoimuus. Nämä säännöt koskevat myös tilintarkastuspalveluja. Katso direktiivit 92/50/ETY ja 93/38/ETY - liite 1A - luokka 9.

4.13 Näiden suojakeinojen avulla pitäisi rajoittaa muiden palvelujen tarjoaminen sellaisiin palveluihin, jotka luonteensa ja laatunsa perusteella ovat johdonmukaisia tilintarkastajan ammatillisen kuvan kanssa ja jotka eivät ole omiaan haittaamaan hänen objektiivisuuttaan, tai olisi vaadittava, että sekä tilintarkastuksesta että tilintarkastukseen liittymättömistä palveluista saadut palkkiot ilmoitetaan. Ratkaisu, joka estäisi tilintarkastajaa tarjoamasta tilintarkastusasiakkaalleen muita palveluja, ratkaisisi selvästi riippumattomuuden ilmenemisongelman. Käytäntö on kuitenkin osoittanut, että tämä ratkaisu ei ole käyttökelpoinen vaihtoehto, koska se on liian helppo kiertää siten, että palvelun tarjoaa esimerkiksi osakkuusyhtiö tai sidosyhtiö.

4.14 Tilintarkastajien olisi kaikissa tapauksissa varmistettava, että hän ja hänen yrityksensä eivät ole mukana asiakkaan hallinnossa tai päätöksenteossa. Tilintarkastajan ei pitäisi osallistua asiakkaansa tilinpäätösten laatimiseen, varojen tai velvoitteiden arvioimiseen niiden kirjaamiseksi tilinpäätökseen, toimia asiakkaan puolesta päätettäessä oikeudenkäynneistä, joilla voi olla olennainen vaikutus tilinpäätöksiin, tai suorittaa palveluja, jotka vaikuttavat suoraan ylimpiin johtajiin, esimerkiksi heidän työhönottoonsa.

4.15 Jotkut huomioitsijat pitävät huolestuttavana tilanteita, joissa yhtiöillä on samat tilintarkastajat hyvin kauan. Väitetään, että tämä voi johtaa liian tiiviisiin ja tuttavallisiin suhteisiin hallinnon kanssa niin, että tilintarkastajat ottavat liian hyvin huomioon hallinnon toiveet. On keskusteltu melkoisesti siitä, pitäisikö lakisääteiseen tilintarkastukseen soveltaa pakollista kiertoperiaatetta. Tällaisen järjestelmän puolesta esitetyt näkökannat eivät ole täysin vakuuttavia. Tässä yhteydessä on tärkeätä todeta, että yksi niistä kahdesta jäsenvaltiosta, joissa oli pakollinen kiertojärjestelmä, on jokin aika sitten kumonnut sen. Ratkaisu, joka lisäisi tilintarkastajan objektiivisuuden näkymistä aiheuttamatta kiinteästä kiertojärjestelmästä syntyviä tehokkuutta ja laatua koskevia haittoja, voisi olla järjestelmä, jossa olisi samassa yrityksessä toimivien tilintarkastajien välinen kierto.

Ensisijaiset toimet ja mahdolliset menetelmät

4.16 Riippumattomuus on tärkeä kysymys. Erilaisten perinteiden ja kokemusten perusteella asiaa on käsitelty eri jäsenvaltioissa eri lailla. On epätodennäköistä, että lyhyellä aikavälillä on mahdollista sopia EU:n tasolla yhteisestä määritelmästä, joka kattaisi tilintarkastajien riippumattomuuden yhteydessä esitetyt eri kysymykset. Riippumattomuutta sääntelevien sääntöjen antaminen ei sinänsä luo riippumattomuutta käytännössä. Sopimus olennaisista ydinperiaatteista kaikissa jäsenvaltioissa merkitsisi kuitenkin tärkeätä askelta kohti tilintarkastuspalvelujen sisämarkkinoiden luomista. Näitä periaatteita olisi kehitettävä ammattikunnan toimesta EU:n tasolla.

4.17 On harkittava, mikä väline on aiheellisin, jotta varmistettaisiin, että EU:n tasolla solmittua sopimusta todennäköisesti noudatetaan käytännössä.

Lakisääteisen tilintarkastajan asema yhtiössä

Lakisääteinen tilintarkastus ja yhtiön hallinto

4.18 Lakisääteinen tilintarkastus on yhtiön hallintojärjestelmän olennainen osa. Lakisääteisen tilintarkastuksen tarkastelemiseksi oikeasta näkökulmasta on tarpeen erottaa toisistaan yhtiön eri toimielinten tehtävät taloudellisen raportoinnin alalla. Hallituksen jäsenet ovat vastuussa tilinpäätösten valmistelusta, kun sitä vastoin lakisääteisen tilintarkastajan tehtävänä on kertoa hallituksen jäsenten hänelle esittämistä tilinpäätöksistä osakkeenomistajille. Näin tehdessään lakisääteinen tilintarkastaja toimii osakkeenomistajien eduksi, joilla on taloudellinen panos yhtiössä. Lisäksi hänen kertomuksensa antaa uskottavuutta kolmansien osapuolien käyttämille taloudellisille tiedoille.

4.19 Koska lakisääteinen tilintarkastus hyödyttää suorimmin osakkeenomistajia, kaikki jäsenvaltiot ovat antaneet osakkeenomistajille tilintarkastajien nimitys- ja erotusoikeuden tapahtuvaksi yhtiökokouksessa. Useimmissa pörssiyhtiöissä osakkeenomistajilla ei kuitenkaan suuren lukumääränsä ja väliaikaisuutensa vuoksi ole mitään tehokasta menetelmää tehdä näin. Tavallisesti hallituksen jäsenet itse asiassa nimittävät ja erottavat lakisääteisen tilintarkastajan, ja osakkeenomistajat vain hyväksyvät päätöksen vuotuisessa yhtiökokouksessa. Tämän vuoksi lakisääteisiä tilintarkastajia arvostellaan siitä, että he eivät ole riippumattomia hallituksen jäsenistä. Väitetään, että hallituksen jäsenten ja lakisääteisen tilintarkastajan välisissä esimerkiksi tilintarkastuspolitiikan vaihtoehtoja koskevissa kysymyksissä lakisääteisellä tilintarkastajalla on tietty kannustin suostua hallituksen jäsenten toiveisiin. Lakisääteinen tilintarkastaja voi joutua tällaisissa kiistoissa erityisen vaikeaan asemaan, jos hallituksen jäsenet ovat hankkineet lausuntoja kilpailevilta tilintarkastusyhteisöiltä.

4.20 Väitetään, että toinen seuraus siitä, että hallituksen jäsenet todellisuudessa nimittävät tilintarkastajat, on se, että kustannuspaineiden vuoksi molemmat osapuolet ovat vähentäneet lakisääteisen tilintarkastuksen tehtävät vähimpään, joka riittää täyttämään yhtiöoikeuden vaatimukset siten, kuin tilintarkastusyhteisöt itse niitä tulkitsevat. Väitetään, että tämä on johtanut siihen, että lakisääteiset tilintarkastajat kiinnittävät vähemmän huomiota yhtiöiden sisäisten tarkastusjärjestelmien toimimiseen ja tehoon, mikä voisi johtaa petosten ja muiden laittomien toimien yleistymiseen.

4.21 Lakisääteisten tilintarkastajien palkkioita koskeva hallituksen jäsenten kanssa tehty sopimus luo myös ongelman. Tilintarkastuspalkkiosta sovitaan tavallisesti etukäteen, ja se perustuu yleensä paikkansapitävään olettamukseen siitä, että tilintarkastajat eivät löydä todisteita väärinkäytöksistä. Jos tilintarkastajat kuitenkin työnsä kuluessa alkavat epäillä petollista toimintaa, jota heidän mielestään pitäisi tutkia pitemmälle, heidän on sovittava hallituksen jäsenten kanssa tätä lisätyötä koskevasta palkkiosta. Jos hallituksen jäsenet ovat mukana väärinkäytöksissä, lakisääteinen tilintarkastaja huomaa olevansa hyvin vaikeassa tilanteessa.

4.22 Lakisääteisen tilintarkastajan riippumattomuuden ja objektiivisuuden säilyttämiseksi tietyissä jäsenvaltioissa on kehitetty tai tutkitaan parhaillaan menettelyjä, jotka antaisivat paremmat takeet siitä, että osakkeenomistajat voivat tehdä todellisen valinnan esimerkiksi käyttämällä enemmän tilintarkastuskomiteoita tai uudistamalla menettelyperiaatteita tai ottamalla muita osapuolia, kuten työntekijöiden neuvoston, mukaan tilintarkastajan nimittämiseen ja erottamiseen.

4.23 Sekä Yhdistyneessä kuningaskunnassa tehdyssä Cadburyn kertomuksessa että Ranskassa tehdyssä Vienotin kertomuksessa suositeltiin, että pörssiyhtiöiden hallituksen olisi perustettava tilintarkastuskomitea, jossa on vähintään kolme ei-johtavassa asemassa olevaa johtajaa ja jonka puheenjohtajana on yksi hallituksen jäsen. Vuodesta 1978 lähtien New Yorkin pörssi on vaatinut, että kaikilla pörssiyhtiöillä on oltava tilintarkastuskomiteat, joiden jäseninä on vain riippumattomia johtajia, ja amerikkalaisen Treadway-komission vuoden 1987 kertomuksessa[6] tultiin siihen päätelmään, että tilintarkastuskomiteoilla on ollut ratkaiseva asema huolehdittaessa amerikkalaisten yhtiöiden taloudellisten kertomusten riippumattomuudesta. Yhdysvaltalaiset kokemukset ovat osoittaneet, että silloinkin, kun tilintarkastuskomiteat on kenties asetettu pääasiassa listalleottovaatimusten täyttämiseksi, ne ovat osoittaneet arvonsa ja kehittyneet hallituksen tärkeiksi komiteoiksi.

4.24 On kuitenkin todennäköistä, että yhtiöt, joilta puuttuu vahva sisäinen tilintarkastustoimi, eivät pysty tarjoamaan tilintarkastuskomitealle riittäviä tietoja sen velvollisuuksien täyttämiseksi. Lakisääteisen tilintarkastajan työn laajuus ja lakisääteisen tilintarkastuksen ajankohta eivät todennäköisesti ole riittävät eivätkä aiheelliset tähän tarkoitukseen. Lisäksi lakisääteinen tilintarkastus on olennaisesti kuva ajallisesti tietystä hetkestä ajassa, kun sitä vastoin yhtiön hallinnon tietojärjestelmien ja sisäisen tarkastuksen järjestelmien tehokkuutta olisi arvioitava jatkuvasti. Tämän vuoksi on suositeltu, että suuriin yhtiöihin nimitettäisiin sisäinen johtava tilintarkastaja johtamaan vahvaa sisäisen tilintarkastuksen ryhmää, joka pystyy toimittamaan tilintarkastuskomitealle riittävät tiedot, jotta se voi täyttää velvollisuutensa hallituksen puolesta. Kuten Euroopan sisäisen tilintarkastuksen laitosten liitto (the European Confederation of Institutes of Internal Auditing) on todennut sisäistä tilintarkastusta Euroopassa koskevassa tilannekatsauksessaan[7], objektiiviset ja oikeaan aikaan suoritetut arviot organisaation sisäisen valvonnan ja liiketoimintariskien hallintajärjestelmän laadusta edistäisivät merkittävästi hallinnon toimintaa koskevaa valvontaa ja näin parantaisivat yhtiöiden tervettä hallintoa. Liiton mielestä EU:n on otettava käyttöön sitova lainsäädäntö merkittäviä yrityksiä ja aloja varten ja vaadittava ammattimaisen sisäisen tilintarkastustoimen perustamista sekä vaadittavien pätevyysvaatimusten ja kokemuksen sääntelyä sekä lainsäädäntöä, joka koskee hallituksen ja toimitusjohtajan tehtäviä suhteessa sisäisen tilintarkastuksen johtopäätöksiin ja suosituksiin.

---

[6] Katso lähdeluettelo

[7] Katso lähdeluettelo

4.25 Jäsenvaltioissa lakisääteisen tilintarkastajan toimikausi vaihtelee 1-6 vuoden kiinteästä kaudesta toistaiseksi voimassa olevaan kauteen. Muutetussa ehdotuksessa viidenneksi neuvoston direktiiviksi ehdotetaan, että lakisääteinen tilintarkastaja olisi nimitettävä määrätyksi ajaksi, jonka pitäisi olla vähintään kolme tilivuotta ja enintään kuusi tilivuotta.

4.26 Komission teettämä vuoden 1996 tutkimus osoittaa, että lakisääteisen tilintarkastajan asema yhtiössä ei ole sama kaikissa jäsenvaltioissa. Erot vaihtelevat ulkoisesta neuvonantajasta yhtiön toimielimeen. Joissakin tapauksissa on jopa kaksinkertainen tilintarkastusvaatimus, joka tarkoittaa sitä, että tilintarkastusdirektiivien mukaisen lakisääteisen tilintarkastusvaatimuksen lisäksi suoritetaan toinen pörssin sääntelyviranomaisen määräämä tilintarkastus. Ei ole selvää, koituuko järjestelmästä etua parantuneen valvonnan avulla. Toisaalta se voi johtaa eri tilintarkastajien suhteellista asemaa koskevaan epäselvyyteen erityisesti, jos he tekevät saman yhtiön osalta erilaisia päätelmiä.

Ensisijaiset toimet ja mahdolliset menetelmät

4.27 Viime aikaisissa keskusteluissa yhtiöiden hallinnosta on korostettu tarvetta määritellä selkeämmin hallituksen tehtävä tilinpäätösten valmistelussa. Asia on kuitenkin paljon monimutkaisempi, ja se ulottuu kaikkien taloudellisessa raportointiprosessissa mukana olevien osapuolten (hallituksen, hallintoneuvoston, yhtiökokouksen, tilintarkastajan) tehtävien määrittelyyn. Yhtiön sisäisen tarkastusjärjestelmän parantamiseksi olisi kiinnitettävä enemmän huomiota sellaisiin kysymyksiin kuin tilintarkastuskomitean luominen tai asianmukaisesti toimivan sisäisen valvontajärjestelmän perustaminen.

4.28 EU:n tasolla on vaikea käsitellä yhtiöiden hallintoon liittyviä kysymyksiä: aikaisemmat yritykset yhtiöiden rakennetta koskevan oikeuden yhdenmukaistamiseksi eivät ole onnistuneet. Jotta kansallisella tasolla käytävään keskusteluun voitaisiin tuoda jotakin uutta, voisi olla hyödyllistä harkita EU:n tasolla suositusta mahdollisista tavoista yhtiöiden nykyisen hallintojärjestelmän parantamiseksi erityisesti siltä osin, kuin se koskee taloudellista raportointia. Jäsenvaltioiden tehtävänä olisi sen jälkeen ryhtyä mahdollisesti tarvittaviin lainsäädäntötoimiin kansallisella tasolla.

Hallituksen toimielinten ja ammatillisten toimielinten tehtävä

Laadunvalvonta

4.29 Kahdeksannen direktiivin mukaisesti jäsenvaltioiden nimeämän viranomaisen on hyväksyttävä tilintarkastajat. Tämän viranomaisen on huolehdittava siitä, että lakisääteisiksi tilintarkastajiksi hyväksytyt henkilöt täyttävät kaikki direktiivissä asetetut vaatimukset ja että he suorittavat tilintarkastukset ammatillisen koskemattomuuden ja riippumattomuuden periaatteiden mukaisesti.

4.30 Useimmat jäsenvaltiot ovat siirtäneet lakisääteisten tilintarkastajien hyväksymistä koskevan toimivallan yhdelle tai useammalle ammatilliselle yhdistykselle. Tällaisissa tapauksissa on tärkeätä, että nämä yhdistykset myös valvovat sitä, miten niiden jäsenet suorittavat tilintarkastuksen. Useimmat näistä järjestöistä ovat kehittäneet ammatillisia sääntöjä, joissa kuvataan, miten tilintarkastus on suoritettava. Näiden tilintarkastusnormien aiheena ovat usein Tilintarkastajien kansainvälisen liiton (IFAC:n) kehittämät normit. Näin ei kuitenkaan ole kaikissa jäsenvaltioissa, ja siellä, missä näitä tilintarkastusnormeja sovelletaan, ne ovat useimmissa tapauksissa vain suositus eivätkä lakisääteinen vaatimus. Tässä vaiheessa ei sen vuoksi ole mitään takeita siitä, että lakisääteiset tilintarkastukset, joita suorittavat kahdeksannen direktiivin nojalla hyväksytyt ammattihenkilöt, vastaavat laadullisesti toisiaan.

4.31 Tapa, jolla ammatilliset yhdistykset valvovat jäseniään, ei myöskään ole samanlainen. Toiset yhdistykset ovat järjestäneet vertaisryhmien järjestämiä tarkastusjärjestelmiä, joiden nojalla tilintarkastajan työtä tarkastaa säännöllisin väliajoin toinen tilintarkastaja, kun sitä vastoin toiset yhdistykset ovat perustaneet erityisen yksikön, jonka vastuulla on tarkastaa, miten jäsenet suorittavat lakisääteiset tilintarkastukset. Tällöinkään ei ole mitään takeita siitä, että eri jäsenvaltioiden tarkastusjärjestelmien laatu vastaa toisiaan tai että se edes on riittävä.

4.32 Toiset jäsenvaltiot ovat päättäneet olla siirtämättä tilintarkastajien nimittämisoikeutta ammatillisille järjestöille, vaan tämän tehtävän suorittaa ministeriö tai jokin toinen toimielin, esimerkiksi kauppakamari. Myös tässä tapauksessa tarvitaan aiheellisia järjestelyjä, jotta varmistettaisiin, että on olemassa laadunvalvontaa ja että ryhdytään toimenpiteisiin niissä tapauksissa, joissa tilintarkastajat eivät suorita tehtäviään ammatillisen koskemattomuuden ja riippumattomuuden periaatteiden mukaisesti.

4.33 Useimmissa jäsenvaltioissa sovelletaan erityisiä tilintarkastusvaatimuksia rahoitusalan yhtiöihin, joiden vakavaraisuutta valvoo toimivaltainen viranomainen. Nämä lisävaatimukset on otettu käyttöön, jotta huolehdittaisiin sijoittajien ja vakuutuksenottajien suojelusta. Lisäksi jäsenvaltiot voivat antaa luvan tietojen vaihtoon tiukoilla ehdoilla toimivaltaisten rahoitusalan viranomaisten ja lakisääteisiä tilintarkastajia edustavan ammatillisen toimielimen välillä direktiivin 95/26/EY 4 artiklan 1 ja 2 kohdan mukaisesti.

Ensisijaiset toimet ja mahdolliset menetelmät

4.34 Koska EU:n tasolla ei ole oikeudellista vaatimusta siitä, että kaikki yhteisön lain nojalla suoritettavat lakisääteiset tilintarkastukset on suoritettava sovittujen tilintarkastusnormien mukaisesti, tästä on haittaa yhteismarkkinoilla ja kansainvälisissä yhteyksissä. Olisi tutkittava, voisivatko IFA:n Kansainvälisen tilintarkastuskäytäntökomitean kehittämät ja useimmissa jäsenvaltioissa tietyssä määrin jo sovellettavat normit muodostaa mahdollisen perustan yhteisille normeille EU:n tasolla. Kutenon laita kansainvälisten tilintarkastusnormien kohdalla, näyttäisi tarpeelliselta luoda järjestelmä sen määrittelemiseksi, täyttävätkö olemassa olevat IFAC:n normit eurooppalaiset vaatimukset, ja jotta huolehdittaisiin Euroopan suuremmasta vaikutusvallasta kansainvälisten tilintarkastusnormien kehittämisessä.

4.35 Tällainen EU:n tasolla oleva menetelmä voisi tuoda yhteen kaikki tilintarkastusnormien määrittelyssä kansallisella tasolla mukana olevat osapuolet, jolloin voitaisiin keskustella kaikista olennaisista tilintarkastusta koskevista asioista. Olisi tärkeätä varmistaa, että kaikkia EU:n tasolla sovittuja tilintarkastusnormeja todella noudatetaan käytännössä kansallisella tasolla. Tätä voi olla vaikea saavuttaa antamatta kyseisille normeille jonkinlaista oikeudellista tukea.

4.36 Siinä tapauksessa, että tilintarkastajien riippumattomuutta koskevista periaatteista ja tärkeimmistä tilintarkastusnormeista voidaan sopia, järjestelmä olisi tehokas vain, jos normien täyttämistä valvotaan ja jos olemassa on riittävä laadunvalvonta. Jos menettely perustettaisiin EU:n tasolla, kuten edellä on ehdotettu, yhtenä sen tehtävistä olisi tutkia tapoja, joilla tilintarkastusalan laaduntarkastuksesta voidaan huolehtia eri jäsenvaltioissa. Yhteismarkkinoiden yhteydessä jäsenvaltioiden sääntelyviranomaisten on myös tärkeätä viestiä keskenään. Ammatillista salassapitoa koskevien sääntöjen ei pitäisi olla tälle esteenä.

5. TILINTARKASTAJIEN VASTUU

Kohti rajoitettua vastuuta?

5.1 Ammatillinen vastuu on tilintarkastajille tärkeä kysymys. Joissakin jäsenvaltioissa tilintarkastusyhteisöt on useissa tapauksissa asetettu vastuuseen summista, jotka ovat olleet epäsuhteessa tilintarkastuspalkkioon ja tilintarkastajan suoraan vastuuseen taloudellisesta epäonnistumisesta. Tilintarkastajilla on yleensä ammatillinen vastuuvakuutus, ja taipumuksena on valita oikeudenkäynnin vastaajaksi sellainen osapuoli, jonka ammatillinen vastuu on katettu vakuutuksella.

5.2 Lakisääteisen tilintarkastajan vastuujärjestelmässä on suuria eroja EU:ssa. Toisissa jäsenvaltioissa lakisääteisellä vastuulla on yläraja, joka rajoittaa vahingonkorvauksen määrää, jonka lakisääteinen tilintarkastaja saattaa joutua oikeudenkäynnin seurauksena maksamaan. Toisissa jäsenvaltioissa tilintarkastajat voivat rajoittaa vastuutaan sopimuksilla. Eroja on myös siinä, missä määrin tuomioistuimet voivat rajoittaa vahingonkorvausten määrää oikeudenkäynneissä.

5.3 On tehty erilaisia ehdotuksia, jotta päädyttäisiin järjestelmään, jota voitaisiin pitää tasapuolisempana tilintarkastajan kannalta. Näihin ehdotuksiin sisältyy oikeudellisen vastuun ylärajan yleistäminen, tilintarkastajan mahdollisuus rajoittaa vastuutaan sopimuksella, tilintarkastusyhteisön muodostaminen osakeyhtiöksi, suhteellisen vastuun käyttöönottaminen ja pakollisen ammatillisen vakuutuksen käyttöönotto tilintarkastajien ja hallituksen jäsenten kohdalla.

5.4 Viidennen yhtiöoikeudellisen direktiivin alkuperäisessä ehdotuksessa säädettiin lakisääteisen tilintarkastajan rajoittamattomasta vastuusta kolmansia osapuolia kohtaan. Muutettuun ehdotukseen ei sisälly mitään säännöstä, jolla suoraan määrättäisiin lakisääteiselle tilintarkastajalle vastuu kolmansia osapuolia kohtaan, vaan siinä säädetään vain tilintarkastajan vastuusta tarkastettua yhtiötä kohtaan ja todetaan, että nämä säännökset eivät millään tavoin poista tilintarkastajan vastuuta osakkeenomistajia ja kolmansia osapuolia kohtaan jäsenvaltioiden yleisen yksityisoikeuden nojalla. Tätä ehdotusta koskeneissa ministerineuvoston työryhmän kokouksissa tekstiä selkeytettiin edelleen toteamalla, että jäsenvaltioiden tehtävänä on säännellä lakisääteisestä tilintarkastuksesta vastuussa olevien henkilöiden vastuuta niin, että huolehditaan siitä, että suoritetaan korvaus yhtiön, osakkeenomistajan tai kolmannen osapuolen mahdollisesti kärsimästä vahingosta, jonka syynä ovat olleet tilintarkastajien tehtäviä suorittaessaan tekemät väärät toimenpiteet. Jäsenvaltioilla olisi kuitenkin oikeus rajoittaa joko lailla tai sopimuksella tuottamukseen perustuvaa vastuuta tarkastettua yhtiötä kohtaan. Keskustelut viidennestä direktiivistä keskeytettiin kuitenkin vuonna 1991.

5.5 Ei kuitenkaan voida kiistää, etteikö jäsenvaltioissa olevilla erilaisilla vastuujärjestelmillä olisi merkitystä sisämarkkinoiden kannalta. Kattavan vastuujärjestelmän vuoksi tilintarkastusyhteisöt saattavat välttää suurta riskiä merkitseviä asiakkaita tai jopa kokonaisia teollisuudenaloja, mikä asettaa kyseenalaiseksi pakollisen lakisääteisen tilintarkastuksen perusteet. Lakisääteisestä tilintarkastuksesta asiakkaille aiheutuvat kustannukset saattavat olla suuremmat jäsenvaltioissa, joissa herkästi nostetaan kanteita, kuin

muualla. Vakuutusmaksut saattavat kallistua koko EU:ssa joissakin jäsenvaltioissa tapahtuvien oikeudenkäyntien seurauksena. Tämä voi johtaa tilintarkastusmarkkinoiden keskittymiseen entisestään vain joidenkin tilintarkastusyhteisöjen käsiin. Sikäli kuin vain joissakin jäsenvaltioissa on lakisääteinen tai sopimusperusteinen vastuun yläraja, tilintarkastaja pyrittäisiin kenties mieluummin haastamaan oikeuteen niissä jäsenvaltioissa, joissa tällaista vastuun ylärajaa ei ole.

Ensisijaiset toimet ja mahdolliset menetelmät

5.6 Ei ole epäilystäkään siitä, etteikö lakisääteisen tilintarkastajan tehtävän ja aseman selkeyttäminen vaikuttaisi myönteisesti hänen vastuunsa arvioimiseen silloin, jos tilintarkastus epäonnistuu. Vaikka ei näytäkään olevan syytä rajoittaa tilintarkastajan vastuuta tarkastettuun yhtiöön - koska lakisääteistä tilintarkastusta vaaditaan yleisen edun nimissä - vaikuttaisi kohtuulliselta, että tilintarkastajan vastuu rajoitettaisiin määriin, jotka vastaavat hänen tuottamuksensa astetta.

5.7 EU:n tasolla tällä alalla suoritettavat toimenpiteet ovat todennäköisesti vaikeita. Tilintarkastajien ammattikunta ei ole ainoa ammattikunta, joka kamppailee vastuuongelmien kanssa. Lisäksi jäsenvaltioiden oikeusperinteet vastuun alalla ovat hyvin erilaiset. On harkittava, ovatko tilintarkastuksen vastuun sääntelyerojen jatkumisen kielteiset vaikutukset riittävät, jotta ne antaisivat oikeutuksen EU:n toimille, kun otetaan huomioon ne vaikeudet, jotka tällaisia toimia todennäköisesti kohtaavat, ja se mahdollinen syrjintä, jota tilintarkastajien ammattikuntaan rajoittuvat toimenpiteet voisivat aiheuttaa muihin ammattikuntiin verrattuna.

6. PIENYHTIÖIDEN LAKIMÄÄRÄINEN TILINTARKASTUS

Pienyhtiön tilintarkastus

6.1 Neljännen direktiivin 51 artiklan 2 kohdan nojalla jäsenvaltiot voivat vapauttaa 11 artiklassa määritellyt pienyhtiöt[8] vaatimuksesta, jonka mukaan pätevän ammattihenkilön olisi tarkastettava niiden tilinpäätökset. Tärkeitä syitä tähän poikkeukseen olivat toive olla luomatta pienyhtiöille lisätaakkaa, mutta myös pienyhtiön tilintarkastukseen liittyvät riskit, koska tilintarkastaja voi niissä vain harvoin luottaa riittäviin sisäisiin valvontamenettelyihin. Jos poikkeus on myönnetty, jäsenvaltioiden on otettava käyttöön tarkoituksenmukaiset seuraamukset huolehtiakseen siitä, että tilinpäätökset ja vuosikertomus laaditaan direktiivin vaatimusten mukaisesti.

6.2 Direktiivin 51 artiklan 2 kohdan nojalla useimmat jäsenvaltiot ovat vapauttaneet pienyhtiöt tilintarkastusvaatimuksesta, joskin pienyhtiön määrittelyperusteet eivät välttämättä vastaa direktiiviin sisältyviä kynnyksiä. Vuonna 1989 komissio ehdotti, että kaikkia jäsenvaltioita vaadittaisiin poistamaan pienyhtiöiden tilintarkastusvaatimus. Eräät jäsenvaltiot vastustivat voimakkaasti tätä ehdotusta. Väitettiin, että julkaistut tilinpäätökset, joita pätevä ammattihenkilö ei ollut tarkastanut, voisivat olla harhaanjohtavia. Väitettiin myös, että tilintarkastus on yhtiön oman edun mukaista, koska se tarjoaa yhtiön käyttöön pätevän ammattihenkilön kokemuksen.

6.3 Riippumattomuutta koskevilla kysymyksillä on pienempi asema pienyhtiössä, jossa tilintarkastajan tehtävänä on olla sekä neuvonantaja että ulkopuolinen tarkastaja. Ei ole epätavallista, että pienyhtiön tilintarkastaja hoitaa kirjanpidon ja tarkastaa tilinpäätökset. Tämä tietysti herättää kysymyksiä tämän ammattikunnan riippumattomuudesta ja tällaisen tarkastuksen hyödyllisyydestä. Tämä on syy, miksi jotkut jäsenvaltiot kieltävät tilintarkastajaa osallistumasta sen yhtiön tilinpäätösten laatimiseen, jonka tilintarkastuksen hän suorittaa. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että yhtiön on maksettava kahden eri asiantuntijan palveluista, joista toinen asiantuntija huolehtii kirjanpidosta ja laatii tilinpäätökset ja toinen asiantuntija suorittaa lakisääteisen tilintarkastuksen.

---

[8] Neljännen direktiivin 53 artikla 2 kohdan nojalla komissio tarkastelee 11 artiklan kynnyksiä uudelleen joka viides vuosi komission ehdotuksen perusteella. Kynnysten seuraavan tarkistuksen on määrä tapahtua vuonna 1999, ja siinä otetaan huomioon pienten ja keskisuurten yritysten määrittelyä koskeva 3 päivänä huhtikuuta 1996 annettu komission suositus 96/280/EY.

6.4 Jotkut jäsenvaltiot ovat tunnustaneet, että pienyhtiöiden tilintarkastus on todellisuudessa erilaista ja luoneet eri ammattikunnat; ammattikunnan, joka etupäässä neuvoo ja tarkastaa pienyhtiöitä, ja toisen ammattikunnan, joka keskittyy suuriin yhtiöihin. Toiset jäsenvaltiot ovat tehneet eron hyvin pienten yhtiöiden ja pienyhtiöiden välille, jolloin hyvin pienet yhtiöt on vapautettu tilintarkastusvaatimuksesta, kun sen sijaan pienyhtiöiden velvollisuutena on laatia niin kutsuttu yhdistelmäkertomus, joka ei anna samoja takuita kuin täydellinen tilintarkastus, mutta antaa kuitenkin käyttäjille jonkin verran takuita siitä, että tilit on pidetty asianmukaisesti.

6.5 Keskisuuret yritykset ovat jossakin näiden kahden ryhmän välissä. Yleisesti näytetään olevan sitä mieltä, että näiden yhtiöiden olisi edelleen edellytettävä tarkastuttavan tilinsä pätevällä ammattihenkilöllä. Siinä tapauksessa olisi noudatettava samoja suuryhtiöihin sovellettavia periaatteita riippumattomuuden ja tilintarkastuksen laadun osalta.

6.6 Jos harkitaan kysymystä siitä, onko lakisääteinen tilintarkastus hyödyllinen pienissä ja keskisuurissa yrityksissä, on tärkeätä pitää mielessä, että vallitsee taipumus käyttää sellaisia osakeyhtiöitä rahanpesun keinona, joihin ei sovelleta tilintarkastusvaatimusta. Kysymystä siitä, olisiko yhtiöön sovellettava tilintarkastusvaatimusta, ei tämän vuoksi voida tarkastella yksinomaan sääntelyn purkamisen kannalta. Huomioon on otettava myös julkista etua koskevat näkökannat.

Ensisijaiset toimet ja mahdolliset menetelmät

6.7 On harkittava, onko sääntely-ympäristön jonkinlainen muuttaminen EU:n tasolla suotavaa tai tarpeellista pienten ja keskisuurten yritysten lakisääteisen tilintarkastuksen osalta. Tässä vaiheessa komissio katsoo, että vakuuttavia näkökantoja ei vielä ole esitetty neljännessä direktiivissä omaksutun lähestymistavan muuttamiseksi, jonka nojalla jäsenvaltiot voivat vapauttaa pienyhtiöt lakisääteisestä tilintarkastuksesta. Lisäksi näyttää epätodennäköiseltä, että lakisääteistä tilintarkastusta vaativat jäsenvaltiot olisivat valmiit luopumaan siitä. Samoin ei ole esitetty vakuuttavia perusteluja, joiden nojalla olisi sallittava tai vaadittava keskisuurten yritysten vapauttamista tilintarkastusvaatimuksesta.

7. KONSERNIEN TILINTARKASTUSJÄRJESTELYT

Lakisääteinen tilintarkastus konserneissa

7.1 Konsolidoidut tilinpäätökset esittävät konsernin taloudellista asemaa ja tulosta, ikään kuin se olisi yksi kokonaisuus. Konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteinen tilintarkastus olisi voitava suorittaa ilman sellaisia esteitä tai haittoja, jotka ovat suurempia kuin yhden ainoan oikeushenkilön muodostaman yksikön tilinpäätösten lakisääteisessä tilintarkastuksessa. Kansainvälisen liiketoiminnan monimutkaisuuden lisääntyessä ja varojen maasta toiseen tapahtuvien siirtojen helpottuessa on yhä tärkeämpää, että konsernin lakisääteisellä tilintarkastajalla on kokonaiskuva konsernin merkittävistä toimista. Tämä voi olla vaikeata, kun kyse on konserneista, jotka toimivat useamman kuin yhden tuomiovallan alaisuudessa.

7.2 Käytännössä vaikeuksia syntyy, koska ei ole olemassa erityisiä sääntöjä, jotka antaisivat ohjausta konsernien tilintarkastukseen. Toisinaan konsernin tilintarkastajan on vaikeata saada tietoja hallinnolta tai konsernin niiden yhtiöiden tilintarkastajilta, joiden tilintarkastusta hän ei suorita. Hän saa kenties yksittäisten tytäryritysten tarkastetut tilinpäätökset, mutta hän ei pysty asettamaan kyseenalaiseksi tilinpäätöksissä näkyvien liiketoimien kirjanpidollisen käsittelyn pohjana olevia periaatteita. Konsernin tilintarkastajalla ei kenties ole kokonaiskuvaa konsernin merkittävistä toimista. Vaikeuksia voi syntyä myös ammatillista salassapitoa koskevien sääntöjen vuoksi.

7.3 Näihin ongelmiin on esitetty mahdollisia ratkaisuja: yhteisten tilintarkastajien nimittämistä, konsernien tilintarkastusta koskevien kattavien ja yhdennettyjen normien kehittämistä, sitä, että konsernin tilintarkastajalle annettaisiin täysi pääsy kaikkiin tietoihin, jotka ovat tarpeen hänen tehtäviensä suorittamiseksi, ja yhden ainoan lakisääteisen tilintarkastajan nimittämistä konsernin kaikille yhtiöille.

Ensisijaiset toimet ja mahdolliset menetelmät

7.4 Konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisen tilintarkastuksen suorittamista voitaisiin tarkastella edelleen, jotta havaittaisiin, missä määrin näitä kysymyksiä voidaan käsitellä ilman lainsäädäntötoimia. Voisi olla hyödyllistä, että menetelmässä, joka mahdollisesti luodaan EU:n tasolla tilintarkastusnormeja koskevan kysymyksen tarkastelemiseksi (katso 4.35 kohta edellä), tarkasteltaisiin tätä kysymystä. Koska kansainväliseltä tasolta puuttuvat selkeät ohjeet, EU:n tasolla voitaisiin yrittää kehittää periaatteita, jotka voisivat ohjata konsernin tilintarkastajaa tässä kysymyksessä.

8. SIJOITTAUTUMISVAPAUS JA PALVELUJEN TARJOAMISVAPAUS

8.1 Komission aikaisemmin mainituissa tutkimuksissa on osoitettu, että tällä hetkellä ei ole olemassa tilintarkastuspalvelujen eurooppalaisia markkinoita. Kansalliset tilintarkastusmarkkinat EU:ssa toimivat etupäässä erillisinä markkinoina huolimatta siitä, että tilintarkastuspalveluissa on jonkinlaista unionin sisäistä kauppaa. Vaikka erilaiset lait ja asetukset eivät ehkä muodosta ehdotonta estettä unionin sisäiselle tilintarkastuspalvelujen kaupalle, ne tekevät rajojen ylitse tapahtuvan sijoittautumisen tai palvelujen tarjoamisen kalliimmaksi tai vähemmän tehokkaaksi ja tämän vuoksi vähemmän todennäköiseksi.

8.2 Jos kaikissa jäsenvaltioissa luodaan toisiaan vastaava tilintarkastuksen laatutaso ja jos voidaan löytää sopivia järjestelyjä, joilla varmistetaan, että ulkomaalaisen henkilön tai yhteisön tietyssä jäsenvaltiossa suorittamaan tilintarkastukseen liittyy takuita, jotka vastaavat vähintään niitä takuita, jotka liittyvät paikallisen ammattihenkilön suorittamaan tilintarkastukseen, pitäisi olla mahdollista edistyä kohti tilintarkastuspalvelujen yhteismarkkinoita.

Yksityisten henkilöiden sijoittautumisvapaus ja palvelujen tarjoamisen vapaus

8.3 Yksityisen lakisääteisen tilintarkastajan sijoittautumisvapaus toiseen jäsenvaltioon on suurelta osin saavutettu ammatillisten pätevyysvaatimusten vastavuoroisesta tunnustamisesta annetulla direktiivillä 89/48/ETY. Tilintarkastajien, jotka haluavat toimia toisessa jäsenvaltiossa, on hankittava tämän toisen jäsenvaltion pätevyys, mutta heidät on vapautettu noudattamasta koko koulutusohjelmaa. He voivat hankkia tämän pätevyyden, jos he läpäisevät soveltuvuuskokeen. Mahdollinen vaihtoehto sijoittautumiselle useimpiin jäsenvaltioihin on delegoida toisessa jäsenvaltiossa suoritettava tilintarkastustyö tuohon jäsenvaltioon sijoittautuneelle tilintarkastajalle. Koska tämä tilintarkastaja olisi vastuussa lakisääteisestä tilintarkastuksesta, tätä ratkaisua ei itse asiassa usein käytetä. Vastavuoroista tunnustamista koskevilla direktiiveillä on ollut vain rajoitettu vaikutus lakisääteisiin tilintarkastajiin, koska vain pieni määrä tilintarkastajia on hyväksytty tämän järjestelmän nojalla.

8.4 Sijoittautumisvapauden esteet aiheutuvat joidenkin jäsenvaltioiden sääntelyelimistä, jotka määräävät, että niiden tilintarkastusta koskevat lait ja asetukset soveltuvat myös niiden toisessa jäsenvaltiossa työskenteleviin tilintarkastajiin siinäkin tapauksessa, että nämä henkilöt on hyväksytty suorittamaan tilintarkastustyötä vastaanottavan jäsenvaltion lakien nojalla. Pystyäkseen työskentelemään samanaikaisesti kummassakin maassa näiden henkilöiden on samanaikaisesti noudatettava molempien maiden sääntelyelinten sääntöjä, mikä voi toisinaan olla mahdotonta. Mahdollinen ratkaisu olisi se, että ammattikunta ja viranomaiset hyväksyisivät toimintasäännöt, joissa esitetään säännöt niitä tapauksia varten, joissa kotijäsenvaltion ja vastaanottavan jäsenvaltion välillä on ristiriita.

8.5 Vapauteen tarjota tilintarkastuspalveluja rajojen ylitse on huomattava, että useimmat jäsenvaltiot vaativat että yksityisillä ammatinharjoittajilla on ammatillinen toimipiste niiden alueella. Tämä vaatimus on seurausta siitä, että on välttämätöntä seurata aktiivisesti kyseisiä ammatinharjoittajia heidän tarjoamiensa palvelujen laadun takaamiseksi. On väitetty, että silloin, kun ammattimaisella tilintarkastajalla on vastaanottavassa jäsenvaltiossa ammattipätevyys ja hän noudattaa tuon maan säännöksiä siellä toimiessaan, velvollisuus ammatillisesta toimipaikasta tuon valtion alueella on tarpeeton rasite. Tältä osin Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö Ramrath-tapauksessa tukee sitä perustelua, että jäsenvaltio voi vaatia lakisääteiseltä tilintarkastajalta pelkkää infrastruktuuria ja tietynlaista todellista valtiossa oloa. Kuten komissiolle vuonna 1996 suoritetussa tutkimuksessa todettiin, niissä jäsenvaltioissa, joissa tilintarkastustyön delegointia ei ole rajoitettu, ulkomaalainen tilintarkastaja voi työskennellä vastaanottavassa jäsenvaltiossa olevan kansallisen tilintarkastajan vastuulla.

Tilintarkastusyhteisöjen sijoittautumisvapaus ja palvelujen tarjoamisvapaus

8.6 Sijoittautumisvapautta voidaan ensiksikin käyttää perustamalla tytäryhtiö toiseen jäsenvaltioon. Ulkomaisen tilintarkastusyhteisön tytäryhtiön perustamista tai itse asiassa tilintarkastusyhteisön perustamista ulkomaalaisten ammatinharjoittajien toimesta vaikeuttaa se, että kansalliset lait ja asetukset rajoittavat suoraan ulkomaalaisten tilintarkastajien mahdollisuuksia perustaa tilintarkastusyhteisö. Kuten komissiolle vuonna 1996 suoritetussa tutkimuksessa todetaan, lähes kaikki jäsenvaltiot vaativat, että (yli) puolet omistuksesta tai (yli) puolet hallinnosta on oltava kansallisten lakisääteisten tilintarkastajien käsissä. Lisäksi toisissa jäsenvaltioissa ei sallita muita oikeudellisia muotoja kuin avoimia yhtiöitä tai kommandiittiyhtiöitä ja yksityisiä toiminimiä. Tämä rajoittaa tilintarkastusyhteisöjen omistuksen ja hallinnon eriyttämistä.

8.7 Useimmat jäsenvaltiot ovat säätäneet ankarampia tilintarkastusyhteisöjen omistusta, hallintoa ja valvontaa koskevia lakeja ja asetuksia kuin kahdeksannen direktiivin säännöksissä edellytetään. Ensiksikin kahdeksannen direktiivin nojalla tilintarkastuksia voivat suorittaa sekä luonnolliset henkilöt että tilintarkastusyhteisöt, jotka voivat olla oikeushenkilöitä tai muunlaisia yhtiöitä, yrityksiä taikka avoimia yhtiöitä tai kommandiittiyhtiöitä. Toiseksi kahdeksannessa direktiivissä vaaditaan vain, että omistuksen ja hallinnon enemmistö on lakisääteisten tilintarkastajien hallussa. Hallinnon osalta enemmistön on oltava kansallisilla tilintarkastajilla tai tilintarkastajilla, jotka ovat esittäneet todisteet lakisääteiseen tilintarkastukseen vaadittavista oikeudellisista tiedoista (2 artiklan 1 kohdan b alakohdan iii kohta). Omistuksen osalta enemmistö saa koostua muiden jäsenvaltioiden lakimääräisistä tilintarkastajista (2 artiklan 1 kohdan b alakohdan ii kohta). Useissa jäsenvaltiossa vaaditaan, että tilintarkastusyhteisön osakepääoman olisi oltava kokonaan paikallisen lakisääteisen tilintarkastajan arvon omaavien luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden (yksityisten henkilöiden tai yhteisöjen) omistuksessa. Samoin monet jäsenvaltiot ovat tulkinneet kahdeksannen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan ii kohtaa niin, että tilintarkastusyhteisön äänimäärän enemmistön on oltava sellaisilla luonnollisilla henkilöillä tai tilintarkastusyhteisöillä, jotka on hyväksytty vastaanottavan valtion lainsäädännön mukaisesti.

8.8 Samanlaisia ongelmia syntyy, kun tilintarkastusyhteisö haluaa perustaa sivuliikkeen toiseen jäsenvaltioon. Tässä yhteydessä syntyy lisäongelma siitä, että joissakin jäsenvaltioissa on vain rajoitettu määrä oikeudellisia muotoja, joita tilintarkastusyhteisö voi käyttää. Tästä saattaa seurata, että ulkomaalainen tilintarkastusyhteisö, jolla on sellainen oikeudellinen muoto, jota vastaanottavan valtion lait eivät salli, ei voi perustaa sivuliikettä tuohon valtioon.

8.9 Kun kysymyksessä on vapaus tarjota tilintarkastuspalveluja rajojen ylitse, edellä kuvatun kaltaisia ongelmia voi syntyä silloin, kun ulkomaalainen tilintarkastusyhteisö haluaa harjoittaa lakisääteistä tilintarkastusta vastaanottavassa valtiossa, johon se ei ole sijoittautunut.

Ensisijaiset toimet ja mahdolliset menetelmät

8.10 Huolimatta lakisääteiseen tilintarkastukseen liittyvistä yleistä etua koskevista näkökohdista, ei ole mitään vakuuttavaa syytä, miksi perustamissopimuksen määräyksiä sijoittautumisvapaudesta ja palvelujen tarjoamisen vapaudesta ei täysimääräisesti sovellettaisi tilintarkastuspalveluja koskevaan kauppaan.

8.11 Yksittäisten lakisääteisten tilintarkastajien sijoittautumisvapaus (ja palvelujen tarjoamisvapaus) on jo säädetty direktiivillä 89/48/ETY. Joitakin ongelmia on jäljellä, esimerkiksi kotivaltiossa saadun ammattinimikkeen säilyttäminen vastaanottavan valtion ammattinimikkeen saamisen jälkeen ja toiminnan laajuuden mahdolliset erot kotijäsenvaltion ja vastaanottavan jäsenvaltion välillä. Direktiivillä 89/48/ETY perustettu yhteensovittajaryhmä voisi tutkia tarkemmin näitä ongelmia mahdollisesti yhdessä tilintarkastusdirektiivien yhteyskomitean kanssa, joka on vastuussa kahdeksannesta direktiivistä, sekä tiiviissä yhteistyössä tilintarkastajien kansallisten ammatillisten yhdistysten kanssa.

8.12 Ammatillisten yhteisöjen sijoittautumisvapaus tytäryhtiöitä perustamalla on edelleen ongelmallista, koska monet jäsenvaltiot ovat säätäneet lakeja ja asetuksia, jotka ovat rajoittavampia kuin kahdeksannen direktiivin säännökset. Jäsenvaltioita olisi pyydettävä poistamaan ne kansalliset vaatimukset, jotka ylittävät kahdeksannen direktiivin vaatimukset. Tässä yhteydessä on tarpeen selventää kahdeksannen direktiivin 2 artiklan merkitystä, jotta vältettäisiin sen tulkitseminen liian ahtaasti. Tällaisen selventämisen olisi tapahduttava tilinpäätösdirektiivien yhteyskomitean kanssa käytyjen neuvottelujen jälkeen. Sikäli kuin jäsenvaltiot ovat hyväksyneet kansallisia säännöksiä, joihin sisältyy syrjintää kansallisuuden perusteella tai perusteettomia sijouttautumisoikeuden rajoituksia, toimenpiteisiin ryhdytään viipymättä perustamissopimuksen määräysten kunnioittamisen varmistamiseksi.

8.13 Rajoittamatta mitä perustamissopimuksen olennaisten määräysten suorasta soveltuvuudesta on voimassa ammatillisten yhteisöjen sijoittautumisvapaudesta perustamalla sivuliikkeitä sekä vapauteen tarjota rajat ylittäviä tilintarkastuspalveluja, saatetaan tarvita lisää aloitteita. Nämä voitaisiin antaa direktiiviä 98/48/ETY täydentävän erityisdirektiivin muodossa, josta parhaillaan keskustellaan komission ja ammattikunnan välillä.

9. PÄÄTELMÄT

9.1 Tässä vihreässä kirjassa ei voida tyhjentävästi käsitellä monia toisinaan hyvin monimutkaisia tilintarkastustointa koskevia kysymyksiä. Tässä on käsitelty niitä kysymyksiä, joita on pidetty erityisen tärkeinä yhteismarkkinoiden yhteydessä.

9.2 Kun on ehdotettu mahdollisia tulevien toimien ensisijaisia tavoitteita, erityistä huomiota on kiinnitetty läheisyysperiaatteeseen ja suhteellisuusperiaatteeseen sellaisina, kuin ne sisältyvät Maastrichtin sopimukseen. Tiedonannon "Tilintarkastuksen yhdenmukaistaminen: uusi strategia kansainväliseen yhdenmukaistamiseen" mukaisesti etusija annetaan lähestymistavalle, jonka perusteella on mahdollista tuoda tehokkaammin esiin johdonmukainen eurooppalainen näkökulma kansainvälisessä keskustelussa.

9.3 Tämän aloitteen perimmäisenä tavoitteena on edistää tilintarkastuksen yleisen tason nostamista EU:ssa, mikä loppujen lopuksi hyödyttää kaikkia yhtiöiden kanssa tekemisissä olevia osapuolia.

9.4 Lukijaa pyydetään ystävällisesti lähettämään huomautuksia Euroopan komissiolle - PO XV - D/3 - Rahoitustiedot ja kirjanpitostandardit - 200, rue de la Loi - 1049 Bryssel - Belgia - (Internet osoite KAREL."VAN HULLE"@DG15.CEC.be) - ennen 20 päivää joulukuuta 1996.

9.5 Ennen 18 päivää lokakuuta 1996 saadut huomautukset otetaan huomioon valmisteltaessa konferenssia, joka pidetään tästä aiheesta Brysselissä 5 ja 6 päivänä joulukuuta 1996.

Lähdeluettelo

Beijing, W., Maijoor, St., Meuwissen, R. ja Van Witteloostuijin, A., **The role, position and liability of the statutory auditor within The European Union**, final report of the study, MARC, maaliskuu 1996, Maastricht.

Fédération des Experts Comptables Européens, **The Role, Position and Liability of the Statutory Auditor in the European Union / Rôle, Statut et Responsabilité du Contrôleur Légal des Comptes dans L'Union Européenne,** Fédération des Experts Comptables Européens, tammikuu 1996, Bryssel.

Fédération des Experts Comptables Européens, **The Role, Position and Liability of the Statutory Auditor in the European Union. Appendices / Rôle, Statut et Responsabilité du Contrôleur Légal des Comptes dans L'Union Européenne,** Fédération des Experts Comptables Européens, tammikuu 1996, Bryssel.

European Confederation of Institutes of Internal Auditing, **Position Paper on Internal Auditing in Europe**, huhtikuu 1996.

Common Law Team of the Law Commission, **Feasibility Investigation of Joint and Several Liability** (julkaistu neuvotteluita varten), 1996, Lontoo: HMSO.

CNPF AFEP, **Le Conseil d'Administration des Sociétés Cotées (Rapport Vienot),** heinäkuu 1995, Pariisi.

Centre for European Policy Studies, **Corporate Governance in Europe,** CEPS:n työryhmän kertomus, kesäkuu 1995, Bryssel.

International Federation of Accountants, **IFAC Handbook 1995. Technical Pronouncements,** International Federation of Accountants, 1995, New York.

Ebke, W. F. ja Struckmeier, D., **The Civil Liability of Corporate Auditors: an International Perspective,** keskusteluasiakirja, International Bar Association, marraskuu 1994, Lontoo.

The Institute of Chartered Accountants of Scotland, **Auditor's Liability,** Recommendations of a Working Party established by The Institute of Chartered Accountants of Scotland, marraskuu 1994, Edinburgh.

McInnes, W.M..(toim.), **Auditing Into the Twenty-first Century,** A Discussion Document by the Research Committee of The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 1993, Edinburgh.

Report of the Committee on **The Financial Aspects of Corporate Governance** a Code of Best Practice (Cadburyn kertomus), Burgess Science Press, joulukuu 1992, Lontoo.

Derek Ridyard, Jean de Bolle, **Competition in European Accounting,** National Economic Research Associates (NERA), Lafferty Publications 1992.

The Financial Reporting Commission, **Report of the Commission of Inquiry into the Expectations of Users of Published Financial Statements,** The Institute of Chartered Accountants in Ireland, tammikuu 1992, Dublin.

Archer, S., McLeay, St. ja Dufour, J.B., **Audit Reports on the Financial Statements of European Multinational Companies: a Comparative Study,** The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, kesäkuu 1989, Lontoo.

ISSN 1024-4492

KOM(96) 338 lopullinen

ASIAKIRJAT

FI 06

Luettelonumero : CB-CO-96-414-FI-C

ISBN 92-78-07859-X

Euroopan yhteisöjen virallisten julkaisujen toimisto

L-2985 Luxemburg