

2018

# Tutkinta-asioiden vuosiraportti



**PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS**

Tilintarkastusvalvonta  
Patentti- ja rekisterihallitus  
29.3.2019

## Sisällysluettelo

1. JOHDANTO .....	2
1.1. Vuosiraportin tarkoitus .....	2
1.2. PRH:n tilintarkastusvalvonnan toiminta, tehtävät ja osa-alueet .....	2
2. TUTKINTA-ASIAT – VALVONNAN KEINOT .....	2
2.1. Valvonnan kohteet ja rajoitukset .....	2
2.2. Valvottava toiminta.....	3
2.3. Seuraamukset.....	4
3. TUTKINTA-ASIOIDEN MÄÄRÄT 2018.....	5
4. TILINTARKASTUSLAUTAKUNNAN RATKAISUKÄYTÄNTÖÄ VUODELTA 2018 - ESIMERKKEJÄ PÄÄTÖKSISTÄ.....	5
4.1. Tutkinta-asioiden teemat ja päätökset .....	6
4.1.1. Virheelliset tilintarkastuskertomukset ja tilintarkastusevidenssin hankkiminen .....	7
4.1.2. Tilintarkastusdokumentaation merkitys .....	7
4.1.3. Säätiöiden tilintarkastukset .....	7
4.1.4. Seuraamusmaksu .....	7
4.1.5. Tilintarkastajien hyväksymisen edellytysten valvonta .....	8
4.1.6. Lisätietoja – tilintarkastuslautakunnan päätökset.....	8
5. PRH:N TILINTARKASTUSVALVONNAN RATKAISUKÄYTÄNTÖÄ VUONNA 2018 .....	8
5.1. Valvonta-asioiden teemat ja päätökset .....	8
6. JOHTOPÄÄTÖKSET.....	9

Luettelo kuvista

Kuva 1. Tilintarkastajien lukumäärä 31.12.2017 ja 31.12.2018

Luettelo taulukoista

Taulukko 1. Tutkinta-asioiden lähteet, määrät ja käsittely vuosina 2017 ja 2018

Taulukko 2. Tilintarkastuslautakunnan määräämät seuraamukset vuosina 2018 ja 2017

## Tutkinta-asioiden vuosiraportti

### 1. JOHDANTO

#### 1.1. Vuosiraportin tarkoitus

Patentti- ja rekisterihallituksen (PRH) tilintarkastusvalvonnan tutkinta-asioiden vuosiraportissa tilintarkastusvalvonta kertoo tutkinta-asioiden vuoden 2018 havainnoista ja johtopäätöksistä. Lisäksi tilintarkastusvalvonta tarkastelee tutkinta-asioissa havaittuja muutoksia.

Tutkinta-asioissa tilintarkastajien toimintaa selvitetään jälkikäteen valvonnan keinoin. Vuosiraportin tiedoilla on merkitystä ohjauksena tilintarkastajille, tilintarkastusasiakkaille ja sidosryhmille. Tutkinta-asioista tehtyjen havaintojen ja johtopäätösten perusteella tilintarkastajat ja tilintarkastusasiakkaat saavat tietoa tilintarkastuksen vaatimuksesta valvontaviranomaisen näkökulmasta.

#### 1.2. PRH:n tilintarkastusvalvonnan toiminta, tehtävät ja osa-alueet

PRH:n tilintarkastusvalvonnan toiminnan lähtökohtia ovat oikeusvarmuus, ennakoitavuus, objektiivisuus ja asianosaisten yhdenvertaisuus. Tilintarkastusvalvonnan toiminnan tarkoituksena on tilinpäätösinformaation luotettavuuden jatkuva parantaminen.

Tilintarkastusvalvonnan tehtäviä ovat tilintarkastajien hyväksyminen, rekisteröinti, toiminnan valvonta sekä yleinen ohjaus ja kehittäminen. PRH:n tilintarkastusvalvonnan tehtävistä säädetään tilintarkastuslain (1141/2015) 7 luvun 1–3 §:ssä. Tilintarkastusalan valvontajärjestelmä on riippumaton tilintarkastusalasta ja tilintarkastuksen kohteista.

Tutkinta-asiat ovat valvonnan kokonaisuutta, joita on kolme:

- 1) tilintarkastajien ammattitaidon ja muiden hyväksymisen edellytysten valvonta,
- 2) ennakkoon vaikuttava tilintarkastajien toiminnan laadunvalvonta sekä
- 3) yksittäistapauksiin kohdistuva jälkikäteinen kurinpidollinen valvonta (tutkinta).

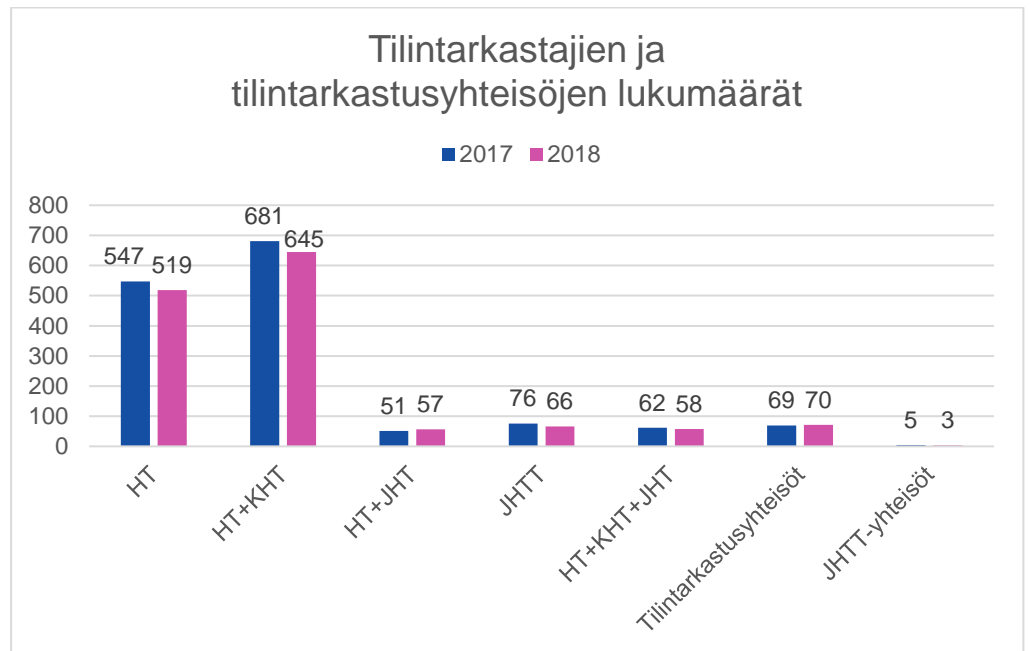
## 2. TUTKINTA-ASIAT – VALVONNAN KEINOT

### 2.1. Valvonnan kohteet ja rajoitukset

PRH valvoo HT-, KHT-, JHT- ja JHTT-tilintarkastajia sekä tilintarkastusyhteisöjä. PRH valvoo sekä PIE-yhteisöjen<sup>1</sup> että muiden yhteisöjen tilintarkastajia. PRH ei kuitenkaan voi lain mukaan valvoa tilintarkastajan toimintaa valtionalouden tarkastusviraston virkamiehenä (TTL 1:1.3).<sup>2</sup>

<sup>1</sup> PIE = Public Interest Entity eli yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö. PIE-yhteisö määritellään KPL 1:9:ssä.

<sup>2</sup> Tilintarkastusvalvonta valvoo lisäksi PRH:n tilintarkastajarekisteriin rekisteröityjä ETA-valtioissa hyväksytyjä ja rekisteröityjä tilintarkastusyhteisöjä näiden Suomessa suorittamissa tilintarkastuksissa. Tilintarkastusvalvonta voi valvoa myös ETA-alueen ulkopuolelta tulevia tilintarkastajia TTL 7:1:ssä säädetyin rajoituksin.



**Kuva 1. Tilintarkastajien lukumäärä 31.12.2017 ja 31.12.2018**

Tilintarkastusvalvonnan tutkintavaltuuksia on rajoitettu ajallisesti. Tilintarkastusvalvonta ei saa ottaa tutkittavaksi tilintarkastajan toimintaa, jos tapahtumista on kulunut enemmän kuin kuusi vuotta (TTL 7:3.3).

Tilintarkastusvalvonta voi jättää tilintarkastajan toiminnan tutkimatta ja tilintarkastuslautakunta seuraamuksen määräämättä, jos tilintarkastajan hyväksyminen on kokonaan lakkautettu (TTL 6:7) tai peruutettu (TTL 10:2).

## 2.2. Valvottava toiminta

Tilintarkastusvalvonta valvoo lain mukaan paitsi tilintarkastajia myös tilintarkastajien toimintaa, millä on käytännön merkitystä valvonnan kohteen rajaamisessa. Lähtökohdana valvonnalle on TTL 1:1 soveltamisalasäännös, joka määrittelee valvottavan toiminnan rajat.

Tilintarkastuslakia sovelletaan, jollei muualla laissa toisin säädetä:

1) kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 1 §:ssä tarkoitetun kirjanpitovelvollisen yhteisön ja säätiön tilintarkastukseen;

2) toimeen, joka säädetään muussa laissa tai asetuksessa tilintarkastajan tehtäväksi tai jonka perusteella tilintarkastaja antaa kirjallisen lausunnon viranomaisen tai tuomioistuimen käyttöön.

Toimintaan, johon sovelletaan julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annettua lakia (1142/2015), sovelletaan tilintarkastuslakia eräin poikkeuksin. Merkittävää on, että tutkinta-asioissa keskeinen normilähde, hyvä tilintarkastustapa, on erilainen yksityisellä sektorilla ja julkisella sektorilla. Julkisella sektorilla sovelletaan julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa.

Tilintarkastajan harjoittamaan ”muuhun toimintaan” sovelletaan vain osaa tilintarkastuslain säännöksistä. Muuta toimintaa tilintarkastajan ominaisuudessa ovat tyypillisesti muut kuin lakisääteiset tilintarkastajan tehtävät, esimerkiksi neuvonantotoiminta. Kaikki

tilintarkastajan toiminta tilintarkastajan ominaisuudessa on kuitenkin valvottavaa toimintaa ja voi siten tulla tutkinnan kohteeksi.

Tärkeä säännös PIE-yhteisöjen tilintarkastajien valvonnan kannalta on Euroopan unionin tilintarkastusasetus nro 537/2014 (PIE-asetus). PIE-asetuksessa säädetään PIE-yhteisöjen lakisäätöisen tilintarkastuksen erityisvaatimuksista.

PRH:n tilintarkastusvalvonta tekee viranomaisyhteistyötä tehtävissään. Yhteistyötä tutkinta-asioissa on erityisesti poliisin, verohallinnon ja Finanssivalvonnan (jäljempänä Fiva) kanssa.

Fivalla on rinnakkainen valtuus tutkia itsenäisesti intressipiirissään olevien tilintarkastajien menettelyn lainmukaisuutta valvontatehtävien edellyttäessä (TTL 9:2).

PRH:n tilintarkastusvalvonta laati rahanpesun ja terrorismin rahoittamisen torjunnasta annetun lain (444/2017) mukaisen viranomaisen riskiarvion ja julkaisi sen verkkosivuilleen kesäkuussa 2018. Riskiarvio sisältää seuraavat osat: riskien tunnistaminen, riskien arviointi ja toimenpiteet riskeihin vastaamiseksi.

## 2.3. Seuraamukset

Seuraamusten määräämisestä päättää tilintarkastuslautakunta.

Tilintarkastuslain perusteella ovat käytettävissä seuraavat seuraamukset:

- huomautus
- varoitus
- hyväksymisen peruuttaminen
- määräaikainen kieltä toimia tilintarkastajana tai tilintarkastusyhteisön hallintoelimessä
- seuraamusmaksu.

Seuraamuksista lievin on huomautus ja ankarin hyväksymisen peruuttaminen. Seuraamus voidaan määrätä tilintarkastajalle ja tilintarkastusyhteisölle. Määräaikainen kieltä ja seuraamusmaksu voidaan kuitenkin määrätä vain luonnolliselle henkilölle.

Tilintarkastuslautakunnan on seuraamuksesta päättäessään otettava huomioon kaikki asiaankuuluvat seikat (TTL 10:7). Näitä ovat:

- 1) rikkomisen vakavuus ja ajallinen kesto;
- 2) tilintarkastajan vastuun aste;
- 3) tilintarkastajan halukkuus tehdä yhteistyötä toimivaltaisen viranomaisen kanssa;
- 4) tilintarkastajalle määrätty aiemmat seuraamukset; ja
- 5) teosta tai laiminlyönnistä aiheutuneen vahingon tai haitan määrä.

### 3. TUTKINTA-ASIOIDEN MÄÄRÄT 2018

Vuoden 2018 alussa tilintarkastusvalvonnassa oli avoimena 55 tutkinta-asiaa ja vuoden 2018 aikana käsiteltäväksi tuli 58 uutta tutkinta-asiaa. Tutkinta-asioista 22 ratkaistiin siten, ettei asiaa viety tilintarkastuslautakunnan ratkaistavaksi, koska saadun selvityksen mukaan ei ollut syytä epäillä tilintarkastajan toimineen tilintarkastuslain vastaisesti eikä esittää tilintarkastuslain mukaisten seuraamusten määräämistä. Tilintarkastuslautakunnan käsiteltäväksi vietiin kaikkiaan 24 tutkinta-asiaa. Vuoden 2018 päättyessä tilintarkastusvalvonnassa oli vireillä 67 tutkinta-asiaa.

Taulukossa 1 on kuvattu tutkinta-asioiden määrät ja lähteet vuonna 2018 ja 2017. Yhdessä tutkinta-asiassa voi olla osallisena useampi henkilötilintarkastaja tai henkilötilintarkastaja ja tilintarkastusyhteisö.

**Taulukko 1. Tutkinta-asioiden lähteet, määrät ja käsittely vuosina 2017 ja 2018**

Tutkinta-asian lähde	Avoimet tutkinta-asiat vuoden alussa		Uudet tutkinta-asiat vuoden aikana		Käsitelty TILAssa vuoden aikana		Käsitelty TIVAssa vuoden aikana		Avoimet tutkinta-asiat vuoden lopussa	
<b>Kantelu 2018 (2017)</b>	40	(25)	36	(39)	10	(9)	22	(15)	44	(40)
<b>Laaduntarkastus 2018 (2017)<sup>1)</sup></b>	11	(2)	17	(23)	11	(14)			17	(11)
<b>Oma-aloitteinen 2018 (2017)</b>	4	(1)	5	(8)	3	(4)		(1)	6	(4)
<b>Yhteensä 2018 (2017)</b>	<b>55</b>	<b>(28)</b>	<b>58</b>	<b>(70)</b>	<b>24</b>	<b>(27)</b>	<b>22</b>	<b>(16)</b>	<b>67</b>	<b>(55)</b>

1) Vuonna 2017 laaduntarkastuksesta tulleissa uusissa tutkinta-asioissa ja vuonna 2017 TILAssa käsitellyissä asioissa on 11 laaduntarkastuksessa hylättyä. Vuonna 2018 laaduntarkastuksesta tulleissa uusissa tutkinta-asioissa on 7 laaduntarkastuksessa hylättyä.

Luvussa 4 käsitellään tilintarkastuslautakunnan ja luvussa 5 tilintarkastusvalvonnan ratkaisukäytäntöä päätetyissä ja ratkaistuissa tutkinta-asioissa.

### 4. TILINTARKASTUSLAUTAKUNNAN RATKAISUKÄYTÄNTÖÄ VUODELTA 2018 - ESI-MERKKEJÄ PÄÄTÖKSISTÄ

Vuonna 2018 tilintarkastuslautakunta käsiteli 24 tutkinta-asiaa (v. 2017/27). Tutkinta-asiat koskivat:

- 8 KHT-tilintarkastajaa
- 20 HT-tilintarkastajaa
- yhtä JHT-tilintarkastajaa; ja
- kolmea tilintarkastusyhteisöä, jotka (yhteisöt) olivat asianosaisina yhteensä neljässä tutkinta-asiassa.

JHTT-tilintarkastajia ei ollut päätösten asianosaisina.

Tilintarkastuslautakunta päätti peruuttaa yhden KHT-tilintarkastajan ja yhden HT-tilintarkastajan hyväksymisen. Lautakunta antoi varoituksen yhdelle KHT-tilintarkastajalle ja 12 HT-tilintarkastajalle sekä huomautuksen kahdelle KHT-tilintarkastajalle, neljälle HT-tilintarkastajalle ja yhdelle JHT-tilintarkastajalle. Yhdelle KHT-tilintarkastajalle määrättiin seuraamusmaksu (TTL 10:5). Kolmen KHT-tilintarkastajan, kolmen HT-tilintarkastajan ja kolmen tilintarkastusyhteisön (yhteensä neljässä tutkinta-asiassa) kohdalla ei katsottu olevan syytä seuraamuksen antamiseen. Yhdessä tapauksessa tilintarkastuslautakunta päätti tilintarkastuslain 3 luvun 5 a §:n nojalla julkistaa verkkosivuillaan ilmoituksen siitä, että tilintarkastajan antama tilintarkastuskertomus ei täyttänyt siitä annettuja säännöksiä. Yhdessä asiassa KHT-tilintarkastajan toimintaa ei otettu tutkittavaksi, koska tilintarkastuslautakunta katsoi, että hän ei ollut toiminut tilintarkastajan ominaisuudessa.

**Taulukko 2. Tilintarkastuslautakunnan määräämät seuraamukset vuosina 2018 ja 2017**

Seuraamukset	2018	2017
Huomautus	7	4
Varoitus	13	16
Hyväksymisen peruuttaminen	2	3
Määräaikainen toimintakielto	0	0
Seuraamusmaksu	1	0

Tilintarkastuslautakunta käsitteli 19 oikaisuvaatimusasiaa (v. 2017/16). Oikaisuvaatimukset koskivat:

- tilintarkastajatutkintojen vastausten arvostelua
- päätöksiä neljän tilintarkastajan ja yhden tilintarkastusyhteisön laaduntarkastuksen tuloksista sekä
- yhden tutkinta-asian uudelleen käsittelyä.

#### 4.1. Tutkinta-asioiden teemat ja päätökset

Tilintarkastuslautakunnassa käsitellyissä tutkinta-asioissa teemoina korostuivat muun muassa virheelliset tilintarkastuskertomukset, toimet asianmukaisen tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi, riittävän tilintarkastusdokumentaation puuttuminen ja säätiöiden tilintarkastukset. Yksittäisissä tapauksissa tutkittavina olivat myös esimerkiksi kuntalain mukainen tilintarkastus, tilintarkastajan esteellisyys, erityistoimeksiannon ehtojen noudattaminen ja tilintarkastajan ammattieettisten sääntöjen noudattaminen. Yhdessä tapauksessa henkilölle annettiin varoitus muun ohessa tilintarkastuksen suorittamisesta ilman asianmukaista valintaa tilintarkastajaksi. Myös aiempina vuosina tilintarkastuslautakunta on antanut useita päätöksiä, joissa on otettu kantaa tilintarkastajalta vaadittaviin valintansa lainmukaisuutta varmistaviin toimiin.

Vuonna 2018 nousivat esiin erityisesti säätiöiden tilintarkastukset, seuraamusmaksu ja tilintarkastusdokumentaatio.

#### 4.1.1. Virheelliset tilintarkastuskertomukset ja tilintarkastusevidenssin hankkiminen

Tilintarkastuslautakunta käsitteli useita tapauksia, joissa tilintarkastaja oli antanut vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen, vaikka tilintarkastajan tarkastamassa tilinpäätöksessä oli olennaisia virheitä.

Useissa käsitellyissä tapauksissa ilmeni puutteellista ammatillista skeptisyyttä ja puutteellista ammatillista harkintaa. Tavallinen puute käsitellyissä tapauksissa oli, että tilintarkastaja ei ollut suorittanut riittäviä tarkastustoimia tarvittavan tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi.

Lähes puolessa vuonna 2018 tilintarkastuslautakunnassa käsitellyistä tapauksista tilintarkastaja oli joko antanut tilintarkastuskertomuksessa virheellisen lausunnon tilinpäätöksestä tai tilintarkastuskertomuksessa oli muu puutteellisuus, esimerkiksi tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:ssä tarkoitettu huomautus tarkastuskohteen vastuuvollisille oli jätetty antamatta, vaikka olosuhteet olisivat sitä edellyttäneet.

#### 4.1.2. Tilintarkastusdokumentaation merkitys

Tilintarkastuslain edellyttämään hyvään tilintarkastustapaan kuuluu tarkastustyön dokumentointi. Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 230 (*Tilintarkastusdokumentaatio*) ohjeistaa dokumentoinnin laatimisen ja sisällön sen varmistamiseksi, että tilintarkastusstandardissa ISA 200 määritellyt tilintarkastuksen yleiset tavoitteet saavutetaan. Useissa tilintarkastuslautakunnan käsittelemissä tapauksissa tilintarkastajan työn dokumentointi oli laadultaan tai määrältään siinä määrin puutteellista, ettei sen perusteella ollut mahdollista saada selvää käsitystä tarkastustoimista, hankitusta evidenssistä ja/tai tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan perustuvista johtopäätöksistä.

#### 4.1.3. Säätiöiden tilintarkastukset

Tilintarkastuslautakunta käsitteli kertomusvuonna kolme säätiöiden tilintarkastuksen tutkinta-asiaa. Yhdessä tapauksessa tilintarkastajille annettiin varoitus, koska tilintarkastuksessa ei ollut kiinnitetty huomiota säätiölain vastaiseen lähipiirilainaan eikä säätiön hallituksen jäsenen esteellisyyteen kyseisen henkilön oman palkkioasian käsitelyssä. Toisessa tapauksessa tilintarkastajille annettiin huomautus muun ohessa virheellisen tilintarkastuskertomuksen ja puutteellisen tilintarkastusevidenssin vuoksi. Yhdessä asiassa ei katsottu olevan aihetta seuraamukseen.

#### 4.1.4. Seuraamusmaksu

PRH:n tilintarkastusvalvonta ja tilintarkastuslautakunta ovat ensimmäisen kerran soveltaneet tilintarkastuslakiin vuonna 2016 otettua ns. jäädyttelyaikasäännöstä (TTL 4:11). Sen mukaan tilintarkastajan ja muun tilintarkastustoimeksiannon hoitamiseen osallistuneen henkilön on noudatettava yhden vuoden ja PIE-yhteisössä kahden vuoden jäädyttelyaikaa, ennen kuin hän voi ottaa vastaan johtotehtävän tilintarkastusasiakkaan palveluksessa. Tilintarkastuslautakunnan käsittelemässä tapauksessa oli kyse PIE-yhteisön johtotehtävään vuonna 2019 siirtyvästä päävastuullisesta tilintarkastajasta. Tilintarkastuslautakunta katsoi, että laissa tarkoitettu tehtävän "vastaanottaminen" tapahtuu jo silloin, kun tilintarkastaja allekirjoittaa tehtävää koskevan työsopimuksen. Tilintarkastajan katsottiin rikkoneen TTL 4:11:n mukaista 2 vuoden jäädyttelyaikavaatimusta. Tilintarkastuslautakunta määräsi hänelle TTL 10:5:n mukaisen seuraamusmaksun. Päätös ei ole lainvoimainen.



#### 4.1.5. Tilintarkastajien hyväksymisen edellytysten valvonta

Tilintarkastusvalvonta valvoi tilintarkastajien hyväksymisen edellytysten säilymistä muun muassa tarkastamalla heitä koskevat rikosrekisteri- ja sakkorekisteritiedot. Tapaukset, joissa merkinnät antoivat aihetta tutkia tilintarkastajan sopivuutta tilintarkastajan tehtävään, käsiteltiin tutkinta-asioina tilintarkastuslautakunnassa.

#### 4.1.6. Lisätietoja – tilintarkastuslautakunnan päätökset

Tilintarkastuslautakunnan päätökset seuraamusten määräämisestä ovat kokonaisuudessaan luettavissa lautakunnan verkkosivuilla:

<https://www.prh.fi/fi/tilintarkastuslautakunta.html>

## 5. PRH:N TILINTARKASTUSVALVONNAN RATKAISUKÄYTÄNTÖÄ VUONNA 2018

Tilintarkastusvalvonta päättyi vuonna 2018 tutkinta-asioissa hankitun selvityksen perusteella 22 tapauksessa ratkaisuun, että asiaa ei viedä tilintarkastuslautakunnan käsiteltäväksi, koska ei ollut syytä epäillä tilintarkastajan toimineen tilintarkastuslain edellyttämän hyvän tilintarkastustavan vastaisesti. Tilintarkastusvalvonnan selvitys koostuu yleensä tilintarkastajien työpaperidokumentaatiosta, viranomaislähteistä kuten kaupparekisteristä saatavasta aineistosta, tilintarkastajien antamista selvityksistä ja kantelutapauksissa kantelijan toimittamasta aineistosta.

Tapauksissa, joita ei viety tilintarkastuslautakunnan käsiteltäväksi, oli pääteltävissä, että tilintarkastajan tarkastustoimien suunnittelu ja toteutus olivat olleet toimeksiannon olosuhteisiin soveltuvia ja riittäviä tarvittavan evidenssin hankkimiseksi, ja että tilintarkastuskertomus ja muu raportointi sekä tilintarkastustyön dokumentointi olivat asianmukaisia.

### 5.1. Valvonta-asioiden teemat ja päätökset

Ilman tilintarkastuslautakunnan käsittelyä PRH:n tilintarkastusvalvonnan ratkaisemissa tapauksissa keskeisiä teemoja olivat asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastukset ja kuntalain mukaiset tilintarkastukset, joita oli yhteensä 11 kpl eli puolet tapauksista.

Asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastajia koskevissa valvontatapauksissa on yleensä kysymys hallinnon tarkastuksesta eli hallituksen ja isännöitsijän toiminnan lainmukaisuuden arvioinnista. Tilinpäätöksestä selvitettävät asiat koskevat useimmiten yhtiövästikkeiden ja lainaosuuksien tarkastamista. Näillä seikoilla on olennaista merkitystä osakkeenomistajien taloudelliseen asemaan ja yhdenvertaisuuteen.

Tutkinta-asioissa, jotka koskivat kuntalain mukaisia tilintarkastuksia, painottuivat kysymykset siitä, olivatko tilintarkastuskertomus ja tilintarkastajan muu raportointi olleet lain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisia.

Muut tilintarkastusvalvonnan ratkaisut koskivat osakeyhtiöiden tilintarkastuksia (3 kpl), säätiöiden tilintarkastuksia (3), tilintarkastajan sopimusperusteisia erityistoimeksiantoja (3), osuuskunnan tilintarkastusta (1) ja osakeyhtiölain mukaista erityistä tarkastusta (1).

## 6. JOHTOPÄÄTÖKSET

Tilintarkastuslautakunnan ja tilintarkastusvalvonnan tutkinta-asioilla on tärkeä ohjausvaikutus hyvän tilintarkastustavan kehittämiseksi Suomessa. Tutkinta-asioiden ratkaisukäytäntö auttaa tilintarkastajia ja tilintarkastusyhteisöjä kiinnittämään toiminnassaan huomiota tilintarkastuslain velvoittamaan hyvän tilintarkastustavan noudattamiseen.