

Liiketaito

N:o 1/1926

Tammikuu

KONTTORI TOIMITUS
Pub. 106 59 Puh. 10 072
Helsinki, Simonk. 6 A
Kirjapaino, Antink. 10, puh. 131 50

TOIMITUS:
Ilmari Killinen, insinööri, (vastaava),
I. K. T. Lassila, fil. tohtori.
Julkaisija: ILMARINEN Oy., Helsinki

Tilaushinnat:
1/4 vk. 100 mk., — 1/2 vk. 55 mk.
Ilmoitushinnat:
1:50 palstamillimeitritä, — Teksti-
sivulla 1:80 palstamillim.

TILINTARKASTAJA-AMMATIN SOVINNAISTAVOISTA

Kirj. professori O. SILLÉN.

Ei ole monta ammattia, joissa vakaantuneilla hyvillä perinnäistavoilla olisi yhtä suuri merkitys kuin korkeamman luokan tilintarkastajien keskuudessa. Onko olemassa määrättyjä sääntöjä, joista nämä sovinnaiset, »hyvät tavat» selviävät? On kyllä, jossain määrin, sillä useimmissa maissa ovat joko tilintarkastaja-yhdistykset tai viranomaiset laatineet määräyksiä, joiden kautta on mahdollista aikaansaada ja ylläpitää sellainen luottamus, joka on ammattitilintarkastajien toiminnan välttämätön edellytys.

Mutta kaikkea, mikä kuuluu »hyviin tapoihin», ei voida valaa pykälämuotoon ja varovaisestikin laadittuja lakeja voidaan eri lailla tulkita. Meille, pohjo-lan asukkaille, joiden tilintarkastaja-laitos on vielä sängen nuori, on kiintoista tutkia meillä annettujen tämänlaatuisten määräyksien sisällystä sekä oppia myös tuntemaan, mitä tämän tapaisiin

Professori O. Sillén on tässä artikkelissa esittänyt pääpiirteissään sen esitelmän sisällön, jonka hän piti otsikon edustamasta aineesta keskustelukysymyksen alustuksena. Föreningen Auktoriserade Revisorer'in kokouksessa Tukholmassa 21 p:n lokak. 1925. Kehoitamme luki-joitamme tarkimmiten perehtymään tähän mielenkiintoiseen artikkeliin.

»hyviin tapoihin» katsotaan kuuluvan maissa, joissa jo on ehtinyt muodostua arvokkaita perinnäistapoja.

Niiden suhteen voidaan ensinnäkin puhua niistä periaatteista, joiden tarkoituksena on tukea tilintarkastajan asemaa sekä toimenantajiin että ulkopuolella oleviin henkilöihin nähden yleensä ja toiseksi niistä perinnäistavoista, joiden tarkoituksena on järjestellä tilintarkastajien keskinäisiä suhteita.

I. TILINTARKASTAJAN SUHDE TOIMENANTAJIIN JA ULOSPÄIN.

Jotta tilintarkastaja saavuttaisi luottamusta ja arvonantoa,

on hänen täytettävä vissejä vaatimuksia. Nämä vaatimukset, joita seuraavassa tulen käsittelemään, ja'an neljään pääryhmään, nimittäin: 1) puolueettomuus, 2) vaitelaisuus, 3) luotettavuus ja asiantuntemus ja

4) yleinen esiintyminen.

1) Puolueettomuus.

Jokaiselle, joka on vähänkin selvillä tilintarkastajan tehtävistä on ilman muuta selvää, että tämä ei saa harjoittaa mitään sellaista toimintaa, jossa hän »omaksi edukseen ja toisten vahingoksi» voisi hyötyä niistä tiedoista, joita hän on saavuttanut tehtäviensä suorittaessaan. Tästä syystä määrätäänkin kaikissa maissa, että valantehneet tilintarkastajat (olivatpa he sitten saaneet oikeutuksen toimeensa julkisten laitoksien tai ammattiyhdistysten päätöksien perusteella) eivät varsinaisen ammatinsa ohella saa harjoittaa sel-

laista ammattia, jossa he kokonaan tai suureksi osaksi tulisivat riippuvaisiksi *varsinaisesta toiminnasta liikealalla*.

Ruotsissa on määrätty, että »valantehnyt tilintarkastaja älköön harjoittako kauppa- tai asioimisliikettä älköönkä olko toimivana osakkaana likeyrityksissä, olivatpa ne mitä laatua tahansa. Älköön tilintarkastajalla myöskään olko palkattua valtion- tai yksityis-toiminta.» Samanlaisia määräyksiä on myös annettu *Norjassa* Oslon Kauppa-kamarin valtuuttamille tilintarkastajille.

Suomessa on määrätty, että Keskuskauppa-kamarin hyväksymä tilintarkastaja ei saa itse eikä toisen välityksellä tai toisen palveluksessa ollen olla siten osallisena likeyrityksessä, jossa hän toimittaa tilintarkastuksen, että hän tämän kautta tulee jääviksi tai että yleinen luottamus hänen puolueettomuuteensa tilintarkastajana vähenee.

Tanskassa voi kauppa- ja meriministeri määrätä, että vissit elinkeinot eivät sovellu valtion oikeuttaman tilintarkastajan asemassa olevalle henkilölle.

Siitä kuninkaallinen erioikeuskirje (*Royal Charter*), jonka määräyksiä alaisena on kuuluisa »Institute of Chartered Accountants of England and Wales», määrää, että instituutin jäsenet eivät saa ottaa vastaan toimia, jotka eivät sovellu »chartered accountantin» asemaan. Tämä määräys velvoittaa, niitäkin seuran jäseniä, jotka eivät harjoita tilintarkastajan toimintaa. — *Yhdysvalloissa* taas on »American Institute of Accountants»'in säännöissä määrätty, että toi-

meenpaneva komitea päättää, voidaanko jotain ammattia harjoittaa tilintarkastajatoimen yhteydessä tai ei. *Nederlandsch Instituut van Accountants*'in säännöt määräävät, että vuosikokous saa päättää tästä asiasta ja *Schweitzissä* taas päättää tämän asian erikoinen »Ehrengericht».

Kaikkialla on yleensä sallittu valantehneiden tilintarkastajien harjoittaa opettajantointa kauppaoppilaitoksissa. Mutta niin tämän kuin muidenkin vakinaisten tointen suhteen on määrätty, että tilintarkastajan tulee viranomaisilta tai yhdistyksiltä anoa siihen erikoisvapautusta.

Englanninkielisissä maissa on joskus tapahtunut, että tilintarkastaja ryhtyy johtamaan likeyrityksiä. Tällaisissa tapauksissa ja kun esim. on kysymys konkurssipesien asioiden selvittelystä, voi tilintarkastaja joutua tilanteihin, joissa hänen puolueettomuutensa joutuu kovalle koetukselle ja voidaan ajatella, että hänen on tässä yhteydessä punnittava, ollako vastaanottamatta luottamustointia vai jättääkö tilintarkastaja-ammattin harjoittaminen.

Ruotsissa voimassa oleva määräys, että valantehnyt tilintarkastaja ei saa tarkastaa sellaisten liikkeiden tilejä, joilla on hänelle joko *välillisesti tai välittömästi merkitystä*, lienee ainoa laatuaan. Tarkoituksena on varmaankin estää ammattitilintarkastaja niiden tietojen perusteella, jotka hän liikkeen asemasta saavuttaa keinoitelemasta sen osakkeilla. Mainittakoon, että tässä kielletään »tilintarkastus» ja että siinä miehestä on sallittua, että

ammattitilintarkastaja esim. ottaa suoritettavakseen sisäisiä järjestelytehtäviä sellaisessa likeyrityksessä, jossa hän on osakkaana, eli yleensä antaa neuvoja ja ohjeita, jotka eivät ole puhtaasti tilintarkastuksellisia ja joilla ei ole ulospäin asiantuntijan lausunnon luonnetta. Tällaisissa tapauksissa ja jos osakkeen omistus on pieni, ei liene mahdotonta saada Tilintarkastuslautakunnan lupaa tilintarkastustehtävien suorittamiseen.

Kielto ottaa vastaan ja suorittaa tilintarkastustehtäviä liikeissä, jotka ovat *tilintarkastajan läheisten sukulaisten* hallussa, on olemassa ainoastaan harvoissa maissa, nim. *Ruotsissa*, joissa tilintarkastajiin nähden sovitetaan määräykset tuomarijäävistä ja *Norjassa* jossa kielto on sikäläisen osakeyhtiölain mukainen. Myös maissa, joissa ei tällaista kieltoa ole, on kuitenkin tullut tavaksi, että tilintarkastaja ei ryhdy tehtäviin, jossa hän tulisi olemaan läheisten sukulaistensa tuomarina. Sitävastoin katson ammattitilintarkastajien voivan ottaa vastaan sellaisia tehtäviä, jotka eivät aseta häntä tämän tapaiseen asemaan kolmanteen henkilöön nähden, esim. sisäisiä järjestelytehtäviä y.m.

Britanniassa ja Amerikassa on säädetty ankaria määräyksiä *palkkioista ja voitto-osallisuuksista*. Niinpä on määrätty edellämainitussa »Charter'issa»: »Jäsen ei saa antaa asianajajan (solicitor) tulla osalliseksi ammattityön tuottamasta voitosta eikä ottaa osaa jonkun asianajajan ammatistaan saamaan voittoon.» Edelleen on määrätty: »Jäsen ei saa välillisesti eikä välittömästi ot-

taa vastaan palkkiota eikä hyvitystä eikä osaa sellaisesta korvauksesta, joka maksetaan huutokaupanpitäjälle, meklarille tai asiamiehelle, joka on saanut toimiksi myydä, vuokrata tai kaupaksi pitää omaisuutta, jonka hoitaminen on uskottu jäsenelle tai hänen liiketoverilleen.» *American Institute of Accountants Rules of Professional Conduct*-eissä määrätään m.m. »alköön jäsen antako palkkiota, courtagea eikä muuta osaa ammattityön tuottamasta voitosta ulkopuolella oleville (the laity) alköönkä myöskään sellaista vastaanottako tehtävistä, jotka ovat osina hänen ja toimenantajansa hänelle uskomassa tehtävässä.»

Näitä sääntöjä voidaan pitää revisorin ammatin perussäännöksinä.

Tässä yhteydessä mainittakoon myös palkkiot kirjoitus-, lasku- y.m.s. koneista, joiden myynti on johtunut ammattitilintarkastajan suosituksesta. Tällaisia palkkioita ei mielestäni se saa vastaanottaa, joka ammatillisesti antaa neuvoja kirjanpidon järjestelystä, konttorijär-

jestelystä y.m.s., sillä asianomainen voisi tulla kiusaukseen ehdottaa liian kalliita toimistovälineitä.

Minä menen vielä pitemmälle. Minun mielestäni olisi toivottavaa, että ammattitilintarkastaja ei antaisi sellaisia neuvoja kirjanpitolavoista, konttorikoneista y.m., joita voidaan käyttää tällaisten välineiden reklaameina. Tiedän, ettei tätä sääntöä aina voida noudattaa ja ennenkaikkea ei voida kieltää tämäntapaisten laitteiden arvostelamista aika-kaus- tai oppikirjoissa. Mutta tässä tapauksessa vaaditaan, ei yleistä suosittelemista vaan todellista asiallista arvostelua, jossa on myös mainittu perusteet ja ne rajoitukset, jotka kaikilla laitteilla ja järjestelmillä tällä alalla aina on.

Seuraava kiintoisa määräys luetaan myös edellämainituissa säännöissä: »Jäsen ei saa tarjoutua vastaanottamaan tai ottaa vastaan tehtävää, jossa palkkion suuruus tulee riippumaan hänen johtopäätöksensä laadusta.» Tätä sääntöä noudattanevat myös pohjoismaiden tilintarkastajat, jotavastoin esim. rakennusinsinöörit määräävät palkkionsa urakkasumman perusteella j.n.e. Saksassa on »Verband Deutscher Bücherrevisoren» määrännyt »Gebührenordnung'issaan» palkkiot tutkimusten laajuuden perusteella. Minun mielestäni johtuu tällaista taksaa noudattaessa tilintarkastajan puolueettomuus usein kovalle koetukselle. Jos sitävastoin ammattitilintarkastaja määrää palkkionsa konkurssipesän selvityksestä %:ssa siitä erästä, joka tulee jaettavaksi velkojille, niin ei tässä minun

mielestäni ole mitään pahaa, sillä tällöin on palkkion suuruus oikeassa suhteessa yleiseen etuun.

Tässä yhteydessä mainittakoon muutamia kohtia tunnetun amerikalaisen tilintarkastajaliikkeen Haskins & Sells'in säännöistä *Suggestions for professional conduct*. Niissä on m.m. mainittu: »Tilintarkastajat alkööt ottako vastaan rahoja tai hyvityksiä asiakkailta ja on jokaisesta tarjouksesta annettava liikkeelle raportti.» Tässä suhteessa mainittakoon, että palkkioita tarjotaan usein sangen lojaalisessakin tarkoituksessa, esim. yli- tai pyhätyön korvauksena, työn jouduttamiseksi j.n.e., mutta tällaisissakin tapauksissa on selvintä että niitä joko kieltäydytään vastaanottamasta tai tilitetään ne liikkeelle, joka voi arvostelunsa mukaan ne antaa asianomaiselle.

Mainituissa säännöissä luetaan edelleen: »Persoonallisia checkejä alköön asiakkaan konttorin kautta otettako kuin poikkeustapauksissa. Asiakkaalta ja hänen väeltään ei ole sallittu ottaa lainoja.» Jälkimmäisestä määräyksestä lienevät kaikki



Liikemiehet!

Te sisustatte konttorinne edullisimmin meidän myymillämme Kotikutoisilla uutimilla, Huonekalukankailla, Karvalankamatoilla y. m.

Kotiteollisuus O/Y PIRTTI
Helsinki, P. Makasiininkatu 6

ALITUINEN VARASTO

Oikeita
Böhmiläisiä

Kristallikruunuja

OSAKEYHTIÖ
HJALMAR IDMAN
Aleksanterink-Kulma-Mikonk.

yksimielisiä, jotavastoin ei pohjoismaissa olla niin ankaria kuin ensimmäinen määräys edellyttää.

Seuraava kohta mainituissa säännöissä on myös mielenkiintoinen: »Ei ole toivottavaa että tilintarkastajat tulevat liika hyvin suhteisiin asiakkaitensa ja heidän henkilökuntansa kanssa. Revisorin käytös olkoon ystävällinen, mutta samalla arvokas. Tällä ei ole tarkoitettu, ettei tilintarkastaja saisi ottaa vastaan kutsuja, joilla on puhtaasti seurustelullinen luonne, niin kau-

an kuin se pysyy kohtuuden rajoissa (accept reasonable entertainment), mutta sulteita ei saa päästää niin »lämpimiksi», että ne tuottavat vaikeuksia tehtävän suorittamisessa (make possible subsequent embarrassment).

Tässä yhteydessä ei voida olla mainitsematta, että varsinkin Ruotsissa ja Suomessa »hyvävelijärjestelmä» kukoistaa ja tuottaa usein suuriakin vaikeuksia. Tilintarkastaja, joka pitkät ajat on toiminut jossain liikkeessä joko neuvonantajana tai tarkastajana, joutuu joko omasta tai toisten

alotteesta kohottamaan sinunmaljoja, mutta on aina muistettava, että nämä eivät saa antaa aihetta puolueettomuuden tai asiallisuuden vähenemiseen. Ei voitane kieltää, että muutamat yhtiötilintarkastajat (luullakseni ja toivottavasti eivät valantehneet tilintarkastajat) ovat kuluineina sotavuosina antaneet taituttua itseään liikaa lieviin lausuntoihin liikkeiden hoidosta, syystä, että ovat olleet »veljiä» ja hyviä ystäviä asianomaisten liikkeiden johtomiesten kanssa.

(Jatk.)

Matkatiedonantotoimisto GUIDO

antaa tietoja matkakaluista, hankkii passeja, viisumeja, lippuja, asuntoja ulkomailla, järjestää seurumatkoja.

Huom.! P. Esplanaadink. 25 A,
klo 9-5, Puh. 85 73.

Sparta-Kovapuhujia

jotka ovat
 ehdottomasti parhaita
 saapunut.



Sähköos. Fuller. Puh. 122 29.

Kokemus

on osoittanut, että kukkaviikko on huokein, tervetullein ja eniten arvossa pidetty lahja kaikissa tilaisuuksissa

DAN. WARD
HELSINKI

E. Esplanaadink. 20, Puhelin 79 35
Aleksanterink. 48, Puhelin 75 35

Liikemiehet!

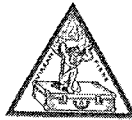
Maan
enimmin levinneenä
lehtenä on

Helsingin Sanomat

TEHOKKAIN
ILMOITUSVÄLINE
TÄSSÄ MAASSA

Matkalaukkuja

Yulean-fiberistä valmistettuja
ja tällä merkillä varustettuja



ovat taatusti parhaita alallaan.

O/Y E. M. NORDQVIST A/B
Helsinki, Arkadiank. 2,
Puh. 41 66.

Palovakuutus-Osakeyhtiö

Imatra

Hyvä kotimainen yhtiö
Pääkonttori Helsingissä, Imatran
talossa, Kasarmink. 25

LIIKEPIIREILLE

on ilmoitettava

„LIIKETAIDOSSA”

Radiovaraston loppuunmyynti

edullisin ostopaikka

jälleenmyyjille
(suurin alennus)
ja amatööreille.

*

Suomalainen Osakeyhtiö

Hackethal

HELSINKI

Hakasaalmenkatu 7
Puhelimet: 99 00, 118 71, 50 52
Sähköohje: Hackethal

Liiketaito

N:o 2/1926

Helmikuu

KONTTORI TOIMITUS
Pub. 106 39 Pub. 10 072
Helsinki, Simonk. 6 A
Kirjapaino, Antink. 10, puh. 131 50

TOIMITUS:
Ilmari Killinen, isäntöeri, (vastaava),
I. K. T. Lassila, til. tohtori.
Julkaisija: ILMARINEN Oy., Helsinki

Tilaushinnat:
1/4 vk. 100 mk., — 1/2 vk. 55 mk.
Ilmoitushinnat:
1:50 palstamillimetrillä, — Teksti-
sivulla 1:80 palstamillillä.

TILINTARKASTAJA-AMMATIN SOVINNAISTAVOISTA

Kirj. professori O. SILLÉN.

(Jatkoa.)

2. Vaiteliasuus.

On selvää, että ammattitilintarkastajain täytyy noudattaa ankaraa vaiteliasuutta. Pohjoismaissa tulee oikeutettujen tilintarkastajain tehdä erikoinen vaitiolovalala. Sama on myös asianlaita niissä maissa, joissa on olemassa »Vereidigte Bücherrewisoren»ia vastaava laitos. Sitävastoin en ole huomannut, että englanninkielisissä maissa vaadittaisiin erikoista valaa tässä suhteessa, mutta vaiteliasuusvelvollisuus ei näissä suinkaan ole sen pienempi kuin edellisissä.

Mainittakoon tässä yhteydessä muutamia Haskins & Sells'in tilintarkastajille annettuja määräyksiä. »Koska kaikki meidän tehtävämme ovat luottamusluontoisia, ei ole sallittu muille ilmoittaa asiakkaittemme nimiä tai puhelinnumeroita. Asiakkaan puhelinta ei mielellään saa käyttää henkilökohtaisissa asioissa.»

Lieneekin selvää, että ammattitilintarkastaja ei saa ilman erikoisen pakottavaa syytä ilmoittaa ystävilleen, tuttavilleen eikä vieraille henkilöille, missä likeyrityksessä hän kulloinkin suorittaa tehtäviä; etenkin on tämä huomioonotettava, jos tilintarkastaja saapuu vieraaseen kaupunkiin suorittamaan tilintarkastusta tai muuta sentapaista tehtävää. Sitävastoin ei minun mielestäni ole mitään syytä salata lähimmiltään asiakkaan osotetta tai puhelinnumeroa, sillä täytyyhän edellyttää, että valantehnyt henkilö, esim. ammattitilintarkastaja, on osannut siten kasvattaa läheisensä, että he eivät tarpeettomasti puhele siitä, mitä hän kulloinkin toimittaa.

Äsken mainitut säännöt määräävät edelleen seuraavaa: »tilintarkastajat eivät saa missään tapauksessa puhella asiakkaistansa, töistänsä tai niiden yksityiskohdista muiden kuin tilintarkastusliikkeen jäsenten kanssa. — —

Asiakkaan kirjanpidosta tai hinnoittelujärjestelmistä ei ole sallittu lausua arvosteluja hänen henkilökunnalleen.» Nämä määräykset ovat minusta erikoisesti huomioon otettavat.

3. Luotettavuisuus ja asiantuntemus.

Mahdollisimman suuren asiantuntemuksen ja pätevyyden saavuttamiseksi on tilintarkastajille asetettava ankarat pätevyysvaatimukset, joiden noudattamisesta joko oikeuttajaviranomaiset tai ammattiyhdistykset pitävät huolta. Yksi tärkeimpiä edellytyksiä yleisön luottamuksen saavuttamiseksi ammattitilintarkastajiin, on juuri se, että vaatimukset korkeimman luokan tilintarkastajaksi pääsemiseen pidetään sängen korkealla tasolla.

Tässä yhteydessä emme kuitenkaan sen enempää puutu pätevyysvaatimuksiin. Sitävastoin lienee syytä jonkun verran tut-

kia tilintarkastajan vastuunalaisuutta suoritettuun työhön nähden. Tässä suhteessa on esim. Ruotsissa erittäin ankaria määräyksiä, niin, että esim. yhtiön tilintarkastajaa voidaan eräissä tapauksissa rangaista 1000 kr. sakoilla tai vankeudella, ja että hänet sitäpaitsi voidaan velvoittaa korvaamaan se vahinko, jonka hän laimiinlyöväällä esiintymisellään on aikaansaanut.

Sitäpaitsi on kaikissa maissa, joissa tilintarkastuslaitos on korkealla kannalla, määrätty, että tilintarkastajien töitä valvoo joku tarkastava viranomaisena, jonka tehtävänä on ottaa vastaan ja tutkia heidän esiintymistään koskevia valituksia sekä tarpeen vaatiessa antaa varoitus tai riistää tilintarkastajalta oikeus harjoittaa toimintaan tai hänen jäsenyytensä tilintarkastajayhdistyksessä. Se seikka, että ammattitilintarkastajat ovat tällaisen ankaran tarkastuksen alaisina ja että kurinpitotoimiin voidaan ryhtyä turvautumatta mutkikkaaseen ja kalliiseen sekä osaksi epävarmaankin tuomioistuintiehen, on ehkä enimmänsä vaikuttanut, että ammattitilintarkastajat ovat saavuttaneet sen arvonannon, jota he nauttivat. Jo se, että tämän tapainen »kunnia tuomioistuin» on olemassa, vaikuttaa enemmän kuin suuret määrät enemmän tai vähemmän ankaria lakeja. Myös tilintarkastustöissä käytettyihin apulaisiin nähden on pohjoismaissa erikoisia määräyksiä.

Mielenkiintoa vailla eivät liene myöskään ne määräykset, jotka ovat voimassa »Institute of Chartered Accountants»'issa Ontariossa Canadassa:

1) »jos kaksi tai useampia tilin-

tarkastajia, jotka toimivat erikseen, yhteisesti ottaa suorittaakseen jonkun tehtävän, niin katsotaan heidän kummankin täydelleen vastaavan työstä kokonaisuudessaan, siis myöskin siitä osasta, jonka toinen suorittaa, eikä ole sallittua, että toinen ryhtyy mihinkään toimenpiteeseen toisen tietämättä.»

2) »jos tointa harjoittava ammattitilintarkastaja antaa palveluksessaan olevan ammattitilintarkastajan tai oppilaan ottaa suoritettavakseen töitä omaan laskuunsa, katsotaan hänen olevan työstä vastuussa huolimatta siitä, nauttiiko hän työstä taloudellista etua vai ei.»

3) »jos valantehnyt tilintarkastaja tai oppilas ollessaan jonkun jäsenen palveluksessa, ottaa suorittaakseen tehtäviä työnantajansa tietämättä tai ilman hänen suostumustaan, on tätä pidettävä erittäin moitittavana ja on se rankaistava sillä tavalla kuin hallitus asiassa tutkimuksen toimitettuaan harkitsee.»

Minun mielestäni voidaan ensimmäisen säännön johdosta sanoa, että jos esim. 2 tilintarkastajaa allekirjoittavat saman todistuksen, niin ei ole väärin, että toinen nimeuomaan ottaa vastatakseen työn visseistä osista, joista toinen ei vastaa, mutta samalla ilmaisee edellyttävänsä, että toisen asiasta antama selostus on oikea.

»American Institute of Accountants»'in säännöissä mainitaan m.m.: »sellaisten balanssi- ja taloudellisten laskelmien y.m. laatiminen, joissa selvästi vääristellään tosiasioita tai sellaisten seikkojen mahdollisille rahansijoittajille ilmoittamatta jättäminen

balanssi-laskuissa y.m., jotka ovat näille tärkeitä, aiheuttaa ilman muuta joko erottamisen yhdistyksen jäsenyydestä tai rangaistustoimenpiteen, jos tällainen laimiinlyönti on tapahtunut tarkoituksellisesti tai törkeästä huolimattomuudesta.»

4. Yleinen esiintyminen.

Tässä suhteessa lienee mielenkiintoista tarkastaa Haskins & Sells'in tilintarkastajille annettuja määräyksiä. Niissä mainitaan m.m.:

»Jokainen tilintarkastaja edustaa liikettä. On sen vuoksi toivottavaa, että hänen esiintymisensä on liikkeen arvon mukainen. Monet pienet seikat, kuten henkilökohtainen esiintyminen, henkilökohtainen käytös, suhdautuminen asiakkaaseen ja hänen henkilökuntaansa j.n.e. liisäävät yleisvaikutusta. On sen vuoksi tärkeätä, että ollaan varovaisia ja vältetään kaikkea, joka voi asettaa edustajamme epäedulliseen valoon. Niin on esim. tupakanpolto toimitus-huoneessa usein sopimatonta. Tilintarkastajaa kehoitetaan sen vuoksi olemaan tupakoimatta silloin, kun hän työskentelee sellaisissa huoneustoissa, joissa tupakanpolto on henkilökunnalta kielletty ja yleensä olemaan tupakoimatta ennenkuin hän on ottanut selvää siitä, onko se sallittu.»

»Tulee välttää joutumasta huonoihin väleihin asiakkaan ja hänen henkilökuntansa kanssa. Heitä on kaikissa olosuhteissa kohdeltava arvokkaasti ja kohdeltiaasti. Tämä voi tosin olla joskus vaikeata, mutta se on

kuitenkin paras keino. Tilintarkastajan soveliaisuuden tärkein koetuskiivi on usein kyky säilyttää tasapainonsa ja arvokkaisuutensa vaikeissakin tilanteissa.»

Matkoista mainitaan: »liikkeen toivomus on, että henkilökunta matkustaa ja elää siten kuin heidän asemansa vaatii — — —. Tilintarkastajan tulee elää mukavasti ja hyvin, mutta hän ei saa mennä liiallisuuksiin.»

»Ei ole soveliaista, että tilintarkastaja mainitsee asiakkaalle tai hänen henkilökunnalleen siitä, kuinka kauan hän on ollut liikkeen palveluksessa tai siitä, kuinka suurta palkkaa hän liikkeessä nauttii.»

Lisäksi mainittakoon muutamia seikkoja tilintarkastajan yleisestä esiintymisestä, jotka tavallaan jo sisältyvät Haskins & Sells'in määräyksiin, mutta jotka mielestäni täydellä syyllä voidaan mainita erikseen, nim. että tilintarkastaja ei missään tapauksessa saa esiintyä päihdyksissä luonossa seurassa. Tuskin lienee ainoatakaan ammattia, jossa tämän säännön noudattaminen on koko virkakunnan arvolle niin tärkeää kuin juuri tilintarkastajan ammatissa.

Lopuksi mainittakoon tässä yhteydessä, että »American Institute» määrää säännöissään m. m. seuraavaa:

»Jäsen älköön ottako osaa pyrkimyksiin tilintarkastaja-ammattia koskevan lainsäädännön aikaansaamiseksi siitä ilmoittamatta yhdistyksen sihteerille, jonka taas on puolestaan heti ilmoitettava tästä hallitukselle tai toimeenpanevalle komitealle.»

II. SUHTAUTUMINEN VIRKATOVEREIHIN.

Tässä suhteessa on englanninkielisissä maissa olemassa selviä määräyksiä tai selviää ainakin määräysten hengestä, miten tilintarkastajan tulee suhtautua ammattitovereihinsa. *Osaksi* ollaan sitä mieltä, että toimintameen ei saa sisältyä mitään sellaista, joka voisi saada asiakkaita kuvittelemaan sen pätevyyttä suuremmaksi kuin se todellisuudessa on, *osaksi* on asetettu vissejä rajoituksia reklaamiin nähden, *osaksi* on kielletty toisten tilintarkastajien töihin sekaantuminen, *osaksi* ottamasta palvelukseensa heidän henkilökuntaansa tai antamasta heistä halventavia lausuntoja, *osaksi* on määrätty, ettei ole sallittu alentaa alemmilla työtarjouksilla toisten tilintarkastajien palkkioita.

1) Liikkeen nimi.

Englantilaisen instituutin »Charter»issa on mainittu: »jäsen ei saa sallia, että henkilö, joka ei ole yhdistyksen jäsen tai oma liiketoveri, toimii hänen nimissään julkisena tilintarkastajana.»

»American Institute»'n säännöissä on määrätty:

1) »Liike tai yhtiö, jonka kaikki jäsenet ovat Instituutin jäseniä, voi ilmoituksessaan käyttää arvonimeä »Members of the American Institute of Accountants», mutta liike tai osakeyhtiö, jonka jäsenet eivät *kaikki* ole Instituutin jäseniä tai yksityinen henkilö, joka harjoittaa toimintaansa osakeyhtiön nimissä, jonka omistaa yksi ainoa henkilö, älkööt käytäkö edellä mainittua nimitystä.»

Tämä on myös kielletty osakeyhtiöiltä.

3) »Jäsen älköön salliko kehenkään harjoittaa jäsenen nimissä toimintaa julkisena tilintarkastajana, ellei kyseenalainen henkilö ole Instituutin jäsen, I. jäsenen kanssa liiketoveruudessa tai jäsenen toimesta vakinaisella palkalla.»

6) »Jäsen älköön todistako oikeaksi tilejä, yhteenvetoja, balanssilaskuja j. n. e., ellei niitä ole tutkittu hänen oman valvontansa alaisina tai ellei niitä ole tutkinut joku hänen palveluksessaan oleva henkilö tai joku toinen Instituutin jäsen tai joku toinen Instituutin tunnustama yhdistys ulkomailla, jolla on hyvä maine.»

Kaikki nämä määräykset ovat mielestäni sopivat myös pohjoismaissa noudatettaviksi.

2) Ilmoittaminen.

Kaikissa englanninkielisissä maissa on määräyksiä ja sopimuksia, jotka rajoittavat reklaamia. Kuvaavana tällaisista rajoituksista mainittakoon seuraava määräys »American Institute'n »Rules of professional Conduct»-issa: »Osakas älköön suoraan tai epäsuoraan yrittäkö voittaa itselleen toisen jäsenen asiakkaita, älköönkää yrittäkö tunkeutua toisen jäsenen liikeasioihin, mutta jokaisella jäsenellä on oikeus antaa apua ja neuvoja tarvitseville.»

Canadassa (Ontariossa) ei oikeutettu tilintarkastaja saa ottaa vastaan työtä ennenkuin hän on ottanut selville, minkävuoksi toinen tilintarkastaja sen on jättänyt. Tässä yhteydessä on tutkittava, onko virkatoveria sopimat-

tomasti kohdeltu tai onko häntä jollain tavalla loukattu, ollen tällaisissa tapauksissa koetettava aikaansaada asia hyvällä sovituksi.

»American Institute»n säännöissä määrätään edelleen:

»Jäsen alköön ilmoitelko ammattitaidoistaan ja toimenottamisistaan postin, julkisen sanan tai muiden kirjoitelmien (other written word) kautta, mutta jokainen jäsen on oikeutettu julkisesti esiintuomaan korttinsa (a card).

Tällainen »kortti» sisältää ilmoittajan nimen, arvonimen ja osoitteen sekä mahdolliset ilmoitukset osoitteen- tai henkilömuutoksista. Jos tällainen »kortti» julkaistaan sanomalehdissä, ei se saa olla 2 palstaa leveämpi ja 3 tuumaa pitempi. Aikakauskirjoissa, kalentereissa j.n.e. ei se saa käsittää enempää kuin $\frac{1}{2}$ sivua. Tämä määräys ei kuitenkaan kiellä antamasta henkilökohtaisia selityksiä jäsenen asiakasmäärästä tai henkilökunnasta eikä toiminimen oman aikakauskirjan julkaisemisesta, sikäli kuin se ei sisällä näistä asioista muuta kuin henkilö- ja ammattiuutisia.»

Canadassa (Ontariossa) saavat kortit sisältää: 1) toiminimen, 2) luettelon liikkeeseen kuuluvista tilintarkastajista, 3) luettelon sellaisista liikkeen erikoisaloista, jotka eivät ole yhteisiä kaikille tilintarkastajaliikkeille, 4) posti-, sähkö- ja puhelinosoitteet. — Sellaisia julkaisuja, joita eivät kaikki tilintarkastajat saa käytettäväkseen, ei ole sallittu levittää. Edelleen on määrätty, että »on kielletty jäseniä lähettämästä muille kuin liikkeen asiakkaille sellaisia julkaisuja,

joissa liikettä koskevat seikat ovat alleviivatut. Asiakkaina ei pidetä asiakasosakeyhtiön johtajia, osastopäälliköitä ja osakkeenomistajia.»

Edelleen ei Canadassa ole sallittu liittää merkintään C. A. sellaisia arvonimiä kuin »Auditor», »Investigator», »Organisator», neuvonantaja verotusasioissa, »Company Incorporator», »Production Engineer», »Cost Accountant» tai muuta sellaista tointa osottavaa arvonimeä, joka on yhteinen kaikille oikeutetuille tilintarkastajille tai kiinnittämästä huomiota sellaisten tehtävien suorittamiseen, jotka eivät kuulu tilintarkastajan ammattiin.

Alankomaissa on »Nederlandsch Instituut»in säännöissä jäseniä kielletty tekemästä reklaamia liikkeestään muulla tavalla kuin ilmoituksien kautta, joten on kielletty käyttämästä kiertoKirjoitetta, ellei jäsen syystä tai toisesta ole asiallisesti pakotettu näitä käyttämään. Tämä määräys ei kuitenkaan kiellä ilmoittamasta, millä tavalla tahansa liikkeen perustamisesta tai muutoksesta, osoitteesta, henkilökunnasta, prokurasta j.n.e.

Pohjoismaissa täytynee vaati-
mukset näissä suhteissa toistaiseksi miinkauan kuin valantehneet tilintarkastajat eivät vielä ole niin yleisesti tunnettuja kuin muualla, jättää jonkun verran pienemmiksi. Kun siis esim. huomattavat ruotsalaiset tilintarkastajat yhteisissä ilmoituksissa esiintuovat, mitä erilaisia tehtäviä he ottavat suorittaakseen, niin ei tätä vastaan ole mitään moittimista. Sitävastoin ei ole oikeutetun tilintarkastajan arvon

mukaista ilmoituksissa kehuskella omaa toimintaansa. Hänen ilmoituksensa tulee olla tyyni ja asiallinen niinkuin hänen toimintansakin.

Omasta puolestani olen sitä mieltä, että valantehneen tilintarkastajan tulee pidättyä käyttämästä uudenaikaisen reklaamitekniikan räikeitä ilmoitusmuotoja, niinkuin lentolehtisiä, valoreklaameja j.n.e.

3) Virkatoverien työapulaisten riistäminen, lausunnot virkatoverien työstä j.n.e.

»American Institute» määrää: »Jäsen alköön välittömästi tai välillisesti tarjotko tehtäviä toisen jäsenen palveluksessa oleville henkilöille ilman, että jäsenelle on siitä etukäteen huomautettu. Tämä määräys ei käsitä niitä tapauksia, jolloin asianomainen omasta aloitteestaan tai ilmoituksen johdosta tai muusta syystä on tointa hakenut.»

Haskins & Sells kieltää henkilökuntaansa asiakkailtaan tai muilta tilintarkastajatoiminimiltä hakemasta paikkaa ilmoittamatta siitä omalle liikkeelleen.

Lopuksi mainittakoon, että Ontarion Institute nimenomaan kieltää »jäseniä lausunnoissaan, jotka tehdään tointa harjoittaessa esiintuomasta ajatuksia, jotka koskevat toisen ammattitilintarkastajan kunniallisuutta tai kykyä, elleivät he ensiksi ole asettaneet arvostelujaan virkatoveriensä nähtäväksi ja saaneet heiltä vastauskirjelmää, jotka heidän on myös lausuntoihinsa liitettävä.»

Ruotsissa on sovittu siitä, että valantehnyt tilintarkastaja ei

anna lausuntoa sellaisesta asiasta, josta toinen valantehnyt tilintarkastaja jo ennen sitä on lausunnon antanut, neuvottelematta asiasta ensimmäisen lausunnon antajan kanssa. Tällaista menettelytapaa voidaan erikoisesti puolustaa senvuoksi, että hyvin usein ensimmäisellä lausunnonantajalla voi olla käytettävänä aineistoa, jota ei ole mainittu lausunnossa, mutta joka kuitenkin voi ratkaisevasti vaikuttaa asiaan. Sitäpaitsi on mahdollista, että toinen käyttää menettelytapoja, joihin toinen ei ole totunut ja tästäkin syystä voi helposti syntyä virheellisiä johtopäätöksiä.

Antaessaan lausuntoja tulee tilintarkastajan esiintyä mahdollisimman puolueettomasti ja asiallisesti eikä siis siihen tapaan kuin asianajaja, joka usein asiaa tuntematta ottaa ajaakseen asian ja usein tekee voitavansa väärässäkin asiassa. Sekä tilintarkastajalle että koko hänen ammattikunnalleen on edullisinta, ettei oteta vastaan sellaisia asioita, joissa asiakas on tehnyt virheen, jota ei ilman asianajo-

temppeja voida selvittää. Löytyy kuitenkin tapauksia, joissa kahden tilintarkastajan lausunnot voivat olla aivan vastakkaisia: tällaisia tapauksia ovat esim. laintulkintakysymykset. Selvää on, että tällöinkin lausunto on annettava tyynessä ja asiallisessa äänilajissa ja välttämättä ammattimiesten kesken.

Tässä yhteydessä kannattaa myös lausua toivomus siitä, että ammattitilintarkastajan ei pitäisi milloinkaan lausunnoissaan puhua koko ammattikunnan puolesta, eikä myöskään esittää mitään mielipidettä, koko ammattikunnalle yhteiseksi, ellei hän esim. kiertokyselyn kautta ole hankkinut oikeutta tähän.

4) Palkkiokysymyksistä.

Kaikissa ammateissa pidetään hyljättävänä tapana ottaa suorittaakseen joku työ alle käyvän työpalkan. Kuinka korkea kohtuullinen työpalkka taas saa olla, on vaikea yleispätevästi määrittellä. Olisi toivottavaa että ammattitilintarkastajat kaikissa

maissa voisivat sopia työhinnastoista (erikseen apulaisille, vanhemmille ja nuoremmille tilintarkastajille sekä päälliköille).

Jos on kysymys varattomista asiakkaista, voidaan luonnollisesti taksoja alentaa. Tavallista korkeampia palkkioita taas voidaan periä silloin kuin tilintarkastaja on erikoistuntija jossain tehtävässä. Sitävastoin on selvää, että tilintarkastajakunta, varsinkin nykyisellä kehitysteellaan, voi suuresti kärsiä liian korkeiden palkkojen kiskomisesta.

* * *

Edellä esitetyt säännökset ja ajatukset voivat antaa aihetta monenlaiseen mielipiteenvaihtoon. Mutta ei voitane kieltää, että on kaikkien — sekä tilintarkastajien, heidän työnantajensa että suuren yleisön — edun mukaista, että tilintarkastaja-ammattin siveellinen taso pidetään korkealla ja että kukin ammattimies tässä suhteessa parhaansa mukaan koettaa olla myötävaikuttamassa.

ooo

BARNENGENIN MUSTETTA

21 KULTAMITALIA JA PALKINTOA HUOM! KARHUMERKKI



RECORD-BENSIINIÄ

MYY

OSAKEYHTIÖ NOBEL-STANDARD SUOMESSA