

Tilintarkastajien tutkinnot ja valvonta -työryhmän raportti

Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisu
Kilpailukyky
48/2012



TYÖ- JA ELINKEINOMINISTERIÖ
ARBETS- OCH NÄRINGSMINISTERIET
MINISTRY OF EMPLOYMENT AND THE ECONOMY

Tilintarkastajien tutkinnot ja valvonta -työryhmän raportti

Tekijät Författare Authors Tilintarkastajajärjestelmän uudistamista selvittänyt työryhmä Puheenjohtaja Marja Hanski Sihteeri Sari Koivisto	Julkaisu-aika Publiceringstid Date Marraskuu 2012 Toimeksiantaja(t) Uppdragsgivare Commissioned by Työ- ja elinkeinoministeriö Arbets- och näringsministeriet Ministry of Employment and the Economy Toimielimen asettamispäivä Organets tillsättningsdatum Date of appointment 31.1.2011	
Julkaisun nimi Titel Title Tilintarkastajien tutkimukset ja valvonta -työryhmän raportti		
Tiivistelmä Referat Abstract Työ- ja elinkeinoministeriö asetti 31 päivänä tammikuuta 2011 työryhmän valmistelemaan tilintarkastajajärjestelmän uudistamista. Työryhmän tehtäväksi annettiin järjestelmä uudistuksen valmistelu, tilintarkastuslain ja muiden siihen liittyvien lakien muutostarpeiden kartoittaminen sekä tilintarkastajien hyväksymisvaatimuksia koskevan asetuksen sisältömuistion laatiminen. Kyse oli niin yksityisen kuin julkisen sektorin erillisten tilintarkastajajärjestelmien kokonaisvaltaisesta tarkastelusta. Raportti sisältää työryhmän ehdotuksen uudesta tilintarkastajajärjestelmästä. Työryhmä ehdottaa tilintarkastajajärjestelmiä uudistettavaksi siten, että yksityisessä sektorissa tilintarkastajajärjestelmä ja julkisen sektorin tilintarkastajajärjestelmä yhdistetään. Uudessa järjestelmässä kaikki tilintarkastajat kuuluisivat saman järjestelmän piiriin ja tilintarkastajien tutkimuksia, hyväksymistä, tilintarkastusyhteisöjä, tilintarkastajien valvontaa sekä valvontaan liittyvää muutoksenhakua koskeva sääntely sijoitettaisiin tilintarkastuslakiin. Uudessa järjestelmässä tilintarkastajilla olisi yhteisenä perustutkintona tilintarkastajatutkinto. Tämän lisäksi tilintarkastajilla olisi mahdollista suorittaa kaksi erikoistutkintoa. Nämä olisivat julkisen sektorin tilintarkastuksen erikoistutkinto sekä yksityisen sektorin tilintarkastuksen erikoistutkinto. Tutkinnoista säädettäisiin tilintarkastuslaissa ja tarkempia säännöksiä annettaisiin työ- ja elinkeinoministeriön asetuksella. Lisäksi työryhmä ehdottaa, että uudessa järjestelmässä tunnistettaisiin vain yksi tilintarkastusyhteisökatteoria. Työryhmä ehdottaa, että uudessa järjestelmässä tilintarkastajien valvonta sijaitsisi varsinaisen viranomaiskoneiston osana ja sijoitettaisiin itsenäiseksi yksiköksi Patentti- ja rekisterihallituksen yhteyteen. Valvonta vastaisi keskitetyksi kaikkien tilintarkastajien valvonnasta. Tilintarkastusvalvonnan tehtävät jaettaisiin valvonnan sisällä tilintarkastuslautakunnan ja valvonnan johtajan välillä. Lautakunta vastaisi valvonnan yleisestä ohjauksesta sekä ratkaisisi kurinpidolliseen valvontaan liittyvät asiat. Valvonnan johtaja vastaisi operatiivisesta toiminnasta sekä ammattitukinnoista, tilintarkastajien hyväksymisestä sekä laadunvalvonnasta. Muutoksenhaussa otettaisiin käyttöön oikaisuvaatimusmenettely ja muutoksenhaku olisi mahdollista vasta oikaisuvaatimuksesta annettuun päätökseen. Lautakunta ratkaisisi kaikki oikaisuvaatimukset. Varsinainen muutoksenhaku kulkisi keskitettyä hallinto-oikeudellista valitustietä. Työryhmä on ottanut kantaa myös tilintarkastusta koskevaan sääntelyyn tilanteessa, jossa yksityisen ja julkisen sektorin tilintarkastajajärjestelmät yhtenäistetään. Työryhmä katsoo, että uuden järjestelmän myötä olisi tarkoituksenmukaista yhdistää myös itse tilintarkastusta koskeva yleislainsäätely tilintarkastuslakiin myös julkissektorin tilintarkastuksen osalta. Raportti sisältää lisäksi työryhmän ehdotuksen tilintarkastajien hyväksymisvaatimuksia täsmennävän asetuksen sisällöksi. Asetuksessa ehdotetaan täsmennettäväksi mm. tilintarkastajilta vaadittavia opintoja, käytännönkokemusta sekä tutkintovaatimuksia. Työ- ja elinkeinoministeriön yhteyshenkilö: Työelämä- ja markkinaosasto / Sari Koivisto, puh. 029 504 7086		
Asiasanat Nyckelord Key words Tilintarkastus, tilintarkastaja, KHT, HTM, JHTT, auktorisointi, valvonta		
ISSN 1797-3562	ISBN 978-952-227-719-0	
Kokonaissivumäärä Sidoantal Pages 135	Kieli Språk Language Suomi, Finska, Finnish	
Julkaisija Utgivare Published by Työ- ja elinkeinoministeriö Arbets- och näringsministeriet Ministry of Employment and the Economy		Vain sähköinen julkaisu Endast som elektronisk publikation Published in electronic format only

Työ- ja elinkeinoministeriölle

Työ- ja elinkeinoministeriö asetti 31. päivänä tammikuuta 2011 työryhmän valmistelemaan tilintarkastajajärjestelmän uudistamista. Kyse oli niin yksityisen kuin julkisen sektorin erillisten tilintarkastajajärjestelmien kokonaisvaltaisesta tarkastelusta. Työryhmän tehtäväksi annettiin uudistamisen valmistelu, tilintarkastuslain ja muiden siihen liittyvien lakien muutostarpeiden kartoittaminen sekä tilintarkastajan hyväksymisvaatimuksia koskevan asetuksen sisältömuistion laatiminen. Työryhmän tehtävä jakaantui kahteen kokonaisuuteen: tutkintouudistuksen valmistelu sekä valvonnan ja muutoksenhaun valmistelu. Työryhmän tuli laatia ehdotuksensa hallituksen esityksen muotoon.

Työryhmän alkuperäisen toimikauden loppupuolella alkoi kansainvälisen taloudellisen kriisin välillisenä seurauksena myös EU:ssa tilintarkastussääntelyn uudistamisprojekti. EU:n komissio antoi asiaa koskevat ehdotuksensa 30. päivänä marraskuuta 2011. Ehdotusten muodostettua laajan, myös tilintarkastajien valvontaa koskevan uudistuskokonaisuuden oli työryhmän arvioitava ehdotusten merkitystä työryhmän työn kannalta. Työryhmän toimikauden päättyessä EU:n sääntelyn kehityssuunnat eivät vielä olleet kokonaisuudessaan nähtävissä. Tästä ja osittain myös aikarajoitteista johtuen työryhmä päätyi esittämään valvonnan organisoinnin erillisenä osiona raportissaan. Hallituksen esitysluonnos sisältää siten valvontaa koskevia ehdotuksia vain yleisperusteluissa.

Työryhmän keskeisimmät ehdotukset liittyvät yhtenäisen tilintarkastajajärjestelmän luomiseen. Työryhmä ehdottaa, että jatkossa kaikilla tilintarkastajilla olisi yhteinen perustutkinto, joka täyttäisi EU:n tilintarkastusdirektiivin vaatimukset. Perustutkinnon lisäksi olisi sekä yksityisen että julkisen sektorin erikoistumistutkinnot. Lisäksi ehdotetaan, että tilintarkastusyhteisökategoriat yhdistettäisiin. Tilintarkastajien valvonta keskitettäisiin yhteen riippumattomaan ja itsenäiseen elimeen, Tilintarkastusvalvontaan, joka toimisi Patentti- ja rekisterihallituksen yhteydessä. Samalla ehdotetaan, että muutoksenhakua yksinkertaistetaan ja yhtenäistään siten, että Tilintarkastusvalvonnasta voi valittaa hallinto-oikeuteen ja edelleen korkeimpaan hallinto-oikeuteen muutamaa poikkeusta lukuun ottamatta.

Työryhmän puheenjohtajaksi määrättiin neuvotteleva virkamies Marja Hanski työ- ja elinkeinoministeriöstä sekä jäseniksi JHTT Virpi Ala-aho Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry:stä, johtava asiantuntija Pasi Horsmanheimo Keskuksakauppariasta, lainsäädäntöneuvos Jyrki Jauhiainen oikeusministeriöstä, johtaja Paula Kinnunen HAAGA-HELIA ammattikorkeakoulusta Ammattikorkeakoulujen rehtorineuvosto ARENE ry:n edustajana, HTM Leena Kosonen HTM-tilintarkastajat ry:stä, professori Teija Laitinen Vaasan yliopistosta, johtava lakimies Kirsi Mononen Suomen Kuntaliitto ry:stä, professori Lasse Niemi Aalto-yliopiston kauppari- keakoulusta, budjettineuvos Petri Syrjänen valtiovarainministeriöstä, lainopillinen

asiamies Anja Tuomola Suomen Yrittäjät ry:stä, hallituksen varapuheenjohtaja KHT Tapani Vuopala KHT-yhdistys - Föreningen CGR ry:stä sekä asiantuntija Hannu Ylänen Elinkeinoelämän keskusliitto ry:stä. Työryhmän sihteeriksi määrättiin hallitus-sihtööri Sari Koivisto työ- ja elinkeinoministeriöstä, jota avusti kesän 2012 aikana korkeakouluharjoittelija Janne Huusko. Vuopalan sijasta työryhmäkokoukseen osallistui kerran KHT Eija Niemi-Nikkola ja Ala-ahon sijasta kerran JHTT, KHT Pasi Leppänen.

Työryhmä otti nimekseen Tilintarkastajien tutkinnot ja valvonta -työryhmä. Työryhmän tuli saada tehtävänsä päätökseen 31. päivään tammikuuta 2012 mennessä. Työ- ja elinkeinoministeriö pidensi työryhmän määräaikaa sen pyynnöstä 31. päivään elokuuta 2012 saakka. Työryhmä kokoontui toimikautensa aikana yhteensä 16 kertaa.

Työryhmä kuuli kokouksissaan asiantuntijoina toimistopäällikkö Tiina Visakorpea Finanssivalvonnasta, linjanjohtaja Olli Koikkalaista Patentti- ja rekisterihallituksesta, emeritusprofessori Pentti Mekliniä Tampereen yliopistosta sekä johtaja Kari Vainiota, päällikkö Risto Ruuskaa ja päällikkö Hanna Kattaista Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan sihteeristöstä.

Raporttiin on liitetty jäsen Ala-ahon, jäsen Horsmanheimon ja jäsen Monosen erivät mielipiteet sekä jäsen Syrjäsen lausuma.

Saatuaan työnsä päätökseen työryhmä kunnioittaen luovuttaa raporttinsa työ- ja elinkeinoministeriölle.

Helsingissä 30. päivänä marraskuuta 2012

Marja Hanski

Virpi Ala-aho

Pasi Horsmanheimo

Jyrki Jauhiainen

Paula Kinnunen

Leena Kosonen

Teija Laitinen

Kirsi Mononen

Lasse Niemi

Petri Syrjänen

Anja Tuomola

Tapani Vuopala

Hannu Ylänen

Sari Koivisto

Sisältö

Työ- ja elinkeinoministeriölle.....	5
I RAPORTIN RAKENNE JA SISÄLTÖ.....	11
II LUONNOS HALLITUKSEN ESITYKSEKSI	12
Yleisperustelut.....	13
1 Johdanto.....	13
2 Nykytila.....	14
2.1 Lainsäädäntö ja käytäntö.....	14
2.1.1 Tilintarkastusta koskeva lainsäädäntö ja sen kehitys.....	14
2.1.2 Velvollisuudesta valita tilintarkastaja.....	17
2.1.3 Kaksi tilintarkastajajärjestelmää.....	17
2.1.4 Kolme tilintarkastajaluokkaa ja kolme tilintarkastusyhteisökategoriaa.....	17
2.1.5 Tilintarkastajien toimialueet.....	18
2.1.6 Hyväksymisedellytykset.....	19
2.1.7 Valvonta.....	20
2.1.8 Muutoksenhaku.....	23
2.2 Kansainvälinen kehitys sekä ulkomaiden ja EU:n lainsäädäntö..	24
2.2.1 Yleistä.....	24
2.2.2 Ruotsi.....	25
2.2.3 Norja.....	28
2.2.4 Tanska.....	30
2.2.5 Saksa.....	33
2.2.6 Iso-Britannia.....	35
2.2.7 Alankomaat.....	39
2.2.8 Euroopan unioni.....	41
2.3 Nykytilan arviointi.....	46
2.3.1 Yleistä.....	46
2.3.2 Tilintarkastajaluokat ja tilintarkastusyhteisökategoriat.	46
2.3.3 Valvonta.....	48
2.3.4 Muutoksenhaku.....	51
3 Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset.....	51
3.1 Esityksen tavoitteet.....	51
3.2 Keskeiset ehdotukset.....	52
3.2.1 Tutkintojärjestelmien ja tilintarkastusyhteisökategorioiden yhtenäistäminen.....	52
3.2.2 Valvonnan yhtenäistäminen.....	55
3.2.3 Muutoksenhaku.....	57

4	Esityksen vaikutukset	57
4.1	Taloudelliset vaikutukset.....	57
4.1.1	Yritykset ja ammatinharjoittajat.....	57
4.1.2	Julkinen talous.....	59
4.2	Vaikutukset viranomaisten toimintaan.....	60
4.3	Yhteiskunnalliset vaikutukset.....	63
5	Asian valmistelu	64
5.1	Valmisteluvaiheet ja -aineisto.....	64
	Yksityiskohtaiset perustelut	66
1	Lakiehdotusten perustelut	66
1.1	Tilintarkastuslaki.....	66
	6 luku. Tilintarkastajien hyväksyminen ja rekisteröinti.....	67
1.2	Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista.....	77
	Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta.....	77
1.3	Kauppakamarilaki	80
2	Voimaan tulo	80
3	Suhde perustuslakiin ja säätämisyjärjestys	80
3.1	Tehtävän luvanvaraisuus	80
3.2	Hyväksytyt tilintarkastajien valvonta.....	81
	III VALVONNAN ORGANISOINTI	97
1	Yleistä	97
2	Valvonnan sijainti	98
3	Tilintarkastusvalvonnan rakenne	100
4	Tilintarkastusvalvonnan tehtävät	101
4.1	Tilintarkastuslautakunta	102
4.2	Johtaja	104
5	Valvonnan rahoitus	107
	IV TILINTARKASTUSTA KOSKEVAN SÄÄNTELYN YHDISTÄMINEN	108
1	Yleistä	108
2	Tilintarkastuslain soveltamisala ja ehdotettu järjestelmämuudistus	108
3	Tilintarkastusta koskevan sääntelyn yhtenäistäminen	110
3.1	Tilintarkastuslain soveltuvuus julkishallinnon tilintarkastukseen.....	110
3.2	EU-uudistusten vaikutus.....	112
4	Yksi yhteinen tilintarkastuksen yleislaki	112

V EHDOTUS TILINTARKASTAJAN HYVÄKSYMISVAATIMUKSISTA	
ANNETTAVAN ASETUKSEN SISÄLLÖKSI	
	113
1 Yleistä	113
2 Opintovaatimukset	113
2.1 Edellytettävät opinnot	113
2.1.1 Tilintarkastajatutkinto	113
2.1.2 Erikoistumistutkinnot	115
2.2 Opintojen korvaaminen lisätehtävillä	115
2.3 Hyväksiluettavat opinnot	116
3 Edellytettävä käytännön kokemus	116
3.1 Tilintarkastajatutkinto	116
3.1.1 Käytännön tarkastuskokemus	116
3.1.2 Ammattimaiset laskentatoimen, rahoituksen ja oikeustieteen tehtävät	117
3.2 Erikoistumistutkinnot	117
4 Tutkinnot ja kokeet	117
4.1 Tilintarkastaja- ja erikoistumistutkinnot	117
4.2 Kelpoisuuskoe	118
4.3 Siirtymäkoee	118
4.4 Arvosteluperusteet	119
5 Tilintarkastajan vakuutus	119
Liite 1 Lista säädöksistä ja päätöksistä, joihin tilintarkastajajärjestelmä uudistukseen liittyen tulisi laadittavaksi muutoksia	120
Eriävät mielipiteet	
Virpi Ala-ahon eriävä mielipide	123
Pasi Horsmanheimon eriävä mielipide	126
Kirsi Monosen eriävä mielipide	131
Lausumat	
Petri Syrjäsen lausuma	133

I RAPORTIN RAKENNE JA SISÄLTÖ

Työryhmän tehtävänä oli laatia ehdotus tilintarkastajajärjestelmän uudistamiseksi hallituksen esityksen muotoon sekä ehdotus tilintarkastajien hyväksymisvaatimuksia koskevan asetuksen sisällöksi. Hallituksen esitysluonnoksen lisäksi työryhmä on liittänyt raporttiinsa muutamia asiakokonaisuuksia käsitteleviä erillisiä osia.

Työryhmän raportti on rakennettu siten, että sen II-osassa esitellään luonnos hallituksen esitykseksi. Osio sisältää yleisperustelut, yksityiskohtaiset perustelut sekä lakiehdotukset.

Hallituksen esitysluonnoksen yleisperusteluissa käsitellään koko tilintarkastajajärjestelmän eli tilintarkastajaluokkien ja tilintarkastusyhteisökategorioiden, tutkintojen, valvonnan ja muutoksenhaun uudistaminen. Yleisperustelut sisältävät näiden osalta nykytilan kuvauksen, arvioinnin, tavoitteet, keskeiset ehdotukset ja vaikutusarvioinnin.

Hallituksen esitysluonnoksen yksityiskohtaisissa perusteluissa esitellään lakiehdotus ja sen perustelut käsittäen tilintarkastajaluokkien ja -yhteisökategorioiden, tutkintojen sekä muutoksenhaun uudistamisen.

Valvonnan rakenteellista organisointia koskeva työryhmän ehdotus on esitelty raportin III-osassa. Osassa on kuvattu työryhmän ehdotus valvonnan yksityiskohdittaiseksi organisoimiseksi. Ehdotuksen perusteella voidaan tätä koskeva säädösehdotus valmistella työryhmän toimikauden jälkeen.

Työryhmän raportin IV-osassa on esitetty työryhmän näkemys tilintarkastusta koskevan sääntelyn yhtenäistämistä. Työryhmä havaitsi tehtävänantoa toteuttaessaan, että järjestelmä uudistuksen yhteydessä on aiheellista keskustella myös itse tilintarkastusta koskevan yleislaintasoisesta sääntelyn yhtenäistämistä yhteen lakiin siitä riippumatta, onko kyse yksityisen tai julkisen sektorin tilintarkastuksesta. Työryhmä liitti myös tätä koskevan näkemyksensä osaksi työryhmän raporttia.

Työryhmä sai tehtäväkseen laatia myös ehdotuksen työ- ja elinkeinoministeriön asetuksen sisällöksi koskien tilintarkastajan hyväksymisvaatimuksia. Asetusta käsittelevässä osiossa täsmennetään hyväksymisvaatimuksia koskevien lainsäädännösten sisältöä ja ehdotus tältä osin esitellään raportin V-osassa.

II LUONNOS HALLITUKSEN ESITYKSEKSI

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi tilintarkastus- lain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi voimassa olevaa tilintarkastuslakia tilintarkastajajärjestelmää koskevilta osin. Lisäksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annettuun lakiin ja kauppakamarilakiin tehtäisiin järjestelmäuudistuksesta johtuvia muutoksia. Tarkoituksena on luoda uusi yhtenäinen tilintarkastajajärjestelmä. Tilintarkastuslaissa säännelty tilintarkastajien tutkintojärjestelmä, tilintarkastusyhteisökategoriat sekä tilintarkastajien valvonta ja muutoksenhaku uudistettaisiin.

Jatkossa kaikilla tilintarkastajilla olisi yhteisenä ammattitutkintona tilintarkastajatutkinto, joka olisi alan perustutkinto. Perustutkinnon lisäksi tilintarkastaja voisi erikoistua yksityisen sektorin tilintarkastuksiin ja toisaalta julkisen sektorin tilintarkastuksiin suorittamalla näitä vastaavat erikoistumistutkinnot. Järjestelmää yhtenäistettäisiin myös siten, että luovuttaisiin kokonaan luokittelemasta tilintarkastusyhteisöjä erillisiin kategorioihin.

Tilintarkastajien valvontajärjestelmää uudistettaisiin ja nykyinen usealle taholle hajautettu valvonta keskitettäisiin valtion varsinaiseen viranomaisorganisaatioon. Tilintarkastajien valvontaa hoitaisi jatkossa Tilintarkastusvalvonta, joka toimisi Patentti- ja rekisterihallituksen yhteydessä. Samalla yksinkertaistettaisiin ja yhtenäistettäisiin muutoksenhakujärjestelmää.

Uudistuksessa on otettu huomioon kansallinen ja kansainvälinen toimialan sekä toimintaympäristön kehitys ja näistä aiheutuvat muutostarpeet. Uudistuksella selkeytetään ja yksinkertaistetaan tilintarkastajajärjestelmää sekä poistetaan nykyjärjestelmän päällekkäisyyksiä. Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 1 päivänä tammikuuta 20[].

Yleisperustelut

1 Johdanto

Tilintarkastuslaki (459/2007, jäljempänä TTL) tuli voimaan 1.7.2007. Tuolloin kokonaisuudistuksessa vanhan tilintarkastuslain (936/1994) säännöksiä tarkistettiin kansallisista lähtökohdista ja lisäksi sääntelyyn sisällytettiin uudesta Euroopan unionin lainsäädännöstä johtuvat vaatimukset. Tilintarkastajajärjestelmän rakenteisiin uudistuksessa ei kuitenkaan puututtu muilta osin kuin, että niin sanotusta maallikotilintarkastuksesta luovuttiin. Rakenteellisia muutoksia ei tehty tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen luokitteluun eikä tilintarkastajien valvonnan organisointiin. Eduskunta kiinnitti tähän huomiota TTL:n hyväksymisen yhteydessä ja edellytti, että hallitus valmistelee yhteistyössä KHT-, HTM- ja JHTT-yhdistysten kanssa tilintarkastajien tutkintovaatimusten kokonaisuudistuksen niin, että kaikille tilintarkastajille on yhteinen perustutkinto, jonka jälkeen voidaan erikoistua ja suorittaa erikoistumistutkinnot.

Tilintarkastajien tutkintojärjestelmän kehittäminen edellyttää koko tilintarkastajajärjestelmän kehittämistä. Tässä esityksessä ehdotetaan uudistettavaksi tilintarkastajien tutkinto- ja valvontajärjestelmät sekä muutoksenhaku valvontajärjestelmässä tehdyistä valituskelpoisista päätöksistä.

Suomessa on tällä hetkellä kaksi TTL:n mukaista tilintarkastajien luokkaa: kaupakamarien tilintarkastusvaliokuntien hyväksymät HTM-tilintarkastajat sekä Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan hyväksymät KHT-tilintarkastajat. Tämän lisäksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetussa laissa (467/1999, jäljempänä *JHTT-laki*) on säännökset julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista (jäljempänä *JHTT-tilintarkastaja*) muodostaen kolmannen tilintarkastajien luokan. Jokaisella tilintarkastajaluokalla on tällä hetkellä oma valvojansa. Myöskään muutoksenhakujärjestelmä tilintarkastajaksi hyväksymiseen tai valvontaan liittyvissä asioissa ei ole yhtenäinen. Ottaen huomioon niin toimialan koon kuin kansallisen ja kansainvälisen toimintaympäristön ja niiden muutokset on järjestelmän yksinkertaistaminen ja selkeyttäminen tullut ajankohtaiseksi.

Tilintarkastajajärjestelmän tärkeänä tehtävänä on ennen kaikkea lisätä luottamusta tilintarkastukseen ja sitä kautta myös taloudellisen raportoinnin luotettavuuteen sekä edistää tilintarkastuksen korkeaa laatua. Tilintarkastus on keskeinen väline tilinpäätösraportoinnin oikeellisuuden ja läpinäkyvyyden sekä julkisen hallinnon taloudellisen informaation luotettavuuden varmentamisessa sekä pääomamarkkinoiden tukemisessa. Luotettavalla ja riippumattomalla tilintarkastuksella on myös rooli talouden vakauden ylläpitämisessä.

Maailmantalouden kriisi on merkittävästi lisännyt tilintarkastukseen ja tilintarkastajiin sekä näiden valvontaan kohdistuvaa mielenkiintoa. Euroopan komissio

julkaisi 13.10.2010 vihreän kirjan *Tilintarkastuspolitiikka: kriisin opetukset* keskustelunavauksena tilintarkastuksen kehittämisestä. Tämän jälkeen 30.11.2011 komissio antoi ehdotuksen Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiiviksi tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta annetun direktiivin 2006/46/EY muuttamisesta (KOM(2011)778 lopullinen) sekä ehdotuksen Euroopan parlamentin ja neuvoston asetukseksi yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteisistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista (KOM(2011)779 lopullinen). Ehdotusten käsittely oli kesken tätä esitystä laadittaessa.

Kansallisen tilintarkastajajärjestelmän kehittämistarpeiden lisäksi ehdotuksessa on otettu huomioon myös kehitys Euroopan unionissa (jäljempänä EU) ja muissa Pohjoismaissa sekä kansainvälisen toimintakehyksen järjestelmälle asettamat vaatimukset. Järjestelmän uudistus on tarkoituksenmukaista tehdä siten, että lähitulevaisuuden vaatimukset otetaan myös huomioon, jotta ei heti jouduta tekemään uudelleenjärjestelyjä.

2 Nykytila

2.1 Lainsäädäntö ja käytäntö

2.1.1 Tilintarkastusta koskeva lainsäädäntö ja sen kehitys

Tilintarkastuslaki

TTL on yleislaki, johon on koottu kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 1 §:ssä tarkoitettujen kirjanpitovelvollisen yhteisön ja säätiön tilintarkastusta, tilintarkastusvelvollisuutta ja tilintarkastajan valintaa koskevat säännökset. Lisäksi laissa säännellään tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen hyväksymistä, hyvää tilintarkastustapaa ja tilintarkastajien valvontaa. TTL:lla on myös saatettu voimaan tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta, direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY muuttamisesta sekä neuvoston direktiivin 84/253/ETY kumoamisesta annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2006/43/EY (jäljempänä *tilintarkastusdirektiivi*).

Vuonna 2007 voimaan tulleessa kokonaisuudistuksessa tilintarkastajajärjestelmä säilyi rakenteiltaan pääosin ennallaan lukuun ottamatta maallikkotilintarkastuksen lakkauttamista. Maallikkotilintarkastuksesta luopuminen teki tilintarkastuksesta TTL:n määrittelemällä soveltamisalalla luvanvaraisen elinkeinon. Tilintarkastuksia kirjanpitovelvollisissa yhteisöissä ja säätiöissä voivat tehdä vain hyväksytyt tilintarkastajat.

TTL:iin on sittemmin tehty muutamia muutoksia. Nämä ovat liittyneet lääninhallitusten lakkauttamiseen ja lain siirtymäsäännösten muuttamiseen. Muutoksissa ei ole ollut kyse tilintarkastuksen sisältöä koskevan sääntelyn muuttamisesta tai tilintarkastajajärjestelmän kehittämisestä.

Vuonna 2007 säädettyä TTL:a edeltänyt vanha tilintarkastuslaki (936/1994) oli ensimmäinen tilintarkastusta koskeva yleislaki ja sillä korvattiin aikanaan pääosa useiden yhteisölakien ja säätiölain tilintarkastusta koskevista, laajuudeltaan vaihtelevista säännöksistä. Ensimmäisen tilintarkastuslain voimaantuloon saakka auktorisoitujen tilintarkastajien hyväksyminen ja suurelta osin myös valvonta perustuivat silloiseen kauppakamariasetukseen (337/1988) kirjattuihin yleisluonteisiin normeihin. Yksityiskohtainen sääntely taas perustui pitkälti kauppakamarilaitoksen omiin sääntöihin. Vuoden 1994 tilintarkastuslain voimaantullessa valtaosa säännöksistä nostettiin lain tasolle ja tilintarkastajien hyväksymisvaatimuksia koskeva yksityiskohtaisempi ohjeistus annettiin kauppa- ja teollisuusministeriön tehtäväksi.

Ennen 1980-luvun alkua julkisella vallalla ei ollut roolia tilintarkastajajärjestelmän valvonnassa. Tilanne muuttui vuonna 1982 annetulla lailla tilintarkastajajärjestelmän valvonnasta (969/1982). Tuolloin silloisen kauppa- ja teollisuusministeriön yhteyteen perustettiin tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakunta, jonka tehtävänä oli tilintarkastajajärjestelmän yleinen valvonta sekä muutoksenhakuelimenä toimiminen tietyistä Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnan (jäljempänä *TILA*) päätöksistä. Ensimmäisen tilintarkastuslain voimaantulon yhteydessä lautakunnan nimi muutettiin valtion tilintarkastuslautakunnaksi (jäljempänä *VALA*) ja samalla sen tehtäviä jonkin verran laajennettiin.

Asetus tilintarkastuksesta

Valtioneuvosto on TTL:n nojalla antanut asetuksen tilintarkastuksesta (735/2007). Asetukseen ei sen voimassaoloaikana ole tehty muutoksia. Asetuksessa on annettu säännöksiä tilintarkastajarekisterin sisällöstä ja rekisterinpidosta. Asetuksessa on myös säännökset asioiden käsittelystä valvontaelimissä säännellen TILAn ja kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien (jäljempänä *TTVA*) työsuunnitelmaa, toimintakertomusta ja työjärjestystä. Lisäksi asetuksessa on säännelty julkisen kaupan käynnin kohteena olevan yhteisön tilintarkastajan hallintoa ja toimintaa koskevien tietojen julkistamista.

Asetus KHT- ja HTM-tilintarkastajien hyväksymisvaatimuksista

Työ- ja elinkeinoministeriö on TTL:n nojalla antanut asetuksen KHT- ja HTM-tilintarkastajan hyväksymisvaatimuksista (262/2008). Asetukseen ei sen voimassaoloaikana ole tehty muutoksia. Ennen edellä mainittua asetusta vaatimukset hyväksytyjen tilintarkastajien tutkinnoista, vaadittavista opinnoista ja käytännön kokemuksesta perustuivat kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksiin.

Asetuksella on annettu tarkemmat säännökset tilintarkastajien hyväksymisvaatimuksista. Tarkempia säännöksiä on annettu erityisesti suoritettavaksi vaadituista opinnoista, hankittavasta käytännön kokemuksesta sekä ammattitutkinnon sisällöstä ja varsinaisesta hyväksymismenettelystä.

Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista

JHTT-laki (467/1999) tuli voimaan 1.7.1999. Se on yleislaki, johon on koottu säännökset julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajatutkinnosta (jäljempänä *JHTT-tutkinto*) sekä JHTT-tilintarkastajien ja -yhteisöjen hyväksymisestä ja valvonnasta. Lisäksi laissa on myös säännöksiä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta. JHTT-lakiin ei ole sisällytetty tilintarkastusta koskevaa EU:n sääntelyä kuten TTL:in, koska tilintarkastusdirektiivi ei koske julkisyhteisöjen tilintarkastusta.

Alun perin JHTT-tilintarkastajista säädettiin asetuksella julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta (926/1991), joka sisälsi säännökset ammatillisista vaatimuksista säännellen JHTT-tilintarkastajien tutkintoa koskevia seikkoja. Asetuksen antamisen taustalla oli tarve kehittää julkisen hallinnon ja -talouden tarkastuksen laatuvaatimuksia. Tuolloin toimialaa laajennettiin tilintarkastuksesta toiminnan tarkoituksenmukaisuuden arviointiin. Voimassa oleva valtiovarainministeriön asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta ja tutkintoon vaadittavista opinnoista (1051/2005) määrittelee tutkinnon eri osa-alueet käsittelemään seuraavia seikkoja: tilintarkastustietous ja -tekniikka, tilintarkastuskerromus ja tilintarkastukseen liittyvät muut raportit sekä tuloksellisuuden mittausta ja arviointi. Asetuksella pyrittiin myös saamaan julkistalouden tarkastustoimintaan entistä pätevämpiä työntekijöitä. Myöhemmin asetukseen lisättiin JHTT-yhteisön hyväksymistä koskevat säännökset julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta annetun asetuksen muutoksesta annetulla asetuksella (477/1996). Tämän jälkeen kuitenkin todettiin, että asetus sen kehittämisestä huolimatta ei säädellyt riittävässä määrin JHTT-järjestelmää ja koska tarvittiin lisäsääntelyä seikoista, joista tuli säätää lain tasolla, säädettiin laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista.

Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista

Valtioneuvosto on JHTT-lain nojalla antanut asetuksen julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista (1083/2008). Asetuksessa säännellään mm. menettelyä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunnassa (jäljempänä *JHTT-lautakunta*), sen velvoitteesta toimintakertomuksen laatimiseen ja palkkioista sekä JHTT-tilintarkastajan velvollisuudesta antaa lautakunnalle tietyin väliajoin selvitys toiminnastaan.

Asetus JHTT-tilintarkastajan hyväksymisvaatimuksista

Valtiovarainministeriö on JHTT-lain nojalla antanut asetuksen julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan hyväksymisvaatimuksista (1369/2009). Asetuksella annetut tarkemmat säännökset JHTT-tilintarkastajien hyväksymisvaatimuksista koskevat erityisesti suoritettuja opintoja, hankittua käytännön kokemusta ja ammattitutkinnon sisältöä sekä varsinaista hyväksymismenettelyä.

Aiemmin vaatimukset hyväksytyjen tilintarkastajien tutkinnoista, vaadittavista opinnoista ja käytännön kokemuksesta sisältyivät muutamiin erillisiin asetuksiin ja sitä ennen valtiovarainministeriön päätöksiin.

2.1.2 Velvollisuudesta valita tilintarkastaja

TTL:n mukaan kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 1 §:ssä tarkoitetun kirjanpitovelvollisen yhteisön ja säätiön tulee valita tilintarkastaja siten kuin TTL:ssa säädetään. TTL:n 4 §:n mukaan tilintarkastaja voidaan kuitenkin jättää valitsematta yhteisössä, jossa sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on täytynyt enintään yksi seuraavista edellytyksistä 1) taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa, 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa tai 3) palveluksessa keskimäärin yli kolme henkilöä. Yhteisössä on kuitenkin aina valittava tilintarkastaja, jos yhteisön pääasiallisena toimialana on arvopapereiden omistaminen ja hallinta ja sillä on kirjanpitolaissa tarkoitettu huomattava vaikutusvalta toisen kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan ja rahoituksen johtamisessa. Lisäksi tilintarkastajan valintavelvollisuus voi perustua erityislakiin. Vaikka yhteisöllä ja säätiöllä ei olisi tilintarkastusvelvollisuutta sen yhtiöjärjestyksessä, säännöissä tai yhtiösopimuksessa voidaan tästä määrätä. Kirjanpitovelvollinen yhteisö voi aina vapaaehtoisesti toimituttaa tilintarkastuksen. Myös tällöin tilintarkastukseen sovelletaan TTL:a.

JHTT-lakia sovelletaan sen 1 §:n mukaisesti julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen siltä osin kuin muussa laissa ei toisin säädetä. JHTT-tilintarkastajan valitseminen perustuu erityislakien säännöksiin. JHTT-tilintarkastajan valintaa edellytetään muun muassa kuntalaissa (365/1995). Kuntalain 72 §:n ja 86 §:n mukaan kunnan ja kuntayhtymän tilintarkastajaksi tulee valita JHTT-tilintarkastaja tai -yhteisö. Lisäksi on lakeja, joissa säädetään, että osan valittavista tilintarkastajista tulee olla JHTT-tilintarkastajia. Tällaisia ovat muun muassa Suomen Pankista annettu laki (214/1998), valtion liikelaitoksista annettu laki (1062/2010), yliopistolaki (558/2009), valtion asuntorahastosta annettu laki (1144/1989), maatalouden interventiorahastosta annettu laki (1206/1994), maatilatalouden kehittämishastosta annettu laki (657/1966), työeläkeasioiden muutoksenhakulautakunnasta annettu laki (677/2005) ja valtion vakuusrahastosta annettu laki (379/1992). JHTT-tilintarkastaja voidaan valita KHT- tai HTM-tilintarkastajan lisäksi esimerkiksi lain valtionavustuksista (688/2001), rakennerahastolain (1401/2006) ja kirkkojärjestyksen (1055/1991) mukaan.

2.1.3 Kaksi tilintarkastajajärjestelmää

Sekä TTL että JHTT-laki sisältävät säännökset tilintarkastajien hyväksymisestä ja näiden valvonnasta muodostaen kumpikin erillisen tilintarkastajajärjestelmänsä. Näistä TTL sääntelee yksityisen sektorin ja JHTT-laki julkisen sektorin tilintarkastajajärjestelmää.

2.1.4 Kolme tilintarkastajaluokkaa ja kolme tilintarkastusyhteisökategoriaa

TTL ja JHTT-laki muodostavat säädösperustan kolmelle tilintarkastajaluokalle: HTM-tilintarkastajat, KHT-tilintarkastajat ja JHTT-tilintarkastajat. Tilintarkastajaluokat ovat toisistaan erillisiä ja itsenäisiä. Vastaavasti on olemassa HTM-, KHT- ja

JHTT-yhteisöjä. HTM- ja KHT-tilintarkastajien ja -yhteisöjen hyväksymistä ja rekisteröintiä säännellään vastaavasti TTL:ssa ja JHTT-tilintarkastajien ja -yhteisöjen hyväksymistä ja rekisteröintiä JHTT-laissa.

Vuoden 2011 alussa kolmeen tilintarkastajaluokkaan kuuluvia tilintarkastajia oli yhteensä 1 667. Näistä HTM-tilintarkastajia oli 694, KHT-tilintarkastajia 745 ja JHTT-tilintarkastajia 228. Noin 60 tilintarkastajalla oli sekä TTL:n että JHTT-lain mukainen auktorisointi. Tilintarkastusyhteisöjä oli vuoden 2011 alussa yhteensä 86. Näistä HTM-yhteisöjä oli 34, KHT-yhteisöjä 43 ja JHTT-yhteisöjä yhdeksän.

Jokaisella tilintarkastajaluokalla on oma hyväksymis- ja valvontaorganisaationsa. HTM-tilintarkastajat ja -yhteisöt hyväksyy ja niitä valvoo kyseisen tilintarkastajan tai yhteisön toiminta-alueen paikallisen kauppakamarin TIVA. KHT-tilintarkastajat ja -yhteisöt hyväksyy ja niitä valvoo TILA. JHTT-tilintarkastajat ja -yhteisöt hyväksyy ja niitä valvoo JHTT-lautakunta.

2.1.5 Tilintarkastajien toimialueet

Yleistäen voidaan sanoa, että HTM- ja KHT-tilintarkastajat ja -yhteisöt toimivat pääosin yksityisellä sektorilla ja JHTT-tilintarkastajat pääosin julkissektorilla. TTL:ssa säänneltyjen KHT- ja HTM-tilintarkastajien toimialueita erottaa toisistaan TTL:n 5 §, jonka mukaan vähintään yksi KHT-tilintarkastaja tulee valita yhteisössä, joka on laskenut liikkeeseen arvopaperimarkkinalaissa tarkoitettulla tavalla julkisen kaupankäynnin kohteena olevan arvopaperin tai jos yhteisössä tai säätiössä täyttyy kaksi seuraavista kolmesta edellytyksestä: 1) taseen loppusumma on yli 25 000 000 euroa, 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto on yli 50 000 000 euroa ja 3) palveluksessa on keskimäärin yli 300 henkilöä. HTM-tilintarkastaja on kuitenkin kelpoinen tarkastamaan kyseisiä yhteisöjä ja säätiöitä KHT-tilintarkastajan rinnalla. Edellä mainitut rajat alittavissa yhteisöissä ja säätiöissä HTM-tilintarkastajat voivat toimia yksin. Muualla lainsäädännössä on lisäksi tilintarkastajaa koskevia erityissäännöksiä. Edellä mainittu TTL 5 § jakaa yksityisen sektorin tilintarkastusta siten, että KHT-tilintarkastajat tarkastavat tyypillisesti suuria ja keskikokoisia yhteisöjä ja HTM-tilintarkastajat keskisuuria ja pieniä yhteisöjä.

JHTT-tutkinto antaa valmiudet toimia julkishallinnon ja -talouden tarkastus- ja arviointitehtävissä. Julkishallinnon tilintarkastuksen lisäksi JHTT-tilintarkastajia toimii julkisella sektorilla muun muassa sisäisen tarkastuksen, arvioinnin, tuloksellisuuden ja vaikuttavuuden asiantuntijoina. JHTT-tilintarkastajat ja -yhteisöt toimivat julkissektorilla etenkin kuntien tilintarkastajina, mutta myös muun muassa seurakuntien ja yliopistojen tilintarkastajina (ks. luku 2.1.2.).

JHTT-tilintarkastajien toimiminen TTL:n mukaisten yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastuksissa on mahdollistettu TTL:n 7 §:llä, jonka mukaan JHTT-tilintarkastaja tai -yhteisö on mahdollista valita KHT- ja HTM-tilintarkastajan lisäksi sellaisessa yhteisössä ja säätiössä, jossa kunnalla tai kuntayhtymällä on määräysvalta. Vielä 31.12.2016 päättyväksi toimikaudeksi voidaan TTL:n 54 §:n 4 momentin mukaan valita JHTT-tilintarkastaja HTM-tilintarkastajan sijaan

tietyissä sellaisissa yhteisöissä ja säätiöissä, joissa kunnalla tai kuntayhtymällä on määräysvalta.

JHTT-tilintarkastajat toimivat myös valtiosektorilla. Valtion virastojen tilintarkastuksen suorittaa valtionalouden tarkastusvirastosta annetun lain (676/2000) nojalla valtionalouden tarkastusvirasto. Valtionhallinnon tilintarkastajilta ei periaatteessa edellytetä JHTT-tilintarkastaja-auktorisointia. Kuitenkin esimerkiksi valtionalouden tarkastusviraston palveluksessa on 30 JHTT-tilintarkastajaa. Joissakin tilintarkastuksissa on edellytyksenä, että tilintarkastuksen suorittavat yhdessä sekä KHT- että JHTT-tilintarkastaja, kuten esimerkiksi valtion liikelaitosten kohdalla.

2.1.6 Hyväksymisedellytykset

TTL:n 6 luvussa säädetään KHT- ja HTM-tilintarkastajien hyväksymisedellytyksistä, joista tarkempia säännöksiä on annettu työ- ja elinkeinoministeriön asetuksella KHT- ja HTM-tilintarkastajan hyväksymisvaatimuksista. JHTT-tilintarkastajien hyväksymisen edellytykset on määritelty JHTT-laissa sekä valtiovarainministeriön asetuksessa julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan hyväksymisvaatimuksista. Hyväksymisedellytykset voidaan jakaa yleisiin ja erityisiin hyväksymisedellytyksiin. Yleiset hyväksymisedellytykset liittyvät tilintarkastajan hyväksymistä hakevan henkilöön ja hänen mahdollisesti harjoittamaansa muuhun toimintaan ja näistä säädetään TTL 30 §:n ja 31 §:n 1 momenttien 1-3 kohdissa sekä JHTT-lain 3 §:ssä. Erityiset hyväksymisedellytykset puolestaan liittyvät hankittuun ammattiosaamiseen kuten hyväksymistä hakevalta edellytettävään tutkintoon, suoritettuihin opintoihin ja alan ammattitutkinnon suorittamiseen ja näistä säädetään TTL 30 §:n ja 31 §:n 1 momenttien 4-7 kohdissa ja JHTT-lain 7 ja 9 §:issä.

KHT- ja HTM-tilintarkastajien hyväksymisvaatimukset eroavat toisistaan erityisten hyväksymisvaatimusten osalta. Korkeakoulututkintoa ja opintoja koskevat vaatimukset sekä tilintarkastajan ammattitutkinnon laajuus ja vaativuus ovat erilaiset. HTM-tilintarkastajaksi hyväksyminen edellyttää korkeakoulututkintoa ja näin ollen edellytyksen täyttävät myös alempi korkeakoulututkinto ja ammattikorkeakoulututkinto. KHT-tilintarkastajaksi hyväksymisen edellytyksenä on ylempi korkeakoulututkinto. Edellytetyistä opinnoista ja niiden määrästä samoin kuin molempien ammattitutkintojen sisällöistä säädetään tarkemmin työ- ja elinkeinoministeriön asetuksessa.

JHTT-tilintarkastajien hyväksymisedellytykset eroavat jonkin verran HTM- ja KHT-tilintarkastajien hyväksymisedellytyksistä sekä yleisten että erityisten kelpoisuusvaatimusten osalta. TTL:n yleisten kelpoisuusvaatimusten mukaan henkilö ei täytä vaatimuksia, jos hänen toimintakelpoisuuttaan on rajoitettu tai jos hänelle on määrätty edunvalvoja. JHTT-laissa puolestaan edellytetään, että henkilö ei saa olla vajaavaltainen. Merkittävimmät erot ovat kuitenkin erityisissä kelpoisuusvaatimuksissa. JHTT-tilintarkastajan käytännön kokemusta koskevat vaatimukset edellyttävät julkishallinnon kokemusta. Myös opintovaatimuksissa ja ammattitutkinnossa

painopiste on julkishallinnossa. Edellytetyistä opinnoista ja niiden määristä samoin kuin ammattitutkinnon sisällöstä säädetään tarkemmin valtiovarainministeriön asetuksessa. JHTT-tilintarkastajilta edellytetään lisäksi KHT-tilintarkastajien tapaan ylempää korkeakoulututkintoa.

KHT- ja HTM-yhteisöjen hyväksymisedellytyksistä säädetään TTL 33 ja 34 §:issä. Hyväksymisvaatimukset eroavat toisistaan yhteisössä määräysvaltaa käyttävien ja yhteisön hallintoa koskevien edellytysten suhteen. KHT-yhteisöjä koskevien määräysvalta- ja hallintovaatimuksia koskevien edellytysten täyttymistä tarkasteltaessa otetaan huomioon KHT-tilintarkastajat, KHT- tai HTM-yhteisöt sekä ETA-valtiossa hyväksytyt tilintarkastajat tai tilintarkastusyhteisöt, mutta ei HTM-tilintarkastajia. Sen sijaan kaikki edellä mainitut otetaan huomioon HTM-yhteisöjen vastaavien edellytysten täyttämistä tarkasteltaessa. JHTT-tilintarkastajia ei huomioida kummassakaan tilanteessa.

JHTT-yhteisöjen hyväksymisedellytyksistä säädetään JHTT-lain 10 §:ssä ja ne eroavat jonkin verran KHT- ja HTM-yhteisöjen hyväksymisvaatimuksista. KHT- ja HTM-yhteisöiltä edellytetään kykyä toimia TTL:n mukaan riippumattomana tilintarkastajana. JHTT-lain 4 §:n mukaan JHTT-yhteisöllä on oltava edellytykset riippumattomaan tilintarkastukseen. JHTT-laissa edellytetään, että kaupparekisteriin on merkitty yhteisön toimialaksi tilintarkastus ja siihen liittyvä toiminta. Tällaista toimialan rekisteröintiedellytystä ei ole TTL:ssä, jossa kuitenkin edellytetään, että yhteisö harjoittaa tilintarkastustoimintaa. Eroja on myös määräysvaltaa ja hallintoa koskevilla hyväksymisedellytyksillä. JHTT-yhteisöissä määräysvaltaa käyttäviä tarkasteltaessa voidaan ottaa huomioon JHTT-tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt sekä julkisyhteisöt tai yhdistykset, joissa on jäsenenä vain julkisyhteisöjä. Hallituksen jäsenten osalta yli kahden kolmasosan vaatimukseen lasketaan mukaan JHTT-tilintarkastajien ohella julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen hyvin perehtyneet henkilöt. HTM- tai KHT-tilintarkastajia ei huomioida edellytysten täyttymistä arvioitaessa.

2.1.7 Valvonta

TTL:n 7. luku sisältää säännökset KHT- ja HTM-tilintarkastajien ja -yhteisöjen valvonnasta ja JHTT-laki JHTT-tilintarkastajien ja -yhteisöjen valvonnasta. Jokaisella kolmella tilintarkastajaluokalla on oma valvojansa. TIVAt, joita on yhteensä 14, valvovat HTM-tilintarkastajia ja HTM-yhteisöjä. TILA valvoo KHT-tilintarkastajia ja KHT-yhteisöjä. JHTT-tilintarkastajia ja JHTT-yhteisöjä valvoo puolestaan JHTT-lautakunta, joka toimii valtiovarainministeriön yhteydessä. Lisäksi VALA osallistuu HTM- ja KHT-tilintarkastajien valvontaan toimien kuitenkin pääasiassa muutoksenhakuelimenä TIVOjen ja TILAn päätöksistä. Kaikki tilintarkastajia valvovat elimet ovat lautakuntamuotoisia. Muutoksenhakutiet valvojien tekemistä päätöksistä eivät myöskään ole yhtenevät.

Valvontaorganisaatioiden tehtävät

Tilintarkastajiin kohdistuva valvonta koostuu kolmesta kokonaisuudesta: 1) tilintarkastajien ammattitaidon ja muiden hyväksymisen edellytysten valvonnasta, 2) ennakkoon vaikuttavasta laadunvalvonnasta¹ sekä 3) yksittäistapauksiin kohdistuvasta jälkikäteisestä tutkintatyypisistä kurinpidollisesta valvonnasta. Tilintarkastajien hyväksymismenettelyllä valvotaan, että tilintarkastajat täyttävät hyväksymiseen liittyvät vaatimukset. Tällä hetkellä TILA järjestää HTM- ja KHT-tilintarkastajien tutkinnot ja JHTT-lautakunta JHTT-tutkinnon. KHT-tilintarkastajien ja -yhteisöjen hyväksymisestä päättää TILA, HTM-tilintarkastajien ja -yhteisöjen hyväksymisestä TIVat ja JHTT-tilintarkastajien ja -yhteisöjen hyväksymisestä JHTT-lautakunta. TILA pitää rekisteriä hyväksytyistä HTM- ja KHT-tilintarkastajista ja -yhteisöistä ja JHTT-lautakunta JHTT-tilintarkastajista ja -yhteisöistä.

Toisena asiakokonaisuutena tilintarkastajien valvontaan kuuluu tilintarkastajien laadunvalvonta. Se on ennalta ehkäisevää valvontaa, jota tehdään laaduntarkastuksin. Laaduntarkastukset kohdistuvat tietyin väliajoin kaikkiin niin HTM- ja KHT- kuin JHTT-tilintarkastajiin. Tilintarkastusyhteisöjen laadunvalvonnan kohteena on koko yhteisö, eivätkä yksittäiset tilintarkastajat.

TILA valvoo HTM- ja KHT-tilintarkastajien sekä HTM- ja KHT-yhteisöjen laadunvalvonnan yhtenäisyyttä sekä hoitaa laadunvalvonnan yleisiä tehtäviä. TILA määrittää KHT-tilintarkastajille laaduntarkastukset ja päättää tarkastuksen sisällöstä ja toteuttamistavasta, käsittelee tarkastustulokset sekä tekee päätökset toimenpiteistä, joihin tarkastus antaa aihetta. TILAn oma laadunvarmistusryhmä hoitaa yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen (*public interest entities*, millä tarkoitetaan lähinnä julkisen kaupankäynnin kohteen olevia yhteisöjä sekä luotto- ja vakuutuslaitoksia, jäljempänä *PIE-yhteisö*) tilintarkastajien laaduntarkastukset. TIVat määrittävät HTM-tilintarkastajille ja -yhteisöille laaduntarkastukset ja JHTT-lautakunta JHTT-tilintarkastajille ja -yhteisöille käsitellen myös tarkastusten tulokset. JHTT-lautakunnassa on vuodesta 2011 toiminut erillinen laatujaosto, joka huolehtii laaduntarkastuksista. Muiden kuin PIE-yhteisöjen laaduntarkastukset suoritetaan ulkopuolisia laaduntarkastajia käyttäen. Pääasiassa tehtävässä käytetään ammatissa toimivia kokeneita tilintarkastajia.

Kolmantena asiakokonaisuutena valvontaan kuuluu kurinpidollinen valvonta- ja seuraamusjärjestelmä. Mikäli tilintarkastajan toiminnan arvioinnin katsotaan olevan tarpeen sen osalta, onko menettely ollut siten moitittavaa kuin kulloinkin sovellettavassa laissa säädetään, voidaan tilintarkastajan toiminnasta käynnistää tutkinta ja tarvittaessa määrätä kurinpidollisia seuraamuksia. Näitä ovat sekä TTL:n että JHTT-lain mukaisesti varoitus, huomautus ja hyväksynnän peruuttaminen. Tutkinta aloitetaan tyypillisesti lautakunnalle tehdyn kantelun perusteella. Tutkinta

¹ [TILA käyttää valvonnasta termiä laadunvarmistuksen valvonta. Kyseessä on tilintarkastajien laadunvarmistusjärjestelmien valvonnasta. Koska termi on pitkä, on tässä raportissa päädytty käyttämään yksinkertaisempaan termiin laadunvalvonta. Laadunvalvonta on terminä helposti ymmärrettävä ja, koska kyse on valvonnasta, jonka tavoitteena on parantaa tilintarkastuksen laatua, myös hyvin sopiva. Laadunvalvonta on terminä myös yhdenmukainen muiden tähän liittyvien ammattitermien kanssa kuten laaduntarkastaja ja laaduntarkastus.]

voidaan myös aloittaa oma-aloitteisesti esimerkiksi julkisuudessa olleen uutisoinnin seurauksena tai laaduntarkastusten seurauksena katsottaessa, että tilintarkastajan menettelyn tutkiminen kurinpidollisena asiana on aiheellista.

Pääasiassa työnjako menee siten, että TILA käsittelee kurinpitoasiat KHT-tilintarkastajien osalta, TIVAt HTM-tilintarkastajien osalta ja JHTT-lautakunta JHTT-tilintarkastajien osalta. Jos kyse on KHT- tai HTM -tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta, seuraamuksen määrää kuitenkin VALA. Näissä tapauksissa TILA tekee asiasta esityksen VALAlle. Mikäli kyse on TIVAn valvomasta HTM-tilintarkastajasta, tekee TIVA ensin esityksen TILAlle, joka edellytysten täytyessä tekee esityksen edelleen VALAlle. VALA päättää ensimmäisenä asteena hyväksymisen peruuttamisesta TILAn esityksestä.

Tilintarkastajien valvonnan täytäntöönpanon lisäksi TILAlle on annettu TTL:ssa myös muita tehtäviä. TILA vastaa TTL 39 §:n mukaan HTM- ja KHT-tilintarkastajien hyväksymiseen ja hyväksytyjen tilintarkastajien toiminnan valvontaan liittyvästä ohjauksesta ja kehittämisestä. Tämän lisäksi TILA hoitaa kansainväliseen valvontayhteistyöhön liittyviä tehtäviä. Myös VALAlla on ohjaustehtäviä ja TTL 39 §:n mukaisesti se vastaa tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta, kehittämisestä ja valvonnasta. JHTT-lautakunnan tehtävänä on puolestaan julkissektorin osalta tehdä aloitteita ja esityksiä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksen kehittämiseksi.

Lautakuntien toiminta

TILA kokoontui vuoden 2011 aikana 11 kertaa. Useimmat TIVAt kokoontuvat keskimäärin kaksi kertaa vuodessa. JHTT-lautakunta kokoontui vuoden 2011 aikana yhdeksän kertaa ja sen laadunvalvontaan liittyviä asioita käsittelevä laatujaosto kolme kertaa. VALA kokoontui vuoden 2011 aikana kolme kertaa.

Valvontalautakunnissa toimii yhteensä 145 luottamushenkilöä. Tähän lukuun ei ole laskettu mukaan yhteensä 111 varajäsentä. Kaikilla lautakunnilla on puheenjohtaja ja varapuheenjohtaja. Näiden lisäksi TILAssa on 12 muuta jäsentä, TIVOissa kuusi muuta jäsentä, JHTT-lautakunnassa yhdeksän muuta jäsentä sekä VALAssa kuusi muuta jäsentä. Lisäksi muille kuin puheenjohtajalle ja varapuheenjohtajalle on nimetty henkilökohtaiset varajäsenet.

Lautakuntien päätöksiä valmistelee lautakunnan sihteeristö. TILAlla on 14 kokopäiväistä sihteeristössä toimivaa henkilöä, joista 12 toimii TILAn esittelijöinä ja kaksi assistentteina. Esittelijöistä seitsemän toimii laadunvarmistusryhmässä. Ryhmän työajasta menee 50% PIE-yhteisöjä tarkastavien tilintarkastajien laadunvalvontaan ja 25% muiden yhteisöjen tilintarkastajien laadunvalvontaan, joiden yhteisöjen varsinaiset laaduntarkastukset toteutetaan sihteeristön ulkopuolisia laaduntarkastajia käyttäen. Nämä ulkopuoliset laaduntarkastajat ovat pääasiassa ammatissa toimivia tilintarkastajia. Muihin tehtäviin, mihin sisältyvät mm. tutkinta-asioissa avustaminen, käytetään loput 25% ryhmän työajasta. Kauppakamarien palveluksessa olevat henkilöt toimivat osa-aikaisesti TIVOissa sihteeereinä. JHTT-lautakunnan sihteerinä toimii yksi virkamies osapäivätoimisesti (80% työajasta) sekä yksi avustaja

osapäivätoimisesti (20% työajasta). VALAlla on kaksi sivutoimista sihteerä sekä sivutoiminen tekninen avustaja.

Valvonnan asiamäärät

Tilintarkastajien ammattitutkinnot

Vuonna 2010 KHT- tutkintoa suorittamaan haki 175 henkilöä ja HTM-tutkintoa 89. Näistä KHT-tutkintoon hyväksyttiin 168 (osallistui 153) ja HTM-tutkintoon 72 (osallistui 56) hakijaa. KHT-tutkinnoissa hyväksyttiin 48 henkilöä ja HTM -tutkinnoissa 23 henkilöä. JHTT-tutkintoa suorittamaan haki 15 henkilöä. Tutkintoon osallistui 15, joista osa täydensi aiempaa tutkintoa. JHTT-tutkinnon suoritti 11 henkilöä.

Vuonna 2011 KHT-tutkintoa suorittamaan haki 185 henkilöä ja HTM-tutkintoa 92. Näistä KHT-tutkintoon hyväksyttiin 184 (osallistui 152) ja HTM-tutkintoon 80 (osallistui 66) hakijaa. KHT-tutkinnoissa hyväksyttiin 52 henkilöä ja HTM -tutkinnoissa 21 henkilöä. JHTT-tutkintoa suorittamaan haki 23 henkilöä ja näistä tutkintoon osallistumisoikeus myönnettiin 19 hakijalle. Tutkintoon osallistui 19, joista osa täydensi aiempaa tutkintoa. JHTT-tutkinnon suoritti 12 henkilöä.

Laaduntarkastukset

Vuonna 2010 muiden kuin PIE-yhteisöjen laaduntarkastukseen määrättiin 184 HTM- ja KHT-tilintarkastajaa. Lisäksi TILA tarkasti kolme tilintarkastusyhteisöä, jotka tekevät PIE-yhteisöjen tilintarkastuksia. JHTT-lautakunta määräsi 35 tilintarkastajalle laaduntarkastuksen.

Vuonna 2011 muiden kuin PIE-yhteisöjen laaduntarkastukseen määrättiin 141 HTM- ja 47 KHT-tilintarkastajaa, mutta tarkastuksia toteutettiin 118 HTM- ja 40 KHT-tilintarkastajalle. Laaduntarkastuksia jouduttiin peruuttamaan tai siirtämään johtuen pääasiassa hyväksymisen lakkauttamisesta ennen laaduntarkastusta tai pitkäaikaisesta tarkastettavan sairaudesta. Lisäksi TILA tarkasti kahdeksan tilintarkastusyhteisöä, jotka tekevät PIE-yhteisöjen tarkastuksia. JHTT-lautakunta määräsi 35 tilintarkastajalle laaduntarkastuksen, mutta tarkastuksia toteutettiin 19 kappaletta johtuen lykkäys- ja luettelosta poistamispyynnöistä.

Tutkinta-asiat

Vuonna 2010 TILA antoi päätöksen kahdeksassa ja vuonna 2011 viidessä kurinpidollisessa asiassa. TIVAt käsittelivät vuonna 2010 kuusi ja vuonna 2011 kymmenen kurinpidollista asiaa. JHTT-lautakunta käsitteli vuonna 2010 neljää ja vuonna 2011 yhtä kurinpidollista asiaa. Yhteensä tilintarkastajia koskevia kurinpidollisia asioita käsiteltiin 18 kappaletta vuonna 2010 ja 16 kappaletta vuonna 2011.

2.1.8 Muutoksenhaku

Muutoksenhaku valvontaorganisaation päätöksistä eroaa riippuen siitä, mikä elin on tehnyt päätöksen. Muutoksenhaku TIVOjen ja TILAn päätöksistä kulkee VALAn

kautta korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Tutkintoihin liittyvistä VALAn päätöksistä ei voi valittaa. Tällaisia tutkintoon liittyviä päätöksiä ovat tutkintoon ottamista koskevan hakemuksen hylkääminen sekä tutkinnossa, kelpoisuuskokeessa, täydennystehtävissä tai lisätehtävissä hylkääminen. JHTT-lautakunnan päätöksestä voi tehdä JHTT-lautakunnalle oikaisuvaatimuksen. Päätöksestä itsestään ei voi valittaa, mutta oikaisuvaatimuksen johdosta annettuun päätökseen voi hakea muutosta valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen ja edelleen korkeimpaan hallinto-oikeuteen.

Muutoksenhakuasioiden määrät

Vuonna 2010 VALA käsitteli 19 ammattitutkintoon liittyvää valitusta ja jätti viisi asiaa tutkimatta. Vuoden lopussa vireillä oli kaksi seuraamusta koskevaa valitusta ja yksi esitys tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta. VALAn ratkaisuksista ei tehty yhtään valitusta korkeimpaan hallinto-oikeuteen vuonna 2010. Hallinto-oikeuteen ei tehty vuonna 2010 yhtään valitusta JHTT-lautakunnan ratkaisuksista.

Vuonna 2011 VALA käsitteli seitsemän ammattitutkintoon liittyvää valitusta. Samoin se ratkaisi neljä tilintarkastajalle annettua seuraamusta koskevaa valitusta ja yhden muun lainkäyttöasian. Lisäksi VALA ratkaisi yhden tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamista koskevan asian. Vuonna 2011 VALA antoi TTL:n 39 §:n 1 momentin nojalla yhden kannanoton. Vuoden 2011 aikana korkein hallinto-oikeus hylkäsi kaksi VALAn ratkaisusta tehtyä valitusta. Yksi valitus oli vuoden vaihteessa vireillä. Vuoden 2011 lopussa VALAssa oli vireillä neljä tutkintoa koskevaa valitusta ja yksi muu valitus. Hallinto-oikeuteen ei tehty vuonna 2011 yhtään valitusta JHTT-lautakunnan ratkaisuksista

2.2 Kansainvälinen kehitys sekä ulkomaiden ja EU:n lainsäädäntö

2.2.1 Yleistä

Seuraavassa tarkastellaan lyhyesti tilintarkastajajärjestelmien rakenteita eräissä maissa. Tarkastelu kohdistuu erityisesti tilintarkastajaluokkiin ja tilintarkastajien valvonnan organisointiin. Tarkastelun kohteeksi on otettu muista Pohjoismaista Ruotsi, Tanska ja Norja sekä näiden lisäksi Alankomaat, Saksa ja Iso-Britannia. Lisäksi Euroopan Unionissa käydään läpi tilintarkastusta ja tilintarkastajia koskevaa sääntelyä.

Tilintarkastajajärjestelmä perustuu valtaosassa vertailumaita kahteen tilintarkastajaluokkaan. Muutamissa maissa lainsäädäntö edellyttää vaativimpien tilintarkastuskohteiden osalta ylemmän tutkinnon suorittamista. EU:n laajuudessa tarkastelussa usealla jäsenmaalla on kuitenkin vain yksi tilintarkastajaluokka. Tilintarkastajien määriin eri vertailumaissa vaikuttavat omalta osaltaan mm. markkinoiden yritys rakenne ja tilintarkastusvelvollisuuden laajuudessa olevat maakohtaiset erot.

Tilintarkastajien valvonta on vertailumaissa lähtökohtaisesti järjestetty valtion viranomaistoimintana. Se, mille viranomaiselle valvontatehtävä on annettu, vaihtelee ja ratkaisut ovat erilaisia.

Kansainvälisessä vertailussa käsitellään myös julkishallinnon tarkastuksen järjestämistä. Suomalainen laissa säännelty ja muusta tilintarkastuksesta erillinen julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajajärjestelmä on poikkeuksellinen verrattuna muihin Euroopan maihin.

2.2.2 Ruotsi

Ruotsissa on valittava tilintarkastaja, jos kaksi tai enemmän seuraavista ehdoista on ylittynyt kahtena edellisenä tilivuotena: 1) työntekijöiden lukumäärän keskiarvo on yli 3, 2) yhtiön taseen loppusumma on yli 1,5 milj. kruunua ja 3) yhtiön liikevaihto on yli 3 milj. kruunua. Ruotsissa oli vuoden 2012 huhtikuun alkuun mennessä rekisterissä noin 4 000 tilintarkastajaa, joista 1 047 on suorittanut alemman ja 2 111 ylemmän tilintarkastajatutkinnon. Ilman tutkinnon suorittamista on rekisterissä 855 hyväksyttyä tilintarkastajaa. Lisäksi rekisterissä on 129 rekisteröityä tilintarkastusyhteisöä.

Ruotsin tilintarkastajajärjestelmässä on periaatteessa kolme tilintarkastajaluokkaa: ylemmän tilintarkastajatutkinnon (*högre revisorsexamen*) suorittaminen on edellytyksenä oikeudelle käyttää ammattinimikettä *auktoriserad revisor* ja alemman tilintarkastajatutkinnon (*revisorsexamen*) suorittaminen ammattinimikkeelle *godkänd revisor*. Lisäksi on olemassa hyväksytty tilintarkastaja, joka ei ole suorittanut tutkintoa. Ilman tutkintoa hyväksytyjen tilintarkastajien toimivaltuutta on rajoitettu. Heillä ei esimerkiksi ole valtuutta tarkastaa suurempia yrityksiä. Alempi tutkinto vastaa tilintarkastusdirektiivin minimivaatimuksia. Alempaan tutkintoon riittää alempi korkeakoulututkinto sekä kolmen vuoden käytännön kokemus. Ylempään tutkintoon vaaditaan ylempi korkeakoulututkinto ja yhteensä viiden vuoden käytännön kokemus sekä alemman tutkinnon suorittaminen hyväksytysti. Kolme vuotta tästä käytännön kokemuksesta on samantasoista kuin alemman tutkinnon suorittavalla. Tilintarkastajan auktorisointi tai hyväksyntä sekä tilintarkastusyhteisön rekisteröinti on voimassa enintään viisi vuotta, jonka jälkeen tilintarkastajan tai yhteisön on haettava auktorisointia, hyväksyntää tai rekisteröintiä uudestaan seuraavalle viisivuotiskaudelle.

Tutkinnoilla varmistetaan tilintarkastajan tietotaito ja kyky käyttää taitojaan käytännössä. Tutkinnon pitää varmistaa tilintarkastajan pätevyys tilintarkastuksiin. Molemmilla tutkinnon suorittaneilla tilintarkastajaluokilla on yhtäläinen kelpoisuus tehdä tilintarkastuksia ja tästä johtuen kiinnostus ylemmän tutkinnon suorittamiseen on laskenut suurempien kaupunkien ulkopuolella toimivien tilintarkastajien keskuudessa. Ruotsissa on harkittu näitten luokkien yhdistämistä, joka merkitsisi siirtymistä yhteen tilintarkastajaluokkaan. Mitä tapahtuisi ilman tutkintoa hyväksytyille tilintarkastajille on vielä epäselvää.

Tilintarkastajien auktorisointi- ja valvontatehtäviä hoitivat vuosisadan alusta 1970-luvulle Ruotsissa kauppakamarit. Tehtävät siirrettiin kuitenkin *Kommerskollegiumille*, kun todettiin, että valtion tulisi hoitaa kyseisiä tehtäviä. Tämä toimi pohjana nykyistä valvontaorganisaatiota luotaessa. Nykyinen valvontaviranomainen *Revisorsnämnden* (jäljempänä RN) perustettiin vuonna 1995 ja se on oikeusministeriön alainen itsenäinen viranomainen. Ruotsin hallitus ja valtiopäivät katsoivat tilintarkastusta koskevien kysymysten siirtämisen itsenäiselle toimijalle ilmentävän toiminnan yhteiskunnallista merkitystä sekä tilintarkastuksen roolia talousrikollisuuden hillitsemisessä.

RN:ssä on noin 20 työntekijää ja sen vastuulla ovat tilintarkastajien tutkinto-, hyväksymis-, auktorisointi- ja rekisteröintiasiat, laadunvarmistus, tilintarkastajien valvonta sekä kansainväliset suhteet. Viranomaista johtaa virastopäällikkö, joka vastaa toiminnasta ja jonka hallitus määrää virkaansa kuuden vuoden määräajaksi, jota määräaikaa voidaan pidentää kolmella vuodella. Virastopäällikön toimivaltaan kuuluu päätöksenteko tiettyjä asiakysymyksiä lukuun ottamatta. Tätä toimivaltaa on kuitenkin delegoitu juoksevista asioista edelleen päällikkövirkamiehille ja virkamiehille. Delegoituja tehtäviä ovat mm. päätökset koskien hyväksyntää, auktorisointia ja rekisteröintiä, kurinpitoasioiden vireillepano, päätös panna vireille tai lopettaa laadunvalvontaa koskevia asioita. Lisäksi tehtäviin kuuluvat ulkoisten laaduntarkastajien valvonta, tarkastustyöryhmien kokoaminen laaduntarkastuksia varten niiden tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen osalta, jotka tekevät PIE-yhteisöjen tilintarkastuksia sekä tilintarkastajakokeiden sisältöjen, arvosteluperusteiden ja koetulosten vahvistaminen oikaisumenettelyineen.

RN hyväksyy tutkinnon suorittaneet tilintarkastajat. RN:n asettamana toimii erillinen tutkintolautakunta, joka antaa neuvoja asioissa, jotka liittyvät koulutukseen ja tilintarkastajatutkintoihin. Lautakunta koostuu viidestä jäsenestä, jotka virastopäällikkö nimittää kolmeksi vuodeksi kerrallaan. Tähän jäsenistöön kuuluu tilintarkastusammattikunnan edustajia ja korkeakoulujen edustajia liiketalouden eri aloilta. Lautakunta valvoo myös tutkintojen tasa- ja korkealaatuisuutta sekä vaikeusastetta. Tutkinnot se järjestää vähintään kerran vuodessa, mutta käytännössä kaksi kertaa vuodessa.

Valvonta jakaantuu RN:ssä systemaattiseen ja etsivään valvontaan (*systematisk och uppsökande tillsyn*, jäljempänä *SUT*), kurinpitovalvontaan, ennakkotietoihin perustuvaan valvontaan ja laaduntarkastukseen. *SUT*-toiminta on jaettu projekteihin, jotka perustuvat erilaisiin riskitekijöihin; kuten 1) tilintarkastajiin, joilla on paljon toimeksiantoja, 2) tilintarkastajiin, jotka eivät ole toimialayhdistyksen jäseniä sekä 3) tilintarkastajiin, jotka ovat aiemmin saaneet vakavaa kritiikkiä valvojalta.

Laaduntarkastustyö jakautuu kolmeen osaan. Merkittävin osuus työstä kohdistuu PIE-tilintarkastajiin. Tämän osuuden suorittavat RN:n henkilökunta luotettavien asiantuntijoiden avustuksella. PIE-projektien kohteena on seitsemän suurinta tilintarkastusyhteisöä sekä muita pienempiä toimistoja, joilla on PIE-tarkastuksia. RN kerää tietoa tarkastettavista yhteisöistä ja tekee arvion tilintarkastuksen laadusta.

Laaduntarkastuksissa havaitut puutteet siirretään kurinpidolliseen käsittelyyn, mikäli ne ovat merkittäviä.

Yksi osa RN:n laaduntarkastusta koskee tilintarkastajia, jotka ovat Tilintarkastajayhdistys FAR:in jäseniä. Näiden tilintarkastajien osalta RN luottaa FAR:in jäsenistölleen suorittamaan laadunvalvontaan. RN valvoo näitä laadunvalvontatarkastuksia pistokokein. RN osallistuu lisäksi tarkastuksissa käytettävien manuaalien laatimiseen. FAR ilmoittaa RN:lle, mikäli valvonnassa on ilmennyt jatkokäsittelyä vaativia asioita. RN suorittaa laadunvalvontaa myös FAR:iin kuulumattomille tilintarkastajille. Tarkastuksen suorittaa RN:n puolesta luotettavat ulkopuoliset tarkastajat.

RN:n yhteydessä toimii erillisenä päätöselimenä valvontalautakunta (*Tillsynsnämnden*). Hallitus nimittää lautakunnan jäsenet kolmeksi vuodeksi kerrallaan. Lautakunnan tehtävänä on päättää tietyistä asiakysymyksistä RN:n nimissä. Näitä ovat ohjeiden antaminen sekä kurinpito- ja muiden sellaisten asioiden käsittely, joissa käytetään yksilöön kohdistuvaa merkittävää julkista valtaa. Valvontalautakunta päättää muun muassa tilintarkastajan hyväksynnän tai auktorisoinnin tai tilintarkastusyhteisön rekisteröinnin lakkauttamisesta. Valvontalautakunnassa on puheenjohtajan lisäksi kahdeksan jäsentä. Jäsenistä puheenjohtaja ja varapuheenjohtaja ovat auskultoineita lakimiehiä, kaksi tilintarkastajia ja muilla tulee olla kokemusta tilintarkastukseen liittyvästä toiminnasta.

RN panee vireille asioita viran puolesta omiin havaintoihinsa perustuen tai perustuen esimerkiksi tilintarkastajan asiakkaalta tulleeseen ilmoitukseen. Lisäksi on verovirastolla lakiin perustuva velvollisuus ilmoittaa RN:lle, jos se on viranomaistoinnassaan havainnut sellaisen seikan koskien tilintarkastajaa tai tilintarkastusyhteisöä, jolla voi olla vaikutusta RN:n toiminnalle. RN perustaa selvitystyönsä tilintarkastajan asiakirjoihin sekä niihin vastauksiin, joita heille annetaan kyseessä olevaan asiaan liittyen. Ennen kuin asia päätetään, annetaan tilintarkastajalle mahdollisuus tulla kuulluksi. Kurinpitoasioiden käsittelyyn osallistuva ryhmä koostuu juristeista ja tilintarkastajista; vähintään yhden juristin on oltava RN:stä, samoin yhden tilintarkastajan. Valvontalautakunnan antamasta kurinpidollisesta päätöksestä voi valittaa hallinto-oikeuteen, mutta tutkinto- ja soveltuvuuspäätöksistä ei voi valittaa eteenpäin.

RN on kokonaan rahoitettu maksuilla, joita peritään tilintarkastajilta ja tilintarkastusyhteisöiltä. Valtio ei myönnä mitään rahoitusta toiminnalle. Maksut, joita tilintarkastajilta ja tilintarkastusyhteisöiltä peritään, ovat hakemus-, vuosi-, rekisteröinti- ja tutkintomaksuja. Lisäksi peritään erikoismaksua pörssiyhtiöiden tilintarkastajilta, jotka ovat RN:n laaduntarkastuksen kohteena. Maksun maksamatta jättäminen on peruste hyväksynnän, auktorisoinnin tai rekisteröinnin peruuttamiseen. Hallitus vahvistaa maksujen suuruuden, kun on kyseessä hyväksyntää, auktorisointia tai rekisteröintiä koskeva hakemus sekä tietyt hakemusasiat. Muiden maksujen suuruuden RN voi itse päättää mutta maan hallituksen antamien laskentamallien mukaisesti. Perussäännökset maksuista sisältyvät tilintarkastuslakiin ja -asetukseen.

Ruotsissa julkishallinnon puolella valtiollisia elimiä ja toimintaa tarkastaa *Riksrevision* (valtioneuvoston tarkastus), joka on viranomaisena, toimii valtiopäivien alaisena. Valtioneuvoston tarkastuksella on parlamentaarisesti toimiva neuvosto, joka seuraa tarkastustöiden suorittamista. Valtion tilintarkastajat raportoivat neuvostolle tärkeimmistä tarkastuksista ja siitä, miten tarkastussuunnitelmaa on noudatettu. Parlamentaarisen neuvoston nimittää valtiopäivät ja se koostuu yhdestä kunkin puoluejärjestön edustajasta. Valtion tilintarkastajien, jotka suorittavat vuosittaisia tarkastuksia, tulee olla korkeakoulu- tai yliopistotutkinnon suorittaneita sekä heillä tulee olla sama pätevyys kuin yksityisen sektorin tilintarkastajilla. Lisäksi heillä tulee olla perustietä julkisen sektorin hallintoon liittyvistä asioista. Valtioneuvoston tarkastuksessa on toiminnantarkastajia, jotka suorittavat tehokkuustarkastuksia. Toiminnantarkastajilla on yleensä tutkinto valtio-opista, taloustieteistä tai oikeustieteistä. Valtioneuvoston tarkastus järjestää itse koulutuksen niin tilin- kuin toiminnantarkastajilleen.

Ruotsissa paikallishallintojen tilintarkastuksen hoitavat kunnanvaltuutettujen valitsevat tilintarkastajat. Kunnallisvaaleissa valittu uusi kunnanvaltuusto valitsee poliittisten järjestöjen asettamista ehdokkaista seuraavalle neljävuotiskaudelle viisi tilintarkastajaa, joiden ei tarvitse olla ammattitilintarkastajia. Nämä poliittisesti valitut tilintarkastajat käyttävät apunaan tilintarkastuksessa ammattitilintarkastajia, mutta vastuu tarkastuksesta on kuitenkin kunnanvaltuuston valitsemilla tilintarkastajilla. Ruotsin paikallishallintojen keskusjärjestö (*Sveriges Kommuner och Landsting*) on laatinut kunnalliselle tarkastukselle omat tilintarkastusstandardinsa. Kunnalliset tarkastajat soveltavat siis kyseisiä kansallisia tilintarkastusstandardeja ja kunnallisen ammattitarkastajan eettisiä sääntöjä.

Paikallishallintoja tarkastavat usein Ruotsin kunnallisen ammattitilintarkastajan (*Sveriges Kommunala Yrkesrevisor*, jäljempänä *SKYREV*) auktorisoimat tilintarkastajat. Auktorisointi ei kuitenkaan ole pakollinen vaatimus toimimiseen paikallishallinnon tarkastajana. Koulutusvaatimuksina *SKYREV*:n auktorisointiin vaaditaan perustutkinto, johon tulee sisältyä tietty määrä julkisen hallinnon tai taloustieteiden opintoja. Auktorisointielin on määritellyt kurssit, jotka ovat auktorisoinnin edellytyksenä perustutkinnon lisäksi. Koulutuksen lisäksi auktorisointi edellyttää riittävää käytännön kokemusta, jonka voi pääsääntöisesti hankkia toimimalla viisi vuotta auktorisoidun tilintarkastajan apulaisena tai vaihtoehtoisesti apulaisena kaksi vuotta ja kolme vuotta johtavassa asemassa kunnallisessa tilintarkastuksessa. Auktorisointi on voimassa viisi vuotta, jonka jälkeen auktorisointia on haettava uudelleen ja tilintarkastajan on osoitettava toimineensa määrätyn ajan tilintarkastajana viimeisen viiden vuoden aikana ja että tähän toimintaan sisältyy erikseen määrättyjä osa-alueita. *SKYREV* järjestää itse valvontaa auktorisoimilleen tilintarkastajille ja käsittelee myös kurinpidolliset toimet.

2.2.3 Norja

Norjassa kaikki kirjanpitovelvolliset ovat tilintarkastusvelvollisia. Yritys voi kuitenkin päättää, ettei tilintarkastusta suoriteta, mikäli yrityksen liikevaihto on alle

5 milj. NOK. Yritys ei myöskään voi välttää tilintarkastuksen suorittamista, mikäli 1) taseen loppusumma on yli 20 milj. NOK tai 2) keskimääräinen työntekijöiden lukumäärä on yli 10 henkilöä.

Norjan tilintarkastajajärjestelmässä on kaksi tilintarkastajaluokkaa: ylempi, valtion auktorisoima tilintarkastaja (*statsautoriseret revisor*) ja alempi, rekisteröity tilintarkastaja (*registrert revisor*). Norjan tilintarkastajarekisterissä oli huhtikuussa 2011 rekisteröitynä 771 tilintarkastusyhteisöä ja 6 352 tilintarkastajaa, joista noin puolet oli valtion auktorisoimia tilintarkastajia ja loput rekisteröityjä tilintarkastajia. Näistä valtion auktorisoimilla tilintarkastajilla on laajempi koulutusvaatimus. Valtion auktorisoimilla tilintarkastajilla tulee olla ylempi korkeakoulututkinto laskentatoimessa ja tilintarkastuksessa. Rekisteröidyn tilintarkastajan vaatimuksena on alempi korkeakoulututkinto. Molemmilta tilintarkastajaluokilta edellytetään vähintään kolmen vuoden käytännön kokemusta. Vähintään kaksi vuotta käytännön kokemuksesta tulee suorittaa koulutuksen jälkeen ja vähintään kaksi vuotta valtion auktorisoiman tai rekisteröidyn tilintarkastajan kanssa. Lisäksi listayhtiöissä ainakin yhden tilintarkastajan tulee olla ylempään tutkinnon suorittanut tilintarkastaja. Muutoin molemmilla tilintarkastajilla on yhtäläinen kelpoisuus tehdä tilintarkastuksia ja molemmat täyttävät tilintarkastusdirektiivin vaatimukset. Lakisääteisiä tilintarkastuksia suorittavien tilintarkastajien täytyy ylläpitää ammattitaitoaan jatkokoulutuksella, joka sisältää kolmen vuoden aikana säädetyn määrän tilintarkastusta, etiikkaa, laskentatoimintaa ja vero-oikeutta.

Norjassa tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen auktorisoinnista, tilintarkastajarekisteristä, laadunvalvonnasta ja valvonnasta vastaa valtiovarainministeriön alainen Finanssivalvonta (*Finanstilsynet*). Finanssivalvonnassa organisaatio on jakautunut kolmeen valvontaosastoon sekä hallinto-osastoon, joita johtavat apulaisjohtajat yhdessä organisaation pääjohtajan ja hallituksen kanssa. Jokaisella valvontaosastolla on oma erikoisalueensa. Kirjanpito- ja tilintarkastusosastolla on kuusi eri alaosaosastoa, joista tilintarkastusvalvonta on yksi. Finanssivalvonnassa oli keväällä 2011 55 henkilöä, jotka työskentelevät kirjanpidon ja tilintarkastuksen valvontaosastolla. Noin 16 henkilöä osallistuu tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen luona tapahtuvaan laadunvalvontaan ja tilintarkastajien auktorisointiin. Finanssivalvonnan rahoitus hoidetaan kokonaisuudessaan tarkastettavilta perittävillä maksuilla.

Tutkintojen osalta Finanssivalvonta valitsee tilintarkastajatutkinnot järjestävän oppilaitoksen. Lisäksi se asettaa tutkintojaoston, jonka toimikausi on neljä vuotta. Tutkintojaosto on vastuussa tutkinnon laatimisesta ja ohjeistuksesta. Jaoston jäseninä on sekä tilintarkastaja-ammattikunnan että korkeakoulujen edustajia. Jaoston puheenjohtajana toimii Finanssivalvonnan edustaja.

Finanssivalvonta vastaa kaikkien tilintarkastajien laadunvalvonnasta. Muiden kuin PIE-tilintarkastajien ja -tilintarkastusyhteisöjen laadunvalvontaa Finanssivalvonta tekee paikallisen ammatillisen yhdistyksen (*Den norske Revisorforening*) avustuksella. Yhdistys hoitaa omien jäsentensä laaduntarkastukset Finanssivalvonnan kanssa yhdessä laadittujen sisältö- ja raportointimallien mukaan. Jäsenten

laaduntarkastukset suoritetaan kuuden vuoden välein. Finanssivalvonta huolehtii itse PIE-yhteisöjen tilintarkastajien valvonnan ja yhdistykseen kuulumattomien tilintarkastajien laaduntarkastukset. PIE-tilintarkastajien laadunvalvonta suoritetaan joka kolmas vuosi. Joka toinen vuosi tilintarkastajille lähetetään kyselylomake, jolla valvotaan edellytyksiä toimia tilintarkastajina. Kyselyssä ilmenneet epäkohdat johtavat tilintarkastajien seurantaan.

Säännönmukaisen valvonnan lisäksi Finanssivalvonta vastaa myös muusta tilintarkastajien valvonnasta, jota tehdään riskiarviointien ja erilaisten valvojan saamien tietojen perusteella. Valvonnalla on myös aihepiireittäin eri teemoilla tehtävää valvontaa.

Ammatillinen yhdistys lähettää tekemänsä laadunvalvonnan vuositulokset Finanssivalvontaan. Lisäksi yhdistys ilmoittaa erikseen, mikäli se on löytänyt sellaisen määrän puutteita yksittäisen tilintarkastajan toimista, että ne voisivat johtaa hyväksynnän tai auktorisoinnin peruuttamiseen. Näiden löydösten perusteella Finanssivalvonta voi pyytää tilintarkastajalta lisäselvitystä havaituista puutteista. Tarvittaessa Finanssivalvonnalla on mahdollisuus vaatia lisäkoulutusta, antaa ohjeita ja huomautuksia sekä poistaa tilintarkastajaksi hyväksyminen tai auktorisointi kokonaan tai määräajaksi. Tilintarkastajien kurinpidollisissa asioissa päätäntävalta useimmissa tapauksissa on Finanssivalvonnan kirjanpidon ja tilintarkastuksen valvonnan apulaisjohtajalla. Vaikeammat tapaukset siirretään Finanssivalvonnan johtokunnan käsittelyyn. Tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön kurinpitoasioiden päätöksistä, kuten huomautuksista ja hyväksynnän lakkauttamisesta, voi valittaa valituslautakunnalle, mutta laadunvalvonnan tuloksista ei voi valittaa eteenpäin.

Julkishallinnon tarkastuksessa Norjassa toimii itsenäisenä virastona maan hallituksen alainen valtiontarkastus (*Riksrevisjonen*), joka tarkastaa valtion hallintoa sekä valtion omistamia yrityksiä. Valtiontarkastusta johtaa viisihenkinen johtokunta, joka valitaan neljäksi vuodeksi kerrallaan.

Kuntien tarkastuksesta vastuu on kunnanvaltuustolla. Tilintarkastajia valvoo ja ohjeistaa itsenäinen Norjan kuntien tilintarkastajien järjestö NKRF (*Norges Kommunerevisorforbund*), mutta järjestöön kuulumisen on vapaaehtoista. Lainsäädäntö kuitenkin määrää tietyt vaatimukset, jotka kunnan tilintarkastajan tulee täyttää. Valittavalla tilintarkastajalla on samat koulutusvaatimukset kuin yksityisen sektorin tilintarkastajilla ja hänen tulee noudattaa hyvää tilintarkastustapaa. NKRF edistää tilintarkastajien ammattitaitoa ja on kehittänyt omat standardit kuntien tilintarkastajille. Kunnanvaltuuston tulee perustaa erillinen valvontalautakunta, joka valitsee tilintarkastajat ja valvoo, että tilintarkastus suoritetaan, kuten siitä on säädetty. Valvontalautakunta raportoi tarkastuksista kunnanvaltuustolle, jolla on viime kädessä vastuu tarkastuksesta.

2.2.4 Tanska

Tilintarkastusta ei tarvitse järjestää, jos yritys ei ylitä kahtena peräkkäisenä vuotena kahta seuraavista rajoista: 1) varallisuus 4 milj. DKK, 2) liikevaihto 8 milj. DKK ja 3)

työntekijöitä keskimäärin 12. Tanskan tilintarkastajajärjestelmässä on kaksi tilintarkastajaluokkaa: ylempi on valtion auktorisoimat tilintarkastajat (*statsautorisered revisor*) ja alempi on rekisteröidyt tilintarkastajat (*registrered revisor*). Tanskassa oli huhtikuussa 2011 rekisterissä 2 162 ylempään ja 2 325 alemman tilintarkastajatutkinnon suorittanutta tilintarkastajaa sekä 1 848 tilintarkastusyhteisöä.

Molempiin luokkiin kuuluvat tilintarkastajat voivat tehdä lakisääteisiä tilintarkastuksia. Valtion auktorisoimalta tilintarkastajalta edellytetään kuitenkin ylempää korkeakoulututkintoa ja rekisteröidyltä tilintarkastajalta vähintään alemmaa korkeakoulututkintoa. Hyväksyminen edellyttää aina vähintään kolmen vuoden käytännön kokemusta.

Ylemmän ja alemman tilintarkastajatutkinnon suorittajan tulee osallistua tutkintoon, joka koostuu kirjallisesta ja suullisesta osiosta. Tutkintoon on osallistuttava kahdeksan vuoden kuluessa korkeakoulututkinnon tai alemman tutkinnon osalta muiden lainmukaisten opintojen suorittamisesta. Kirjallinen osa tulee ensin suorittaa hyväksytysti, jonka jälkeen saa osallistua suulliseen osaan. Tutkinnot järjestetään kerran vuodessa ja molempiin osioihin voi osallistua enintään kolme kertaa. Hyväksytyttyä suoritusta ei voi suorittaa uudelleen. Tutkintojen tarkoituksena on mitata hakijan käytännön kokemusta tilintarkastuksen, tilinpäätösanalyysin, verotuksen ja liiketalouden osa-alueilta.

Tanskassa talous- ja elinkeinoministeriön alainen kaupparekisteriviranomainen (*Danish Business Authority*) vastaa tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen valvonnasta. Kaupparekisteriviranomaisen tehtäviin kuuluvat tilintarkastajatutkinnot, laadunvalvonta, tutkinta-asiat, kurinpitoasiat ja kansainvälinen yhteistyö. Mikäli kaupparekisteriviranomainen epäilee, että tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö on rikkonut tai tulee rikkomaan säännöksiä, se voi aloittaa tutkinnan ja päättää, onko tilintarkastajalle tai tilintarkastusyhteisölle aiheellista antaa huomautus, määrätä tietty menettely lopetettavaksi tai viedä asia kurinpitolautakuntaan.

Kaupparekisteriviranomainen asettaa tilintarkastustoimikunnan (*Revisorkommision*) avustamaan tilintarkastuslain täytäntöönpanossa ja järjestämään tilintarkastajatutkinnon. Toimikunta koostuu puheenjohtajasta ja kymmenestä muusta jäsenestä, joista viisi on hyväksytyttä tilintarkastajia, kaksi yritystoiminnan asiantuntijoita ja kolme jäsentä, joilla on asiantuntijuutta verolainsäädännöstä, konkurssilainsäädännöstä ja taloustieteistä. Kaupparekisteriviranomainen määrää tarkemmin tutkinnoista, niihin ilmoittautumisesta, tutkintovaatimuksista ja tutkinnon järjestämisestä.

Kaupparekisteriviranomainen asettaa myös valvojan (*Revisortilsynet*, jäljempänä RT) ja vahvistaa sen työjärjestyksen. Valvoja koostuu puheenjohtajasta ja kahdeksasta jäsenestä, joista neljä on ammattitilintarkastajia ja neljä edustaa tilinpäätösten käyttäjiä. Jäsenet ja puheenjohtaja valitaan neljäksi vuodeksi kerrallaan. RT:n tehtävänä on varmistaa, että laaduntarkastukset tehdään säännösten mukaisesti. Kaupparekisteriviranomainen määrää tarkemmin laaduntarkastuksista eli laaduntarkastajista, näiden valinnasta, tarkastusten suorittamisesta ja laajuudesta sekä

maksuista. RT valitsee tarkastusten tekijät, pitää näistä rekisteriä, ottaa vastaan laaduntarkastuksista laadittavat raportit sekä päättää näiden aiheuttamista jatko-toimista. PIE-yhteisöjen tarkastajina toimivat valvojan valitsevat tilintarkastajat. Mikäli laaduntarkastuksessa ilmenee puutteita, valvoja voi antaa huomautuksen, johon voi liittyä seurantakäynti. Laadunvalvontaa tulee tehdä PIE-tilintarkastajille ja -tilintarkastusyhteisöille kolmen vuoden välein ja muille kuuden vuoden välein. Tilintarkastajien järjestö FSR ei enää tee laadunvalvontaa jäsenistölleen.

Kaupparekisteriviranomainen asettaa itsenäisen kurinpitolautakunnan (*Revisornævnet*), joka käsittelee yksittäisten tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen kurinpitoasioita. Lautakunta koostuu puheenjohtajasta ja vähintään 12 jäsenestä, joista kuusi on hyväksytyjä tilintarkastajia ja kuusi tilinpäätösten käyttäjien edustajia. Puheenjohtajana tai varapuheenjohtajana tulee olla ainakin yksi korkeimman oikeuden tuomari. Kurinpitolautakunnan jäsenet valitaan neljäksi vuodeksi. Kaupparekisteriviranomaisen pitää myös vahvistaa kurinpitolautakunnan työjärjestys. Kurinpitolautakunta voi antaa tilintarkastajalle tai tilintarkastusyhteisölle varoituksen tai sakon sekä törkeissä rikkomuksissa poistaa tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön hyväksynnän. Kaupparekisteriviranomainen voi myös itse määrätä sakon, jos tilintarkastaja on rikkonut kaupparekisteriviranomaisen antamia ohjeita.

Kaupparekisteriviranomaisen tekemistä päätöksistä voi valittaa Tanskan talous- ja elinkeinoministeriön alaiselle valituslautakunnalle. Kuitenkaan kaupparekisteriviranomaisen tekemien tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen tutkinta-asioidista ja niiden tuloksista (liittyen tutkinnan aloittamiseen, lisätietojen vaatimiseen tai päätökseen tehdä tutkinta paikan päällä) ei voi valittaa lautakunnalle. Myöskään RT:n, kaupparekisteriviranomaisen kurinpitolautakunnan tai tilintarkastustoimikunnan päätöksistä ei voi valittaa ministeriön alaiselle valituslautakunnalle. Kaupparekisteriviranomaisen kurinpitolautakunnan varoituksesta, sakosta sekä kurinpitolautakunnan päättämästä tilintarkastajan hyväksynnän lakkauttamisesta voi valittaa tuomioistuimeen.

Tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen laadunvalvonta ja kaupparekisteriviranomaisen toiminta rahoitetaan tarkastettavilta perittävillä maksuilla ja valtion budjetista. RT:n ja kurinpitolautakunnan toiminta rahoitetaan ainoastaan tilintarkastajilta perittävillä maksuilla.

Tanskassa on suunnitteilla PIE-tilintarkastajien laadunvalvonnan siirtäminen kaupparekisteriviranomaiselle. Tähän tehtävään on suunniteltu perustettavaksi kaksi tiimiä, joihin kuuluisi kumpaankin neljä henkilöä. Yksi tiimin jäsenistä olisi aina juristi.

Tanskan valtioneuvoston tarkastus (*Rigsrevision*) on Tanskan parlamentin alainen itsenäinen organisaatio. Valtioneuvoston tarkastus valvoo valtiontalouden ja parlamentin rahoituspäätösten täytäntöönpanoa. Organisaatiota johtaa päätilintarkastaja, joka toimii yhdessä valvontalautakunnan kanssa valvoen toimintaa. Valtioneuvoston tarkastus edellyttää tarkastajiltaan määrättyjen osaamisen ja koulutuksen lisäksi valtio-opin ja tarkastuksen osaamista. Valtioneuvoston tarkastus kouluttaa henkilöstönsä niin tilin- kuin

toiminnantarkastuksen aloilla. Julkisen tilintarkastuksen tutkintoon kuuluu teoreettinen osuus ja käytännön harjoittelu. Teoreettisella osuudella tavoitellaan Tanskan talouden tarkastamisen ymmärtämistä. Valtiontarkastuksessa työskentelee noin 270 henkilöä, jotka toimivat sekä taloudellisen että hallinnollisen tarkastuksen osastoilla.

Vuoden 2012 alusta lukien on ollut pakollista, että kuntien ja kuntakonsernien tilintarkastuksen ovat suorittaneet hyväksytyt tilintarkastajat, eli joko valtion auktorisoimat tai rekisteröidyt tilintarkastajat. Aikaisemmin paikallishallintojen tarkastajien auktorisointi oli Tanskassa vapaaehtoista. Paikallishallinnon tarkastamisesta vastaa kunnanvaltuusto, joka päättää tilintarkastajista.

2.2.5 Saksa

Saksassa yhtiöiden ei tarvitse järjestää tilintarkastusta, jos seuraavat rajat eivät ole täyttyneet kahtena tilikautena: 1) taseen loppusumma yli 4,84 milj. euroa, 2) liikevaihto yli 9,68 milj. euroa ja 3) työntekijöitä keskimäärin yli 50. Lisäksi PIE-yhtiöiden tulee järjestää tilintarkastus edellisistä rajoista riippumatta.

Saksan tilintarkastajajärjestelmässä on kaksi tilintarkastajaluokkaa. Näistä ylemmän luokan tilintarkastajilla (*Wirtschaftsprüfer*, jäljempänä *WP*) on kompetenssi tehdä kaikkien yhtiöiden mukaan lukien listayhtiöiden ja muiden suuryritysten tilintarkastuksia. Alemmaan luokkaan (*Vereidigter Buchprüfer*, jäljempänä *vBP*) ei enää vuoden 2005 jälkeen ole hyväksytty uusia tilintarkastajia. *vBP*:illä on oikeus tarkastaa ainoastaan pk-sektorin yhtiöitä. Saksassa oli vuoden 2012 heinäkuun alussa 14 432 ylemmän tutkinnon tilintarkastajaa, 3 423 alemman tutkinnon tilintarkastajaa sekä 2 748 *WP*- ja 117 *vBP*-yhteisöä.

Kaikkien tilintarkastajien on kuuluttava jäsenenä julkisoikeudelliseen yhteisöön, tilintarkastajakamariin (*Wirtschaftsprüferkammer*, jäljempänä *WPK*), joka myös vastaa tilintarkastajien ammatillisesta ohjauksesta ja valvonnasta. *WPK*:n toimintaa valvoo *APAK* (*Abschlussprüferaufsichtskommission*), joka puolestaan on liittovaltion talous- ja teknologiaministeriön alainen itsenäinen organisaatio. *APAK*:lla on laajat tiedonsaantioikeudet sekä viime kädessä ratkaisovalta toimivaltaansa kuuluvissa asioissa, joita ovat mm. tutkintojen järjestäminen, tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöksi hyväksyminen ja hyväksymisen peruuttaminen sekä kurinpidollinen valvonta ja riippumaton laadunvalvonta omalla henkilökunnallaan. Käytännössä *WPK* suorittaa kurinpidollista (tutkintatyypistä) valvontaa sekä laaduntarkastuksia. *WPK* on velvoitettu raportoimaan tarkastuksistaan ja tutkintatapauksista *APAK*:lle.

APAK:n jäsenenä on kuudesta kymmeneen henkilöä, jotka talous- ja teknologiaministeriö on nimittänyt tehtävään. Nämä jäsenet eivät saa olla *WPK*:n jäseniä eikä heidän tule olla harjoittanut tilintarkastustoimintaa tilintarkastajana viiteen vuoteen ennen *APAK*:n jäsenyyttä. *APAK*:n jäseniltä vaaditaan asiantuntemusta tilintarkastuksen, rahoituksen, talouden ja juridiikan osa-alueilta. *APAK*:n jäsenet saavat osallistua *WPK*:n ja sen yhteyteen kuuluvien päätöselinten kokouksiin ja ohjeistaa *WPK*:ta sekä kumota sen päätöksiä valitusten perusteella.

APAK vastaa suoraan satunnaisesti valittujen PIE-tilintarkastajien ja -tilintarkastusyhteisöjen laaduntarkastuksista. Nämä tarkastukset suoritetaan kolmen vuoden välein lukuun ottamatta niiden PIE-tilintarkastajien tai -yhteisöjen tarkastuksia, jotka suorittavat vuosittain yli 25 PIE-yhtiön tilintarkastuksen. Näiden laaduntarkastus tehdään vuosittain. Tarkastuksen suorittavat noin 16 APAK:in henkilökuntaan kuuluvaa tarkastajaa, jotka eivät itse toimi aktiivisina tilintarkastajina. Tilintarkastusyhteisöiltä, jotka suorittavat ainakin yhden PIE-yhteisön tilintarkastuksen, vaaditaan vuosittain erillinen raportti, jossa selostetaan kuvaus tilintarkastuksesta ja sen kohteesta, sisäisestä laadunvalvonnasta sekä tilintarkastusyhteisön ja PIE-yhteisön välisistä suhteista.

Tilintarkastajien tutkintolautakunta on perustettu WPK:n alaisuuteen ja on itsenäinen hallinnollinen elin. Tutkinnot järjestetään kaksi kertaa vuodessa ja niihin kuuluu kirjallinen sekä suullinen osuus. Tilintarkastajan auktorisoinnin hyväksymisvaatimuksia ovat yliopistotutkinto, käytännön kokemusta tilintarkastuksesta ja siihen liittyvistä töistä vähintään kolme vuotta sekä tilintarkastuskokeen hyväksyty suorittaminen. Työkokemus tulee olla suoritettu vasta yliopistotutkinnon jälkeen ja kaksi vuotta kokemuksesta pitää olla tilintarkastukseen liittyvää harjoittelua. Mikäli henkilöllä on jo ennestään merkittävää työkokemusta tilintarkastuksesta tai siihen liittyvistä töistä, otetaan tämä huomioon tilintarkastuskokeessa.

Tilintarkastajien laadunvalvontaa valvoo WPK:ssa erillinen ja itsenäinen laadunvalvontalautakunta. Lautakunnan jäsenen nimittää WPK:n jäsenten valitsema neuvosto. Kaikki lautakunnan jäsenet ovat ammattitilintarkastajia. Yhdellä lautakunnan jäsenellä tulee olla kokemusta osuuskuntien tilintarkastuksesta.

Kurinpidollinen valvonta on Saksassa jaettu kaksiosaiseen järjestelmään. Vähäpätöisemmät kurinpidolliset asiat käsittelee WPK ja määrää myös sanktiot näistä rikkomuksista. APAK valvoo kyseistä toimintaa. WPK voi antaa väärinkäytöksestä varoituksen tai enintään 50 000 euron sakon. Vakavammat kurinpidolliset tapaukset käsittelee tilintarkastukseen erikoistuneet tuomioistuimet, joihin asia viedään johtavan valtakunnansyyttäjän toimiston kautta. Valtakunnansyyttäjä tutkii tapauksen ja päättää viekö asian tuomioistuin käsittelyyn, joka voi johtaa valitusten kautta liittovaltion ylimpään tuomioistuimeen. Tuomioistuimessa käsittelyyn osallistuu myös ammattitilintarkastajia, jotka antavat asiantuntijoina näkemyksen asiasta. WPK:n ja APAK:n päätöksistä voi lisäksi valittaa näihin tilintarkastusasioihin erikoistuneisiin tuomioistuihin, jotka harkintansa mukaan ottavat asian käsittelyyn. Laadunvalvonta, kurinpidolliset toimet ja tutkintojärjestelmä rahoitetaan tilintarkastajilta ja tilintarkastusyhteisöiltä perittävillä maksuilla.

Julkishallinnon tilintarkastusta hoitaa jokaisessa osavaltiossa itsenäinen osavaltion nimeämä tilintarkastuselin. Lisäksi Saksan liittotasavallalla on oma tilintarkastuselin, tilintarkastuksen liittotuomioistuin (*Federal Court of Audit*), joka tarkastaa valtion toimia. Alueelliset tilintarkastustuomioistuimet tarkastavat liittovaltioiden taloutta ja hallintoa. Paikallisilla tuomioistuimilla ei ole oikeutta valvoa tai antaa ohjeita paikallishallinnoille, vain tarkastaa talous ja hallinto ja antaa raportti

tarkastuksesta. Tuomioistuimet toimivat itsenäisinä eliminä muista valvontaviranomaisista parlamentin ja hallituksen alaisuudessa. Tilintarkastustuomioistuinten tulee valita erillinen lautakunta, joka johtaa tarkastusta. Tähän lautakuntaan kuuluu neljästä kuuteentoista jäsentä, jotka valitsee osavaltion paikallishallinto. Lautakunnan jäsenille kohdistetaan tietty vastuualue tarkastuksen kohteista, joiden tarkastuksesta jäsen vastaa.

Paikallishallintojen tarkastuksessa tutkitaan myös taloudellisten resurssien käytön tehokkuus ja lainmukaisuus. Tuomioistuimet itse päättävät miten ja millä henkilöstöllä ne tarkastukset suoritetaan. Eri osavaltioiden paikallishallintoja tarkastavat tuomioistuimet voivat tehdä yhteistyötä keskenään ja siten myös estää saman kohteen tarkastukset liittovaltion osalta sekä estää sen, ettei mikään merkittävä osa-alue jää tarkastamatta. Vaikka osavaltioiden ja liittovaltion tarkastuksissa tehdään yhteistyötä, silti jokainen tuomioistuin on itsenäinen muista tarkastajista.

Tarkastuksen kohteelle ilmoitetaan kirjeitse etukäteen tarkastuksen suorittamisesta ja sen laajuudesta. Merkittävistä huomioista, jotka tarkastuksessa ilmenevät, ilmoitetaan osavaltion talousministerille. Tarkastuksen suorittava tuomioistuin ei voi antaa varoituksia tai muitakaan sanktioita todetuista puutteista. Tarkastuksen kohteena olevien tulee itse päättää tarpeellisista jatkotoimenpiteistä. Tarkastuksen jälkeen paikalliset valvontaviranomaiset ovat vastuussa siitä, että tarkastuksissa havaitut puutteet tullaan korjaamaan. Tarkastusraportti toimitetaan osavaltion parlamentille ja hallitukselle sekä julkaistaan julkisena asiakirjana.

2.2.6 Iso-Britannia

Tilintarkastus tulee järjestää, jos yritystä ei pidetä pienenä yrityksenä. Mikäli seuraavista rajoista kaksi on ylittynyt kahtena peräkkäisenä tilikautena, yrityksen pitää järjestää tilintarkastus: 1) liikevaihto yli 6,5 milj. £, 2) taseen loppusumma yli 3,25 milj. £ ja 3) työntekijöitä yli 50. Vuoden 2011 lopussa rekisteröityjä päävastuullisia tilintarkastajia oli 14 812. Vain päävastuulliset tilintarkastajat ovat lakisääteisiä tilintarkastajia ja ainoastaan heillä on oikeus allekirjoittaa tilintarkastuskertomus. Tilintarkastusyhteisössä on oltava vähintään yksi ammatillisen yhdistyksen hyväksymä päävastuullinen tilintarkastaja (*Responsible Individual*). Lisäksi Isossa-Britanniassa hyväksytään muita tilintarkastajia, joilla ei kuitenkaan ole oikeutta toimia tilintarkastajana tai vastata tilintarkastuksesta.

Tilintarkastajia valvova *Financial Reporting Council* (jäljempänä *FRC*) on osakeyhtiömuotoinen ja toimii yleisen edun nimissä ollen itsenäinen valtion hallinnosta. *FRC* vastaa hyvän hallinnon (*corporate governance*) ja korkealaatuisen raportoinnin edistämisestä. Lisäksi se mm. vastaa standardien asettamisesta ja kirjanpito- ja tilintarkastusstandardien noudattamisen valvonnasta. Osa *FRC*:n tehtävistä on lakisääteisiä ja se vastaa näistä toiminnoista suoraan parlamentille. *FRC* ja sen toimielimet toimivat yhteistyössä elinkeino- ja innovaatioministeriön kanssa. *FRC* avustaa, antaa tietoja ja vastaa parlamentin jäsenten kysymyksiin sekä esiintyy tarvittaessa parlamentin valiokunnissa. *FRC*:n toimintaa rahoitetaan sekä yksityiseltä että julkiselta sektorilta.

FRC teki organisaatiouudistuksen, joka astui voimaan heinäkuun alusta 2012. Uudistuksen tavoitteena on yksinkertaistaa ja selkeyttää FRC:n rakennetta, tehostaa työskentelytapoja ja yhteistyötä muiden sidosryhmien kanssa. Muutoksen tuloksena FRC:n toiminta on selkeää ja läpinäkyvämpää sekä sen standardit ovat yhdenmukaisempia ja oikeudenmukaisempia. Lisäksi sen resurssit on paremmin allokoitu.

Uuden organisaation johdossa toimii FRC:n hallitus (*FRC Board*). FRC:n hallituksessa on puheenjohtaja, varapuheenjohtaja, toimitusjohtaja ja kaksi muuta FRC:n johtajaa sekä FRC:n ulkopuolisia henkilöitä, jotka toimivat johtotehtävissä ja joilla on tarvittava kokemus käsiteltävistä asioista. Lisäksi menettelytapalautakunnan sekä sääntö ja standardi -lautakunnan puheenjohtajat ovat hallituksen jäseniä. Hallituksen puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan asettaa Ison-Britannian hallitus. Muut henkilöt nimittää FRC:n hallitus nimityskomitean esitykseen perustuen.

FRC:n hallituksen tehtävänä on vastata strategisesta ohjauksesta ja tärkeimpien päätösten tekemisestä sen toimivalta-alueita koskevissa kysymyksissä. Se myös ohjaa tehtävien suorittamista organisaation alemmilla tasoilla. Hallituksen apuna toimii kolme lautakuntaa: sääntö ja standardi -lautakunta (*Codes and Standards Committee*), menettelytapalautakunta (*Conduct Committee*) ja johtoryhmä (*Executive Committee*). FRC:n hallitus asettaa sääntö ja standardi -lautakunnan sekä menettelytapalautakunnan jäsenet.

Ohje-, standardi- ja menettelytapa-asioissa FRC:tä avustaa kolme neuvostoa: kirjanpito-, tilintarkastus- ja vakuutusasioiden neuvostot (*Accounting, Auditing & Assurance and Actuarial Councils*). Neuvoston jäseniin kuuluu alalla toimivia tilintarkastajia, laskentatoimen asiantuntijoita ja aktuaareja.

Menettelytapalautakunta asettaa FRC:n strategiset päämäärät kirjanpidon ja tilintarkastuksen valvonnalle sekä kurinpitomenettelyille. Lautakunta asettaa laatustandardit ja tilintarkastuksen tutkintostandardit. Se määrittelee, miten uudet merkittävät asiat tulee käsitellä sekä tarvitaanko muutoksia standardeihin vai ei. Se myös valvoo kurinpitomenettelyprosessien edistymistä. Menettelytapalautakunnan alaisena toimii kaksi lautakuntaa valvonta- ja kurinpitoasioissa. Menettelytapalautakunnan alaisissa valvonta- ja kurinpitolautakunnissa ei ole alalla toimivia tilintarkastajia.

FRC:n kurinpitolautakunnan tehtävänä on tutkia yhteiskunnan kannalta merkittäviä kurinpidollisia tapauksia ja tarvittaessa järjestää niihin liittyviä kuulemistilaisuuksia. Erilliset tilintarkastajien ammatilliset yhdistykset hoitavat muut kurinpidolliset asiat. Yleisen edun kannalta merkittävät tapaukset siirretään FRC:n kurinpitolautakunnan käsiteltäviksi. Molempia osapuolia kuultuaan lautakunta päättää, lähteekö se valituksen perusteella tutkimaan tapausta. Lautakunta voi päättää myös muutoin ottaa yhdistykseltä tapauksen tutkintaan. Tutkinnan kurinpidollisissa asioissa hoitaa kurinpitoasioihin erikoistunut tiimi ja se myös päättää, tuleeko tapauksessa käyttää kurinpidollisia toimenpiteitä. Tiimi toimii johtoryhmän alaisuudessa. Jos kurinpitoa tutkiva tiimi näkee tapauksessa kurinpitoa vaativaa käsittelyä, se siirtää asian johtoryhmän päätettäväksi. Johtoryhmän päätöksellä asia viedään erityisen kurinpitotuomioistuimen käsittelyyn.

Kurinpitotuomioistuimen käsittelyyn osallistuu kolmesta viiteen asiantuntijaa, jotka FRC on asettanut. Tuomioistuimen puheenjohtajan tulee olla juristi. Enemistö komitean jäsenistä ei saa olla ammattitilintarkastajia, mutta näitä tulee kuulua kokoonpanoon yhdestä kahteen riippuen tuomioistuimen koosta. Sen jäsenet eivät saa olla tilintarkastuksia valvovan ammattiyhdistyksen tai FRC:n palkkalistoilla. Kurinpitotuomioistuin voi määrätä erilaisia sanktioita. Tilintarkastaja voi valittaa kurinpitotuomioistuimen päätöksestä valitustuomioistuimeen. Valitustuomioistuimen käsittely on samankaltainen kurinpitotuomioistuimen käsittelyn kanssa.

Isossa-Britanniassa pörssiyritysten ja muiden PIE-yhtiöiden tilintarkastuksia valvoo FRC:n tilintarkastuksen laaduntarkastusryhmä (*Audit Quality Review Team*), joka toimii menettelytapalautakunnan alaisena. Sen tehtävänä on parantaa PIE-yhtiöiden tilintarkastuksen laatua. Tällä hetkellä Isossa-Britanniassa on kymmenen suurta tilintarkastusyhteisöä, jotka tekevät yli kymmenen PIE-yhtiön tilintarkastuksia. Neljän suurimman tilintarkastusyhteisön laaduntarkastuksia tehdään vuosittain ja muiden vähintään kolmen vuoden välein. Laaduntarkastusryhmässä työskentelee noin 20 kokoaikaista laaduntarkastajaa. Johtopäätökset tarkastuksista julkaistaan vuosittaisessa laadunvalvontaraportissa.

FRC valvoo myös ammatillisia yhdistyksiä. Se auktorisoi ammatillisia yhdistyksiä ja voi tarvittaessa myös peruuttaa auktorisoinnin. Ammatilliset yhdistykset kantavat ensisijaisesti vastuun tilintarkastajien valvonnasta. Ne myös hoitavat valvonnan lisäksi tilintarkastajien hyväksynnän ja kurinpidolliset toimenpiteet.

Tilintarkastajien auktorisointia hoitaa Isossa-Britanniassa viisi tilintarkastajien ammatillista yhdistystä (*Recognised Supervisory Bodies*, jäljempänä *RSBs*). Näistä jokainen on laatinut omat sääntönsä ja ohjeensa, joiden mukaan ne auktorisoivat tilintarkastajia. Osa kyseisistä ammattiyhdistyksistä on myös auktorisoitu tilintarkastajien laadunvalvontaan (*Recognised Qualifying Body*, jäljempänä *RQB*).

Koska jokaisella yhdistyksellä on hieman erilaiset säännöt tilintarkastajien auktorisointiin, käsittelemme tässä ainoastaan Englannin ja Walesin suurimman ammatillisen yhdistyksen ICAEWin (*The Institute of Chartered Accountants of England and Wales*) tilintarkastajien auktorisointia. ICAEWin rekisteröintikomitea voi auktorisoida tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön, mikäli se täyttää ICAEWin ja lainsäädännön kelpoisuusvaatimukset. Ammatillisen yhdistyksen alaisena toimivat rekisteröinti-, kurinpito- ja tarkastuskomiteat. Rekisteröintikomitean tehtäviin kuuluu tilintarkastaja- ja tilintarkastusyhteisörekisterin ylläpitäminen ja tilintarkastajien hyväksyminen. Rekisteröintikomiteassa tulee olla vähintään kahdeksan henkilöä, joista vähintään puolet on tilintarkastajia. Kurinpitokomitea voi antaa tilintarkastajalle tai tilintarkastusyhteisölle rangaistuksen sekä asettaa muita kurinpidollisia toimia. Komitea voi myös peruuttaa tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön rekisteröinnin. Ammatillisen yhdistyksen rekisteröintikomitea voi ehdottaa kurinpidollisia toimia kurinpitokomitealle. Kurinpitokomitean päätöksistä voi valittaa valituslautakuntaan.

Voidakseen tulla tilintarkastajaksi henkilön tulee läpäistä ICAEWin ACA -tutkinto (*Associate of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales*). Tämä tutkinto suoritetaan työn ohessa. Tutkinnon suoritettuaan sekä täytettyään käytännön kokemusta koskevat vaatimukset henkilö voi hakea ICAEWin jäsenyyttä ja käyttää ACA -nimikettä. Melkein kaikilla hakijoilla on yliopistokoulutus, mutta hakijalta ei kuitenkaan edellytetä aikaisempaa kokemusta tai opintosuorituksia korkeakoulusta. Suorittaakseen ACA -tutkinnon henkilön tulee hakeutua työharjoitteluun 3–5 vuodeksi. Työharjoittelun aikana tulee suorittaa 15 moduulin tenttikokonaisuus, joka käsittelee liiketaloustieteitä ja rahoitusta sekä etiikkaa. Tutkinnon suorittajalla tulee olla vähintään 450 tuntia käytännön työkokemusta alalta.

Henkilön, joka osallistuu lakimääräisien tilintarkastuksien suorittamiseen, tulee olla ammatillisen yhdistyksen hyväksymä tilintarkastaja (*Audit Qualification/ Appropriate Qualification*). Tilintarkastajan hyväksynnälle ei ole asetettu muita vaatimuksia kuin, että hakija on ammatillisen yhdistyksen jäsen ja suorittanut ACA -tutkinnon. Tällä henkilöllä ei kuitenkaan ole oikeutta allekirjoittaa tilintarkastuskertomusta ennen kuin hänestä tulee päävastuullinen tilintarkastaja (*Responsible Individual, jäljempänä RI*). Ammatillinen yhdistys voi määrätä kurinpitomenettelyjä tilintarkastusyhteisölle tai yksityiselle ammatinharjoittajalle, jos työskentelyssä on havaittu puutteita. Kurinpitomenettelyn seurauksena tilintarkastusyhteisö tai ammatinharjoittaja voi menettää rekisteröidyn tilintarkastajan auktorisoinnin (*Registered Auditor*). Ammatillisen yhdistyksen hyväksynnän (*Audit Qualification*) henkilöjäsen kuitenkin säilyttää, mutta tällöin henkilö ei voi enää toimia päävastuullisena tilintarkastajana (*RI*) ennen kuin hän voi osoittaa tilintarkastusosaamisensa ammatilliselle yhdistykselleen uudelleen.

Hyväksyessään henkilön hakemuksen päävastuulliseksi tilintarkastajaksi ammatillisen yhdistyksen rekisteröintilautakunta tarkistaa, että hakemuksen kohteena olevalla tilintarkastajalla on tarpeeksi kokemusta tilintarkastuksista ja hän on jäsen joko ICAEWissa, ICASissa (*the Institute of Chartered Accountants of Scotland*), CAIissa (*the Institute of Chartered Accountants Ireland*) tai ACCAssa (*Association of Chartered Certified Accountants*). Päävastuullisen tilintarkastajan hyväksynnän voi menettää, mikäli tilintarkastaja ei ole enää ammatillisen yhdistyksen jäsen, tilintarkastusyhteisö ei ole enää rekisteröity tilintarkastusyhteisö tai henkilö ei ole enää kyseisen tilintarkastusyhteisön työntekijä tai osakas.

ICAEW on julkistanut omat suosituksensa siitä, miten yhdistyksen jäsenet ja tilintarkastusyhteisöt voivat ylläpitää ammattitaitoaan. Jokaisen tilintarkastusyhteisön on huolehdittava, että kaikki tilintarkastuksiin osallistuvat tilintarkastajat ylläpitävät ammattitaitoaan.

Isossa-Britanniassa valtion talouden tarkastuksista vastaa valtion tarkastusvirasto (*National Audit Office, NAO*). Virasto tarkastaa valtion rahankäyttöä ja raportoi tarkastuksistaan suoraan parlamentille. Vastuu tarkastuksista on päällikkötarkastajalla (*Comptroller & Auditor General*), mutta tarkastukset suorittaa viraston henkilökunta. Virasto ei raportoi yksittäisille ministereille, vaan toimii itsenäisenä talouden

ja tehokkuuden tarkastajana. Viraston tarkastuksia valvoo parlamentin talousvaliokunta (*Public Accounts Committee*). Tarkastusviraston toiminta rahoitetaan valtion budjetista.

Paikallishallintojen tilintarkastuksia hoitaa erillisen tilintarkastuskomission (*Audit Commission*) asettamat tilintarkastajat. Suurin osa komission asettamista tilintarkastajista työskentelee yksityisissä tilintarkastusyhteisöissä, mutta komissiolla on myös omia tilintarkastajia. Tämän tarkoituksena on taata tilintarkastajan riippumattomuus ja itsenäisyys tarkastuksen kohteesta. Tarkastusten tarkoituksena on parantaa paikallishallintojen tuottavuutta ja vähentää niiden kustannuksia. Komissio asettaa tilintarkastajat, määrää heidän tehtävänsä ja valvoo tehtävien suorittamista. Komissio on myös luonut omat säännökset paikallishallinnon tarkastuksesta.

2.2.7 Alankomaat

Alankomaissa lakisääteinen tilintarkastus koskee periaatteessa kaikki juridisia henkilöitä paitsi ns. pieniä yhtiöitä. Yhtiö katsotaan pieneksi yhtiöksi mikäli vain yksi seuraavista rajoista ylittyy viimeisten kahden peräkkäisen vuoden aikana: 1) taseen arvo yli 4,4 milj. euroa, 2) liikevaihto yli 8,8 milj. euroa ja 3) yrityksessä työskentelee yli 50 työntekijää.

Alankomaissa oli vuoden 2012 alussa rekisterissä 468 tilintarkastusyhteisöä. Näistä vain 13 saa suorittaa PIE-yhtiöiden tilintarkastuksia. Rekisterissä olevien tilintarkastusyhteisöjen palveluksessa toimi kesällä 2012 yhteensä 2 045 tilintarkastajaa.

Alankomaissa on kaksi tilintarkastajaluokkaa. Ylempi luokka on *Registeraccountant (RA)*, jotka auktorisoi *Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants* (jäljempänä *NIVRA*). Alempi tilintarkastajaluokka on *Accountants-Administratieconsulenten (AA)*, jotka auktorisoi *Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten* (jäljempänä *NOvAA*).

Alemman tilintarkastajaluokan tilintarkastajat palvelevat lähinnä pk-sektoria ja tarjoavat tilintarkastuspalveluiden lisäksi mm. verokonsultointia ja kirjanpidon hoitamista. Alemmaan luokkaan hyväksymisen edellytyksenä on alempi korkeakoulututkinto, joka tarkoittaa noin neljän vuoden opintoja. Opintojen jälkeen alkavat syventävät täydennysopinnot tilintarkastuksesta ja ulkoisesta raportoinnista. Ylempään luokkaan hyväksymisen edellytyksenä on pääsääntöisesti ylempää korkeakoulututkintoa vastaavat tiedot. Sen jälkeen alkaa jatkokoulutus eli erikoistuminen tilintarkastukseen ja taloudelliseen raportointiin. Molemmilta vaaditaan kolmen vuoden käytännön kokemus, mutta ylempää luokkaa tavoittelevat joutuvat suorittamaan käytännön kokeen.

Voidakseen suorittaa lakisääteisiä tilintarkastuksia tilintarkastajan tulee kuulua joko *NIVRA*an tai *NOvAA*an ja hänen täytyy olla mainittuna toimivaksi tilintarkastusyhteisössä tilintarkastusyhteisöjen rekisterissä, jota ylläpitää *AFM (Autoriteit Financiële Markten)*. Tilintarkastusyhteisöissä toimivia tilintarkastajia rekisteröidään *AFM*:n rekisteriin vain yhteisön pyynnöstä. *NIVRA* ja *NOvAA* ovat molemmat

hallituksen nimittämiä toimielimiä. Ne ajavat molempien tilintarkastajaluokkien yleisiä etuja ja valvovat tilintarkastustoimintaa. NIVRA ja NOvAA ovat yhdistymässä yhdeksi järjestöksi NBA (*Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants – the Netherlands Institute of Chartered Accountants*).

Alankomaissa rahoitusmarkkinoiden valvonnasta vastaa AFM. Rahoitusmarkkinoiden lisäksi AFM valvoo myös tilintarkastusyhteisöjä. AFM toimii Alankomaiden valtionvarainministeriön alaisuudessa itsenäisenä virastona. AFM:ää johtaa valvontalautakunta, jonka alaisuudessa toimii AFM:n johto ja eri aihealueiden valvontaosastot. AFM:n valvontalautakunta on vastuussa valvonnasta. Alankomaiden valtionvarainministeri nimittää ja erottaa valvontalautakunnan jäsenet. AFM:n tilintarkastusvalvonnassa työskentelee yhteensä 28 henkilöä.

Tilintarkastusyhteisöillä tulee olla AFM:n antama auktorisointi voidakseen toimia lakisääteisenä tilintarkastajana. Auktorisointi myönnetään tilintarkastusyhteisölle, joka osoittaa pystyvänsä suorittamaan tilintarkastuksia lainsäädännön mukaisesti. PIE-yhteisöjä tarkastavien tilintarkastusyhteisöjen tulee lisäksi osoittaa, että ne pystyvät tekemään PIE-yhteisöiden tilintarkastuksia lisävaatimusten mukaisesti ja saada AFM:ltä erityinen lisenssi PIE-yhteisöjen tilintarkastusta varten. AFM voi antaa lakia tiukempia määräyksiä tilintarkastusyhteisöjen auktorisoinnista. Jos tilintarkastusyhteisö ei enää täytä lain vaatimuksia, AFM voi peruuttaa auktorisoinnin tai rajoittaa sitä. Tämä voidaan tehdä myös yhteisön omasta pyynnöstä.

AFM hoitaa myös tilintarkastajien laadunvalvonnan. Laadunvalvontaa tehdään PIE-yhteisöjen tilintarkastajille joka kolmas vuosi ja muille kuuden vuoden välein. AFM ottaa huomioon valvonnassaan SRA:n (an *Samenwerkende Registeraccountants en Accountants-Administratieconsulenten*) suorittamat laaduntarkastukset, jotka koskevat noin puolta muiden kuin PIE-yhteisöjen valvonnasta. Lisäksi AFM valvoo SRA:n tekemää laadunvalvontaa. Laadunvalvonnassa havaittujen puutteiden johdosta AFM voi kehottaa tilintarkastusyhteisöä korjaamaan puutteet AFM:n ohjeiden mukaisesti, antaa julkisen varoituksen tai määrätä tilintarkastusyhteisölle sakon, joka voi olla enintään 4 000 000 euroa.

Valvontatoimintaan osallistuva AFM:n johtokunnan jäsen ei saa olla toiminut tilintarkastajana kolmeen vuoteen ennen valvontaan osallistumistaan eikä toiminut tilintarkastusyhteisön johdossa, osakkaana tai työntekijänä kolmeen vuoteen ennen AFM:n virkaansa. Laadunvalvontoihin osallistuvilla AFM:n työntekijöillä on keskimäärin 10–15 vuoden kokemus tilintarkastusalalta. Lisäksi he ovat perehtyneitä nykyiseen lainsäädäntöön ja alan vaatimuksiin lisäkoulutuksen kautta.

Tilintarkastajien kurinpitoasioita käsittelee tilintarkastajien kurinpitotuomioistuin, jonka päätöksistä voi valittaa kaupan ja teollisuuden valitustuomioistuimeen (*Trade and Industry Appeals Tribunal*). Tilintarkastusyhteisöjen rikkomuksissa AFM voi siirtää asian syyttäjälle (*State Prosecutor*).

AFM:n rahoitus hoidetaan valvottavilta perittävillä maksuilla ja osittain valtion budjetista. Valvottavilta perittävien maksujen tulee perustua budjettiin, jonka on hyväksynyt valvonnasta vastaava ministeri. Joka viides vuosi

valvonnasta vastaavan ministerin pitää laatia raportti AFM:n toiminnasta parlamentin alahuoneelle.

Alankomaissa on käynnissä tilintarkastajaluokkien yhdistäminen nykyisestä kahdesta luokasta yhteen. Lisäksi Alankomaiden parlamentissa on tehty aloite, joka kieltäisi tilintarkastusyhteisöiltä konsultointipalvelujen tarjoamisen PIE-tilintarkastusasiakkaille.

Valtion talouden tai paikallishallinnon tilintarkastusyhteisöt eivät tarvitse AFM:n auktorisointia. Paikallishallintojen tilintarkastuksia varten paikallishallintojen on nimettävä tilintarkastuslautakunta tai paikallinen, itsenäinen tarkastustoimisto. Paikallishallinto voi itse päättää tarkastuksen laajuuden ottaen huomioon riskit ja mahdolliset tarkastusta vaativat kohteet. Paikallishallintojen tarkastusta säätelee osittain paikallishallintolaki, joka määrittää rajat tarkastuksille. Tilintarkastuslautakunnan jäsenenä voi olla paikallishallintoon osallistuvia henkilöitä. Jos tilintarkastus järjestetään tarkastustoimiston kautta, tarkastuksen hoitaa tilintarkastaja, mutta vastuussa tarkastuksesta on tarkastustoimiston hallitus, joka valitaan kuudeksi vuodeksi kerrallaan. Paikallishallinto ei saa vaikuttaa järjestettävien tarkastusten kohteiden valintaan tai laajuuteen. Useimpien paikallishallintojen tilintarkastukset hoitavat yksityisen tilintarkastusyhteisön tilintarkastajat paikallishallinnon tai tarkastustoimiston valtuuttamana.

2.2.8 Euroopan unioni

Tilintarkastusta koskevaa yhteisösäätelyä on niin direktiivi- kuin suositustasolla. Lisäksi komissio on antanut marraskuussa 2011 ehdotuksen tilintarkastussäätelyn uudistamiseksi sisältäen ehdotuksen tilintarkastusdirektiivin muuttamisesta sekä asetustasoisesta säätelystä. Ehdotusten käsittely oli vielä kesken Euroopan neuvostossa ja parlamentissa tätä esitystä laadittaessa.

Tilintarkastusdirektiivi

Huhtikuussa 2006 vahvistettiin tilintarkastusdirektiivi eli tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisäätteisestä tilintarkastuksesta, direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY muuttamisesta sekä direktiivin 84/253/ETY kumoamisesta annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2006/43/EY. Tilintarkastusdirektiivi koskee EU:n lainsäädännön edellyttämiä tilinpäätösten ja konsernitilinpäätösten lakisäätteisiä tilintarkastuksia.

Tilintarkastusdirektiivi on minimidirektiivi eli jäsenvaltiot voivat kansallisesti antaa direktiiviä tiukempia säännöksiä, ellei tätä nimenomaisesti ole kielletty. Tilintarkastusdirektiivissä on tilintarkastajajärjestelmään liittyviä velvoittavia säännöksiä tilintarkastajien hyväksymisestä ja valvonnasta.

Hyväksyminen

Tilintarkastusdirektiivin mukaan lakisäätteisiä tilintarkastuksia saavat suorittaa ainoastaan hyväksytyt tilintarkastajat tai tilintarkastusyhteisöt. Direktiivi sisältää

yksityiskohtaiset säännökset tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen hyväksymisedellytyksistä. Tilintarkastajilta ja tilintarkastusyhteisöiltä edellytetään ensinnäkin hyvää mainetta. Luonnollisilta henkilöiltä edellytetään korkeakoulu- tai vastaavaa kelpoisuutta sekä tiettyjen teoreettisten opintokokonaisuuksien hallintaa, joista direktiivissä on yksityiskohtainen luettelo. Lisäksi direktiivissä on vaatimuksia tilintarkastajilta edellytettävästä käytännön kokemuksesta sekä suoritettavasta ammattitutkinnosta. Tilintarkastusyhteisöjen osalta direktiivi sisältää vaatimuksia tilintarkastusyhteisöissä määräysvaltaa käyttävistä ja niiden hallinnosta. Myös tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen rekisteröinnistä ja rekisteröitävistä tiedoista on säännöksiä direktiivissä.

Tilintarkastusdirektiivissä on lisäksi normeja kolmansien maiden tilintarkastajien hyväksymiseen ja rekisteröintiin liittyen. Lähtökohtana on, että myös kolmansien maiden tilintarkastajien tulee täyttää samat vaatimukset kuin jäsenvaltioiden tilintarkastajien. Voidakseen toimia jäsenvaltiossa heidän tulee rekisteröityä.

Valvonta

Tilintarkastusdirektiivissä edellytetään, että jäsenvaltioiden on luotava tehokas julkisen valvonnan järjestelmä valvomaan tilintarkastajia ja tilintarkastusyhteisöjä. Kaikkien lakisääteisten tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen on oltava tämän valvonnan alaisia.

Julkisen valvonnan järjestelmän johdossa tulee olla lakisääteiseen tilintarkastukseen liittyvien alojen asiantuntijoita. Direktiivin mukaan jäsenvaltiot voivat sallia, että tilintarkastajilla on vähemmistöedustus järjestelmän johdossa. Julkiseen valvontaan osallistuvat henkilöt on valittava riippumattoman ja läpinäkyvän nimitysmenettelyn kautta.

Valvontajärjestelmän tulee viimekädessä vastata 1) tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen hyväksymisen ja rekisteröinnin valvonnasta 2) ammattietiikkaa, tilintarkastusyhteisöjen sisäistä laadunvalvontaa ja tilintarkastusta koskevien normien antamisen valvonnasta ja 3) jatkuvan koulutuksen, laadunvarmistuksen sekä tutkinta- ja kurinpitäjärjestelmien valvonnasta.

Tilintarkastusdirektiivi edellyttää myös, että jäsenvaltioiden toteuttamissa valvontatoimissa tulee taata tehokas yhteistyö.

Tilintarkastusdirektiivin mukaan tilintarkastajiin ja tilintarkastusyhteisöihin tulee soveltaa laadunvarmistusjärjestelmää^[2]. Laadunvarmistuksen tulee olla riippumatonta ja laaduntarkastuksia tekevillä henkilöillä tulee olla asianmukainen koulutus, kokemus ja lisäksi laaduntarkastuksiin pätevöittävä erikoiskoulutus. Lisäksi direktiivi sisältää määräyksiä laadunvarmistuksen suorittamisesta sekä sen tulokista raportoinnista.

2 [Direktiivissä käytetään tilintarkastajien laadunvarmistusjärjestelmien valvonnasta nimitystä laadunvarmistus tai ulkoinen laadunvarmistus. Termi on kuitenkin nähtävissä harhaanjohtavana, koska valvojan tehtävään ei liity varmistustehtäviä vaan kyseessä on alan laadun valvominen. Tässä raportissa on päädytty käyttämään jo alaviitteessä 2 käytettyä termiä *laadunvalvonta*]

Laaduntarkastus tulee suorittaa vähintään kerran kuudessa vuodessa, paitsi PIE-yhteisöjen tilintarkastajien osalta. Laaduntarkastuksia on kohdistettava PIE-yhteisöjen lakisääteisiä tilintarkastuksia suorittaviin tilintarkastajiin tai tilintarkastusyhteisöihin vähintään kolmen vuoden välein. PIE-yhteisöjä ovat direktiivin määritelmän mukaan julkisen kaupankäynnin kohteena olevat yhteisöt, luottolaitokset sekä vakuutusyhtiöt. Lisäksi jäsenvaltiot voivat nimetä yleisen edun kannalta merkittäviksi yhteisöiksi sellaisia yhteisöjä, joilla on suuri merkitys yleisen edun kannalta niiden liiketoiminnan luonteen, koon tai työntekijöiden lukumäärän vuoksi.

Tilintarkastusdirektiivi edellyttää myös, että jäsenvaltioilla on puutteellisesti suoritettujen lakisääteisten tilintarkastusten havaitsemiseksi, korjaamiseksi ja ehkäisemiseksi tehokkaat tutkinta- ja seuraamusjärjestelmät. Tilintarkastajiin ja tilintarkastusyhteisöihin kohdistetut toimenpiteet ja seuraamukset tulee julkistaa asianmukaisesti. Seuraamuksiin tulee sisältyä mahdollisuus peruuttaa tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön hyväksyminen.

Euroopan komission suositus laadunvarmistuksesta

Komissio on lisäksi antanut suosituksen yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksia tekeviin lakisääteisiin tilintarkastajiin ja tilintarkastusyhteisöihin sovellettavasta ulkoisesta laadunvarmistuksesta (2008/362/EC). Suositus ei ole jäsenmaita velvoittavaa normistoa. Sen tavoitteena on parantaa laadunvarmistuksen valvontaa lisäämällä vertailtavuutta jäsenmaiden välillä. Suosituksessa katsotaan, että ulkoisen laadunvarmistusjärjestelmän olisi oltava objektiivinen ja tilintarkastusalasta riippumaton ja että lakisääteisen tilintarkastuksen ulkoinen laadunvarmistus on erittäin tärkeä tilintarkastusten korkean laadun varmistamiseksi lisäten julkaistujen taloudellisten tietojen uskottavuutta.

Suosituksen mukaan julkisesta valvonnasta vastaavan viranomaisen olisi oltava viimekädessä vastuussa PIE-yhteisöjen tilintarkastuksia tekeviin lakisääteisiin tilintarkastajiin ja tilintarkastusyhteisöihin sovellettavasta laadunvarmistusjärjestelmästä. Tarkastuksen suorittamiseen liittyvät tehtävät voidaan suosituksen mukaan siirtää toiselle asianmukaiselle elimelle edellyttäen, että varmistetaan tämän elimen vastuu julkisesta valvonnasta vastaavalle viranomaiselle.

Komission ehdotukset tilintarkastusdirektiivin muuttamisesta sekä ehdotus asetukseksi PIE-yhteisöjen lakisääteisestä tilintarkastuksesta

EU:n komissio antoi 30.11.2011 ehdotuksen Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiiviksi tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta annetun direktiivin 2006/46/EY muuttamisesta (KOM(2011)778 lopullinen) eli ns. tilintarkastusdirektiivin muuttamisesta. Samassa yhteydessä komissio antoi ehdotuksen Euroopan parlamentin ja neuvoston asetukseksi yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteistä tilintarkastusta koskevistä erityisvaatimuksista (KOM(2011)779 lopullinen) (jäljempänä asetusehdotus). Ehdotukset nivouvat yhteen ja muodostavat tilintarkastusalalle ehdotetun sääntelykokonaisuuden.

Tässä esityksessä komission ehdotuksia kuvataan vain siltä osin kuin uudistukset liittyvät erityisesti tilintarkastajajärjestelmään ja tämän esityksen aihealueisiin.

Direktiivin muutosehdotus

Direktiivin muutosehdotuksella komissio pyrkii edistämään tilintarkastuspalveluiden sisämarkkinoita, vähentämään hajanaisesta kansallisesta sääntelystä aiheutuva hallinnollista rasitetta, lisäämään kilpailua tilintarkastusmarkkinoilla, edistämään tilintarkastusten korkeaa laatua ja lisäämään tilintarkastajien riippumattomuutta sekä parantamaan sijoittajien suojaa. Muutosehdotuksella komissio haluaa edistää sisämarkkinoiden kehittymistä erityisesti pienten ja keskisuurten tilintarkastusyhteisöjen kohdalla. Komissio katsoo, että tilintarkastusmarkkinoiden korkea keskittymisaste ja lukuisat hyväksymismenettelyt, joita lakisääteisten tilintarkastusten tarjoaminen EU:n sisällä rajojen yli edellyttää, estävät pieniä ja keskisuuria tilintarkastusyhteisöjä hyötymästä sisämarkkinoista. Liiketoimintaympäristön parantamista edellyttävän Eurooppa 2020 -strategian mukaisesti ehdotuksella pyritään lujittamaan lakisääteisten tilintarkastusten sisämarkkinoita pienten ja keskisuurten yritysten kasvumahdollisuuksien parantamiseksi ja uusien toimijoiden kannustamiseksi tulemaan markkinoille.

Ehdotuksessa tilintarkastusyhteisöjen omistajuussääntöjä ehdotetaan muutettaviksi siten, että jäsenvaltioita kiellettäisiin edellyttämästä, että tietty vähimmäisosuus tilintarkastusyhteisön pääomasta tai äänistä on oltava lakisääteisillä tilintarkastajilla tai tilintarkastusyhteisöillä. Vaatimus siitä, että hallinto- tai johtoelimen jäsenten enemmistön olisi oltava tilintarkastusyhteisöjä tai lakisääteisiä tilintarkastajia säilytettäisiin.

Direktiivin muutosehdotuksessa ehdotetaan, että tilintarkastusyhteisöt voisivat tarjota lakisääteisiä tilintarkastuspalveluja myös muissa jäsenvaltioissa kuin siinä, missä yhteisö on hyväksytty, edellyttäen, että tilintarkastusta johtava avainpartneri on kyseisessä jäsenvaltiossa hyväksytty tilintarkastaja. Myös luonnollisten henkilöiden rajat ylittävää palvelun tarjontaa pyritään edistämään. Yhdessä maassa hyväksytyille lakisääteisille tilintarkastajille (luonnolliset henkilöt) annettaisiin mahdollisuus tarjota lakisääteisiä tilintarkastuspalveluita rajojen yli väliaikaisesti tai satunnaisesti. Lisäksi yhdessä jäsenmaassa hyväksytyyn lakisääteisen tilintarkastajan pysyvän sijoittumisen edellytyksistä toiseen jäsenvaltioon muutettaisiin siten, että jäsenvaltion tulisi tarjota muussa jäsenvaltiossa hyväksytyille lakisääteiselle tilintarkastajalle mahdollisuus valita sopeutumisaajan ja kelpoisuuskokeen välillä. Sopeutumisaajan pituus ei saisi ylittää kolmea vuotta.

Direktiivin muutosehdotuksessa lähdetään tilintarkastajien valvonnan riippumattomuudesta. Laadunvarmistusjärjestelmä olisi järjestettävä tavalla, joka tekee siitä riippumattoman lakisääteisistä tilintarkastajista ja tilintarkastusyhteisöistä. Lisäksi laaduntarkastusten olisi oltava asianmukaisia ja oikeassa suhteessa tarkastettavan tilintarkastusyhteisön tai lakisääteisen tilintarkastajan toiminnan laajuuteen ja ulottuvuuteen.

Julkisesta valvonnasta vastuussa olevan toimivaltaisen valvojan tulisi olla viranomainen, joka vastaisi myös tilintarkastajien hyväksymisestä, rekisteröinnistä ja laadunvarmistuksesta. Julkisesta valvonnasta vastaava toimivaltainen viranomainen voisi siirtää vain rajoitetusti tehtäviä muille viranomaisille tai elimille. Jatkossa jäsenmaan tulisi määrätä yksi viranomainen vastuuseen julkisesta valvonnasta. Tilintarkastajat eivät saisi osallistua valvontajärjestelmän johtoon.

Valvojan valtuuksia lisättäisiin siten, että viranomaisella olisi oltava mahdollisuus saada missä tahansa muodossa olevat asiakirjat, jotka lakisääteisillä tilintarkastajilla tai tilintarkastusyhteisöillä on hallussaan. Sillä olisi myös oltava oikeus vaatia tietoja kaikilta henkilöiltä ja tarvittaessa kutsua henkilö kuultavaksi tietojen saamiseksi.

PIE-yhteisöjen tilintarkastusta koskeva asetusehdotus

Asetusehdotuksella komissio pyrkii edistämään tilintarkastuksen laatua sekä vahvistamaan tilintarkastajien riippumattomuutta. Komissio katsoo, että nykymallissa, jossa tilintarkastus on yksi palvelu lukuisten joukossa, ei riippumattomuudesta pysyttyä varmistumaan. Lisäksi komission tavoitteena on kilpailun lisääminen sekä odotuskuilun kaventaminen. Odotuskuilulla tarkoitetaan sitä, että sidosryhmien odotukset tilintarkastuksesta poikkeavat siitä, mitä tilintarkastajat todellisuudessa tekevät.

Ehdotuksen mukaan kunkin jäsenvaltion olisi nimettävä toimivaltainen viranomainen, joka vastaisi PIE-yhteisöjä tarkastavien tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen valvonnasta. Näillä viranomaisilla olisi oltava riittävä henkilöstö ja niiden olisi oltava tilintarkastajista riippumattomia.

Asetusehdotuksessa kansallisten viranomaisten tehtäviksi määriteltäisiin laaduntarkastukset, tutkinnat, PIE-yhteisöjen lakisääteisten tilintarkastajien markkinakehityksen seuraaminen ja suurten tilintarkastusyhteisöjen toiminnan jatkuvuuden kohdistuvien mahdollisten uhkien seuraaminen. Lisäksi viranomaisten tulisi edellyttää, että suuret tilintarkastusyhteisöt laativat valmiussuunnitelmat tällaisten uhkien poistamiseksi.

Ehdotuksen mukaan kansallisilla viranomaisilla olisi oltava kaikki valvonta- ja tutkintavaltuudet, jotka ne tarvitsisivat tehtäviensä hoitamiseksi. Asetuksessa säädettäisiin niistä valtuuksista, joita valvojalla tulee olla käytettävissään joko yksin tai yhdessä muiden viranomaisten kanssa. Asetusehdotuksessa on myös säädetty sanktioista, joita valvojalla tulisi olla käytettävissään.

EU:n tasoinen valvontayhteistyö toteutettaisiin asetusehdotuksen mukaan Euroopan arvopaperimarkkinaviranomaisen (*European Securities and Markets Authority*, jäljempänä *ESMA*) välityksellä. Tällä tavoin korvattaisiin nykyinen EU:n tasoinen yhteistyömekanismi, joka toimii Euroopan tilintarkastajien valvontaelinten asiantuntijaryhmänä (*European Group of Auditors' Oversight Bodies* eli *EGA*OB). ESMAan perustettaisiin ehdotuksen mukaan tätä varten pysyvä sisäinen komitea, joka koostuisi ainakin kansallisista toimivaltaisista viranomaisista. Lisäksi ESMAlle

ehdotetaan annettavaksi laajoja valtuuksia antaa ohjeita tilintarkastajille, PIE-yhteisöille sekä kansallisille valvojille.

2.3 Nykytilan arviointi

2.3.1 Yleistä

Yhteiskunnan, yritystoiminnan, yritysten toimintaympäristön ja kansainvälisen kehityksen myötä tilintarkastajajärjestelmään kohdistuu monenlaisia vaatimuksia. Tilintarkastus ja tilintarkastajajärjestelmä eivät enää ole vain kansallisen kiinnostuksen kohteena. Kansallisen näkökulman lisäksi kehitys EU:ssa sekä muu kansainvälinen kehitys edellyttävät järjestelmämme arviointia.

Nykyiseen kahden erillisen, yksityisen ja julkisen sektorin, tilintarkastajajärjestelmän tilanteeseen on päädytty aikojen kuluessa tapahtuneen portaittain edenneen kehityksen kautta. Tilintarkastajajärjestelmän uudistamista työ- ja elinkeinoministeriön kutsumana selvittänyt professori Andersson onkin raportissaan todennut, että ”organisatorisesti nykyinen kolmen tilintarkastajakategorian järjestelmä sisältää runsaasti irrationaalisia piirteitä, päällekkäisyyksiä ja vähemmän kustannustehokkaita ratkaisuja. Näihin ei olisi päädytty, jos tilintarkastajajärjestelmämme olisi alun perin kehitetty yhtenäisesti.”

Tilintarkastajajärjestelmä koostuu kahdesta tilintarkastajajärjestelmästä, kolmesta erillisestä tilintarkastajaluokasta ja kolmesta tilintarkastusyhteisökategoriasta, neljästä valvojainstanssista, joista yksi muodostuu useasta itsenäisestä paikallistason valvojasta, ja kahdesta tilintarkastajarekisteristä. Kokonaisuus on vaikeaselkoinen niin kansallisessa kuin kansainvälisessä yhteydessä. Järjestelmissä ja järjestelmien sisällä on päällekkäisyyksiä. Kun erityisesti vielä otetaan huomioon suomalaisten tilintarkastusmarkkinoiden koko sekä tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen määrä, ei järjestelmää kokonaisuutena voida pitää tällä hetkellä tarkoituksenmukaisena.

2.3.2 Tilintarkastajaluokat ja tilintarkastusyhteisökategoriat

Tilintarkastuskohteet poikkeavat toisistaan, joten tarvitaan erilaista osaamista. PIE-yhteisöjen tilintarkastajilla on oltava pitkälle menevää osaamista ja erikoistumista, sillä toimintaympäristöt ovat kansainvälistyneet samoin kuin sovellettavat tilinpäätösnormistot. Näiden tilintarkastusten vaikeusaste kasvaa jatkuvasti. Myös tietyn kokoluokan ylittävien yhteisöjen tilintarkastukset ovat luonteeltaan sellaisia, että vaativampaa osaamista on perusteltua edellyttää. Näin ollen Suomessa tarvitaan myös tulevaisuudessa tilintarkastajia, joilta edellytetään erityisosaamista vaativista yksityisen sektorin tilintarkastustoimeksiannoista.

TTL:n mukainen tilintarkastusvelvollisuus ulottuu Suomessa myös suhteellisen pieniin yhteisöihin. Vuonna 2010 kaikkiaan 99,8 % suomalaisista yrityksistä kuului

pk-sektoriin³. Näin ollen valtaosassa tilintarkastusvelvollisista tilintarkastusosaamisen hyvä perustaso riittää eikä pitkälle menevää erityisosaamista ole tästä syystä jatkossakaan tarpeen edellyttää kaikilta tilintarkastajilta. Tärkeimpiä vertailumaita tarkasteltaessa voidaan havaita, ettei kahden tilintarkastajatutkinnon järjestelmä yksityisellä sektorilla ole poikkeuksellinen. Kehityssuuntana on kuitenkin yhteen tutkintoon siirtyminen muutamassa tässä raportissa mainitussa vertailumaassa, kuten esimerkiksi Ruotsissa ja Saksassa.

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksissa tilintarkastajalla on oltava erityisosaamista liittyen julkissektoriin. Julkistalouden tarkastukseen liittyy sellaisia mm. talousarvio- ja valtionosuuslainsäädäntöön, julkisoikeudelliseen normistoon ja toiminnan verorahoitus pohjaan liittyviä erityispiirteitä, että on perusteltua edellyttää erityisosaamista myös julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksia tekevilta tilintarkastajilta. Kansainvälisestä näkökulmasta lailla säännelty muusta tilintarkastuksesta erillinen julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajajärjestelmä ja erillinen lailla säännelty tilintarkastajatutkinto ovat suomalainen erityispiirre. Vertailumaissa julkisen sektorin tilintarkastuksia voivat tehdä yksityisen sektorin tilintarkastajat. Julkishallinnon tilintarkastajille on kuitenkin saatettu asettaa osaamisvaatimuksia, mutta vastaavaa erillistä järjestelmää ei ole.

Nykyisen tilintarkastajajärjestelmän hyvänä piirteenä voidaan kuitenkin pitää sopivan tilintarkastusosaamisen tuottamista erilaisille tarkastuskohteille. Epäratiionaalista sen sijaan on, että järjestelmät ovat toisistaan erillisiä ja rinnakkaisia. Myöskään se, että perustutkintoa ei ole, vaan on kolme rinnakkaista tutkintoa, ei ole tarkoituksenmukaista.

Tilintarkastusjärjestelmissä tilintarkastajien perustehtävä on sama: tilinpäätöksen tarkastaminen ja sen oikeellisuuden varmentaminen. Yhteisenä tekijänä on myös hallinnon tarkastus, vaikka sen sisältö on kohteesta riippuen erilainen. Lisäksi taloudellisen raportoinnin peruslähtökohdat ovat muutoinkin yhdentyneet yksityisellä ja julkisella sektorilla. Julkissektorilla tapahtuneen yhtiöittämisen ja säätiöittämisen myötä muun muassa kuntakonserneihin kuuluu yhä enemmän yksityisoikeudellisia yhteisöjä ja säätiöitä. Kaikilta tilintarkastajilta olisi näin ollen perusteltua edellyttää samanlaista ja -tasoista perusosaamista. Nykytilaa, jossa kategoriat ovat rinnakkaisia, erillisiä ja eri järjestelmiin yksityisen ja julkisen sektorin osalta jakautuvia, ei voi enää pitää tarkoituksenmukaisena ratkaisuna. Järjestelmien erillisyyden rajoittaa myös tarpeettomasti kilpailua tilintarkastustoimeksiannoista. Tilintarkastajien ikärakenteesta seuraa, että niin yksityisen kuin julkisen sektorin tilintarkastajia siirtyy eläkkeelle runsaasti seuraavien vuosien aikana. Tästä johtuen on kiinnitettävä myös huomiota järjestelmän kiinnostavuuteen nuorten keskuudessa. Tutkintojen osien hyväksi lukemista koskevia säännöksiä on viime vuosina lisätty sääntelyyn ja siirtymistä luokkien ja järjestelmien välillä on helpotettu. Erilliset järjestelmät eivät tästä huolimatta tuota tehokkaimmalla tavalla eläköityvien

3 [Lähde: Tilastokeskus: Yritysrekisterin vuositalasto 25.11.2011. Tilaston mukaan kaikista yrityksistä 99,1 prosenttia oli pieniä eli alle 50 henkilöä työllistäviä. Keskisuuria, 50-249 henkilöä työllistäviä yrityksiä oli 0,7 prosenttia.]

tilintarkastajien tilalle perustilintarkastuksen ja julkisen sektorin tilintarkastuksen osaajia.

Erilliset yksityisen ja julkisen sektorin tilintarkastajajärjestelmät edellyttävät toisistaan poikkeavia opintoja alalle hakeutuvilta. Tilintarkastaja-ammattiin aikovan on käytännössä korkeakoulussa opiskellessaan tarkoituksenmukaista pyrkiä varmistumaan tutkintoon osallistumiseksi tarvittavien opintojen kertymisestä. Käytännössä suuntautuminen määräytyy suoritettujen opintojen ja jopa valitun korkeakoulun perusteella, sillä tarvittavien opintojen suorittaminen jo yhdenkin järjestelmän vaatimusten täyttämiseksi saattaa olla haasteellista. Yliopistojen on resurssiensa puitteissa järjestettävä tilintarkastaja-ammattiin aikoville opiskelijoille eri järjestelmien edellyttämät opinnot, mikä on johtanut siihen, että kaikki korkeakoulut ja yliopistot eivät pysty rajallisista resursseistaan johtuen tarjoamaan molempien tilintarkastajajärjestelmien edellyttämiä opintoja. Tilintarkastajan ammatin kiinnostavuuden ja tilintarkastajien urakehityksen kannalta järjestelmää on tarpeen kehittää.

Sekä TTL:ssa että JHTT-laissa on säädetty edellytykset tilintarkastusyhteisöjen hyväksymiselle ja molemmissa laeissa on säännökset siitä, kenellä määräysvallan tilintarkastusyhteisössä tulee olla ja miten hallinto tulee järjestää. Näin kahteen lakiin perustuvat kaksi järjestelmää ovat säännöksineen aiheuttaneet tilanteen, jossa lainsäädännöstä johtuen tilintarkastustoimintaa varten on jouduttu perustamaan juridisesti erillisiä yhteisöjä. Erillisten juridisten tilintarkastusyhteisöjen ylläpitäminen lainsäädännöstä johtuen aiheuttaa turhia hallinnollisia kustannuksia ja velvoitteita tilintarkastusalalla toimiville.

2.3.3 Valvonta

Tilintarkastajien valvontatehtävää hoitavat tällä hetkellä TILA, 14 TIVAA, VALA ja JHTT-lautakunta. Kaikkien lautakuntien valvontatehtävät koostuvat tilintarkastajien hyväksymisedellytysten valvonnasta, laadunvalvonnasta ja kurinpitovalvonnasta. Ottaen huomioon ammattikunnan koko, n. 1600 tilintarkastajaa, ei päällekkäisiä ja rinnakkaisia järjestelmiä voida pitää tehokkaana ratkaisuna. Hajautettu järjestelmä ei tue valvonnan osaamisen tai hyvien käytäntöjen yhtenäistä kehittymistä, kun vastaavia asioita tehdään ja kehitetään useassa yksikössä.

Ammattikunnan pienestä koosta seuraa, että käsiteltävät asiamäärät eivät yhteenlaskettunakaan ole suuria. Hajautuneessa valvonnassa tämä edelleen korostuu ja esimerkiksi alueellisilla valvojilla ei juuri ole käsiteltäviä kurinpitoasioita. Lautakuntien päätösten valmistelu on järjestetty käsiteltävistä asiamääristä johtuen eri tavoin. Osalla lautakunnista on vakinaista kokopäiväistä työvoimaa mutta valtaosa lautakunnista toimii pääasiassa osa-aikaisten ja sivutoimisten esittelijöiden ja sihteerien voimin. Nykyjärjestelmässä on tunnistettavissa hajautumisesta johtuva riski yhdenmukaisen kohtelun vaarantumisesta.

Käytännössä on mahdollista, että samaan, kurinpitoasiana käsiteltävään asiakokonaisuuteen, liittyy niin HTM-, KHT- kuin JHTT-tilintarkastajia ja heidän

toimintansa arviointia. Tällöin olisi luontevaa, että valvonta ja toiminnan arviointi voitaisiin tehdä yhden valvojan toimesta, jolla olisi kompetenssi arvioida kaikkien tilintarkastajien menettelyä ja siten myös kokonaisuutta. Nykyjärjestelmässä valvojat käsittelevät vain omaan toimivaltaansa kuuluvia tilintarkastajien valvonta-asiointia. Järjestelmien erillisyydestä myös seuraa, että sekä TTL:n että JHTT-lain mukaan auktorisoituun tilintarkastajaan kohdistuu kahden eri järjestelmän valvonta.

Kaikki ratkaisuvälillä valvonta-asioissa on molempien tilintarkastajajärjestelmien mukaan luottamushenkilöpohjaisilla lautakunnilla. Lautakuntiin on tällä hetkellä sidottu pelkkään lautakuntatyöskentelyyn suuri määrä varsinaisia jäseniä. Lisäksi luottamushenkilöillä on varajäsenet. Näin laajasta järjestelmästä seuraa väistämättä tarpeettoman suuri määrä hallinnollista kuluja ja rasitetta.

Jo ennen maailmantalouden kriisiä tilintarkastuksen rooli ja samalla valvonta sekä kansainvälinen valvontayhteistyö alkoivat korostua ja kehitys on edelleen vauhdittunut kriisin myötä. EU-komission lainsäädäntöaloitteiden perusteella arvioituna valvontayhteistyö on merkittävästi kehittymässä edelleen. Valvonta on jo muuttanut luonnettaan painottuen yhä enenevässä määrin operatiiviseen etupainotteiseen tilintarkastajien työn laadun valvontaan. Käytännössä laadunvalvonnan painopistealueista kertoo se, että laadunvarmistusryhmään TILAn sihteeristössä kuuluu tällä hetkellä kahdeksan henkilöä, joista kaksi on rekrytoitu kesän 2012 aikana. Valvonnan muutos näkyy näin suoraan kokonaiskustannusten nousussa. TILAn toteutuneet kulut vuonna 2010 olivat noin 1 337 000 euroa ja vuonna 2011 noin 1 675 000 euroa, kun kulut vielä vuonna 2006 olivat vain noin kolmasosa tästä eli noin 588 000 euroa. Kehityssuuntana voidaan nähdä kansainvälisen valvontayhteistyön ja valvojan aktiivisen oma-aloitteisen valvonnan lisääntyminen.

Operatiivisessa ja jatkuvassa laadunvalvonnassa sekä operatiivisessa kansainvälisessä yhteistyössä kollegiona toimiva lautakuntamalli toimintamuotona on haasteellinen. Lautakuntatyöskentely on mallina ollut kauan käytössä tilintarkastajien valvonnassa. Aikaisemmin valvonta olikin pääasiassa jälkikäteistä ja reagoivaa valvontaa, johon lautakuntamalli soveltui kollegiona hyvin. Käytännössä oman työnsä ohella lautakunnissa toimivat henkilöt eivät pysty täysipainoisesti osallistumaan operatiiviseen valvontaan eivätkä kansainväliseen yhteistyöhön toteuttavalla tasolla. Myös lautakuntamallin kykyä reagoida ja toimia yhteistyötehtävissä voidaan arvioida kankeaksi. Tilintarkastusvalvonnan tehtävät eivät enää kaikilta osin sovi luontevasti luottamushenkilöpohjaisten lautakuntien hoidettavaksi.

Tilintarkastajien valvonnan hajanaisuus ei myöskään vastaa EU:n kehityslinjoja. EU:n komission tilintarkastusdirektiivin muutosehdotuksessa lähdetään siitä, että valvonta tulisi olla keskitetty yhdelle valvontaviranomaiselle. Komission asetusehdotus saattaisi direktiivistä huolimatta mahdollistaa PIE-tilintarkastajien valvonnan erottamisen muiden tilintarkastajien valvonnasta. Vaikka direktiivin muutosehdotus ei koske julkisen sektorin tilintarkastusta, tulee se vaikuttamaan julkisen sektorin tilintarkastajien valvontaan valvonnan yhtenäistämistavoitteen kautta.

Valvonnan sijainti

Valvonta on nykyjärjestelmässä sijoitettu yksityisen sektorin osalta jo edellä kuvulla tavalla pääasiassa kauppakamarijärjestelmään ja julkisen sektorin tilintarkastajien valvonta on valtiovarainministeriön yhteydessä toimivalla lautakunnalla. Kiinnostus sekä EU:ssa että kansainvälisesti kohdistuu kuitenkin lähinnä yksityisen sektorin tilintarkastuksen valvontaan. Tällä hetkellä kansainvälisestä yhteistyöstä vastaa TILA, jolla on pitkä historia tilintarkastajien valvontatehtävissä. Vaikka se on itsenäinen elin, se toimii Keskuskauppakamarin yhteydessä.

Valvonnan luonne ja merkitys ovat viimeisten vuosien aikana muuttuneet. Valvonnan tavoitteena ei ole enää pitkään aikaan ollut valvoa tilintarkastajien menettelyä vain yritysten tai osakkeenomistajien intressissä, vaan valvontaan liittyy vahvasti muiden sidosryhmien ja yleisen edun sekä yhteiskunnallisen intressin turvaaminen. Kansainvälisen finanssikriisin seurauksena tämä näkökulma on saanut enenevästi huomiota.

PIE-yhteisöjen tilintarkastuksen merkitys on kasvanut rahoitusmarkkinoiden globaalin luonteen vuoksi. Kansainväliset rahoitusmarkkinat edellyttävät, että kotimaisten sijoittajien ja rahoittajien lisäksi myös ulkomaiset toimijat ja valvojat voivat luottaa suomalaiseseen tilintarkastukseen. Tällöin valvontajärjestelmä, joka tukee tilintarkastuksen korkeaa laatua ja laadun parantamista on yksi keskeinen arviointiin vaikuttava tekijä. Keskeisiksi vaatimuksiksi valvonnalle nousevat sekä valvontajärjestelmän ulkoinen uskottavuus että sen vertailukelpoisuus. Riittävää ei ole, että valvonta on tosiasiaa toimivaa, vaan myös se on merkityksellistä, miltä valvonta näyttää ulospäin ja luoko se luotettavan kuvan tilintarkastusjärjestelmästä ja sitä kautta yritystemme taloudellisen raportoinnin luotettavuudesta.

Valvontajärjestelmään kohdistuu myös vaatimus riippumattomuudesta. Järjestelmän riippumattomuus voidaan ymmärtää monella tavalla. Keskeistä on tietenkin valvontajärjestelmän riippumattomuus tilintarkastusalasta. Tällä tarkoitetaan tilintarkastajia ja tilintarkastusyhteisöjä. Tämän lisäksi se on myös riippumattomuutta tilintarkastuksen kohteista sekä ylipäätään riippumattomuutta kaikesta, mikä saattaa heikentää valvonnan uskottavuutta.

Edellä kuvattu valvonnan muuttunut merkitys ja valvontaan kohdistuvat vaatimukset on otettava huomioon sen organisoinnin nykytilaa arvioitaessa. Nykyinen valvontajärjestelmä ei riittävästi tue ulkoista uskottavuutta ja riippumattomuutta ottaen huomioon myös vertailumaiden järjestelmät. Kansainvälisen vertailtavuuden näkökulmasta järjestelmä, jossa yhtiöiden tilintarkastajien valvontavastuu on järjestetty elinkeinoelämän edunvalvontatehtäviä hoitavan järjestelmän osana, on poikkeuksellinen. Valvonta nyky muodossaan ei enää luontevasti sovellu edunvalvontaa tekevän kauppakamarijärjestelmän yhteyteen varsinaisen viranomaiskoneiston ulkopuolelle. Kansainvälisen finanssikriisin seurauksena suuntaus myös EU:ssa on yksityisen sektorin tilintarkastajien valvonnan järjestämiseen osana viranomaiskoneistoa. Tämä näkyy EU:n säädösehdotuksissa, joissa valvonta on saanut merkittävän painoarvon.

Yritysten tilintarkastajien valvonnan nykyisestä sijainnista ja rakenteesta arvioidaan aiheutuvan enenevässä määrin haasteita. Valvontatoiminnassa on kyse kilpailukykyyn ja jossain määrin myös kansalliseen suvereniteettiin liittyvistä kansainvälisen yhteistyön vastuualueista, joita voidaan uskottavasti hoitaa vain valtion viranomaiskoneistossa ja yhteistyössä työ- ja elinkeinoministeriön kanssa. Elinkeinoelämän edunvalvontaa harjoittavan toimijan yhteydessä toimiva tai pelkästään lautakuntamuotoinen tilintarkastusvalvoja ei pysty riittävässä määrin vastaamaan valvontaan kohdistuviin vaatimuksiin. Valvontatehtävien tarkoituksenmukainen hoitaminen ja tehtävien merkittävyys sekä kehityksen myötä myös muuttuva julkisen vallankäytön luonne edellyttävät valvontatehtävien sijoittamista osaksi valtion viranomaiskoneistoa.

2.3.4 Muutoksenhaku

Muutoksenhakutiet eroavat tilintarkastajajärjestelmien välillä. TTL:n mukaisessa järjestelmässä muutoksenhaku kulkee VALAn kautta suoraan korkeimpaan hallinto-oikeuteen ohittaen hallinto-oikeudet. JHTT-lain mukaisessa järjestelmässä käytössä valitusta edeltävä oikaisuvaatimusmenettely ja siitä normaali hallinto-oikeudellinen muutoksenhaku. Eroavat muutoksenhakutiet eivät järjestelmä uudistuksen myötä voi tulla kysymykseen, vaan muutoksenhaku on yhtenäistettävä. TTL:ssa ei tällä hetkellä ole käytössä oikaisuvaatimusmenettelyä. Oikeusministeriö on vuonna 2012 käynnistänyt hankkeen, jossa oikaisuvaatimusmenettelyn käyttöä hallinnossa pyritään laajentamaan. Mallin soveltuvuus on jo omaksuttu voimassa olevassa JHTT-laissa.

3 Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset

3.1 Esityksen tavoitteet

Uudistuksen tarkoituksena on kehittää tämänhetkistä järjestelmää tehostamalla järjestelmän toimivuutta ja päivittämällä se vastaamaan tapahtuneeseen kehitykseen sekä järjestelmään kohdistuviin moninaisesti niin kansallisiin kuin kansainvälisiin vaatimuksiin kestäväällä tavalla. Tilintarkastajajärjestelmää esitetään uudistettavaksi siten, että lopputuloksena on yhtenäinen, selkeä ja kansainvälisesti uskottava järjestelmä.

Alalla toimivien tilintarkastajien yhdenmukaisen kohtelun turvaaminen on tärkeää. Uudistuksella parannetaan tilintarkastajien toimintaedellytyksiä ja urakehitysmahdollisuuksia poistamalla tarpeettomia kilpailun esteitä ja edistämällä asianmukaisen tilintarkastusosaamisen tarjontaa ympäri maata niin julkiselle kuin yksityiselle sektorille. Tarkoituksena on myös edistää alan kiinnostavuutta, sopivan tilintarkastusosaamisen tuottamista markkinoille ja tukea ylipäätään tilintarkastajammattikunnan monipuolista osaamista.

Kansainvälisessä valvontayhteistyössä on tarkoituksenmukaista pyrkiä siihen, että järjestelmä on ulospäin siten uskottava, että kansallista kotimaan valvontaa pidetään riittävänä. Sekä kansallisten että ulkomaisten viranomaisten ja muiden toimijoiden luottamuksen saavuttaminen ja säilyttäminen on ehdotuksen yksi keskeinen tavoite. Näin voidaan ylläpitää ja edistää kilpailukykyä niin yritysten kuin myös tilintarkastustoimialan osalta. Ehdotuksen tavoitteena on myös organisoida tilintarkastajien valvonta siten, että käytännön valvontatehtävät ja vastuut niiden hoitamisesta on järjestetty tehtävien luonne huomioon ottaen tarkoituksenmukaisella tavalla.

Muutoksenhakuteiden yhtenäistämällä ja yksinkertaistamisella tavoitellaan tilintarkastajien oikeussuojan yhdenmukaistamista. Myös tavoite hallinnollisen taakan vähentämiseen on valmistelussa otettu huomioon.

3.2 Keskeiset ehdotukset

Esityksessä ehdotetaan, että yksityisen ja julkisen sektorin tilintarkastajajärjestelmät yhdistetään. Yhtä uutta järjestelmää koskeva sääntely otettaisiin osaksi tilintarkastuslakia ja JHTT-lain tilintarkastajajärjestelmää koskevat säännökset kumouttaisiin. Järjestelmäuudistuksessa voidaan erotella tilintarkastajien tutkintojärjestelmän uudistaminen ja toisaalta tilintarkastajien valvontaorganisaation ja muutoksenhaun järjestämisen uudistaminen.

3.2.1 Tutkintojärjestelmien ja tilintarkastusyhteisökategorioiden yhtenäistäminen

Tilintarkastajien tutkintojärjestelmä muodostuisi jatkossa tilintarkastajien perustutkinnosta, jolla varmistettaisiin kaikille tilintarkastajille yhtenäinen perusosaamisen taso. Kaikille tilintarkastajille ehdotettu yhteinen perustutkinto täyttäisi EU:n tilintarkastusdirektiivin tilintarkastajille asettamat vaatimukset. Tätä tutkintoa olisi mahdollista täydentää kahdella tutkinnolla, joista toisessa erikoistuttaisiin yksityisen sektorin vaativiin tilintarkastuksiin ja toisessa julkishallinnon ja -talouden tarkastuksiin. Erikoistumistutkintojen sisällyttäminen uuteen tutkintorakenteeseen säilyttäisi nykyjärjestelmän edun sopivan tilintarkastusosaamisen tuottamisesta erilaisille tarkastuskohteille. Näin järjestelmä myös tulevaisuudessa tukisi erikoisosaamista niin PIE-yhteisöjen kuin julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksen osalta.

Tutkintojärjestelmäuudistuksen valmistelussa on ollut esillä myös siirtyminen vain yhteen kaikille yhteiseen tilintarkastajatutkintoon. Tätä puoltaisivat järjestelmän yksinkertaisuus ja selkeys. Myös valvojan tehtävä tältä osin helpotuisi. Yhtä tutkintoa ei kuitenkaan ole päädytty esittämään, koska on tärkeää lisätayhtiöiden ja finanssialan tilintarkastuksen kannalta, että on olemassa näitä kysymyksiä nimenomaisesti painottava tutkinto. Samoin on tilanne julkissektorin erityiskysymyksiin keskittyvän tutkinnon kohdalla. Erikoistumistutkintoja

vastaavaa osaamista ei ole perusteltua edellyttää kaikilta tilintarkastajiksi hakeutuvilta kyseisten ryhmien muodostaessa määrällisesti vain pienen osan kaikista tilintarkastusvelvollisista.

Tilintarkastajatutkintoon pääsemiseksi edellytettäisiin nykytilannetta vastaavasti korkeakoulututkintoa, suoritettuja opintoja asetuksella tarkemmin säädetävistä aihepiireistä sekä käytännön kokemusta. Erikoistumistutkintoihin osallistuminen edellyttäisi puolestaan lähtökohtaisesti ylempää korkeakoulututkintoa. Tämän puuttuessa erikoistumistutkintoihin olisi mahdollista kuitenkin osallistua riittävän käytännön kokemuksen hankkimisen jälkeen. Erikoistumistutkintoon osallistujilta ei edellytettäisi lisäopintoja. Tästä seuraisi, että erikoistumistutkintojen osalta valvojan järjestämä tutkinto olisi pääasiallinen ammattiosaamisen mittari, jolla testattaisiin riittävää erityisosaamisen hallintaa. Erikoistumisen osalta olisi tutkinnon rooli tästä johtuen merkittävä. Tutkinnon taso olisi asetettava tämä huomioon ottaen tarkoituksenmukaiselle tasolle, jotta laadukas osaaminen varmistettaisiin. Uudessa järjestelmässä itseisarvo ei olisi, että kaikki pyrkisivät suorittamaan erikoistumistutkinnon.

Tutkintouudistuksen valmistelussa on ollut esillä lisäopintojen ja kokemuksen edellyttäminen julkisen sektorin erikoistumiseen tähtääviltä henkilöiltä edellytyksenä erikoistumistutkintoon osallistumiselle. Erikoistumistutkintojen yhdenmukaisuus edellyttäisi tällöin vastaavien lisävaatimusten asettamista yksityisen sektorin erikoistumistutkintoon pääsemiselle. Lisäopintojen vaatimiseen ei ole päädytty, sillä kyse voisi maksimissaan olla hyvin marginaalisesta määrästä korkeakouluissa suoritettavaksi tulevia opintoja, joilla ei tosiasiaassa olisi suurta lisäarvoa erikoistumiskokeeseen osallistuttaessa. Osaaminen on hankittava joka tapauksessa hakijan oman aktiivisuuden ja työkokemuksen kautta. Vaatimus rajoittaisi tarpeettomasti erikoistumistutkintoon hakeutuvia opintojen puuttumisen vuoksi. Lisää käytännön kokemusta ei myöskään ole päädytty ehdotuksessa esittämään. Käytännössä erikoistumiskokeet olisivat tasoltaan sellaisia, että ilman kyseisen alan käytännön kokemusta ja tarvittavaa kyseistä erikoistumisalaa koskevaa tietomäärää ei tutkintoa voisi suorittaa hyväksytysti. Tosiasiaassa käytännön kokemus voi sisällöltään myös olla varsin vaihtelevaa. Monipuolisissa ja vastuullisissa tilintarkastustiimin tehtävissä osaaminen syventyy nopeasti. Lisävaatimukset muodostaisivat vain hallinnollisen esteen erikoistumiselle ja sektorien välillä siirtymiselle.

Tilintarkastusdirektiivi asettaa vaatimuksia tilintarkastajille suhteessa käytännön kokemukseen ja opintoihin ja / tai ammattitutkintoon. Uudistuksessa on pyritty edistämään vanhan järjestelmän mukaisten JHTT-tilintarkastajien siirtymistä joustavasti osaksi uutta tilintarkastusdirektiivin vaatimukset täyttävää järjestelmää. Pakollinen siirtymä ei olisi, mutta järjestelmän selkeyden vuoksi siirtymistä ehdotetaan edistettäväksi. Siirtymismahdollisuus koskisi arviolta noin 130 JHTT-tilintarkastajaa. Kun kyse on järjestelmäuudistuksesta, on siirtymisen edellytyksiä ja tilintarkastusdirektiivin vaatimuksia kohtuullista arvioida suhteessa JHTT-tilintarkastajiin yleisesti. Professori Andersson on selvityksessään katsonut,

että JHTT-kokemus on otettava täysimääräisesti huomioon käytännön kokemusta koskevan tilintarkastusdirektiivin vaatimuksen täyttymistä arvioitaessa. JHTT-tilintarkastajista merkittävällä osalla on erittäin pitkä käytännön kokemus tilintarkastustehtävistä. Lisäksi JHTT-tilintarkastajat toimivat monissa tilintarkastustehtävissä yhdessä tilintarkastuslain mukaisesti hyväksytyin tilintarkastajan kanssa. Ottaen huomioon heidän kelpoisuutensa toimia vuoden 2016 tarkastuksessa kuntaomisteisissa säätiöissä ja tietyissä yhteisöissä myös yksin, on tarkoituksenmukaista katsoa, että JHTT-tilintarkastajat täyttävät direktiivin käytännön kokemusta koskevat edellytykset.

Käytännön kokemuksen lisäksi on arvioitava direktiivin edellytysten täyttymistä suhteessa JHTT-tilintarkastajien koulutusvaatimuksiin. JHTT-tilintarkastajilta vaadittavan ylemmän korkeakoulututkinnon johdosta on tarpeen tutkia vain direktiivin teoreettisten aihepiirien ja ammattitutkinnon vaatimusta. Teoreettisista aihepiireistä täydennettävän vaatimustason voidaan arvioida liittyvän kansainvälisiin tilinpäätösstandardeihin (*International Financial Reporting Standards, IFRS*) ja kansainvälisiin tilintarkastusstandardeihin sekä yhtiöiden johtamis- ja hallinnointijärjestelmien (*corporate governance*) hallintaan. Nämä ehdotetaan täydennettäväksi kevyellä siirtymäkokeella siten, että varmistetaan tilintarkastusdirektiivin periaatteiden noudattaminen.

Ehdotuksessa esitetään myös eri tilintarkastusyhteisökategorioiden yhdistämistä. Määräysvallan ei enää tarvitsisi olla tietyllä tilintarkastajaluokalla ja tilintarkastusyhteisökategorialla, vaan riittävää olisi, että määräysvalta olisi tilintarkastajan perustutkinnon suorittaneilla tilintarkastajilla. Sama koskisi myös tilintarkastusyhteisön hallintoa koskevia rajoitteita.

Valmistelussa on esillä ollut myös tilintarkastajien ammattinimikkeiden HTM, KHT ja JHTT muuttaminen siten, että ne muodostaisivat loogisen kokonaisuuden uudessa järjestelmässä. Nimikemuutos omalta osaltaan tukisi uutta järjestelmää. Se toisi esiin järjestelmän yhtenäisyyden sekä kuvaisi selkeämmin tilintarkastajien pätevyyskäsitteitä. Selkein ratkaisu sidosryhmien kannalta ei ole jatkaa alkukirjanlyhenteiden käyttöä ilman varsinaista taustalla olevaa, voimassa olevaan järjestelmään yhteydessä olevaa, sanayhdistelmää. Uusien sopivien nimikkeiden löytäminen osoittautui haasteelliseksi. Valmistelussa ei näin ollen päädytty uusien nimikkeiden ehdottamiseen johtuen muun muassa muutoksen kustannusvaikutuksista ammatillisille yhdistyksille, tilintarkastusyhteisöille ja tilintarkastajille sekä halusta säilyttää vakiintuneet lyhenteet. Uuden järjestelmän mukaisen julkisen sektorin erikoistutkinnon suorittaneiden tilintarkastajien nimikkeeksi ehdotetaan kuitenkin uutta nimikettä, JHT-tilintarkastaja, jotta se erottuisi vanhan järjestelmän mukaisista JHTT-tilintarkastajista. Tämä on välttämätöntä JHT- ja JHTT-tilintarkastajien erilaisesta toimintakentästä johtuen. JHT-tilintarkastajallahan tulee olemaan uusi direktiivin mukainen perustutkinto, joka oikeuttaa hänet tarkastamaan samoja yksityisen sektorin kohteita kuin HTM-tilintarkastaja.

3.2.2 Valvonnan yhtenäistäminen

Tilintarkastuksen valvontaa esitetään muutettavaksi siten, että kaikkien tilintarkastajien valvonta keskitettäisiin yhdelle valvojalle. Valvonnan keskittäminen hyödyntää olemassa olevia synergioita sekä edistää osaamisen ja hyvien käytäntöjen keskittämistä. Näin voidaan myös edistää tilintarkastajien yhdenmukaista kohtelua ja oikeusturvaa mm. sanktiokäytäntöjen yhdenmukaistuksessa.

Uutta valvontaorganisaatiota kutsuttaisiin nimellä *"Tilintarkastusvalvonta"*. Tilintarkastusvalvonta tulisi toimimaan päätöksenteossaan itsenäisenä yksikkönä Patentti- ja rekisterihallituksessa. Tilintarkastusvalvonta muodostuisi tilintarkastuslautakunnasta ja virkamiehistöstä. Molemmat, lautakunta ja virkamiehistön johtaja, tekisivät päätöksiä Tilintarkastusvalvonnan nimissä laissa tarkemmin määriteltävän tehtäväjaon mukaisesti.

Lautakunta ohjaisi Tilintarkastusvalvontaa ja asettaisi sille tavoitteet. Se vastaisi Tilintarkastusvalvonnan toiminnan strategisesta ohjauksesta ja toimintalinjoista sekä ohjaisi ja valvoisi näiden tavoitteiden toteutumista ja toimintalinjojen noudattamista. Lautakunnassa tulisivat jatkossa käsiteltäväksi myös mm. tilintarkastuksen yleinen ohjaus, kehittäminen ja valvonta sekä seuraamusasiat ja valvonnalle osoitetut oikaisuvaatimukset. Koska kaikki Tilintarkastusvalvonnalle tehdyt oikaisuvaatimukset ratkaisisi ehdotuksen mukaisesti lautakunta, yksilön ja yhteisön oikeusturva pystyttäisiin varmistamaan nopealla ja tehokkaalla tavalla.

Operatiivinen valvonta, juoksevat asiat sekä tilintarkastajien hyväksymiseen liittyvä päätöksenteko siirrettäisiin virkatyönä hoidettavaksi. Tilintarkastusvalvonnan päällikkövirkamies eli johtaja vastaisi Tilintarkastusvalvonnan operatiivisen toiminnan johtamisesta ja sen laadukkaasta ja tehokkaasta järjestämisestä. Johtaja vastaisi muun muassa tutkintojen järjestämisestä, tilintarkastajien hyväksymisestä, laadunvalvonnasta sekä operatiivisesta kansainvälisestä yhteistyöstä.

Ehdotuksen mukaisesti tilintarkastusvalvonta rahoitettaisiin valvottavilta ja hakijoilta perittävillä maksuilla. Maksuista säädettäisiin lailla, josta ilmenevien laskentaperusteiden mukaisesti maksut määrättäisiin.

Tilintarkastajien valvontajärjestelmäuudistuksen valmistelussa on ollut useita asiakokonaisuuksia. Valvonnan yhdistämisen ohella on ollut esillä myös vaihtoehto PIE-yhteisöjen tilintarkastajien valvonnan erottamiseen muusta valvonnasta. Vaihtoehto merkitsisi olennaista poikkeamista niin selvitysmies professori Andersonin kuin selvitysmies OTT Timosen valvontaa koskevista ehdotuksista. Valvonnan ulkoinen riippumattomuus, uskottavuus ja järjestelmän vertailukelpoisuus saavat erityisen korostuneen merkityksen nimenomaisesti ns. PIE-tilintarkastajien valvonnassa. Tämän erottamiseen muusta valvonnasta ei ole päädytty, sillä tällöin keskitetyn valvonnan sijasta tuloksena olisi kaksi rinnakkaista valvontajärjestelmää. Seuraamuksia määrääviä elimiä ei ole ratkaisujen yhdenmukaisuuden, järjestelmän tehokkuuden ja asiantuntemuksen perusteella asianmukaista olla useampaa ottaen myös huomioon, että samat tilintarkastajat tarkastavat myös muita kuin PIE-yhteisöjä. Myös valvottavien määrä, valvontatoimintojen synergiat ja osaamisen

keskittäminen puoltavat yhteisen elimen perustamista. Myös kansainvälisen yhteistyön hoitamisessa on tärkeää, että yhteistyöhön osallistuva taho edustaa laajasti koko kansallisen kentän tuntemusta. Valvonnan jakaminen ei myöskään edistäisi järjestelmän yhtenäisyyttä, yksinkertaisuutta tai kustannustehokkuutta.

Keskitetyn valvonnan sijainnista on ollut esillä useita vaihtoehtoja. Professori Andersson⁴ ehdotti valvonnan sijoittamista Keskuskauppakamarin yhteyteen, kun taas OTT Timonen esitti valvonnan siirtämistä valtion viranomaiskoneistolle. Vaihtoehtoon keskittää valvonta Keskuskauppakamariin ei päädytty muun muassa syistä, joita on jo kuvattu edellä kohdassa 2.3.3. Edellä jo esitetyn lisäksi uuden keskitetyn valvonnan organisoinnissa on järjestelmää katsottava kokonaisuutena tavoitellen tarkoituksenmukaista tapaa sen järjestämiseen myös pidemmällä aikavälillä. Kun otetaan huomioon tilintarkastusvalvontaa koskevat EU:n sääntelyehdotukset ja niiden viitoittama valvonnan rooli tulevaisuudessa, ei valvonnan sijoittamista valtion varsinaisen viranomaiskoneiston ulkopuolelle ole päädytty ehdottamaan.

Lisäksi kansallisesta näkökulmasta on huomioitava tarve valvonnan järjestämiseen jatkossakin uskottavalla tavalla julkisen sektorin tilintarkastajien osalta, joiden valvonta on nykyisin valtiovarainministeriön yhteydessä. Mikäli valvonta siirrettäisiin välilliseen julkishallintoon, olisi myös ratkaisun perustuslainmukaisuus perusteltava näiden tehtävien siirtämisen osalta. Myös kansallinen uskottavuus omalta osaltaan puoltaa valittua valvonnan sijoituspaikkaa varsinaisen viranomaiskoneiston osaksi, sillä on selkeämpää, että julkishallinnon toimija valvoo julkishallintoa tarkastavaa yksityistä toimijaa.

Tavoiteltaessa valvonnan keskittämistä ja yksinkertaistamista on kokonaisuutta arvioitu myös perustuslain 124 §:n kannalta. Kyseisen pykälän mukaan julkinen hallintotehtävä voidaan antaa muulle kuin viranomaiselle vain lailla tai lain nojalla, jos se on tarpeen tehtävän tarkoituksenmukaiseksi hoitamiseksi eikä vaaranna perusoikeuksia, oikeusturvaa tai muita hyvän hallinnon vaatimuksia. Merkittävää julkisen vallan käyttöä sisältäviä tehtäviä voidaan kuitenkin antaa vain viranomaiselle. Tarkoituksenmukaisuusvaatimus on oikeudellinen edellytys, jonka täytyminen jää tapauskohtaisesti arvioitavaksi. Tällöin otetaan muun muassa huomioon hallintotehtävän luonne (PeVL 57/2010 vp). Kauppakamarijärjestelmän tilintarkastukseen liittyvät tehtävät perustuvat siihen, että sille on annettu julkisia tehtäviä. Vakiintuneesti on katsottu, että kauppakamarit ja Keskuskauppakamari kuuluvat välilliseen julkishallintoon (PeLV 55/2002 vp ja PeVL 24/2000 vp) eivätkä ole valtion varsinaisen viranomaiskoneiston osia.

Valvonnan keskittämisen ja yksinkertaistamisen myötä tarkoituksena on, että Tilintarkastusvalvonta jatkossa päättäisi myös kaikista kurinpitoseuraamuksista. Voimassa olevan lain perusteella ankarin kurinpitotoimi on hyväksynnän peruuttaminen, joka vaikuttaisi suoraan yksityisen oikeuteen harjoittaa ammattia ja hankkia toimeentulonsa. Kyse on seuraamuksesta, joka toteutetaan hallintopakkosäännöksiä

4 Andersson Edward, Tilintarkastajajärjestelmän uudistaminen, Selvitysmiehen raportti, Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja/Kilpailukyky 1/2010

käyttämällä. Perustuslakivaliokunnan lausunnossa (48/2005 vp) lupa katsottiin voitavan peruuttaa muun kuin valtion viranomaiskoneistoon kuuluvan toimesta, koska kysymys ei ollut elinkeinotoiminnasta. Tästä on mahdollista tehdä vastakohtaispäätelmä elinkeinoluvan peruuttamisen merkittävyudesta julkisen vallan käytön näkökulmasta. Lainsäätäjän useissa laeissa omaksuman linjan mukaista ei olisi tällaisten tehtävien antaminen välilliselle julkishallinnolle.

3.2.3 Muutoksenhaku

Muutoksenhakutie valvojan päätöksistä olisi yhtenevä kaikille ehdotetun uuden järjestelmän mukaisille tilintarkastajille. Näin edistetään samalla muutoksenhaun osalta tilintarkastusalaan liittyvän osaamisen keskittämistä sekä yhdenmukaista oikeusturvaa.

Muutoksenhaussa otettaisiin käyttöön oikaisuvaatimusjärjestelmä. Tilintarkastusvalvonnan päätöksistä tulisi ennen varsinaista muutoksenhakua vaatia oikaisua tilintarkastusvalvonnalta. Oikaisuvaatimuksen perusteella annetusta päätöksestä voisi valittaa normaalia hallinto-oikeudellista valitustietä. Valitukset keskitettäisiin johonkin hallinto-oikeuteen. Koska Tilintarkastusvalvonta olisi valtion viranomaiskoneistossa ja hallinto-oikeudellinen valitustie olisi käytettävissä, ei olisi tarkoituksenmukaista ylläpitää kahta päällekkäistä valtionviranomaiskoneistoon kuuluvaa erityisviranomaista. Näin ollen VALAa ehdotetaan lakkautettavaksi.

Muutosta hallinto-oikeuden päätökseen saisi hakea korkeimmalta hallinto-oikeudelta, jollei kyse olisi tietyistä tutkintoihin tai laadunvalvontaan liittyvistä päätöksistä.

Tietyt Tilintarkastusvalvonnan päätökset olisivat kokonaan muutoksenhakukielon kohteena myös tulevaisuudessa. Tällaisia olisivat voimassa olevan lain 40 §:n 2 momentin 1-3 kohdassa tarkoitettut laadunvalvontaan liittyvät päätökset.

4 Esityksen vaikutukset

4.1 Taloudelliset vaikutukset

4.1.1 Yritykset ja ammattinharjoittajat

Tilintarkastajajärjestelmän uudistamisen yhtenä peruslähtökohtana on tukea sopivien tilintarkastusammattilaisten saatavuutta tilintarkastusvelvollisille näiden toiminnan laatu ja laajuus huomioon ottaen. Perustutkinnon roolin korostuminen uudessa järjestelmässä edistää sopivan ja oikeamittaisen tilintarkastusosaamisen tuottamista erilaisiin tarpeisiin. Uudistuksen mukaisen perustutkinnon suorittanut hyväksytty tilintarkastaja voisi toimia tilintarkastajana jatkossa valtaosassa yhteisöjä ja säätiöitä. Tutkintorakenteella tuetaan monipuolista tilintarkastuspalvelujen tarjontaa sekä sellaisen tilintarkastaja-ammattikunnan säilymistä, joka sijoittautuu suurimpien kaupunkien ulkopuolelle ja tarjoaa tilintarkastettavien yhteisöjen perusjoukolle laadukasta ja erityisesti näiden toiminnasta seuraavia tarpeita vastaavaa

tilintarkastusta. Toisaalta tutkintorakenteen mahdollistama erikoistuminen edistää listayhtiöiden ja finanssisektorin tarpeita vastaavan tilintarkastaja-ammattikunnan vahvuutta.

Ehdotuksen myötä tilintarkastajien perustutkinnon suorittaneiden määrä kasvaa, sillä myös julkisen sektorin tilintarkastuksiin suuntautuvilla olisi myös yksityisen sektorin tilintarkastajan perusammattipätevyys. Tämä on omiaan edistämään osaltaan tilintarkastajaresurssien saatavuutta myös suurimpien kaupunkien ulkopuolella ja vaikuttaa myönteisesti julkisen sektorin tilintarkastajien kilpailukykyyn sekä kilpailuneutraliteettiin alalla. Toisin sanoen julkisen sektorin tilintarkastajien kelpoisuus kattaisi myös ne yhteisöt, joita HTM-tilintarkastajat ovat oikeutettuja tarkastamaan. Sääntelyyn ei myöskään ehdoteta otettavaksi voimassa olevan TTL 35 § vastaavaa sääntelyä tilintarkastajan hyväksymisen automaattisesta lakkaamisesta sen kalenterivuoden päättyessä, jona tilintarkastajana oleva luonnollinen henkilö täyttää 70 vuotta. Näin ollen tilintarkastajat voisivat halutessaan pidentää työuriaan.

Yhdistämällä tilintarkastusyhteisöluokat ja vapauttamalla näitä koskevaa sääntelyä vähennetään hallinnollisia rajoituksia ja helpotetaan toimialan ammattilaisten yhteenliittymistä. Tämä parantaisi myös tilintarkastusyhteisöjen kasvun edellytyksiä. Tarve juridisesti erillisten tilintarkastusyhteisöjen muodostamiseen pelkääntään lainsäädännöstä johtuvista syistä poistuisi. Tästä voitaisiin ennakoida syntyvän tilintarkastusalan toimijoille kustannussäästöjä muun muassa kirjanpidosta, tilintarkastuksesta ja muiden yhtiöoikeudellisten velvoitteiden täyttämisestä. Samalla hallinnollinen taakka vähenisi.

Erillisen JHTT-järjestelmän lakkauttaminen vaikuttaisi JHTT-tilintarkastajiin ja -yhteisöihin. JHTT-tilintarkastajilla olisi mahdollisuus siirtyä uuteen järjestelmään ehdotettavien siirtymäsäännösten mukaisesti. On oletettavaa, että osa JHTT-tilintarkastajista ei siirtyisi uuteen järjestelmään. Koska kyse on yksilön mahdollisuudesta hankkia toimeentulonsa, voisivat kumottavaan järjestelmään jäivät JHTT-tilintarkastajat jatkaa nykyisen sääntelyn mukaisesti ammattinsa harjoittamista, jolloin heihin sovellettaisiin tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita JHTT-lain säännöksiä. JHTT-yhteisöt eivät kuitenkaan voisi enää jatkaa toimintaansa sen jälkeen, kun viisi vuotta olisi kulunut tämän lain voimaantulosta. Siirtymäajan jälkeen JHTT-yhteisöjä ei enää olisi, eikä tilintarkastajan valinta voisi kohdistua JHTT-yhteisöön. JHTT-luetteloon on merkitty tällä hetkellä yhdeksän JHTT-yhteisöä. Täyttäessä tilintarkastuslaissa tilintarkastusyhteisölle säädetyt edellytykset, voisi yhteisö hakea hyväksymistä tilintarkastusyhteisöksi. JHTT-yhteisöjen lakkauttaminen ei estäisi tilintarkastajan valinnan kohdistumista uudessa tilintarkastusyhteisössä toimivaan JHTT-auktorisoituun luonnolliseen henkilöön.

Valvontaorganisaation uudistamisella vastataan yhteiskunnan kehityksen haasteisiin ja valvontaan kohdistuviin niin kansallisiin kuin kansainvälisiin vaatimuksiin sekä tuetaan näin kilpailukykyisen kansainvälisen yritystoiminnan ja kasvun edellytyksiä. Uusi kansainvälisessä vertailussa menestyvä ja tulevaisuuden kehitystä

silmällä pitäen luotu tilintarkastajien valvontaorganisaatio lisää kansallisen tilintarkastusjärjestelmämme uskottavuutta. Kansainvälisessä vertailussa ulkoisesti uskottava tilintarkastajajärjestelmä edistää luottamusta markkinoillamme toimiviin yrityksiin ja niiden antamiin taloudellisiin tietoihin. Vaikutus yleisemminkin rahoitusmarkkinoidemme luotettavuuskuvaan olisi positiivinen. Uudistus luo edellytyksiä kansainvälisesti kilpailukykyiselle yritystoiminnalle ja tukee kansainvälisille markkinoille suuntautuvia toimijoita.

Valvontajärjestelmän uskottavuus edistäisi myös suomalaisten tilintarkastusammattilaisten toimintaedellytyksiä pitkällä aikavälillä. Yritysten kansainvälistyessä ja toisaalta unionin sisämarkkinoiden mahdollisesti avautuessa tulevaisuudessa tilintarkastuspalveluiden osalta nykyistä laajemmin on valvonnan uskottavuudella merkitystä myös kansallisten tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen kilpailukyvyn kannalta. Se, katsotaanko kansallinen valvontajärjestelmämme sellaiseksi, että myös ulkomailla voidaan luottaa valvontaan ja suomalaiseen tilintarkastukseen, saattaa sisämarkkinoiden kehittyessä tulevaisuudessa vaikuttaa jopa tilintarkastajavalinnan kohdistumiseen. Näin uudistuksella edistetään pitkällä aikavälillä myös alan toiminta- ja kilpailuedellytyksiä.

Valvonnan kustannukset rahoitetaan nykyisessä järjestelmässä yksityisen sektorin tilintarkastajien osalta VALAa lukuun ottamatta toimialalta perityillä maksuilla. Julkisen sektorin tilintarkastajien valvonta rahoitetaan suurimmaksi osaksi valtion budjetista. Uudistuksen jälkeen valvonta rahoitettaisiin toimialalta kerätävien maksuin. Tässä vaiheessa on vaikea arvioida, miten uudistus vaikuttaa niihin JHTT-tilintarkastajiin, jotka kuuluvat ainoastaan JHTT-lautakunnan valvonnan piiriin. Sen sijaan niihin tilintarkastajiin, joilla on sekä TTL:n että JHTT-lain mukainen hyväksyminen, ei jatkossa enää kohdistuisi kahden järjestelmän valvontaa tai valvontamaksuja.

4.1.2 Julkinen talous

Tällä hetkellä valvontaorganisaatioista VALAn ja JHTT-lautakunnan toiminta on lähes kokonaisuudessaan budjettirahoitteista, vaikkakin osa JHTT-lautakunnan kuluista katetaan valvottavilta perittävillä maksuilla. Yhteensä valtion budjettivaroista on tilintarkastajien valvontaan käytetty vuosittain noin 200 000 euroa. VALAn kokonaiskustannukset olivat vuonna 2011 noin 25 500 euroa, jotka katettiin budjettivaroista. Luku ei kuitenkaan sisällä teknisen sihteerin palkkiota, sillä tehtävät hoidetaan työ- ja elinkeinoministeriössä. Tekninen sihteeri käytti tehtäviensä hoitamiseen vuonna 2011 noin kuusi työpäivää. JHTT-lautakunnan kulut vuonna 2011 olivat noin 200 000 euroa vuodessa. Tuotot olivat puolestaan noin 44 000 euroa. Budjettivaroista katettiin siis noin 160 000 euroa.

Budjettirahoituksen ulkopuolella ovat sen sijaan kauppakamarijärjestelmän yhteydessä toimivat TILA ja TIVAt, joiden toiminta katetaan kokonaan valvottavilta perittävillä maksuilla. Tällä osalla valvontatoimintaa ei siten ole nykyjärjestelmässä vaikutuksia julkiseen talouteen. TILAn kulut vuodelta 2011 olivat noin

1,6 miljoonaa euroa ja TIVOjen yhteenlaskettu toimintakulu vuodelta 2011 oli noin 310 000 euroa.

Vuonna 2011 tilintarkastusvalvonnan kokonaiskulut olivat yhteensä noin 2,1 miljoonaa euroa ja tuotot noin 1,9 miljoonaa euroa. Budjettivaroista katettiin noin 200 000 euroa. Uusi ehdotettu Tilintarkastusvalvonta sijaitsisi valtion viranomaiskoneistossa. Koska valvonta tulitaisiin ehdotuksen mukaan rahoittamaan lähtökohdaisesti valvottavilta perittävillä maksuilla, uudistuksella ei olisi merkittäviä nettokustannuksia lisääviä vaikutuksia valtiontalouteen. Mahdollisen uuden Tilintarkastusvalvonnan toiminnan organisointi ja tilintarkastajarekisterin siirto uuteen sijaintipaikkaan aiheuttavat kuitenkin kertaluonteisia kustannuksia.

Valvonnan kustannuksista yli 2/3 aiheutuu henkilöstökuluista, kuten palkoista, sivukuluista, henkilöstön koulutuksesta ja työhön liittyvistä matkakuluista sekä lautakunnan kuluista. Lisäksi suurempia kuluja ovat tilavuokrat ja hallintokulut, joihin kuuluvat mm. palkkahallinto, kirjanpito, vastaanotto-, toimisto- ja esimiespalvelut. Valvonnan kustannusrakenteesta johtuen vuosikustannusten voidaan arvioida säilyvän lähes ennallaan. Henkilötyövuosissa mitattuna työmäärän voidaan olettaa vähenevän hallinnollisen keskittämisen ansiosta. On kuitenkin vaikea arvioida vielä tässä vaiheessa, onko mahdollista tehostaa toimintaa edelleen.

Kuntakonserneille uudistuksella voidaan arvioida olevan myönteisiä vaikutuksia. Kuntakonserneihin tulee valita voimassa olevan kuntalain mukaisesti JHTT-tilintarkastaja, kun taas kuntakonserneihin kuuluviin tilintarkastuslain soveltamisalaan kuuluviin yhteisöihin ja säätiöihin on valittava tilintarkastuslain mukainen tilintarkastaja lukuun ottamatta tilintarkastuslain poikkeussäännöstä, jonka mukaan JHTT-tilintarkastaja voidaan valita vielä vuonna 2016 päättyvälle tilikaudelle säätiöissä ja tietyissä yhteisöissä. Jatkossa kaikilla julkisen sektorin tilintarkastuksen erikoistumistutkinnon suorittavilla olisi myös tilintarkastajan perustutkinto ja he voisivat siten tarkastaa kuntakonsernien yhteisöjä ja säätiöitä, joissa ei edellytetä KHT-tilintarkastajaa. Näin tilintarkastus voitaisiin järjestää käytännöllisesti. Kaikkien tilintarkastajien kuuluessa samaan järjestelmään voidaan myös arvioida julkisen sektorin kelpoisuuden hankkivien määrän kasvavan. Muun muassa edellä mainituilla perusteluilla voitaneen uudistuksen arvioida vaikuttavan kilpailua edistävästi myös julkiselle sektorille, kuten kunnille, suunnattujen tilintarkastuspalvelujen tarjontaan.

4.2 Vaikutukset viranomaisten toimintaan

Ehdotuksella on vaikutuksia viranomaisten toimintaan. Ehdotuksen mukaisesti perustettaisiin uusi Tilintarkastusvalvonta, joka toimisi valtionhallinnossa. Uuden yksikön perustamisen seurauksena kaksi valtion hallinnossa toimivaa lautakuntaa JHTT-lautakunta sekä VALA lakkautettaisiin. Lisäksi lailla Keskuskauppakamarille ja kauppakamareille annetut tilintarkastukseen liittyvät tehtävät lakkautettaisiin. Kun tehtäviä ei enää olisi Keskuskauppakamarilla ja paikallisilla kauppakamareilla,

myös TILA ja alueelliset valvontavaliokunnat lakkaisivat. Tästä myös seuraisi, että valvonnan kohteena olevat yksityisen sektorin tilintarkastajat eivät enää voisi asioida oman alueensa valvojan kanssa vaan kaikki valvonta keskittyisi yhdelle valtionhallinnon yksikölle.

Nykyisin valvontaan osallistuu 14 TIVAA paikallisissa kauppakamareissa, TILA, VALA ja JHTT-lautakunta. Kaikissa valvontaelimissä toimii esittelijöitä joko kokopäiväisesti tai osapäiväisesti. Valvonnan työmäärä valmistelevan henkilökunnan henkilötyövuosina mitattuna oli vuoden 2011 lopussa arviolta noin 15 henkilötyövuotta. Uudistus ei vaikuta tehtävien määrään varsinaisissa valvonta-asioissa, sillä valvonnan laajuuteen tai valvontatehtävien määrään ei uudistuksessa ehdoteta muutoksia. Kyse on valvonnan organisatorisesta uudistamisesta, jossa jo olemassa olevat tehtävät keskitetään yhdelle viranomaiselle. Valvonnan tuottavuutta ja tehokkuutta voidaan lisätä tällä valvontatoimintojen yhdistämisellä.

Itse valvontalautakunnissa toimii luottamus pohjalta tällä hetkellä suuri määrä henkilöitä. Varsinaisina jäseninä valvontalautakunnissa toimii 145 henkilöä. Lisäksi hallinnollisesti työtä aiheuttavat varsinaisten jäsenten varajäsenet, joita on yhteensä 111. Lautakuntien jäsenet osallistuvat toimintaan joko korvausta vastaan tai korvauksetta. Myös maksettavien korvausten määrissä on eroja lautakuntien välillä. Keskitämällä valvonta vähentyy valvontaan osallistuvien luottamushenkilöiden määrä huomattavasti ja usean lautakunnan toiminnan hallinnointitarve poistuu. Tilintarkastusvalvonnassa toimisi jatkossa vain yksi yhdeksän hengen lautakunta, joka olisi valtioneuvoston nimittämä.

Nykyiset valvontalautakunnat ovat kokoontuneet vuonna 2011 yhteensä yli 50 kertaa. Koska ehdotuksessa on lautakunnan vastuulla olevia tehtäviä rajattu ja ylipäätään valvontatoimintaa keskitetty, voidaan arvioida, että lautakunnan kokouksia on jatkossa määrällisesti merkittävästi vähemmän kuin mitä kokouksia on hajautetussa nykyjärjestelmässä. Valvonnan uudelleen organisoimnin myötä Tilintarkastusvalvonnan lautakunnan voidaan arvioida kokoontuvan noin 1-1,5 kertaa kuukaudessa eli yhteensä noin 12-18 kertaa vuodessa riippuen käsiteltävien asioiden määrästä.

Valvontaan osallistuvien luottamushenkilöiden määrä vähenee samoin kuin lautakuntien hallinnointiin ja kokousjärjestelyihin liittyvät tehtävät. Myös tarve eri tilintarkastajia valvovien viranomaisten väliselle yhteistoiminnalle poistuu, kun kaikki valvonta keskitetään yhdelle valvojalle. Synergiahyötyjen ansiosta henkilötyövuosissa mitattu työmäärä vähenee nykyisestä kokonaistyömäärästä.

Tilintarkastusvalvonta muodostuisi tilintarkastuslautakunnasta ja virkamiehistöstä. Operatiivinen valvonta, juoksevat asiat sekä tilintarkastajien hyväksymiseen liittyvä päätöksenteko siirrettäisiin virkatyönä hoidettavaksi. Virkamiesten työn luonne muuttuisi, mikä vaikuttaisi sisäisiin työskentelyprosesseihin. Kun päätösvaltaa siirrettäisiin virkamiestasolle, vähenisi lautakunnalle tehtävä valmistelutyö. Näin myös vastuu valvontatehtävien hoitamisesta jakautuisi Tilintarkastusvalvonnan sisällä uudella tavalla virkamiesten ja lautakunnan välillä. Valvontalautakunnan

tehtävät olisivat luonteeltaan sellaisia, että lautakunta pystyy niistä kollegiona tosiasiassa vastaamaan. Lautakunnassa virkavastuulla toimivien henkilöiden vastuu rajautuisi vain lautakunnan tosiasiassa suorittamiin tehtäviin. Nykytilassa vastavuus ei ole parhaalla tasolla erityisesti operatiivisen valvonnan ja kansainvälisten asioiden hoidon osalta. Uudistusta on pidettävä lautakuntatyöskentelyyn osallistuvien vastuun kannalta tavoiteltavana kehityssuuntana. Tehtävien uudelleen organisointi lautakunnan ja virkamiesten välillä mahdollistaa asioiden tarkoituksenmukaisen ja tehokkaan hoidon sekä resurssien asianmukaisen käytön ja kohdentamisen.

Jotta uusi valvontayksikkö Patentti- ja rekisterihallituksen yhteydessä pystyisi hoitamaan velvoitteensa, olisi sille osoitettava riittävät resurssit. Valvontaa varten olisi perustettava riittävä määrä virkoja Patentti- ja rekisterihallitukseen. Avattavat virat sijoitettaisiin valvontayksikköön. Tällä hetkellä valvonta vaatii yhteensä arviolta noin 17 henkilötyövuoden määrän henkilöresursseja. Koska sekä TIVOjen että VALAn sihteerityövoima toimii tehtävässä sivutoimisesti, on tarkkaa henkilömäärää haastavaa arvioida. Tavoitteena on, että jatkossa valvonta pystyisi suoriutumaan tehtävistä vähemmällä henkilötyövuosimäärällä toiminnan tehokkuuden lisääntymisen seurauksena. Ehdotus edellyttäisi Patentti- ja rekisterihallitukseen avattavien uusien virkojen täyttämismenettelyä. Työryhmän tavoitteena on ollut, että valvonnan jatkuvuus ja osaamisen säilyminen on taattava siirtymävaiheessa. Virkojen täyttämismenettelyssä tulee siten mahdollisuuksien mukaan huomioida nykyisten valvontaelinten henkilöstö.

Patentti- ja rekisterihallitus myös tuottaisi valvontayksikölle sen toimintaan liittyvät tukipalvelut. Yksikön tulosohejaus hoidettaisiin Patentti- ja rekisterihallituksen tulosohejauksen yhteydessä ja siihen liittyvät hallinnon ja talouden tukipalvelut yksikkö saisi sijaintipaikastaan. Vuositasolla valvontayksikölle aiheutuisi kustannuksia valvonnan toimintojen ylläpitämisestä ja palkoista.

Ehdotuksessa hallinto-oikeuksien toimivaltaa laajennettaisiin siten, että tilintarkastusvalvonnan tekemistä muutoksenhakukelpoisista päätöksistä ensimmäisenä varsinaisena valitusasteena olisi [x⁵] hallinto-oikeus. Voimassa olevan JHTT-lain mukaan Helsingin hallinto-oikeudessa käsitellään valituksia JHTT-lautakunnan muutoksenhakukelpoisista päätöksistä. Yksityisen sektorin tilintarkastajien valvonta-asioiden muutoksenhakutie kulkee VALAsta suoraan korkeimpaan hallinto-oikeuteen ohittaen hallinto-oikeudet.

Helsingin hallinto-oikeudessa ei vuosina 2010 ja 2011 ollut käsiteltävänä yhtään JHTT-lautakunnan päätöksestä tehtyä valitusta. [x] hallinto-oikeuteen jatkossa tulevien valvontaan liittyvien valitusten määrästä antaa viitettä se, että vuonna 2011 VALA käsitteli seitsemän tutkinnon hylkäämistä koskevaa asiaa ja neljä tilintarkastajan seuraamusasiaa. Asiamäärien vähäisyydestä johtuen ehdotus ei aiheuttaisi lisäresurssien tarvetta [x] hallinto-oikeudelle.

5 Valvontaan liittyvien valitusten käsittely keskitettäisiin jatkossa yhteen hallinto-oikeuteen. Hallinto-oikeutta valittaessa tulisi kiinnittää erityistä huomiota käsittelyaikojen pituuteen.

Muutoksenhaku kaikkiin JHTT-lautakunnan muutoksenhakukelpoisiin päätöksiin voi voimassa olevan lain mukaisesti edetä korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Jatkoa valitustie perus- ja jatkotutkintoihin liittyvissä asioissa ja tietyissä laadunvalvonta-asioissa päättyisi hallinto-oikeuteen. Tämä ei vaikuttaisi korkeimman hallinto-oikeuden resursseihin tai työmääriin, sillä viimevuosina näitä asioita ei ole lainkaan edennyt korkeimpaan asteeseen.

Ehdotus vaikuttaisi myös sekä työ- ja elinkeinoministeriön että valtiovarainministeriön tehtäviin. Ehdotuksen seurauksena kaikki tilintarkastajajärjestelmää koskeva lainsäädäntö siirtyisi tilintarkastuslakiin ja kuuluisi jatkossa työ- ja elinkeinoministeriön toimialaan. Erityisesti julkisen sektorin erikoistumista koskevissa asioissa tehtäisiin yhteistyötä valtiovarainministeriön kanssa. Itse julkishallinnon ja -talouden tilintarkastusta koskevat ja toistaiseksi voimaan jäävät JHTT-lain säännökset säilyisivät edelleen valtiovarainministeriön toimialalla. JHTT-lautakunnan lakatessa myös siihen liittyneet hallinnolliset tehtävät lakkaisivat valtiovarainministeriöstä. Ehdotuksella ei olisi vaikutuksia työ- ja elinkeinoministeriön tai valtiovarainministeriön henkilöstöresursseihin. Valtiovarainministeriössä työpanosta vapautuisi muihin tehtäviin. Työ- ja elinkeinoministeriön tehtäväksi tulisi jatkossa Patentti- ja rekisterihallituksen toiminnallisen- ja tulosohjauksen yhteydessä ohjata myös sen yhteydessä sijaitsevaa Tilintarkastusvalvontaa. Tältä osin ei myöskään aiheudu lisäresurssitarvetta.

Toimiva yhteistyö työ- ja elinkeinoministeriön ja uuden valvontayksikön välillä on tärkeää. Tämä korostuu erityisesti osallistuttaessa kansainväliseen yhteistyöhön ja mahdollisesti tulevaisuudessa myös Tilintarkastusvalvonnan osalta päätöksentekoon EU:n toimielimissä. Yhteistyö ministeriön kanssa on tärkeää myös kansallisen lainsäädännön valmistelussa.

4.3 Yhteiskunnalliset vaikutukset

Järjestelmän selkeyttämisellä voidaan vaikuttaa alaa koskevaan julkisuuskuvaan. Tällä voidaan arvioida olevan myönteisiä vaikutuksia tilintarkastusalaan laajemminkin. Ehdotus edistäisi tilintarkastajien hyväksymisen ja valvonnan yhdenmukaisuutta. Tämän voidaan arvioida auttavan sidosryhmiä ymmärtämään paremmin tilintarkastuksen yhteiskunnallisen roolin ja asettamaan odotuksensa tilintarkastusta kohtaan sen mukaisesti. Muutos olisi omiaan kaventamaan odotuskuilua tilintarkastuksen ja sidosryhmien odotusten välillä pidemmällä aikavälillä. On kuitenkin mahdollista, että ehdotetun uuden järjestelmän mukaisten JHT-tilintarkastajien ja kumottavaksi ehdotettuun vanhaan järjestelmään jäävien JHTT-tilintarkastajien mahdollinen sekoitettavuus saattaisi aiheuttaa alussa epäselviä tilanteita. Epäselvien tilanteiden voidaan arvioida vähitellen kuitenkin vähenevän JHTT-tilintarkastajien eläköitymisen myötä ja toisaalta suuren osan tilintarkastajista siirtyessä todennäköisesti uuteen järjestelmään.

Tilintarkastajien tutkintoa ja hyväksymistä koskevat säännökset vaikuttavat tilintarkastusammattilaisten määrään ja työmarkkinoilla tarjolla olevaan ammattiosaaamiseen. Yksi yhtenäinen järjestelmä lisäisi alan houkuttelevuutta laajempien uramahdollisuuksien johdosta. Voimassa olevaan lakiin perustuvassa järjestelmässä ammattiin aikovan on opiskeluaikana suuntauduttava ja valittava tarjolla olevista opinnoista yksityisen tai julkisen sektorin tilintarkastajatutkinnon edellyttämät opinnot. Ehdotetun uudistuksen vaikutuksena opintovaatimukset yhtenäistyisivät ja ohjautuminen yksityisen tai julkisen sektorin tilintarkastukseen tapahtuisi myöhemmin työelämässä laajentaen uramahdollisuuksia. Jatkosijoittautumismahdollisuudet ammattiin aikoville ovat näin laajemmat yksityisen ja julkisen sektorin tilintarkastajajärjestelmien organisatorisen yhdistämisen myötä. Tämän arvioidaan vaikuttavan myönteisesti alan kiinnostavuuteen.

Tilintarkastusvalvonnan päätöksissä otettaisiin käyttöön hallinto-oikeudellinen valitustie ja tätä edeltävä oikaisuvaatimusmenettely. Normaalin hallinto-oikeudellisen valitustien arvioidaan pidentävän valitusten käsittelyaikaa verrattuna niihin valituksiin, jotka voimassa olevassa järjestelmässä on ratkaistu VALAssa. Muutoksen vaikutuksia ehkäisemään on muutoksenhaussa otettu käyttöön oikaisuvaatimusmenettely. Kaikki oikaisuvaatimusasiat, myös johtajan päätöksiä koskevat, käsiteltäisiin Tilintarkastusvalvonnan tilintarkastuslautakunnassa. Näin yksilöiden ja yhteisöjen oikeusturva voisi edelleen toteutua nopealla ja tehokkaalla tavalla.

5 Asian valmistelu

5.1 Valmisteluvaiheet ja -aineisto

Eduskunta hyväksyessään tilintarkastuslain (459/2007) edellytti, että hallitus valmistele yhteistyössä tilintarkastajayhdistysten kanssa tilintarkastajien tutkintovaatimusten kokonaisuudistuksen siten, että kaikille tilintarkastajille tulee yhteinen perustutkinto, jonka jälkeen voidaan suorittaa erikoistumistutkinnot.

Eduskunnan pöytäkirjan pohjalta aloitettiin työ- ja elinkeinoministeriössä sisäinen selvitystyö ja laadittiin arviomuistio, jossa tuotiin esille uudistamisessa huomioitavia näkökohtia. Muistiosta tehdyn lausuntokierroksen jälkeen todettiin, että uudistustarpeen laajempi arviointi oli tarpeen. Selvitystyö päätettiin antaa professori Edward Anderssonin tehtäväksi. Tavoitteena oli selvittää, millaisia tilintarkastuspalveluita ja millaista tilintarkastusosaamista Suomessa tulevaisuudessa tarvittaisiin. Selvitystyön tuloksena laadittu raportti julkaistiin työ- ja elinkeinoministeriön *Kilpailukyky*-julkaisusarjassa (1/2010). Selvitysmies Anderssonin raportista käytiin laaja lausuntokierros keväällä 2010. Lausuntoja raportista saapui yhteensä 51 ja niistä on julkaistu lausuntoyhteenveto työ- ja elinkeinoministeriön julkaisusarjassa *Kilpailukyky* (65/2010). Lausunnoissa puollettiin uudistusta ja valtaosa lausunnonantajista kannatti tilintarkastajatutkintojen uudistamista siten, että kaikilla olisi yhteinen perustutkinto ja lisäksi olisi mahdollisuus suorittaa erikoistumistutkintoja. Kannatusta

sai myös auktorisoinnin ja valvonnan keskittäminen yhteen organisaatioon. Lausunnoista nousi esiin, että valvontaorganisaation tulisi antaa ulospäin riippumaton ja uskottava kuva niin kansallisesti kuin kansainvälisesti.

Valvontaa koskevalle lisäselvitykselle oli tarve ja siksi työ- ja elinkeinoministeriö nimitti oikeustieteen tohtori Pekka Timosen selvittämään niitä vaatimuksia, joita tilintarkastajien valvontajärjestelmään kohdistuu ja miten järjestelmä olisi tarkoituksenmukaisinta toteuttaa. Lisäksi selvitysmiehen arviota pyydettiin tarkoituksenmukaisen muutoksenhakujärjestelmän kehittämiseksi. Selvitysmiehen raportti valmistui huhtikuussa 2011. Se on julkaistu työ- ja elinkeinoministeriön julkaisusarjassa *TEM Raportteja 16/2011*. Myös tästä raportista käytiin laaja lausuntokierros ja lausuntoja annettiin yhteensä 35 kappaletta. Annetuista lausunnoista on julkaistu lausuntoyhteenveto julkaisusarjassa *TEM Raportteja 25/2011*.

Työ- ja elinkeinoministeriö asetti 31.1.2011 työryhmän valmistelemaan uudistusta. Työryhmässä olivat edustettuina työ- ja elinkeinoministeriö, oikeusministeriö, valtiovarainministeriö, Elinkeinoelämän keskusliitto, Keskuskauppakamari, Suomen yrittäjät ry, Suomen Kuntaliitto ry, KHT-yhdistys - Föreningen CGR, HTM-tilintarkastajat ry, Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry, Aalto-yliopisto, Vaasan yliopisto ja Ammattikorkeakoulujen rehtorineuvosto ARENE. Työryhmän toimikaudeksi määrättiin 1.2.2011-31.1.2012 ja tehtäväksi määriteltiin tilintarkastajajärjestelmän uudistamisen valmistelu sekä tilintarkastuslain ja muiden siihen liittyvien lakien muutostarpeiden kartoittaminen. Tehtävä koostui kahdesta kokonaisuudesta: tilintarkastajien tutkintouudistuksen valmistelusta ja tilintarkastajia koskevan valvonnan ja muutoksenhaun valmistelusta.

Työ- ja elinkeinoministeriö jatkoi työryhmän pyynnöstä toimikautta 31.8.2012 saakka EU-komission annettua ehdotuksensa unionin tilintarkastuslainsäädännön uudistamisesta. Työryhmän toimikauden päättyessä EU:n lainsäädäntöhankkeiden käsittely oli yhä kesken.

Yksityiskohtaiset perustelut

1 Lakiehdotusten perustelut

1.1 Tilintarkastuslaki

2 §. Määritelmiä. Pykälässä säädettyjä määritelmiä muutettaisiin siten, että ne vastaisivat ehdotettua uutta tilintarkastajajärjestelmää. Vanhan järjestelmän termeillä HTM- ja KHT-tilintarkastaja olisi uudessa järjestelmässä uudet merkitykset.

Pykälän *1 kohdassa* olevat pykäläviittaukset muutettaisiin vastaamaan ehdotuksen mukaisia lainkohtia.

Pykälän *2 kohdassa* määriteltäisiin HTM-tilintarkastaja. HTM-tilintarkastaja olisi henkilö, joka suorittuaan alan perustutkinnon eli tilintarkastajatutkinnon olisi hyväksytty tilintarkastajaksi. Kyseessä olisi kaikilta tilintarkastajilta vaadittu peruspätevyys.

Pykälän *3 kohdassa* määriteltäisiin KHT-tilintarkastaja. KHT-tilintarkastaja olisi HTM-tilintarkastaja, joka suorittuaan yksityisen sektorin tilintarkastuksen erikoistumistutkinnon olisi hyväksytty KHT-tilintarkastajaksi. Edellytetty tutkinto olisi jatkotutkinto tilintarkastajatutkinnolle.

Pykälän *4 kohdassa* määriteltäisiin JHT-tilintarkastaja. JHT-tilintarkastaja olisi HTM-tilintarkastaja, joka suorittuaan julkisen sektorin tilintarkastuksen erikoistumistutkinnon olisi hyväksytty JHT-tilintarkastajaksi. Edellytetty tutkinto olisi jatkotutkinto tilintarkastajatutkinnolle.

Pykälän *5 kohdassa* määriteltäisiin tilintarkastusyhteisö.

Pykälän uusi *6 kohta* vastaisi voimassa olevan pykälän 4 kohtaa.

Pykälän uusi *7 kohta* vastaisi voimassa olevan pykälän 5 kohtaa.

3 §. Tilintarkastajan yleinen kelpoisuus. Pykälää ehdotetaan muutettavaksi siten, että pykälän 1 momentissa olisi selventävä säännös siitä, että tilintarkastajana voi toimia vain luonnollinen tai oikeushenkilö, joka on merkitty tilintarkastajarekisteriin. Rekisteristä säädettäisiin 37 §:ssä. Koska vuoden 2007 lakiuudistuksen yhteydessä tilintarkastuslaissa luovuttiin niin sanotusta maallikkotilintarkastuksesta, voi tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajana toimia vain hyväksytty ammattitilintarkastaja.

Pykälän *2 momenttiin* ehdotetaan voimassa olevan lain 1 momenttia vastaavaa säännöstä.

Pykälän *3 momenttiin* ehdotetaan voimassa olevan lain 2 momenttia vastaavaa säännöstä.

5 §. Velvollisuus valita KHT-tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö. Pykälää otiskoineen ehdotetaan muutettavaksi siten, että se vastaisi ehdotettua uutta järjestelmää. Maininta KHT-yhteisöstä korvattaisiin tilintarkastusyhteisöllä. Ehdotetussa

uudessa järjestelmässä ei olisi erillisiä tilintarkastusyhteisökattegorioita. Kaikki yhteisömuotoiset tilintarkastajat olisivat tilintarkastusyhteisöjä.

Pykälään ehdotetaan lisättäväksi uusi *2 momentti*. Momentissa säädettäisiin niistä tilanteissa, joissa tilintarkastajaksi valittaisiin tilintarkastusyhteisö. Tällöin tulisi noudattaa mitä ehdotetussa 8 §:ssä säädetään päävastuullisesta tilintarkastajasta. Viittauksesta seuraa, että tilintarkastajaksi valitun tilintarkastusyhteisön päävastuullisen tilintarkastajan tulisi olla 5 §:ssä säädetyissä tilanteissa KHT-tilintarkastaja.

7 §. JHTT-tilintarkastajan valitseminen. Pykälä ehdotetaan kumottavaksi. Pykälä liittyy kumottavaksi ehdotettuun JHTT-järjestelmään. Uudessa järjestelmässä säännös on tarpeeton kaikkien uuden järjestelmän mukaisten tilintarkastajien ollessa perustutkinnon suorittaneita HTM-tilintarkastajia.

8 §. Päävastuullinen tilintarkastaja. Pykälän 1 momenttia ehdotetaan muutettavaksi siltä osin kuin momentissa säädetään päävastuullisen tilintarkastajan pätevydestä. Jos tilintarkastajaksi valittaisiin tilintarkastusyhteisö, tulisi tilintarkastusyhteisön ilmoittamalla päävastuullisella tilintarkastajalla olla vähintään se pätevyys, joka tulisi olla vastaavaan tehtävään valitulla luonnollisella henkilöllä. Jos luonnolliselta henkilöltä edellytettäisiin KHT- tai JHT-pätevyyttä esimerkiksi laissa, yhtiöjärjestyksessä, säännöissä tai yhtiösopimuksessa, tulisi myös yhteisön päävastuullisella tilintarkastajalla olla vastaava pätevyys. Mikäli tilintarkastajalta ei edellytetäisi tiettyä pätevyyttä, voisi tilintarkastajarekisteriin merkitty luonnollinen henkilö toimia päävastuullisena tilintarkastajana.

6 luku. Tilintarkastajien hyväksyminen ja rekisteröinti

30 §. Tilintarkastajaksi ja tilintarkastusyhteisöksi hyväksyminen. Pykälässä säädettäisiin tilintarkastajaksi ja tilintarkastusyhteisöksi hyväksymisestä. Pykälän 1 momentin mukaisesti hyväksymistä haettaisiin Tilintarkastusvalvonnalta.

Momentin mukaisesti Tilintarkastusvalvonnan olisi hyväksyttävä säädetyt edellytykset täyttävä luonnollinen henkilö tilintarkastajaksi ja yhteisö tilintarkastusyhteisöksi. Tarkoituksenmukaisuusharkintaa ei asiaa päätettäessä voisi käyttää, vaan päätöksenteko olisi sidottu laissa säädettyihin ja asetuksessa tarkemmin täsmennettyihin edellytyksiin.

Momentissa myös säädettäisiin, että hyväksyminen tapahtuisi hakemuksesta. Hakemusmenettelystä säädettäisiin tarkemmin ehdotetussa 36 §:ssä, josta seuraisi, että hakemus olisi tehtävä kirjallisesti Tilintarkastusvalvonnalle ja hakija olisi velvollinen liittämään hakemukseen sen ratkaisemiseksi tarpeellisen selvityksen. Tarpeellisia selvityksiä hyväksymisen edellytysten täyttymisen arvioinnissa olisivat esimerkiksi työ- ja tutkintotodistukset, opintojen vastaavuustodistukset, opintosuoritusotteet sekä esimerkiksi erilaiset tilintarkastajan yleiseen kelpoisuuteen liittyvät viranomaisotteet.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin hyväksynnän voimassaolosta.

31 §. *Tilintarkastajaksi hyväksymisen edellytykset.* Pykälässä säädettäisiin niistä edellytyksistä, joiden täyttyessä luonnollinen henkilö on hyväksyttävä HTM-, KHT- tai JHT-tilintarkastajaksi. HTM-tilintarkastajilla olisi tilintarkastajan tehtävässä toimivan peruspätevyys. Tämän jälkeen tilintarkastaja voisi erikoistua sekä yksityisen että julkisen sektorin tilintarkastuksiin ja säädettyjen hyväksymisedellytysten täyttyessä saada erikoistumistaan vastaavan hyväksynnän.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin tilintarkastajaksi (HTM) hyväksymisen edellytyksistä. Hakijan täyttäessä momentissa säädetty edellytykset, olisi Tilintarkastusvalvonnan hyväksyttävä hakija tilintarkastajaksi ja merkittävä tilintarkastajarekisteriin. Näistä tilintarkastajan ammattitutkinnon suorittaneista tilintarkastajista käytettäisiin ammattinimikettä HTM-tilintarkastaja. HTM-tilintarkastajaksi hyväksymisen edellytykset sisältäisivät tilintarkastusdirektiivin II luvussa tilintarkastajalle asetetut vaatimukset.

Momentin 1 ja 2 kohdassa säädettäisiin yleisistä hyväksymisedellytyksistä, jotka luonnollisen henkilön olisi täytettävä. Kohdat vastaavat asiallisesti voimassa olevan lain 30 §:n 1 momentin 1–3 kohdissa sekä 31 §:n 1 momentin 1–3 kohdissa HTM- ja KHT-tilintarkastajille säädettyjä hyväksymisen edellytyksiä. Edellytyksenä olisi, että henkilö ei ole konkurssissa, hänen toimintakelpoisuuttaan ei ole rajoitettu, hänelle ei ole määrätty edunvalvojaa ja häntä ei ole määrätty liiketoimintakieltoon. Hän ei myöskään toiminnallaan olisi saanut osoittaa olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään tai saisi harjoittaa tilintarkastustoiminnan kanssa muuta toimintaa, joka olisi omiaan vaarantamaan tilintarkastuksen suorittamisen.

Tilintarkastajaksi (HTM) hyväksymisen erityisistä hyväksymisedellytyksistä säädettäisiin momentin 3–6 kohdassa. Henkilön olisi momentin 3 kohdan mukaan tullut suorittaa korkeakoulututkinto. Korkeakoulututkinnolla tarkoitetaan tässä pykälässä korkeakoulututkintojen järjestelmästä annetun asetuksen (464/1998) 10 § 1 momentin mukaisia tutkintoja, joihin kuuluvat niin yliopistossa kuin ammattikorkeakouluissa suoritettut tutkinnot.

Vaihtoehtona korkeakoulututkinnolle olisi 3 kohdan mukaan riittävän käytännön kokemuksen hankkiminen kohdassa määritellyistä tehtävistä. Vaikka henkilöltä puuttuisi korkeakoulututkinto, voitaisiin hänet hyväksyä tilintarkastajaksi, jos hänellä on vähintään seitsemän vuoden kokemus ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeustieteen tehtävistä. Kokemusvaatimus perustuu tilintarkastusdirektiivin 11 artiklaan. On huomioitava, että hakijan tulee täyttää myös muut momentissa säädetty hyväksymisen edellytykset, joihin kuuluu mm. 6 kohdan vaatimus joko kolmen vuoden käytännön tarkastuskokemuksesta tai 15 vuoden kokemus ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeustieteen tehtävistä. Momentin 3 ja 6 kohdat yhdessä tarkoittavat, että henkilöllä, jolla ei ole korkeakoulututkintoa olisi oltava 3 kohdan mukaisen kokemuksen lisäksi 6 kohdan mukainen kolmen vuoden käytännön tarkastuskokemus. Jos kolmen vuoden käytännön tarkastuskokemusta ei ole, tulisi henkilöllä olla 15 vuoden kokemus ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeustieteen tehtävistä, jolloin myös 3 kohdan vaatimus tietenkin täytyy.

Momentin 4 kohdassa säädettäisiin tehtävän edellyttämien opintojen suorittamisesta. Säännöksen taustalla ovat tilintarkastusdirektiivin 8 ja 9 artiklat. Opinnot koostuisivat laskentatoimen, oikeustieteen ja muista kauppa- ja taloustieteellisistä opinnoista. Mikäli hakija ei mahdollisesti olisi suorittanut kaikkia vaadittavia opintoja, voisi hän korvata näitä erillisillä lisätehtävillä. Puuttuvien opintojen korvaaminen lisätehtävillä olisi kuitenkin mahdollista vain erittäin rajoitetusti ja lähtökohta olisi, että tarvittavat opinnot suoritetaan korkeakouluissa. Vaadittavista opinnoista ja opintojen korvausmahdollisuudesta mukaan lukien siitä, miten laajasti opintoja voidaan korvata, säädettäisiin tarkemmin työ- ja elinkeinoministeriön asetuksella.

Momentin 5 kohdassa säädettäisiin hyväksymisedellytykseksi tilintarkastajatutkinnon suorittaminen. Säännöksen taustalla on tilintarkastusdirektiivin 7 artikla. Suorittamalla tilintarkastajatutkinnon, hakija osoittaisi hallitsevansa tilintarkastajalta vaadittavan ammattitaidon. Jo tilintarkastajatutkintoon osallistuminen edellyttäisi, että osa tässä momentissa säädetyistä hyväksymisedellytyksistä täyttyy. Hakemusmenettely olisi näin kaksivaiheinen. Ensivaiheessa hakijan olisi saatava 33 §:ssä tarkoitettu lupa osallistua tutkintoon. Tutkinnon hyväksytyin suorittamisen jälkeen haettaisiin tilintarkastajaksi hyväksymistä. Menettely olisi voimassa olevan TTL:n järjestelmän tavalla kaksivaiheinen.

Momentin 6 kohdassa säädettäisiin, että henkilön olisi tullut hankkia vähintään kolmen vuoden käytännön kokemus tilinpäätösten tai konsernitilinpäätösten tilintarkastuksesta tai vastaavien taloudellisten laskelmien tarkastamisesta. Kokemus voitaisiin ottaa täysipainoisena huomioon vain sen liittyessä tilintarkastukseen tai vastaavien laskelmien tarkastamiseen. Käytännön kokemusvaatimuksen tarkoituksena on varmistaa kyky soveltaa teoreettisia opintoja käytännössä. Sääntely perustuu tilintarkastusdirektiivin 10 artiklaan. Voimassa olevan lain järjestelmään verrattuna käytännön kokemus voisi olla hankittu yksityisen sektorin lisäksi tilintarkastustehtävistä julkiselta sektorilta. Edellytyksenä on vain, että tilintarkastusdirektiivin vaatimus käytännön tarkastuskokemukselle täyttyy. Vaihtoehto edellä mainitulle kolmen vuoden kokemukselle olisi, että henkilö olisi hankkinut vähintään 15 vuoden käytännön kokemuksen ammattimaisesta laskentatoimen, rahoituksen ja oikeustieteen tehtävistä. Vaihtoehto perustuu tilintarkastusdirektiivin 11 artiklaan.

Momentin 7 kohdassa säädettäisiin hyväksymisedellytykseksi tilintarkastajan vakuutuksen antaminen. Vakuutuksen antamisesta on säädetty voimassa olevan lain 30 §:n 2 ja 31 §:n 2 momentissa. Vakuutus annettaisiin myös ehdotuksen mukaisesti käräjäoikeudelle. Tilintarkastajan vakuutus olisi annettava ennen henkilön hyväksymistä HTM-tilintarkastajaksi, koska tällöin henkilö merkitään tilintarkastajarekisteriin. KHT- ja JHT-pätevyudet olisivat uudessa järjestelmässä rekisterissä olevan tilintarkastajan erikoistumispatentteiksi, eikä näihin liittyisi vakuutuksen antamista.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin täsmennys 1 momentin 2 kohdan vaatimukseen henkilön sopivuudesta. Edellytystä ei ole täsmennetty voimassa olevassa laissa. Momentista ilmeni, että henkilö olisi sopimaton, jos hänet on tuomittu

lainvoimaisella tuomiolla kolmen viimeisen vuoden aikana sakkorangaistukseen, viiden viimeisen vuoden aikana ehdolliseen vankeusrangaistukseen, yhdyskuntapalveluun tai valvontaan taikka viimeisen kymmenen vuoden aikana ehdottomaan vankeuteen rikoksesta, joka osoittaa hänen olevan sopimaton toimimaan tilintarkastajana. Tyypillisiä sopimattomuutta osoittavia rikoksia olisivat erilaiset talousrikokset kuten kirjanpitorikokset, velallisen rikokset, erilaiset petokset, kavallukset, väärennökset ja verorikokset. Sopivuuden osana tulee arvioitavaksi henkilön maine, joka hyväksymisedellytyksenä perustuu tilintarkastusdirektiiviin. Rikosrekisterilain (770/1993) 4 a §:n nojalla Tilintarkastusvalvonnalle voidaan luovuttaa rikosrekisteristä tietoja hakijan sopivuuden selvittämiseksi. Tietojensaantioikeutta koskevaan 40 §:n ehdotetaan valvonnalle oikeutta saada tietoja sakon täytäntöönpanosta annetun lain (672/2002) 46 §:ssä tarkoitetusta sakkorekisteristä.

Lisäksi 2 momentissa säädettäisiin, että henkilöä ei pidetä sopivana, jos hän on muutoin aikaisemmalla toiminnallaan osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään. Tilintarkastusvalvonta voisi pyytää tarvittavia selvityksiä hakijalta. Valvojalla ei kuitenkaan olisi yleistä selvitysvelvollisuutta henkilön sopivuudesta muutoin, kuin edellä mainittujen rekisterien osalta. Nykykäytännön mukaisesti hyväksymisen peruuttaminen ei kuitenkaan tarkoittaisi ehdottomasti sitä, että henkilö olisi vastaisuudessa sopimaton tehtävään.

Pykälän 3 ja 4 momenteissa säädettäisiin edellytyksistä joiden tulisi täytyä, jotta tilintarkastaja voitaisiin hyväksyä KHT- tai JHT-tilintarkastajaksi. Tilintarkastajat, joilla olisi KHT-pätevyys, olisivat erikoistuneet yksityisen sektorin tilintarkastuksiin listayhtiöissä ja finanssisektorilla sekä tilintarkastajat, joilla olisi JHT-pätevyys, olisivat erikoistuneet julkisen sektorin tilintarkastuksiin ja sen erityispiirteisiin.

Pykälän 3 ja 4 momenteissa tarkoitettu erikoistumisnäppävyys voitaisiin hyväksyä vain tilintarkastajarekisteriin merkitylle HTM-tilintarkastajalle. Edellytyksenä olisi, että hakijalla olisi ylempi korkeakoulututkinto tai riittävä kokemus. Riittävänä kokemuksena pidetään toimimista viiden vuoden ajan hyväksyttynä tilintarkastajana tai sitä, että hakijalla on vähintään seitsemän vuoden kokemus asetuksella tarkemmin täsmennettävistä ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeustieteen tehtävistä. Lisäksi hakijan olisi tullut osoittaa ammattitaitonsa suorittamalla hyväksytysti hakemaansa erikoistumisnäppävyyttä vastaava erikoistumistutkinto. Käytännössä Tilintarkastusvalvonta voisi hyväksyä samalla kertaa hakijan HTM-tilintarkastajaksi ja KHT- tai JHT-tilintarkastajaksi, jos hakija täyttäisi sekä peruspätevyteen että erikoistumisnäppävyteen säädetyt hyväksymisen edellytykset.

Pykälän 5 momenttiin ehdotetaan muutoin voimassa olevan lain 30 §:n 6 ja 31 §:n 6 momenttia vastaavaa säädöstä, joka perustuu tilintarkastusdirektiivin 14 artiklaan ETA-valtiossa hyväksytyjen tilintarkastajien hyväksymisestä, kuitenkin siten laajennettuna, että momentti ulotettaisiin koskemaan myös JHT-tilintarkastajaksi hyväksymisen edellytyksiä.

Pykälän 6 momentissa säädettäisiin työ- ja elinkeinoministeriölle annettavista asetuksenantovaltuuksista.

32 §. *Tilintarkastaja- ja erikoistumistutkinnot.* Pykälän 1 momentissa säädettäisiin tilintarkastaja- ja erikoistumistutkintojen rakenteesta. Kaikille tutkinnoille olisi yhteistä, että ne liittyvät hakijan valmiuksiin hoitaa tilintarkastustehtäviä. Tutkinnoilla mitattaisiin hakijan ammatin hallintaa käytännössä eli kykyä tiedon soveltamiseen. Pykälä ilmentäisi myös tutkintojen välisiä vaativuuteen ja sisältöön liittyviä eroja.

Tilintarkastajatutkinto ja yksityisen sektorin tilintarkastuksen erikoistumistutkinto liittyvät molemmat valmiuksiin hoitaa itsenäisesti kirjanpitovelvollista yhteisöä ja säätiötä sekä konsernia koskevia tilintarkastustehtäviä. Tilintarkastajatutkinnossa varmistettaisiin, että sen hyväksytyksi suorittaneella on hyvä tilintarkastajan perusosaamisen taso. Erikoistumistutkinnossa keskityttäisiin erityisesti PIE-yhteisöjen eli listayhtiöiden, luotto- ja vakuutuslaitosten ja näiden konsernien tilintarkastukseen ja näihin liittyviin erityiskysymyksiin. Tehtävät olisivat tilintarkastajatutkintoa selvästi vaativampia ja edellyttäisivät mm. arvopaperimarkkinasääntelyn ja kansainvälisten tilinpäätösstandardien syvällistä hallitsemista sekä monimutkaisten konsernirakenteiden ymmärtämistä. Erikoistumistutkinnossa keskityttäisiin pääasiassa muuhun kuin jo tilintarkastajatutkinnossa tutkittuun osaamiseen. Julkisen sektorin erikoistumistutkinnossa tehtävät liittyisivät nimenomaisesti valmiuksiin hoitaa kyseisen sektorin tilintarkastusta ja näihin liittyviä erityiskysymyksiä. Tutkinnossa edellytettäisiin mm. valtio- ja kuntasektorin hallinnon, talouden ohjauksen sekä valtion ja kuntien kirjanpito-ohjeiden tuntemista ja tuloksellisuustarkastuksen menetelmien hallintaa.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin, että tutkinnossa edellytetään tarpeellisen sääntelyn tuntemista ja tilintarkastustoimeksiantoon liittyvän käytännön hallintaa. Tilintarkastajan on hallittava tehtävään liittyvä sääntely. Tarpeelliseen sääntelyyn kuuluisi lainsäädännön tuntemisen lisäksi mm. hyvän tilintarkastustavan, kansainvälisten tilintarkastusstandardien ja ammattietiikan hallinta. Tutkinnoissa testattaisiin hakijoiden kykyä soveltaa useita säännöksiä ja normeja samanaikaisesti.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin tutkintojen kalenterivuositaisesta vähimmäismäärästä. Niin tilintarkastajatutkinto kuin molemmat erikoistumistutkinnot järjestettäisiin vähintään kerran kalenterivuodessa. Harkinta siitä, järjestetäänkö tutkintoja useamman kerran, sekä siitä, milloin tutkinnot kalenterivuoden aikana järjestetään, jäisi Tilintarkastusvalvonnalle.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin työ- ja elinkeinoministeriölle annettavista asetuksenantovaltuuksista.

33 §. *Tilintarkastaja- ja erikoistumistutkintoihin osallistuminen.* Pykälän 1 momentin mukaisesti tutkintoihin voisi osallistua vain henkilö, joka on saanut siihen luvan Tilintarkastusvalvonnalta. Saatu lupa olisi voimassa viisi vuotta. Voimassa olo laskettaisiin luvan myöntämispäivästä.

Luvan myöntämisen edellytyksistä säädettäisiin pykälän 2 ja 3 momentteissa. Tutkintoon osallistumisen edellytykset täyttävälle hakijalle olisi lupa myönnettävä eikä Tilintarkastusvalvonta asiaa ratkaistessaan voisi käyttää

tarkoituksenmukaisuusharkintaa. Hakemusmenettelystä säädettäisiin ehdote-
tussa 36 §:ssä ja hakija olisi velvollinen liittämään hakemukseensa tarpeelliset sel-
vitykset. Vastuu sen osoittamisesta, että osallistumisluvan saamisen edellytykset
täyttyvät, olisi hakijalla itsellään. Luvan saamiseksi hakemukseen liitettäviä selvi-
tyksiä olisivat esimerkiksi korkeakoulututkintotodistukset, opintosuoritusotteet ja
opintovastaavuustodistukset.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin niistä edellytyksistä, jotka henkilön tulisi täyt-
tää saadakseen luvan osallistua tilintarkastajatutkintoon. Edellytykset ovat yhtey-
dessä HTM-tilintarkastajaksi hyväksymisen edellytyksiin. Hakijan tulisi täyttää tut-
kintoon osallistuakseen tilintarkastajaksi hyväksymisen edellytykset momentissa
määritellyt osin. Muilta osin edellytyksiä arvioitaisiin ensimmäisen kerran vasta
tutkinnon suorittamisen jälkeen hyväksymishakemusta käsiteltäessä.

Momentissa edellytettäisiin, että hakijan tulisi täyttää 31 § 1 momentin 3 koh-
dassa tarkoitettu kelpoisuus eli korkeakoulututkinto tai kohdassa edellytetty seitse-
män vuoden käytännön kokemus. Lisäksi hakijan olisi tullut suorittaa 31 § 1 momen-
tin 4 kohdassa tarkoitettut opinnot eli laskentatoimen, oikeustieteen ja muut kauppa-
ja taloustieteelliset opinnot. Opintoja koskevasta vaatimuksesta voitaisiin kuitenkin
poiketa siltä osin kuin henkilö suorittaisi puuttuvia oppiaineita koskevat lisätehtä-
vät. Lisätehtävillä tarkoitettaisiin niitä lisätehtäviä, joista säädetään 31 § 1 momen-
tin 4 kohdassa. Lisätehtävien korvaamisesta annettaisiin työ- ja elinkeinoministe-
riön asetuksella tarkempia säännöksiä mm. korvaamismahdollisuuden laajuudesta.
Lisäksi hakijalla tulisi olla 31 §:n 1 momentin 6 kohdassa edellytettyä käytännön
kokemusta siten, että edellytetystä määrästä puuttuu enintään 12 kuukautta. Tämä
tarkoittaisi siis joko vähintään kahden vuoden käytännön kokemusta tilinpäätös-
ten tai konsernitilinpäätösten tilintarkastuksesta tai vastaavien taloudellisten las-
kelmien tarkastamisesta taikka vähintään 14 vuoden käytännön kokemusta ammat-
timaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeustieteen tehtävistä.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin niistä edellytyksistä, jotka henkilön tulisi täyt-
tää saadakseen luvan osallistua tilintarkastajatutkintoa täydentävään erikoistumis-
tutkintoon. Erikoistumistutkinnon suorittaminen olisi edellytyksenä sille, että tilin-
tarkastaja hyväksyttäisiin 31 §:n 3 momentissa tarkoitetuksi KHT-tilintarkastajaksi
tai 31 §:n 4 momentissa tarkoitetuksi JHT-tilintarkastajaksi. Henkilöltä edellytet-
täisiin 31 §:n 3 momentin 1 kohdassa ja 4 momentin 1 kohdassa säädettyjen edelly-
tysten täyttymisen lisäksi, että henkilö olisi suorittanut hyväksytysti tilintarkasta-
jatutkinnon. Henkilö voitaisiin kuitenkin hyväksyä suorittamaan erikoistumistut-
kintoa myös, jos hänellä olisi lupa osallistua tilintarkastajatutkintoon. Käytännössä
lupa sekä tilintarkastaja- että erikoistumistutkintoon voitaisiin myöntää yhtä aikaa.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin niistä tilanteista, joissa henkilö olisi saanut
luvan osallistua sekä tilintarkastajatutkintoon että erikoistumistutkintoon. Erikois-
tumistutkintoon osallistuminen olisi mahdollista vain, jos henkilö osallistuisi siihen
samanaikaisesti tilintarkastajatutkinnon kanssa. Samanaikainen osallistuminen
tarkoittaisi käytännössä, että henkilö osallistuisi molempiin tutkintoihin samalla

tutkintokierroksella tai muuten siten, että tilintarkastajatutkintoon osallistumisesta huolimatta tutkinnon hyväksytystä suorittamisesta ei vielä erikoistumistutkintoon osallistuttaessa olisi tietoa saatavilla. Momentissa säädettäisiin myös niistä tilanteista, joissa henkilön tutkintosuoritus hylättäisiin vain tilintarkastajatutkinnossa mutta erikoistumistutkinto suoritettaisiin hyväksytysti. Tällöin erikoistumistutkinnon suorittaminen olisi voimassa vain säädetyn ajan. Mikäli hakija ei suorittaisi tilintarkastajatutkintoa tuona aikana, erikoistumistutkinnon suoritus raukeaisi ja tutkinto olisi suoritettava uudelleen. Tilintarkastajatutkinto on perustavaa tilintarkastajan osaamista mittaava tutkinto ja henkilöllä, joka siinä toistuvasti epäonnistuisi tai jättäisi siihen toistuvasti osallistumatta, ei katsottaisi olevan erikoistumispattevyyden edellytyksiä.

34 §. *Tilintarkastusyhteisön hyväksymisen edellytykset.* Pykälässä säänneltäisiin tilintarkastusyhteisöksi hyväksymisen edellytykset. Pykälän 1 momentti vastaisi muutamia muutoksia lukuun ottamatta voimassa olevan lain 33 ja 34 §:ä. Momentissa säädettäisiin niistä yhtiömuodoista, joissa tilintarkastusyhteisö voisi toimia. Voimassa olevista 33 ja 34 §:stä poiketen tilintarkastusyhteisö voisi toimia kuitenkin myös osuuskuntamuodossa.

Momentin 1 kohtaan ehdotetaan voimassa olevien 33 ja 34 §:n 1 momentin 1 kohtaa vastaavaa säännöstä edellytyksistä toimia riippumattomana tilintarkastusyhteisönä.

Momentin 2 kohta vastaisi muutoin asiallisesti voimassa olevan lain 33 ja 34 §:n 1 momenttien 2 kohtia paitsi että siinä otettaisiin huomioon myös osuuskuntamuotoinen toiminta. Kohta rajoittaisi osuuskunnan jäsenten ja edustajiston äänimäärän jakautumista. Vastaavaa periaatetta noudattava rajoitus on voimassa olevassa 2 kohdassa säädetty jo muille yhtiömuodoille. Myös momentin 3 kohta vastaisi asiallisesti voimassa olevaa 3 kohtaa paitsi että yhtiön hallituksen kokoonpanoa rajoittava sääntely muuttuisi kevyemmäksi. Rajoitus ei voimassa olevan 3 kohdan tavalla enää kohdistuisi vähintään kahteen kolmasosaan vaan riittäisi, että yli puolet osakeyhtiön tai osuuskunnan hallituksen jäsenistä ja varajäsenistä sekä puheenjohtaja ja varapuheenjohtaja ovat yhteisössä työskenteleviä tilintarkastajia tai ETA-valtiossa hyväksytyjä tilintarkastajia. Tilintarkastajina momentin 2 ja 3 kohdassa voitaisiin ottaa huomioon kaikki vähintään tilintarkastajan uuden perustutkinnon suorittaneet tilintarkastajat eli HTM-, JHT- ja KHT-tilintarkastajat. Myöskään jatkossa ei voitaisi huomioida kumottavaksi ehdotetun JHTT-lain mukaisia JHTT-tilintarkastajia.

Pykälän 2 momentti vastaisi asiallisesti voimassa olevan 33 ja 34 § 2 momentteja paitsi, että ehdotetussa momentissa huomioitaisiin osuuskuntamuotoinen toiminta siten, että yhtiömuotoihin lisättäisiin osuuskuntaa koskeva maininta.

35 §. *Hyväksymisen lakkauttaminen ja palauttaminen.* Pykälän 1 momentti vastaisi muuten voimassa olevan lain 36 § 1 momenttia paitsi, että ehdotetun mukaisesti hyväksynnän lakkauttaminen voitaisiin tehdä vain toistaiseksi, ei enää määräajaksi kuten voimassa olevan lain perusteella. Nimenomaista mainintaa lakkautuksen voimassaolosta toistaiseksi ei lakiin oteta. Se olisi tarpeeton lakkauttamisen päättäessä hyväksynnän. Lakkauttaminen tapahtuisi tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön

kirjallisella pyynnöllä, joka perustuu hakijan omaan harkintaan eikä edellytä min-käänlaisen lakkauttamisen syytä koskevan selvityksen esittämistä. Nykytilaa vastaavalla tavalla tilintarkastusvalvonta tekisi päätöksen hyväksynnän lakkauttamisesta ja tilintarkastaja poistettaisiin rekisteristä päätöksen saatua lainvoiman.

Momentissa säädettäisiin nykyistä 1 momenttia vastaavalla tavalla myös lakkautetun hyväksynnän palauttamisesta. Hyväksyminen olisi palautettava, jos pykälässä määritellyt palauttamisedellytykset täyttyvät eikä harkintaan sisältyisi tarkoituksenmukaisuusharkintaa. Hakija olisi velvollinen esittämään tarpeellisen selvityksen hakemuksen ratkaisemiseksi. Tällaisia selvityksiä ovat esimerkiksi ammattitaidon ylläpitämistä osoittavat kouluttautumista koskevat todistukset. Nykyinen käytäntö, jossa tilintarkastaja voi lakkauttaa hyväksymisensä ajaksi, jolloin ei aktiivisesti toimi tilintarkastajan tehtävissä, säilyisi, sillä hyväksyminen olisi hakemuksesta palautettava, kunhan hyväksymisen edellytykset sekä ammattitaidon ylläpitämisvaatimus täyttyvät hakijan kohdalla.

36 §. *Hakemusmenettely hyväksymis- ja tutkintoasioissa.* Pykälässä säädettäisiin hyväksymis- ja tutkintoasioihin liittyvästä hakemusmenettelystä. Hakemuksen olisi oltava kirjallinen ja hakijalla olisi velvollisuus toimittaa Tilintarkastusvalvonnalle selvitykset hakemuksensa tueksi. Vastuu sen osoittamisesta, että hakemuksen edellytykset täyttävät, olisi hakijalla.

37 §. *Tilintarkastajarekisteri.* Pykälän 1 momenttiin ehdotetaan asiallisesti voimassa olevan lain 37 §:n 1 momenttia vastaavaa säännöstä. Rekisteriä ei kuitenkaan ehdotetun momentin mukaisesti enää pitäisi Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta vaan ehdotetussa uudessa järjestelmässä valvontatehtäviä hoitava Tilintarkastusvalvonta.

Pykälän 2 momentti vastaisi voimassa olevan 37 §:n 2 momenttia.

Pykälän 3 momentti vastaisi asiallisesti 37 § 3 momenttia paitsi että rekisteritietoja koskevasta muutoksesta olisi ehdotuksen mukaisesti jatkossa ilmoitettava Tilintarkastusvalvonnalle.

Pykälän 4 momentti vastaisi voimassa olevan lain 37 §:n 5 momenttia.

37 a §. *Oikeus käyttää ammattinimikettä.* Uuteen pykälään ehdotetaan säännöstä oikeudesta käyttää ammattinimikettä. Ammattinimikkeen käytöstä säädetään voimassa olevan lain 37 §:n 4 momentissa. Voimassa olevan lain 52 §:n mukaan on rangaistavaa käyttää ammattinimikettä siten, että henkilön voidaan virheellisesti olettaa olevan tilintarkastaja. Rangaistavuuden ollessa merkittävä seuraamus, ehdotetaan, että ammattinimikkeen käyttöä koskeva sääntely siirrettäisiin omaan pykäläänsä. Ehdotettu säännös vastaisi voimassa olevan lain 37 § 4 momenttia muutoin paitsi, että suojattujen nimikkeiden määrittely muutettaisiin vastaamaan uutta järjestelmää. Suojattuja nimikkeitä olisivat luonnollisten henkilöiden pätevyiksiä osoittavat nimikkeet sekä tilintarkastusyhteisö. Myös nimikkeisiin viittaavat lyhenneet HTM, JHT ja KHT suojattaisiin säännöksellä.

38 §. *Tietojen poistaminen tilintarkastajarekisteristä.* Pykälän 1 momentti vastaisi muutoin voimassa olevan lain 38 § 1 momenttia paitsi, että Keskuskauppakamarin

tilintarkastuslautakuntaa koskevat maininnat muutettaisiin siten, että tehtäviä jatkossa hoitaisi Tilintarkastusvalvonta.

Pykälän 2 momenttiin ehdotetaan voimassa olevan lain 38 § 2 momenttia vastaavaa säännöstä.

44 §. Asioiden käsittely valvontaelimissä. Pykälän 3 momenttia ehdotetaan muutettavaksi siten, että momentista ilmenevää kieltoa määrätä tilintarkastajalle seuraamus 50 §:n perusteella, jos menettelystä on kulunut enemmän kuin kuusi vuotta, ei kaikissa tapauksissa sovellettaisi. On voitava tietyissä tilanteissa ottaa huomioon myös henkilön sopimaton menettely, josta on kulunut enemmän kuin kuusi vuotta, sillä esimerkiksi menettelyä koskevat oikeudenkäynnit saattavat olla pitkäkestoisia. Kuitenkin, jotta vanhemman menettelyn perusteella hyväksyminen voitaisiin peruuttaa, tulisi menettelyn sopimattomuuden olla laadultaan ilmeistä. Tilintarkastajan tällaisena menettelynä kyseeseen tulisi lähinnä 2 §:n 2 momentin menettely, josta henkilö olisi tuomittu muuhun kuin sakkoon. Mikäli menettely ei ilmentäisi tällaista ilmeistä sopimattomuutta tehtävään, ei seuraamusta voitaisi määrätä, jos menettelystä olisi kulunut enemmän kuin kuusi vuotta.

45 §. Tietojensaantioikeus. Pykälään ehdotetaan lisättäväksi uusi 4 momentti. Jotta Tilintarkastusvalvonta voisi arvioida tilintarkastajaksi hyväksymistä tai hyväksymisen palauttamista hakevan sopivuutta tehtävään TTL 31 § 1 momentin 2 kohdan edellyttämällä tavalla, Tilintarkastusvalvonnalla olisi oltava oikeus saada tätä varten tarpeelliset tiedot sakon täytäntöönpanosta annetun lain (672/2002) 46 §:ssä tarkoitettusta sakkorekisteristä. Rikosrekisteritiedot Tilintarkastusvalvonnalle voidaan luovuttaa rikosrekisterilain 4 a §:n nojalla.

52 §. Rangaistussäännökset. Pykälän 2 momentin viittaus 37 §:n 4 momenttiin ehdotetaan muutettavaksi viittaukseksi 37 a §:n, jossa ehdotetaan säädettäväksi oikeudesta käyttää ammattinimikettä.

53 §. Muutoksenhaku. Pykälän 1 momentissa säädettäisiin oikaisuvaatimuksen tekemisestä Tilintarkastusvalvonnan päätökseen. Oikaisua voisi vaatia kaikkiin muihin päätöksiin paitsi 40 §:n 2 momentin 1-3 kohdassa tarkoitettuihin. Päätökset, joihin ei voisi hakea oikaisua, ovat myös voimassa olevan lain 54 §:n mukaan muutoksenhakukiellon kohteena. Valtaosaan Tilintarkastusvalvonnan päätöksissä otettaisiin näin käyttöön oikaisuvaatimusmenettely, mitä voimassa olevassa TTL:ssä ei ole. Oikaisuvaatimus tehtäisiin hallintolain 7 a luvun mukaisessa järjestyksessä. Hallintolain 49 c pykälän mukaisesti oikaisuvaatimus olisi siten tehtävä 30 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista.

Pykälän 2 momentin mukaan oikaisuvaatimuksesta annettuun päätökseen saisi hakea muutosta valittamalla [x] hallinto-oikeuteen. Muutoksenhaku olisi siten mahdollista vain oikaisuvaatimuksen perusteella annetusta päätöksestä. Muutoksenhakuun sovellettaisiin hallintolainkäyttölain säännöksiä ja valitusten käsittely olisi keskitetty yhteen hallinto-oikeuteen. Hallintolainkäyttölain mukaisesti muutosta saisi edelleen hakea korkeimmalta hallinto-oikeudelta. Suoraan muutoksenhakuoikeutta pidetään tarpeellisena, koska päätökset koskevat yksilön ja yhteisön

hyväksyntää, sen poisottoa tai päätöstä, joka mainetta vahingoittamalla saattaa aiheuttaa haittaa toiminnalle. Tietyistä momentissa määritellyistä päätöksistä muutoksenhakutie päättyisi kuitenkin hallinto-oikeuteen. Hallinto-oikeuden antamaan päätökseen, joka koskisi tutkintoon ottamista, tutkinnossa tai kelpoisuuskokeessa hyväksymistä tai laaduntarkastuksessa määrättyä toimenpidettä, johon laaduntarkastuksen tulokset ovat antaneet aiheutta, ei saisi hakea muutosta korkeimmalta hallinto-oikeudelta. Kyseisissä päätöksissä myös voimassa olevan lain mukaisesti muutoksenhaku päättyy ensimmäiseen valitusasteeseen.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin Tilintarkastusvalvonnan oikeudesta hakea muutosta hallinto-oikeuden päätökseen, jolla Tilintarkastusvalvonnan päätöstä on muutettu tai se on kumottu. Kyse ei ole vain selventävästä säännöksestä, vaan Tilintarkastusvalvonta voisi kaikissa edellä kuvatuissa tilanteissa valittaa korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Mahdollisuus siis koskisi myös 3 momentissa tarkoitettuja päätöksiä, joiden osalta muutoksenhakutie lähtökohtaisesti päättyy hallinto-oikeuteen. Tämä on tarkoituksenmukaista, sillä jos hallinto-oikeus on muuttanut tai kumonnut Tilintarkastusvalvonnan päätöksen, tulee asia voida vielä saattaa korkeimman hallinto-oikeuden arvioitavaksi.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin siitä, että jos valvoja on päättänyt panna hyväksymisen peruuttamista koskevan päätöksen heti täytäntöön, on tätä noudatettava muutoksenhausta huolimatta. Tällaiset asiat olisi käsiteltävä kiireellisissä valitusasteissa.

54 §. Muutoksenhakukielto. Pykälä ehdotetaan kumottavaksi.

Voimaantulosäännös. Pykälän 1 momenttiin ehdotetaan otettavaksi tavanomainen voimaantulosäännös.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin HTM- ja KHT-tilintarkastajien siirtymisestä uuteen järjestelmään.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin HTM- ja KHT-yhteisöjen siirtymisestä uuden järjestelmän mukaisiksi tilintarkastusyhteisöiksi.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin, että muualla laissa oleva viittaus JHTT-tilintarkastajaan ja JHTT-yhteisöön tarkoittaisi tämän lain voimaantullessa JHTT-tilintarkastajan ja JHTT-yhteisön lisäksi JHT-tilintarkastajaa ja tilintarkastusyhteisöä, jossa päävastuullisena tilintarkastajana on JHT-tilintarkastaja.

Pykälän 5 momentissa olisi voimassa olevan lain 7 §:ää asiallisesti vastaava säännös. Momentilla mahdollistetaan tulevaisuudessa JHTT-tilintarkastajan tai JHTT-yhteisön valitseminen yhteisön tai säätiön, jossa kunnalla tai kuntayhtymällä on määräysvalta, tilintarkastajaksi HTM-, KHT- tai JHT-tilintarkastajan rinnalle. JHTT-yhteisöjen osalta merkitys päättyy viimeistään kaikkien JHTT-yhteisöjen lakatessa 2. lakiehdotuksessa ehdotetun viiden vuoden siirtymäajan jälkeen.

Pykälän 6 momentissa säädettäisiin, että viittaukset tällä lailla kumottavan järjestelmän valvojiin tarkoittavat jatkossa Tilintarkastusvalvontaa.

Pykälän 7 momentissa säädettäisiin lailla säädettyjen lautakuntien eli TIVOjen ja TILAn lakkauttamisesta ja vireillä olevien asioiden siirtymisestä Tilintarkastusvalvonnalle.

Pykälän 8 momentissa säädettäisiin VALAn lakkauttamisesta ja vireillä olevien asioiden siirtymisestä osittain hallinto-oikeudelle ja osittain Tilintarkastusvalvonnalle. [x] hallinto-oikeudelle siirtyisivät VALAssa vireillä olevat kurinpidolliset valitusasiat ja tilintarkastusvalvonnalle siirtyisivät muut valitukset ja asiat kuten vireillä olevat hyväksymisen peruuttamista koskevat esitykset. Valitusasiat käsiteltäisiin Tilintarkastusvalvonnassa oikaisuvaatimuksina.

Pykälän 9 momentissa säädettäisiin muutoksenhausta Tilintarkastusvalvonnalle 7 ja 8 momentin perusteella siirtyneissä asioissa. Muutoksenhakuun sovellettaisiin tämän lain säännöksiä.

Pykälän 10 momentissa säädettäisiin, että 8 momentin mukaan [x] hallinto-oikeudelle siirtyneissä asioissa haettaisiin muutosta tämän lain 53 §:n mukaisesti.

Pykälän 11 momentissa säädettäisiin Tilintarkastusvalvonnalle siirtyvien TIVOjen, TILAn ja VALAn asioiden käsittelystä.

Pykälän 12 momentin mukaisesti ennen lain voimaantuloa voitaisiin ryhtyä sen täytäntöönpanon edellyttämiin toimiin.

1.2 Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista

Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta

1§. *Lain soveltamisala.* Pykälän 1 momenttia ehdotetaan muutettavaksi siten, että soveltamisalasta poistettaisiin maininta soveltamisesta JHTT-tilintarkastajien ja -yhteisöjen hyväksymiseen ja valvontaan. JHTT-järjestelmää koskevat säännökset kumotaan tilintarkastajajärjestelmän uudistamisesta johtuen. Lakiin jäisi jatkossa vain julkishallinnon ja -talouden tilintarkastusta koskevia säännöksiä ja soveltamisala kattaisikin vain sanotun tilintarkastuksen. Tästä syystä myös lain nimike muutettaisiin vastaamaan sen uutta sisältöä.

Voimaantulosäännös. Pykälän 1 momenttiin ehdotetaan otettavaksi tavanomainen voimaantulosäännös.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin selvyuden vuoksi kumoutuvista asetuksista. Asetukset perustuvat tällä lailla kumottaviin säännöksiin.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin JHTT-tilintarkastajan siirtymisestä uuteen järjestelmään siltä osin, kuin kyse olisi tilintarkastajasta, joka olisi myös tilintarkastuslain mukaisesti hyväksytty HTM- tai KHT-tilintarkastaja. Tällaiset JHTT-tilintarkastajat rekisteröitäisiin suoraan lain voimaantullessa JHT-tilintarkastajina tilintarkastuslain mukaiseen tilintarkastajarekisteriin. Samalla heidät poistettaisiin kokonaan JHTT-luettelosta. Luetteloon jääminen näille tilintarkastajille ei olisi mahdollista eivätkä he enää myöhemmin voisi luetteloon päästä. Siirtyminen uuteen järjestelmään olisi näin lopullista. Tämän lain voimaantultua näihin tilintarkastajiin sovellettaisiin tilintarkastuslain säännöksiä.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin että hyväksytty JHTT-tilintarkastaja, joka ei automaattisesti siirry uuteen järjestelmään 3 momentin perusteella, säilyttäisi JHTT-hyväksymisensä ja voisi jatkaa edelleen toimimista JHTT-tilintarkastajana.

Tähän ei vaikuttaisi se, että JHTT-järjestelmää koskeva lainsäädäntö kumotaan, sillä momentissa säädettäisiin, että näihin tilintarkastajiin sovellettaisiin edelleen vanhan järjestelmän mukaisia eli tällä lailla kumottavaksi ehdotettuja hyväksymistä ja valvontaa koskevia säännöksiä sellaisina kuin ne olivat voimassa tämän lain voimaantullessa.

Pykälän 5 momentissa säädettäisiin siitä, että JHTT-yhteisön hyväksyminen olisi voimassa 5 vuotta lain voimaantulosta, jonka jälkeen hyväksyminen lakkaisi. Tämän viiden vuoden siirtymäajan jälkeen kaikkien JHTT-yhteisöjen hyväksyminen lakkaisi ja ne poistettaisiin JHTT-luettelosta. Tämä tarkoittaisi, ettei JHTT-yhteisöä enää voisi valita tilintarkastajaksi tilikaudelle, joka päättyisi viiden vuoden siirtymäajan päättymisen jälkeen. Siirtymäaika on kohtuullinen, jotta yhteisöt ehtivät tehdä joko toimintaansa liittyvät uudelleenjärjestelyt ja hakea hyväksymistä tilintarkastuslain mukaiseksi tilintarkastusyhteisöksi tai muuten asemoida toimintansa lakimuutoksen edellyttämällä tavalla. Momentissa säädettäisiin myös, että JHTT-yhteisöihin sovellettaisiin siirtymäaikana tällä lailla kumottavaksi ehdotettua JHTT-lakia ja valtioneuvoston asetusta julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista (1083/2008), sellaisina kuin ne olivat voimassa tämän lain voimaan tullessa. Säännöksessä olisi myös selvytyden vuoksi maininta, että uusia JHTT-yhteisöjä ei voida hyväksyä lain voimaantulon jälkeen.

Pykälän 6 momentissa säädettäisiin niistä tutkinto-oikeuksista, jotka JHTT-lautakunta on myöntänyt ja jotka ovat voimassa tämän lain voimaantullessa. Tutkinto-oikeudet säilyisivät kuitenkin enintään kolme vuotta tämän lain voimaantulosta eli sen ajan, jolloin JHTT-tutkintoja vielä tämän lain voimaan tultua järjestetään.

Pykälän 7 momentissa säädettäisiin, että JHTT-tutkinto järjestetään vielä kolmena vuotena ja vähintään kerran vuodessa tämän lain voimaantulon jälkeen. JHTT-tutkinnon järjestäisi Tilintarkastusvalvonta, sillä JHTT-lautakunnan tehtävät siirtyvät tämän pykälän 10 momentin mukaisesti lautakunnan lakatessa Tilintarkastusvalvonnalle. Tutkintoon ei voitaisi myöntää osallistumislupia enää tämän lain voimaan tultua joten käytännössä osallistua voisivat vain ne henkilöt, joille JHTT-lautakunta on myöntänyt luvan ennen tämän lain voimaantuloa.

Pykälän 8 momentissa säädettäisiin oikeudesta ammattinimikkeen käyttöön. Momentissa tarkoitettuja JHTT-tilintarkastajiin viittaavia ammattinimikkeitä saisivat käyttää vain JHTT-luetteloon merkityt tilintarkastajat. Siten nimikettä eivät saisi käyttää lain voimaantulon jälkeen tämän pykälän 3 momentin perusteella JHTT-luettelosta poistetut tilintarkastajat tai tilintarkastajat, jotka 9 momentin mukaisesti siirtyvät uuteen järjestelmään. Lisäksi momentissa säädettäisiin ammattinimikkeen käytön rangaistavuudesta.

Pykälän 9 momentissa säädettäisiin JHTT-tilintarkastajien mahdollisuudesta siirtyä 1. lakiehdotuksessa ehdotettuun tilintarkastajajärjestelmään. Siirtyminen olisi mahdollista siten, että JHTT-tilintarkastaja suorittaisi Tilintarkastusvalvonnan järjestämän siirtymäkokeen, joka täydentäisi JHTT-tutkintoa siten, että tällä lailla kumottu JHTT-tutkinto yhdessä siirtymäkokeen kanssa muodostaisivat

tilintarkastusdirektiivin tilintarkastajalle asettamat hyväksymisedellytykset huomioon ottaen riittävän kokonaisuuden. Ottaen huomioon JHTT-tilintarkastajien toimimisen tilintarkastustehtävissä, tulisi kokeen käsittää vain se, mikä on välttämätöntä tilintarkastusdirektiivin vaatimukset huomioon ottaen. Lisäksi JHTT-tilintarkastajan olisi täytettävä tilintarkastuslaissa tilintarkastajalle säädetyt yleiset kelpoisuusedellytykset. Muussa tapauksessa hyväksyminen ei olisi kestäväällä pohjalla, sillä yleisten edellytysten on täyttyvä myös rekisteröinnin aikana. Uuteen järjestelmään siirtyneet eivät enää voisi tulla merkityksi takaisin JHTT-luetteloon.

JHTT-tilintarkastajan olisi haettava hyväksymistä, koska yleiset edellytykset olisi tutkittava. Tutkiminen vastaisi sitä tutkintaa, mikä tehdään tilintarkastuslain perusteella hyväksymistä haettaessa. Tilintarkastusvalvonnan harkinta olisi sidottua harkintaa ja edellytykset täyttävä JHTT-tilintarkastaja olisi hyväksyttävä HTM- ja JHT-tilintarkastajaksi. Samalla henkilö poistettaisiin JHTT-luettelosta. Siirtymäkokeita järjestettäisiin viiden vuoden ajan ja siirtymäkokeen tarkemmista vaatimuksista säädettäisiin asetuksella. Tilintarkastusvalvonnalla olisi velvoite vähintään kerran vuodessa järjestää siirtymäkoetta. Kokeeseen osallistumisten lukumäärä ei olisi rajoitettu. Siirtymäkoetta ja hyväksymistä koskevasta päätöksestä haettaisiin muutosta tilintarkastuslain mukaisesti hakemalla ensin oikaisua Tilintarkastusvalvonnalta ja tämän jälkeen valittamalla hallinto-oikeuteen siten kuin tilintarkastuslain 53 §:ssä ehdotetaan säädettäväksi tutkintoja ja kelpoisuuskoetta koskevista valituksista.

Pykälän 10 momentin mukaan JHTT-lautakunta lakkaisi tämän lain voimaan tullessa. JHTT-lautakunnan tehtävät siirtyisivät Tilintarkastusvalvonnalle. Koska tämän lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä sovellettaisiin yhä JHTT-tilintarkastajiin, tulee säännöksissä mainitut JHTT-lautakunnan tehtävät siirtää toimivalle valvojalle. Jatkossa siis tehtäviä hoitaisi Tilintarkastusvalvonta. Tämän lain voimaan tullessa vireillä olevat asiat ja JHTT-luettelo siirtyisivät myös Tilintarkastusvalvonnalle.

Pykälän 11 momentissa säädettäisiin muutoksenhausta ennen tämän lain voimaantuloa tehtyihin JHTT-lautakunnan päätöksiin, joihin yhä olisi oikaisuvaatimusaikaa jäljellä. Tämän lain voimaan tulon jälkeen oikaisuvaatimus tehtäisiin Tilintarkastuslautakunnalle. Mikäli oikaisuvaatimus olisi jo ehditty tehdä JHTT-lautakunnalle, mutta päätöstä oikaisuvaatimuksen johdosta ei vielä olisi annettu, siirtyisi asia vireillä olevana 12 momentin nojalla Tilintarkastusvalvonnalle.

Pykälän 12 momentissa säädettäisiin, että tehtävät hoidettaisiin Tilintarkastusvalvonnassa tilintarkastuslain [x] §:ssä säädettyä vastuunjakoja noudattaen ja että Tilintarkastusvalvonnan tämän lain voimaantullessa voimassaolleiden säännösten mukaisesti tekemään päätökseen haetaan muutosta tilintarkastuslain 53 §:n mukaisesti.

Pykälän 13 momentin mukaisesti ennen lain voimaantuloa voitaisiin ryhtyä sen täytäntöönpanon edellyttämiin toimiin.

1.3 Kauppakamarilaki

2 §. *Kauppakamarin ja Keskuskauppakamarin julkiset tehtävät.* Pykälästä ehdotetaan kumottavaksi *1 momentin* 1 kohta kauppakamarien tilintarkastuslakiin liit-tyvistä tehtävistä, *2 momentti* kauppakamareissa toimivista tilintarkastusvalio-kunnista ja *3 momentin* 1 kohta Keskuskauppakamarin tilintarkastuslakiin liit-tyvistä tehtävistä. Ehdotetussa uudessa tilintarkastajajärjestelmässä kauppaka-mareille ja Keskuskauppakamarille ei tilintarkastuslaissa enää annettaisi julki-sia tehtäviä.

8 §. *Kirjanpito ja tilintarkastus.* Pykälästä ehdotetaan poistettavaksi velvoite kaup-pakamarille ja Keskuskauppakamarille siitä, että tilinpäätöksestä on käytävä ilmi tilintarkastuslaissa tarkoitettujen tehtävien hoitamista varten perittyjen maksujen määrä ja näiden tehtävien hoitamisesta aiheutuneet menot. Ehdotetussa uudessa järjestelmässä kauppakamareilla ja Keskuskauppakamarilla ei enää olisi tällaisia tehtäviä.

Voimaantulosäännös. Lakiin ehdotetaan otettavaksi tavanomainen voimaan-tulosäännös.

2 Voimaan tulo

Lait ehdotetaan tulemaan voimaan samanaikaisesti vuoden [] alusta. Aikaa on varattava uudesta järjestelmästä seuraaville täytäntöönpanotoimille.

3 Suhde perustuslakiin ja säätämisyjärjestys

Lakiehdotukset ovat merkityksellisiä perustuslain 18 §:ssä turvatun elinkeinovapau-den kannalta, minkä lisäksi sääntelyä on arvioitava perustuslain 124 §:ssä julkisen hallintotehtävän antamiselle säädettyjen edellytysten näkökulmasta.

3.1 Tehtävän luvanvaraisuus

Perustuslain 18 §:n mukaan jokaisella on oikeus hankkia toimeentulonsa valitsema-laan työllä, ammatilla tai elinkeinolla. Perustuslaki ei kuitenkaan estä lailla säätä-mästä ammattia tai elinkeinoa luvanvaraiseksi, edellyttäen, että siihen on perusoi-keusjärjestelmän kannalta hyväksyttävät perusteet. Sääntelyn tulee täyttää perusoi-keutta rajoittavalta lailta vaaditut yleiset täsmällisyyden ja tarkkarajaisuuden edel-lytykset. Rajoitusten laajuuden ja luvan saamisen edellytysten tulee ilmetä laista ja niiden tulee tehdä viranomaistoiminnasta riittävän ennustettavaa. Lisäksi merki-tystä on sillä, missä määrin viranomaisten toimivaltuudet määräytyvät niin sanotun sidotun harkinnan mukaisesti (PeVL 15/2008 vp ja PeVL 33/2005 vp).

TTL:n mukaisesti tilintarkastajaksi voidaan kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 1 §:ssä tarkoitettussa kirjanpitovelvollisessa yhteisössä ja säätiössä valita vain

hyväksytty tilintarkastaja. Myös julkisen sektorin JHTT-tilintarkastajana toimiminen on edellyttänyt tilintarkastajan olevan hyväksytty siten, kuin JHTT-laissa säädetään. Tilintarkastajan hyväksymismenettely konstituoit hallinnollisen luvan toiminnan harjoittamiselle ja rajoittaa perustuslaissa säädettyä elinkeinovapautta. Ehdotetussa uudessa järjestelmässä luvanvaraisuuteen ei ehdoteta muutoksia tehtävän yhteiskunnallisen merkittävyyden vuoksi. Tilintarkastuksen luotettavuuden keskeinen merkitys taloudellisten tietojen varmentajana ja siten yleinen etu edellyttävät tilintarkastajalta hyväksymismenettelyssä tutkittavaa kelpoisuutta tehtävään. Lisäksi EU-oikeudesta seuraa, että tietyissä yksityisen sektorin tilintarkastuksissa tilintarkastajan tulee täyttää direktiivissä säädetyt edellytykset, joten hyväksymismenettely on välttämätön. Elinkeinoon luvanvaraisuudelle on siten yhteiskunnallinen tarve ja perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävä peruste.

Tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä säädettäisiin 1. lakiehdotuksen 31 §:ssä ja tilintarkastusyhteisön hyväksymisedellytyksistä 34 §:ssä. Hyväksymisen edellytyksistä on ehdotuksessa tarkkarajaiset säännökset eikä hyväksymiseen liittyisi tarkoituksenmukaisuusharkintaa. Viranomaisena tilintarkastajien hyväksymisasiassa toimisi Tilintarkastusvalvonta, jonka päätöksistä on järjestetty muutoksenhaku hallinto-oikeudellista valitustietä. Ehdotus täyttäisi siten myös oikeusturvan vaatimukset. Elinkeinovapauden rajoituksen laajuuteen ei ehdotuksella tehtäisi muutoksia. Myöskään tilintarkastajalle TTL:ssä määritellyjä kurinpidollisia seuraamuksia ei ehdotuksella muutettaisi. Edellä mainituilla perusteilla perustuslaissa turvatun elinkeinovapauden rajoitus pysyisi olennaisilta osin voimassa olevan lain kaltaisena eikä elinkeinovapauden katsota muodostavan estettä lakiehdotuksen käsittelemiselle tavallisen lain säätämisyjärjestyksessä.

3.2 Hyväksytyjen tilintarkastajien valvonta

Eesityksen 1. lakiehdotuksessa ehdotetaan, että tilintarkastajat hyväksyisi Tilintarkastusvalvonta. Yhtenä hyväksymisen edellytyksenä olisi laissa säädellyn ammattitutkinnon hyväksytty suorittaminen. Ammattitutkintoa voisi täydentää laissa säädetyillä erikoistumistutkinnoilla. Erikoistumalla tilintarkastaja voisi hankkia kelpoisuuden tiettyihin tilintarkastuksiin, joita ammattitutkinnon suorittanut ei voisi tehdä. Laissa ehdotetaan säädettäväksi Tilintarkastusvalvonnalle mahdollisuus ulkopuolisten asiantuntijoiden ja muiden toimijoiden käyttämiseen tutkintojen järjestämisessä tai mahdollisuus sopia niiden järjestämisestä ulkopuolisen kanssa. Tältä osin ehdotusta olisi arvioitava myös perustuslain 124 §:n kannalta, sillä ehdotettu uusi säännös mahdollistaisi julkisen hallintotehtävän antamisen muulle kuin viranomaiselle. Perustuslain 124 §:n mukaan julkinen hallintotehtävä voidaan antaa muulle kuin viranomaiselle vain lailla tai lain nojalla, jos se on tarpeen tehtävän tarkoituksenmukaiseksi hoitamiseksi eikä vaaranna perusoikeuksia, oikeusturvaa tai muita hyvän hallinnon vaatimuksia. Merkittävää julkisen vallan käyttöä sisältäviä tehtäviä voidaan kuitenkin antaa vain viranomaiselle.

Ehdotettu ulkopuolisten käyttäminen on tarkoituksenmukaista, sillä mm. tutkintotehtävien laatimisessa ja tutkintojen arvostelussa saattaa olla tarve käyttää ulkopuolisia asiantuntijoita ja muita henkilöitä. Tilintarkastusvalvonta voisi sopia tutkintojen järjestämisestä esimerkiksi julkisoikeudellisen yhdistyksen tai yliopiston kanssa. Tilintarkastusvalvontaa tutkintoon liittyvissä asioissa avustamaan olisi myös mahdollista perustaa asiantuntijoista koostuva tutkintojaosto. Asiantuntijat toimisivat tehtävässään virkavastuulla. Tilintarkastusvalvonta kuitenkin vastaisi tutkintojen järjestämisestä kuten vaatimustasosta sekä vahvistaisi tutkinnossa hyväksytyt ja hylätyt. Näin ollen asiantuntijoilla olisi vain avustava rooli käytännön järjestelyissä. Asiantuntijoille tutkintoihin liittyen annettaviin julkisiin hallintotehtäviin ei sisältyisi merkittävää julkisen vallan käyttöä. Tarkoituksenmukaisuusvaatimus on oikeudellinen edellytys, jonka täyttyminen jää tapauskohtaisesti arvioitavaksi. Tällöin otetaan muun muassa huomioon hallintotehtävän luonne. (PeVL 57/2010 vp). Ehdotus mahdollistaa tehtävien tarkoituksenmukaisen hoitamisen eikä vaaranna perusoikeuksia, oikeusturvaa tai muita hyvän hallinnon vaatimuksia. Ehdotus on myös asianmukainen ottaen huomioon hallintotehtävien luonne.

Perustuslain 124 §:n kannalta on arvioitava myös Tilintarkastusvalvonnan mahdollisuutta käyttää ulkopuolisia asiantuntijoita tilintarkastajan valvonnan kannalta tarpeellisen, erityistä asiantuntemusta vaativan asian selvittämiseksi sekä laadunvalvonnassa laaduntarkastajina. Asiantuntijalla on oltava tehtävän laatuun ja laajuuteen nähden riittävä tilintarkastuksen, kirjanpidon ja oikeudellisten asioiden tuntemus. Asiantuntijat voisivat olla ammatissa toimivia tilintarkastajia, mutta heidän olisi oltava riippumattomia valvottavasta.

Asiantuntijoiden käyttäminen on tarkoituksenmukaista sellaisen erityisasiantuntemuksen hankkimiseksi, joka on tarpeen Tilintarkastusvalvonnan valvottavaa koskevien tehtävien hoitamiseksi. Myös laadunvalvonnan operatiivista valvontaa organisoitaessa on tarkoituksenmukaista mahdollistaa ulkopuolisten asiantuntijoiden käyttö ottaen huomioon valvottavien maantieteellinen hajanaisuus, määrä sekä Tilintarkastusvalvonnan velvoite tarkastusten suorittamiseen valvottavasta riippuen kolmen tai kuuden vuoden välein. Laaduntarkastajilla olisi oltava tehtävän edellyttämä koulutus. Tilintarkastusvalvonta vastaisi ehdotuksen mukaisesti koulutuksen järjestämisestä. Pätevyysvaatimukset ovat sopusoinnussa perustuslakivaliokunnan lausuntokäytännön kanssa. Perustuslakivaliokunta on katsonut, että oikeusturvan ja hyvän hallinnon vaatimukset tarkastustoiminnan kaltaisessa tosiasiallisessa toiminnassa voidaan turvata muun muassa tarkastustehtäviä suorittavien henkilöiden sopivuuden ja pätevyden avulla (PeVL 42/2005 vp, 40/2002 vp, 48/2001 vp). Lisäksi säädettäisiin nimenomaisesti siitä, ettei laaduntarkastusta saa suorittaa kotirauhan piiriin kuuluvassa paikassa, mikä vastaa perustuslakivaliokunnan perustuslain 10 §:n tulkintakäytännössä omaksuttuja edellytyksiä sille, että laki voidaan käsitellä tavallisessa lainsäätämisyjärjestyksessä (PeVL 30/2010, PeVL 16/2004 vp ja PeVL 40/2002 vp).

Asiantuntijan rooli olisi ehdotuksen mukaan vain Tilintarkastusvalvontaa avustava eikä asiantuntijalla olisi itsenäistä päätösvaltaa. Asiantuntijat toimisivat ehdotuksen mukaan virkavastuulla. Asiantuntijan tehtäviin ei sisältyisi merkittävää julkisen vallan käyttöä. Ehdotus mahdollistaa tehtävien tarkoituksenmukaisen hoitamisen eikä vaaranna perusoikeuksia, oikeusturvaa tai muita hyvän hallinnon vaatimuksia.

Edellä mainituilla perusteilla ehdotusten ei katsota olevan ongelmallisia perustuslain 10 § 1 momentin, 18 §:n tai 124 §:n kannalta.

Edellä esitetyn perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraavat lakiehdotukset:

1.

Laki **tilintarkastuslain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kuomotaan tilintarkastuslain (459/2007) 7 § ja 54 §,

muutetaan 2 §:n 1-5 kohta, 3 ja 5 §, 8 §:n 1 momentti, 6 luku, 44 §:n 3 momentti, 52 §:n 2 momentti ja 53 § sekä

lisätään 2 §:ään uusi 6-7 kohta, uusi 37 a § ja 45 §:ään uusi 4 momentti seuraavasti:

[Lakiehdotuksesta puuttuvat tilintarkastuslain 1 §:n soveltamisalaa koskevat muutokset sekä tilintarkastajien valvontaa koskevat ehdotukset, joita on käsitelty yksityiskohtaisesti raportin osioissa III ja IV]

2 §

Määritelmiä

Tässä laissa tarkoitetaan:

1) *tilintarkastajalla* tämän lain 30 §:n mukaisesti tilintarkastajaksi hyväksyttyä luonnollista henkilöä tai tilintarkastusyhteisöksi hyväksyttyä yhteisöä;

2) *HTM-tilintarkastajalla* luonnollista henkilöä, joka on 32 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetun tilintarkastajatutkinnon suorittuaan hyväksytty 30 §:n mukaisesti tilintarkastajaksi;

3) *KHT-tilintarkastajalla* HTM-tilintarkastajaa, joka on 30 §:n mukaisesti hyväksytty yksityisen sektorin tilintarkastuksen erikoistumis pätevyyyteen 31 §:n 3 momentin edellytysten täytyessä;

4) *JHT-tilintarkastajalla* HTM-tilintarkastajaa, joka on 30 §:n mukaisesti hyväksytty julkisen sektorin tilintarkastuksen erikoistumis pätevyyyteen 31 §:n 4 momentin edellytysten täytyessä.

5) *tilintarkastusyhteisöllä* 30 §:n mukaisesti hyväksyttyä yhteisöä;

6) *konsernilla* kirjanpitolain 1 luvun 6 §:ssä tarkoitettua konsernia;

7) *julkisen kaupankäynnin kohteena olevalla yhteisöllä* yhteisöä, jonka arvopaperi on otettu arvopaperimarkkinalain (495/1989) 1 luvun 3 §:ssä tarkoitetun julkisen kaupankäynnin tai sitä Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa (ETA-valtio) vastaavan kaupankäynnin kohteeksi.

3 §

Tilintarkastajan yleinen kelpoisuus

Tilintarkastajana voi toimia henkilö, joka on merkitty 37 §:n mukaiseen tilintarkastajarekisteriin hyväksytyksi tilintarkastajaksi tai tilintarkastusyhteisöksi.

Tilintarkastajana ei voi toimia henkilö, joka on vajaavaltainen, konkurssissa tai liiketoimintakiellossa taikka jonka toimintakelpoisuutta on rajoitettu.

Jos tilintarkastajaksi on valittu yksi tai useampi luonnollinen henkilö, on vähintään yhdellä heistä oltava asuinpaikka ETA-valtiossa.

5 §

Velvollisuus valita KHT-tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö

Vähintään yhden yhtiömiesten, yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen valitseman tilintarkastajan on oltava KHT-tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, jos kyse on julkisen kaupankäynnin kohteena olevasta yhteisöstä tai jos yhteisössä tai säätiössä päättyneellä tilikaudella täyttyy vähintään kaksi seuraavista edellytyksistä:

- 1) taseen loppusumma ylittää 25 000 000 euroa;
- 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 50 000 000 euroa; taikka
- 3) yhteisön tai säätiön palveluksessa on keskimäärin yli 300 henkilöä.

Mikäli tilintarkastajaksi valitaan tilintarkastusyhteisö, tulee noudattaa mitä 8 §:ssä säädetään päävastuullisesta tilintarkastajasta.

8 §

Päävastuullinen tilintarkastaja

Jos tilintarkastajaksi on valittu tilintarkastusyhteisö, tämän on ilmoitettava tilintarkastettavalle yhteisölle tai säätiölle, kenellä tilintarkastusyhteisössä työskentelevällä tilintarkastajalla on päävastuu tilintarkastuksen toimittamisesta. Päävastuullisella tilintarkastajalla tulee olla vähintään se pätevyys, jota laissa edellytettäisiin tilintarkastajaksi valittavalta luonnolliselta henkilöltä.

6 Luku

Tilintarkastajien hyväksyminen ja rekisteröinti

30 §

Tilintarkastajaksi ja tilintarkastusyhteisöksi hyväksyminen

Tilintarkastusvalvonnan on hakemuksesta hyväksyttävä tilintarkastajaksi hakija, joka täyttää 31 §:ssä säädetyt tilintarkastajaksi hyväksymisen edellytykset ja tilintarkastusyhteisöksi hakija, joka täyttää 34 §:ssä säädetyt tilintarkastusyhteisöksi hyväksymisen edellytykset.

Hyväksyminen on voimassa toistaiseksi.

31 §

Tilintarkastajaksi hyväksymisen edellytykset

Tilintarkastajaksi (*HTM-tilintarkastaja*) on hyväksyttävä luonnollinen henkilö, joka

- 1) ei ole konkurssissa, jonka toimintakelpoisuutta ei ole rajoitettu, jolle ei ole määrätty edunvalvojaa ja jota ei ole määrätty liiketoimintakieltoon;
- 2) ei toiminnallaan ole osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään ja ei harjoita tilintarkastustoiminnan kanssa muuta toimintaa, joka on omiaan vaarantamaan tilintarkastuksen suorittamisen;
- 3) on suorittanut korkeakoulututkinnon tai jolla on vähintään seitsemän vuoden kokemus ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeustieteen tehtävistä; on suorittanut tilintarkastajan tehtävän edellyttämät laskentatoimen, oikeustieteen ja muut kauppa- ja taloustieteelliset opinnot sekä mahdolliset puuttuvia oppiaineita koskevat lisätehtävät;
- 4) on suorittanut hyväksytysti 32 §:ssä tarkoitettun tilintarkastajatutkinnon;
- 5) on hankkinut vähintään kolmen vuoden käytännön kokemuksen tilinpäätösten tai konsernitilinpäätösten tilintarkastuksesta tai vastaavien taloudellisten laskelmien tarkastamisesta taikka vähintään 15 vuoden käytännön kokemuksen ammattimaisesta laskentatoimen, rahoituksen ja oikeustieteen tehtävistä sekä
- 6) on antanut tuomioistuimelle tilintarkastajan vakuutuksen.

Henkilö on 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettulla tavalla sopimaton tilintarkastajan tehtävään, jos hänet on tuomittu lainvoimaisella tuomiolla kolmen viimeisen vuoden aikana sakkorangaistukseen, viiden viimeisen vuoden aikana ehdolliseen vankeusrangaistukseen, yhdyskuntapalveluun tai valvontaan taikka viimeisen kymmenen vuoden aikana ehdottomaan vankeuteen rikoksesta, joka osoittaa hänen olevan sopimaton toimimaan tilintarkastajana. Henkilöä ei myöskään pidetä sopivana tehtävään, jos hän on muutoin aikaisemmalla toiminnallaan osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään.

KHT-tilintarkastajaksi on hyväksyttävä HTM-tilintarkastaja, joka

- 1) on suorittanut ylemmän korkeakoulututkinnon tai on toiminut vähintään viiden vuoden ajan ammattimaisesti tilintarkastajana taikka jolla on vähintään seitsemän vuoden kokemus ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeustieteen tehtävistä sekä
- 2) on suorittanut hyväksytysti 32 §:ssä tarkoitetun yksityisen sektorin tilintarkastuksen erikoistumistutkinnon.

JHT-tilintarkastajaksi on hyväksyttävä HTM-tilintarkastaja, joka

- 1) on suorittanut ylemmän korkeakoulututkinnon tai on toiminut vähintään viiden vuoden ajan ammattimaisesti tilintarkastajana taikka jolla on vähintään seitsemän vuoden kokemus ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeustieteen tehtävistä sekä
- 2) on suorittanut hyväksytysti 32 §:ssä tarkoitetun julkisen sektorin tilintarkastuksen erikoistumistutkinnon.

Sen estämättä, mitä 1–4 momentissa säädetään HTM-, KHT- ja JHT-tilintarkastajaksi on hyväksyttävä ETA-valtiossa hyväksytty tilintarkastaja. Henkilön on ennen hyväksymistä suoritettava Tilintarkastusvalvonnan järjestämä kelpoisuuskoee. Mitä tässä momentissa säädetään, sovelletaan myös henkilöön, jolla on tilintarkastajan toimen harjoittamisen ammattipätevyys valtiossa, jonka kanssa EU ja sen jäsenvaltiot ovat tehneet sopimuksen ammattipätevyyden vastavuoroisesta tunnustamisesta.

Työ- ja elinkeinoministeriön asetuksella annetaan säännökset tämän pykälän tarkoittamista opinnoista, mahdollisuudesta opintojen korvaamiseen lisätehtävillä, kokemusvaatimuksista sekä tilintarkastajan vakuutuksen sisällöstä

32 §

Tilintarkastaja- ja erikoistumistutkinnot

Tutkinnot rakentuvat seuraavasti:

- 1) tilintarkastajatutkinnon tehtävät liittyvät valmiuksiin hoitaa itsenäisesti kirjanpitovelvollista yhteisöä ja säätiötä sekä konsernia koskevia tilintarkastustehtäviä;
- 2) yksityisen sektorin tilintarkastuksen erikoistumistutkinnon tehtävät liittyvät valmiuksiin hoitaa itsenäisesti kirjanpitovelvollista yhteisöä ja säätiötä koskevia vaativia tilintarkastustehtäviä erityisesti koskien julkisen kaupankäynnin kohteena olevaa yhteisöä sekä luotto- ja vakuutuslaitosta sekä konsernia ja
- 3) julkisen sektorin tilintarkastuksen erikoistumistutkinnon tehtävät liittyvät valmiuksiin hoitaa itsenäisesti julkisyhteisöä sekä konsernia koskevia tilintarkastustehtäviä.

Tilintarkastajatutkinnon ja molempien erikoistumistutkintojen tehtävät edellyttävät tilintarkastajan tehtävän kannalta tarpeellisen sääntelyn ja tilintarkastustoimeksiannon käytännön toimien hallintaa.

Tilintarkastajatutkinto ja molemmat erikoistumistutkinnot järjestetään vähintään kerran kalenterivuodessa. Tilintarkastusvalvonta päättää tutkintojen järjestämisaikajankohdasta.

Työ- ja elinkeinoministeriön asetuksella voidaan antaa tarkempia säännöksiä tilintarkastajatutkinnon ja erikoistumistutkintojen suorittamistavasta, rakenteesta ja tutkintovaatimuksista.

33 §

Tilintarkastaja- ja erikoistumistutkintoihin osallistuminen

Tilintarkastajatutkintoon ja erikoistumistutkintoihin voi osallistua luonnollinen henkilö, joka on saanut osallistumisluvan Tilintarkastusvalvonnalta. Myönnetty lupa on voimassa 5 vuotta.

Tilintarkastusvalvonnan on hakemuksesta myönnettävä lupa osallistua tilintarkastajatutkintoon luonnolliselle henkilölle, joka täyttää 31 §:n 1 momentin 3 kohdassa säädetyn kelpoisuuden, on suorittanut 4 kohdassa tarkoitettua opintoja sekä on hankkinut 31 §:n 1 momentin 6 kohdassa edellytettyä käytännön kokemusta siten, että edellytetystä määrästä puuttuu enintään 12 kuukautta. Edellä 31 §:n 1 momentin 4 kohdan opintojen suorittamista koskevasta vaatimuksesta voidaan poiketa, jos henkilö suorittaa puuttuvia oppiaineita koskevat lisätehtävät.

Tilintarkastusvalvonnan on hakemuksesta myönnettävä lupa osallistua yksityisen sektorin sekä julkisen sektorin tilintarkastuksen erikoistumistutkintoon luonnolliselle henkilölle, joka täyttää 31 §:n 3 momentin 1 kohdassa ja 4 momentin 1 kohdassa tarkoitettua edellytyksen ja on suorittanut hyväksytysti 31 §:n 1 momentissa tarkoitettua tilintarkastajatutkinnon tai on saanut luvan osallistua siihen.

Jos henkilölle on myönnetty lupa osallistua sekä tilintarkastaja- että erikoistumistutkintoon mutta hän ei ole suorittanut hyväksytysti tilintarkastajatutkintoa, voi henkilö osallistua erikoistumistutkintoon vain samanaikaisesti tilintarkastajatutkinnon kanssa. Jos hän tällöin suorittaa hyväksytysti vain erikoistumistutkinnon, on suoritus voimassa 5 suoritusvuotta seuraavaa kalenterivuotta. Mikäli tilintarkastajatutkintoa ei tässä ajassa suoriteta hyväksytysti, erikoistumistutkinnon suoritus raukeaa.

34 §

Tilintarkastusyhteisöksi hyväksymisen edellytykset

Tilintarkastusyhteisöksi on hyväksyttävä tilintarkastustoimintaa harjoittava osakeyhtiö, osuuskunta, kommandiittiyhtiö tai avoin yhtiö,

1) jolla on edellytykset toimia riippumattomana tilintarkastusyhteisönä tämän lain mukaisesti;

2) jossa enemmistö avoimen yhtiön yhtiömiehistä tai kommandiittiyhtiön vastuunalaisista yhtiömiehistä on yhtiössä työskenteleviä hyväksytyjä tilintarkastajia, tilintarkastusyhteisöjä, ETA-valtiossa hyväksytyjä tilintarkastajia tai tilintarkastusyhteisöjä taikka jossa enemmistö osakeyhtiön osakkeiden tuottamasta äänimäärästä tai osuuskunnan jäsenten ja edustajiston äänimäärästä on edellä tarkoitetuilla tilintarkastajilla tai tilintarkastusyhteisöillä; sekä

3) jossa yli puolet osakeyhtiön tai osuuskunnan hallituksen jäsenistä ja varajäsenistä sekä puheenjohtaja ja varapuheenjohtaja ovat yhteisössä työskenteleviä tilintarkastajia tai ETA-valtiossa hyväksytyjä tilintarkastajia.

Mitä edellä säädetään osakeyhtiöstä, osuuskunnasta, kommandiittiyhtiöstä ja avoimesta yhtiöstä, sovelletaan näitä vastaavaan ulkomaiseen yhteisöön.

35 §

Hyväksynnän lakkauttaminen ja palauttaminen

Tilintarkastusvalvonnan on lakkautettava tilintarkastajan hyväksyminen, jos tilintarkastaja pyytää kirjallisesti lakkauttamista. Tilintarkastusvalvonnan on palautettava hyväksyminen hakemuksesta, jos hakija täyttää hyväksymisen edellytykset ja 21 §:n vaatimuksen ammattitaidon ylläpitämisestä ja kehittämisestä.

36 §

Hakemusmenettely hyväksymis- ja tutkintoasioissa

Edellä 30 §:ssä tarkoitettu hyväksymiseen ja 36 §:ssä tarkoitettu hyväksynnän palauttamiseen sekä 33 §:ssä tarkoitettu tutkintoihin osallistumiseen liittyvät hakemukset tehdään kirjallisesti Tilintarkastusvalvonnalle. Hakijan on liitettävä hakemukseensa sen ratkaisemiseksi tarpeellinen selvitys.

Hakemuksen käsittelee ja ratkaisee Tilintarkastusvalvonta.

37 §

Tilintarkastajarekisteri

Tilintarkastusvalvonta pitää rekisteriä hyväksytyistä tilintarkastajista (tilintarkastajarekisteri). Tilintarkastajarekisteriin merkitään tilintarkastajan yksilölliset tiedot sekä muut ammatin- ja liiketoiminnan harjoittamista koskevat tarpeelliset tiedot. Rekisteriin tehdään merkintä myös, jos tilintarkastajalle on annettu 49 §:ssä tarkoitettu huomautus tai varoitus. Tilintarkastajarekisteriin merkittävistä tiedoista ja rekisterinpidosta säädetään tarkemmin valtioneuvoston asetuksella.

Tilintarkastajarekisteriin merkitään tiedot myös muussa kuin ETA-valtiossa hyväksytystä ja rekisteröidystä tilintarkastajasta, joka antaa tilintarkastuskertomuksen muussa kuin ETA-valtiossa rekisteröidyn yhteisön tilinpäätöksestä tai konsernitilinpäätöksestä sekä toimintakertomuksesta, kun yhteisön arvopaperi on arvopaperimarkkinalain 1 luvun 3 §:ssä tarkoitetun julkisen kaupankäynnin kohteena. Rekisteröitävän tilintarkastajan on lisäksi täytettävä valtioneuvoston asetuksella tarkemmin säädettävät ammattitaitoa, tilintarkastusyhteisön hallintoa, tilintarkastuksen suorittamista ja tietojen julkistamista koskevat edellytykset. Edellä tarkoitettu rekisteröinti ei koske tilintarkastajaa sellaisessa yhteisössä, jonka arvopapereista julkisen kaupankäynnin kohteena on vain sellaisia muun kuin oman pääoman ehtoisia arvopapereita, joiden yksikkökohtainen nimellisarvo tai kirjanpidollinen vasta-arvo on vähintään 50 000 euroa tai tätä liikkeeseenlaskupäivänä vastaava määrä muussa valuutassa.

Rekisteriin merkitty on velvollinen viipymättä ilmoittamaan Tilintarkastusvalvonnalle rekisteriin merkittyjä tietoja koskevista muutoksista.

Sen estämättä, mitä viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain (621/1999) 16 §:n 3 momentissa säädetään, jokaisella on oikeus saada tilintarkastajarekisteriin tehdyistä merkinnöistä tietoja, otteita ja todistuksia sähköisesti.

37 a §

Oikeus käyttää ammattinimikettä

Vain tilintarkastajarekisteriin merkityillä on oikeus käyttää ammattinimikettä HTM-tilintarkastaja, KHT-tilintarkastaja, JHT-tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö taikka ammattinimikkeisiin viittaavaa lyhennettä HTM, KHT tai JHT.

38 §

Tietojen poistaminen tilintarkastajarekisteristä

Jos rekisteriin merkityn tilintarkastajan hyväksyminen on lakannut, lakkautettu tai se on 50 §:ssä tarkoitetulla tavalla peruutettu, Tilintarkastusvalvonnan on poistettava tilintarkastajaa koskevat tiedot rekisteristä. Rekisteristä poistamista koskevan ilmoituksen voi tehdä myös se, joka on peruuttanut tilintarkastajan hyväksymisen, jos päätös on lainvoimainen. Tilintarkastusvalvonnan on ilmoituksen saatuaan viipymättä ilmoitettava peruuttamisesta asianomaisille ETA-valtioiden tilintarkastajarekisteriä pitävälle viranomaisille.

Tilintarkastajarekisteristä poistetaan varoitusta koskeva tieto kuuden vuoden kuluttua ja huomautusta koskeva tieto kolmen vuoden kuluttua tätä koskevan lainvoimaisen päätöksen antamisesta.

44 §

Asioiden käsittely valvontaelimissä

Tilintarkastusvalvonta ei voi määrätä 49 tai 50 §:ssä tarkoitettua seuraamusta, jos tilintarkastajan moitittavasta toiminnasta on kulunut yli kuusi vuotta. Rajoitusta ei kuitenkaan sovelleta määrättäessä 50 §:ssä tarkoitettua seuraamusta tilintarkastajan 31 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitetun henkilön sopimattomuuden perusteella, jos sopimattomuus on ilmeistä.

45 §

Tietojensaantioikeus

Tilintarkastusvalvonnalla on oikeus saada sakon täytäntöönpanosta annetun lain (672/2002) 46 §:ssä tarkoitettu sakkorekisteristä tiedot, jotka ovat tarpeen tilintarkastajan sopivuuden selvittämiseksi.

52 §

Rangaistussäännökset

Joka 37 a §:n vastaisesti käyttää tilintarkastajan nimikettä tai muuta nimitystä, jonka perusteella voidaan virheellisesti olettaa hänen olevan hyväksytty tilintarkastaja, on tuomittava tilintarkastajan ammattinimikkeen luvattomasta käyttämisestä sakkoon.

53 §

Muutoksenhaku

Tilintarkastusvalvonnan päätökseen saa vaatia oikaisua siten kuin hallintolaissa (434/2003) säädetään. Oikaisua ei kuitenkaan saa vaatia päätökseen, joka koskee 40 §:n 2 momentin 1-3 kohdassa tarkoitettua asiaa.

Oikaisuvaatimukseen annettuun päätökseen saa hakea muutosta valittamalla [x] hallinto-oikeuteen siten kuin hallintolainkäyttölaissa (586/1996) säädetään. Hallinto-oikeuden päätökseen ei kuitenkaan saa hakea muutosta valittamalla, jos päätös koskee

- 1) tutkintoon ottamista;
- 2) tutkinnossa tai kelpoisuuskokeessa tai lisätehtävien hyväksymistä; tai
- 3) toimenpidettä, johon laaduntarkastuksen tulokset antavat aihetta.

Tilintarkastusvalvonnalla on oikeus hakea muutosta hallinto-oikeuden päätökseen, jolla hallinto-oikeus on muuttanut tai kumonnut Tilintarkastusvalvonnan päätöksen. Muutoksenhakuoikeus koskee myös edellä 2 momentin 1-3 kohdissa tarkoitettuja päätöksiä.

Tässä laissa tarkoitettua päätöstä, jolla hyväksymisen peruuttamista koskeva päätös pannaan täytäntöön muutoksenhausta huolimatta, on noudatettava, jollei valitusviranomaisen toisin määrää. Valitusviranomaisen on käsiteltävä asia kiireellisenä.

1. Tämä laki tulee voimaan __ päivänä _____kuuta 20__.

2. Tämän lain voimaan tullessa tilintarkastajarekisteriin merkityn HTM- ja KHT-tilintarkastajan rekisteröinti säilyy. Ennen tämän lain voimaantuloa suoritettu HTM-tutkinto vastaa tämän lain voimaan tultua suoritettua tilintarkastajatutkintoa ja KHT-tutkinto suoritettua tilintarkastajatutkintoa ja yksityisen sektorin tilintarkastuksen erikoistumistutkintoa.

3. Tilintarkastajarekisteriin merkitty HTM- sekä KHT-yhteisö rekisteröidään tämän lain voimaan tullessa tilintarkastusyhteisöksi.

4. Mikäli muualla lainsäädännössä säädetään JHTT-tilintarkastajan tai JHTT-yhteisön valitsemisesta, tarkoitetaan tällä lain voimaantulon jälkeen myös hyväksyttyä JHT-tilintarkastajaa tai tilintarkastusyhteisöä edellyttäen, että päävastuullinen tilintarkastaja on JHT-tilintarkastaja.

5. Sen estämättä, mitä 4-6 §:ssä säädetään, voidaan sellaisessa yhteisössä ja säätiössä, jossa kunnalla tai kuntayhtymällä on määräysvalta, tilintarkastajaksi valita HTM-, KHT- tai JHT-tilintarkastajan taikka tilintarkastusyhteisön lisäksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetussa laissa (467/1999) tarkoitettu JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö. Edellä tarkoitettussa tehtävässä toimivaan JHTT-tilintarkastajaan ja JHTT-yhteisöön sovelletaan tilintarkastuslain säännöksiä lukuun ottamatta 30-38, 49 ja 50 §:n säännöksiä.

6. Se, mitä muussa laissa säädetään kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnasta, Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnasta tai julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunnasta (JHTT-lautakunta) koskee jatkossa Tilintarkastusvalvontaa.

7. Tämän lain voimaan tullessa kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat ja Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta lakkaavat ja vireillä olevat asiat ja tilintarkastajarekisteri siirtyvät Tilintarkastusvalvonnalle.

8. Tämän lain voimaan tullessa valtion tilintarkastuslautakunta lakkaa ja vireillä olevat hallintolainkäyttöä koskevat asiat siirtyvät [x] hallinto-oikeudelle. Kaikki muut vireillä olevat asiat siirtyvät Tilintarkastusvalvonnalle. Tilintarkastusvalvonnalle siirtyvät valitusasiat käsitellään Tilintarkastusvalvonnassa oikaisuvaatimuksina.

9. Tilintarkastusvalvonnalle tämän pykälän perusteella siirtyneessä asiassa annettuun päätökseen haetaan muutosta siten kuin 53 §:ssä säädetään muutoksenhausta.

10. [x] hallinto-oikeudelle 8 momentin mukaisesti siirtyneessä asiassa annettuun päätökseen haetaan muutosta siten kuin 53 §:ssä säädetään muutoksenhausta hallinto-oikeuden päätökseen.

11. Tämän pykälän perusteella Tilintarkastusvalvonnalle kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnilta, Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalta ja valtion tilintarkastuslautakunnalta siirtyvä asia käsitellään siten kuin tässä laissa asioiden käsittelystä Tilintarkastusvalvonnassa säädetään.

12. Lain täytäntöönpanon edellyttämiin toimenpiteisiin voidaan ryhtyä ennen lain voimaantuloa.

2.

Laki

julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetun lain (467/1999) 2, 3, 6 a §, 7, 8, 9, 10-15, 15a, 16, 17,19-21, 21a, 22, 23 ja 25 §,

sellaisena kuin niistä ovat 2, 8, 11, 15 a, 16, ja 25 § laissa 370/2005, 3 § laissa 1098/2000, 7, 9, 12, 19 ja 21 a § laissa 1099/2008, 6 a § laissa 1033/2008, 13, 17 ja 20 § osaksi laissa 370/2005, 15 § laeissa 370/2005 ja 1033/2008 sekä 22 § osaksi laeissa 1098/2000 ja 370/2005 sekä

muutetaan lain nimike ja 1 §:n 1 momentti,

sellaisena kuin niistä on 1 §:n 1 momentti laissa 1033/2008 seuraavasti:

Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta

1§

Lain soveltamisala

Tätä lakia sovelletaan julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen siltä osin kuin muussa laissa ei toisin säädetä. Valtiontalouden tarkastusviraston suorittamasta tarkastuksesta säädetään erikseen.

1. Tämä laki tulee voimaan __ päivänä _____kuuta 20__.

2. Tällä lailla kumotaan valtioneuvoston asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista (1083/2008) sekä valtiovarainministeriön asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan hyväksymisvaatimuksista (1369/2009).

3. JHTT-tilintarkastaja, joka on rekisteröity tilintarkastuslain (479/2007) 37 §:ssä tarkoitettuun tilintarkastajarekisteriin hyväksytyynä tilintarkastajana, rekisteröidään tämän lain voimaan tullessa tilintarkastajarekisteriin JHTT-tilintarkastajana. Samalla henkilö poistetaan JHTT-luettelosta. Henkilöä ei enää tämän jälkeen voida merkitä takaisin JHTT-luetteloon.

4. Muun kuin 3 momentissa tarkoitetun JHTT-tilintarkastajan hyväksyminen säilyy voimassa tämän lain voimaan tullessa. Tämän lain voimaan tulon jälkeen JHTT-tilintarkastajan hyväksymiseen ja valvontaan sovelletaan julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annettua lakia sekä edellä 2 momentissa tarkoitettuja asetuksia, sellaisina kuin ne olivat voimassa tämän lain voimaan tullessa.

5. JHTT-yhteisön hyväksyminen on voimassa enintään viisi vuotta tämän lain voimaan tulosta. Tämän jälkeen hyväksyminen lakkaa ja JHTT-yhteisö poistetaan JHTT-luettelosta. Edellä mainitun viiden vuoden siirtymäajan JHTT-yhteisön hyväksymiseen ja valvontaan sovelletaan julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annettua lakia sekä edellä 2 momentissa tarkoitettua valtioneuvoston asetusta julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista (1083/2008) sellaisina, kuin ne olivat voimassa tämän lain voimaan tullessa. Uusia JHTT-yhteisöjä ei hyväksytä tämän lain voimaan tulon jälkeen.

6. JHTT-lautakunnan ennen tämän lain voimaatuloa JHTT-tutkintoon hyväksymän henkilön oikeus osallistua JHTT-tutkintoon säilyy lautakunnan päätöksen mukaisena, kuitenkin siten, että oikeus lakkaa olemasta voimassa viimeistään kolmen vuoden kuluttua tämän lain voimaan tulosta. Tällaisen henkilön tutkintoon osallistumiseen, tutkintoon, hyväksymiseen ja JHTT-luetteloon merkitsemiseen sovelletaan tämän lain voimaantullessa voimassa olleita säännöksiä.

7. JHTT-tutkinto järjestetään tämän lain voimaan tullessa voimassa olleiden säännösten mukaisesti ja vähintään kerran vuodessa, kunnes kolme vuotta on kulunut tämän lain voimaantulosta. Tämän jälkeen JHTT-tutkintoa ei järjestetä. Tutkintoon ei voida hyväksyä uusia hakijoita tämän lain voimaan tultua.

8. Vain JHTT-luetteloon merkitty tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö on oikeutettu käyttämään nimikettä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastaja (JHTT-tilintarkastaja) tai julkishallinnon ja -talouden tilintarkastusyhteisö (JHTT-yhteisö). Joka tämän vastaisesti käyttää nimikettä taikka muuta nimitystä, jonka perusteella voidaan virheellisesti olettaa hänen olevan tämän lain voimaantullessa voimassa olleiden säännösten mukainen JHTT-tilintarkastaja, on tuomittava JHTT-tilintarkastajan ammattinimikkeen luvattomasta käyttämisestä sakkoon.

9. JHTT-tilintarkastaja on kirjallisesta hakemuksesta hyväksyttävä tässä momentissa säädettyjen edellytysten täytyessä tilintarkastuslain mukaan hyväksytyksi HTM- ja JHT-tilintarkastajaksi. Edellytyksenä on, että JHTT-tilintarkastaja suorittaa hyväksytysti siirtymäkokeen ja täyttää tilintarkastuslain 31 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdassa säädetyt yleiset kelpoisuusedellytykset. HTM- ja JHT-tilintarkastajaksi tämän momentin perusteella hyväksytty henkilö poistetaan JHTT-luettelosta. Henkilö ei enää tämän jälkeen voi tulla merkityksi JHTT-luetteloon. Tilintarkastusvalvonta järjestää siirtymäkokeen vähintään kerran vuodessa viitenä tämän lain voimaantuloa seuraavana vuotena. Tilintarkastusvalvonta päättää kokeen hyväksytystä suorittamisesta sekä hyväksymisestä HTM- ja JHT-tilintarkastajaksi. Siirtymäkokeeseen tai hyväksymiseen liittyvistä päätöksistä haetaan muutosta siten kuin tilintarkastuslain 53 §:ssä säädetään muutoksenhausta päätökseen, joka koskee tutkinnossa tai kelpoisuuskokeessa hyväksymistä. Työ- ja elinkeinoministeriön

asetuksella voidaan antaa tarkempia säännöksiä siirtymäkokeen sisällöstä, suorittamistavasta, rakenteesta ja koevaatimuksista.

10. Tämän lain voimaantullessa JHTT-lautakunta lakkaa ja sen tehtävät siirtyvät tilintarkastuslain [x] §:ssä tarkoitetulle Tilintarkastusvalvonnalle. Lisäksi tämän lain voimaan tullessa vireillä olevat asiat ja JHTT-luettelo siirtyvät Tilintarkastusvalvonnalle.

11. Ennen tämän lain voimaantuloa annettuun JHTT-lautakunnan päätökseen, johon oikaisua ei ole vaadittu tämän lain voimaan tullessa, vaaditaan oikaisua Tilintarkastusvalvonnalta. Oikaisuvaatimuksen johdosta annettuun päätökseen haetaan muutosta ennen tämän lain voimaantuloa voimassa olleiden säännösten mukaisesti.

12. Tilintarkastusvalvonnalle tässä pykälässä säädetyt tehtävät hoidetaan Tilintarkastusvalvonnassa siten kuin [tilintarkastuslain x §:ssä] säädetään vastaavan laisten asioiden käsittelystä. Tilintarkastusvalvonnan tässä pykälässä säädettyihin tehtäviin liittyviin päätöksiin haetaan muutosta tilintarkastuslain 53 §:n mukaisesti.

13. Ennen tämän lain voimaantuloa voidaan ryhtyä lain täytäntöönpanon edellyttämiin toimiin.

3.

Laki **kauppakamarilain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan kauppakamarilain (878/2002) 2 §:n 1 momentin 1 kohta, 2 momentti ja 3 momentin 1 kohta sellaisena kuin niistä 2 §:n 1 momentin 1 kohta on laissa 459/2007 sekä

muutetaan 8 §:n 2 momentti seuraavasti:

8 §

Kirjanpito ja tilintarkastus

Keskuskauppakamarin tilinpäätöksestä on käytävä ilmi, että kiinteistönvälitysliikkeistä ja vuokrahuoneiston välitysliikkeistä annetun lain maksuja koskevaa säännöstä on noudatettu.

Tämä laki tulee voimaan __ päivänä _____kuuta 20__.

III VALVONNAN ORGANISOINTI

1 Yleistä

Yhdenmukainen yksityisen ja julkisen sektorin tilintarkastajien tutkintojärjestelmä edellyttää myös auktorisoinnin ja valvonnan yhtenäistämistä, kuten myös tilintarkastajien valvontaa ja muutoksenhakua selvittämään asetettu selvitysmies OTT Pekka Timonen on raportissaan⁶ todennut. Hän on myös todennut, että tilintarkastukseen toimialana liittyvät julkiset intressit, tilintarkastukselle välttämätön julkisen luottamuksen saavuttaminen ja ylläpitäminen sekä tilintarkastukseen liittyvä tehokas ja uskottava kansainvälinen yhteistyö edellyttävät, että tilintarkastuksesta vastaava toimija on viranomainen eikä julkisoikeudellinen yhdistys, jolle on annettu viranomaistehtäviä. Työryhmä yhtyy näihin Timosen esittämiin näkemyksiin.

Hyvälle valvontafunktiolle asetetaan useita vaatimuksia kuten uskottavuus, riippumattomuus, itsenäisyys, toiminnan laatu, tehokkuus, läpinäkyvyys ja avoimuus. Lisäksi valvontatoimintaan liittyy kurinpitomenettelynä elinkeinotoimintaan liittyvän luvan peruuttaminen, jonka arvioidaan soveltuvan vain varsinaisessa viranomaiskoneistossa ratkaistavaksi. Näitä kysymyksiä on käsitelty seikkaperäisemmin jo edellä II-osiossa. Valvonnalle asetetut vaatimukset huomioon ottaen on työryhmän näkemyksen mukaan tarkoituksenmukaista, että valvontaa tehdään jatkossa hallinnon osana varsinaisessa viranomaiskoneistossa.

Maa- ja talouden kriisin seurauksena on myös EU:ssa kiinnitetty enemmän huomiota taloudellisen raportoinnin luotettavuuteen. Tämä on kohdistanut huomion myös tilintarkastuksen rooliin taloudellisen raportoinnin varmentajana, minkä seurauksena niin tilintarkastuksen laatu kuin tilintarkastajien valvonta ovat nousseet mielenkiinnon kohteeksi myös Euroopassa. EU-komissio antoi edellä II-osan kohdassa 2.2.8 kuvatut ehdotukset tilintarkastusdirektiivin muuttamiseksi sekä uudeksi PIE-yhteisöjen tilintarkastusta koskevaksi asetukseksi. Molemmat ehdotukset sisältävät valvontaa koskevia säännöksiä. Ehdotusten kehityssuunta ei vielä työryhmän työn päättyessä ollut nähtävissä. Valvojalle ehdotetut toimivaltuudet noudattelevat ehdotuksessa niin valvojan käytettävissä olevien valvontakeinojen kuin rikkomuksia koskevan sanktioinnin osalta EU:n sääntelyssä rahoitusmarkkinoilla jo omaksuttua linjaa. Myös valvonnan rooli ja ehdotettu sääntely ovat EU:n komission ehdotuksissa sen luontoisia, että valvontavastuun ei tule enää olla valtiovallan viranomaiskoneiston ulkopuolella.

Tässä osiossa ei enää laajemmin toisteta jo edellä raportissa esitettyä, koska hallituksen esityksen muotoon laaditussa raportin II-osassa on jo kuvattu ja arvioitu laajasti valvonnan nykytilaa, työryhmän uudistettavalle valvontajärjestelmälle

6 Timonen Pekka, Tilintarkastajien auktorisoinnin ja valvonnan yhtenäistäminen, TEM raporteja 16/2011.

määrittelemiä tavoitteita, toteuttamisvaihtoehtoja sekä ehdotuksen vaikutuksia. Tässä osassa sen sijaan keskitytään täsmentämään II-osassa esiteltyjä, valvontaa koskevia, keskeisiä ehdotuksia yksityiskohtaisemmalla tasolla.

2 Valvonnan sijainti

Työryhmä on päätenyt eri viranomaisvaihtoehtoja tarkasteltuaan selvitysmies Timosen kannalle ja ehdottaa Patentti- ja rekisterihallitusta sijoituspaikaksi tilintarkastajien valvonnalle. Timonen on käsitellyt valvonnan eri sijoituspaikkavaihtoehtoja raportissaan Tilintarkastajien auktorisoinnin ja valvonnan yhtenäistäminen. EU:n komissio ei ollut vielä antanut sääntelyehdotuksiaan Timosen raportin valmistuessa. Näissä komission ehdotuksissa vahvistuu se, jo vihreän kirjan antama, mielikuva, että valvonnan halutaan olevan viranomaistoimintaa ja lisäksi vielä tilintarkastusalasta riippumatonta. EU-kehitys on siten yhdenmukainen Timosen raportissaan ehdottamien valvontalinjausten kanssa.

Timonen arvioi raportissaan valvonnalle neljää eri sijoituspaikkavaihtoehtoa: erillisvirastoa, työ- ja elinkeinoministeriötä, Finanssivalvontaa (jäljempänä FIVA) sekä Patentti- ja rekisterihallitusta. Myös työryhmä on päätenyt arvioimaan näitä vaihtoehtoja niiden ollessa työryhmän näkemyksen mukaan varteenotettavimmat.

Erillisvirastosta Timonen toteaa, että se olisi suoraan työ- ja elinkeinoministeriön alainen. Ohjaus hoidettaisiin tällöin normaalin virastojen toiminnan- ja tuloso-
hjouksen välineillä. Valvonnan läpinäkyvyys olisi erillisvirasto-vaihtoehdossa suurin. Vaikka erillisvirasto olisi ratkaisuna hyvä, katsoo Timonen erillisviraston kustannusten kannalta ongelmalliseksi. Pienen viraston kustannukset olisivat hänen mukaansa muita vaihtoehtoja korkeammat, koska virastolle jouduttaisiin järjestämään sekä sen toimintaan liittyvät tukipalvelut että valtionhallinnon sisäiseen toiminnalliseen ja tuloso-
hjoukseen liittyvät hallinnon ja talouden tukipalvelut. Työryhmä yhtyy Timosen näkemykseen.

Valvonnasta osana työ- ja elinkeinoministeriön toimintaa Timonen toteaa, että ministeriöiden sisällä ei tyypillisesti ole tämänkaltaisia valvontatehtäviä ja lisäksi järjestely poikkeaisi yleisestä kehityssuunnasta, jossa muun muassa valvontaan liittyviä tehtäviä on pyritty siirtämään hallinnon alan muille viranomaisille. Myös työryhmä katsoo, että näin laaja valvontatoiminto ei luontevasti sovellu edes itsenäiseksi yksiköksi työ- ja elinkeinoministeriön yhteyteen. Tämä siitä huolimatta, että valvontatoiminto sinänsä olisi rakennettavissa päätöksenteossaan itsenäiseksi ja poliittisesta johdosta riippumattomaksi toiminnoksi.

Suomen Pankin yhteydessä toimivassa FIVAssa ei ole Timosen mukaan suoraan tilintarkastajien valvontaan liittyviä vertailukelpoisia toimintoja. Sillä on kuitenkin perustehtävänä valvonta, joten tässä vaihtoehdossa tilintarkastusvalvonta voitaisiin melko helposti sijoittaa laajemman valvontaviranomaisen osaksi. Timonen toteaa, että listayhtiöiden osalta toiminnoista voi löytyä synergiaa, mutta muu tilintarkastusvalvonnan toiminta eroaa selkeästi FIVAn keskeisistä toiminnoista. Timonen ei

kuitenkaan katso, että FIVAn toimintaa voitaisiin laajentaa kattamaan tilintarkastusvalvonta ilman, että siitä aiheutuisi sekaannuksia ja väärinymmärryksiä. Myös työryhmä katsoo, että tilintarkastajien ylipäättään ja erityisesti vielä muiden kuin PIE-yhteisöjen tilintarkastajien valvonta olisi selvä poikkeama FIVAn ydintehtävistä ja tehtäväkentästä. Koska valvonnan kohteena olisivat kaikki yksityisen ja julkisen sektorin tilintarkastajat sekä ottaen huomioon valvontatoimintoon sisältyvät tehtävät, kuten alan tutkinnot, ei kokonaisuus työryhmän näkemyksen mukaan sovi Suomessa luontevasti FIVAlle. Työryhmä on tähän ratkaisuun päätyessään huomionnut myös sen, että komissio ehdottaa valvontayhteistyötä koordinoitavaksi PIE-yhteisöjen tilintarkastuksen valvonnan osalta ESMAssa⁷.

Työryhmä on tehnyt myös muutamia muita havaintoja tähän vaihtoehtoon liittyen. FIVA-vaihtoehdossa tulisi eteen myös se, että tilintarkastus ja tilintarkastajien valvonta kuuluvat työ- ja elinkeinoministeriön toimialaan. Tähän liittyen valvonta ja sääntelyjärjestelmän kokonaisuuden ja toimivuuden näkökulmasta valvonnan toiminta- ja tulohjaus työ- ja elinkeinoministeriön toimesta valtioneuvoston alaisuudessa olisi asianmukaisesti järjestettävä. Finanssivalvonta toimii Suomen pankin yhteydessä ja eduskunnan alaisuudessa, mikä osaltaan monimutkaistaisi järjestelyä. Lisäksi FIVA-vaihtoehdolle olisi oltava asianmukaiset perusteet ratkaisun valtiosääntöoikeudellisuus huomioon ottaen⁸. Työryhmä ei näitä perusteita ole tarkemmin eritellyt todettuaan, että valvontaa ei tulisi sijoittaa FIVaan.

Patentti- ja rekisterihallitukseen rakennetun valvontatoiminnon osata Timonen toteaa, että valvontatehtävä ei ole virastolle aivan vieras, mutta valmista mallia ei sielläkään ole. Patentti- ja rekisterihallitus on työ- ja elinkeinoministeriön alainen virasto, joten uuden tehtäväkentän antaminen Patentti- ja rekisterihallitukselle on toteutettavissa ja valvonnan ohjaus tulisi suoritettavaksi osana Patentti- ja rekisterihallituksen normaalia toiminnan- ja tulohjausta. Timonen päätyykin ehdottamaan Patentti- ja rekisterihallitusta sijoituspaikaksi valvonnalle. Painavimpina perusteluina hän pitää sääntely- ja valvontajärjestelmän toimivuuden varmistamista ja toiminnan kustannustehokkuutta. Hän kuitenkin toteaa, että itsestään selvää parasta vaihtoehtoa ei ole.

Myös työryhmä on tullut siihen tulokseen, että se suosittelee valvontatoiminnan sijoittamista Patentti- ja rekisterihallituksen yhteyteen. Työryhmä katsoo, että se

7 Euroopan neuvoston neuvotteluissa on suurimpien jäsenmaiden toimesta pidetty tärkeänä selvittää vaihtoehtoja valvonnan koordinoimiselle. Keskeisenä on erityisesti pidetty sitä, että valvontayhteistyössä kansalliset valvojat suoraan osallistuvat valvontaa koskevaan päätöksentekoon. Tällöin ei kyseeseen tulisi ESMAn olemassa olevien päätöksentekojärjestelmien käyttäminen. Riippumatta siitä, muuttuisiko ehdotus tähän suuntaan vai etenisiikö se komission ehdottamalla tavalla siten, että päätöksenteossa käytettäisiin ESMAn olemassa olevia päätöksentekojärjestelmiä, olisi tämä sopeutettavissa kansalliseen järjestelmään tilintarkastusvalvonnan sijoituspaikasta riippumatta. Mikäli ehdotukset kuitenkin etenisivät siten, kuin komissio on ehdottanut, tulisi Tilintarkastusvalvonta osallistumaan kokouksiin yhdessä FIVAn kanssa, päätettävien asioiden kuuluessa Tilintarkastusvalvonnan tehtäviin.

8 Finanssivalvonta toimii Suomen Pankin yhteydessä. Koska Suomen Pankki toimii perustuslain 91 §:n 1 momentin mukaan eduskunnan takuulla ja hoidossa, on huomioitava, että ehdotus merkitsi asiallisesti sitä, että tilintarkastajien valvonta olisi eduskunnan alaisuudessa. Perustuslain 119 §:n 1 momentin mukaan eduskunnan alaisesta hallinnosta säädetään erikseen lailla ja perustuslain esitöiden mukaan sanonnalla viitataan siihen, että hallinnon järjestäminen suoraan eduskunnan alaisuuteen on poikkeuksellista ja että valtionhallinto tulisi järjestää pääasiassa valtioneuvoston ja ministeriöiden alaisuuteen (HE 1/1998 vp , s. 174/l). Valvonnan sijoittamiselle eduskunnan alaisuuteen tulisi näin olla erityisiä syitä. Perustuslakivaliokunta on lausunnossaan (PeVL 28/2008 vp) katsonut, että siitä osin kuin perustelija tehtävien sijoittamiselle eduskunnan alaisuuteen ei ole, tulee tehtävät mahdollisimman pian siirtää sieltä pois. Näin ollen uusien tehtävien sijoittamisen FIVaan olisi mahdollista vain, jos ratkaisulle olisi kyseiset tehtävät huomioon ottaen asianmukaiset perusteet.

on esillä olleista sijoituspaikoista luontevin vaihtoehto sijoittaa nyt kyseessä olevat toiminnot. Valvonta järjestettäisiin päätöksenteossaan muusta virastosta itsenäiseksi yksiköksi. Työryhmä kuitenkin toteaa, että on asianmukaista seurata, mihin suuntaan EU:n tilintarkastusta koskevat hankkeet kehittyvät, jotta kaikki valvonnan organisointiin mahdollisesti vaikuttavat seikat voidaan huomioida. EU-hankkeiden kehitys on nähtävissä aikaisintaan loppusyksystä 2012 työryhmän toimikauden jo päättyttyä.

3 Tilintarkastusvalvonnan rakenne

Uutta valvontaorganisaatiota kutsuttaisiin nimellä ”Tilintarkastusvalvonta”. Tilintarkastusvalvonta tulisi toimimaan Patentti- ja rekisterihallituksen yhteydessä toimien kuitenkin varsinaisessa päätöksenteossaan itsenäisenä yksikkönä. Valvonta organisoitaisiin taloudellisesti ja henkilökunnan osalta omaksi kokonaisuudekseen virastossa. Tilintarkastusvalvonta muodostuisi Tilintarkastuslautakunnasta ja virkamiehistöstä. Molemmat, lautakunta ja virkamiehistö, tekisivät päätöksiä Tilintarkastusvalvonnan nimissä laissa tarkemmin määriteltävän tehtäväjaon mukaisesti.

Virkamiehistö koostuisi virkasuhteessa toimivista virkamiehistä, jotka työskentelisivät Patentti- ja rekisterihallituksessa. Tilintarkastusvalvonnan virkamiesyksikön päällikkövirkamiehenä toimisi valvonnan johtaja. Johtajan toimikausi olisi viisi vuotta. Määräaikaisuus liittyy valtionhallinnon käytäntöön, jonka mukaan korkeimmat virat ovat kaikki määräaikaisia. Kelpoisuusehtona johtajan virkaan olisi virkaan soveltuva ylempi korkeakoulututkinto, hyvä perehtyneisyys tilintarkastusalaan ja käytännössä osoitettu johtamistaito. Johtajan nimittäisi tehtävänsä valtioneuvosto työ- ja elinkeinoministeriön esityksestä. Valtioneuvosto nimittäisi työ- ja elinkeinoministeriön esityksestä myös johtajan sijaisen, jolla olisi samat kelpoisuusvaatimukset kuin johtajalla.

Tilintarkastuslautakunta olisi puolestaan valtioneuvoston asettama elin, joka koostuisi alan asiantuntijoista. Jäsenet toimisivat tehtävässä virkavastuulla. He eivät kuitenkaan olisi päätoimisia, vaan lautakunta kokoontuisi sen ratkaistavana olevista asiamääristä riippuen arviolta noin 1–1,5 kertaa kuukaudessa.

Tilintarkastuslautakunta koostuisi puheenjohtajasta, kahdesta varapuheenjohtajasta ja kuudesta muusta jäsenestä. Lautakunnan puheenjohtajan, varapuheenjohtajat ja jäsenet nimittäisi valtioneuvosto kolmeksi vuodeksi kerrallaan. Muilla kuin puheenjohtajalla ja varapuheenjohtajilla olisi kullakin henkilökohtainen varajäsen. Valtioneuvosto nimittäisi puheenjohtajan työ- ja elinkeinoministeriön esityksestä. Valtioneuvosto nimittäisi yhden varapuheenjohtajan valtiovarainministeriön esityksestä ja yhden oikeusministeriön esityksestä. Muut jäsenet valtioneuvosto nimittäisi työ- ja elinkeinoministeriön esityksestä.

Vähintään kahdella jäsenellä olisi oltava oikeustieteen ylempi korkeakoulututkinto. Jäsenten olisi oltava tilintarkastukseen hyvin perehtyneitä henkilöitä. Lisäksi jäsenillä tulisi olla asiantuntemusta yhteisöoikeudesta, laskentatoimesta ja

elinkeinoelämästä sekä julkishallinnosta. Tilintarkastusalan ja oman erikoisalansa osaamisen lisäksi olisi valittavilla henkilöillä oltava myös strategista osaamista. Toisaalta, ottaen huomioon sen suuren henkilömäärän, joka tällä hetkellä on tavalla tai toisella osallisena valvontatoiminnassa, ei pätevien ehdokkaiden löytämisen oleteta tuottavan ongelmia.

Lautakunnan jäsenten tulisi olla tilintarkastusalasta riippumattomia. Henkilö, jonka tilintarkastajaksi hyväksyminen olisi ollut lakanneena yli kolme vuotta, voitaisiin valita jäseneksi. Ammatissa toimivia tilintarkastajia voitaisiin kuitenkin kuulla asiantuntijoina. Tätä varten valvoja voisi perustaa esimerkiksi asiantuntijajaostoja tai lautakunta voisi kuulla ammatissa toimivia tilintarkastajia asiantuntijoina kokouksessaan.

Tilintarkastusvalvonnalle laadittaisiin työjärjestys, jossa tarkemmin määriteltäisiin toimintaan liittyviä prosesseja. Lautakunta voisi muun muassa päättää työjärjestyksessä määritellyn prosessin mukaisesti perustaa jaostoja esittelijöiden työn tukemiseksi. Tällaisia voisivat olla esimerkiksi tutkintojaosto ja laatujaosto. Työryhmä katsoo, että ainakin siirtymävaiheen aikana on kannatettavaa perustaa julkissektorin kysymyksiin erikoistunut jaosto, johon valittaisiin JHTT-lautakunnan jäseniä. Näin tuettaisiin julkishallinnon tilintarkastajiin liittyvän osaamisen siirtymistä uudelle valvojalle. Jaostot olisivat vain neuvoa-antavia, eikä niillä olisi minkäänlaista päätös- tai esittelyvaltaa. Työjärjestyksen tarkoituksena olisi varmistaa, että valvonnan prosessit ovat läpinäkyviä, selkeitä ja tehokkaita. Tätä kautta myös valvottavien oikeusturva edelleen vahvistuisi.

4 Tilintarkastusvalvonnan tehtävät

Tilintarkastusvalvonnan tehtävänä olisi valvoa tilintarkastajia ja tilintarkastusyhteisöjä ja niiden toimintaa laissa tarkemmin määriteltäväksi tulevalla tavalla. Tilintarkastuksen yleinen ohjaus, kehittäminen ja valvonta sekä tilintarkastajien hyväksymiseen ja hyväksytyjen tilintarkastajien toiminnan valvontaan liittyvä ohjaus ja kehittäminen olisivat myös valvonnan tehtävänä. Tavoitteena olisi tilintarkastuksen korkea laatu ja luotettavuus, mikä edelleen tukisi luottamusta taloudelliseen raportointiin. Tilintarkastusvalvonnan päätehtävät voitaisiin konkreettisemmin jaotella ohjaus- ja kehittämistehtäviin, tilintarkastajien tutkintojen järjestämiseen, tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen hyväksymiseen, laadunvalvontaan, kurinpito-tehtäviin ja kansainvälisen yhteistyön tehtäviin.

Työryhmän tekemän ehdotuksen mukaisesti nykyisten valvojen tehtävät (TILA, TIVAt, VALA ja JHTT-lautakunta) keskitettäisiin ja käsiteltävät asiat siirtyisivät yhdelle valvojalle. Tehtävämäärästä, mutta myös tehtävien luonteesta johtuen, on valvonnan uudistuksessa kiinnitettävä huomiota myös tehtävien tarkoituksenmukaiseen hoitamiseen Tilintarkastusvalvonnan sisällä.

Työryhmän ehdottama valvontarakenne ja malli on sellainen, että siinä voidaan käyttää tehokkaasti hyväksi myös virkamiehistöä ensimmäisen asteen

päätöksentekijänä keventäen näin lautakunnan tehtävämäärää⁹. Näin ollen olisi tarkoituksenmukaista siirtää tehtäviä virkamiehistölle ottaen huomioon mm. tehtävien operatiivinen luonne sekä päätösten massapäätösluonteisuus, millä tarkoitetaan tässä esimerkiksi tutkintoasioiden kaltaisia päätösrappaita. Näin huomioitaisiin nykyistä paremmin se, minkä luontoiset tehtävät tosiasiallisesti soveltuvat hyvin lautakuntamuodossa toimivalle elimelle.

4.1 Tilintarkastuslautakunta

Tilintarkastuslautakunta ohjaisi tilintarkastusvalvontaa ja asettaisi sille tavoitteet. Se vastaisi Tilintarkastusvalvonnan toiminnan strategisesta ohjauksesta ja päättäisi toimintalinjoista sekä ohjaisi ja valvoisi näiden tavoitteiden toteutumista ja toimintalinjojen noudattamista työ- ja elinkeinoministeriön normaalin toiminnan- ja tulosohjauksen asettamisissa puitteissa. Strategisella ohjauksella tarkoitetaan lähinnä tilintarkastusvalvonnan pitkän ajanjakson toiminnan suunnittelua. Strateginen suunnittelujakso on yleensä 3–5 vuotta. Lautakunnan tehtävänä olisi myös vastata strategisen suunnitelman ajantasaisuudesta sekä suunnitelman jakamisesta vuositasolla toimintasuunnitelmiin. Lautakunnan olisi ohjattava ja seurattava, että tarvittavat toimenpiteet suunnitelmien toteuttamiseksi suoritetaan ja että toimintalinjoja noudatetaan. Lisäksi tilintarkastuslautakunta vahvistaisi tilinpäätöksen ja toimintakeromuksen sekä hyväksyisi talousarvioehdotuksen.

Tilintarkastuslautakunnan valvontatehtävät olisivat sen luontoisia, että niitä olisi edelleen tarkoituksenmukaista hoitaa lautakunnan toimesta. Ne myös soveltuisivat luonteeltaan lautakuntamuotoiselle toimijalle. Lautakunnan valvontatehtäviä olisivat:

- Ohjaus ja kehittämistehtävät

Lautakunnalle kuuluisi tilintarkastuksen yleinen ohjaus, kehittäminen ja valvonta sekä tilintarkastajien hyväksymiseen ja hyväksytyjen tilintarkastajien toiminnan valvontaan liittyvä yleinen ohjaus ja kehittäminen.

- Kurinpidolliset asiat

Lautakunta voisi aloittaa tutkinnan kurinpidollisessa asiassa. Yleensä tutkinnan aloittaisi Tilintarkastusvalvonnan johtaja. Tutkinnan päättäminen tapahtuisi aina lautakunnan toimesta, myös silloin kuin johtaja olisi aloittanut tutkinnan, ja näin lautakunnan vastuulla olisi viimekädessä linjata sanktioinnin

9 Mikäli nykyistä, pelkkään lautakuntaan tukeutuvaa järjestelmää jatkettaisiin, tulisi uuden lautakunnan työ määrä olemaan huomattava eri valvontatoimintojen yhdistämisen myötä. Verrattuna esimerkiksi TILAn nykyiseen työmäärään käsiteltävien kurinpitoasioiden määrä kaksinkertaistuisi. Lisäksi tehtäväksi tulisivat vastuu julkissektorin erikoistutkimustutkinnon järjestämisestä, laadunvarmistuksen valvonnan kohteiden määrän kasvaminen sekä oikaisuasioiden ratkaiseminen. Myöskään jatkuvan operatiivisen valvonnan ja kansainvälisen yhteistyön hoitaminen lautakunnan toimesta ei ole käytännöllistä erityisesti, kun kyse on operatiiviseen valvontayhteistyöhön liittyvistä kysymyksistä. Ottaen huomioon rajat ylittävän valvontayhteistyön lisääntyminen tulevaisuudessa, ei lautakuntamallia voida pitää tässä toimivana ratkaisuna.

tarpeellisuus ja tarpeettomuus. Lautakunta voisi päättää tutkinnan todettuaan, ettei ole kyse kurinpidollisesta asiasta ja kurinpidollisen asian ollessa kyseessä sen tulisi päättää seuraamuksesta.

- Tilintarkastusvalvonnalle osoitettujen oikaisuvaatimusten ratkaiseminen

Tätä kautta johtajan tekemät valituskelpoiset yksilöön ja yhteisöön kohdistuvat päätökset voisivat tulla lautakunnan arvioitavaksi. Tämä koskee niin tutkinto-asioita, hyväksymistä, sen palauttamista kuin laadunvalvonnan tuloksia ja toimenpiteitä. Lisäksi lautakunta ratkaisisi oikaisuvaatimukset omista kurinpidollisista ratkaisuisistaan.

- Kansainvälinen yhteistyö ja tähän liittyvät sopimukset

Lautakunta määritteli kansainvälisen yhteistyön periaatteet ja hyväksyisi yhteistyöhön liittyvät sopimukset. Kansainvälisen yhteistyön osana saatetaan tulevaisuudessa myös osallistua esimerkiksi yleisempään ohjaukseen liittyvien ohjeistusten laatimiseen ja niistä päättämiseen. Lautakunta päätti tällöin tilintarkastusvalvonnan kannat, joiden puitteissa toimittaisiin.

- Laajakantoiset ja periaatteellisesti merkittävät asiat, jotka johtaja saattaa lautakunnan käsiteltäviksi

Lautakunta ratkaisisi johtajan sen käsiteltäväksi tuomat merkittävät asiakokonaisuudet.

Lautakunta vahvistaisi myös tilintarkastusvalvonnan työjärjestyksen. Työjärjestyksessä voitaisiin käsitellä esimerkiksi seuraavia prosesseja:

- valvonnan vuosikello eli vuosittain toistuva aikataulu asioiden käsittelylle,
- asioiden käsittelyn prosessikuvaus,
- päätöksenteon prosessikuvaus,
- virkamiesten tehtävät,
- tutkintojen järjestäminen,
- tutkinnan aloittaminen,
- asiantuntijoiden käyttö tutkintojen järjestämisessä ja laaduntarkastuksissa,
- asiantuntijajaaostojen perustaminen, tehtäväkenttä ja kokoonpano,
- asiantuntijoiden kuuleminen lautakunnassa, sekä
- henkilökunnan rekrytointiin ja palkkaukseen liittyvä prosessi.

4.2 Johtaja

Tilintarkastusvalvonnan virkamiesyksikön päällikkönä toimisi johtaja. Hän vastaisi siitä, että yksikön tehtävät hoidetaan laadukkaasti, tarkoituksenmukaisesti ja tehokkaasti sekä lautakunnan ohjeistuksen mukaisesti. Johtajalle siirrettäisiin nykyisten lautakuntien operatiiviset eli toteuttavat tehtävät sekä tiettyjä yksilöä ja yhteisöä koskevia päätöksiä.

Johtajan tehtävistä voitaisiin antaa tarkempia määräyksiä työjärjestyksessä. Johtajalle kuuluvaa ratkaisuvalltaa voitaisiin työjärjestyksessä antaa myös Tilintarkastusvalvonnan muulle virkamiehelle.

Johtajan tehtäviin kuuluisivat seuraavat valvontatehtävät:

- Ammattitaidon ja hyväksymisen edellytysten säilyttämisen jatkuva valvonta

Johtajalla olisivat tähän liittyvät operatiivisen eli jatkuvan valvonnan tehtävät. Kaikki hyväksynnän peruuttamista koskevat päätökset tekisi kuitenkin aina lautakunta.

- Tutkintoasiat

Perus- ja erikoistumistutkintojen ja opintoja korvaavien lisätehtävien järjestäminen

Vaikka johtaja vastaisi tilintarkastajatutkintojen järjestämisestä, voitaisiin tutkinnon järjestämisessä mukaan lukien tutkintotehtävien valmistelu ja/tai niiden arvostelu käyttää kokonaan tai osittain ulkopuolisia asiantuntijoita tai sopia, että sen järjestää muu taho, esimerkiksi Keskuskauppakamari tai joku yliopisto. Tutkintoasioiden valmisteluun olisi asianmukaista perustaa läpinäkyvyyden turvaamiseksi tutkintojaosto.

Osallistumislupien myöntäminen tutkintoihin

Johtaja myöntäisi luvat osallistua tutkintoihin. Päätökseen voisi hakea oikaisua. Oikaisuasiat ratkaistaisiin lautakunnassa. Lautakunnalla olisi näin mahdollisuus oikaista johtajan päätöstä, mikäli siihen olisi tarvetta ja hakijan oikeusturva varmistetaan näin nopealla ja tehokkaalla tavalla.

Päätökset tutkinnoissa ja kelpoisuuskokeessa hyväksytyistä ja hylätyistä

Johtaja päättäisi tutkinnon suorittaneiden hyväksymisestä. Päätökset ovat luonteeltaan massaluonteisia eli niitä on kerralla ratkaistavana suuri määrä. Kuten tutkintolupien osalta myös näissä asioissa lautakunta toimisi

oikaisuvaatimusten ratkaisijana ja näin hakijan oikeusturva varmistettaisiin nopealla ja tehokkaalla tavalla.

- Tilintarkastajien ja tilintarkastajayhteisöjen hyväksyminen

Hyväksymisen edellytyksiä on tutkittu jo tutkintoluvan myöntämisen yhteydessä. Koska johtaja päättää tutkintoluvista sekä tutkinnon että kelpoisuuskokeen hyväksytysti suorittaneista, on luontevaa, että hän myös tekee tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen hyväksymistä koskevat päätökset. Myös näihin päätöksiin voisi hakea oikaisua.

- Hyväksynnän lakkauttaminen ja palauttaminen

Johtaja tekisi myös rutiiniluontoiset päätökset tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen hyväksynnän lakkauttamisesta, kun tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö tekee tätä koskevan pyynnön. Myös näihin päätöksiin olisi mahdollista hakea oikaisua lautakunnalta. Käytännössä lakkauttaminen on kuitenkin ilmoitusasia, eikä näihin tilanteisiin liity erityisen suurta oikeussuojan tarvetta.

Hyväksynnän palauttaminen rinnastuu päätöksenä hyväksymiseen eli hyväksymisedellytykset ja vaatimukset ammattitaidon ylläpitämisestä ja kehittämisestä tutkitaan hyväksymisen palauttamista haettaessa. Hyväksymisasioiden tapaan, oikeusturva varmistetaan sillä, että lautakunta käsittelee hakijan mahdollisesta kielteisestä päätöksestä tekemän oikaisuvaatimuksen.

- Tilintarkastajarekisterin ylläpito

Rekisterin ylläpitäminen ja sinne merkintöjen tekeminen, esimerkiksi sanktiot, on rutiiniluontoista operatiivista toimintaa ja sen hoitaminen soveltuu hyvin johtajan vastuulle.

- Laadunvalvonta

Laadunvalvonta on operatiivista valvontatoimintaa, jossa tilintarkastajien toiminnan laatua, erityisesti laadunvarmistusjärjestelmiä, valvotaan laaduntarkastuksin. Vastuu tällaisesta operatiivisesta toiminnasta soveltuu hyvin johtajan tehtäväkuvaan. Hän huolehtisi, että laaduntarkastukset suoritetaan lain edellyttämien väliajoin, määräisi laaduntarkastajat, päättäisi yksittäisen tarkastuksen sisällöstä ja toteuttamistavasta sekä laaduntarkastuksen tuloksista ja jatkotoimenpiteistä. Tuloksesta ja jatkotoimenpiteistä valvottava voisi hakea oikaisua lautakunnalta, katsoessaan, että laaduntarkastuksen tulos tai edellytetyt toimenpiteet vaativat oikaisua.

- Kurinpidollisen tutkinnan aloittaminen

Johtaja voisi itsenäisesti aloittaa kurinpidollisen tutkinnan. Tämä nopeuttaa asioiden hoitoa lautakunnan kokousten välillä. Lautakunta päättäisi kuitenkin jo aloitetun tutkinnan aiheettomana tai vaihtoehtoisesti päättäisi sen jatkamisesta ja asian niin vaatiessa määräisi seuraamuksia. Näin sanktiointi ja sen linjaaminen jäisi kokonaan lautakunnan arvioitavaksi.

- Kansainvälinen yhteistyö niiltä osin kuin se ei kuulu lautakunnalle

Käytännön operatiivinen kansainvälinen yhteistyö soveltuu hyvin johtajan vastuulle. Hän huolehtisi, että yhteistyötä tehdään lautakunnan määrittelemiä periaatteita noudattaen. Yhteistyötä eurooppalaisten valvojien ja kolmansien maiden valvojien kanssa tehdään erityisesti laadunvalvontaan liittyen.

- Tilintarkastuslautakunnan esittelijän tehtävät

Johtaja toimisi tilintarkastuslautakunnan esittelijänä. Tähän tehtävään liittyen johtajalla olisi niin valmistelu- kuin esittelyvastuu tilintarkastuslautakunnan tehtäväksi säädettyissä asioissa.

Johtajan yksilöitä ja yhteisöjä koskeviin päätöksiin voisi edellä kuvatusti hakea oikaisua lukuun ottamatta 40 § 1 momentin 1-3 kohdassa säädettyjä päätöksiä eli päätöstä laaduntarkastajasta, laaduntarkastukseen määräämisestä sekä laaduntarkastuksen suorittamisesta. Oikaisuasiat tilintarkastusvalvonnassa hoidettaisiin keskitetysti Tilintarkastuslautakunnan toimesta. Oikaisuvaatimuksen johdosta annettuun päätökseen voisi hakea muutosta hallinto-oikeudelta. Muutoksenhausta säädetäisiin ehdotetussa 53 §:ssä.

Johtaja olisi vastuussa Tilintarkastusvalvonnan talousarvioehdotuksen sekä tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta sekä esittelisi ne edelleen lautakunnan vahvistettaviksi. Johtaja raportoi säännöllisesti lautakunnalle virkamiesyksikön havainnoista ja toiminnasta sekä kansainvälisestä kehityksestä. Raportointivelvoitteella edistettäisiin lautakunnan tehtävien hoitamista. Kyse ei siis olisi raportoinnista yksittäisistä ratkaisuksista, vaan pikemminkin ajankohtaisista asioista ja merkittävistä havainnoista, joista lautakunnan olisi tarkoituksenmukaista tietää.

Johtaja nimittäisi Tilintarkastusvalvonnan virkamiehet lukuun ottamatta sijaistaan.

5 Valvonnan rahoitus

Tilintarkastusvalvonta olisi nettobudjetoitu. Tilintarkastusvalvonnan rahoitus perustuisi valvottavilta perittäviin maksuihin, joiden määräytymisperusteista säädettäisiin lailla.

IV TILINTARKASTUSTA KOSKEVAN SÄÄNTELYN YHDISTÄMINEN

1 Yleistä

Työryhmän tehtävänä on ollut laatia tilintarkastajien tutkinto- ja valvontajärjestelmän sekä muutoksenhaun uudistus hallituksen esityksen muotoon. Uudistuksen seurauksena yksityisen ja julkisen sektorin tilintarkastajajärjestelmät yhdistyisivät ja kaikkien tilintarkastajien hyväksymistä ja valvontaa koskeva sääntely siirtyisi TTL:in.

Tässä yhteydessä myös JHTT-tilintarkastajajärjestelmää sääntelevät JHTT-lain säännökset kumottaisiin ja jatkossa kaikkien tilintarkastajien hyväksymistä ja valvontaa koskevat säännökset olisivat TTL:ssa.¹⁰ Muutoksen seurauksena JHTT-lakiin jäisivät julkishallinnon ja -talouden tilintarkastusta koskevat seuraavat säännökset:

4§ Tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön riippumattomuus ja virkavastuu

5§ Tilintarkastajan esteellisyys

6§ Hyvä tilintarkastustapa (julkishallinnon)

9a§ Tilintarkastuskertomus

24§ Vahingonkorvausvelvollisuus

Järjestelmä uudistusta valmistellessaan työryhmä keskusteli myös JHTT-lain tulevaisuudesta tilintarkastusta koskevan sääntelyn osalta. Esille nousi kysymys siitä, tulisiko tilintarkastusta koskevan sääntelyn vielä tulevaisuudessa olla erillistä, vai voisiko julkisen sektorin tilintarkastuksessa jatkossa soveltaa yleislakina TTL:a, lukuun ottamatta valtiontalouden tarkastusviraston suorittamaa tarkastusta, josta säädetään erikseen. Kysymyksenasettelu ei kuulunut suoraan työryhmän toimeksiantoon, mutta havaittuaan sen kiinteän yhteyden järjestelmä uudistukseen, on työryhmä koonnut myös tätä koskevat havaintonsa raportin tähän jaksoon.

2 Tilintarkastuslain soveltamisala ja ehdotettu järjestelmä uudistus

TTL 1 §:ssä säädetään lain soveltamisalasta. Pykälän 1 momentin mukaan lakia sovelletaan, jollei muualla laissa toisin säädetä 1) kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 1 §:ssä tarkoitetun kirjanpito velvollisen yhteisön ja säätiön tilintarkastukseen sekä 2) toimeen, joka muualla laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastajan tehtäväksi tai jonka perusteella tilintarkastaja antaa kirjallisen lausunnon viranomaisen tai tuomioistuimen käyttöön.

10 JHTT-tilintarkastajien osalta säännökset perustuisivat kuitenkin JHTT-lain siirtymäsäännöksiin.

Työryhmän ehdotuksen mukaisesti, järjestelmää tulisi uudistaa siten, että myös julkishallinnon tilintarkastajia säädettäisiin TTL:ssa ja heistä käytettäisiin nimitystä JHT-tilintarkastaja. Muutoksen seurauksena lainsäädännössä säädetyt velvoitteet JHTT-tilintarkastajan tai -yhteisön valintaan muutettaisiin velvoitteeksi valita JHT-tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö.¹¹ Koska TTL 1 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan toimeen, jossa edellytetään TTL:n mukaisen tilintarkastajan valintaa, sovelletaan kokonaisuutena TTL:a, tulisi työryhmän näkemyksen mukaisesti TTL koskemaan yleislakina myös julkishallinnon tilintarkastusta soveltuvin osin silloin, kun julkisyhteisön osalta edellytettäisiin uuden järjestelmän mukaisen tilintarkastajan valintaa. TTL 1 § 1 momentin 2 kohta soveltuu vain, jos muu toimija kuin tilintarkastaja ei voi tehtävää suorittaa. Vaikka tehtävän voisi siirtymäsäännösten perusteella suorittaa myös JHTT-tilintarkastaja, tämän ei voitane katsoa muuttavan edellä kuvattua tulkintaa.

Mikäli TTL halutaan ulottaa koskemaan myös julkishallinnon tilintarkastusta, ei TTL:n soveltamisalaa tarvitsisi edellä kuvatusta syystä merkittävästi muuttaa¹². Valtiontalouden tarkastusviraston suorittaman tarkastuksen jättäminen nimenomaisesti soveltamisalan ulkopuolelle olisi kuitenkin mainittava säännöksessä. Mikäli TTL otettaisiin yleislakiksi myös julkishallinnon tarkastuksiin, on kiinnitettävä huomio siihen, että tällöin kaikkien tilintarkastajien, myös kumottavaksi ehdotetun JHTT-järjestelmän mukaisten JHTT-tilintarkastajien, tulisi soveltaa TTL:n säännöksiä julkishallinnon tilintarkastuksessa.

Edellä esitetystä seuraa kääntäen, että mikäli järjestelmä uudistuksen yhteydessä ei TTL:a haluttaisi ulottaa koskemaan myös julkishallinnon tilintarkastusta, olisi TTL 1 §:n soveltamisalaa työryhmän näkemyksen mukaan muutettava. Myös tässä tilanteessa olisi kuitenkin perusteltua tiettyä osaa TTL:n säännöksistä soveltaa myös tilintarkastajan toimintaan julkishallinnon tilintarkastajana. Tällainen säännös olisi mm. 8 § päävastuullisesta tilintarkastajasta. Lisäksi TTL 20-22 §:ä (ammattieettiset periaatteet, ammattitaidon ylläpitäminen ja kehittäminen ja hyvän tilintarkastustavan velvoittavuus) olisi asianmukaista soveltaa, sillä TTL lähtee siitä, että 20-22 §:t tulevat sovellettavaksi kaikkeen tilintarkastajan toimintaan, jossa on kyse tilintarkastajan ominaisuudessa harjoitettavasta toiminnasta¹³. Oikeuskirjallisuudessa tätä on tulkittu siten, että kun toiminnassa käytetään hyväksi tilintarkastustyöhön liittyviä työmenetelmiä, työkaluja ja ammattitaitoa, on kyse sellaisesta toiminnasta, johon em. säännöksiä sovelletaan. Samoin oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että näiden säännösten osalta lain soveltamisalan ulkopuolelle jää lähinnä tilintarkastajan yksityiselämäänsä kuuluva toiminta.¹⁴ Kyseiset säännökset tulevat siten jo voimassa olevan lain mukaisesti sovellettavaksi TTL:n mukaisen tilintarkastajan toimintaan JHTT-tilintarkastustehtävissä¹⁵.

11 JHTT-tilintarkastaja voitaisiin kuitenkin siirtymäsäännösten perusteella valita edelleen.

12 Yksittäisten TTL:n säännösten muutostarpeet ovat oma lukunsa.

13 TTL 1 §:n 2 momentin mukaan tilintarkastajan tässä ominaisuudessaan harjoittamaan muuhun kuin 1 momentissa tarkoitettuun toimintaan sovelletaan tilintarkastuslain 20–22, 26, 39–46, 49–50 ja 53–54 §:n säännöksiä.

14 Ks. Tilintarkastuslaki –kommentari s. 34–36; Pasi Horsmanheimo teoksessa: Pasi Horsmanheimo, Timo Kaisanlahti, Maj-Lis Steiner; Juva 2007.

15 HTM- ja KHT-tilintarkastajaan, jolla on myös JHTT-hyväksyminen, sovelletaan julkishallinnon tilintarkastajan tehtäviä suorittaessaan TTL 1 § 2 momentissa mainittuja säännöksiä, joihin kuuluu mm. 22 § hyvästä tilintarkastustavasta.

Edellä jo mainittujen 8 ja 20–22 §:n lisäksi julkishallinnon tilintarkastustehtävissä toimivaan JHT-tilintarkastajaan olisi myös sovellettava säännöksiä valvonasta sekä muutoksenhausta. Vanhan järjestelmän mukaisten JHTT-tilintarkastajien osalta sovellettaisiin tällöin kumottavan JHTT-järjestelmän säännöksiä ehdotettujen siirtymäsäännösten määrittelemällä tavalla.

3 Tilintarkastusta koskevan sääntelyn yhtenäistäminen

Molempien järjestelmien tilintarkastajien perustehtävä on sama: tilinpäätöksen tarkastaminen ja sen oikeellisuuden varmentaminen. Erona yksityisen sektorin tilintarkastukseen on kuitenkin se, että julkisyhteisöjen tilintarkastuksissa otetaan kantaa muun muassa verovarojen ja valtionosuuksien käytön lainmukaisuuteen. Tämä sinänsä ei aiheuta tarvetta tilintarkastuksen sääntelyn erillään pitoon, sillä myös yksityisellä sektorilla on tarkastuskohteesta riippuen tilintarkastusta sääntelevää erityissääntelyä. Käytännössä monet julkisyhteisöt, kuten kunnat, soveltavat kirjanpitolakia soveltuvin osin omassa kirjanpidossaan ja tällöin myös TTL:n soveltaminen yleislakina olisi luontevaa. Julkissektorilla tapahtuneen yhtiöittämisen myötä esimerkiksi kuntakonserneihin kuuluu kirjanpitovelvollisia yhteisöjä ja säätiöitä.

Työryhmän ehdotuksen mukaan tilintarkastajajärjestelmiä olisi kehitettävä siten, että kahdesta erillisestä tilintarkastajajärjestelmästä siirryttäisiin yhteen järjestelmään ja tästä syystä on tehtävä kysymyksenasettelu myös siitä, olisiko tilintarkastajajärjestelmien lisäksi myös tilintarkastusta koskeva sääntely yhtenäistettävissä siten, että julkisen sektorin tilintarkastukseen voitaisiin soveltaa yleislakina TTL:a. Tämän osalta on tarpeen arvioida TTL:n soveltuvuutta ja toisaalta JHTT-lain tilintarkastusta koskevia säännöksiä.

3.1 Tilintarkastuslain soveltuvuus julkishallinnon tilintarkastukseen

Työryhmä on arvioinut TTL:n sääntelyä siitä näkökulmasta soveltuisiko se yleislakiksi myös julkishallinnon tilintarkastukseen. Tilintarkastusta koskevat keskeiset säännökset sijaitsevat TTL 2–4 luvuissa.

Työryhmä on sääntelyä läpikäydessään todennut, että luonnollisesti ne TTL:n pykälät, jotka koskevat ja soveltuvat vain kirjanpitovelvollisiin yhteisöihin ja säätiöihin (kuten 4–6 § siltä osin kuin ne koskevat yhteisön ja säätiön velvollisuutta tilintarkastajan valintaan ja 9 § aluehallintoviraston velvollisuudesta määrätä tilintarkastaja), eivät tietenkään soveltuisi julkishallinnon tilintarkastukseen.

Edellä mainittujen lisäksi työryhmä on tunnistanut, että työryhmän toimikauden päättyessä oikeusvaikutuksia vailla oleva TTL 13 §:n velvoite kansainvälisten tilintarkastusstandardien soveltamisesta saattaisi tulevaisuudessa asettaa jonkinlaisia haasteita julkishallinnon tilintarkastuksessa niiden liittyessä ensisijassa TTL:ää

soveltavien yhteisöjen tilintarkastukseen. Tämän raportin laatimishetkellä TTL 13 § on kuitenkin vielä vailla oikeusvaikutusta sen edellyttäessä standardien hyväksymistä ensivaiheessa EU:ssa. Keskustelua on käyty tilintarkastusdirektiivin voimaan tulemisesta alkaen siitä, tulisiko ja minkä muotoisina ja sisältöisinä kansainvälisen tilintarkastajien järjestön (International Federation of Accountants eli IFAC) yhteydessä toimivan kansainvälisen tilintarkastusstandardilautakunnan (International Auditing and Assurance Standards Board eli IAASB) laatimat kansainväliset tilintarkastusstandardit (International Standards on Auditing, jäljempänä ISA-standardit) hyväksyä EU:ssa. Työryhmän toimikauden päättyessä tällaista päätöstä ei ollut tehty.

Sinänsä ei liene estettä sille, että TTL:n 13 § tarvittaessa jätettäisiin julkissektorin osalta soveltamisalan ulkopuolelle. Toisaalta on kuitenkin huomionarvoista, että julkishallinnon kansainväliset tarkastusstandardit (International Standards of Supreme Audit Institutions, jäljempänä ISSAI) perustuvat tilintarkastuksen osalta ISA-standardeihin siten, että ISSAI-standardeissa toisinnetaan ISA-standardin teksti ja sen jälkeen esitetään sen mukautukset ja sovellukset sekä tarvittavat täydentävät määräykset julkisyhteisöjen ja julkistalouden tilintarkastuksesta. Esimerkiksi valtiontalouden tarkastusviraston tarkastusohjeet ja laadunhallintajärjestelmä perustuvat ISSAI-standardeihin ja myös JHTT-lain muuttamista koskevassa hallituksen esityksessä (186/2008) on pidetty ISSAI-standardeja tarkoituksenmukaisena suunnana julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan kehittämisessä.

Tilintarkastusta koskevan sääntelyn yhtenäistämistä on arvioitava myös hyvän tilintarkastustavan kannalta. Sekä TTL:n että JHTT-lain järjestelmissä säädetään veloitteesta kyseisen järjestelmän mukaisen hyvän tilintarkastustavan noudattamiseen. TTL:n hyvä tilintarkastustapa ja JHTT-lain hyvä julkishallinnon tilintarkastustapa on jatkuvassa muutoksessa olevaa tapaoikeutta. Tapaoikeuden sisältöön vaikuttavat monet lähteet kuten oikeuskäytäntö, valvojien ratkaisukäytäntö, ohjeet, suosituks¹⁶, oikeuskirjallisuus ja kansainväliset standardit.

Tilintarkastajajärjestelmien yhtenäistymisellä itsellään on väistämättä tapaoikeutta yhdenmukaistava vaikutus. Tapojen lähentymiseen tulevat vaikuttamaan ehdotettu yhteinen perustutkinto, valvonta ja yhtenevä muutoksenhakutie. Merkittävä vaikutus olisi kuitenkin myös sillä, että TTL 1 §:n peruseriaatteen mukaisesti tilintarkastaja on velvollinen noudattamaan kaikessa tilintarkastajan ominaisuudessa harjoittamassaan toiminnassa hyvää tilintarkastustapaa. Tämä koskisi siten myös JHT-tilintarkastajia TTL:n mukaisina tilintarkastajina. Näin myös siinä tilanteessa, että tilintarkastusta koskeva sääntely säilytettäisiin yksityisen ja julkisen sektorin osalta erillään.

Todettakoon vielä, että vaikka tapaoikeutta on sekä yksityisellä että julkisella sektorilla, kyse on kansallisesta tapaoikeudesta. Tapaoikeus on joustavaa ja muuttuvaa, eikä työryhmä näe tässä ylitsepääsemätöntä haastetta tilintarkastussääntelyn yhtenäistämiseksi.

16 JHTT-tilintarkastajat ry eli JHTT-tilintarkastajien yhdistys on omaksunut pitkälti KHT-yhdistys ry:n suosituksia.

JHTT-lain tilintarkastusta koskeva sääntely on suhteellisen niukkaa ja se on osin varsin lähellä TTL:a. JHTT-lain vahingonkorvaussäännökset ovat yhtenevät TTL:n kanssa ja käytännössä, JHTT-laissa olevasta säännöksestä huolimatta, tilintarkastuskertomusta koskevaa sääntelyä JHTT-laissa ei ole, vaan tältä osin viitataan lähinnä erityislakien sääntelyyn. Lisäksi JHTT-laissa on säännökset virkavastuusta ja esteellisyydestä. Viimeksi mainitut poikkeavat TTL:sta. Mikäli TTL:n soveltamisala ulotetaisiin koskemaan yleislakina myös julkishallinnon tilintarkastusta, TTL:in voitaisiin esimerkiksi ottaa oma lukunsa säännöksistä, jotka koskisivat vain julkisen sektorin tilintarkastusta. Tähän lukuun voitaisiin sijoittaa JHTT-lain säännökset julkisen sektorin tilintarkastajan virkavastuusta ja esteellisyydestä niiltä osin kuin se on aiheellista.

Julkisyhteisöjä koskevissa erityislaeissa saattaa olla kyseisen julkisyhteisön tilintarkastukseen liittyvää erityissääntelyä. Tämä on tilanne myös yksityisen sektorin puolella. Koska TTL on kuitenkin yleislaki, voidaan erityislaeissa antaa tarvittavia TTL:a täydentäviä säännöksiä tai tarvittaessa TTL:n ohittavia säännöksiä.

Työryhmä on TTL:a ja JHTT-lakia arvioituaan päätenyt siihen johtopäätökseen, että julkishallinnon tilintarkastukseen voitaisiin pääosin soveltaa TTL:a yleislakina.

3.2 EU-uudistusten vaikutus

Tulevaisuuden näkymiin vaikuttaa omalta osaltaan EU:ssa käynnissä oleva yhtiöiden tilintarkastuksen yhteisösääntelyn laaja uudistus. Sääntelyn kokonaisvaikutuksia kansalliseen TTL:n on mahdotonta tässä vaiheessa ennakoida, sillä direktiivin muutosehdotuksen lisäksi komissio on ehdottanut PIE-yhteisöjen tilintarkastuksesta annettavaksi asetusta. Uudistuksen vaikutukset kansalliseen yksityisen sektorin tilintarkastukseen, sen sääntelyyn ja sääntelyn rakenteeseen saattavat olla merkittävät jopa siten, että PIE-yhteisöjen tilintarkastus harmonisoidaan unionin sääntelyllä. Tällä olisi merkittäviä vaikutuksia kansalliseen lakiin ja tilintarkastukseen myös kansallisen tapaoikeuden aseman näkökulmasta. Tästä syystä työryhmä pitää mahdollisena, että tilintarkastusta koskevan sääntelyn yhdistäminen olisi arvioitavissa kokonaisuutena riittävästi, kun EU-hankkeiden kehityssuunta nähdään.

4 Yksi yhteinen tilintarkastuksen yleislaki

Työryhmä pitää, ottaen huomioon edellä kuvattu yksityisen ja julkisen sektorin kehitys, tilintarkastuksen perustehtävän yhtenevyys ja toisaalta työryhmän valmisteltavana oleva uudistus, puollettavana kehitystä, jossa myös tilintarkastusta koskeva sääntely yhdistettäisiin yhteen yleislakiin ja näin selkeytettäisiin tilintarkastuksen sääntelyä ja ylipäätään sitä, mitä tilintarkastus on. Työryhmän näkemyksen mukaan tarkoituksenmukainen ja myös jo sääntelyn selkeyden kannalta tärkeä tavoite olisi tilintarkastajien hyväksymisen ja valvonnan yhdistämisen myötä myös yhdistää itse tilintarkastusta koskeva yleislain tasoinen sääntely TTL:in.

V EHDOTUS TILINTARKASTAJAN HYVÄKSYMISVAATIMUKSISTA ANNETTAVAN ASETUKSEN SISÄLLÖKSI

1 Yleistä

Tässä osassa työryhmä esittelee ehdotuksensa hyväksymisvaatimuksia koskevan asetuksen sisällöksi. Asetuksessa täsmennettäisiin TTL 31 §:ssä säädettäväksi ehdotettuja hyväksymisen edellytyksiä edellytettyjen opintojen, käytännökokemuksen, tutkintojen ja kokeiden sekä tilintarkastajan vakuutuksen osalta sekä JHTT-lain siirtymäsäännöksen 9 momentissa säädettäväksi ehdotetun siirtymäkokeen osalta.

2 Opintovaatimukset

2.1 Edellytettävät opinnot

2.1.1 Tilintarkastajatutkinto

Tilintarkastajan perustutkinnossa eli tilintarkastajatutkinnossa, jonka hyväksytysti suorittanut voisi muiden hyväksymisedellytysten täytyessä saada HTM-tilintarkastajan hyväksynnän, edellytettäisiin tiettyjen opintojen suorittamista. Näistä opinnoista säädettäisiin yksityiskohtaisemmin asetuksessa.

Ehdotetussa TTL 31 §:n 1 momentin 4-kohdassa tarkoitetun opintokokonaisuuden määrittelyä opintopisteinä ja viikkoina pidetään tarkoituksenmukaisimpana tapana kuvata vaadittavaa opintojen laajuutta. Opinnot ovat luontevasti sisällytettävissä osaksi korkeakoulututkintoja ja vastaavat merkittävältä osin voimassa olevan asetuksen (262/2008) HTM-tilintarkastajalle asettamia vaatimuksia. Tämä johtuu siitä tosiasiaista, että opintovaatimusten taustalla ovat tilintarkastusdirektiivin yksityiskohtaiset säännökset tilintarkastusdirektiivin 8 artiklassa.

Tilintarkastajatutkinnossa edellytettäisiin seuraavia opintoja:

1. Tilintarkastuksen ja laskentatoimen opinnot
(52 opintopistettä tai 35 opintoviikkoa)
Opintoihin tulee sisältyä ainakin seuraavat aihealueet:
 - 1.1 tilintarkastusta koskeva sääntely ja hyvä tilintarkastustapa,
 - 1.2 kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskeva sääntely, hyvä kirjanpitoa ja
 - 1.3 tilinpäätöksen analysointi.
 - 1.4 johdon laskentatoimi,

- 1.5 sisäinen valvonta sekä
- 1.6 julkishallinnon laskentatoimi.
- 2. Oikeustieteen opinnot
(22 opintopistettä tai 15 opintoviikkoa)
Opintoihin tulee sisältyä ainakin seuraavat aihealueet
 - 2.1 eri yhteisömuotoja ja arvopaperimarkkinoita koskeva sääntely;
 - 2.2 yritysverotus, ennakoperintä, arvonlisäverotus ja verotusmenettely;
 - 2.3 kauppaja- ja varallisuus oikeus sekä maksukyvyttömyys- ja työlainsäädäntö sekä
 - 2.4 julkishallintoa koskeva sääntely.
- 3. Muut opinnot
(22 opintopistettä tai 15 opintoviikkoa)
Opintoihin tulee sisältyä ainakin seuraavat aihealueet:
 - 3.1 liiketaloustiede ja kansantaloustiede;
 - 3.2 yritysrahoitus ja rahoitusmarkkinat;
 - 3.3 talousmatematiikka ja tilastotiede sekä
 - 3.4 tietotekniikka ja tietojärjestelmät.

Opintovaatimuksiin on sisällytetty tilintarkastusdirektiivin vaatimukset teoriako-keeseen sisällytettävistä aihealueista. Tilintarkastusdirektiivin vaatimuslistaa ei ole suoraan siirretty asetukseen, vaan aihealueita on sisällytetty asetukseen laajempina kokonaisuuksina. Opintovaatimusten tarkoituksena on antaa hakijalle yleistiedot tilintarkastukseen liittyvistä asiakokonaisuuksista. Tutkinnoissa edellytetään haki-
jan pystyvän soveltamaan ajantasaista lainsäädäntöä.

Tilintarkastuksen ja laskentatoimen opintoihin on sisällytetty tilintarkastusdirektiivin mukaisten laskentatoimen yleisen teorian ja periaatteiden vaatimusten lisäksi tilinpäätösten ja konsernitalinpäätösten laadintaan liittyvät oikeudelliset vaatimukset ja normit, kansainväliset tilinpäätösstandardit, tilinpäätösanalyysi, kustannuslaskenta ja sisäinen laskentatoimi, riskienhallinta ja sisäinen valvonta sekä taloushallinnon peruseriaatteet. Taloushallinnon peruseriaatteiden voidaan katsoa kuuluvan myös muiden opintojen osioon liiketaloustieteiden alle.

Tilintarkastusdirektiivin edellyttämät tilintarkastus- ja ammattiosaaminen, tilintarkastukseen ja tilintarkastajiin liittyvät oikeudelliset vaatimukset, kansainväliset tilintarkastusstandardit sekä ammattietikka ja riippumattomuus sisältyvät ehdotetun asetuksen tilintarkastuksen ja laskentatoimen opintovaatimuksiin.

Ehdotettuihin oikeustieteen opintoihin sisältyisivät tilintarkastusdirektiivin mukaiset yhtiöoikeuden, vero-oikeuden, siviili- ja kauppaoikeuden sekä sosiaaliturva- ja työlainsäädännön osa-alueet. Tilintarkastusdirektiivin edellyttämä yritysten johtamis- ja hallintojärjestelmien (corporate governance) vaatimus sisältyy ehdotetun asetuksen eri yhteisömuotoja ja arvopaperimarkkinoita koskevaan sääntelyyn. Lisäksi ehdotukseen sisältyy direktiivin mukainen vero-oikeus, jota on täsmennetty kattamaan yritysverotuksen, arvonlisäverotuksen ja ennakoperinnän

sekä verotusmenettelyn osaamisen varmistamiseksi. Myös arvopaperimarkkinoita koskeva sääntely on haluttu opintovaatimuksiin, vaikka se ei sisälly direktiivin teoriakokeen vaatimuksiin.

Tilintarkastusdirektiivin mukaan on teoriakokeen katettava myös muita liiketaloustieteiden ja kauppatieteiden opintoja, mikäli ne ovat merkityksellisiä tilintarkastuksen kannalta. Nämä myös sisältyvät asetuksen opintovaatimuksiin.

Julkisen sektorin opintoja koskevat vaatimukset eivät perustu tilintarkastusdirektiiviin. Opinnot on liitetty osaksi kaikilta tilintarkastajilta vaadittavia perusopintoja, mikä edistää tilintarkastajien monipuolista ymmärrystä tilintarkastajien toimintakentästä ja antaa peruslähtökohdat myös julkisen sektorin tehtäviin hakeutumiselle ja erikoistumiseen etenemiselle. Ehdotettuihin julkishallinnon laskentatoimen opintoihin sisältyisivät tuloksellisuustarkastuksen sekä tuloksellisuuden mittausten ja arvioinnin periaatteet sekä julkisyhteisöjen meno- ja tulotalouden, budjetoinnin sekä muut talouden ohjausjärjestelmät. Julkishallinnon sääntelyä koskevat opinnot puolestaan kattaisivat julkisyhteisöjen ja EU:n varainkäytön ja varainkäytön valvonnan sääntelyn sekä julkisyhteisöjen varainhankintaa koskevan sääntelyn.

2.1.2 Erikoistumistutkinnot

Työryhmä ei ehdota vaadittavaksi enempää opintoja, jotta tilintarkastaja voisi osallistua erikoistumistutkintoon. Tätä on perusteltu hallituksen esitysluonnoksen kohdassa 3.2.1 Tutkintojärjestelmän ja tilintarkastajayhteisökategorioiden yhtenäistäminen. Tätä koskevaa sisältöä ei asetukseen siten tulisi.

2.2 Opintojen korvaaminen lisätehtävillä

Ehdotetussa 31 § 1 momentin 4 kohdassa säädettäisiin edellytetyjen opintojen lisäksi myös mahdollisuudesta korvata puuttuvia opintoja. Tämä tapahtuisi mahdollisilla lisätehtävillä. Puuttuvia opintoja voitaisiin nykyiseen tapaan korvata vain rajoitetusti ja tästä säädettäisiin asetuksessa. Tarkoitus on, että ensisijaisesti puuttuvia opintoja käytäisiin suorittamassa korkeakouluissa. Valvojan työ määrää on tarkoituksenmukaista tällä tavalla hallita myös jatkossa rajoittamalla korvausmahdollisuutta.

Opintoja ehdotetaan mahdolliseksi korvata enintään seuraavasti:

Tilintarkastuksen ja laskentatoimen opinnot (6 op/40v)

Oikeustieteen opinnot (6 op/40v)

Muut opinnot (6 op/4 ov)

Tilintarkastusvalvonta päättäisi tarkoitettujen lisätehtävien sisällöstä ja laajuudesta. Lisätehtävien sisällön ja laajuuden tulisi vastata niillä korvattavien opintojen sisältöä ja laajuutta.

Lisätehtävät muodostaisivat tutkinnosta erillisen kokeen, jonka laajuus ja sisältö vaihtelisivat hakijalta puuttuvien opintojen laajuutta ja sisältöä vastaavasti.

Hyväksytysti suoritettavat lisätehtävät rinnastettaisiin opintojen suorittamiseen, joten ne olisivat opintojen tavoin voimassa rajoituksetta.

2.3 Hyväksiluettavat opinnot

Edellä kohdassa 2.2 mainittujen opintojen osalta tilintarkastajan hyväksymistä hakevan hyväksi voitaisiin lukea muita vastaavia opintoja korkeakoulussa Suomessa tai muussa maassa, jos ne laajuudeltaan ja sisällöltään vastaisivat edellä, kohdassa 2.1.1 mainittuja.

Tilintarkastusvalvonta päättäisi opintojen hyväksi lukemisesta. Hakijan tulisi antaa tällöin selvitys siitä, että hänen suorittamansa opinnot laajuudeltaan ja sisällöltään vastaavat tämän asetuksen mukaisia opintovaatimuksia. Hyväksi lukeminen arvioitaisiin aina tapauskohtaisesti.

3 Edellytettävä käytännön kokemus

3.1 Tilintarkastajatutkinto

3.1.1 Käytännön tarkastuskokemus

Ehdotetussa 31 § 1 momentin 6 kohdassa säädettäisiin tilintarkastajaksi hyväksymisen edellytyksenä olevasta käytännön kokemuksesta. Hyväksymistä hakevalla olisi oltava käytännön tarkastuskokemusta eli käytännön kokemusta tilinpäätösten tai konsernitilinpäätösten tilintarkastuksesta taikka vastaavien taloudellisten laskelmien tarkastamisesta. Sääntelyn taustalla on tilintarkastusdirektiivin 10 artikla. Kokemus voisi olla hankittu niin yksityisen kuin julkisen sektorin tehtävistä. Keskeistä olisi, että se olisi edellä mainitulla tavalla käytännön tarkastuskokemusta ja että se tukisi oppiaineiden käytäntöön soveltamisvalmiutta.

Käytännön kokemuksesta vähintään kaksi vuotta tulisi olla hankittu seuraavalla tavalla:

- 1) hyväksytyt tilintarkastajan ohjauksessa;
- 2) muussa Euroopan talousalueen valtiossa hyväksytyt tilintarkastajan ohjauksessa tai
- 3) Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivissä 2006/43/EY säädettyä vastaavat vaatimukset täyttävän hyväksytyt tilintarkastajan ohjauksessa muussa kuin Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa, kuitenkin enintään kaksi vuotta.

Osa-aikainen kokemus luettaisiin hakijan hyväksi, jos se vastaisi kestoltaan vähintään kolmen vuoden päätoimista työskentelyä tässä tarkoitetuissa tehtävissä.

Käytännön kokemuksesta yksi vuosi voisi olla hankittu myös konsernin sisäisenä tarkastajana, verotarkastajana, kaupunkitarkastajana, valtion talouden tarkastusvirastossa tarkastajan tehtävässä tai vastaavassa muussa tehtävässä.

3.1.2 Ammattimaiset laskentatoimen, rahoituksen ja oikeustieteen tehtävät

Lisäksi asetuksessa täsmennettäisiin ehdotetussa 31 §:n 1 momentin 3 ja 6 kohdassa tarkoitettuja ammattimaisten laskentatoimen, rahoituksen ja oikeustieteen tehtäviä. Kohdat perustuvat tilintarkastusdirektiivin 11 artiklaan. Tällaisena kokemuksena pidettäisiin toimimista päätoimisesti liiketoimintaa harjoittavan yhteisön tai säätiön toimitusjohtajana, toimitusjohtajan sijaisena tai talousjohtajana, sisäisenä tarkastajana tai muussa vastaavassa tehtävässä yksityisellä tai julkisella sektorilla.

3.2 Erikoistumistutkinnot

Työryhmä ei ehdota vaadittavaksi enempää käytännön kokemusta, jotta tilintarkastaja voisi osallistua erikoistumistutkintoon. Tätä on perusteltu jo hallituksen esitysluonnoksen kohdassa 3.2.1 Tutkintojärjestelmän ja tilintarkastajayhteisökategorioiden yhtenäistäminen.

4 Tutkinnot ja kokeet

4.1 Tilintarkastaja- ja erikoistumistutkinnot

Ehdotetun TTL 31 §:n 1 momentin 5 kohdassa edellytettäisiin tilintarkastajatutkinnon suorittamista ja 2 momentin 2 kohdassa ja 3 momentin 2 kohdassa erikoistumistutkinnon suorittamista edellytyksenä tiettyyn tilintarkastajan erikoistumispätevyyteen hyväksymiselle. Tutkinnoista säädeltäisiin tarkemmin ehdotetussa 32 §:n 3 momentissa, jonka mukaan tutkinnossa edellytettäisiin tilintarkastajan tehtävän kannalta tarpeellisen sääntelyn hallintaa. Sääntely vastaisi näin opintovaatimuksissa edellytettyä sääntelyä, joten tähän sisältyisi:

- kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskeva sääntely ja hyvän kirjanpito tapa
- tilintarkastusta koskevan sääntely ja hyvä tilintarkastustapa
- sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sääntely
- eri yhteisömuotoja koskeva sääntely
- julkisen sektorin erikoistumistutkinnon osalta julkishallintoa ja -taloutta koskeva sääntely
- tilintarkastukseen liittyvä muu sääntely

Edellä mainittuihin kokonaisuuksiin sisältyisivät myös mm. tuloslaskenta ja kansainväliset tilinpäätösstandardit sekä kansainvälisten tilintarkastusstandardien, ammattietikan ja riippumattomuuden hallinta sekä tilintarkastuksen menetelmien

hallitseminen sekä yrityksen hallinto- ja ohjausjärjestelmien hallinta. Tilintarkastukseen liittyvä muu sääntely käsittäisi mm. verotusta, arvopaperimarkkinoita, kauppa- ja varallisuus oikeutta koskevaa sääntelyä sekä maksukyvyttömyys- ja työlainsäädäntöä. Näihin sisältyisi siten vahingonkorvaus- ja sopimusoikeus, omaisuuden luovutusta ja panttausta koskeva oikeus sekä esimerkiksi sosiaaliturvaa koskeva lainsäädäntö.

Julkisen sektorin erikoistumistutkinnoissa puolestaan edellytettäisiin edellä kohdassa 2.1.1 määriteltyjen tilintarkastajatutkinnon opintoihin sisältyvien julkishallinnon laskentatoimen ja julkishallintoa koskevan sääntelyn hallintaa. Tämä tarkoittaa muun muassa JHTT-lain, hallintolain, valtion talousarviolain ja -asetuksen, kuntalain, kuntien valtio-osuuslainsäädännön ja julkisista hankinnoista annetun lain hallintaa.

Tutkinnoissa arvioitaisiin valmiutta soveltaa kulloinkin voimassa olevaa sääntelyä.

Lisäksi tutkinnot edellyttäisivät 32 §:n 3 momentin mukaan käytännön toimien hallintaa. Näin ollen tutkinnot sisältäisivät tehtäviä tilintarkastuskertomuksen ja muiden tilintarkastajan lausuntojen tai todistusten laatimisesta sekä näiden edellyttämistä tarkastustoimenpiteistä. Tehtävät olisi laadittu tilintarkastuksen näkökulmasta.

4.2 Kelpoisuuskoee

Kuten voimassa olevan TTL:n mukaan, tilintarkastajaksi (HTM/KHT/JHT) olisi hyväksyttävä ETA-valtiossa hyväksytty tilintarkastaja. Hakijan olisi ennen hyväksymistä suoritettava Tilintarkastusvalvonnan järjestämä kelpoisuuskoee, josta säädetttäisiin ehdotetussa TTL 31 §:n 4 momentissa. Kelpoisuuskoeeesta annettaisiin tarkentavia säännöksiä asetuksessa.

Kelpoisuuskoee sisältäisi tilintarkastusta, kirjanpitoa, eri yhteisömuotoja ja tilintarkastukseen liittyvää muuta kansallista sääntelyä koskevia tehtäviä. Julkissektoria koskevaa sääntelyä koskevia tehtäviä kelpoisuuskoee sisältäisi vain siinä tilanteessa, että hakija hakisi hyväksymistä JHT-tilintarkastajaksi. Tämä vastaisi tilintarkastusdirektiivin 14 artiklaa, jonka mukaan kelpoisuuskoeeessa voidaan arvioida tilintarkastajan tietämystä ainoastaan niistä jäsenvaltion laeista ja muista säännöksistä, joilla on merkitystä tilintarkastuksen kannalta.

Tilintarkastusvalvonta päättäisi kelpoisuuskoeeen sisällöstä ja laajuudesta.

4.3 Siirtymäkoee

Siirtymäkoeeen pääosan muodostaisivat tehtävät jotka vastaisivat nykyistä HTM-tutkinnon 1-osaa siten, että hakijan tulisi suorittaa tehtävistä vapaavalintaisesti puolet. Valituista tehtävistä tulisi suorittaa hyväksytysti puolet. Lähinnä pyrittäisiin

testaamaan kansainvälisten tilinpäätös- ja tilintarkastusstandardien sekä hyvän hallinnointitavan (corporate governance) osaaminen.

4.4 Arvosteluperusteet

Tilintarkastusvalvonta vahvistaisi tutkintojen, lisätehtävien, kelpoisuuskokeen sekä siirtymäkokeen arvosteluperusteet.

5 Tilintarkastajan vakuutus

Tilintarkastajan tulisi ehdotetun TTL 31 § 1 momentin 7 kohdan mukaisesti antaa vakuutus ennen kuin hänet voitaisiin hyväksyä tilintarkastajaksi. Vakuutuksesta säädettäisiin asetuksessa.

Vakuutus olisi seuraavan sisältöinen:

”Minä N.N. lupaan kunniani ja omantuntoni kautta rehellisesti, riippumattomasti ja tunnollisesti suorittaa hyvää tilintarkastustapaa noudattaen kaikki ne tehtävät, jotka minulla on tilintarkastajana, olla oikeudettomasti ilmaisematta, mitä tässä toimessa minulle uskotaan tai mitä siinä muutoin olen saanut tietooni sekä muutoinkin noudattaa ammattieettisiä periaatteita ja hyvää tilintarkastustapaa sekä niitä säännöksiä ja määräyksiä, jotka koskevat tilintarkastajia.”

Lista säädöksistä ja päätöksistä, joihin tilintarkastajajärjestelmän uudistukseen liittyen tulisi laadittavaksi muutoksia

Osan II hallituksen esitysluonnoksen lisäksi järjestelmäuudistuksessa muutettavaksi tulisi useita muita säädöksiä. Lakia Patentti- ja rekisterihallituksesta olisi muutettava valvonnan sijoituksessa virastoon. Myös valtioneuvoston asetusta tilintarkastuksesta olisi sisällön osalta muutettava uutta järjestelmää vastaavaksi.

Useissa säädöksissä ja päätöksissä on tilintarkastajajärjestelmiin viittaavia nimikkeitä. Näihin olisi tehtävä teknisiä muutoksia:

Lait

Arpajaislaki

Eläkesäätiölaki

Henkilöstörahasolaki

Kirkkojärjestys

Kunnallinen eläkelaki

Kuntalaki

L arvo-osuusjärjestelmästä

L asumisoikeusyhdistyksistä

L eduskuntaryhmien tuesta

L Euroopan yhteisön yhteisen maatalouspolitiikan täytäntöönpanosta

L Kansaneläkelaitoksesta

L kaupallisista tavarankuljetuksista tiellä

L kauppaedustajista ja myyntimiehistä

L Kuntien takauskeskuksesta

L Liikenneturvasta

L luottalaitostoiminnasta

L maaseudun kehittämiseen myönnettävistä tuista

L maatalouden interventiorahastosta

L maatalouden rakennetuista

L maatilatalouden kehittämisrahastosta

L metsäkeskuksista ja metsätalouden kehittämisskeskuksesta

L metsänhoitoyhdistyksistä

L opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta

L panttilainaustoiminnasta

L perintätoiminnan luvanvaraisuudesta

L raha-automaattivavustuksista

L rahanpesun ja terrorismin rahoittamisen estämisestä ja selvittämisestä

L rahoitus- ja vakuutusryhmittymien valvonnasta

L saamelaiskäräjistä
L Suomen Pankista
L Svenska Finlands folkting -nimisestä järjestöstä
L taloudellista toimintaa harjoittavan yhdistyksen muuttamisesta osuuskunnaksi
L tapaturma-asioiden muutoksenhakulautakunnasta
L tieteellisten seurain valtuuskunnasta
L totopelien tuottojen käyttämisestä hevoskasvatuksen ja hevosurheilun edistämiseen
L työeläkeasioiden muutoksenhakulautakunnasta
L työterveyslaitoksen toiminnasta ja rahoituksesta
L ulkomaisista vakuutusyhtiöistä
L ulkorajayhteistyön hallinnosta
L valmismatkaliikkeistä
L valtion asuntorahastosta
L valtion eläkerahastosta
L valtion liikelaitoksista
L valtion televisio- ja radiorahastosta
L valtion vakuusrahastosta
L valtionavustuksesta yritystoiminnan kehittämiseksi
L valtioneuvoston rahastosta
L vapaaehtoisesta maanpuolustuksesta
L vapaasta sivistystyöstä
L ympäristövahinkovakuutuksesta
Lyhytaikaisissa työsuhteissa olevien työntekijäin eläkelaki
Maaseutuelinkeinojen rahoituslaki
Maatalousyrittäjien eläkelaki
Merimieseläkelaki
Osakeyhtiölaki
Osuuskuntalaki
Porotalouden ja luontaiselinkeinojen rahoituslaki
Puoluelaki
Rakennerahastolaki
Sijoitusrahastolaki
Säästöpankkilaki
Taiteilijoiden ja eräiden erityisryhmiin kuuluvien työntekijäin eläkelaki
Työttömyyskassalaki
Vakuutuskassalaki
Vakuutusyhdistyslaki
Vakuutusyhtiölaki
Valtionavustuslaki
Yhteismetsälaki
Yliopistolaki

Asetukset

A yrityksen saneerauksesta

TPA Suomen Punaisesta Rististä

VNA ammattipätevyyden tunnustamisessa edellytetystä sopeutumisajasta ja kelpoisuuskokeesta

VNA Eläketurvakeskuksen ohjesäännöstä

VNA energiataloudellisista avustuksista yhdistyksille

VNA energiatuen myöntämisen yleisistä ehdoista

VNA Huoltovarmuuskeskuksesta

VNA liikennevahinkolautakunnasta

VNA Valtion ydinjätehuoltorahastosta

VvMA eräistä arvopaperimarkkinalain 2 luvun 3 a §:ssä kiinteistörahastolain 22 §:ssä tarkoitetuista esitteistä

VvMA luottolaitoksen, ulkomaisen luottolaitoksen Suomessa olevan sivuliikkeen ja talletuspankkien yhteenliittymän keskusyhteisön toimilupahakemukseen sekä sivuliikkeen perustamista ulkomaille koskevaan hakemukseen liitettävistä selvityksistä
VvMA rahastoyhtiön ja säilytisyhteisön toimilupahakemukseen, kolmannen maan rahastoyhtiön Suomessa olevan sivuliikkeen toimilupahakemukseen sekä sivuliikkeen perustamista ulkomaille koskevaan lupahakemukseen liitettävistä selvityksistä
VvMA sijoituspalveluyrityksen toimilupahakemukseen liitettävistä selvityksistä

Päätökset

OikMp yleisen asianajajayhdistyksen sääntöjen vahvistamisesta

VNp ympäristönsuojelua edistävien investointiavustusten ehdoista

Muut

Eduskunnan tilisääntö

Ortodoksisen kirkon kirkkojärjestys

Virpi Ala-ahon eriävä mielipide

Työryhmän toimeksianto

Työryhmän tehtävänä oli valmistella tilintarkastajajärjestelmän uudistaminen ja kartoittaa tilintarkastuslain ja muiden tähän tehtävään liittyvien lakien muutostarpeet. Työryhmä laajensi toimeksiantoaan koskemaan myös tilintarkastusta koskevan yleislaintasoisen sääntelyn yhtenäistämistä yhteen lakiin siitä riippumatta, onko kyse yksityisen tai julkisen sektorin tilintarkastuksesta. Eriävän näkemykseni mukaan työryhmän ei olisi tullut laajentaa toimeksiantoaan annetusta.

Raportissa esitetty näkemys molempien tilintarkastajajärjestelmien samasta perustehtävästä on puutteellinen. Tilinpäätöksen tarkastamisen ja sen oikeellisuuden varmentamisen lisäksi julkisen hallinnon ja talouden tarkastuksessa on erityispiirteitä, joiden tarkastamiseen nykyinen JHTT-tutkinto antaa valmiudet. Hallinnon tarkastus korostuu julkisyhteisöjen tarkastuksessa. Esimerkiksi kuntalain 73 §:ssä on säädetty kunnan tilintarkastajien tehtävistä.

Raportissa todetaan asianmukaisesti, ettei tilintarkastusdirektiivi koske julkisyhteisöjen tilintarkastusta. Ehdotuksissa julkisyhteisöjen tilintarkastusta viedään tilintarkastusdirektiivin suuntaan ilman, että perusteet kävisivät ilmi raportista.

Samanaikaisesti työryhmän työn kanssa on EU-tasolla valmisteltu tilintarkastusdirektiivin uudistamista, muutoksia on valmisteltu esimerkiksi tilintarkastusyhteisöksi hyväksymisen edellytyksiin. Tilintarkastusdirektiivin sisällön tulee olla selvillä ennen kuin tilintarkastajajärjestelmää uudistetaan kansallisella tasolla.

JHT-tutkinnon opintovaatimukset, käytännön kokemusvaatimukset sekä julkishallinnon erityispiirteiden huomioon ottaminen tilintarkastajatutkinnossa

Suomessa 1990-luvun alusta toimineen itsenäisen julkishallinnon ja -talouden tarkastusjärjestelmän mukainen JHTT-auktorisointi antaa kelpoisuuden ja valmiudet toimia laaja-alaisesti tarkastajana julkissektorin eri tarkastus- ja arviointitehtävissä.

Vastoin raportissa esitettyä tulee julkishallinnon ja -talouden tarkastuksen osaamisen turvaamiseksi lisätä uudenmuotoiseen JHT-erikoistumistutkintoon julkisen hallinnon ja talouden opintovaatimukset vastaavalla tavoin kuin nykyisessä JHTT-tutkinnossa. Perusteltuja opintovaatimuksia ovat esimerkiksi seuraavat: julkisyhteisöjen talouden ohjausjärjestelmät, julkisyhteisöjen varainkäytön ja varainkäytön valvonnan oikeudellinen sääntely ja julkisyhteisöjen varainhankinta, Euroopan unionin varainkäyttö ja varainhoidon valvonta sekä hallintotiede ja -oikeus.

Hyväksymisvaatimuksista annettavassa asetuksessa tulee mahdollistaa vaadittavan kolmen vuoden käytännön kokemuksen kerryttäminen kokonaisuudessaan julkisen sektorin tarkastustehtävistä. Tämä edistää raportissa esitettyä tilintarkastajien toimintaedellytysten parantamista, urakehitysmahdollisuuksia ja järjestelmän

kiinnostavuustavoitetta sekä tavoitetta tuottaa tehokkaimmalla tavalla perustilintarkastusta ja julkisen sektorin tilintarkastusta.

JHTT-tilintarkastajia koskevat siirtymäsäännökset

JHTT-järjestelmä on vaarassa hajota kahtia raportissa esitetyn tutkintouudistuksen myötä. Kansallisilla säädöksillä on mahdollista turvata JHTT-tarkastuksen tulevaisuus, jotta Suomessa on jatkossakin käytettävissä laajan asiantuntemuksen omaavia julkishallinnon ja -talouden osajia tilintarkastus-, tarkastus- ja arviointitehtäviin. Vastoin raportissa esitettyä katson, että uuteen JHT-järjestelmään siirtymisen on oltava mahdollista JHTT-tarkastajille ilman raportissa esitettyä siirtymäkoetta. JHTT-tutkinnon tutkintovaatimuksiin sisältyvät jo nykyisin kansainväliset tilintarkastusalan standardit (ISA, ISSAI).

Suuri osa nykyisistä JHTT-, HTM- ja KHT-tarkastajista on suorittanut tutkintonsa siten, ettei ole vaadittu IFRS -osaamista. HTM- ja KHT-tarkastajat on kuitenkin katsottu direktiivin täyttäväksi tilintarkastajiksi. Mikäli siirtymävaiheessa JHTT-tilintarkastajilta edellytetään IFRS-osaamisen osoittamista, tulee samaa edellyttää myös HTM- ja KHT-tarkastajilta. JHTT-tarkastajia ei uudistuksessa tule kohdella eriarvoisesti suhteessa muihin tilintarkastajiin. Vastoin raportissa esitettyä JHTT-tarkastajien osaamisalueeseen kuuluu johtamis- ja hallinnointijärjestelmien osaaminen (corporate governance).

JHTT-tilintarkastajia koskevat siirtymäsäännökset on otettava jatkovalmistelussa perusteelliseen tarkasteluun. Mikäli tilintarkastajatutkintojen uudistaminen toteutettaisiin raportissa esitetyllä tavalla, tulisi sillä olemaan merkittävät vaikutukset niille JHTT-tarkastajille, jotka eivät toimi lakisääteisissä tilintarkastustehtävissä. JHT-tarkastajien uudenmuotoisen auktorisoinnin säilyttämisen kriteerit tulee asettaa selkeästi. Uudistuksen toteutuessa esitetyn kaltaisena tulisi osa nykyisistä JHTT-tarkastajista jäämään nykyiseen järjestelmään, koska heillä ei ole tilintarkastuslain mukaisia tilintarkastustehtäviä. Uudistuksen edetessä yhtenä keskeisimmistä jatko-työskentelyä vaativista kohdista on JHTT-tarkastajien siirtymäsäännösten kirjoittaminen siten, että ammatin harjoittaminen turvataan jatkossakin.

Ammattitaidon säilyttämisen ja valvonnan kriteerit toimittaessa julkissektorin tarkastustehtävissä on jatkovalmistelussa määriteltävä tarkemmin, jotta valvojalle jää rajoitettu harkinta. On huomioitava toisaalta tilintarkastusyhteisöissä toimivien JHT-tarkastajien ja toisaalta kunnissa, kuntakonserneissa, valtion palveluksessa tai seurakunnissa työskentelevien tarkastajien ammattitaidon ja osaamisen turvaaminen ja ammattitaitoinen laadunvalvonta. Nykyinen JHTT-järjestelmä on tarpeen säilyttää vielä yli 30 vuotta, mikäli uudenmuotoista JHT-auktorisointia ei voi säilyttää toimimalla JHTT-järjestelmän tarkoittamissa julkissektorin tarkastus- ja arviointitehtävissä. Mahdollinen JHTT-järjestelmän alasajo on siinä tapauksessa mahdollista vasta, kun nykyiset JHTT-tarkastajat ovat päättäneet työuransa tai siirtyneet uuteen JHT-järjestelmään. Jatkovalmistelussa on pohdittava vakavasti kahden järjestelmän useita vuosikymmeniä kestävä yhtäaikaisen ylläpidon järjestyttä. Auktorisoinnin hyllytys

ei tule kyseeseen, koska tilintarkastustehtävissä toimittaessa tarvitaan auktorisointia, ja toisaalta voimassa olevan auktorisoinnin hyödyt ovat työnantajille merkittävät.

Tutkinto-oikeuksien tulee lain voimaan tullessa säilyä niin kauan kuin aikaa on tutkintoon hakiessa ollut käytettävissä eli esitetyn kolmen vuoden sijasta viisi vuotta.

Valvontamaksujen tulee uudessa JHT-järjestelmässä sekä siirtymäajaksi voimaantuvassa JHTT-järjestelmässä olla jatkossakin kohtuullisia. Ellei kohtuullistaminen ole mahdollista, on valtion osallistuttava yleisen edun turvaamiseksi valvonnan ja laadunvarmistuksen kustannuksiin. Julkishallinnossa työskentelevien tarkastajien ei ole mahdollista siirtää maksuja hintoihin asiakkailta perittäviksi.

Tilintarkastajien valvonta ja julkissektorin jaoston perustaminen

Raportissa on korostettu tilintarkastusvalvojan riippumattomuutta. Tilintarkastajien tulisi kuitenkin olla edustettuina valvonnassa tehtäessä tilintarkastajan ammatin harjoittamiseen vaikuttavia päätöksiä. Valvontaa toteutettaessa olisi huomioitava tilintarkastajien kokemus ja näkemys alan erityispiirteistä mukaan lukien ammatillinen harkinta, olennaisuus ja riskiarviointi sekä havaintojen vaikutus kannanottoihin ja raportointiin.

Tilintarkastusvalvojan virkojen täyttämismenettelyssä tulee JHT- ja JHTT-tarkastajien valvontatehtävän asianmukaista hoitamista varten rekrytoida julkisen sektorin ja tarkastuksen asiantuntijoita. Julkissektorin jaosto on perustettava pysyväksi toimielimeksi ja jaostolle on turvattava riittävä toimivalta. Jaoston puheenjohtajan tulee toimia samalla koko lautakunnan varapuheenjohtajana. Lisäksi julkissektorin valvontaa varten on rekrytoitava julkisen sektorin tarkastuksesta asiantuntemusta omaava laatupääällikkö, joka toimii julkissektorin jaoston esittelijänä.

Tilintarkastusvalvojan lautakunnalla ja sen jaostolla tulee olla esitettyä enemmän tosiasiallista määräysvaltaa.

Tilintarkastuslain soveltaminen julkisyhteisöjen tilintarkastukseen

Nykyistä tilintarkastuslakia ei tule ottaa yleislaiksi julkishallinnon tarkastuksiin. Mikäli JHTT-lain jäljellejääviä pykäläitä, kuten 6 § hyvä tilintarkastustapa, sovellettaisiin pelkästään JHTT-tilintarkastajiin, tekisivät JHTT-järjestelmän tarkastajat esimerkiksi kuntien tilintarkastuksen noudattaen julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa ja JHT-järjestelmän tilintarkastajat noudattaen tilintarkastuslain mukaisesti kansainvälisiä tilintarkastusalan standardeja. Mikäli nämä toimisivat käytännössä samoissa tehtävissä, tehtävien laajuus olisi erilainen ja laadunvalvonnan kriteerit olisivat erilaiset riippuen siitä, kumpaan järjestelmään tarkastaja kuuluisi.

Ennen järjestelmämuudistuksen voimaansaattamista on ratkaistava se, voidaanko varsinaista lakisääteistä tilintarkastusta koskeva sääntely yhtenäistää yksityisen ja julkisen sektorin osalta.

Virpi Ala-aho
työryhmän jäsen
kaupunginreviisori, JHTT

Tiivistelmä

- 1) Olen työryhmän kanssa eri mieltä siitä, että tilintarkastajien hyväksyminen ja valvonta siirrettäisiin uudelle perustettavalla valvontaviranomaiselle valtion viranomaisorganisaation osaksi Patentti- ja rekisterihallitukseen. Mielestäni tilintarkastajien hyväksymis- ja valvontaorganisaatiota on kehitettävä säilyttämällä saavutettu tekninen asiantuntemus ja keskittämällä viranomaistehtävät tilintarkastuslautakunnalle (TILAlle), jonka sihteeristön sijaintipaikkana on Keskuskauppakamari.
- 2) Olen työryhmän kanssa eri mieltä siitä, että julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat (JHTT) saisivat viiden vuoden siirtymäaikana hakeutua uuden järjestelmän mukaisiksi HTM-tilintarkastajiksi helpotetun siirtymäkoomenettelyn avulla. Mielestäni JHTT-tilintarkastajien pääsy ehdotetun uuden järjestelmän mukaisiksi HTM-tilintarkastajiksi tulee järjestää kehittämällä voimassa olevaan tilintarkastuslakiin perustuvaa hyväksymismenettelyä.

1 Hyväksymis- ja valvontaorganisaatio

Keskittäminen ja kehittäminen

Nykyjärjestelmää on kehitettävä säilyttämällä saavutettu osaaminen ja keskittämällä viranomaistehtävät tilintarkastuslautakunnalle (TILAlle). Tämä on tarpeen tilintarkastajien hyväksymis- ja valvontatehtävän tarkoituksenmukaiseksi hoitamiseksi. Ratkaisu turvaa perusoikeudet, asianosaisten oikeusturvan ja muut hyvän hallinnon vaatimukset. TILAn toimintaan perustuva nykyjärjestelmä, jota jatkuvasti kehitetään, on taloudellisesti ja toiminnallisesti tilintarkastusten kohteena olevien yritysten ja yhteiskunnan kokonaisedun mukainen.

Kehittämällä ja päivittämällä TILAn hoitamaa tilintarkastajien hyväksymis- ja valvontajärjestelmää voidaan vastata kansallisiin ja kansainvälisiin vaatimuksiin kestäväällä tavalla. Lopputuloksena on yhtenäinen, uskottava, selkeä ja kansainvälisesti vertailukelpoinen järjestelmä. TILAn pohjalta järjestelmää kehittämällä voidaan tukea tilintarkastuksen korkeaa laatua ja sen jatkuvaa parantamista. Muihin organisointivaihtoehtoihin liittyy epävarmuutta ja riskejä, jotka korostuisivat siirtymävaiheessa.

TILAn riippumattomuutta ja toiminnallista erillisyyttä suhteessa Keskuskauppakamariin voidaan vahvistaa. Hyväksymis- ja valvontajärjestelmää on kehitettävä professori Edward Anderssonin selvitysmiesraportissaan esittämien linjausten mukaisesti (TEM 1/2010). Anderssonin raportissa esittämät perustelut ovat edelleen ajanmukaiset. TILAn sihteeristön luonteva ja toimiva sijaintipaikka on

Keskuskauppakamari, jolla on pitkäaikainen ja laaja kokemus erilaisten julkisten ja itsesääntelytehtävien hoidosta.¹

Oikeudelliselta luonteeltaan yksityinen hyväksymis- ja valvontaelin viranomaisvaltuuksin (TILA) on joustavampi ja tehokkaampi tapa järjestää tilintarkastajien hyväksyminen ja valvonta kuin luoda uusi valvontaelin, joka olisi valtion viranomaiskoneiston osa. Valtion viranomaisorganisaation osana valvontaelin olisi valtionhallinnon toiminnallisessa, taloudellisessa ja poliittisessa ohjauksessa. Tämä jäykistäisi sen toimintaa. Toimintaa olisi nykyistä vaikeampi järjestää joustavalla ja kustannustehokkaalla tavalla. Valtion viranomaisorganisaation osana valvontaelin menettäisi yksityisoikeudelliseen organisointitapaan liittyvät merkittävät edut, joista tärkeimmät liittyvät toiminnan joustavuuteen, itsenäisyyteen, hallinnolliseen keveyteen, toiminnan tehokkuuteen ja reagointinopeuteen.

Kehittämällä nykyjärjestelmää säilytetään saavutettu osaaminen ja vältetään ehdotetusta siirrosta aiheutuvat merkittävät ja tarpeettomat kustannukset, kuten rekrytointi- ja tietojärjestelmäkustannukset. Osaamisen säilyttämisessä on tärkeää, että TILAn sihteeristössä ei uudistusten vuoksi tapahdu hallitsemattomia työsuhteiden muutoksia.

Eriyisen paljon kustannuksia aiheutuisi tilintarkastajarekisterin purkamisesta ja uudelleen rakentamisesta, jos työryhmän enemmistön esittämä organisointivaihtoehto toteutuisi. TILA on pitänyt hyväksytyistä tilintarkastajista rekisteriä kymmeniä vuosia. Nykyinen sähköinen tilintarkastajarekisteri sisältää paljon tilintarkastajia koskevia lakisääteisiä tietoja. Nykyinen rekisteri on rakennettu osaksi Keskuskauppakamarin laajaa asiantuntijarekisteriä ja sen vuoksi se ei ole siirrettävissä muulle toimijalle. Uuden rekisterin ja siihen liittyvien toimintojen rakentaminen aiheuttaisi merkittäviä kuluja mahdolliselle uudelle rekisterinpitäjälle. Tilintarkastajarekisterin tiedoista julkaistaan internetin kautta yleisölle hakupalvelua. Tilintarkastajarekisterin otteet ja todistukset voidaan tilata sähköisesti. Tilintarkastajarekisterin purkaminen ja uudelleen rakentaminen tulisivat tilintarkastajien ja tilintarkastusasiakkaina olevien yritysten maksettaviksi. Siirto ei sisältäisi sisältöä koskevia parannuksia.

TILA on hyväksynyt tilintarkastajia Suomessa vuodesta 1925 lukien. Historiaa on perusteltua jatkaa siten, että saavutettu osaaminen, asiantuntemus ja toimintakulttuuri voidaan säilyttää.

TILAn organisointitapa

Kannatan seuraavaa organisointitapaa, jossa tilintarkastajien hyväksymis- ja valvontaelimellä (TILAlla) olisi ainakin ne tehtävät, joita valvontaelimelle ehdotetaan työryhmän raportissa.

Valvontaelin (TILA) on perusteltua säilyttää lautakuntamuotoisena. TILAn kokoonpanoa on uudistettava asiantuntijaelimeksi ja sen kokoa on pienennettävä.

¹ KHT- ja HTM-tutkintojen lisäksi Keskuskauppakamari järjestää kolme muutakin lakisääteistä tutkintoa ja kaksi itsesääntelyyn perustuvaa tutkintoa sekä hoitaa useita asiantuntijarekistereitä ja valvontaa.

Yksi mahdollisuus tehostaa TILAn toimintaa on jaostotyöskentelyn käyttöön ottaminen (esimerkiksi tutkinnot, laadunvarmistus, tutkinta-asiat ja kansainväliset asiat). Jaostot selvittäisivät ja valmistelisivat TILAssa käsiteltävät asiat niin, että asiat voidaan ratkaista TILAssa kohtuuajassa. Jaostoihin perustuvassa kehittämismallissa jaostoille voitaisiin myös antaa päätösvaltaa säätämällä siitä tilintarkastuslaissa.

Valtioneuvosto nimittäisi TILAn jäsenet ja TILAn puheenjohtajan työ- ja elinkeinoministeriön esityksestä ja varapuheenjohtajan oikeusministeriön esityksestä. TILAssa ei olisi jäsenten henkilökohtaisia varajäseniä.

TILAn puheenjohtajalla, varapuheenjohtajalla ja jäsenillä olisi sama oikeus pysyä virassaan kuin tuomarin viranhaltijoista säädetään. Nykyinen virkavastuu on perusteltua säilyttää.

TILAn luonteva sijaintipaikka on toimia Keskuskauppakamarin yhteydessä. Juridisesti sijaintipaikasta ei olisi kuitenkaan välttämätöntä säätää laissa. Tällainen ratkaisu vastaisi luvan saaneista oikeudenkäyntiavustajista annetussa laissa (715/2011) tehtyä ratkaisua, jonka mukaan julkista valtaa käyttävä valvontalautakunta organisoidaan käytännön tasolla tarkoituksenmukaisesti. TILAn kohdalla tämä tarkoittaisi sitä, että TILA toimii Keskuskauppakamarin yhteydessä.

Kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat, valtion tilintarkastuslautakunta ja JHTT-lautakunta lakkautetaan ja niiden tehtävät siirrettäisiin TILAlle tehtäviä keskittämällä työryhmän ehdottamalla tavalla.

TILAn sihteeristön organisointitapa

TILAn sihteerit (esittelijät) ja muut työntekijät (assistentit) olisivat edelleen Keskuskauppakamarin työntekijöitä (= sihteeristö), mutta toiminnallisesti edelleen vain TILAn ohjauksessa.

TILAn sihteeereillä olisi nykyiseen tapaan virkavastuu ja he olisivat velvollisia noudattamaan hallinto-oikeudellisia lakeja ja hyvään hallintoon kuuluvia käytäntöjä.

TILAn sihteeristössä olisi johtaja (kansliapäällikkö tms.), joka johtaa muuta henkilöstöä (työoikeudellinen direktiovalta). Johtajan esimies TILAn tehtäviin liittyvissä asioissa olisi TILAn puheenjohtaja.

Johtajan tehtäviä olisivat etenkin päättäminen työntekijöiden palkkaamisesta, heidän eduistaan ja erottamisesta. Johtaja vastaisi taloudesta valmistelemalla TILAn talousarvion ja tekemällä tarvittaessa esityksiä tilintarkastajamaksujen muuttamisesta. Johtaja vastaisi siitä, että TILAn toimintaan liittyvien asioiden valmistelu, esittely päätöksentekoa varten ja täytäntöönpano on tehokkaasti ja tarkoituksenmukaisesti organisoitu. Tehtäväluettelo ei ole tyhjentävä.

TILAn sihteeristö käyttäisi nykyiseen tapaan hyväkseen Keskuskauppakamarin tukipalveluja (infrastruktuuri, toimistotilat, kokoustilat, puhelinvaihde, vastaanotto, postiliikenne, henkilöstö- ja taloushallinto, IT-tuki ja muut tukipalvelut ja ulkopuoliset palvelut).

Valvontaan kohdistuvien vaatimusten täyttymisen takeista

TILAn toimintaa kehitetään jatkuvasti. TILA täyttää työryhmän mietinnössä esitetyt, hyväksymis- ja valvontajärjestelmään kohdistuvat vaatimukset seuraavasti.

Perusoikeuksien suoja, oikeusturva ja hyvä hallinto: TILA on viranomainen, joka toimii lain velvoittamana ja noudattaa hallinto-oikeudellisia säännöksiä. TILAn jäsenillä ja sihteeristöllä on virkavastuu. TILA turvaa asianosaisten perusoikeudet ja oikeusturvan osaavan henkilöstön avulla ja noudattamalla hyvään hallintoon perustuva päätöksentekomenettelyä.

TILAn päätöksistä asianosaisella on valitusoikeus (oikaisuvaatimusmenettely ja muutoksenhakumahdollisuus hallinto-oikeuteen). TILA on oikeuskanslerin ja oikeusasiamiehen valvonnan kohteena ja näillä on toimivalta antaa TILAn päätöksiä koskevia ratkaisuja.

Riippumattomuus: TILA on riippumaton viranomainen, jonka päätöksentekoon tai toimintaan valvonnan kohteena olevat tilintarkastajat tai mikään muu organisaatio ei voi vaikuttaa. TILA ei ole poliittisessa ohjauksessa.

Itsenäisyys: TILAn nimitysmenettelyssä noudatetaan julkisen hallinnon käytäntöjä. TILAlla on oma talous ja oma henkilöstö. TILAn jäsenillä on sama erottamattomuus kuin tuomareilla.

Tasapuolisuus: Lainsäädännössä asetetut oikeusturvan ja oikeusvarmuuden takeet koskevat TILAA.

Uskottavuus: TILAn asema ja tehtävät perustuvat lakiin. TILAn kokoonpano on huolellisesti harkittu ja valinnat kohdistuvat asiantunteviin ja kokeneisiin henkilöihin.

TILAlla on riittävät resurssit. TILAlla on osaava ja kokenut henkilöstö. TILA on työmarkkinoilla kilpailukykyinen työnantaja.

Avoimuus ja läpinäkyvyys: TILAn toiminnassa noudatetaan lakia viranomaistoiminnan julkisuudesta. Viestintä on avointa ja aktiivista.

TILAlla on omat verkkosivut internetissä ja avoin tiedottamiskäytäntö. TILA laatii ja julkaisee toimintastrategian, vuosittaisen työsuunnitelman ja vuosikertomuksen.

2 Siirtymäkoee JHTT-tilintarkastajille

Olen eri mieltä työryhmän enemmistön ehdotuksesta, jonka mukaan nykyisten JHTT-tilintarkastajien siirtymistä uuden ehdotettavan järjestelmän mukaisiksi HTM-tilintarkastajiksi edistettäisiin siirtymäaikana järjestettävän ”kevyen siirtymäkokeen” avulla.

Mielestäni on riittävä siirtymää koskeva lievennys, ettei uuteen järjestelmään siirtyville JHTT-tilintarkastajille asetettaisi korkeakouluopintoja eikä käytännön kokeesta koskevia lisävaatimuksia. Olen työryhmän enemmistön kanssa samaa mieltä siitä, että nämä vaatimukset yhdenmukaistetaan.

Sen sijaan ehdotus siirtymäkokeesta ja sen kevyestä luonteesta ei ole perusteltu seuraavista syistä. 1) Kevyt siirtymäkoee ei ole riittävä tae siitä, että uuteen

järjestelmään siirtyvät JHTT-tilintarkastajat olisivat osaamiseltaan HTM-hyväksymiseen vaadittavalla tasolla varsinkaan, kun heidän ei ehdotuksen mukaan tarvitsisi tarvittaessa täydentää korkeakoulussa suoritettavia opintojaan HTM-vaatimuksia vastaaviksi. 2) Siirtyminen uuteen järjestelmään kevyen siirtymäkokeen avulla vaarantaa tilintarkastajien yhdenmukaisen kohtelun. Siirtymäaikana uuteen järjestelmään kevyen siirtymäkokeen avulla siirtyvät JHTT-tilintarkastajat saisivat hetken ajan voimassa olevan edun, joka ajankohtaan perustuvan sattuman kautta asettaisi heidät merkittävästi edullisempaan asemaan kuin ennen siirtymäajan alkua tai sen päättymisen jälkeen HTM-hyväksymistä hakevat henkilöt.

Työryhmän raportista ei ole löydettävissä perusteluja sille, miksi JHTT-tilintarkastajien siirtyminen uuteen järjestelmään kevyen siirtymäkokeen avulla olisi perusteltu ja oikeudenmukainen. Tilintarkastajien hyväksymisen tulee perustua ensisijaisesti ammattiosaamisen sisältöä ja vaativuustasoa koskeviin vaatimuksiin.

Mielestäni työryhmän olisi pitänyt ehdottaa jo nykyisin käytettävissä olevan työ- ja elinkeinoministeriön (TEM) asetuksen (262/2008) 15 §:n 5 momenttiin perustuvan siirtymämahdollisuuden kehittämistä. Nykyisen säännöksen avulla JHTT-tilintarkastaja voi joustavasti hakeutua HTM-tilintarkastajaksi suorittamalla HTM-tutkinnon 1-osan. HTM-tutkinnon 1-osa sisältää mainitun asetuksen 15 §:n 2 momentissa määritellyt aihealueet, jotka eivät sisälly voimassa oleviin JHTT-tilintarkastajan hyväksymisvaatimuksiin. HTM-tutkinnon aihealueet yhdessä opintoja koskevien vaatimusten kanssa täyttävät EU:n tilintarkastusdirektiiviin sisältyvät hyväksymistä koskevat sisältövaatimukset. Jos JHTT-tilintarkastajalla on puutteita opinnoissaan, hänen on voimassa olevien säännösten mukaan täydennettävä opintonsa TEM:n asetuksen 3-6 §:n vaatimuksia vastaaviksi.

Kehittämällä TEM:n asetuksen 15 §:n mukaista hyväksymismenettelyä olisi vältetty työryhmän ehdotuksen toteutumiseen liittyvä epätasapuolisuus ja siirtyvien JHTT-tilintarkastajien osaamiseen liittyvät riskit. Siirtymää koskeva sääntely olisi voinut olla pysyvää, joten ei olisi ollut merkitystä sillä, minä vuonna JHTT-tilintarkastaja hakeutuu uuteen järjestelmään. Työryhmän enemmistön ehdotus, jonka mukaan kevennettyyn siirtymäkokeeseen osallistuja voisi valita tehtävät, joihin hän vastaa, antaa siirtymäaikana kokeeseen tulleille perusteetonta etua ja vaarantaa HTM-tilintarkastajilta edellytettyjen osaamisalueiden luotettavan testaamisen.

Jos työryhmän enemmistön ehdotus tältä osin toteutuisi, olisi tarkempien hyväksymistä koskevien säännösten kirjoitusvaiheessa vaikea toteuttaa samanaikaisesti työryhmän edellyttämä vastaavuus EU:n tilintarkastusdirektiivin hyväksymistä koskevien sisältövaatimusten kanssa sekä ajatus siirtymäkokeen keveydestä.

Pasi Horsmanheimo
johtava asiantuntija

Kirsi Monosen eriävä mielipide

Asiaan liittyvät säännökset on valmisteltava kokonaisuutena

Tilintarkastajien tutkinnon ja valvonta -työryhmä on toimeksiantonsa mukaisesti valmistelut ehdotuksen tilintarkastajajärjestelmän yhtenäistämisestä ja muutoksenhausta hallituksen esityksen muotoon. Sen sijaan tilintarkastuslain ja muiden tähän tehtävään liittyvien lakien muutostarpeiden ja valvontaan liittyvien säännösten käsittely on jäänyt kesken. Raporttiin on liitetty muistiot valvonnasta ja sovellettavasta lainsäädännöstä, mutta johtopäätöksiä muutoksistalainsäädäntöön ei niiden perustella voi tehdä. Erityisenä puutteena voidaan pitää sitä, että esitettyjen muutosten vaikutuksia julkishallinnon tilintarkastuksen sisältöön ei ole riittävästi käsitelty.

Euroopan parlamentin ja neuvoston tilintarkastusdirektiivi on valmisteilla ja tähän nähden työryhmän työn keskeneräisyys on varsin ymmärrettävää. Tilintarkastajajärjestelmä on kiinteässä yhteydessä valvonnan järjestämistapaan. Lisäksi lainsäädännöllä vaikutetaan tilintarkastuksen käytäntöihin ja sisältöön. Tilintarkastajien hyväksymis- ja tutkintovaatimuksia ei näin ollen voida käsitellä irrallisina ja muusta sovellettavasta lainsäädännöstä erillisinä asioina.

Yksi tilintarkastajajärjestelmä

Tilintarkastajajärjestelmien yhtenäistäminen on perusteltu ja tärkeä tavoite. Samanaikaisesti on pidettävä huolta erityisesti siitä, että julkisen hallinnon tilintarkastuksen edellyttämä toimintaympäristön tuntemus ja osaamisen pidetään korkealla tasolla. Julkisen hallinnon ja talouden tilintarkastuksen asema taloudellisen informaation ja toiminnan laillisuuden varmentajana korostuu tulevaisuudessa niin kansallisesti kuin kansainvälisesti.

Keskeisimmät esitetyt muutokset verrattuna nykyjärjestelmään koskevat asiallisesti JHTT-tilintarkastajia ja -yhteisöjä.

Esityksen keskeiset puutteet

Toisin kuin työryhmän enemmistö katson, että

- JHTT-tutkinnon laaja-alaisuus ja monipuolisuus tulee jatkossakin säilyttää kansallisin säännöksin. JHTT-tutkinto on julkisen hallinnon tilintarkastajatutkinto, joka on antanut hyvät valmiudet julkisen hallinnon talouden, tarkastuksen ja arvioinnin johto- ja asiantuntijatehtäviin.
- JHT-tilintarkastajan tulee hallita myös julkisen hallinnon ja talouden teoreettinen viitekehys. JHT-erikoistumistutkinnon opintovaatimuksiin tulee sisällyttää ainakin seuraavia opintoja
 - julkisyhteisöjen talouden ohjausjärjestelmät
 - julkisyhteisöjen varainkäytön ja varainkäytön valvonnan oikeudellinen sääntely ja julkisyhteisöjen varainhankinta

- Euroopan unionin varainkäyttö ja varainhoidon valvonta
- hallintotiede ja -oikeus

Näistä keskeisistä opintovaatimuksista on säädettävä lain tasolla.

- JHT-tutkintoon osallistuminen edellyttää vähintään kolmen vuoden kokemusta julkishallinnosta.
- Nykyiset JHTT-tilintarkastajat siirtyvät JHT-tilintarkastajiksi ilman siirtymäkoetta (tutkintovaatimuksiin kuuluvat jo nyt ISA- ja ISSAI- ja INTOSAI standardit)
- JHTT-järjestelmää koskevat siirtymäsäännökset valmistellaan vasta tilintarkastusdirektiivin tultua hyväksytyksi. Julkisen hallinnon tilintarkastuksen erityispiirteet voidaan säilyttää kansallisella lainsäädännöllä sekä tilintarkastajien että yhteisöjen osalta. Merkittäviä muutoksia nykyisten tilintarkastajien tai yhteisöjen toimintaedellytyksiin tai ei voida esittää ilman perusteluja ja vaikutusten arviointia.
- Julkisen hallinnon tilintarkastuksen lainsäädännön valmistelu ja muu ohjaus tulee jatkossakin olla valtiovarainministeriöllä. Julkinen hallinto ja talous ovat murroksessa. Valtionhallinnon toimintoja uudistetaan ja kunnissa toteutetaan palvelu- ja kuntarakenneuudistus. Tilintarkastajille on tulossa merkittävä julkisen talouden kestävyys, varainkäytön valvontaan sekä toimintojen arviointiin liittyviä tehtäviä. Uudistukset kuuluvat valtiovarainministeriön toimialaan.
- Puolet valvontalautakunnan jäsenistä tulee nimittää julkisen hallinnon esityksestä. Valtionhallinnon, kuntien ja muun julkisen hallinnon toimintaympäristön tuntemus ovat välttämättömiä, kun kehitetään ja arvioidaan alalla työskentelevien tilintarkastajien teoreettisia ja käytännön valmiuksia ja valvotaan toimintaa. Mahdollisella jaostolla tulee olla myös päätösvalta tilintarkastajien tutkintojen ja valvonnan osalta.
- Valvonnan järjestämiseen voidaan ottaa tarkemmin kantaa vasta yksityiskohteisempien esitysten valmistuttua. Patentti- ja rekisterihallituksen yhteyteen perustettava erillinen virasto turvaa parhaiten läpinäkyvyyden ja luottamuksen valvontaan.

Asiantuntijaryhmä jatkovalmisteluun

Työryhmän raportissa auki jäävät asiat ovat uudistuksen kannalta keskeisiä. Valmistelua tulee jatkaa sen jälkeen, kun tilintarkastusdirektiivin sisältö on hyväksytty. Asiaa valmistelemaan nimettävä asiantuntijatyöryhmä, jossa on riittävä julkisen hallinnon ja edustus.

Helsinki 31.10.2012

Kirsi Mononen

Petri Syrjäsen lausuma

Tilintarkastajien tutkinnot ja valvonta -työryhmä on toimeksiantonsa mukaisesti käsitellyt tilintarkastajien valvonnan järjestämistä. Kun en voi kaikilta osin yhtyä työryhmän raportissa esitettyyn, esitän lausumanani seuraavan.

Työryhmä valmisteli raporttiaan valvonnan osalta siten, että kirjattiin valvojalta vaadittavia yleisiä edellytyksiä kuten riippumattomuus. Lisäksi todettiin, että valvojan tulee olla viranomainen. Tarkoitus oli jättää tekemättä ehdotusta viranomaisesta. Työryhmän työn loppuvaiheessa kuitenkin työryhmä päätyi ehdottamaan tilintarkastusvalvonnan sijaintipaikaksi Patentti- ja rekisterihallitusta. Mielestäni työryhmän ei olisi tullut ottaa kantaa tilintarkastusvalvonnan sijaintipaikkaan, koska komission ehdotukset tilintarkastusdirektiivin muuttamisesta sekä asetukseksi PIE-yhteisöjen lakisääteisestä tilintarkastuksesta ovat edelleen käsiteltävänä.

Työryhmän raportin kohdassa III 2. Valvonnan sijainti on työryhmän kannanotoiksi kirjattu asioita, joita ei ole käsitelty riittävästi työryhmän kokouksissa. Raportista olisi tullut poistaa ainakin alaviite 7 ja teksti, johon se viittaa kohdasta ”Myös työryhmä katsoo” alkaen sekä alaviite 8 ja koko kappale, johon kyseinen alaviite viittaa.

Täydentävänä lausumana totean, että raportin jaksossa IV käsitellyn tilintarkastusta koskevan sääntelyn yhdistäminen vaatii vielä runsaasti jatkovalmistelua.

Helsingissä 6. marraskuuta 2012

Petri Syrjänen

Tekijät Författare Authors Arbetsgruppen för revisorsexamina och tillsyn över revisorer Ordförande: Marja Hanski Sekreterare: Sari Koivisto	Julkaisuaika Publiceringstid Date November 2012 Toimeksiantaja(t) Uppdragsgivare Commissioned by Työ- ja elinkeinoministeriö Arbets- och näringsministeriet Ministry of Employment and the Economy Toimielimen asettamispäivä Organets tillsättningsdatum Date of appointment 31.1.2011
Julkaisun nimi Titel Title Rapport av arbetsgruppen för revisorsexamina och tillsyn över revisorer	
Tiivistelmä Referat Abstract Arbets- och näringsministeriet tillsatte den 31 januari 2011 en arbetsgrupp för att bereda en reform av revisorssystemet. Arbetsgruppen fick i uppdrag att bereda en systemreform, kartlägga behoven av att ändra revisionslagen och andra lagar som har samband med den samt att utarbeta en promemoria om innehållet i förordningen om krav för godkännande av revisorer. Det var fråga om en heltäckande undersökning av de separata revisorssystemen inom den privata och den offentliga sektorn. Rapporten innehåller ett förslag om ett nytt revisorssystem. Arbetsgruppen föreslår att revisorssystemen reformeras så att revisorssystemen inom den privata och den offentliga sektorn förenas. Enligt det nya systemet ska samtliga revisorer omfattas av samma system och bestämmelserna om revisorsexamina, godkännande av revisorer, revisionsammanslutningar, tillsynen över revisorer och ändringssökande i samband med tillsynen ska införas i revisionslagen. Enligt det nya systemet ska revisorerna ha revisorsexamen som en gemensam grundexamen. Dessutom ska revisorn ha möjlighet att avlägga två specialiseringsexamina. Dessa ska vara specialiseringsexamen för revision inom den offentliga sektorn och specialiseringsexamen för revision inom den privata sektorn. Om examina ska föreskrivas i revisionslagen och närmare bestämmelser ska utfärdas genom förordning av arbets- och näringsministeriet. Dessutom föreslår arbetsgruppen att endast en kategori av revisionsammanslutningar ska identifieras i det nya systemet. Arbetsgruppen föreslår att tillsynen över revisorer enligt det nya systemet ska vara en del av det egentliga myndighetsmaskineriet och placeras i anslutning till Patent- och registerstyrelsen som en självständig enhet. Tillsynsenheten ska centraliserat ansvara för tillsynen över samtliga revisorer. Uppgifterna inom revisionstillsynen ska fördelas mellan revisionsnämnden och tillsynsmyndigheten. Nämnden ska ansvara för den allmänna styrningen av tillsynen och avgöra frågor i anslutning till den disciplinära tillsynen. Tillsynsmyndigheten ska ansvara för den operativa verksamheten och yrkesexamina, godkännandet av revisorer samt kvalitetsgranskningen. I fråga om ändringssökande ska man införa ett omprövningsförfarande och ändringssökande ska vara möjligt först efter omprövningsbeslutet. Nämnden ska avgöra alla begäranden om omprövning. Det egentliga ändringssökandet ska gå den centraliserade förvaltningsrättsliga besvärsvägen. Arbetsgruppen har också tagit ställning till bestämmelserna om revision i det läget då den privata och den offentliga sektorns revisorssystem förenhetligas. Arbetsgruppen anser att det i och med att det nya systemet tas i bruk skulle vara ändamålsenligt att i revisionslagen införa också bestämmelserna på allmänlagsnivå om själva revisionen, även i fråga om revisionen inom den offentliga sektorn. Rapporten innehåller dessutom arbetsgruppens förslag till innehåll i den förordning som preciserar kraven för godkännande av revisorer. Det föreslås att bl.a. de studier och den praktiska erfarenhet som krävs av revisorer samt examenskraven preciserar i förordningen. Kontaktperson vid arbets- och näringsministeriet: Avdelningen för arbetsliv och marknad/Sari Koivisto, tfn 029 504 7086	
Asiasanat Nyckelord Key words Revision, revisor, CGR, GRM, OFR, auktorisering, tillsyn	
ISSN 1797-3562	ISBN 978-952-227-719-0
Kokonaissivumäärä Sidoantal Pages 135	Kieli Språk Language Suomi, Finska, Finnish
Julkaisija Utgivare Published by Työ- ja elinkeinoministeriö Arbets- och näringsministeriet Ministry of Employment and the Economy	Vain sähköinen julkaisu Endast som elektronisk publikation Published in electronic format only

Tekijät Författare Authors 'Qualifications and Supervision of Auditors' working group Chair: Marja Hanski Secretary: Sari Koivisto	Julkaisuaika Publiceringstid Date November 2012 Toimeksiantaja(t) Uppdragsgivare Commissioned by Työ- ja elinkeinoministeriö Arbets- och näringsministeriet Ministry of Employment and the Economy Toimielimen asettamispäivä Organets tillsättningsdatum Date of appointment 31 January 2011
Julkaisun nimi Titel Title The report of the 'Qualifications and Supervision of Auditors' working group	
Tiivistelmä Referat Abstract On 31 January 2012, the Ministry of Employment and the Economy set up a working group to prepare the reform of the Finnish auditing system. The working group was assigned the tasks of preparing the reform of the system, investigating potential needs to amend the Auditing Act and other related legislation, and drawing up a memorandum on the contents of a decree concerning qualification requirements of auditors. The aim was an overall analysis of the two separate auditing systems, one for the private sector and one for the public. This report includes the working group's proposal for a new auditing system. The working group suggests that the auditing systems should be reformed in such a manner that the private sector auditing system and the public sector auditing system are merged. In the new system, all auditors would fall within the scope of the same system, and the regulation concerning auditors' examinations, qualifications, auditing firms, supervision of auditors and the appeal procedure related to supervision would be included in the Auditing Act. In the new system, the basic qualification for all auditors would be the professional examination for auditors. In addition, the auditors would have the opportunity to take two specialised examinations. These would be the specialised examination for public sector auditing and the specialised examination for private sector auditing. Provisions concerning the examinations would be laid down in the Auditing Act, and further regulation would be provided by a Ministry of Employment and the Economy decree. In addition, the working group proposes that the new system recognise only one category of audit firms. The working group suggests that in the new system, the supervision of auditors is integrated into the actual authoritative system and placed under the National Board of Patents and Registration as an independent entity. The supervisory body would exercise centralised supervision of all auditors. Within the supervisory body, the tasks related to the supervision of auditors would be divided between the auditing committee and the head of supervision. The committee would be responsible for general guidance of supervision and resolving any issues related to disciplinary supervision. The head of supervision would be responsible for operative functions and professional examinations, the qualification of auditors and quality control. In the appeal process, a system of requests for rectification would be introduced, and appeals would become possible only after a decision on the request for rectification has been issued. The committee would deal with all requests for rectification. The actual appeal process would proceed along a centralised appeal path, in keeping with the administrative law. The working group has also addressed regulation of the auditing system in situations in which the auditing systems for the private sector and public sector entities are harmonised. The working group is of the opinion that, with the new system, it would also be appropriate to incorporate the general-level regulation concerning the actual auditing process into the Auditing Act as regards auditing within the public sector. In addition, the report includes the working group's proposal for the contents of a decree detailing the qualification requirements of auditors. In the decree, more detailed provisions are proposed on such issues as studies required of auditors, practical experience and examination requirements, for example. Contact person within the Ministry of Employment and the Economy: Labour and Trade Department/Sari Koivisto, tel. +358 29 504 7086	
Asiasanat Nyckelord Key words Auditing, auditor, KHT, HTM, JHTT, authorisation, supervision	
ISSN 1797-3562	ISBN 978-952-227-719-0
Kokonaissivumäärä Sidoantal Pages 135	Kieli Språk Language Suomi, Finska, Finnish
Julkaisija Utgivare Published by Työ- ja elinkeinoministeriö Arbets- och näringsministeriet Ministry of Employment and the Economy	Vain sähköinen julkaisu Endast som elektronisk publikation Published in electronic format only

Tilintarkastajien tutkimukset ja valvonta -työryhmän raportti

Raportin laatineen työryhmän tehtäväksi annettiin tilintarkastajajärjestelmän uudistaminen. Järjestelmä muodostuu tilintarkastajien tutkimuksista, hyväksymismenettelystä sekä valvonnasta ja siihen liittyvästä muutoksenhausta. Työryhmä esittää, että yksityisen ja julkisen sektorin erilliset tilintarkastajajärjestelmät yhdistetään yhdeksi uudeksi tilintarkastajajärjestelmäksi.

Uudessa järjestelmässä tilintarkastajilla olisi yhteisenä perustutkintona tilintarkastajatutkinto. Tämän lisäksi tilintarkastajalla olisi mahdollista suorittaa kaksi erikoistumistutkintoa: julkisen sektorin tilintarkastuksen erikoistumistutkinto sekä yksityisen sektorin tilintarkastuksen erikoistumistutkinto. Lisäksi järjestelmässä tunnistettaisiin vain yksi tilintarkastusyhteisökategoria nykyisten erillisten HTM-, KHT- ja JHTT-yhteisöjen sijasta.

Tilintarkastajien valvonta keskitettäisiin ja sijoitettaisiin varsinaisen viranomaisorganisaation osaksi itsenäiseksi yksiköksi Patentti- ja rekisterihallituksen yhteyteen. Tilintarkastajien valvonnassa toimisi myös jatkossa lautakunta. Tilintarkastusvalvonnan tehtävät jaettaisiin valvonnan sisällä lautakunnan ja valvonnan johtajan välillä. Lautakunta vastaisi valvonnan yleisestä ohjauksesta sekä ratkaisisi kurinpidolliseen valvontaan liittyvät asiat. Johtaja vastaisi valvonnan operatiivisesta toiminnasta sekä ammattitukinnoista, tilintarkastajien hyväksymisestä sekä laadunvalvonnasta. Valvontaan liittyvässä muutoksenhausta otettaisiin käyttöön oikaisuvaatimusmenettely ja muutoksenhaku olisi mahdollista vasta oikaisuvaatimuksesta annettuun päätökseen. Varsinainen muutoksenhaku hulkisi keskitettyä hallinto-oikeudellista valitustietä.

Verkkojulkaisu
ISSN 1797-3562
ISBN 978-952-227-719-0



TYÖ- JA ELINKEINOMINISTERIÖ
ARBETS- OCH NÄRINGSMINISTERIET
MINISTRY OF EMPLOYMENT AND THE ECONOMY