

**Valtioneuvoston kirjelmä Eduskunnalle ehdotuksesta
parlamentin ja neuvoston direktiiviksi (*lakisääteinen ti-
lintarkastus*)**

Perustuslain 96 §:n 2 momentin perusteella lähetetään eduskunnalle Euroopan yhteisöjen komission 16 päivänä maaliskuuta 2004 tekemä ehdotus Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiiviksi tilinpäätösten ja konsoli-

doitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta sekä direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY muuttamisesta sekä ehdotuksesta laadittu muistio.

Helsingissä 3 päivänä kesäkuuta 2004

Ministeri Seppo Kääriäinen

Hallitusneuvos Marja-Leena Rinkineva

1. Yleistä

Euroopan yhteisöjen komissio antoi 16 päivänä maaliskuuta 2004 ehdotuksen Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiiviksi tilinpäätösten ja konsernitilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta sekä direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY muuttamisesta¹. Ehdotuksen EUTORI-numero on EU/2004/0806. Direktiiviehdotuksen käsitteily on alkanut neuvoston yhtiöoikeudellisessa työryhmässä (kirjanpito ja lakisääteinen tilintarkastus) huhtikuussa 2004.

Ehdotus perustuu Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 44 artiklaan. Neuvosto antaa 251 artiklassa määrättyä menettelyä noudattaen (yhteispäätösmenettely) ja talous- ja sosiaalikomiteaa kuultuaan direktiivein säännöksiä sijoittautumisvapauden toteuttamiseksi tietyllä toimialalla. Perustamissopimuksen 44 artiklan 2 kohdan g alakohdan mukaan neuvosto ja komissio suorittavat niille edellä määrätyt tehtävät erityisesti ”sovittamalla tarpeen mukaan yhteen ja pyrkimällä tekemään samanvertaisiksi ne takeet, joita jäsenvaltioissa edellytetään 48 artiklan toisessa kohdassa tarkoitetuilta yhtiöiltä niin yhtiön jäsenten kuin ulkopuolisten etujen turvaamiseksi”.

2. Ehdotuksen tausta ja tavoitteet

Vuonna 1984 annettiin kahdeksas yhtiöoikeudellinen direktiivi lakisääteisten tilintarkastusten suorittamisesta vastuussa olevien henkilöiden hyväksymisestä², jossa käsitellään pääasiassa lakisääteisten tilintarkastajien hyväksymistä jäsenvaltioissa. Sittemmin komissio julkisti vuonna 1996 vihreän kirjan lakisääteisen tilintarkastajan tehtävästä, asemasta ja vastuusta Euroopan unionissa³. Vihreää kirjaa koskevissa kommentteissa esitettiin, että tarvittaisiin laaja-alaisempia unionin tason toimia kuin mitä kahdeksannessa yhtiöoikeudellisessa direktiivissä on vahvistet-

tu. Komission poliittiset päätelmät asiasta sisältyvät vuonna 1998 annettuun komission tiedonantoon ”Lakisääteinen tilintarkastus Euroopan unionissa: tie eteenpäin”⁴. Tiedonannon myötä perustettiin jäsenvaltioiden vastuuvirkamiehistä ja tilintarkastusammattilaisten edustajista koostuva Euroopan unionin tilintarkastuskomitea, jonka asialistan tärkeimpiä aiheita ovat olleet tilintarkastuksen laadunvarmistus, tilintarkastusstandardit ja tilintarkastajan riippumattomuus.

EU:n tilintarkastuskomitean työn pohjalta komissio julkaisi vuonna 2000 suosituksen lakisääteisen tilintarkastuksen laadunvarmistuksen vähimmäisvaatimuksista Euroopan unionissa⁵ ja vuonna 2002 suosituksen tilintarkastajan riippumattomuuden peruseriaatteista EU:ssa⁶. Toukokuussa 2003 komissio antoi tiedonannon lakisääteisen tilintarkastuksen kehittämistä EU:ssa⁷, jossa ehdotettiin muun muassa kahdeksannen direktiivin uudistamista.

Direktiiviehdotuksen tavoitteena on pyrkiä varmistamaan tilinpäätösten uskottavuus ja luotettavuus sekä takaamaan sijoittajien luottamus pääomamarkkinoiden toimintaan. Direktiivillä pyritään myös antamaan keinoja tilinpäätösskandaalien ehkäisemiseen. Ehdotus laajentaa kahdeksannen direktiivin soveltamisalaa selventämällä lakisääteisten tilintarkastajien tehtävien sisältöä sekä riippumattomuutta ja ammattietiikkaa koskevia vaatimuksia. Luotettavuuden ja uskottavuuden takeiksi ehdotetaan ulkoista laadunvarmistusta, tehokasta julkista valvontaa sekä valvontaviranomaisten yhteistyötä erityisesti Euroopan unionissa mutta myös kolmansien maiden kanssa. Komissio korostaa, ettei direktiiviehdotusta ole laadittu pelkästään viimeaikaisten tilinpäätösskandaalien vuoksi, vaan että se on

¹ KOM (2004) 177 lopullinen.

² 84/253/ETY, EYVL L 126, 12.5.1984, s.20.

³ EYVL C 321, 28.10.1996, s. 1.

⁴ KOM (2000) 359 lopullinen, EYVL C 143, 8.5.1998, s. 12.

⁵ 2001/256/EY, EYVL L 91, 31.3.2001, s. 91.

⁶ 2002/590/EY, EYVL L 191, 19.7.2002, s. 22.

⁷ KOM (2003) 286 lopullinen, EYVL C 236, 2.10.2003, s. 2.

looginen seuraus Euroopan unionissa vuonna 1996 aloitetuista lakisäateistä tilintarkastusta koskevien periaatteiden uudistamisesta.

3. Ehdotuksen pääasiallinen sisältö

3.1. Yleistä

Ehdotus koskee yhteisön lainsäädännön edellyttämiä tilinpäätösten ja konsernitilinpäätösten tilintarkastuksia. Ehdotetulla direktiivillä kumottaisiin vuonna 1984 annettu direktiivi lakisäateisten tilintarkastusten suorittamisesta vastuussa olevien henkilöiden hyväksymisestä. Komission direktiiviehdotus laajentaa olennaisesti aiemman kahdeksannen yhtiöoikeudellisen direktiivin soveltamisalaa. Tilintarkastajien hyväksymisvaatimusten ehdotetaan säilyvän pääosin ennallaan. Sen sijaan tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen rekisteröintiä koskevia vaatimuksia on laajennettu.

Direktiiviin ehdotetaan lisättäväksi säännökset muun muassa tilintarkastajan tehtävistä, ammattietiikasta ja riippumattomuudesta, tilintarkastusstandardeista, laadunvarmistuksesta ja valvonnasta. Ehdotuksessa esitetään yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen, kuten julkisesti noteerattujen yhteisöjen tilintarkastajille lisävaatimuksia liittyen läpinäkyvyyteen, riippumattomuuteen, valvontaan ja laadunvarmistukseen. Direktiiviehdotuksessa on säännöksiä valvontayhteistyöstä jäsenvaltioiden sekä kolmansien maiden välillä. Pääsääntönä olisi kotivaltion valvonnan ensisijaisuus ja järjestelmien vastavuoroinen tunnustaminen.

3.2. Artiklakohtainen tarkastelu

I luku Kohde ja määritelmät

1 artikla. Kohde. Direktiivi koskee tilinpäätösten ja konsernitilinpäätösten tilintarkastuksia, joiden suorittamista edellytetään yhteisön lainsäädännössä. Artiklassa yhteisön lainsäädännöllä viitataan etenkin neljanteen ja seitsemänteen yhtiöoikeudelliseen direktiiviin (78/660/ETY ja 83/349/ETY). Direktiivien mukaan tilintarkastusta edellytetään,

mikäli kaksi seuraavista kolmesta raja-arvosta ylittyy: taseen loppusumma 3 650 000 euroa, nettoliikevaihto 7 300 000 euroa ja keskimääräinen työntekijämäärä 50. Direktiivejä sovelletaan ainoastaan osakeyhtiöihin ja avoimiin sekä kommandiittiyhtiöihin, joiden kaikki vastuunalaiset yhtiömiehet ovat yhtiömuodoltaan osakeyhtiöitä tai avoimia tai kommandiittiyhtiöitä, joiden kaikki vastuunalaiset yhtiömiehet ovat osakeyhtiöitä. Yhteisölainsäädäntö ei siten soveltele muiden yhteisömuotojen tilintarkastusta.

2 artikla. Määritelmät. Direktiiviehdotuksen 2 artiklassa määritellään lakisäateinen tilintarkastus, tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö, konsernin tilintarkastaja, ketju, tilintarkastusyhteisön sidosyritys, tilintarkastuskerromus, toimivaltainen viranomais, kansainväliset tilintarkastusstandardit, kansainväliset tilinpäätösstandardit ja yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö. Määritelmistä keskeisin koskee yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä. Määritelmän mukaan ne ovat yhteisöjä, joilla on yleisen edun kannalta suuri merkitys niiden liiketoiminnan luonteesta, yhteisön koon tai työntekijämäärän vuoksi. Erityisesti määritelmällä tarkoitetaan jäsenvaltion lainsäädännön alaisia yrityksiä, joiden arvopaperit on otettu jäsenvaltiossa kaupankäynnin kohteeksi neuvoston direktiivin 93/22/ETY (sijoituspalveluista arvopaperimarkkinoilla) 1 artiklan 13 kohdassa tarkoitetuilla säännellyillä markkinoilla, sekä pankkeja ja muita rahoituslaitoksia ja vakuutusyrityksiä.

II luku Hyväksyminen, jatkuva koulutus ja vastavuoroinen tunnustaminen

3 artikla. Tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen hyväksyminen. Artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on nimettävä toimivaltaiset viranomaiset, jotka ovat vastuussa tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen hyväksymisestä. Toimivaltaiset viranomaiset voivat olla ammatillisia järjestöjä edellyttäen, että ne ovat direktiivissä tarkoitettujen julkisen valvonnan alaisia. Artiklan 2 ja 3 kohtiin sisältyvät säännökset tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen hyväksymisen edellytyksistä vastaavat

voimassa olevan direktiivin säännöksiä.

4 artikla. Hyvä maine. Tilintarkastajilta ja tilintarkastusyhteisöiltä edellytetään hyvämaineisuutta.

5 artikla. Hyväksynnän peruuttaminen. Artiklan 1 kohdan mukaan tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön hyväksyntä on peruutettava, jos kyseisen henkilön tai yhteisön hyvä maine on vakavasti vaarantunut. Tilintarkastusyhteisön hyväksyntä on artiklan 2 kohdan mukaan peruutettava myös, jos hyväksymisen edellytykset eivät enää täyty, mikä vastaa voimassa olevan direktiivin säännöstä.

6 artikla. Koulutusvaatimukset. Luonnolliselta henkilöltä edellytetään, että hän korkeakoulukelpoisuuden saavutettuaan on suorittanut teoreettisen opintokokonaisuuden ja vaadittavan käytännön harjoittelun sekä läpäissyt valtion järjestämän tai tunnustaman ammatillisen tutkinnon, joka on yliopiston loppututkinnon tasoinen. Säännös vastaa voimassa olevan direktiivin koulutusvaatimuksia.

7 artikla. Ammatillinen tutkinto. Voimassa olevaa direktiiviä vastaavasti ammatillisen tutkinnon on taattava riittävät teoreettiset tiedot ja kyky soveltaa tietoja käytännössä. Osan tutkinnosta on oltava kirjallinen.

8 artikla. Teoreettisen tiedon koe. Artiklassa luetellaan oppiaineet, jotka tulee sisällyttää teoreettisen tiedon kokeeseen. Oppiaineet vastaavat osaksi voimassa olevassa direktiivissä lueteltuja oppiaineita. Uusiksi oppiaineiksi ehdotetaan kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja (IAS), kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja, ammattiosaamista, ammatitietoutta ja riippumattomuutta sekä johtamis- ja hallintojärjestelmiä (corporate governance). Komissio voisi mukauttaa oppiaineiden luetteloa 48 artiklan nojalla komitologiamenettelyn mukaisesti.

9 artikla. Poikkeukset. Voimassa olevaa direktiiviä vastaavasti jäsenvaltioiden sallittaisiin säätää, että yliopistotutkinnon tai vastaavan tutkinnon suorittanut henkilö, jolla on yliopistossa suoritettu arvosana tai vastaava pätevyys mainituissa oppiaineissa tai hän on suorittanut niissä käytännön harjoittelun, voidaan vapauttaa teoreettisen tiedon kokeesta näiden oppiaineiden osalta.

10 artikla. Käytännön harjoittelu. Henkilön olisi suoritettava vähintään kolmen vuoden

käytännön harjoittelu muun muassa tilinpäätösten, konsernitilinpäätösten tai vastaavien taloushallintoon liittyvien laskelmien tarkastamisessa. Vähintään kaksi kolmasosaa käytännön harjoittelusta on suoritettava jonkin jäsenvaltiossa hyväksytyyn tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön kanssa. Artikla vastaa voimassa olevan direktiivin säännöksiä käytännön harjoittelusta.

11 artikla. Pitkän käytännön kokemuksen tuoma pätevyys. Jäsenvaltiot voisivat voimassa olevaa direktiiviä vastaavasti hyväksyä tilintarkastajaksi henkilön, joka ei täytä säädettyjä koulutusvaatimuksia, jos hän osoittaa, että (a) hän on 15 vuoden ajan harjoittanut ammattimaisesti toimintaa, jossa hän on saanut riittävän kokemuksen rahoituksen, oikeustieteen ja laskentatoimen aloilta tai (b) että hän on seitsemän vuoden ajan harjoittanut ammattimaisesti toimintaa mainituilla aloilla ja suorittanut käytännön harjoittelun. Lisäksi edellytetään ammatillisen tutkinnon suorittamista.

12 artikla. Käytännön harjoittelun ja teoreettisen koulutuksen yhdistäminen. Voimassa olevaa direktiiviä vastaavasti jäsenvaltiot voisivat säätää, että teoreettisiin opintoihin käytetyt ajanjaksot lasketaan 11 artiklassa mainitun ammattimaisen toiminnan keston, jos tällaisista opinnoista on osoituksena valtion tunnustama tutkinto.

13 artikla. Jatkuva koulutus. Artiklan mukaan tilintarkastajien tulee osallistua asianmukaisiin jatkuvan koulutuksen ohjelmiin, joilla ylläpidetään teoreettisen tiedon tasoa sekä ammatillista osaamista ja arvoja. Artiklan noudattamatta jättämiseen tulee soveltaa direktiivissä tarkoitettuja seuraamuksia.

14 artikla. Toisten jäsenvaltioiden tilintarkastajien hyväksyminen. Artiklassa säädettäisiin siitä, että jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on päätettävä menettelyistä, joilla hyväksytään toisissa jäsenvaltioissa hyväksytyt tilintarkastajat. Näissä menettelyissä ei artiklan mukaan voida vaatia muuta kuin neuvoston direktiivin 89/48/ETY (vähintään kolmivuotisesta ammatillisesta korkeammasta koulutuksesta annettujen tutkintotodistusten tunnustamista koskevasta yleisestä järjestelmästä) 4 artiklan mukaisen kelpoisuuskokeen läpäisemistä. Kelpoisuuskokeessa voitaisiin arvioida tilintarkastajan tie-

tämystä ainoastaan niistä kyseisen jäsenvaltion laeista ja muista säännöksistä, joilla on merkitystä lakisääteisen tilintarkastuksen kannalta.

III luku **Rekisteröinti**

15 artikla. Julkinen rekisteri. Artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on varmistettava, että hyväksytyt tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt kirjataan julkiseen rekisteriin. Tämä yleisperiaate vastaa voimassa olevan direktiivin rekisteröintivaatimusta. Artiklan 2 kohdan mukaan tiedot kirjattaisiin rekisteriin ja niitä ylläpidettäisiin sähköisessä muodossa, ja niiden olisi oltava julkisesti saatavilla sähköisessä muodossa. Julkisen rekisterin on 3 kohdan mukaan sisällettävä myös toimivaltaisten viranomaisten nimet ja osoitteet.

16 artikla. Tilintarkastajien rekisteröinti. Artiklan mukaan tilintarkastajista on kirjattava julkiseen rekisteriin vähintään nimi, osoite ja rekisteröintinumero ja tarvittaessa sen tilintarkastusyhteisön nimi ja osoite, jonka palveluksessa tilintarkastaja on tai johon hän muutoin on sidossuhteessa.

17 artikla. Tilintarkastusyhteisöjen rekisteröinti. Artiklan mukaan tilintarkastusyhteisöistä on kirjattava julkiseen rekisteriin vähintään nimi, osoite ja rekisteröintinumero, oikeudellinen muoto, yhteystiedot, ensisijaisen yhteyshenkilön nimi ja mahdollisen Internet-sivuston osoite, jäsenvaltiossa sijaitsevien toimipisteiden osoitteet, tilintarkastusyhteisön palveluksessa olevien tai siihen partnerina tai muutoin sidossuhteessa olevien tilintarkastajien nimet ja rekisteröintinumerot, omistajien sekä hallinto- tai johtoelimen jäsenten nimet ja työosoitteet, tieto mahdollisesta jäsenyydestä ketjussa sekä luettelo jäsen- tai sidosyritysten nimistä ja osoitteista tai paikka, jossa kyseiset tiedot ovat julkisesti saatavilla.

18 artikla. Rekisteritietojen päivittäminen. Artiklan mukaan tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen tulee ilmoittaa viipymättä rekisterin sisältämiin tietoihin tulevista muutoksista julkisen rekisterin ylläpidosta vastaaville toimivaltaisille viranomaisille.

19 artikla. Vastuu rekisteritiedoista. Tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön on artik-

lan mukaan allekirjoitettava tiedot, jotka merkitään julkiseen rekisteriin. Tämä voitaisiin toteuttaa Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 1999/93/EY (sähköisiä allekirjoituksia koskevista yhteisön puitteista) 2 artiklan 2 kohdassa tarkoitettulla sähköisellä allekirjoituksella.

20 artikla. Kieli. Tiedot merkitään artiklan mukaan julkiseen rekisteriin jollakin jäsenvaltion kielilainsäädännössä sallitulla kielellä. Jäsenvaltiot voivat sallia, että tiedot merkitään julkiseen rekisteriin myös yhdellä tai useammalla muulla yhteisön virallisella kielellä.

IV luku **Ammattietiikka ja salassapitovelvollisuus**

21 artikla. Ammattietiikka. Artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on varmistettava, että kaikkiin tilintarkastajiin ja tilintarkastusyhteisöihin sovelletaan ammattietiikkaa koskevia periaatteita, jotka kattavat ainakin tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön kokonaisvastuun yleisöä kohtaan, rehellisyyden ja puolueettomuuden sekä ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden. Artiklan 2 kohdan mukaisesti komissio voisi hyväksyä ammattietiikkaa koskevia täytäntöönpanotoimenpiteitä komitologiamenettelyn mukaisesti.

22 artikla. Luottamuksellisuus ja salassapitovelvollisuus. Artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on varmistettava, että kaikki tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön lakisääteistä tilintarkastusta suorittaessaan saamat tiedot ja asiakirjat suojataan riittävillä luottamuksellisuutta ja salassapitovelvollisuutta koskevilla säännöillä. Nämä säännöt eivät saa estää kansallisten toimivaltaisten viranomaisten suorittamaa tilinpäätösstandardien soveltamisen valvontaa eivätkä kansainvälisten konsernien tarkastuksen yhteydessä toteutettavaa tietojen vaihtoa.

V luku. **Riippumattomuus**

23 artikla. Riippumattomuus ja puolueettomuus. Artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on varmistettava, että tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö toimii lakisääteistä tilintarkastusta suorittaessaan itsenäisesti suh-

teessa tarkastettavaan yhteisöön eikä osallistu millään tavalla sen johtamiseen liittyvään päätöksentekoon. Tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö ei saa suorittaa lakisääteistä tilintarkastusta, jos se on taloudellisesti, liiketoiminnallisesti, työsuhteen tai muun yhteyden, oheispalvelujen tarjoaminen mukaan luettuna, vuoksi sidossuhteessa tarkastettavaan yhteisöön tavalla, joka saattaa vaarantaa tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön riippumattomuuden. Artiklan 2 kohdan mukaan kaikki riippumattomuuteen kohdistuvat uhkat sekä toimenpiteet kyseisten uhkien lieventämiseksi tulee kirjata tilintarkastusasiakirjoihin.

24 artikla. Tilintarkastusyhteisöjen puolesta lakisääteisiä tilintarkastuksia suorittavien tilintarkastajien riippumattomuus ja puolueettomuus. Artiklan mukaan jäsenvaltioiden on varmistettava, että tilintarkastusyhteisön tai sen sidosyrityksen omistajat, osakkeenomistajat tai hallinto-, johto- tai valvontaelimen jäsenet eivät osallistu lakisääteisen tilintarkastuksen suorittamiseen tavalla, joka vaarantaa tilintarkastusyhteisön puolesta lakisääteistä tilintarkastusta suorittavan tilintarkastajan riippumattomuuden ja puolueettomuuden. Artikla vastaa voimassa olevan direktiivin säännöksiä.

25 artikla. Tilintarkastuksesta maksettavat palkkiot. Jäsenvaltioiden on artiklan mukaan varmistettava, että lakisääteisestä tilintarkastuksesta maksettavat palkkiot ovat riittävällä tasolla tilintarkastuksen asianmukaisen laadun takaamiseksi, eivät määräydy osittain tai kokonaan tarkastettavalle yhteisölle tarjottavien oheispalvelujen perusteella eivätkä perustu rajoittaviin ehtoihin.

VI luku. **Tilintarkastusstandardit ja raportointi**

26 artikla. Tilintarkastusstandardit. Artiklan mukaan tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen tulee suorittaa lakisääteiset tilintarkastukset komission komitologiamenetelyn mukaisesti hyväksymiä kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja noudattaen.

Artiklan 2 kohdan mukaan komissio hyväksyy kansainväliset tilintarkastusstandardit sovellettavaksi yhteisössä ainoastaan siinä tapauksessa, että (a) ne ovat kansainvälisesti

hyväksytyjä ja ne on laadittu asianmukaisessa menettelyssä julkisen valvonnan alaisena ja läpinäkyvyyttä noudattaen, (b) ne takaavat tilinpäätösten ja konsernitilinpäätösten uskottavuuden, (c) ne ovat Euroopan yleisen edun mukaisia. Jäsenvaltiot voisivat määrätä ylimääräisiä tilintarkastusmenettelyjä vain silloin, kun ne ovat tarpeen lakisääteisen tilintarkastuksen laajuuteen liittyvien erityisvaatimusten vuoksi.

27 artikla. Konsernitilinpäätösten lakisääteinen tilintarkastus. Artiklan mukaan jäsenvaltioiden on varmistettava, että konsernitilinpäätöksen lakisääteisessä tilintarkastuksessa konsernin tilintarkastaja on täysimääräisesti vastuussa konsernitilinpäätöksestä annettavasta tilintarkastuskertomuksesta. Konsernin tilintarkastajan tulee osoittaa asiakirjoilla tarkastaneensa jäsenvaltiossa hyväksytyn tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön suorittaman tilintarkastustyön tai säilyttää konsernin tilintarkastusta varten jäljennökset kolmannessa valtiossa hyväksytyn tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön suorittamaan tilintarkastustyöhön liittyvistä asiakirjoista.

28 artikla. Tarkastusraportointi. Tilintarkastusyhteisön puolesta tarkastuksen suorittavan tilintarkastajan tai tilintarkastajien on artiklan 1 kohdan mukaan allekirjoitettava tilintarkastuskertomus. Artiklan 2 kohdan mukaan komissio voisi komitologiamenetelyn mukaisesti päättää yhteisestä vakiomuotoisesta tilintarkastuskertomuksesta tilinpäätöksille ja konsernitilinpäätöksille, jotka on laadittu hyväksytyjä kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattaen.

VII luku. **Laadunvarmistus**

29 artikla. Laadunvarmistusjärjestelmät. Artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on varmistettava, että tilintarkastajiin ja tilintarkastusyhteisöihin sovelletaan laadunvarmistusjärjestelmää. Laadunvarmistusjärjestelmän tulee olla julkisen valvonnan alainen ja riippumaton valvottavista tilintarkastajista ja tilintarkastusyhteisöistä.

Laadunvarmistusjärjestelmällä on oltava riittävät resurssit ja sen rahoituksen tulee olla turvattu siten, etteivät tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt voi vaikuttaa rahoitukseen. Laadunvarmistustarkastuksia suorittavilla

henkilöillä tulee olla asianmukainen koulutus ja kokemus ja heidät tulee valita puolueettomasti. Laadunvarmistustarkastuksissa tulee arvioida tilintarkastusyhteisön sisäistä valvontajärjestelmää ja tarkastaa riittävä määrä tilintarkastusaineistoa. Laadunvarmistustarkastuksista on laadittava kertomus ja tulokset on julkistettava vuosittain. Laadunvarmistustarkastuksia on tehtävä vähintään kuuden vuoden välein. Artiklan 2 kohdan mukaan komissio voisi komitologiamenettelyn mukaisesti hyväksyä laadunvarmistusjärjestelmiä koskevia täytäntöönpanotoimenpiteitä.

VIII luku. **Tutkimukset ja seuraamukset**

30 artikla. Tutkinta- ja seuraamusjärjestelmät. Artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on varmistettava, että tehokkailla tutkinta- ja seuraamusjärjestelmillä havaitaan ja ennaltaehkäistään puutteellisesti suoritettuja lakisääteiset tilintarkastukset sekä korjataan havaitut puutteet. Jäsenvaltioiden on säädettävä, että tilintarkastajiin ja tilintarkastusyhteisöihin sovelletaan tehokkaita, oikeasuhteisia ja varoittavia siviili- tai rikosoikeudellisia tai hallinnollisia seuraamuksia. Artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on varmistettava, että kaikki tilintarkastajiin ja tilintarkastusyhteisöihin kohdistettuja toimenpiteet ja seuraamukset julkistetaan asianmukaisella tavalla. Seuraamuksiin pitäisi sisältyä mahdollisuus peruuttaa tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön hyväksyntä.

IX luku. **Julkinen valvonta ja jäsenvaltioiden väliset sääntelyjärjestelyt**

31 artikla. Julkisen valvonnan periaatteet. Artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on luotava tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen tehokas julkisen valvonnan järjestelmä. Kaikkien tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen on oltava julkisen valvonnan alaisia.

Artiklan 3 kohdassa säädettäisiin julkiseen valvontaan osallistuvista henkilöistä. Julkisen valvontajärjestelmän johdossa on oltava lakisääteiseen tilintarkastukseen liittyvien alojen asiantuntijoita, jotka eivät toimi tilintarkastajina. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin sallia, että tilintarkastajina toimivilla henkilöillä on vä-

hemmistöedustus julkisen valvontajärjestelmän johdossa. Julkiseen valvontaan osallistuvat henkilöt on valittava riippumattoman ja läpinäkyvän nimitysmenettelyn kautta.

Julkinen valvontajärjestelmän on oltava viime kädessä vastuussa (a) tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen hyväksymisestä ja rekisteröinnistä, (b) etiikkaa, tilintarkastusyhteisöjen sisäistä laadunvalvontaa ja tilintarkastusta koskevien normien antamisesta ja jatkuvasta koulutuksesta, (c) laadunvarmistuksesta sekä tutkinta- ja kurinpitäjärjestelmistä. Artiklan 5 kohdan mukaan julkisen valvontajärjestelmän avulla on voitava tarvittaessa tutkia tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen toimintaa sekä ryhtyä asianmukaisiin toimenpiteisiin. Julkisen valvontajärjestelmän on artiklan 6 kohdan mukaan oltava läpinäkyvä ja rahoituksen on oltava riittävä. Rahoituksen on oltava turvattu siten, etteivät tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt voi vaikuttaa rahoitukseen.

32 artikla. Julkisten valvontajärjestelmien välinen yhteistyö yhteisön tasolla. Artiklan mukaan jäsenvaltioiden on varmistettava, että julkisiin valvontajärjestelmiin sovellettavilla sääntelyjärjestelyillä taataan tehokas yhteistyö yhteisön tasolla jäsenvaltioiden toteuttamissa valvontatoimissa. Jäsenvaltion on nimettävä taho, joka on nimenomaisesti vastuussa yhteistyön varmistamisesta.

33 artikla. Jäsenvaltioiden sääntelyjärjestelyjen vastavuoroinen tunnustaminen. Artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden sääntelyjärjestelyissä on noudatettava kotivaltion sääntelyn periaatetta ja periaatetta, jonka mukaan valvonnasta vastaa jäsenvaltio, joka on hyväksynyt tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön ja jonka alueella tarkastettavalla yhteisöllä on kaupparekisteriin merkitty toimipaikka.

Konsernitilinpäätöksen lakisääteistä tilintarkastusta edellyttävä jäsenvaltio ei artiklan 2 kohdan mukaan saa asettaa lakisääteisen tilintarkastuksen osalta rekisteröintiä, laadunvarmistustarkastuksia, tilintarkastusstandardeja, etiikkaa eikä riippumattomuutta koskevia lisävaatimuksia tilintarkastajalle tai tilintarkastusyhteisölle, joka suorittaa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen tytäryhtiön lakisääteisen tilintarkastuksen. Vastaavasti jos yhtiön arvopaperit on otettu kaupankäynnin

kohteeksi muun jäsenvaltion säännellyillä markkinoilla kuin missä yhtiöllä on kaupparekisteriin merkitty toimipaikka, lisävaatimuksia ei myöskään saa asettaa jäsenvaltio, jonka alueella arvopaperit on otettu kaupan käynnin kohteeksi.

34 artikla. Jäsenvaltioiden välinen sääntely-yhteistyö tutkinnan yhteydessä. Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on artiklan mukaan toimittava yhteistyössä äänä, kun se on tarpeen niiden suorittaessa hyväksymisensä tilintarkastajien tai tilintarkastusyhteisöjen valvontaan liittyviä tehtäviä.

Toimivaltaisten viranomaisten on artiklan 2 kohdan mukaan pyynnöstä toimitettava välittömästi tarvittavat tiedot. Toimitettuja tietoja koskee salassapitovelvollisuus. Toimivaltaiset viranomaiset voivat kieltäytyä toimittamasta pyydettyjä tietoja, jos (a) tietojen antaminen voisi vaikuttaa haitallisesti pyynnön saaneen jäsenvaltion täysivaltaisuuteen, turvallisuuteen tai yleiseen järjestykseen, (b) pyynnössä tarkoitettuja tekoja ja tilintarkastajia tai tilintarkastusyhteisöjä koskeva oikeudenkäynti on jo pantu vireille pyynnön saaneessa valtiossa tai (c) toimivaltaiset viranomaiset ovat pyynnön saaneessa valtiossa jo antaneet näitä henkilöitä ja näitä tekoja koskevan lainvoimaisen tuomion. Tietoja saavilla viranomaisilla on oikeus käyttää saamiaan tietoja ainoastaan direktiivissä tarkoitettujen tehtäviensä hoitamiseen sekä näiden tehtävien hoitamiseen nimenomaisesti liittyvän hallinto- tai oikeudenkäyntimenettelyn yhteydessä.

Jos toimivaltainen viranomainen on vakuuttunut, että direktiivin säännösten vastaista toimintaa harjoitetaan tai on harjoitettu toisen jäsenvaltion alueella, sen on artiklan 3 kohdan mukaan ilmoitettava tästä toisen jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle mahdollisimman tarkasti. Toisen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen on toteutettava aiheelliset toimenpiteet.

Jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen voi artiklan 4 kohdan mukaan myös pyytää, että toisen jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen suorittaa alueellaan tutkinnan. Se voi lisäksi pyytää, että sen oma henkilöstö saa olla läsnä kyseisen toisen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen henkilöstön suorittaessa tutkintaa. Tutkinta tapahtuu kuitenkin

kin koko ajan sen jäsenvaltion kokonaisvalvonnassa, jonka alueella tutkinta suoritetaan.

Toimivaltaiset viranomaiset voivat kieltäytyä suorittamasta tutkintaa tai sallimasta toisen jäsenvaltion henkilöstön läsnäoloa sen henkilöstön suorittamien tutkimusten aikana vastaavin perustein kuin pyydettyjen tietojen antamisesta (2 kohta). Komissio voi artiklan 5 kohdan mukaan komitologiamenettelyn mukaisesti hyväksyä tietojenvaihtomenettelyjä koskevia täytäntöönpanotoimenpiteitä sekä kansainvälistä tutkintaa koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä.

X luku. **Nimittäminen, erottaminen ja tietojenvaihto**

35 artikla. Tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen nimeäminen. Tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö on artiklan mukaan nimittävänä tarkastettavan yhteisön yhtiökokouksessa. Jäsenvaltiot voisivat säätää, että nimittämisen edellytyksenä on toimivaltaisen valvontaviranomaisen ennakkosuostumus tai että nimittämisestä on vastuussa tuomioistuimien tai muu kansallisessa lainsäädännössä nimetty organisaatio.

36 artikla. Tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön erottaminen ja eroaminen. Artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on varmistettava, että tilintarkastajat tai tilintarkastusyhteisöt voidaan erottaa ainoastaan asianmukaisin perustein; kirjanpitokäsittelyä tai tilintarkastusmenettelyjä koskevat mielipide-erot eivät ehdotuksen mukaan ole asianmukaisia erottamisperusteita. Sekä tarkastettavan yhteisön että tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön on ilmoitettava erottamisesta tai eroamisesta julkisesta valvonnasta vastaavalle viranomaiselle ja esitettävä asianmukaiset perusteet.

37 artikla. Tarkastettavan yhteisön ja tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön välinen tietojenvaihto. Artiklassa edellytetään tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön ja tarkastettavan yhteisön välistä tehokasta tietojenvaihtoa ja asianmukaisten asiakirjojen laastimista tietojenvaihdosta.

XI luku. **Yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteistä tilintarkastusta koskevat erityissäännökset**

38 artikla. Läpinäkyvyysraportti. Artiklan 1 kohdan mukaan yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteisiä tilintarkastuksia suorittavien tilintarkastusyhteisöjen tulee julkistaa Internet-sivuillaan vuosittain läpinäkyvyysraportti. Raportissa tulee olla kuvaukset tilintarkastusyhteisön oikeudellisesta rakenteesta ja omistussuhteista sekä tilintarkastusyhteisön sisäisestä laadunvalvontajärjestelmästä sekä hallinto- tai johtoelimen lausunto sen toiminnan tehokkuudesta. Lisäksi tulee olla kuvaus ketjusta ja sen oikeudellisista ja rakenteellisista järjestelyistä, jos tilintarkastusyhteisö kuuluu ketjuun.

Raportissa tulee olla lausunnot tilintarkastusyhteisön hallintorakenteesta, tilintarkastusyhteisön soveltamista riippumattomuuskäytänteistä sekä tilintarkastajien jatkuvaa koulutusta koskevista tilintarkastusyhteisön toimintatavoista. Läpinäkyvyysraporttiin tulee myös sisällyttää tiedot partnereille maksettavien korvausten perusteista, siitä, milloin laadunvarmistustarkastus viimeksi suoritettiin sekä siitä, että riippumattomuutta koskevien säännösten noudattamista koskeva sisäinen tarkastus on suoritettu. Lisäksi on annettava taloudelliset tiedot, jotka osoittavat tilintarkastusyhteisön toiminnan laajuuden. Tilintarkastusyhteisön on allekirjoitettava läpinäkyvyysraportti.

39 artikla. Tilintarkastuskomitea. Yleisen edun kannalta merkittävillä yhteisöillä on artiklan 1 kohdan mukaan oltava tilintarkastuskomitea, jonka jäseniä ovat ne tarkastettavan yhteisön hallintoelimen jäsenet, jotka eivät kuulu sen johtajistoon, tai tarkastettavan yhteisön valvontaelimen jäsenet. Tilintarkastuskomitean jäsenistä vähintään yhden on oltava riippumaton henkilö, jolla on asiantuntemusta laskentatoimen ja/tai tilintarkastuksen alalla.

Tilintarkastuskomitean on muun muassa tarkkailtava tilinpäätösraportoinnin prosessia, seurattava yrityksen sisäisen valvonnan, mahdollisen sisäisen tarkastuksen ja riskienhallintajärjestelmien tehokkuutta, valvottava

tilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksen lakisääteistä tilintarkastusta, tarkkailtava tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön riippumattomuutta ja erityisesti oheispalvelujen tarjoamista tarkastettavalle yhteisölle sekä osallistuttava tilintarkastajan valintaprosessiin (43 artikla). Tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön on artiklan 3 kohdan mukaan raportoitava tilintarkastuskomitealle lakisääteisen tilintarkastuksen yhteydessä havaituista keskeisistä seikoista.

40 artikla. Riippumattomuus. Direktiivin muiden riippumattomuusvaatimusten lisäksi jäsenvaltioiden on artiklan mukaan varmistettava, että (a) tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö ilmoittaa vuosittain tarkastettavan yhteisön tilintarkastuskomitealle riippumattomuuteensa kohdistuvat uhkat ja toimenpiteet kyseisten uhkien lieventämiseksi, (b) tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö vahvistaa vuosittain kirjallisesti riippumattomuutensa tarkastettavan yhteisön tilintarkastuskomitealle, (c) tilintarkastusyhteisön puolesta lakisääteisen tilintarkastuksen suorittavaa tilintarkastajaa tai avainpartneria vaihdetaan vähintään viiden vuoden välein tai vaihtoehtoisesti tilintarkastusyhteisöä vaihdetaan vähintään seitsemän vuoden välein, (d) tilintarkastusyhteisön puolesta lakisääteisen tilintarkastuksen suorittava tilintarkastaja tai avainpartneri ei ota vastaan ylimmän johdon tehtäviä tarkastettavassa yhteisössä ennen kuin vähintään kaksi vuotta on kulunut siitä, kun hän luopui tilintarkastajana tai avainpartnerina suorittamastaan tilintarkastustoimeksiantosta.

41 artikla. Laadunvarmistus. Artiklan mukaan direktiivin 29 artiklassa tarkoitettuja laadunvarmistustarkastuksia on kohdistettava yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteisiä tilintarkastuksia suorittaviin tilintarkastajiin tai tilintarkastusyhteisöihin vähintään kolmen vuoden välein.

42 artikla. Julkinen valvonta. Artiklan mukaan direktiivin 31 artiklassa säädettyä mahdollisuutta sallia tilintarkastuksia suorittavien henkilöiden vähemmistöedustus julkisen valvontajärjestelmän johdossa ei artiklan mukaan sovellettaisi sellaisen julkisen valvontajärjestelmän johtoon, joka valvoo yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteisiä tilintarkastuksia suorittavia tilintar-

kastajia tai tilintarkastusyhteisöjä.

43 artikla. Tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön nimittäminen. Yleisen edun kannalta merkittävissä yhteisöissä tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön nimittämistä koskevan hallinto- tai valvontaelimen ehdotuksen on perustuttava tilintarkastuskomitean valitsemiin ehdokkaisiin.

XII luku. Kansainväliset näkökohdat

44 artikla. Kolmansien maiden tilintarkastajien hyväksyminen. Artiklan mukaan jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset voivat vastavuoroisuutta noudattaen hyväksyä kolmannen maan tilintarkastajan tilintarkastajaksi, jos henkilö osoittaa, että (a) hänet on hyväksytty tilintarkastajaksi, (b) hän täyttää direktiivin mukaiset teoreettisia tietoja, käytännön taitoja ja rehellisyyttä koskevat vaatimukset, (c) hän tuntee kyseisen jäsenvaltion lainsäädännön siltä osin kuin se koskee jäsenvaltiossa suoritettavia lakisääteisiä tilintarkastuksia.

45 artikla. Kolmansien maiden tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen rekisteröinti. Artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten on rekisteröitävä 15—17 artiklojen mukaisesti kaikki tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt, jotka laativat tilintarkastuskertomuksen (a) sellaisen yrityksen tilinpäätöksestä tai konsernitilinpäätöksestä, joka on sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle ja jonka arvopaperit on otettu kyseisessä jäsenvaltiossa julkisen kaupankäynnin kohteeksi, (b) suuremman yritysr ryhmän konsernitilinpäätöksestä, jonka on laatinut emoyhtiö, joka ei ole jäsenvaltion lainsäädännön alainen, ja johon yritysr ryhmään jäsenvaltion lainsäädännön alainen emoyhtiö kuuluu, kun viimeksi mainitulle on myönnetty poikkeus konsernitilinpäätöksen laatimisesta.

Jäsenvaltioiden on sovellettava rekisteröityihin kolmansien maiden tilintarkastusyhteisöihin valvonta-, laadunvarmistus-, tutkinta- ja seuraamusjärjestelmiään. Kolmansien maiden tilintarkastusyhteisöjen, joita ei ole rekisteröity jäsenvaltiossa, laatimilla 1 kohdassa tarkoitetuilla tilintarkastuskertomuksilla ei artiklan 4 kohdan mukaan ole oikeusvaikutusta kyseisessä jäsenvaltiossa.

Artiklan 5 kohdan mukaan jäsenvaltio saa rekisteröidä kolmannen maan tilintarkastusyhteisön ainoastaan siinä tapauksessa, että (a—c) tilintarkastusyhteisö, sen hallinto- tai johtaelimen jäsenten enemmistö ja tilintarkastusyhteisön puolesta tilintarkastuksen suorittava tilintarkastaja täyttävät hyväksymisvaatimuksia vastaavat vaatimukset, (d) tilinpäätösten tai konsernitilinpäätösten tarkastukset suoritetaan 26 artiklassa tarkoitettujen kansainvälisten tilintarkastusstandardien sekä riippumattomuusvaatimusten mukaisesti ja (e) se julkistaa Internet-sivuillaan vuosittain läpinäkyvyysraportin.

46 artikla. Vastaavuuteen perustuvat poikkeukset. Artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat poiketa 45 artiklan 1 ja 3 kohdassa asetetuista vaatimuksista ainoastaan siinä tapauksessa, että kyseisiin tilintarkastusyhteisöihin sovelletaan kolmannessa maassa julkista valvontajärjestelmää sekä laadunvarmistus-, tutkinta- ja seuraamusjärjestelmää, jotka täyttävät direktiivin vaatimukset. Komissio arvioi vastaavuutta yhdessä jäsenvaltioiden kanssa ja päättää asiasta komitologiamenettelyn mukaisesti.

47 artikla. Yhteistyö kolmansien maiden toimivaltaisten viranomaisten kanssa. Jäsenvaltiot voivat artiklan 1 kohdan mukaan sallia hyväksymiensä tilintarkastajien tai tilintarkastusyhteisöjen hallussa olevien tilintarkastukseen liittyvien työpapereiden tai muiden asiakirjojen toimittamisen kolmansien maiden toimivaltaisille viranomaisille, jos (a) kyseiset työpaperit tai muut asiakirjat liittyvät sellaisten yritysten tilintarkastuksiin, jotka ovat laskeneet liikkeeseen arvopapereita kyseisessä kolmannessa maassa, (b) asiakirjat toimitetaan kotivaltion toimivaltaisten viranomaisten välityksellä kyseisen kolmannen maan toimivaltaisille viranomaisille niiden pyynnöstä, (c) kolmannen maan toimivaltaiset viranomaiset täyttävät vaatimukset, jotka on komitologiamenettelyssä todettu asianmukaisiksi (3 kohta), (d) kotivaltion ja kolmannen maan toimivaltaisten viranomaisten välillä on sovittu vastavuoroisuuteen perustuvista työskentelyjärjestelyistä.

Artiklan 2 kohdan mukaan 1 kohdan d alakohdassa sovitulla työskentelyjärjestelyillä on varmistettava, että pyyntö on perusteltu, että noudatetaan salassapitovelvoitteita ja että

asiakirjoja käytetään ainoastaan direktiivin vaatimuksia vastaavaan julkiseen valvontaan, laadunvarmistukseen ja tutkintaan liittyviin tehtäviin. Jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset voivat kieltäytyä toimittamasta kolmannen maan toimivaltaisten viranomaisten pyytämiä tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön hallussa olevia tilintarkastukseen liittyviä työpapereita tai muita asiakirjoja, jos kyseisten asiakirjojen toimittaminen vaikuttaisi haitallisesti yhteisön tai kyseisen jäsenvaltion täysivaltaisuuteen, turvallisuuteen tai yleiseen järjestykseen taikka jos kyseisen jäsenvaltion viranomaiset ovat jo panneet viireille pyynnössä tarkoitettuja tekoja ja henkilöitä koskevan oikeudenkäynnin.

Artiklan 3 kohdan mukaan komissio päättää 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettua asianmukaisuudesta komitologiamenettelyä noudattaen. Asianmukaisuuden arviointi toteutetaan yhteistyössä jäsenvaltioiden kanssa ja sen on artiklan 3 kohdan mukaan perustettava 34 artiklan mukaisiin vaatimuksiin tai keskeisiltä osiltaan vastaaviin toiminnallisiin järjestelyihin.

Artiklan 4 kohdan mukaan poikkeustapauksissa jäsenvaltiot voivat 1 kohdan säännöksistä poiketen sallia, että niiden hyväksymät tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt toimittavat tilintarkastukseen liittyviä työpapereita ja muita asiakirjoja suoraan kolmannen maan toimivaltaisille viranomaisille. Komissio voi artiklan 5 kohdan mukaan määrittellä 4 kohdassa tarkoitettuja poikkeustapauksia komitologiamenettelyä noudattaen. Artiklan 6 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on toimitettava komissiolle tiedot 1—4 kohdassa tarkoitetuista työskentelyjärjestelyistä.

XIII luku. Siirtymä- ja loppusäännökset

48 artikla. Täytäntöönpanotoimenpiteet. Artiklassa annetaan komissiolle oikeus direktiivissä tarkoitettujen muiden täytäntöönpanotoimenpiteiden lisäksi toteuttaa täytäntöönpanotoimenpiteitä 49 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua menettelyä (komitologiamenettely) noudattaen varmistaakseen tämän direktiivin yhdenmukaisen soveltamisen yhteisössä sekä ottaakseen huomioon lakisäätteissä tilintarkastuksessa ja niihin liittyvillä aloilla tapahtuvan kehityksen.

49 artikla. Komitea. Artiklan 1 kohdan mukaan komissiota avustaa jäsenvaltioiden edustajista koostuva tilintarkastusalan sääntelykomitea, jonka puheenjohtajana toimii komission edustaja. Menettelyyn sovelletaan artiklan 2 kohdan mukaan sääntelymenettelyä.

50 artikla. Direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY muuttaminen. Artiklan 1 kohdassa ehdotetaan tilinpäätösdirektiivin (78/660/ETY) 43 artiklaan lisättäväksi säännös tilintarkastuspalkkioiden, muiden varmennuspalveluiden, veroneuvontapalveluiden ja tilintarkastuksen oheispalveluista maksettujen palkkioiden ilmoittamisesta. Tilinpäätösdirektiivin 44 artiklan 1 kohdassa sallittaisiin jäsenvaltioiden vapauttaa kyseisestä ilmoitusvelvollisuudesta yhtiöt, jotka laativat lyhennetyt tilinpäätöksen liitetiedot. Artiklan 2 kohdan mukaan konsernitilinpäätösdirektiivin (83/349/ETY) 34 artiklaan lisättäisiin tilinpäätösdirektiivin 43 artiklan lisäystä vastaava palkkioita koskeva säännös.

51 artikla. Direktiivin 84/253/ETY kumoaminen. Artiklassa kumotaan tilintarkastajien hyväksymistä koskeva direktiivi. Viittauksia kumottuun direktiiviin pidetään viittauksina tähän direktiiviin.

52 artikla. Siirtymäsäännökset. Artiklan mukaan tilintarkastajia tai tilintarkastusyhteisöjä, jotka jäsenvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset ovat hyväksyneet aiemman tilintarkastajien hyväksymistä koskevan direktiivin säännösten mukaisesti ennen tämän direktiivin säännösten voimaantulopäivää, pidetään tämän direktiivin mukaisesti hyväksytyinä tilintarkastajina tai tilintarkastusyhteisöinä.

53 artikla. Saattaminen osaksi kansallista lainsäädäntöä. Artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on 1 päivään tammikuuta 2006 mennessä annettava ja julkaistava direktiivin noudattamisen edellyttämät säännökset. Näissä jäsenvaltioiden antamissa säännöksissä on artiklan 2 kohdan mukaan viitattava tähän direktiiviin tai niihin on liitettävä tällainen viittaus, kun ne virallisesti julkaistaan. Artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on toimitettava tässä direktiivissä tarkoitetuista kysymyksistä antamansa keskeiset kansalliset säännökset kirjallisina komissiolle.

54 artikla. Voimaantulo. Direktiivi tulee

voimaan kahdentenkymmenentenä päivänä sen jälkeen, kun se on julkaistu Euroopan unionin virallisessa lehdessä.

55 artikla. Direktiivi on osoitettu jäsenvaltioille.

4. Kansallinen valmistelu

Kauppa- ja teollisuusministeriön järjestämässä kuulemistilaisuudessa ja lausunnoissaan lausunnonantajat pitivät tilintarkastusta koskevan direktiivin uudistamista tarpeellisenä. Lausunnonantajat pitivät erityisesti säännöksiä tilintarkastajien riippumattomuudesta, valvonnasta ja laadunvarmistuksesta oikeansuuntaisina.

Useat lausunnonantajista kiinnittivät huomiota direktiivin vaatimusten yksityiskohtaisuuteen ja toivoivat direktiivin sääntelyn pysyvän yleisemmällä tasolla. Lisäksi korostettiin, että direktiivin tulee olla joustava siten, että jäsenvaltiot voivat järjestää tehtävät kansallisesti tarkoituksenmukaisella tavalla.

Monet lausunnonantajista pitivät yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön määrittämää epätäsmällisenä, ja osa katsoi sen aiheuttavan tarpeetonta rasitusta etenkin pienille paikallispankeille ja vakuutusyhdistyksille. Muutamat lausunnonantajat suhtautuivat varauksellisesti siihen, että direktiivillä veloitettaisiin tilintarkastajat noudattamaan kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja, koska niiden hyväksymisessä tilintarkastusalan edustajilla on merkittävästi valtaa. Samoin ehdotettuun komitologiamenettelyyn suhtauduttiin varauksella.

Muutamat lausunnonantajat pitivät 27 artiklan mukaista konsernitilintarkastajan täysimääräistä vastuuta liian ankarana, ja KHT-yhdistys — Föreningen CGR ry katsoi 27 artiklan vaikeuttavan käytännön tilintarkastustoimintaa lisäämällä tarpeettomasti tilintarkastajan työtä ja tilintarkastuksen kustannuksia edistämättä kuitenkaan tilintarkastuksen laatua.

Monet lausunnonantajista, etenkin oikeusministeriö ja Keskuskauppakamari, vastustivat yhtiöoikeudellisten ja corporate governance -asioiden (erityisesti tilintarkastuskomitea) ottamista direktiiviin. Lausunnonantajat katsoivat, että tällaiset yhtiöoikeuden kehittämistä koskevat kysymykset tulisi hoitaa

muilla kuin lainsäädäntötoimilla.

Muutama lausunnonantaja (ulkoasiainministeriö, Keskuskauppakamari) suhtautui varauksella myös ulkosuhteisiin ja ekstraterritoriaalisuuteen liittyviin artikloihin. Tällaisia näkökohtia liittyy etenkin vaatimukseen kolmansien maiden tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen rekisteröinnistä ja säännöksiin yhteistyöstä ja tietojen vaihdosta valvontaviranomaisten välillä (artiklat 44—47).

5. Ehdotuksen vaikutukset Suomessa

5.1. Vaikutukset lainsäädäntöön

Nykyisen kahdeksannen yhtiöoikeudellisen direktiivin artiklat on saatettu osaksi kansallista lainsäädäntöä voimassa olevan tilintarkastuslain (936/1994) säännöksillä. Voimassa olevaan lakiin sisältyvät lisäksi ehdotettua direktiiviä pitkälti vastaavat säännökset raportoinnista, salassapitovelvollisuudesta, valvonnasta, tutkintatoimista ja sanktioista. Tilintarkastuslain uudistamista pohtineen tilintarkastuslakityöryhmän ehdotukseen sisältyvät tarkemmat, riippumattomuutta ja laadunvarmistusta koskevat säännökset, jotka ovat linjassa ehdotetun direktiivin kanssa. Koska ehdotettu direktiivi on olennaisesti aikaisempaa direktiiviä laajempi, tulee kansallinen tilintarkastusta koskeva lainsäädäntö kuitenkin tarkistettavaksi. Mahdolliset uudet säännökset tarvitaan muun muassa yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksesta sekä eri valtioiden viranomaisten väliseen yhteistyöhön liittyvistä kysymyksistä. Arvioitavaksi tulevat myös direktiivin vaikutukset eri tilintarkastajaryhmiin.

Mikäli direktiiviehdotuksen tilintarkastuskomiteaa koskevat säännökset tulevat hyväksytyiksi, tulisi sitä koskevat säännökset ottaa osakeyhtiölakiin (734/1978) tai vaihtoehtoisesti arvopaperimarkkinalakiin (495/1989). Lisäksi kirjanpitoasetuksessa (1339/1997) tulisi säätää tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön saamien palkkioiden ilmoittamisesta.

5.2. Taloudelliset sekä yritysvaikutukset

Direktiivin tavoitteena on varmistaa tilinpäätösten luotettavuus ja uskottavuus ja siten

tehostaa pääomamarkkinoiden toimintaa. Tämän voidaan arvioida vaikuttavan myönteisellä tavalla talouselämään. Tilintarkastusta koskevien säännösten harmonisointi, yhdessä tilinpäätössäännösten harmonisoinnin kanssa, parantaa eri jäsenvaltioissa laadittujen ja tarkastettujen tilinpäätösten vertailtavuutta.

Ehdotus tarjoaa entistä paremmat mahdollisuudet tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen rajat ylittävään toimintaan. Ehdotuksessa luodaan perusta tehokkaalle ja koordinoitulle kansainväliselle valvontaviranomaisten väliselle yhteistyölle, mikä mahdollistaa tilintarkastajien rajat ylittävän valvonnan. Valvonnan tehostaminen lisää myös tilintarkastuksen uskottavuutta ja luotettavuutta.

Tilintarkastajien toiminnan kansainvälistymispyrkimyksillä ja harmonisoinnilla saattaa olla vaikutusta tilintarkastusalan kilpailutilanteeseen yhteisön alueella ja myös suhteessa kolmansiin maihin. Yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajia koskevat tiukennetut vaatimukset saattavat nostaa kynnystä siirtyä tarkastamaan tällaista yhteisöä, mikä saattaa rajoittaa kilpailua myös kansallisesti.

Direktiivissä säädettäisiin joistakin uusista tilintarkastajia ja tilintarkastusyhteisöjä koskevista velvoitteista liittyen muun muassa riippumattomuusarviointiin ja sen dokumentointiin, tilintarkastusstandardeihin, laadunvarmistus selvityksiin sekä yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajia koskeviin tiukennettuihin vaatimuksiin. Velvoitteet lisäävät tilintarkastajien työmäärää, mikä saattaa nostaa tilintarkastajien palkkiotasoa. Kansainvälisten konsernien tilintarkastuksessa tiukkenevat dokumentointivaatimukset aiheuttavat lisäkustannuksia. On myös odotettavissa, että tilintarkastajien työn riskienhallintaan liittyvät lisätoimenpiteet tuottavat kustannuksia.

Yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä ja niiden tilintarkastajia koskevat tiukennetut vaatimukset aiheuttavat yleisesti ottaen ainoastaan vähäisiä hallinnollisia kustannuksia. Koska määritelmän mukaan yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä koskevia tiukennettuja vaatimuksia sovellettaisiin myös pienimpiin pankkeihin ja vakuutusyrityksiin,

saattaa näille aiheutua suhteellisesti enemmän kustannuksia kuin suuremmille yhteisöille.

Vaikutukset tilintarkastajia ja tilintarkastusyhteisöjä valvoviin organisaatioihin (Keskuskaupakamarin tilintarkastuslautakunta ja kaupakamarien tilintarkastusvaliokunnat) ovat vaikeasti arvioitavissa, koska ei voida tietää valvontatoiminnan todellista tarvetta ja volyyymiä tulevaisuudessa. Direktiiviehdotuksen vaatimus siitä, ettei yleisen edun kannalta merkittäviä tilintarkastajia ja tilintarkastusyhteisöjä valvovassa valvontaelimessä saa olla lainkaan tilintarkastusalan edustajia, edellyttäisi Suomessa valvontaorganisaation muuttamista. Myös valvontaviranomaisten kansainvälistä yhteistyötä koskevat säännökset saattavat aiheuttaa tarpeen uudistaa valvontaviranomaisten organisaatiota ja sen toimintaa, mistä saattaa aiheutua kustannuksia valvontaviranomaiselle.

6. Käsittely neuvostossa

Direktiiviehdotusta käsittelevässä neuvoston yhtiöoikeudellisessa työryhmässä jäsenvaltioiden edustajat ovat kannattaneet ehdotusta yleisellä tasolla. Kannanotot ovat olleet alustavia, koska kansallisten kantojen valmistelu on kesken. Merkittävimmät ongelmat liittyvät säännösten yksityiskohtaisuuteen, corporate governance -kysymyksiin, tilintarkastusstandardien hyväksymiseen ja komitologiamenettelyyn.

7. Valtioneuvoston kanta

Valtioneuvosto pitää tärkeänä kahdeksannen yhtiöoikeudellisen direktiivin uudistamista tilintarkastusta koskevien säännösten harmonisoinniseksi. Valtioneuvosto suhtautuu varauksellisesti artiklojen yksityiskohtaisuuteen ja pitää tärkeänä, että direktiivi säilyy joustavana siten, että jäsenvaltiot voivat itse valita tarkoituksenmukaisen tavan järjestää direktiivin edellyttämät toimet. Säännösten aiheuttamia kustannuksia pitäisi vielä pyrkiä kartoittamaan.

Valtioneuvosto kannattaa erityisesti sitä, että edistetään tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen mahdollisuuksia toimia myös muissa jäsenvaltioissa ja että muista jäsen-

valtioista tulevien tilintarkastajien vastavuoroista tunnustamista helpotetaan säätämällä kelpoisuuskoemenettelystä. Rajat ylittävän toiminnan helpottaminen on perusteltua, koska monien tilintarkastuskohteiden toiminta on kansainvälistä ja osa konserniyhtiöistä sijaitsee muissa jäsenvaltioissa. Myös sisämarkkinoiden periaatteiden mukaisesti on tarpeen, että tilintarkastajien vapaata liikkuvuutta edistetään.

Valtioneuvosto pitää hyväksymisvaatimusten harmonisointia tärkeänä. Valtioneuvosto tukee myös sitä, että hyväksymisvaatimuksia koskevat säännökset säilyvät joustavina siten, että edelleen sallitaan jäsenvaltioiden toteuttaa direktiivin vaatimukset tarkoituksenmukaisesti katsomallaan tavalla. Suomessa on pidetty hyvänä lainsäädäntöratkaisuna sitä, että direktiivissä vaadittuja oppiaineita sisällytetään tilintarkastajan hyväksymistä hakvien henkilöiden perustutkintoa ja korkeakouluopintoja koskeviin vaatimuksiin, eikä tilintarkastajan ammattitutkintoa koskeviin vaatimuksiin.

Valtioneuvosto kannattaa pääasiallisesti ehdotuksia tilintarkastajien ammattietikasta, salassapitovelvollisuudesta, laadunvarmistuksesta sekä tutkinta- ja seuraamusjärjestelmästä. Valtioneuvosto suhtautuu pääosin myönteisesti myös tilintarkastajien rekisteröintiä ja julkisuutta koskeviin säännöksiin. On tärkeää, että keskeisten tilintarkastuksen osa-alueiden, kuten ammattietiikan ja riippumattomuuden pääsisältö harmonisoidaan yhteisön tasolla.

Valtioneuvosto katsoo, että komitologiamenetelyn tarpeellisuus tulee arvioida kunkin kysymyksen osalta erikseen sen sijaan, että annettaisiin komissiolle yleisvaltuus toteuttaa tarpeelliseksi katsomiaan täytäntöönpanotoimenpiteitä. Tietyissä asioissa, kuten opintovaatimusten määrittelyssä valtioneuvosto pitää komitologiamenettelyä tarkoituksenmukaisena ja järkevänä sääntelytapana.

Valtioneuvoston tavoitteena on, että ehdotusta konsernin tilintarkastajan vastuusta selvennetään. Valtioneuvosto pitää tärkeänä myös sitä, ettei konsernilitintarkastuksen uskottavuus- ja luotettavuustavoitteiden saavuttamiseksi konsernin tilintarkastukselle aseteta epätarpeellisia velvoitteita, jois-

ta aiheutuu kohtuuttomia kustannuksia. Lisäksi keskeistä on ottaa huomioon se, ettei direktiivissä asetettaisi sellaisia vaatimuksia, jotka saattavat olla käytännössä mahdoton toteuttaa esimerkiksi kolmansien valtioiden suvereniteettinäkökohtien vuoksi.

Valtioneuvosto suhtautuu varauksellisesti siihen, että kansainvälisten tilintarkastusstandardien käyttöönotosta säädettäisiin direktiivissä. Kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja noudatetaan jo nyt laajasti jäsenvaltioissa, myös Suomessa. Standardien noudattaminen lisää tilintarkastuksen laatua ja varmuutta tilinpäätöksen ja tilintarkastuksen oikeellisuudesta, minkä vuoksi valtioneuvosto kannattaa standardien käyttöä sinänsä. Valtioneuvosto katsoo kuitenkin, että ehdotettua standardien hyväksymismenettelyä ei välttämättä ole tarpeen sisällyttää direktiiviin. Jos siihen kuitenkin päädytään, hyväksymismenettelyn tulisi olla mahdollisimman joustava ja läpinäkyvä.

Valtioneuvoston tavoitteena on, että direktiivi sallii joustavuuden siten, että jäsenvaltiot voivat järjestää julkisen valvonnan kansallisesti tarkoituksenmukaisella tavalla. Eri jäsenvaltioissa on erilaisia järjestelmiä, joiden paremmuutta ei ole kyetty ratkaisemaan. Siten on tärkeää, ettei direktiivillä tarpeettomasti muuteta jäsenvaltioiden toimivia ja käyttökelpoisia, jo olemassa olevia järjestelmiä.

Valtioneuvoston tavoitteena on pyrkiä jättämään yhtiöoikeudelliset ja corporate governance -kysymykset direktiivin ulkopuolelle. Valtioneuvosto vastustaa erityisesti tilintarkastuskomiteoita koskevan sääntelyn ottamista direktiiviin, koska pitää tarkoituksenmukaisena, että siitä säänneltäisiin itsesääntelyn keinoin, muun muassa arvopaperipörssien säännöillä. Komissio aikoo antaa lähiaikoina hallituksen jäseniä koskevan suosituksen, johon sisältyy myös tilintarkastusvaliokuntaa koskevia suosituksia. Siten tilintarkastuskomiteaa säännösten sisällyttäminen direktiiviin ei ole tarpeen tulevan suosituksenkaan vuoksi. Mikäli tilintarkastuskomiteaa koskevaa säännös kuitenkin otettaisiin direktiiviin, tulisi noudattaa ns. comply or explain -menettelyä. Tämä tarkoittaisi sitä, että yhtiöllä tulisi pääsääntöisesti olla tilintarkastuskomitea, mutta jos näin ei ole, yhtiön tuli-

si ilmoittaa pääsäännöstä poikkeamisesta ja kertoa poikkeamisen syy.

Valtioneuvosto pitää tärkeänä, että tilintarkastajan rotaatio olisi yhdenmukainen jäsenvaltioissa ja että siitä laaditaan siirtymäsäännös. Harmonisoinnin varmistamiseksi ja konsernitilintarkastusten sujuvuuden edistämiseksi on tärkeää, että rotaatiosäännös on yhdenmukainen Euroopan unionissa. Tilintarkastusyhteisön vaihtaminen määräajoin lisää tarpeettomasti tilintarkastuksesta aiheutuvia kustannuksia, eikä rotaation hyödyistä riippumattomuuden takaajana ole olemassa näyttöä. Siten on perustellumpaa pyrkiä minimoimaan rotaatiosta aiheutuvat kustannukset ja tilintarkastusyhteisön sijaan vaihtaa määräajoin ainoastaan päävastuullista tilintarkastajaa.

Valtioneuvosto pitää tärkeänä, että yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä koskevaa määritelmää täsmennetään, jotta varmistetaan harmonisointipyrkimysten toteutuminen. Valtioneuvosto korostaa kuitenkin, että kansalliset erityispiirteet on tässä yhteydessä otettava riittäväällä tavalla huomioon.

Valtioneuvosto pitää tarpeellisena, että jäsenvaltioiden välisestä yhteistyöstä saadaan tarkempaa selvitystä ennen asiasta päättämistä. Vaihtoehtoisesti voidaan selvittää säännösten sisällyttämistä alemmantasoisiiin normeihin.

Valtioneuvosto pitää tarpeellisena selvittää myös viranomaisyhteistyötä kolmansien valtioiden kanssa koskevien säännösten tarpeellisuutta ja laajuutta. Valtioneuvosto katsoo, että kolmansista maista tuleviin, yhteisön alueella toimiviin tilintarkastajiin ja tilintarkastusyhteisöihin on tarkoituksenmukaista soveltaa vastaavanlaisia vaatimuksia kuin jäsenvaltioiden tilintarkastajiin ja tilintarkastusyhteisöihin. Näin taataan kaikkien yhteisössä suoritettujen tilintarkastusten yhtäläinen uskottavuus ja luotettavuus. Valtioneuvosto toteaa, että viranomaisyhteistyöhön kolmansien maiden viranomaisten kanssa liittyy kuitenkin useita avoimna olevia kysymyksiä erityisesti tapauksessa, jossa viranomaistehtäviä hoitaa yksityisökeuhellinen elin.