

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan nykyisen asetuk-sentasoisen sääntelyn tilalle säädettäväksi laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkasta-jista. Tilintarkastajien valvonnasta ehdote-taan sisällytettäväksi lakiin nykyistä tarkem-mat säännökset. Lisäksi lakiin tulisivat

tarvittavat vahingonkorvaus- ja rangaistus-säännökset. Lailla kumottaisiin julkishallin-non ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta sekä JHTT-yhteisöstä annettu asetus.

Ehdotettu laki on tarkoitettu tulemaan voi-maan 1 päivänä heinäkuuta 1999.

SISÄLLYSLUETTELO

	Sivu
ESITYKSEN PÄÄASIAALLINEN SISÄLTÖ	1
YLEISPERUSTELUT	3
1. Nykytila	3
1.1. Nykyiset säädökset ja käytäntö	3
Julkishallinnon ja -talouden tarkastusjärjestelmät	3
EU-varojen valvonta	5
Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta sekä JHTT-yhteisöstä	5
Muu keskeinen JHTT-tilintarkastajan valintaa koskeva säännöstö	7
1.2. Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa	8
2. Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset	9
3. Esityksen vaikutukset	10
4. Asian valmistelu	11
5. Muita esitykseen vaikuttavia seikkoja	11
YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT	11
1. Lakiehdotuksen perustelut	11
2. Tarkemmat säännökset	22
3. Voimaantulo	22
LAKIEHDOTUS	23
LIITE Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista (luonnos)	29

YLEISPERUSTELUT

1. Nykytila

1.1. Nykyiset säädökset ja käytäntö

Julkishallinnon ja -talouden tarkastusjärjestelmät

Johdanto

Suomen julkishallinnon yksiköillä (valtio, kunnat, seurakunnat, niiden hallitsevat yhteisöt ja välillinen julkishallinto) on kullakin omat tarkastusta koskevat säädöksensä.

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista (JHTT-tilintarkastajista) sekä -yhteisöistä (JHTT-yhteisöstä) säädetään kuitenkin julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta sekä JHTT-yhteisöstä annetussa asetuksessa (926/1991), jäljempänä *JHTT-asetus*. JHTT-luetteloon oli 31 päivänä elokuuta 1998 merkittynä 148 JHTT-tilintarkastajaa ja 13 JHTT-yhteisöä.

Suomen valtiontalouden valvontajärjestelmä

Suomen valtiontalouden ulkoinen tarkastusjärjestelmä perustuu hallitusmuodon 71 §:ään (1077/1991). Valtion taloudenhoitoa ja talousarvion noudattamista valvovat eduskunnan puolesta valtiontilintarkastajat. Sen lisäksi on valtion taloudenhoidon ja talousarvion noudattamisen tarkastamista varten valtiontalouden tarkastusvirasto. Valtiontalouden tarkastus jakaantuu näin valtiontilintarkastajien eduskunnan puolesta suorittamaan parlamentaariseen valvontaan ja valtiontalouden tarkastusviraston suorittamaan tarkastukseen.

Tarkemmat säännökset eduskunnan valtiontilintarkastajien suorittamasta valvonnasta ja tarkastustoimivaltuuksista sisältyvät valtiontilintarkastajain johtosääntöön (391/1951), valtiontilintarkastajain oikeudesta tarkastaa eräitä valtion tukitoimia annettuun lakiin (630/1988), valtionenemmistöisten osakeyhtiöiden toiminnan tarkastuksesta annettuun lakiin (968/1947), valtion teollisuuslaitosten hoidosta ja käytön yleisistä perusteista annettuun lakiin (168/1931) ja valtion liikelaitoksista annettuun lakiin (627/1987).

Valtiontilintarkastajat tarkastavat eduskunnan puolesta valtioneuvoston, ministeriöiden

sekä valtion virastojen ja laitosten toimintaa ja varainkäyttöä sekä valtion tukitoimia ja tällaista tukea saavien yhteisöjen taloutta ja toimintaa, minkä lisäksi valtionenemmistöiset osakeyhtiöt on velvoitettu antamaan valtiontilintarkastajille näiden pyytämät tiedot ja asiakirjat. Valtiontalouden tarkastusvirasto suorittaa vastaavanlaista ulkoista tarkastusta hallituksen puolelta ja sillä on oikeus valvoa ja tarkastaa myös valtionenemmistöisten osakeyhtiöiden toimintaa. Valtiontalouden tarkastusviraston tehtäviä ja toimivaltaa koskevat tarkemmat säännökset sisältyvät valtiontalouden tarkastuksesta annettuun lakiin (967/1947), valtiontalouden tarkastuksesta annettuun asetukseen (267/1993), valtionenemmistöisten osakeyhtiöiden toiminnan tarkastuksesta annettuun lakiin, valtion teollisuuslaitosten hoidosta ja käytön yleisistä perusteista annettuun lakiin ja valtion liikelaitoksista annettuun lakiin. Valtiontilintarkastajien ja valtiontalouden tarkastusviraston toimivaltaan eivät kuitenkaan kuulu eduskunta, Suomen Pankki ja Kansaneläkelaitos. Eduskunta valitsee erikseen eduskunnan omat ja Suomen Pankin tilintarkastajat sekä valvoo Kansaneläkelaitoksen toimintaa ja taloutta valitsemiensa valtuutettujen ja näiden valitsemien tilintarkastajien välityksellä. Eduskunnan käsiteltävänä on hallituksen esitys uudeksi hallitusmuodoksi (HE 1/1998 vp.), joka saattaa tuoda muutoksia nykyiseen valvontajärjestelmään.

Valtiontalouden tarkastusvirasto tarkastaa vuosittain kaikkien valtion tilivirastojen tilit. Lisäksi tarkastusvirasto tekee vuosittain kolmisenkymmentä toiminnantarkastusta, joissa selvitetään valtion ohjaus- ja toimintajärjestelmien toimivuutta sekä hallinnon uudistushankkeiden onnistuneisuutta taloudellisen tarkoituksenmukaisuuden kannalta. Kaikista tarkastuksista tehdään erilliset tarkastuskertomukset, jotka toimitetaan tarkastuksen kohteelle, ohjaavalle ministeriölle, valtiovarainministeriölle ja valtiontilintarkastajille. Valtiontilintarkastajat tekevät toiminnastaan vuosittain kertomuksen, jonka he luovuttavat eduskunnalle.

Yleisenä kelpoisuusehtona tarkastusviraston virkoihin on sellainen taito ja kyky, jota viran menestyksellinen hoitaminen edellyttää. Pääjohtajan nimittää virkaan tasavallan presidentti valtioneuvoston esityksestä. Muut

virkamiehet nimittää pääjohtaja. Valtiontilintarkastajat nimittävät kansliansa virkamiehet ja myöntävät heille eron. Valtiontilintarkastajien kansliassa ja valtiontalouden tarkastusvirastossa on vuonna 1997 ollut yhteensä 18 JHTT-tilintarkastajaa.

Sisäinen valvonta on virastotasolla tapahtuvaa, viranomaisen olemassa olevista tehtävistä ja toimivallasta johdettua hallinnon sisäistä toimintaa, mistä johtuen sen sisällöstä ja suorittamisesta ei ole katsottu olevan syytä antaa laki- tai asetustasolla yksityiskohtaisia säännöksiä. Sisäisestä valvonnasta on yleisiä säännöksiä valtion talousarviosta annetun asetuksen (1243/1992) 9 luvussa. Virastojen ja laitosten sisäisen tarkastuksen tehtävänä on tarkastaa oman virastonsa tai laitoksensa johdon alaisen kyseisen viraston tai laitoksen toimintaa. Valtion 100 tilivirastosta on noin 25 tilivirastolla jatkuvaa, riippumatonta ja vakinaista sisäistä tarkastusta. Lisäksi noin 35 tilivirastossa on tehty sivutoimista tai satunnaista sisäistä tarkastusta. Valtion virastojen ja laitosten sisäisistä tarkastajista ei vuonna 1997 10 JHTT-tilintarkastajia.

Valtion liikelaitosten kirjanpidosta ja tilintarkastuksesta säädetään valtion liikelaitoksista annetun lain 19-21 §:ssä ja valtioneuvoston päätöksessä valtion liikelaitosten ja liikelaitoskonsernien kirjanpidon perusteista ja tilintarkastuksesta (1247/1993). Valtioneuvosto asettaa vuosittain liikelaitoksen hallintoa, taloutta ja tilejä tarkastamaan 2-5 esteettöntä tilintarkastajaa. Heidän on tarkastettava myös liikelaitoskonsernin tilinpäätös.

Valtion talousarvion ulkopuolisten rahastojen ja eräiden julkisoikeudellisten yhteisöjen tilintarkastusta käsitellään jäljempänä.

Kunnallistalouden valvontajärjestelmä

Kuntien hallinnon ja talouden tarkastuksesta on säädetty kuntalaissa (365/1995). Valtuusto hyväksyy tilintarkastusta koskevat kunkahtaiset säännöt. Ne voidaan sisällyttää joko kunnan hallintosääntöön tai erilliseen tarkastussääntöön. Säännöt sisältävät määräyksiä kunnan valvontajärjestelmästä, tarkastuslautakunnan kokoonpanosta, kokouksista ja tehtävistä sekä tilintarkastajien valinnasta, raportoinnista ja tilintarkastusasioiden valmistelusta.

Kuntien hallinnon ja talouden tarkastus jakaantuu kahdelle toimielimelle: tarkastuslautakunnalle ja tilintarkastajille. Kunnanval-

tuusto asettaa tarkastuslautakunnan toimikauttaan vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastuksen järjestämistä varten. Lautakunnan on arvioitava, ovatko valtuuston asettamat taloudelliset ja toiminnalliset tavoitteet toteutuneet. Lautakunnan tehtävänä on kiinnittää huomiota toiminnan, toimintatapojen sekä palvelujen järjestämisen tarkoituksenmukaisuuteen. Tarkastuslautakunta myös valmistelee valtuustolle tilintarkastusta koskevat asiat. Näihin asioihin kuuluvat muun muassa tilintarkastajien valinta, tilintarkastuskertomuksessa esitetyt havainnot ja muistutukset sekä vastuuvapauden myöntäminen. Lautakunnalla voi olla omia toimihenkilöitä tai esittelijänä voi toimia lautakunnan puheenjohtaja ja hänen avustajanaan joku kunnan toimihenkilö kuten sisäinen tarkastaja tai kunnan tilintarkastaja.

Varsinainen tilintarkastuksen suorittaminen ja tilintarkastuskertomuksen antaminen kuuluu ammattitilintarkastajalle, jonka tulee olla JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö. Tilintarkastajan on viimeistään toukokuun loppuun mennessä tarkastettava kunkin tilikauden hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös. Tilintarkastaja antaa valtuustolle kultakin kalenterivuodelta tilintarkastuskertomuksen, jossa esitetään tarkastuksen tulokset.

Kuntien sisäisestä tarkastuksesta ei ole säännöksiä kuntalaissa. Kuntiin on kuitenkin viime vuosina perustettu erillisiä kunnanjohtajan välittömässä alaisuudessa toimivia sisäisen tarkastuksen yksiköitä.

Kuntien ja kuntayhtymien palveluksessa on vuonna 1997 ollut noin 35 JHTT-tilintarkastajaa. Ensisijaisesti kuntien tilintarkastuksia tekevissä JHTT-yhteisöissä on vuonna 1997 ollut noin 65 JHTT-tilintarkastajaa.

Seurakuntien tilintarkastus

Suomen evankelis-luterilaisen kirkon seurakuntien tilintarkastuksesta säädetään kirkkojärjestyksessä (1055/1993). Kirkkohallitus antaa tarvittaessa tarkempia ohjeita. Seurakunnalla tai seurakuntayhtymällä tulee olla taloussääntö, joka sisältää määräykset seurakunnan taloudenhoidosta ja tilintarkastuksesta. Kirkkojärjestyksestä on muutettu 16.5.1997 (898/1997). Muutokset tulevat voimaan 1.1.1999. Nämä muutokset on seuraavassa otettu huomioon.

Kirkkovaltuusto valitsee toimikauttaan vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastamista varten vähintään kaksi tilintarkasta-

jaa sekä yhtä monta varatilintarkastajaa. Vähintään yhden tilintarkastajan ja yhden varatilintarkastajan tulee olla keskuskauppakamarin (KHT-tilintarkastaja), kauppakamarin (HTM-tilintarkastaja) tai julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajalautakunnan (JHTT-tilintarkastaja) hyväksymä tilintarkastaja tai yhteisö.

Tilintarkastajien on tarkastettava hyvän tilintarkastustavan mukaisesti kunkin tilikauden hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös. Tilintarkastajien on annettava kirkkovaltuustolle kultakin tilikaudelta taloussäännössä määrättyssä ajassa kertomus, jossa esitetään tarkastuksen tulokset.

Ortodoksista kirkkokuntaa koskevan asetuksen (179/1970) mukaan seurakunnanvaltuuston asiana on valita seurakunnan tilien tarkastajat ja päättää vastuuvapaudesta seurakunnan neuvostolle. Seurakunnan varojen hoidosta ja käyttämisestä pitää seurakunnan neuvosto seurakunnanvaltuuston antamien ja kirkollishallituksen vahvistamien ohjeiden mukaan tilikirjoja, jotka päätetään kalenterivuositain ja kolmen kuukauden kuluessa vuoden loputtua jätetään tarkastettavaksi. Tarkastuksen toimittaa vähintään kaksi seurakunnanvaltuuston valitsemaa tilintarkastajaa, jotka tehtävänsä suorittuana antavat siitä kertomuksen seurakunnanvaltuustolle.

EU-varojen valvonta

Euroopan unionin (EU) budjetin suurimmat menoalueet ovat Euroopan maatalouden tuki- ja ohjausosaston tukipuoli noin 45 %:n osuudella ja rakennerrahastot noin 35 %:n osuudella. Suurin osa EU:n budjetista hallinnodaan ja käytetään jäsenvaltioissa.

Komission ulkopuolella kansalliset, alueelliset ja paikalliset julkiset yksiköt vastaavat varojen käytöstä. Suomessa näitä julkisia viranomaisia ovat muun muassa valtion virastot, maakuntien liitot ja kunnat.

Yhteisön tulojen, kuten tulli- ja maatalousmaksujen, arvonnäisöveropohjaan ja bruttokansantuloon perustuvien maksujen, valvonta perustuu jäsenvaltioiden omiin järjestelmiin. Komission yksiköt voivat kuitenkin vaatia jäsenvaltioita toimittamaan paikallistarkastuksia sekä tekevät omasta aloitteestaan jäsenvaltioiden virkamiesten kanssa paikallistarkastuksia. Komissio varmistaa tarkastuksillaan menettelyt ja jäsenvaltioiden laskelmat.

Maataloustuen osalta neuvoston asetukset

antavat hyvin yksityiskohtaiset säännökset maksajayksiköiden organisaatiosta, kirjanpidosta ja valvonnasta. Hyvin yksityiskohtaiset ehdot on myös tilienselvitysmenettelystä ja yksiköistä, jotka on asetettu jäsenvaltiossa koordinoimaan maksajayksiköiden työtä.

Rakennerrahastovarojen osalta jäsenvaltiot on velvoitettu varmistamaan, että taloushallintojärjestelmät kykenevät menestyksellisesti hoitamaan EU-varojen käytön valvonnan estäen epäsäännönmukaisuudet.

Näihin päiviin saakka EY-lainsäädäntö ei ole pyrkinyt määräämään erityismekanismeilla budjettihallinnosta kansallisella tasolla ja on jättänyt jäsenvaltioille laajan vapauden päättää toimista ja menetelmistä integroida rahavirrat EU:n budjetista ja EU:n budjettiin. Tilanne on kuitenkin muuttumassa. Vastuuta varainhoidosta ja varojen käytöstä siirretään entistä enemmän jäsenvaltioille. Tätä kuvastaa EU:n maatalouspolitiikan tiukentuneet säädökset ja komission vuonna 1997 antama asetus (EY N:o 2064/1997) rakennerrahastojen valvonnasta jäsenmaissa. Asetus edellyttää muun muassa sitä, että kaikista tukeen oikeuttavista kustannuksista 5 % osoitetaan tarkastukseen.

Euroopan tilintarkastustuomioistuimelle kuuluu EU-varojen käytön ulkoinen valvonta. Tarkastus toimitetaan jäsenvaltiossa yhdessä kansallisten tarkastusviranomaisten kanssa. Suomessa tämä viranomainen on valtiontalouden tarkastusvirasto.

Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta sekä JHTT-yhteisöstä

Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta (926/1991), jäljempänä JHTT-asetus, tuli voimaan 1.1.1992. Asetusta valmisteltiin opetusministeriön vuonna 1989 asettamassa JHT-työryhmässä, joka jätti muistionsa vuonna 1990 (opetusministeriön työryhmämuistio 1990:11). Kyseisessä muistiossa esitetyn mukaan julkishallinnon tilintarkastajan tutkinnon organisoimisen taustana ovat julkisen hallinnon ja talouden tarkastuksen laadulliset kehitysvaatimukset. Ne ilmenevät toisaalta tarkastuskohteen alueen laajenemisena tilintarkastuksesta toiminnan tarkoituksenmukaisuuden arviointiin eli tarkastustoiminnan vaativuuden kasvuna ja toisaalta tarpeena saada julkistalouden tarkastustoimintaan entistä pätevämpiä työntekijöitä.

Asetuksen 1 §:n valtion, kuntien ja kun-

tayhtymien sekä sellaisten yhteisöjen, joissa niillä on osake-enemmistö tai määräämisvalta, samoin kuin muiden luonteeltaan julkisoikeudellisten yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastustehtävissä toimivien henkilöiden ammatillisten valmiuksien yhdenmukaista toteamista varten on julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinto (JHTT-tutkinto). Tutkinnon järjestämistä varten on valtiovarainministeriön yhteydessä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunta (JHTT-lautakunta), jonka valtioneuvosto asettaa kolmeksi vuodeksi kerrallaan.

Vuoden 1994 alusta voimaan tulleella asetuksen muutoksella (995/1993) säädettiin valtiovarainministeriölle oikeus määrätä tarkemmin JHTT-tutkinnon sisällöstä. Valtiovarainministeriön päätös julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnon sisällöstä annettiin 17 päivänä huhtikuuta 1994 (357/1994, muutettu päätöksellä 1464/1995 ja 600/1998).

Merkittävä lainsäädännöllinen muutos, jolla oli vaikutusta JHTT-säädöksiin, oli kuntalain säätäminen. Lain 1.1.1997 voimaan tulleen 72 §:n mukaan kunnan tilintarkastajan tulee olla JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö. JHTT-yhteisöstä säädettiin asetuksella JHTT-asetuksen muuttamisesta (477/1996). Asetuksen nimike muutettiin nykyiseksi eli asetukseksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta sekä JHTT-yhteisöstä. Asetuksella 368/1997 muutettiin muutoksenhakusäännöstä ja annettiin valtiovarainministeriölle oikeus antaa tarkempia määräyksiä tutkintoon vaadittavista opinnoista ja käytännön kokemuksesta.

JHTT-asetuksen 6 §:ssä (368/1997) säädetään JHTT-tutkintoon hyväksymisedellytyksistä. Pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaan tutkintoon hakevalta edellytetään tilintarkastustehtäviin soveltuvan korkeakoulututkinnon suorittamista ja niitä opintoja, joista säädetään tarkemmin valtiovarainministeriön päätöksellä. Mainittua valtiovarainministeriön päätöstä ei toistaiseksi ole annettu.

Momentin 2 kohdan mukaan hyväksymisedellytyksenä on, että henkilö on päätoimisesti toiminut julkishallinnon ja -talouden tehtävissä vähintään viisi vuotta siten kuin valtiovarainministeriön päätöksellä säädetään. Valtiovarainministeriön päätös JHTT-tutkintoon vaadittavasta käytännön kokemuksesta (1193/1997) tuli voimaan 1.1.1998. Ratkaisevaa ei ole työ- tai virkasuhde julkisyhteisöön, vaan tehtävien

luonne. Toimiminen julkishallinnon ja -talouden tehtävissä on mahdollista myös yksityisoikeudellisen yhteisön palveluksessa. Julkishallinnon ja -talouden kokemukseksi katsotaan edellä mainitun ministeriön päätöksen mukaan myös toimiminen julkisen sektorin tarkastustehtävissä JHTT-, KHT- tai HTM-yhteisössä. Ministeriön päätöksellä helpotettiin KHT- ja HTM-tilintarkastajien mahdollisuutta päästä JHTT-tutkintoon.

Momentin 3 kohdan mukaan hyväksymisedellytyksenä on, että henkilö on toiminut tilintarkastustehtävissä vähintään neljä vuotta siten kuin valtiovarainministeriön päätöksellä tarkemmin säädetään. Tilintarkastuskokemuksesta säädetään edellä mainitussa ministeriön päätöksessä 1193/1997.

Pykälän 2 momentin mukaan JHTT-tutkintoon on edellä mainitusta poiketen oikeus osallistua myös henkilöllä, joka on 15 vuoden ajan toiminut ammatillisesti julkishallinnon ja -talouden tilintarkastus- ja niihin rinnastettavissa tehtävissä.

Asetuksen 6 a §:ssä säädetään JHTT-yhteisön hyväksymisestä. JHTT-lautakunta hyväksyy hakemuksesta JHTT-yhteisöksi osakeyhtiön, kommandiittiyhtiön tai avoimen yhtiön, jonka toimialana on yhtiöjärjestyksen tai yhtiösopimuksen mukaan tilintarkastus ja siihen liittyvä toiminta. Lisäksi yli kaksi kolmasosaa avoimen yhtiön yhtiömiehistä tai kommandiittiyhtiön vastuunalaisista yhtiömiehistä on oltava yhtiössä työskenteleviä JHTT-tilintarkastajia tai JHTT-yhteisöjä sekä osakeyhtiössä yli kaksi kolmasosaa kaikista osakkeista ja niiden tuottamasta äänimäärästä on oltava yhtiössä työskentelevillä JHTT-tilintarkastajilla, JHTT-yhteisöillä, julkisyhteisöillä taikka yhdistyksillä, joiden jäsenenä on vain julkisyhteisöjä. JHTT-yhteisössä, joka on osakeyhtiömuotoinen tulee yli kahden kolmasosan hallituksen jäsenistä olla JHTT-tutkinnon suorittaneita tai muutoin julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen hyvin perehtyneitä. JHTT-luetteloon on 31.8.1998 merkittynä 13 JHTT-yhteisöä, jotka kaikki ovat osakeyhtiöitä, joiden osakkeista ja niiden tuottamasta äänimäärästä on yli kaksi kolmasosaa muiden kuin julkisyhteisöjen hallussa.

Asetuksen 10 §:ssä säädetään muutoksenhausta. Pykälän alkuperäisen 1 momentin mukaan henkilöllä, jota ei ole hyväksytty tutkintoa suorittamaan, on oikeus tehdä JHTT-lautakunnalle 30 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaamisesta kirjallinen vaati-

mus päätöksen oikaisemisesta. Pykälän 2 momentin mukaan 1 momentin mukaiseen oikaisupäätökseen ja muuhun lautakunnan päätökseen saa hakea muutosta valittamalla siten kuin muutoksenhausta hallintoasioissa annetussa laissa (154/1950) säädetään. Asetuksen sanamuoto oli ilmennyt jossain määrin tulkinnanvaraiseksi. Tulkinnanvaraisin kysymys oli, sisältyykö mainittuun muutoksenhakusäännökseen osittainen valituskielto vai ei. Laki muutoksenhausta hallintoasioissa on 1.12.1996 lukien korvattu hallintolainkäyttölailla (586/1996). Asetuksen säännöksen selkeyttämiseksi sitä muutettiin edellä mainitulla asetuksella 368/1997. Lautakunnan päätöksistä saa valittaa hallintolainkäyttölaissa säädetyllä tavalla lääninoikeuteen.

Muu keskeinen JHTT-tilintarkastajan valintaa koskeva säännöstö

Useassa laissa tai asetuksessa edellytetään auktorisoidun tilintarkastajan eli KHT-, HTM- tai JHTT-tilintarkastajan valintaa tarkastettavan yhteisön tilintarkastajaksi. Tähän jaksoon on koottu tiedot merkittävimmistä JHTT-tilintarkastajan valintaa koskevista säännöksistä.

Eduskunnan tilisäännön (460/1988) 19 §:n (344/1995) mukaan vaalikauden ensimmäisillä valtiopäivillä eduskunta valitsee keskuudestaan kolme tilintarkastajaa ja heille kullekin henkilökohtaisen varamiehen. Jollei eduskunta voi sopia valittavista, vaalin toimittavat valitsijamiehet. Jos valitsijamiehet eivät ole vaalista yksimieliset, vaali toimitetaan suhteellisen vaalittavan mukaan. Näin valitut kolme tilintarkastajaa valitsevat yhdessä neljännen tilintarkastajan ja hänelle varamiehen, joiden kummankin tulee olla julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan (JHTT) tutkinnon tai Keskuskauppakamarin hyväksymän tilintarkastajan (KHT) tutkinnon suorittaneita. Tilintarkastajien tehtävänä on tarkastaa eduskunnan tilinpäätös ja kirjanpito sekä hallinto.

Suomen Pankista annetun lain (214/1998) 18 §:n mukaan eduskunta valitsee Suomen Pankin tilinpäätöstä ja kirjanpitoa sekä hallintoa tarkastamaan viisi tilintarkastajaa ja kullekin heistä yhden varajäsenen. Vähintään kahden tilintarkastajan sekä heidän varajäsentensä on oltava Keskuskauppakamarin hyväksymiä tilintarkastajia tai julkishallinnon ja talouden tilintarkastajan tutkinnon suorittaneita. Tilintarkastajat valitsevat kes-

kuudestaan puheenjohtajan ja ottavat sihteerin, jonka tulee olla Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja.

Tilintarkastuslain (936/1994) 14 §:n mukaan sen estämättä, mitä 11-13 §:ssä säädetään hyväksytyn tilintarkastajan valitsemisesta, voidaan sellaisessa yhteisössä tai säätiössä, jossa kunnalla tai kuntayhtymällä on määräämisvalta, tilintarkastajaksi valita HTM-tilintarkastajan sijasta julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunnan hyväksymä tilintarkastaja (JHTT-tilintarkastaja).

Kuntien takauskeskuksesta annetun lain (486/1996) 12 §:n mukaan takauskeskuksen tilien ja hallinnon tarkastuksen suorittaa takauskeskuksen valtuuskunnan kalenterivuodeksi kerrallaan valitsema Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastusyhteisö tai julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunnan hyväksymä tilintarkastusyhteisö. Tilintarkastuksessa noudatetaan soveltuvin osin tilintarkastuslain säännöksiä.

Valtion vakuusrahastosta annetun lain (379/1992) 7 §:n 2 momentin (245/1996) mukaan rahaston hallinnon ja tilien tarkastamista varten valtioneuvoston yleisistunto määrää kalenterivuodeksi kerrallaan vähintään kaksi ja enintään kuusi tilintarkastajaa, joista kahden tulee olla KHT-tilintarkastajia tai niin, että toinen on JHTT-tilintarkastaja.

Valtion eläkerahastosta annetun lain (1372/1989) 7 §:n 3 momentin (1234/1995) mukaan valtiovarainministeriö asettaa vuosittain rahaston hallintoa, taloutta ja tilejä tarkastamaan kaksi tilintarkastajaa, joiden molempien tulee olla joko Keskuskauppakamarin hyväksymiä tilintarkastajia (KHT) tai julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnon suorittaneita henkilöitä (JHTT).

Maatalouden interventiorahastosta annetun lain (1206/1994) 8 §:n mukaan maa- ja metsätalousministeriö asettaa vuosittain rahaston hallintoa, taloutta ja tilejä tarkastamaan kaksi tilintarkastajaa, joista toisen tulee olla Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja (KHT) ja toinen julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnon suorittanut henkilö (JHTT). Rahasto on valtiontilintarkastajien ja valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuksen alainen.

Maatilatalouden kehittämisrahastosta annetun lain (657/1966) 2 b §:n (1046/1996) mukaan asianomainen ministeriö asettaa vuosittain rahaston hallintoa ja tilejä tarkastamaan kaksi tilintarkastajaa, joista toisen tulee olla

julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnon suorittanut henkilö tai Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja ja toisen valtiontalouden tarkastusviraston nimeämä henkilö.

Huoltovarmuuskeskuksesta (1391/1992) annetun asetuksen 14 §:n (1180/1995) mukaan kauppaja ja teollisuusministeriö asettaa kalenterivuodeksi Huoltovarmuuskeskuksen hallintoa, taloutta ja tilejä tarkastamaan vähintään kaksi tilintarkastajaa, joista vähintään yhden on oltava Keskuskauppakamarin hyväksymä tai julkishallinnon ja -talouden tilintarkastaja. Vähintään yhden tulee olla valtiontalouden tarkastusviraston määräämä tilintarkastaja.

Metsäkeskuksista ja metsätalouden kehittämiskeskuksesta annetun lain (1474/1995) 13 § 2 momentin mukaan metsäkeskuksella ja kehittämiskeskuksella on oltava vähintään yksi tilintarkastaja, jonka on oltava Keskuskauppakamarin, kauppakamarin tai julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunnan hyväksymä tilintarkastaja taikka tilintarkastusyhteisö.

Metsänhoitoyhdistyksistä annetun lain (534/1998) 16 §:n 2 momentin mukaan metsänhoitoyhdistyksen valtuuston on valittava vähintään yksi tilintarkastaja, jonka on oltava Keskuskauppakamarin, kauppakamarin tai julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunnan hyväksymä tilintarkastaja taikka tilintarkastusyhteisö. Jos metsänhoitoyhdistyksellä on vain yksi tilintarkastaja, joka ei ole edellä tarkoitettu tilintarkastusyhteisö, on valittava ainakin yksi varatilintarkastaja. Laki tulee voimaan 1.1.1999.

Saamelaiskäräjistä annetun lain (974/1995) 3 a luvussa (1725/1995) säädetään kirjanpidosta ja tilintarkastuksesta. Lain 18 c §:n mukaan saamelaiskäräjillä on kaksi tilintarkastajaa ja kummallakin varamies, jotka valitaan saamelaiskäräjien toimikautta vastaavien vuosien hallinnon ja talouden tarkastamista varten. Saamelaiskäräjät ja oikeusministeriö valitsevat kumpikin yhden tilintarkastajan ja tämän varamiehen. Ainakin toisen tilintarkastajan ja hänen varamiehensä tulee olla Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja taikka julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunnan hyväksymä tilintarkastaja.

Raha-automaattiasetuksen (676/1967) 14 §:n (1720/1995) mukaan yhdistyksen kokous valitsee tilintarkastajan, jonka tulee olla Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja

tai tilintarkastusyhteisö. Asetuksen 25 §:n (1720/1995) mukaan yhdistyksen kokouksen valitseman tilintarkastajan lisäksi valtiovarainministeriö määrää yhden tilintarkastajan tilikaudeksi. Tilintarkastajan tulee olla JHTT-tilintarkastaja.

1.2. Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa

Tilintarkastajan toiminnan edellytyksenä on yleinen luottamus ammattitaitoiseen ja riippumattomaan tilintarkastukseen. Hyvä tilintarkastustapa on tapaoikeutta, jota kansainvälisen käytännön mukaan määrittelevät tilintarkastajat ja heidän ammatilliset järjestönsä. Tilintarkastajaa koskevaa normistoa on myös hyvä tilintarkastajatapa, joka koskee tilintarkastajan toiminnan riippumattomuutta, käyttäytymistä sekä ammattitaidon ylläpitämistä.

Suomessa hyvää tilintarkastustapaa on määritelty julkishallinnon tilintarkastajia varten suosituksessa Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa, jonka Julkistalouden tarkastajien yhteistyöryhmä on hyväksynyt vuonna 1991. Suosituksen lähtökohtana on ollut ylimpien tarkastusviranomaisien maailmanlaajuisen yhteistyöjärjestön INTOSAI:n tarkastusstandardit. Suosituksen hyväksymisen jälkeen ovat kuntia ja seurakuntia koskevat lait muuttuneet, minkä vuoksi Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry on asettanut työryhmän valmistelevaan tarvittavia muutoksia. Tavoitteena on saada vuoden 1998 aikana valmiiksi uudistettu hyvä tilintarkastustapa julkishallinnossa.

KHT-yhdistyksen hyväksymät uusimmat hyvän tilintarkastajataavan ja hyvän tilintarkastustavan suositukset on julkaistu kirjassa Tilintarkastusalan suositukset 1998. Lähtökohtana on ollut kansainvälisen tilintarkastajajärjestön IFACin (International Federation of Accountants) laatimat suositukset. KHT-yhdistyksen suositus on tarkoitettu sovellettavaksi tilintarkastuslain tarkoittamien kirjanpitovelvollisten yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastukseen sekä muuhun tilintarkastajan toimintaan, joka yhteisössä tai säätiössä on säädetty tilintarkastajan tehtäväksi. Suosituksessa on myös yksityiskohtaisia luetteloita tarkastettavista asioista eri tarkastuskoh-teissa.

Hyvä tilintarkastustapa- normisto sekä julkishallinnossa että tilintarkastuslain tarkoittamissa yhteisöissä on osin yhteneväistä. Periaatteet ovat samanlaisia, kun kyse on tilin-

tarkastusetiikasta ja tilintarkastuksen toteuttamisen periaatteista. Eroja kuitenkin syntyy muun muassa siitä, mistä tilintarkastajan tulee tilintarkastuskertomuksessa antaa lausunto. Esimerkiksi kuntalain mukaan tilintarkastajan tulee antaa lausunto siitä, ovatko valtionosuuksien perusteista ja käytöstä annetut tiedot oikeita. Myös julkisyhteisöjen liikeyrityksistä poikkeavat tehtävät ja toiminnan tavoitteet vaikuttavat tilintarkastuksen sisältöön ja toteuttamiseen.

Oman suosituksen antamista hyvästä tilintarkastustavasta julkishallinnossa on pidetty tarpeellisena, koska julkishallinnon toiminta poikkeaa yritystoiminnasta merkittävästi. Rahallisten tuottojen maksimoiminen sijasta julkishallinnon yksiköiden toiminta perustuu edustuksellisesti asetettuihin tavoitteisiin kansalaisille tuotettavista palveluista. Niiden tuottamisessa pyritään mahdollisimman hyvään kustannus-vaikuttavuus -suhteeseen. Toiminnan tuloksellisuuden arvioimiseksi tehdään laaja-alaisia tarkasteluja ja ne saavat julkishallinnon tilintarkastuksessa suurehkon painoarvon. Tilintarkastuksen tehtävänä on tarkastaa ja arvioida kohdeorganisaatiota sekä raporttoimalla havainnoistaan palvelu ylimpien ohjausyksiköiden tietotarpeita. Sen ohella tilintarkastajan tehtävänä on edistää julkisen hallinnon taloudenhoidon yleistä luotettavuutta ja julkishallinnolle kuuluvan tilivelvollisuuden asianmukaista toteuttamista. Tilintarkastuksessa tulee pitää silmällä myös kansalaisten tai kuntalaisten etua sekä luoda edellytyksiä toimintaa korjaaville päätöksille.

2. Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset

JHTT-asetus on alunperin säädetty julkisyhteisöjen palveluksessa olevan tilintarkastustehtävissä ja niihin rinnastettavissa tehtävissä toimivan henkilöstön ammatillisten valmiuksien yhdenmukaista toteuttamista koskevaksi tutkintoasetukseksi. Tämän vuoksi asetus alkuperäisessä muodossaan sääteli vain tutkintoa koskevia seikkoja. Lainsäädännössä on asetuksen säätämisen jälkeen tapahtunut muutoksia, jotka edellyttävät JHTT-järjestelmään tarkennuksia.

Lähinnä kuntalain ja tilintarkastuslain 14 §:n säätämisen jälkeen voidaan perustellusti olla sitä mieltä, että JHTT-järjestelmä ei ole enää pelkkä tutkintojärjestelmä. JHTT-asetuksessa on sen kehittämistä huolimatta

eräitä tarkentamista ja kehittämistä vaativia seikkoja kuten JHTT-tilintarkastajien valvonta, vahingonkorvausvelvollisuus ja rangaistussäännökset. Kyseiset asiat ovat sellaisia, että niistä tulisi yleensä säätää laissa. Tarkoituksena on ollut tehdä edellä mainituista syistä ehdotus JHTT-järjestelmän perusteiden säätämisestä lakitasolla.

Suomen perustuslakien uudistaminen on tuonut lisävaatimuksia JHTT-järjestelmän lakitasoisesta sääntelemisestä. Hallituksen esityksessä uudeksi hallitusmuodoksi on lähdetty esityksen 80 §:ssä siitä periaatteesta, että asetusten anto perustuisi tulevaisuudessa aina laissa olevaan valtuutukseen. Ehdotettu pykälä sisältää myös uuden säännöksen, jonka mukaan lailla olisi säädettävä yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien perusteista sekä asioista, jotka hallitusmuodon mukaan muuten kuuluvat lain alaan. Entinen asetuslain JHTT-järjestelmän sääntely ei siis olisi enää riittävää.

Tällä hetkellä on nähtävissä, että Suomessa ei ole riittävästi tilintarkastajia, jotka tuntisivat tarvittavassa määrin EU:n toimintaperiaatteita ja säädöksiä ja niiden yhteyttä Suomen julkishallintoon. JHTT-tutkinnon sisältöä kehitettäessä EU:n rakennerahistokysymysten ja taloushallintosäädösten tuntemuksen lisääminen on selvä painopistealue.

Tässä esityksessä ei esitetä suuria muutoksia JHTT-lautakuntaa tai -tutkintoa koskeviin pykäliin verrattuna nykyiseen asetukseen. Merkittävimmät uudistukset ovat seuraavat:

1) viiden vuoden siirtymäajan jälkeen tutkintoon pyrkiviltä vaadittaisiin ylempi korkeakoulututkinto,

2) samoin viiden vuoden siirtymäajan jälkeen tilintarkastuskokemukseksi luetaan vain toimiminen JHTT-tilintarkastajan ohjauksessa tai vastaavalla tavalla,

3) JHTT-tutkintoon voi osallistua myös henkilö, jolla on vähintään seitsemän vuoden kokemus vaativista julkishallinnon laskenta-toimen, rahoituksen ja oikeudellisista tehtävistä sekä vähintään neljän vuoden käytännön kokemus tilintarkastuksesta,

4) lautakunnan myöntämä oikeus osallistua JHTT-tutkintoon olisi voimassa asetuksella säädettävän kohtuullisen ajan.

Lakiesitystä laadittaessa on periaatteena ollut, että laki koskisi vain JHTT-tilintarkastajia ja -yhteisöjä. Laissa ei säädettäisi tarkastettavien yhteisöjen tilintarkastuksesta. Näin meneteltäisiin sen vuoksi, että julkishallinnossa taloutta ja tilintarkastusta kos-

kevat säädökset ovat osa kunkin yhteisön omaa lainsäädäntöä. Lakiesitykseen on kuitenkin otettu joitakin keskeisiä tilintarkastusta koskevia periaatteita, joita ei kaikissa yhteisöjä koskevissa laeissa ole. Näitä periaatteita ovat hyvä tilintarkastustapa, JHTT-tilintarkastajan yleinen kelpoisuus, riippumattomuus ja esteellisyys sekä vaitiolovelvollisuus.

Esityksen mukaan JHTT-tilintarkastajien ja -yhteisöjen valvonta on JHTT-lautakunnan tehtävä. Pääasiallisena valvontamuotona olisi edelleen JHTT-tilintarkastajan JHTT-lautakunnalle antamat toimintaselvitykset. Toimintaselvityksiä tulisi antaa nykyistä useammin siten kuin asetuksella säädetään. Valvonnassa voi myös olla kysymys kantelun tai valituksen tai muutoin JHTT-tilintarkastajaan kohdistuneiden epäilysten selvittämisestä. Valvonnan toteuttamista varten JHTT-tilintarkastajalle on asetettu tietojenantovelvollisuus JHTT-lautakunnalle, jolla puolestaan on salassapitovelvollisuus.

Jos JHTT-lautakunta toteaa, että JHTT-tilintarkastaja tai -yhteisö on menetellyt tilintarkastajan toiminnasta annettujen säännösten vastaisesti tai on rikkonut velvollisuuksiaan tilintarkastajana, voi lautakunta ryhtyä kurinpitotoimiin. Näitä kurinpitotoimia voivat olla huomautus, varoitus tai hyväksymisen peruuttaminen. Jos JHTT-tilintarkastaja ei enää ole ammattitaitoinen, hyväksyminen on peruutettava. Ammattitaito säilyy, jos JHTT-tilintarkastaja jatkuvasti hoitaa julkishallinnon tilin-, toiminnan tai sisäisen tarkastuksen tarkastustehtäviä.

JHTT-lautakunnan päätökseen tyytymätön voi tehdä lautakunnalle kirjallisen oikaisuvaatimuksen. Lautakunnan oikaisuvaatimuksen johdosta antamaan päätökseen voi hakea muutosta valittamalla. Hallitusmuodon 16 §:n 1 momentin mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Hallintovalituksiin sovellettavan yleisen käytännön mukaan ehdotetaan muutoksenhakuelimeksi nykyisen JHTT-asetuksen tavoin lääninoikeutta. Valitusten vähäisen määrän vuoksi ne on syytä keskittää Uudenmaan lääninoikeuteen.

Voimassa olevassa lainsäädännössämme

on yleensä lähdetty siitä, ettei opiskelemaan hyväksymistä ja opintosuorituksen hyväksymistä koskevista päätöksistä ole muutoksenhakuoikeutta hallintotuomioistuimeen, vaan oikeusturvakeinona on lähinnä oikaisuvaatimus. Esimerkiksi yliopistolain (645/1997) 35 §:n 2 momentin mukaan opintosuoritusten arvostelua koskevaan oikaisumenettelyssä tehtyyn päätökseen ei saa hakea muutosta valittamalla. Yliopiston opiskelijaksi ottamista koskevaan päätökseen saa hakea valittamalla muutosta lääninoikeudelta, mutta yliopistolain 35 §:n 3 momentin mukaan tältä osin lääninoikeuden päätöksestä ei saa valittaa. Lainsäädännössä on asetettu yleensä pelkän oikaisukäsittelyn kannalle myös silloin, kun kysymys on saavutetun ammattipätevyyden arvioinnista ja luokittelusta.

Oikaisumenettelyn riittävyttä oikeusturvakeinona on kuitenkin arvioitava myös perus- ja ihmisoikeusnäkökulmasta. Jos katsotaan, että JHTT-tutkinnoissa hyväksymisessä on itse asiassa kysymys hakijan oikeudesta hankkia toimeentulonsa valitsemallaan ammatilla tai elinkeinolla, saatetaan päätyä siihen tulkintaan, että kyseessä olisi Euroopan neuvoston jäsenvaltioiden ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi tekemän yleissopimuksen (SopS 19/1990, Euroopan ihmisoikeussopimuksen) 6 artiklan 1 kappaaleessa tarkoitettu civil right -tyyppinen oikeus, jota koskeva erimielisyys pitäisi voida saattaa tuomioistuimen käsiteltäväksi. Mahdollisten tulkintaerimielisyyksien välttämiseksi ehdotetaan, että myös JHTT-lautakunnan oikaisupäätöksistä, jotka koskevat hylkäämistä JHTT-tutkinnoissa, saisi valittaa lääninoikeuteen.

Lakiesityksessä on myös ehdotettu rangais- tavaksi JHTT-tilintarkastajan ja -yhteisön nimikkeen luvaton käyttö sekä salassapitovelvollisuuden rikkominen. JHTT-tilintarkastajalle ja -yhteisölle esitetään vahingonkorvausvelvollisuutta vahingosta, jonka hän on toimessaan aiheuttanut tahallisesti tai huolimattomuudesta.

3. Esityksen vaikutukset

Siirtymäkauden jälkeen JHTT-tutkintoon hyväksyttäviltä hakijoilta edellytettäisiin ylempää korkeakoulututkintoa nykyisen alemman korkeakoulututkinnon sijasta. Tämä lisäänee tarvetta jatko- ja täydennyskoulutuksen järjestämiselle. Uudistuksella tehostetaan JHTT-tilintarkastajien valvontaa toi-

saalta luomalla uusia valvontakeinoja JHTT-lautakunnalle ja toisaalta tihentämällä toimintaselvitysten antamisväliä. JHTT-lautakunnan ja erityisesti sen sihteerin valvonta-tehtävät tulevat lisääntymään uudistuksen vuoksi. Siirtymäsäännösten mukaan työmäärä lisääntyy asteittain kolmen lain voimaantuloa seuraavan vuoden aikana. Lautakunnan menot on vuodelle 1998 arvioitu noin 400 000 markan suuruisiksi. Kolmen vuoden kuluttua lain voimaantulosta lautakunnan vuotuisten menojen arvioidaan olevan noin 100 000 markkaa nykyistä suuremmat. Lisääntyneet menot pyritäisiin kattamaan JHTT-tilintarkastajilta ja -yhteisöiltä perittävillä valtion maksuperustelain (150/1992) mukaisilla maksuilla.

Ehdotuksen vuoksi JHTT-lautakunta tekee tulevaisuudessa nykyistä useampia valitus-kelpoisia päätöksiä. Valitusten määrän arvioidaan jäävän muutamaa vuotta, minkä vuoksi ehdotuksella ei ole olennaista vaikutusta Uudenmaan lääninoikeuden työmäärään. Lääninoikeudessa ei tarvita ehdotuksen vuoksi lisähenkilöstöä.

JHTT-tilintarkastajien valvonnan tehostaminen lisää yksittäisten tilintarkastajien toimintaselvitysten määrää ja tulee suoritettavien valvontamaksujen osalta jonkin verran lisäämään heidän menojaan.

4. Asian valmistelu

Ehdotusta on valmisteltu valtiovarainministeriön asettamassa JHTT-säädysohryh-

mässä. Työryhmän muistiosta (VM 8/98) on antanut lausunnon oikeusministeriö, sisäasiainministeriö, valtiovarainministeriön hallinnon kehittämisosasto, opetusministeriö, maa- ja metsätalousministeriö, kauppa- ja teollisuusministeriö, työministeriö, valtiontalouden tarkastusvirasto, Valtiokonttori, Tampereen yliopiston taloudellis-hallinnollinen tiedekunta, Uudenmaan lääninoikeus, Valtiontilintarkastajat, tietosuojavaltuutettu, valtion tilintarkastuslautakunta, julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunta, Suomen Kuntaliitto, Keskuskauppakamari, Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry, Valtionhallinnon tarkastajat ry, Kuntatarkastajat ry, HTM-tilintarkastajat ry, KHT-yhdistys ry ja SVH Julkistarkastus Oy. Lausunnoista on laadittu valtiovarainministeriössä yhteenveto. Lähes kaikki lausunnonantajat pitivät ehdotetun lain säätämistä tarpeellisenä. Ehdotuksen yksityiskohtiin tehtiin useita muutosehdotuksia. Hallituksen esitys on valmisteltu JHTT-säädysohryhmän muistion ja siitä saatujen lausuntojen pohjalta virkatyönä valtiovarainministeriössä.

5. Muita esitykseen vaikuttavia seikkoja

Hallitus on antanut eduskunnalle esityksen hallinto-oikeuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi (HE 114/1998 vp.). Kyseisen esityksen mukaan nykyiset 11 lääninoikeutta lakkautettaisiin 1.11.1999 lukien ja korvataisiin 8 hallinto-oikeudella.

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1. Lakiehdotuksen perustelut

1 §. *Lain soveltamisala.* Lakia sovellettaisiin julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajiin (JHTT-tilintarkastaja) ja yhteisöihin (JHTT-yhteisö), joilla tässä laissa tarkoitettaisiin henkilöitä ja yhteisöjä, jotka on hyväksytty tämän lain säännösten mukaisesti. Näistä henkilöistä ja yhteisöistä pidetään luetteloa, josta säädetään 14 §:ssä. Käsite JHTT-tilintarkastaja on kirjattu jo tilintarkastuslakiin, kuntalakiin ja JHTT-asetukseen, minkä vuoksi sitä käytetään tässä laissa kielellisesti ehkä moitteettomamman JHT-tilintarkastajan sijasta. Tässä laissa tarkoitetaan

tilintarkastajalla JHTT-tilintarkastajaa ja tilintarkastusyhteisöllä JHTT-yhteisöä, ellei toisin säädetä.

JHTT-tilintarkastajien ja -yhteisöjen hyväksyminen ja valvonta tapahtuisi kaikissa tapauksissa tämän lain nojalla. Tilintarkastukseen sovelletaan asianomaisia säädöksiä kuten kuntalakia, kirkkojärjestyä tai tilintarkastuslakia. Lakiesitykseen on kuitenkin otettu joitakin keskeisiä tilintarkastusta koskevia periaatteita, joita ei kaikissa yhteisöjä koskevissa laeissa ole. Näitä periaatteita ovat hyvä tilintarkastustapa, JHTT-tilintarkastajan yleinen kelpoisuus, riippumattomuus ja esteellisyys sekä vaitiolovelvollisuus. Jos asi-

anomaisen säännöksen mukaan tarkastettavan yhteisön tilintarkastajaksi voidaan valita JHTT-tilintarkastaja tai tilintarkastuslain mukainen hyväksytty tilintarkastaja ja tilintarkastajaksi valitaan henkilö, joka on sekä JHTT-tilintarkastaja että hyväksytty tilintarkastaja, joudutaan valvonnan osalta soveltamaan kahta eri lakia. Tämän lain nojalla suoritetaan valvontaa tilintarkastajan JHTT-tilintarkastajan ominaisuudessa toimimisen vuoksi ja tilintarkastuslakia sovelletaan hyväksyttynä tilintarkastajana toimimisen vuoksi.

Jos yhteisöä koskevassa säädöksessä edellytetään yhteisön tilintarkastajaksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunnan hyväksymää henkilöä tai yhteisöä, kuten kuntalain 72 §:ssä, sovelletaan esityksen mukaista lakia mainittuun JHTT-tilintarkastajaan. Tämä laki on kuitenkin toissijainen JHTT-tilintarkastajan riippumattomuutta (4 §), esteellisyyttä (5 §), rangaistuksia (23 §) ja vahingonkorvausvelvollisuutta (24 §) koskevien säännösten osalta ja sitä sovelletaan näiltä osin vain, jos muussa laissa ei toisin säädetä. Ehdotettu sääntely on joiltain osin päällekkäinen mutta ei ristiriitainen kuntalain säännösten kanssa. Ehdotetun lain riippumattomuutta koskeva 4 § on täysin samansisältöinen kuin kuntalain 72 §:n 2 momentti. Myöskin ehdotettu 5 § on tilintarkastajan esteellisuuden osalta samansisältöinen kuin kuntalain 52 §:n 2 momentti. Kuntalaissa ei ole rangaistussäännöksiä. Kunnan tilintarkastajan vahingonkorvausvelvollisuus määräytyy tämän lain nojalla 24 §:n yksityiskohtaisista perusteluista tarkemmin ilmenevin perustein. Esimerkiksi toimiessaan tilintarkastuslain 14 §:n mukaisen yhteisön, lähinnä kuntaenemmistöisen osakeyhtiön, tilintarkastajana, JHTT-tilintarkastajaan sovelletaan tilintarkastuslain tilintarkastajan riippumattomuutta, esteellisyyttä, rangaistuksia ja vahingonkorvausvelvollisuutta koskevia säännöksiä. Tilintarkastajaan sovelletaan tällöin useita muitakin kuin edellä mainittuja tilintarkastuslain säännöksiä, esimerkiksi tilintarkastuslain 4 luvun tilintarkastuksen sisältöä koskevia säännöksiä. Näiltä osin ei kuitenkaan sovellettavan lain valinnan suhteen ole ongelmia.

Silloin kun JHTT-tilintarkastaja toimii muussa tehtävässä kuin edellä tarkoitettulla tavalla valittuna yhteisön tilintarkastajana häneen ei sovelleta niitä lain säännöksiä, jotka koskevat JHTT-tilintarkastajan riippu-

mattomuutta (4 §), JHTT-tilintarkastajan esteellisyyttä (5 §), sekä vahingonkorvausvelvollisuutta (24 §). Tässä tarkoitettuja muita tehtäviä tekee esimerkiksi JHTT-tilintarkastaja, joka valtiontalouden tarkastusviraston virkamiehenä suorittaa valtion tiliviraston tilintarkastusta tai toiminnan tarkastusta tai joka toimii yhteisön sisäisenä tarkastajana.

2 §. *Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunta.* Pykälässä säädetään JHTT-lautakunnasta ja siitä, että se toimii valtiovarainministeriön yhteydessä.

3 §. *Tilintarkastajan yleinen kelpoisuus.* JHTT-tilintarkastajan muodollisena kelpoisuusvaatimuksena pykälässä edellytetään täysivaltaisuutta, joten alaikäistä tai holhottavaksi julistettua taikka konkurssissa olevaa ei voitaisi valita tilintarkastajaksi. JHTT-tilintarkastaja ei saa olla osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään. Sopimattomana JHTT-tilintarkastajaksi voidaan pitää esimerkiksi henkilöä, joka on tuomittu talousrikoksesta rangaistukseen.

4 §. *Tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön riippumattomuus.* Pykälässä säädetään yleisestä riippumattomuusvaatimuksesta. Se on samansisältöinen kuin tilintarkastuslain 23 §:ssä ja kuntalain 72 §:ssä olevat vastaavat säädökset.

Tilintarkastus on keino riippumattoman ja asiantuntevan lausunnon hankkimiseksi johdon laatimasta tilinpäätöksestä ja yhteisön toiminnan tuloksesta sekä taloudellisesta asemasta. JHTT-tilintarkastajan asiantuntemukseen ja erityisesti hänen asiantuntijana antamiinsa tietoihin tulee voida luottaa. Riippumattomuuden vaatimus on olennainen osa julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan sisältöä, sillä huolellinen ammattitaitoinen henkilö on toiminnassaan riippumaton. Riippumattomuus on edellytys sille, että tilintarkastaja kykenee suorittamaan hänelle säädetty tehtävät.

Riippumattomuusvelvollisuus ei koske JHTT-tilintarkastajan tässä ominaisuudessaan harjoittamaa muuta toimintaa kuin yhteisön valittuna tilintarkastajana toimimista. Tällainen toiminta niin kuin muukin toiminta tarkastettavan lukuun, voi kuitenkin aiheuttaa sellaisen riippuvuussuhteen, joka estää esimerkiksi konsultointia JHTT-tilintarkastajaa tai -yhteisöä toimimasta kyseisen yhteisön tilintarkastajana ja muussa tilintarkastajan lakisäateisessä tehtävässä. Konsultoinnin perusteella tilintarkastajalle kielletty riippu-

vuussuhde voisi syntyä esimerkiksi sen vuoksi, että tilintarkastuksen kohteen maksamat konsultointipalkkiot muodostavat olennaisen osan tilintarkastajan toimeentulosta. Tällöin tilanne muistuttaa jatkuvan palvelusuhteen aiheuttamaa esteellisyysperustetta. Konsultoiva JHTT-tilintarkastaja saattaa myös sitoutua tai jopa osallistua päätöksentekoon liiketoimessa, joka tulee myöhemmin tarkastettavaksi.

JHTT-yhteisön osalta voidaan esimerkkinä mainita, että jos JHTT-yhteisön omistajana on julkisyhteisö tai yhdistys, ei JHTT-yhteisö saisi toimia tämän julkisyhteisön tai yhdistyksen valittuna tilintarkastajana.

Momentin ensimmäinen virke on ohje tilintarkastajan valitsijoille. Toinen virke on itse JHTT-tilintarkastajalle suunnattu sisäinen ohje. Yleisesti voidaan olettaa JHTT-tilintarkastajan havaitsevan riippumattomuuden vaarantavat tilanteet oma-aloitteisesti ennen ja jälkeen tehtävän vastaanottamista. Mikäli riippumattomuuden vaarantumista voidaan perustellusti epäillä, tulee tilintarkastajan luopua tehtävästä.

5 §. *Tilintarkastajan esteellisyys.* Esteellisyysdestä julkishallinnossa säädetään hallintomenettelylain (598/1982) 10 ja 11 pykälissä. On syytä, että JHTT-tilintarkastajia koskevat samat esteellisyyssäädökset. Hallintomenettelylain 10 §:n mukaan virkamies on esteellinen muun muassa, jos hän tai hänen lähiomaisensa on asianosainen tai jos asian ratkaisusta on odotettavissa hänelle tai hänen lähisukulaiselleen erityistä hyötyä tai vahinkoa.

Hallintomenettelylain 10 §:n 1 momentin 4 kohdan mukaan virkamies on esteellinen, jos hän on palvelussuhteessa tai käsiteltävään asiaan liittyvässä toimeksiantosuhteessa asianosaiseen tai siihen, jolle asian ratkaisusta on odotettavissa erityistä hyötyä tai vahinkoa.

Saman momentin 5 kohdan (543/1997) mukaan virkamies on esteellinen, jos hän on hallituksen, hallintoneuvoston tai niihin rinnastettavan toimielimen jäsenenä taikka toimitusjohtajana tai sitä vastaavassa asemassa sellaisessa yhteisössä, säätiössä, julkisoikeudellisessa laitoksessa tai liikelaitoksessa, joka on asianosainen tai jolle asian ratkaisusta on odotettavissa hyötyä tai vahinkoa.

Saman momentin 5a kohdan mukaan virkamies on esteellinen myös, jos hän kuuluu viraston tai laitoksen johtokuntaan tai siihen rinnastettavaan toimielimeen ja kysymys on

asiasta, joka liittyy tämän viraston tai laitoksen ohjaukseen ja valvontaan.

Saman momentin 6 kohdan mukaan virkamies on esteellinen myös, jos luottamus hänen puolueettomuuteensa muusta erityisestä syystä vaarantuu. Tarkastustoimen luonteeseen kuuluu, että tarkastus ei koskaan voi kohdistua omiin toimiin tai toimenpiteisiin. Ehdotetun lain suhteen tämä merkitsee muun muassa sitä, että JHTT-tilintarkastaja ei saa olla sellaisen yhteisön tilintarkastajana, jonka kirjanpidon tai varojen hoito tai valvonta on hänen tehtävänänsä. JHTT-tilintarkastaja ei voi saada tarkastettavalta yhteisöltä rahallainaa tai vakuutta taikka vastaavaa etuutta edullisemmilla ehdoilla kuin yleisesti myönnetään. Julkisyhteisöissä tällaisia tilanteita ei yleensä esiinny, koska erilaisten etuuksien myöntämisedellytykset on säädetty varsin yksityiskohtaisesti.

Hallintomenettelylain 11 §:ssä säädetään esteellisyyden vaikutuksesta. Pykälän mukaan esteellisenä ei saa käsitellä asiaa eikä olla läsnä sitä käsiteltäessä, paitsi milloin esteellisyys asian laadun vuoksi ei voi vaikuttaa ratkaisuun tai asian käsittelyä ei voida lykätä. Esteellisyyden johdosta viranomaisessa on ryhdyttävä asian käsittelemiseksi tarvittaviin toimiin.

Kuntalain 52 §:ssä ja kirkkojärjestyksen 15 luvun 10 §:ssä on tilintarkastajan esteellisyydestä omat säännökset. Kuntalain 52 §:ään lisättiin lailla 544/1997 uusi 4 momentti, jonka mukaan hallintomenettelylain 10 §:n 1 momentin 5 kohtaa ei sovelleta kunnan liikelaitokseen. Myöskään 10 §:n 1 momentin 5a kohtaa ei sovelleta kunnassa. Ehdotettavan lain 1 §:n 3 momentin nojalla kuntalain tilintarkastajan esteellisyyttä koskevaa säännöstä on sovellettava tämän lain sijasta.

6 §. *Hyvä tilintarkastustapa.* Pykälän mukaan JHTT-tilintarkastajan tulee noudattaa julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa tilintarkastustehtäviä suorittaessaan. Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan ensisijaiseksi sovelluskohteeksi on tarkoitettu tilintarkastajat, joiden tehtävät ovat luonteeltaan ulkoista tarkastusta. Muussa tilintarkastustehtävässä julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa tulee siis noudattaa soveltuvin osin. Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan ohella tilintarkastaja soveltaa myös muita tilintarkastajan tarkastusyhteisössä vallitsevia säännöksiä. Mahdollisessa ristiriitatilanteessa omaa yhteisöä koskevat säännökset ovat ensisijaiset. Kuitenkin tarkastaessaan toisen

yhteisömuodon (esimerkiksi osakeyhtiön) valitsemana tilintarkastajana tätä yhteisömuotoa, tilintarkastaja noudattaa tarkastettavaa yhteisömuotoa koskevia säännöksiä.

Velvollisuudella noudattaa julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa tarkoitetaan velvollisuutta toimia tilintarkastustehtävissä huolellisen ammattihenkilön yleisesti noudattaman tilintarkastuskäytännön mukaisesti. Tilintarkastajan tulee käyttää hyväkseen tilintarkastuksen suunnittelussa, toteutuksessa ja raportoinnissa menetelmiä, joita huolelliset ammattihenkilöt yleisesti käyttävät.

Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa on hyvään asianajajatapaan ja hyvään kirjanpito tapaan sekä KHT-yhdistyksen hyväksymään hyvään tilintarkastustapaan rinnastettavaa tapaoikeutta. JHTT-tilintarkastajan tulee toiminnassaan noudattaa sekä eettisesti että ammatillisesti hyväksyttäviä periaatteita. Julkistalouden tarkastajien yhteistyöryhmä on hyväksynyt vuonna 1991 suosituksen julkishallinnon hyväksi tilintarkastustavaksi. Yhteistyöryhmässä on edustajat valtiontilintarkastajain kansliasta, Valtiontalouden tarkastusvirastosta ja Suomen kuntaliitosta. Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry (JHTT-yhdistys) on asettanut vuonna 1997 työryhmän, jonka tehtävänä on laatia esitys JHTT-yhdistykselle julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan uusimisesta.

7 §. *Tilintarkastajan hyväksyminen.* Pykälässä säädettäisiin siitä, että lautakunta hyväksyy hakemuksesta JHTT-tilintarkastajaksi henkilön, joka täyttää 3 §:n mukaiset yleiset kelpoisuusehdot ja on suorittanut hyväksyttävästi JHTT-tutkinnon. Pykälän 2 momentissa säädettäisiin JHTT-tilintarkastajan lautakunnalle antaman vakuutuksen sisällöstä. Säännösehdotus on samansisältöinen kuin JHTT-asetuksen 7 §.

8 §. *Tutkinto.* Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajien ammatillisten valmiuksien yhdenmukaista toteamista varten on julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinto (JHTT-tutkinto), jonka sisällöstä ja suorittamistavasta säädetään valtiovarainministeriön päätöksellä. JHTT-tutkintoon pyrkivän on täytettävä 3 §:n yleiset kelpoisuusehdot ja 9 §:n erityiset vaatimukset.

9 §. *Oikeus osallistua tutkintoon.* Pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaan tutkintoon hakevalta edellytetään tilintarkastustehtäviin soveltuvaa ylempää korkeakoulututkintoa ja niiden opintojen suorittamista, jotka ministeriön päätöksellä tarkemmin säädetään. Ny-

kytilaan verrattuna vaatimustasoa ehdotetaan tiukennettavaksi korkeakoulututkintoa koskevan vaatimuksen osalta. Nykyisin myös alempi korkeakoulututkinto tuottaa kelpoisuuden JHTT-tutkintoon. Julkishallinnon tilintarkastajien toimintaympäristön muutosten vuoksi on perusteltua edellyttää aiempaa laajempia teoreettisia opintoja JHTT-tutkintoon pyrkiviltä henkilöiltä. Ministeriön päätöksellä on tarkoitus määritellä vaadittavat opinnot. Näiden muutosten jälkeen JHTT-tutkinnossa testattavan teoreettisen tiedon osuutta voidaan vähentää. Lain 27 §:ssä ehdotetaan, että viiden vuoden ajan lain voimaan tulemisesta JHTT-tutkintoon on oikeus osallistua myös henkilön, joka on suorittanut soveltuvan alemman korkeakoulututkinnon.

Pykälän 1 momentin 2 ja 3 kohtien mukaan hakijan on tullut toimia päätoimisesti julkishallinnon ja -talouden tehtävissä vähintään viisi vuotta sekä hänellä tulee olla kokemusta tilintarkastustehtävistä JHTT-tilintarkastajan ohjauksessa tai vastaavalla tavalla vähintään neljä vuotta siten kuin ministeriön päätöksellä säädetään. Ehdotettu säännös on JHTT-tilintarkastajan ohjausta koskevaa vaatimusta lukuun ottamatta samansisältöinen kuin voimassa olevan asetuksen 6 §:n 1 momentin 2 ja 3 kohdat. Ministeriön päätöksellä tarkennettaisiin vaatimusta toimimisesta JHTT-tilintarkastajan ohjauksessa. JHTT-tilintarkastajien suhteellisen pienen määrän vuoksi tältä osin 27 §:ssä ehdotetaan viiden vuoden siirtymäsäännöstä. Ministeriön päätöksellä on tarkoitus määritellä JHTT-tilintarkastajan ohjaukseen rinnastettavaksi toimimiseksi myös toimiminen KHT- tai HTM-tilintarkastajan ohjauksessa tilintarkastustehtävissä. Mainittujen asetuksen säännösten nojalla on annettu valtiovarainministeriön päätös JHTT-tutkinnossa vaadittavasta käytännön kokemuksesta (1193/1997), jota voidaan pitää lähtökohtana ehdotetun lain nojalla annettavalle ministeriön päätökselle.

Ministeriön päätöksessä tarkoitetuissa tai niitä vastaavissa työtehtävissä valtion, kunnan, seurakunnan, kuntayhtymän tai sellaisen yhteisön, jossa niillä on määräamisvalta, palveluksessa saatu kokemus täyttää vaatimukset julkishallinnon ja -talouden palvelusta. Työ- tai virkanimikkeellä ei ole merkitystä kokemusta arvioitaessa, vaan tosiasiallisilla tehtävillä. Kokemus tulisi edelleen hankkia päätoimisesti toimimalla. Osakeyhtiössä hankittua palvelusta ei osaksikaan lueta hyväksi. Valtionapua tai avustuksia saavat yhteisöt tai

säätiöt eivät pelkästään tällä perusteella ole mainittuja yhteisöjä, joten niissä hankittu palvelus voi tulla hyväksytyksi vain, jos yhteisössä on julkisyhteisöllä määräämisvalta tai yhteisölle on annettu hoidettavaksi julkisen vallan tehtäviä. Julkisen sektorin tarkastustehtävissä toimiminen tilintarkastajan ollessa JHTT-, KHT- tai HTM-yhteisön palveluksessa luettaisiin myös julkishallinnon ja -talouden tehtävissä toimimiseksi. Tällaisia tehtäviä voisivat tilintarkastusten lisäksi olla esimerkiksi sisäisen tarkastuksen tehtävien hoitaminen ostopalveluperiaatteella ja pitkäaikaiset sekä monipuoliset hallintoon ja talouteen liittyvät konsulttitehtävät.

Ministeriön päätöksellä tarkennettaisiin, millainen tilintarkastuskokemus katsotaan riittäväksi. Tilintarkastuskokemukselta ei vaadittaisi 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettua kokemuksesta poiketen päätoimisuutta. Tilintarkastuskokemus voi tulla hankituksi myös 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettua ajan kuluessa.

Tilintarkastuskokemukseksi luetaan muun muassa kuntien tilintarkastus myös silloin, kun hakija on ollut JHTT-yhteisön tai muun tilintarkastusyhteisön palveluksessa. Mainituksa kohdassa tarkoitetuksi palvelukseksi katsotaan myös valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastus- ja toiminnan tarkastustehtävissä hankittu kokemus. Myös pelkästään julkisyhteisön sisäisenä tarkastajana tai kirjanpitolain (1336/1997) tarkoittaman yhteisön sisäisenä tarkastajana toimiminen täyttäisi tilintarkastuskokemusvaatimuksen.

Tilintarkastuskokemus voi olla hankittuna pelkästään tarkastamalla kirjanpitolain nojalla kirjanpitovelvollisia yhteisöjä ja säätiöitä.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin poikkeuksista 1 momentin kelpoisuusvaatimukseen. Poikkeussäännöt on katsottu tarpeelliseksi, koska esimerkiksi kunnallishallinnossa toimivat potentiaaliset JHTT-tutkintoon hakijat toimivat tällä hetkellä pääasiassa kuntien taloushallintoon liittyvissä tehtävissä. Suuri osa heistä on suorittanut alemman korkeakoulututkinnon. Ylemmän korkeakoulututkinnon suorittaneita henkilöitä, joilla on ollut tilaisuus toimia JHTT-tilintarkastajan ohjauksessa tai vastaavalla tavalla on tulossa työmarkkinoille vasta muutaman vuoden kuluttua. Tilintarkastus- ja kuntalain sekä kirkkojärjestyksen tilintarkastusta koskevat säädökset yhdessä muiden säädösten kanssa supistavat jatkuvasti mahdollisuuksia hankkia tilintarkastuskokemusta muuten kuin 1

momentissa esitetyllä tavalla. Luonnollinen kehitys on siis ohjaamassa tilintarkastuskokemuksen hankinnan muotoja samaan suuntaan kuin on tämän lain tavoitteena.

JHTT-tutkintoon saisi poikkeuksena 1 momentin pääsäännöstä osallistua myös henkilö, jolla on pitkä käytännön kokemus julkishallinnosta. Momentin ensimmäisen kohdan mukaan JHTT-tutkintoon on oikeus osallistua myös henkilöllä, jolla on vähintään seitsemän vuoden kokemus vaativista julkishallinnon laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisista tehtävistä sekä vähintään neljän vuoden käytännön kokemus tilintarkastuksesta. Tilintarkastuskokemus voi tulla hankituksi myös edellä mainitun seitsemän vuoden ajan kuluessa. Tilintarkastuskokemus voisi olla joko julkisen tai yksityisen sektorin tilintarkastusta kuten 1 momentissa tarkoitetuissa tapauksissa. Hakijalla tulee kuitenkin olla suoritettuna vähintään alempi korkeakoulututkinto. Myöskään 1 momentin 2 kohdan vaatimuksesta ei myönnettäisi poikkeusta, mikä merkitsee, että ainakin viisi vuotta vaaditusta seitsemän vuoden kokemuksesta tulee olla päätoimista toimimista julkishallinnon ja -talouden tehtävissä.

Momentin toinen poikkeussääntö vastaa nykyisen asetuksen 6 §:n 2 momenttia. Kyseisen poikkeussäännön mukaan henkilö, joka on vähintään 15 vuoden ajan toiminut ammattimaisesti julkishallinnon ja -talouden tilintarkastus- ja niihin rinnastettavissa tehtävissä, saisi oikeuden osallistua JHTT-tutkintoon.

Myös 2 momentissa tarkoitetuista hyväksymisen edellytyksistä säädettäisiin tarkemmin ministeriön päätöksellä.

Pykälän 3 momentissa ehdotetaan tutkintoon hyväksymispäätös nykyisestä poiketen rajattavaksi koskemaan vain asetuksella säädettävän ajan. Tarkoituksenmukaista on, että mainittu aika on kohtuullisen lyhyt. Jos hyväksymispäätöksen saaja ei osallistu tutkintoon tänä aikana, on hänen tutkintoon osallistuakseen tehtävä uusi hakemus, jotta voidaan varmistua siitä, että hän edelleen täyttää kelpoisuusehdot. Säädos ei kuitenkaan estä tutkinnon jonkin osan uusimista siten kuin ministeriön 8 §:ssä tarkoitettulla päätöksellä erikseen säädetään.

10 §. *Tilintarkastusyhteisön hyväksyminen.* Pykälä vastaisi vähäisin sanonnallisin tarkennuksin asetuksen 6 a pykälää.

JHTT-yhteisön tulisi olla osakeyhtiö, avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö. JHTT-yhteisö ei

siten voi toimia osuuskunnan, säätiön tai yhdistyksen muodossa. Osuuskuntamuoto ei sovellu tilintarkastustoiminnan harjoittamiseen osuuskunnalta edellytettävän osuustoiminnallisen luonteen vuoksi. Osuuskunnan tarkoituksena on jäsentensä taloudenpidon tai elinkeinon tukemiseksi harjoittaa taloudellista toimintaa siten, että jäsenet osallistuvat siihen käyttämällä hyväkseen yhteisön palveluja. Säätiö ei puolestaan voi säätiölain (109/1930) 5 §:ssä tarkoitetun liiketoiminnan harjoittamisoikeuden vuoksi harjoittaa tilintarkastustoimintaa. Yhdistys voi yhdistyslain (503/1989) 5 §:n mukaan harjoittaa vain sellaista elinkeinoa tai ansio-toimintaa, jota on pidettävä taloudellisesti vähäarvoisena, eikä se siten sovellu ammatimaisen tilintarkastustoiminnan yhteisömuodoksi.

Hakijana olevan yhtiön tulee olla merkittynä kaupparekisteriin ennen kuin se voi tulla hyväksytyksi JHTT-yhteisöksi. Hyväksymistä hakevan yhteisön kaupparekisteriin merkittynä toimialana tulee olla tilintarkastus ja siihen liittyvä toiminta. Yhteisön tulee myös olla täysivaltainen, joten se ei saa olla konkurssissa.

Pykälän 2 kohdassa säädettäisiin yhteisön omistussuhteista, jotka osaltaan varmistavat tilintarkastuksen riippumattomuuden. JHTT-yhteisöjä käytetään tilintarkastajina lähinnä kuntalain nojalla kunnissa ja kuntayhtymissä. Tilintarkastajan riippumattomuudesta säädetään kuntalain 72 §:n 2 momentissa. Tilintarkastajan esteellisyydestä säädetään kuntalain 52 §:ssä, jonka sisältöä on kuvattu edellä 5 §:n perusteluissa. Näitä säännöksiä sovelletaan myös JHTT-yhteisön nimeämään vastuunalaiseen JHTT-tilintarkastajaan, kun kyseessä on kunnan tai kuntayhtymän tilintarkastus. Ehdotetun pykälän 3 kohdassa osakeyhtiömuodossa toimivan JHTT-yhteisön hallituksen jäseniltä vaadittaisiin, että yli kaksi kolmannesta heistä olisi JHTT-tilintarkastajia. Hallituksen jäsenet voisivat olla myös muutoin julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen hyvin perehtyneitä.

11 §. *Tilintarkastusyhteisön päävastuullinen tilintarkastaja.* Jos tilintarkastajaksi valitaan JHTT-yhteisö, sen on ilmoitettava tarkastettavalle yhteisölle, kenellä on päävastuu tilintarkastuksen toimittamisesta. JHTT-yhteisön olisi määrättävä päävastuulliseksi tilintarkastajaksi kyseisen JHTT-yhteisön palveluksessa oleva JHTT-tilintarkastaja. Säännös vastaa sisällöltään JHTT-asetuksen 6 b

§:ää lukuun ottamatta tarkennusta siitä, että päävastuullisen tilintarkastajan tulee olla tilintarkastajaksi valitun JHTT-yhteisön palveluksessa. Näin ollen JHTT-yhteisöt eivät voisi nimetä päävastuullista tilintarkastajaa yhteisön ulkopuolelta.

12 §. *Lautakunnan kokoonpano ja henkilöstö.* JHTT-lautakuntaan kuuluu JHTT-asetuksen mukaan puheenjohtaja, varapuheenjohtaja ja seitsemän muuta jäsentä. Lautakunnan jäsenmäärä on osoittautunut tarkoituksenmukaiseksi. Tarkastustoiminnan toimintaympäristö on kuitenkin muuttumassa, minkä vuoksi ehdotetaan, että lautakunnassa olisi puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan lisäksi 7-9 jäsentä. Lisäksi ehdotetaan, että muille kuin puheenjohtajalle ja varapuheenjohtajalle määrättäisiin henkilökohtaiset varajäsenet toiminnan sujuvuuden varmistamiseksi.

Koska JHTT-tilintarkastajien lakisääteisestä tehtäväkentästä suurin osa sijoittuu kuntasektorille, on edelleen perusteltua, että lautakuntaan määrätään kuntien keskusjärjestön esityksestä kolme jäsentä. Kahden muun jäsenen tulisi nykyiseen tapaan edustaa korkeakouluja. Lautakunnan valvontatehtävien lisääntymisen vuoksi yhdeltä jäseneltä edellytettäisiin oikeustieteen kandidaatin tutkinnon suorittamista. Vähintään yhden jäsenen tulisi edustaa JHTT-tilintarkastajia. Nykyisen lautakunnan kokoonpano täyttää edellä tässä kappaleessa esitetyt vaatimukset. Varajäsenet nimettäisiin samojen tahojen esityksestä kuin varsinaiset jäsenet.

Lautakunnalla voi olla sihteereitä ja muuta tarvittavaa henkilökuntaa. Lautakunnan jäsenten ja sihteerin tulee olla julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen hyvin perehtyneitä. Tarkemmat säännökset lautakunnasta annettaisiin asetuksella.

13 §. *Lautakunnan tehtävät.* Pykälän mukaan JHTT-lautakunnan tehtäviin kuuluisi huolehtia tilintarkastajien hyväksymisestä ja hyväksytyjen tilintarkastajien toiminnan valvonnasta sekä tehdä aloitteita ja esityksiä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksen kehittämisestä.

Lautakunta huolehtisi esimerkiksi hyväksymisen edellytysten tulkinnasta, ammattitutkinnon sisällön ja rakenteen kehittämisestä sekä JHTT-tilintarkastajien ammattitaidon edistämisestä. Tällöin se voisi antaa ohjeita ja lausuntoja esimerkiksi julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan tulkinnasta yhteistyössä JHTT-tilintarkastajien sekä heidän

yhdistystensä kanssa. Lautakunnan tehtävänä olisi myös huolehtia julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksen koulutuksen saataavuudesta. Tällä tarkoitetaan lähinnä huolehtimista siitä, että JHTT-tutkintoon valmistavaa koulutusta on saatavilla. Lisäksi lautakunnan tulisi osaltaan huolehtia siitä, että tarvittavaa jatko- ja täydennyskoulutusta järjestetään. Yliopistolliseen loppututkintoon johtavat tilintarkastusalan opinnot eivät kuulu lautakunnan toimialaan, vaan niistä huolehtivat yliopistot. Tarkoituksena olisi edelleen, että lautakunta ei itse järjestä koulutusta.

Esimerkkinä muista lautakunnalle säädettyistä tehtävistä voidaan mainita, että Euroopan yhteisön yleisen tutkintojen tunnustamisjärjestelmän voimaannpanosta annetun asetuksen (520/1997) mukaan JHTT-lautakunta toimeenpääsee kelpoisuuskokeen, kun asetuksen mukainen hakemus koskee kelpoisuutta JHTT-lautakunnan hyväksymän JHTT-tilintarkastajan tehtävään.

14 §. *Luettelo tilintarkastajista ja tilintarkastusyhteisöistä.* JHTT-lautakunta pitää JHTT-tilintarkastajista ja -yhteisöistä luetteloa, johon merkitään nykyiseen tapaan henkilön nimi, syntymäaika ja luetteloon merkitsemispäivä. JHTT-yhteisön osalta luetteloon merkitään toiminimi ja luetteloon merkitsemispäivä. Uutena tietona luetteloon merkittäisiin tiedot 21 §:n nojalla annetuista varoituksista ja huomautuksista päätöksen saatua lainvoiman.

Tietojen poistamisesta luettelosta säädetään 19 §:ssä.

JHTT-luettelo on julkinen. Siitä annetaan pyynnöstä todistuksia ja otteita.

Vain JHTT-luetteloon merkityillä henkilöillä ja yhteisöillä olisi oikeus käyttää nimekkää JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö. Luvaton JHTT-nimikkeä käyttäminen säädetään rangaistavaksi 23 §:n 1 momentissa.

15 §. *Valvonta.* Pykälässä säädettäisiin julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunnan velvollisuudesta valvoa JHTT-tilintarkastajien käytännön toimintaa. Säännöksen mukaan valvontavelvollisuuteen kuuluu myös se, että hyväksytyt tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt säilyttävät ammattitaitonsa ja tämän lain mukaiset hyväksymisen edellytykset sekä toimivat ehdotetun lain ja tarkastuksesta annettujen säännösten mukaisesti. Ammattitaidon säilyttämisen valvontavelvollisuuteen kuuluisi erityisesti seurata, että JHTT-tilintarkastajat ja -yhteisöt

noudattavat 6 §:n mukaisesti julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa.

Valvontavelvollisuuttaan JHTT-lautakunta toteuttaisi pääasiassa JHTT-tilintarkastajilta ja JHTT-yhteisöiltä saamiensa toimintaselvitysten avulla, mutta valvonta saattaa edellyttää myös muihin tarpeellisiin toimenpiteisiin ryhtymistä. Valvonnassa voi olla kysymys kantelun tai valituksen tai muutoin JHTT-tilintarkastajaan kohdistuneiden epäilysten selvittämisestä.

JHTT-tilintarkastajan ja -yhteisön tietojenantovelvollisuudesta säädetään 16 §:ssä. Hyväksymisen peruuttamisesta, varoituksesta ja huomautuksesta säädetään lain 20 ja 21 §:ssä.

16 §. *Tietojenantovelvollisuus.* Pykälässä säädettäisiin JHTT-tilintarkastajan ja -yhteisön velvollisuudesta antaa JHTT-lautakunnalle tietoja. JHTT-lautakunnalla sekä sen määräämällä tarkastajalla olisi oikeus saada JHTT-tilintarkastajalta ja -yhteisöltä tarkastettavakseen kaikki tilintarkastajan toiminnan valvonnan kannalta tarpeelliseksi katsomansa asiakirjat ja muut tallenteet. Valvottavan olisi lisäksi ilman aiheetonta viivytystä toimitettava JHTT-lautakunnalle ja tarkastajalle niiden pyytämät valvonnan kannalta tarpeelliset tiedot ja selvitykset.

Salassapitovelvollisuuden syrjäyttäminen pykälän mukaisesti on välttämätöntä, koska muuten JHTT-tilintarkastaja voisi tähän velvollisuuteen vedoten kieltäytyä luovuttamasta asiakirjoja, tietoja ja selvityksiä. Säännös vapauttaisi tietoja luovuttaneen JHTT-tilintarkastajan ja -yhteisön rikos- ja vahingonkorvausvastuusta toimeksiantajaa kohtaan tällä perusteella, vaikka toimeksiantaja kieltäisi JHTT-tilintarkastajaa luovuttamasta tietoja.

JHTT-tilintarkastaja tai -yhteisö ei säännöksen mukaan voisi kieltäytyä luovuttamasta asiakirjoja, tietoja tai selvityksiä valvontaa varten. JHTT-tilintarkastajaan tai -yhteisöön voitaisiin tarvittaessa kohdistaa kurinpidollisia sanktioita. Velvollisuus merkitsee myös, että JHTT-tilintarkastaja ja -yhteisö on velvollinen vastaamaan JHTT-lautakunnan kysymyksiin ja osallistumaan asian selvittämiseen. Tilintarkastajan olisi esimerkiksi laadittava vastineita ja selvityksiä. JHTT-tilintarkastajan myötävaikutus on välttämätöntä, sillä asiat ovat usein laajoja ja monimutkaisia.

Pykälää sovellettaisiin 15 §:n mukaisen valvonnan suorittamiseen, mutta myös ylei-

seen tietojen keräämiseen JHTT-tilintarkastajien toiminnasta. JHTT-tilintarkastajan ja -yhteisön tulisi antaa valvontaa varten muun muassa luettelot toimeksiantajista ja toimeksiantajista sekä selvitys toimeksiantajien luonteesta, tilintarkastajan suhteista tarkastusasiakkaisiin, tarkastuksiin käytetystä ajasta, tilintarkastajanraporteista, todistuksista ja lausunnoista.

17 §. *Lautakunnan jäsenten ja henkilöstön salassapitovelvollisuus.* JHTT-lautakunnan jäsenillä ja niiden esittelijöillä sekä lautakunnan toimeksiantajilla tehtävää suorittavalla henkilöllä olisi vaitiolovelvollisuus pykälän 1 momentin mukaan.

Pykälän 2 momentin mukaan salassapitovelvollisuus ei kuitenkaan koskisi tietojen antamista viranomaiselle sen lain mukaisen valvonta- tai muun tehtävän suorittamista varten. Tietoja ja asiakirjoja voidaan antaa myös esitutkintaviranomaiselle sekä tulli- ja syyttäväviranomaiselle sekä tuomioistuimelle rikoksen selvittämistä varten. Tietoja ja asiakirjoja voidaan antaa myös Euroopan yhteisöjen toimielimille tai muulle toimivaltaiselle viranomaiselle yhteisön lainsäädännön niin edellyttäessä samoin kuin Suomea sitovan kansainvälisen sopimuksen niin edellyttäessä.

18 §. *Tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön palveluksessa olevan salassapitovelvollisuus.* Pykälän 1 momentissa olisi JHTT-tilintarkastajan ja JHTT-yhteisön palveluksessa olevan yleistä salassapitovelvollisuutta koskeva säännös. Salassapidettäväksi säädettäisiin tarkastettavasta yhteisöstä saadun tiedon lisäksi myös tieto, mitä tilintarkastaja saa tarkastettavan yhteisön jäsenistä ja asiakkaista. Momentissa säädettäisiin, että JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisön palveluksessa oleva ei saa ilmaista tässä laissa tarkoitettua tehtävää suorittaessaan tarkastettavasta yhteisöstä tietoonsa saamaa seikkaa, ellei se, jonka hyväksi vaitiolovelvollisuus on säädetty, suostu tietojen antamiseen.

Pykälän 2 momentti sisältäisi poikkeuksen 1 momentin salassapitovelvollisuudesta. Tilintarkastajan tulisi vaadittaessa antaa momentissa mainituille tahoille tietoja ja asiakirjoja. Momentti on samansisältöinen kuin 17 §:n 2 momentti.

19 §. *Luettelosta poistaminen.* JHTT-tilintarkastajan hyväksyminen tulitaisiin jatkossa myöntämään siten, että se on voimassa toistaiseksi. Pykälän 1 momentin mukaan luonnollisen henkilön hyväksyminen kuitenkin

lakkaa olemasta voimassa sen vuoden päättyessä, jona hän on täyttänyt 65 vuotta. Nykyisen asetuksen mukaan mainittu ikä on 67 vuotta. Yleinen eläkeikä on 65 vuotta ja tosiasiallinen eläkkeelle siirtyminen tapahtuu yleensä aikaisemmin, minkä vuoksi luettelosta poistamisikää on syytä alentaa. Säännöksellä tavoitellaan tilintarkastajien ammattitaidon ja yleisen luotettavuuden säilymistä. Vanhin JHTT-luetteloon merkitty JHTT-tilintarkastaja on syntynyt elokuussa 1934. Ehdotuksen mukaan hänet tulisi poistaa luettelosta vuoden 1999 lopussa. Suunniteltu lain voimaantuloajankohta huomioon ottaen lakiin ei tältä osin tarvita siirtymäsäännöstä.

Ehdotetussa pykälässä on säännös siitä, että JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö voi itse hakea luettelosta poistamista. Peruste tälle voisi olla esimerkiksi eläkkeelle jääminen tai työtehtävien muutos. Kurinpitomenettely ei raukeaisi, vaikka JHTT-tilintarkastaja tai -yhteisö poistettaisiin omasta aloitteestaan JHTT-luettelosta.

Ehdotetun 14 §:n 2 momentin mukaan JHTT-luetteloon merkitään myös tiedot lainvoiman saaneista varoitusta ja huomautusta koskevista päätöksistä. JHTT-tilintarkastajien oikeussuojan kannalta on perusteltua, että edellä mainitut merkinnät poistetaan luettelosta määräjän kuluttua. Täksi ajaksi ehdotetaan viittä vuotta luetteloon merkitsemistä.

20 §. *Hyväksymisen peruuttaminen.* Pykälässä säädettäisiin JHTT-lautakunnan velvollisuudesta peruuttaa tilintarkastajan tai JHTT-yhteisön hyväksyminen. Kun pykälässä mainitut edellytykset täytyvät, hyväksyminen olisi peruutettava.

Pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaan hyväksymisen peruuttaminen edellyttää JHTT-tilintarkastajan moitittavaa käyttäytymistä tahallisuutta tai törkeää tuottamusta osoittavalla tavalla. Tilintarkastajan toiminta olisi moitittavaa, jos se haitallisella tavalla merkittävästi poikkeaa siitä, kuinka huolellisten ammattitaitoisten henkilöiden yleisesti katsotaan vastaavassa tilanteessa voimassa olevien säännösten pohjalta toimivan.

Momentin 2 kohdan mukaan hyväksymisen tulee peruuttaa, jos JHTT-tilintarkastaja on toistuvasti saamastaan varoituksesta huolimatta tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta rikkonut velvollisuuksiaan. Tässä tapauksessa JHTT-tilintarkastajan moitittava käyttäytyminen on alunperin voinut olla vähemmän moitittavaa kuin 1 kohdan mukai-

sessä tilanteessa, mutta toistuvuus osoittaa, ettei henkilö piittaa varoituksesta. Toistuvuus ilmentää JHTT-tilintarkastajan välinpitämättömyyttä ja piittaamatonta asennetta ja sitä, ettei hänellä ole yleensäkaan edellytyksiä toimia JHTT-tilintarkastajana.

Säännöstä tulisi soveltaa vain kaikkein vakavimmissa tilanteissa. Hyväksymisen peruuttaminen voi koskea paitsi sitä, joka on toiminut lain vastaisesti myös sitä, joka on vastuussa sellaisesta toiminnasta, kuten 11 §:n mukaista päävastuullista tilintarkastajaa. Myös tilintarkastusyhteisön hyväksyminen voidaan tarvittaessa peruuttaa. Lähtökohtaisesti kurinpitotoimien kohteena on tällöin kuitenkin yhteisön rinnalla myös tarkastuksesta päävastuullinen tilintarkastaja.

Momentin 3 kohdan mukaan JHTT-tilintarkastajan hyväksyminen on peruutettava, jos hän ei ole enää ammattitaitoinen tai ei täytä tämän lain mukaisia hyväksymisen edellytyksiä. Hyväksymistä koskevista perusteista säädettäisiin 9 §:ssä. Säännös koskee tilanteita, joissa hyväksyminen tulee peruuttaa muusta kuin kurinpidollisesta syystä. JHTT-tilintarkastaja, joka ei enää ole ammattitaitoinen, ei voi täyttää esimerkiksi velvollisuutta noudattaa julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa. Hyväksymisen tarkoituksena on muun muassa vapauttaa toimeksiantaja tutkimasta JHTT-tilintarkastajan ammattitaitoa. Näin ollen ei ole asianmukaista, että JHTT-tilintarkastaja säilyttää hyväksymisensä, vaikka hän ei perustellusti enää voisi täyttää velvollisuuksiaan. Ammattitaito säilyy vain, jos JHTT-tilintarkastaja jatkuvasti hoitaa julkishallinnon tilin-, toiminnan- tai sisäisen tarkastuksen tarkastustehtäviä.

Momentin 4 kohdan mukaan JHTT-yhteisön hyväksyminen on peruutettava, jos yhteisö ei enää harjoita tilintarkastusta tai ei täytä 10 §:n mukaisia hyväksymisen edellytyksiä. Vuosittaisista toimintaselvityksistä ilmenee, onko JHTT-yhteisöllä toimintaa. Ehdotetun säännöksen mukaan JHTT-yhteisöllä tulisi olla nimenomaan tilintarkastustoimintaa eikä esimerkiksi pelkästään konsultointia tai tilintarkastukseen liittyvää koulutustoimintaa. Lyhytaikainen tilintarkastustoimeksiantojen puute ei kuitenkaan ole riittävä peruste hyväksymisen peruuttamiselle.

Pykälän 2 momentin mukaan hyväksymisen voidaan peruuttaa myös enintään kahden vuoden määräajaksi. Säännös on tarpeen, koska hyväksymisen kokonaan peruuttaminen voi jossain tapauksessa olla kohtuutonta.

Jos hyväksyminen peruutetaan määräajaksi, hyväksytty JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö poistetaan täksi ajaksi JHTT-luettelosta. Kun määräaika päättyy, hyväksyminen tulee jälleen voimaan ilman eri hakemusta. Jos hyväksyminen peruutetaan kokonaan, JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö voi myöhemmin hakea uudelleen hyväksymistä 9 ja 10 §:n mukaisesti.

Pykälän 3 momentin mukaan hyväksymisen peruuttamista koskeva päätös voidaan määrätä pantavaksi täytäntöön valituksesta huolimatta, jos siihen on erittäin painavia syitä. Lain 22 §:ssä tarkoitettu valitusaikeudesta johtuu, että kurinpitopäätöksen käsittely saattaa kestää huomattavan kauan. Päätös voidaan normaalitilanteissa panna täytäntöön vasta sen saatua lainvoiman. Käytännössä saattaa ilmetä tapauksia, joissa on erittäin tärkeää panna päätös täytäntöön lainvoimaisuuden puuttumisesta huolimatta. Tällaiset tapaukset edellyttävät säännöksen mukaan erittäin painavia syitä. Päätös olisi huolellisesti perusteltava. Erittäin painavia syitä voivat olla esimerkiksi vahingon välttäminen, julkiseen hyväksymiseen perustuvan tilintarkastajajärjestelmän arvon ja luotettavuuden välttämätön suojeleminen tai sivilisten intressien tärkeä suojeleminen. Hallintolainkäyttölain 32 §:n 1 momentin säännöksestä johtuu, että valitusviranomainen voi kieltää päätöksen välittömän täytäntöönpanon.

Ennen päätöksentekoa JHTT-lautakunnassa asianosaiselle on varattava mahdollisuus tulla kuulluksi, jollei tätä ole aikaisemmin kuultu. Jotta JHTT-tilintarkastaja voisi korjata puutteen, JHTT-lautakunnan olisi annettava ensin JHTT-tilintarkastajalle mahdollisuus määräajassa saattaa tilanne säännösten mukaiseksi. JHTT-yhteisö voitaisiin esimerkiksi velvoittaa määräajassa saattamaan hallituksensa kokoonpano vastaamaan 10 §:n 3 kohdan vaatimuksia uhalla, että hyväksyminen peruutetaan.

Hyväksymisen peruuttamista koskevasta JHTT-lautakunnan päätöksestä voisi 22 §:n mukaan valittaa Uudenmaan lääninoikeudelle se, jonka hyväksyminen on peruutettu.

21 §. *Varoitus ja huomautus.* Pykälässä säädettäisiin hyväksymisen peruuttamista lievempien kurinpidollisten sanktioiden käyttämisestä ja niiden edellytyksistä. JHTT-lautakunnan tulee 1 momentin nojalla antaa JHTT-tilintarkastajalle tai -yhteisölle varoitus, jos JHTT-tilintarkastajan tai -yhteisön

20 §:n 1 momentin 1 tai 2 kohdassa tarkoitettu menettely on johtunut huolimattomuudesta tai varomattomuudesta. Varoitus voitaisiin antaa silloin, kun tilintarkastajan käyttäytyminen ei ole niin moitittavaa kuin 20 §:ssä tarkoitetuissa tilanteissa. Varoituksella ilmaistaisiin JHTT-tilintarkastajan toimintaan kohdistuva paheksunta. Tilintarkastaja voisi kuitenkin edelleen jatkaa toimintaansa. Tilintarkastuksen luotettavuuden suojaaminen on tilintarkastusjärjestelmän toimivuuden ja tavoitteiden saavuttamisen kannalta tärkeää. JHTT-tilintarkastaja voi esimerkiksi käyttäytymällä tilintarkastajana julkisuudessa huomiota herättävällä tavalla aiheuttaa järjestelmälle vahinkoa.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin huomautuksesta, joka on varoitusta lievempi kurinpidollinen sanktio. JHTT-tilintarkastajalle tai JHTT-yhteisölle tulee antaa huomautus, jos tämän toiminta täyttää muuten 20 §:n mukaisen moitittavan käyttäytymisen edellytykset, mutta toiminta on ollut varomatonta tai huolimatonta ja siihen liittyy lieventäviä asianhaaroja. Huomautuksen antamisella JHTT-lautakunta ilmaisee lievää paheksuntaa. Lieventäviä seikkoja voivat olla esimerkiksi virheen vähäisyys, asian vähäinen taloudellinen tai muu merkitys taikka säännöksen tulkinnanvaraisuus. Tällaisia seikkoja voivat olla myös ymmärrettävä huomaamattomuus tai ajattelemattomuus, JHTT-tilintarkastaja ei ole tavoitellut toiminnallaan itselleen tai toiselle taloudellista taikka muuta hyötyä, norminvastaisen toiminnan välttäminen on ollut käytännön syistä vaikeaa taikka se, ettei toiminta ole aiheuttanut haittaa tai vahinkoa toimeksiantajalle tai sivulliselle.

22 §. *Muutoksenhaku.* Pykälässä säädettäisiin muutoksenhakukeinoista ja viranomaisista. Pykälän 1 momentin mukaan JHTT-lautakunnan päätökseen haetaan oikaisua JHTT-lautakunnalta. Oikaisupyyntö saisi olla muodoltaan vapaa ja siihen sovellettaisiin hallintomenettelylakia. Nykyisestä poiketen oikaisukäsittely olisi pakollinen ennen valituksen tekemistä. Pykälän 2 momentin mukaan JHTT-lautakunnan päätökseen haetaan valittamalla muutosta Uudenmaan lääninoikeudelta. Hallituksen esityksessä hallinto-oikeuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi ehdotetaan hallintolainkäyttölain 12 §:ää muutettavaksi siten, että valtakunnallisen viranomaisen päätöksistä valitukset hajautuisivat kaikkiin hallinto-oikeuksiin hen-

kilön kotikunnan tai yhteisön kotipaikan perusteella. Lautakunnan päätöksistä tehtävien valitusten vähäisen määrän vuoksi ne on syytä keskittää yhteen lääninoikeuteen. Lautakunnan päätös saattaa perustua tosiseikkoihin, jotka voivat tulla lääninoikeuden tutkitavaksi myös muiden kuin lakiehdotuksessa tarkoitettujen valitusten yhteydessä. Esimerkiksi kunnanvaltuuston päätöksistä koskien kunnan tilintarkastajien valintaa on valituksia vireillä hallintotuomioistuimissa.

Hallintolainkäyttölain 33 §:n mukaan valitusviranomaisella on varsin laaja selvittämisvelvollisuus. Niissä tapauksissa, joissa JHTT-lautakunta on antanut varoituksen tai huomautuksen tai peruuttanut hyväksymisen JHTT-tilintarkastajan tilintarkastuslain 14 §:n mukaisessa yhteisössä toimimisen vuoksi, lääninoikeus voisi valitusta käsitellessään pyytää valtion tilintarkastuslautakunnalta lausunnon.

23 §. *Rangaistussäännökset.* Velvollisuudesta käyttää JHTT-tilintarkastajaa tai -yhteisöä yhteisön tilintarkastajana on säädetty erillissäännöksin. Säännösten laatijoiden tarkoituksena on ollut turvata tilintarkastuksen laatua ja tilintarkastajien ammattitaitoa. Tämän takia JHTT-tilintarkastajiin kohdistuu yleistä luottamusta, jota on perusteltua suojella JHTT-nimikkeen oikeudettomalta käytöltä. Pykälän 1 momentin mukaan olisi rangaistavaa menettely, jossa luonnollinen henkilö tai yhteisö on käyttänyt luvattomasti JHTT-nimikettä ja antanut muuten ymmärtää, että kysymyksessä olisi JHTT-tilintarkastaja. Yhteisön puolesta rangaistukseen tuomittaisiin yhteisön puolesta toimineet henkilöt. Säännöksen tarkoittama toiminta on yksiselitteisesti todettavissa, sillä vain 14 §:ssä tarkoitettuun luetteloon merkityt voivat esiintyä JHTT-tilintarkastajina tai -yhteisinä.

Pykälän 2 momenttiin sisältyy tavanomainen viittaussäännös salassapitovelvollisuuden rikkomisen rangaistavuuteen.

24 §. *Vahingonkorvausvelvollisuus.* Koska ehdotetun lain nojalla toimivat JHTT-tilintarkastajat ja -yhteisöt tekevät keskeisten julkisoikeudellisten yhteisöjen tilintarkastusta, on perusteltua säätää laissa myös JHTT-tilintarkastajan vahingonkorvausvastuusta.

Pykälän 1 momentin mukaan tilintarkastaja on ensinnäkin velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän on toimeksaan tahallisesti tai huolimattomuudesta aiheuttanut tarkastettavalle yhteisölle tai säätiölle. Momentin toisen lauseen mukaan sama koskee vahinkoa,

jonka tilintarkastaja on aiheuttanut ehdotetun lain taikka yhteisöä tai säätiötä koskevan lain, yhtiöjärjestyksen, sääntöjen tai yhteisösuhteen vastaisella menettelyllä yhteisön tai säätiön osakkaalle tai jäsenelle taikka muulle henkilölle. Yhteisöä koskevala lailla tai säännöksellä tarkoitetaan tilintarkastuksen kohteena olevasta yhteisöstä annettua asianomaista säädöstä, esimerkiksi kuntalakia ja kirkkojärjestystä. Säännöksen mukaan JHTT-tilintarkastajan vastuu on tuottamuvastuuta. Korvausvelvollisuus koski vahingon aiheuttamista yhteisön valittuna tilintarkastajana.

Momentin kolmannen lauseen mukaan JHTT-tilintarkastaja vastaa myös vahingosta, jonka hänen apulaisensa on tahallaan tai huolimattomuudesta aiheuttanut. Säännös on tarpeen, sillä apulaiset toimivat JHTT-tilintarkastajan ohjauksessa ja valvonnan alaisena. Vastuun tulee kanavoitua JHTT-tilintarkastajalle, joka on tehtävään johtaneen toimeksiantajan saaja. Apulaiset ovat toimeksiantajaan nähden sivullisia. JHTT-tilintarkastaja vastaisi apulaistensa vahinkoa tuottaneesta toiminnasta kuin omastaan. Tällöin ei olisi merkitystä sillä, onko JHTT-tilintarkastajan omassa toiminnassa huolimattomuutta, vaan ratkaisevaa olisi apulaisten vahinkoon johtaneesta toiminnasta ilmenevä huolimattomuus.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin JHTT-yhteisön ja sen palveluksessa olevan JHTT-tilintarkastajan yhteisvastuusta. Jos tilintarkastajana on JHTT-yhteisö, vastaavat vahingosta JHTT-yhteisö sekä se, jolla on päävastuu tilintarkastuksen toimittamisesta. Yhteisvastuu on tarpeen, koska JHTT-yhteisön puolesta toimii luonnollisia henkilöitä.

Pykälän 3 momentissa todettaisiin vahingonkorvauksen sovittelusta sekä korvausvastuun jakaantumisesta kahden tai useamman korvausvelvollisen kesken olevan voimassa, mitä vahingonkorvauslain (412/1974) 2 ja 6 luvussa säädetään.

Kuntalain 72 §:n 1 momentin mukaan kunnan tilintarkastaja toimii virkavastuulla. Tulkinnanvaraisena voidaan pitää, soveltuuko vahingonkorvauslain virkamiehiä koskeva sääntely virkavastuulla toimivaan tilintarkastajaan. Vahingonkorvauslain säännökset koskisivat lähinnä virkamiehen henkilökohtaista korvausvastuuta, josta säädetään lain 4 luvussa.

Vahingonkorvauslain 1 luvun 1 §:n mukaan vahingonkorvauslaki ei koske muussa

laissa säädettyä korvausvastuuta. Tämän vuoksi ehdotettu vahingonkorvausvelvollisuutta koskeva säännös menisi vahingonkorvauslain sääntelyn edelle myös virkavastuulla toimivien kunnan tilintarkastajien kohdalla. Ehdotettu säännös olisi tarkoituksella vahingonkorvausvastuun osalta tiukempi kuin virkamiehen vastuuta koskevat vahingonkorvauslain säännökset.

Ehdotetun lain säännöstä vahingonkorvausvelvollisuudesta ei sovelleta JHTT-tilintarkastajan tässä ominaisuudessaan harjoittamaan muuhun kuin toimimiseen tarkastettavan yhteisön valittuna tilintarkastajana. Esimerkiksi toimiessaan valtiontalouden tarkastusviraston virkamiehenä valtion tiliviraston tilintarkastajana JHTT-tilintarkastaja toimii virkavastuulla eikä häneen sovellettaisi tämän lain vahingonkorvaussäännöksiä. Vastuu esimerkiksi JHTT-tilintarkastajan konsulttitoiminnassa määräytyisi edelleen sopimuksia koskevan ja muiden yleisten vahingonkorvausoikeudellisten periaatteiden sekä vahingonkorvauslain mukaan.

25 §. *Tarkemmat säännökset.* Pykälään sisältyisi tavanomainen asetuksenantovaltuus.

26 §. *Voimaantulo.* Pykälässä olisi tavanomainen voimaantulosäännös. Lailla kumottaisiin asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta sekä JHTT-yhteisöstä (926/1991) siihen myöhemmin tehtyine muutoksineen. Vuoden 1999 JHTT-tutkinnon järjestelyiden helpottamiseksi ehdotetaan kuitenkin, että kumottavan asetuksen nojalla annettu valtiovarainministeriön päätös julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnon sisällöstä (357/1994) jäisi voimaan, kunnes toisin säädetään. Ministeriön päätöstä on muutettu päätöksillä 1464/1995 ja 600/1998. Lain on tarkoitus tulla voimaan 1 päivänä heinäkuuta 1999.

27 §. *Siirtymäsäännökset.* Pykälän 1 momentissa ehdotetaan, että JHTT-asetuksen mukaan JHTT-luetteloon merkityt JHTT-tilintarkastajat ja JHTT-yhteisöt rekisteröidään ilman eri hakemusta 14 §:ssä tarkoitettuun JHTT-luetteloon. JHTT-lautakunnan ennen lain voimaantuloa JHTT-tutkintoon hyväksymien henkilöiden oikeus osallistua tutkintoon säilyisi lautakunnan päätöksen mukaisena kuitenkin enintään 31.12.2001 saakka. Siltä osin kuin on vielä voimassa ajallisesti rajoittamattomia hyväksymispäätöksiä, nekin olisivat voimassa 31.12.2001 saakka.

Kumottavan asetuksen mukaan JHTT-tilin-

tarkastajan tulee toimittaa toimintaselvityksensä kerran viidessä vuodessa. Tämän lain nojalla annettavassa asetuksessa on tarkoitus ehdottaa, että tämä aika lyhennetään kolmeksi vuodeksi. Tämän vuoksi 2 momentissa ehdotetaan, että selvitys tulee antaa viiden vuoden kuluessa siitä, kun henkilö on merkitty JHTT-luetteloon tai viimeistään tämän lain nojalla annettavassa asetuksessa säädettyssä määräajassa.

Edellä 9 §:n 1 momentin 1 kohdassa ehdotetaan JHTT-tutkintoon pääsyn edellytykseksi tilintarkastustehtäviin soveltuvan ylempien korkeakoulututkinnon suorittamista. Koska suuri osa potentiaalisista JHTT-tutkintoon osallistujista on suorittanut alemman korkeakoulututkinnon ja huomioon ottaen tarvittavan täydennyskoulutuksen keston, ehdotetaan 3 momentissa tutkintovaatimukseen noin viiden vuoden mittaista siirtymäaikaa.

Edellä 9 §:n 1 momentin 3 kohdassa ehdotetaan JHTT-tutkintoon pääsyn edellytykseksi sitä, että hakija on toiminut JHTT-tilintarkastajan ohjauksessa tai vastaavalla tavalla tilintarkastustehtävissä vähintään neljä vuotta siten kuin ministeriön päätöksellä tarkemmin säädetään. JHTT-tilintarkastajien suhteellisen pienen määrän vuoksi ehdotetaan 4 momentissa säädettäväksi, että vaatimusta toimimisesta JHTT-tilintarkastajan ohjauksessa sovelletaan vasta tilintarkastuskokemukseen, joka on saatu siitä ajankohdasta alkaen, joka alkaa viiden vuoden kulluttua tämän lain voimaantulosta.

Valtioneuvosto on asettanut JHTT-lautakunnan 31.12.2000 päättyväksi toimikaudeksi. Lautakunta on kokoonpanoltaan 13 §:n mukainen lukuun ottamatta sitä, että lautakunnalla ei JHTT-asetuksen mukaan ole varajäseniä. On tarkoituksenmukaista, että nykyinen lautakunta jatkaa toimikautensa loppuun ilman varajäseniä, mitä ehdotetaan pykälän 5 momentissa.

Jos muissa säännöksissä viitataan kumottavaan asetukseen, katsotaan viittauksen tarkoittavan tämän lain säännöksiä.

2. Tarkemmat säännökset

Asetuksella on tarkoitus säätää tarkemmin toimintaselvitysten jättämisajasta, tutkinto-oikeuden voimassaolosta, JHTT-lautakunnasta ja lautakunnan antamasta toimintakertomuksesta. Ministeriön päätöksellä säädetään tarkemmin JHTT-tutkinnosta, tutkintoon vaadittavista opinnoista, tutkintoon edellytystä julkishallinnon ja -talouden kokemuksesta sekä tilintarkastuskokemuksesta.

3. Voimaantulo

Laki ehdotetaan tulevaksi voimaan 1 päivänä heinäkuuta 1999.

Edellä esitetyn perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

Laki

julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

1 §

Lain soveltamisala

Tätä lakia sovelletaan julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajien (*JHTT-tilintarkastaja*), jäljempänä *tilintarkastaja*, sekä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastusyhteisöjen (*JHTT-yhteisö*), jäljempänä *tilintarkastusyhteisö* hyväksymiseen ja valvontaan. Tätä lakia sovelletaan julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen siltä osin kuin muussa laissa ei toisin säädetä.

Tilintarkastajan toimiessa muussa kuin lakisääteisessä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastustehtävässä häneen ei sovelleta tämän lain 4, 5 ja 24 §:ää.

Tämän lain 4, 5, 23 ja 24 §:ää ei sovelleta, jos muussa laissa säädetään toisin.

2 §

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunta

Julkishallinnon tilintarkastusta käsittelevän ministeriön yhteydessä on julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunta (*JHTT-lautakunta*), jäljempänä *lautakunta*.

3 §

Tilintarkastajan yleinen kelpoisuus

Tilintarkastaja ei saa olla vajaavaltainen, konkurssissa tai liiketoimintakiellossa, eikä hän toiminnallaan saa olla osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastukseen.

4 §

Tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön riippumattomuus

Tilintarkastajalla ja tilintarkastusyhteisöllä on oltava edellytykset riippumattomaan tilintarkastukseen. Jos edellytykset puuttuvat, tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön on kieltäydyttävä vastaanottamasta tehtävää tai luovuttava siitä.

5 §

Tilintarkastajan esteellisyys

Tilintarkastajan esteellisyydestä on voimassa, mitä hallintomenettelylain (598/1982) 10 ja 11 §:ssä säädetään.

6 §

Hyvä tilintarkastustapa

Tilintarkastustehtävää suorittaessaan tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön on noudatettava julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa.

7 §

Tilintarkastajan hyväksyminen

Lautakunta hyväksyy hakemuksesta tilintarkastajaksi henkilön, joka täyttää tilintarkastajan yleisen kelpoisuuden ja on suorittanut julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnon (*JHTT-tutkinto*), jäljempänä *tutkinto*.

Ennen tilintarkastajaksi hyväksymistä hakijan on annettava lautakunnalle kirjallisena seuraava vakuutus:

"Minä N. N. lupaan kunniani ja omantuntoni kautta rehellisesti, puolueettomasti ja tunnollisesti suorittaa kaikki ne tehtävät, joita minulla julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajana on. Samoin lupaan, että en ilmaise sivullisille sellaista asiaa, jonka olen toimessani saanut tietooni ja joka on pidettävä salassa."

8 §

Tutkinto

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajien ammatillisten valmiuksien yhdenmukaista toteamista varten on tutkinto.

Tutkinnosta säädetään tarkemmin ministeriön päätöksellä.

9 §

Oikeus osallistua tutkintoon

Tutkintoon on oikeus osallistua sillä, joka
1) on suorittanut tilintarkastustehtäviin soveltuvan ylemmän korkeakoulututkinnon ja ne vaadittavat opinnot, jotka ministeriön päätöksellä tarkemmin säädetään;

2) on päätoimisesti toiminut julkishallinnon ja -talouden tehtävissä vähintään viisi vuotta siten kuin ministeriön päätöksellä tarkemmin säädetään; sekä

3) on toiminut tilintarkastajan ohjauksessa tai vastaavalla tavalla tilintarkastustehtävissä vähintään neljä vuotta siten kuin ministeriön päätöksellä tarkemmin säädetään.

Edellä 1 momentin 1 ja 3 kohdassa mainituista vaatimuksista poiketen tutkintoon on oikeus osallistua myös sillä, joka on suorittanut korkeakoulututkinnon ja jolla on vähintään seitsemän vuoden kokemus vaativista julkishallinnon laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisista tehtävistä sekä vähintään neljän vuoden käytännön kokemus tilintarkastuksesta taikka joka on vähintään 15 vuoden ajan toiminut ammatillisesti julkishallinnon ja -talouden tilintarkastus- tai niihin rinnastettavissa tehtävissä siten kuin ministeriön päätöksellä tarkemmin säädetään.

Tutkinto-oikeuden voimassaolosta säädetään asetuksella.

10 §

Tilintarkastusyhdistyksen hyväksyminen

Lautakunta hyväksyy hakemuksesta tilintarkastusyhdistyksen osakeyhtiön, kommandiittiyhtiön tai avoimen yhtiön, joka ei ole konkurssissa ja täyttää seuraavat edellytykset:

1) yhtiön kaupparekisteriin merkittynä toimialana on tilintarkastus ja siihen liittyvä toiminta;

2) yli kahden kolmasosan avoimen yhtiön yhtiömiehistä tai kommandiittiyhtiön vastuunalaisista yhtiömiehistä on oltava yhtiössä työskenteleviä tilintarkastajia tai tilintarkastusyhdistyksiä sekä osakeyhtiössä yli kahden kolmasosan kaikista osakkeista ja niiden tuottamasta äänimäärästä on oltava yhtiössä työskentelevillä tilintarkastajilla, tilintarkastusyhdistyksillä, julkisyhteisöillä taikka yhdis-

tyksillä, joiden jäsenenä on vain julkisyhteisöjä;

3) yli kahden kolmasosan osakeyhtiön hallituksen jäsenistä tulee olla tilintarkastajia tai muutoin julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen hyvin perehtyneitä.

11 §

Tilintarkastusyhdistyksen päävastuullinen tilintarkastaja

Jos tilintarkastukseen on valittu tilintarkastusyhdistys, sen on ilmoitettava tarkastettavalle yhteisölle, kenellä on päävastuu tilintarkastuksesta. Päävastuulliseksi tilintarkastuksessa on määrättävä kyseisen tilintarkastusyhdistyksen palveluksessa oleva tilintarkastaja.

12 §

Lautakunnan kokoonpano ja henkilöstö

Lautakunnassa on puheenjohtaja ja varapuheenjohtaja sekä vähintään seitsemän ja enintään yhdeksän muuta jäsentä sekä muilla kuin puheenjohtajalla ja varapuheenjohtajalla kullakin henkilökohtainen varajäsen. Valtioneuvosto määrää puheenjohtajan, varapuheenjohtajan sekä muut jäsenet ja heidän varajäsenensä kolmeksi vuodeksi kerrallaan. Jäsenistä kolme on määrättävä kuntien keskusjärjestön esityksestä. Jäsenistä kahden on edustettava korkeakouluja. Vähintään yhden jäsenen on edustettava tilintarkastajia. Yhden jäsenen on lisäksi oltava oikeustieteen kandidaatin tutkinnon suorittanut.

Lautakunnalla voi olla sihteeri tai sihteerit sekä muuta tarvittavaa henkilökuntaa.

Lautakunnan jäsenen, varajäsenen ja sihteerin tulee olla julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen hyvin perehtyneitä.

13 §

Lautakunnan tehtävät

Lautakunnan tehtävänä on:

1) huolehtia tilintarkastajien ja tilintarkastusyhdistysten tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta ja valvonnasta;

2) ratkaista tutkintoon osallistumista koskevat hakemukset ja vahvistaa tutkinnon ajankohta;

- 3) päättää hyväksymisestä tutkinnossa;
- 4) päättää tilintarkastusyhteisön hyväksymisestä;
- 5) pitää luetteloa tilintarkastajista ja tilintarkastusyhteisöistä sen mukaan kuin erikseen säädetään;
- 6) tehdä aloitteita ja esityksiä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksen kehittämiseksi;
- 7) huolehtia julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksen koulutuksen saatavuudesta;
- 8) huolehtia muista sille säädettyistä tehtävistä.

14 §

Luettelo tilintarkastajista ja tilintarkastusyhteisöistä

Lautakunta pitää tilintarkastajista ja tilintarkastusyhteisöistä luetteloa (*JHTT-luettelo*), jäljempänä *luettelo*.

Luetteloon merkitään tilintarkastajan nimi, syntymäaika ja luetteloon merkitsemispäivä. Tilintarkastusyhteisöstä luetteloon merkitään toiminimi ja luetteloon merkitsemispäivä. Luetteloon merkitään myös tiedot 21 §:n nojalla annetuista varoituksista ja huomautuksista sen jälkeen, kun päätös on tullut lainvoimaiseksi.

Luettelo on julkinen. Siitä annetaan pyynnöstä todistuksia ja otteita.

Vain luetteloon merkitty tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö on oikeutettu käyttämään nimikettä Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastaja (*JHTT-tilintarkastaja*) tai Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastusyhteisö (*JHTT-yhteisö*).

15 §

Valvonta

Lautakunta valvoo, että tilintarkastajat säilyttävät ammattitaitonsa ja että tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt edelleen täyttävät tämän lain mukaiset hyväksymisen edellytykset sekä toimivat tämän lain ja muiden tarkastuksesta annettujen säännösten mukaisesti. Lautakunta ryhtyy tarvittaviin toimenpiteisiin, jos edellä mainituissa seikoissa ilmenee puutteita.

16 §

Tietojenantovelvollisuus

Lautakunnalla on oikeus saada tilintarkastajalta ja tilintarkastusyhteisöltä tarkastettavakseen kaikki toiminnan valvonnan kannalta tarpeelliseksi katsomansa asiakirjat ja muut tallenteet. Valvottavan on lisäksi ilman aiheetonta viivytystä toimitettava lautakunnalle sen pyytämät valvonnan kannalta tarpeelliset tiedot ja selvitykset. Mitä 18 §:ssä tai muualla laissa säädetään tilintarkastajan salassapitovelvollisuudesta, ei koske asiakirjojen ja muiden tallenteiden, tietojen ja selvitysten antamista valvontaa varten.

17 §

Lautakunnan jäsenten ja henkilöstön salassapitovelvollisuus

Lautakunnan puheenjohtaja, varapuheenjohtaja, jäsen, varajäsen, sihteeri tai lautakunnan henkilöstöön kuuluva ei saa yksityisesti hyödyntää eikä sivulliselle ilmaista, mitä hän tehtävänsä perusteella on saanut tietää tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön tai jonkun muun taloudellisesta asemasta, liike- tai ammattisalaisuudesta taikka yksityisen henkilökohtaisista oloista, ellei se, jonka hyväksi vaitiolovelvollisuus on säädetty, suostu tietojen antamiseen.

Mitä 1 momentissa säädetään, ei estä tietojen ja asiakirjojen antamista:

- 1) valtion tai kunnan tai muulle viranomaiselle sen lain mukaisen valvonta- tai muun tehtävän suorittamista varten;

- 2) poliisi- tai muulle esitutkintaviranomaiselle, tulli- tai syyttäväviranomaiselle tai tuomioistuimelle rikoksen selvittämistä varten;

- 3) Euroopan yhteisöjen toimielimelle tai muulle toimivaltaiselle viranomaiselle, jos yhteisön lainsäädännössä edellytetään niiden antamista; eikä

- 4) jos Suomea sitovassa kansainvälisessä sopimuksessa edellytetään niiden antamista.

18 §

Tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön palveluksessa olevan salassapitovelvollisuus

Tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisön palveluksessa oleva ei saa yksityisesti hyö-

dyntää eikä sivulliselle ilmaista, mitä hän tehtävänsä perusteella on saanut tietää tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön tai jonkun muun taloudellisesta asemasta, liike- tai ammattisalaisuudesta taikka yksityisen henkilökohtaisista oloista, ellei se, jonka hyväksi vaitiolovelvollisuus on säädetty, suostu tietojen antamiseen.

Mitä 1 momentissa säädetään, ei estä tietojen ja asiakirjojen antamista:

1) valtion tai kunnan tai muulle viranomaiselle sen lain mukaisen valvonta- tai muun tehtävän suorittamista varten;

2) poliisi- tai muulle esitutkintaviranomaiselle, tulli- tai syyttäjäviranomaiselle tai tuomioistuimelle rikoksen selvittämistä varten;

3) Euroopan yhteisöjen toimielimelle tai muulle toimivaltaiselle viranomaiselle, jos yhteisön lainsäädännössä edellytetään niiden antamista; eikä

4) jos Suomea sitovassa kansainvälisessä sopimuksessa edellytetään niiden antamista.

19 §

Luettelosta poistaminen

Kalenterivuoden lopussa luettelosta poistetaan kalenterivuoden aikana 65 vuotta täyttäneen henkilön tiedot.

Luettelosta voidaan poistaa pysyvästi tilintarkastajaa tai tilintarkastusyhteisöä koskevat tiedot myös tarkastajan tai yhteisön omasta aloitteesta.

Luettelossa oleva tieto varoituksesta tai huomautuksesta poistetaan viiden vuoden kuluttua sen merkitsemisestä luetteloon.

20 §

Hyväksymisen peruuttaminen

Lautakunnan on peruutettava tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön hyväksyminen, jos:

1) tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menettänyt julkishallinnon ja -talouden tarkastajan toiminnasta annettujen säännösten tai ohjeiden vastaisesti;

2) tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö on annetusta varoituksesta huolimatta toistuvasti tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta rikkonut velvollisuuksiaan tilintarkastajana tai tilintarkastusyhteisönä;

3) tilintarkastaja ei ole enää ammattitaitoi-

nen tai ei täytä tämän lain mukaisia hyväksymisen edellytyksiä;

4) tilintarkastusyhteisö ei enää harjoita tilintarkastusta tai ei täytä tämän lain mukaisia hyväksymisen edellytyksiä.

Tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön hyväksyminen voidaan peruuttaa myös enintään kahden vuoden määräajaksi.

Hyväksymisen peruuttaminen voidaan valituksesta huolimatta määrätä pantavaksi täytäntöön, jos siihen on erittäin painavia syitä.

Lautakunnan on varattava sille tilintarkastajalle tai tilintarkastusyhteisölle, jota hyväksymisen peruuttaminen koskee, tilaisuus tulla kuulluksi.

21 §

Varoitus ja huomautus

Lautakunnan tulee antaa tilintarkastajalle tai tilintarkastusyhteisölle varoitus, jos tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö huolimattomuudesta tai varomattomuudesta on menettänyt julkishallinnon ja -talouden tarkastajan toiminnasta annettujen säännösten tai ohjeiden vastaisesti tai rikkonut annetusta varoituksesta huolimatta toistuvasti velvollisuuksiaan tilintarkastajana tai tilintarkastusyhteisönä.

Jos tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön 1 momentissa tarkoitettuun menettelyyn liittyy lieventäviä seikkoja, lautakunnan on varoituksen asemesta annettava tilintarkastajalle tai tilintarkastusyhteisölle huomautus.

22 §

Muutoksenhaku

Lautakunnan päätökseen tyytymätön voi tehdä lautakunnalle kirjallisen oikaisuvaatimuksen. Oikaisuvaatimus on tehtävä 30 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista. Päätökseen ei saa hakea muutosta valittamalla.

Lautakunnan oikaisuvaatimuksen johdosta antamaan päätökseen haetaan muutosta valittamalla Uudenmaan lääninoikeuteen.

Oikaisuvaatimuksen tai valituksen saa tehdä se

1) jonka hakemus osallistua tutkintoon on hylätty;

2) joka on hylätty tutkinnossa;

3) jonka hakemus tilintarkastusyhteisöksi hyväksymiseksi on hylätty;

4) jolle on annettu varoitus tai huomautus; sekä

5) jonka hyväksyminen on peruutettu.

Valitukseen sovelletaan, mitä hallintolainkäyttölaissa (586/1996) säädetään.

23 §

Rangaistussäännökset

Joka 14 §:n 4 momentin vastaisesti käyttää tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön nimeä taikka muuta nimitystä, jonka perusteella voidaan virheellisesti olettaa hänen olevan tässä laissa tarkoitettu tilintarkastaja, on tuomittava *JHTT-tilintarkastajan ammatinimikkeen* luvattomasta käyttämisestä sakoon.

Rangaistus 17 §:n 1 momentissa tai 18 §:n 1 momentissa säädetyn salassapitovelvollisuuden rikkomisesta tuomitaan rikoslain 38 luvun 1 tai 2 §:n mukaan, jollei teko ole rangaistava rikoslain 40 luvun 5 §:n mukaan tai siitä muualla laissa säädetä ankarampaa rangaistusta.

24 §

Vahingonkorvausvelvollisuus

Tilintarkastaja on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän on toimessaan tahallisesti tai huolimattomuudesta aiheuttanut tarkastettavalle yhteisölle tai säätiölle. Sama koskee vahinkoa, joka tätä lakia taikka tarkastettavaa yhteisöä tai säätiötä koskevaa säännöstä tai sitä koskevia sääntöjä rikkomalla on aiheutettu tarkastettavan yhteisön tai säätiön osakkaalle tai jäsenelle taikka muulle henkilölle. Tilintarkastaja vastaa myös vahingosta, jonka hänen apulaisensa tahallisesti tai huolimattomuudesta on aiheuttanut.

Jos tilintarkastukseen on valittu tilintarkastusyhteisö, vahingosta vastaavat tilintarkastusyhteisö sekä se, jolla on päävastuu tilintarkastuksesta.

Vahingonkorvauksen sovittelusta sekä korvausvastuun jakaantumisesta kahden tai useamman korvausvelvollisen kesken on voimassa, mitä vahingonkorvauslain (412/1974) 2 ja 6 luvussa säädetään.

25 §

Tarkemmat säännökset

Tarkemmat säännökset lautakunnan kokoonpanosta, henkilöstöstä ja tehtävistä sekä muusta tämän lain täytäntöönpanosta annetaan asetuksella.

26 §

Voimaantulo

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 1999.

Tällä lailla kumotaan julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta sekä JHTT-yhteisöstä 14 päivänä kesäkuuta 1991 annettu asetus (926/1991) siihen myöhemmin tehtyine muutoksineen. Kumottavan asetuksen nojalla julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnon sisällöstä 17 päivänä toukokuuta 1994 annettu valtiovaraministeriön päätös (357/1994) jää kuitenkin edelleen voimaan.

Lain täytäntöönpanon edellyttämiin toimenpiteisiin voidaan ryhtyä ennen lain voimaantuloa.

27 §

Siirtymäsäännökset

Kumottavan asetuksen mukaan JHTT-luetteloon merkityt JHTT-tilintarkastajat ja JHTT-yhteisöt merkitään ilman eri hakemusta tässä laissa tarkoitettuun luetteloon hyväksytyinä tilintarkastajina ja tilintarkastusyhteisöinä. JHTT-lautakunnan ennen lain voimaantuloa JHTT-tutkintoon hyväksymien henkilöiden oikeus osallistua tutkintoon säilyy lautakunnan päätöksen mukaisena. Oikeus lakkaa kuitenkin olemasta voimassa viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2001.

Kumottavan asetuksen mukaisesti JHTT-luetteloon merkityn JHTT-tilintarkastajan tulee toimittaa selvitys toiminnastaan JHTT-lautakunnalle viiden vuoden kuluttua siitä, kun hänet on asetuksen mukaisesti merkitty JHTT-luetteloon. Selvitys on kuitenkin annettava viimeistään tämän lain nojalla annettavassa asetuksessa säädetyssä määräajassa.

Edellä 9 §:n 1 momentissa säädetyistä vaatimuksista poiketen tutkintoon on viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2004 oikeus osallistua myös henkilöllä, joka on suoritta-

nut tilintarkastustehtäviin soveltuvan alemman korkeakoulututkinnon.

Edellä 9 §:n 1 momentin 3 kohdassa säädettyä vaatimusta toimimisesta tilintarkastajan ohjauksessa sovelletaan tilintarkastuskokemukseen, joka on saatu siitä ajankohdasta alkaen, joka alkaa viiden vuoden kuluessa tämän lain voimaantulosta.

Kumottavan asetuksen nojalla määrätty JHTT-lautakunta jatkaa toimintaansa tässä laissa tarkoitettuna lautakuntana toimikautensa loppuun.

Muulla lainsäädännössä olevan viittauksen tällä lailla kumottuun asetukseen katsotaan lain voimaantulon jälkeen tarkoittavan viittausta tähän lakiin.

Helsingissä 30 päivänä lokakuuta 1998

Tasavallan Presidentti

MARTTI AHTISAARI

Valtiovarainministeri Sauli Niinistö

Asetus

julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista

Valtiovarainministerin esittelystä säädetään julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista päivänä kuuta 199 annetun lain (/199) nojalla:

1 §

JHTT-lautakunta

JHTT-lautakunnan jäsenten, asiantuntijoiden ja henkilöstön palkkiot vahvistaa asianomainen ministeriö.

2 §

Menettely JHTT-lautakunnassa

Jos asiaa päätettäessä ilmenee eriäviä mielipiteitä, asia päätetään yksinkertaisella äänen enemmistöllä. Äänen mennessä tasan asian ratkaisee se mielipide, jota puheenjohtaja on kannattanut. Kurinpitoasioissa äänen mennessä tasan lautakunnan päätökseksi tulee kuitenkin asianosaisen kannalta lievempi ratkaisu.

Lautakunnasta on muutoin voimassa, mitä valtion komiteoista säädetään.

3 §

Tilintarkastajatodistus

JHTT-lautakunta antaa JHTT-luetteloon merkitylle henkilölle tilintarkastajatodistuksen. Samoin lautakunta antaa todistuksen yhteisölle hyväksymisestä ja JHTT-luetteloon merkitsemisestä.

4 §

Valvonta

JHTT-tilintarkastajan on joka kolmas vuosi annettava JHTT-lautakunnalle sen määrää-

mänä aikana ja määräämällä tavalla selvitys edellisen kauden toiminnastaan. JHTT-yhteisön on annettava vastaava selvitys vuosittain.

5 §

Toimintakertomus

JHTT-lautakunnan on vuosittain maaliskuun loppuun mennessä laadittava kertomus edellisen kalenterivuoden toiminnastaan. Kertomus on toimitettava välittömästi ministeriölle tiedoksi.

6 §

Tutkinto-oikeuden voimassaolo

JHTT-lautakunnan myöntämä tutkinto-oikeus on voimassa kaksi vuotta myöntämivuoden lopusta lukien.

7 §

Voimaantulo

Tämä asetus tulee voimaan päivänä kuuta 1999.

Ennen tämän asetuksen voimaantuloa hyväksytyjen JHTT-tilintarkastajien tulee antaa 3 §:ssä tarkoitettu selvitys viimeistään kolmen vuoden kuluttua tämän asetuksen voimaan tulemisesta.

Ennen asetuksen voimaantuloa voidaan ryhtyä sen täytäntöönpanon edellyttämiin toimenpiteisiin.

