

Hallituksen esitys Eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi tilintarkastuslaki. Lainsäädännön rakennetta ehdotetaan muutettavaksi siten, että kirjanpitovelvollisten yhteisöjen ja säätiön tilintarkastusta ja tilintarkastajaa koskisi yksi yleislaki. Laki korvaisi pääosin osakeyhtiölain sekä muiden yhteisöjä koskevien lakien ja säätölain vastaavat säännökset. Lakia sovellettaisiin myös muuhun toimintaan, joka on laissa tai asetuksessa säädetty tilintarkastajan tehtäväksi. Lakiin otettaisiin myös säännökset, jotka johtuvat Euroopan yhteisöjen tilintarkastusta koskevien direktiivien aiheuttamasta harmonisointitarpeesta. Lailla pyritään lisäämään yhdenmukaisuutta ja vahvistamaan erityisesti yhteisön ja säätiön sidosryhmien luottamusta tilintarkastukseen.

Tilintarkastajana toimivalla henkilöllä tai tilintarkastusyhteisöllä tulisi olla ehdotetussa laissa säädetty yleinen kelpoisuus. Laki koskisi sekä kauppakamarijärjestön hyväksymiä KHT- ja HTM-tilintarkastajia ja -yhteisöjä että muita tilintarkastajia. Sen lisäksi, mitä muualla laissa säädetään velvollisuudesta valita tilintarkastaja, ehdotetaan, että hyväksytyn tilintarkastajan valintavelvollisuutta laajennetaan yhteisön ja säätiön taseen loppusumman, liikevaihdon ja työntekijämäärän suuruuden mukaan.

Laissa olisivat säännökset tilintarkastusmenettelystä voimassa olevan osakeyhtiölain periaatteiden mukaisesti. Lailla pyritään kehittämään tilintarkastajien raportointia ja täsmentämään tilintarkastusmenettelyä. Tilintarkastaja olisi velvollinen noudattamaan hyvää tilintarkastustapaa. Tämä velvollisuus koskisi myös konsultti- tai muuta vastaavaa toimintaa, jota hyväksytty tilintarkastaja harjoittaa tässä ominaisuudessaan. Lakiin sisältyisivät säännökset tilintarkastajan riippumattomuudesta ja esteellisyydestä sekä vahingonkorvausvelvollisuudesta.

Lailla pyritään lisäämään julkisen vallan tehtäviä tilintarkastusjärjestelmän yleisessä kehittämisessä, ohjaamisessa ja valvonnassa. Tilintarkastajien hyväksyminen ja valvonta toteutettaisiin edelleen kauppakamarijärjestön ja valtion yhteistyönä. Kauppakamarijärjestön hyväksymät tilintarkastajat rekisteröitäisiin kauppa- ja teollisuusministeriössä pidettävään rekisteriin. Ministeriön yhteydessä toimivan tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakunnan tehtäviä täsmennettäisiin. Lautakunnan nimi muuttuisi valtion tilintarkastuslautakunnaksi. Tilintarkastajien ammattikunnan omilla suosituksilla olisi keskeinen asema hyvän tilintarkastustavan luomisessa.

Tilintarkastajan hyväksymistä koskevaan muutoksenhakuun ehdotetaan muutoksia. Hyväksymisen peruuttamisesta päättäisi kauppakamarijärjestön esityksestä valtion tilintarkastuslautakunta. Päättökseen voitaisiin hakea muutosta korkeimmalta hallinto-oikeudelta.

Esityksessä ehdotetaan lisäksi tehtäväksi kymmeneen voimassa olevaan yhteisöjä koskeviin lakeihin ja säätölakiin lähinnä teknisiä muutoksia, jotka ovat seurausta ehdotetun tilintarkastuslain säätämisestä. Yhteisöjä koskeviin lakeihin ja säätölakiin jäisivät kuitenkin säännökset muun muassa tilintarkastajan valitsemisesta, erityiskelpoisuudesta, lukumäärästä ja toimikaudesta.

Esitys liittyy eräin osin Euroopan talousalueesta tehtyyn sopimukseen (ETA-sopimus). Lait ovat tarkoitettut tulemaan voimaan mahdollisimman pian sen jälkeen kun ne on hyväksytty ja vahvistettu. Tilintarkastuslain kaksi lainkohtaa, joissa mainitaan Euroopan talousalue, tulevat kuitenkin voimaan asetuksella säädettävänä ajankohtana.

SISÄLLYSLUETTELO

	Sivu		Sivu
ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ..	1	2 luku. Tilintarkastajien hyväksyminen ja rekisteröinti	20
YLEISPERUSTELUT	4	3 luku. Velvollisuus toimituttaa tilintarkastus	25
1. Nykytila	4	4 luku. Tilintarkastuksen sisältö	29
1.1. Lainsäädäntö ja käytäntö	4	5 luku. Tilintarkastajaa koskevat muut säännökset	37
Yleistä	4	6 luku. Ohjaus, kehittäminen ja valvonta ..	41
Kelpoisuusvaatimukset	4	7 luku. Erinäiset säännökset	46
Tilintarkastajien hyväksyminen	4	8 luku. Voimaantulo- ja siirtymäsäännökset	49
Valvonta	5	1.2. Osakeyhtiölaki	50
Muutoksenhaku	6	1.3. Asunto-osakeyhtiölaki	52
Hyvä tilintarkastustapa	6	1.4. Osuuskuntalaki	52
Riippumattomuus ja esteellisyys	6	1.5. Laki avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä	53
Tilintarkastus osakeyhtiössä	6	1.6. Yhdistyslaki	54
1.2. Kansainvälinen kehitys ja ulkomainen lainsäädäntö	7	1.7. Säätiölaki	54
Tilintarkastusta koskevat EY:n direktiivit ..	7	1.8. Sijoitusrahastolaki	54
Tutkintotodistusedirektiivi	9	1.9. Laki arvopaperinvälitysliikkeistä	55
Tilanne eräissä muissa maissa	9	1.10. Vakuutuskassalaki	55
1.3. Nykytilan arviointi	12	1.11. Henkilöstörahastolaki	56
2. Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset ..	13	2. Tarkemmat säännökset ja määräykset	56
2.1. Tavoitteet ja keinot niiden saavuttamiseksi ..	13	3. Voimaantulo	57
2.2. Keskeiset ehdotukset	14	LAKIEHDOTUKSET	57
Yleistä	14	1. Tilintarkastuslaki	57
Tilintarkastajien hyväksyminen ja rekisteröinti ..	14	2. Laki osakeyhtiölain muuttamisesta	67
Velvollisuus toimittaa tilintarkastus	14	3. Laki asunto-osakeyhtiölain muuttamisesta	68
Tilintarkastuksen sisältö	15	4. Laki osuuskuntalain muuttamisesta	70
Tilintarkastajan riippumattomuus	15	5. Laki avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain muuttamisesta	71
Ohjaus, kehittäminen ja valvonta	16	6. Laki yhdistyslain 38 ja 39 §:n muuttamisesta ..	72
Muutoksenhaku	16	7. Laki säätiölain 12 ja 12a §:n muuttamisesta ..	72
Rangaistussäännös ja vahingonkorvausvelvollisuus	16	8. Laki sijoitusrahastolain muuttamisesta	73
3. Esityksen vaikutukset	16	9. Laki arvopaperinvälitysliikkeistä annetun lain 14 §:n muuttamisesta	74
4. Asian valmistelu	17	10. Laki vakuutuskassalain muuttamisesta	74
4.1. Valmisteluvaiheet ja -aineisto	17	11. Laki henkilöstörahastolain muuttamisesta	75
Eduskunnan lausumat ja muut kannanotot ..	17	LIITE 1	77
Valmisteluelimet	17	Rinnakkaistekstit	77
4.2. Lausunnot	18	2. Laki osakeyhtiölain muuttamisesta	77
5. Muita esitykseen vaikuttavia seikkoja	18	3. Laki asunto-osakeyhtiölain muuttamisesta	83
5.1. Riippuvuus muista esityksistä	18		
5.2. Riippuvuus kansainvälisistä sopimuksista	18		
YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT	19		
1. Lakiehdotusten perustelut	19		
1.1. Tilintarkastuslaki	19		
1 luku. Yleiset säännökset	19		

	Sivu		Sivu
4. Laki osuuskuntalain muuttamisesta	88	10. Laki vakuutuskassalain muuttamisesta	102
5. Laki avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiös- tä annetun lain muuttamisesta	92	11. Laki henkilöstörahasolain muuttamisesta ...	106
6. Laki yhdistyslain 38 ja 39 §:n muuttamisesta	96	LIITE 2	109
7. Laki säätiölain 12 ja 12a §:n muuttamisesta ..	97	Yhteisöjen ja säätiöiden lukumäärät Suomessa tilin- tarkastuslain 11 ja 12 §:n mukaan jaoteltuina	109
8. Laki sijoitusrahastolain muuttamisesta	98		
9. Laki arvopaperinvälitysliikkeistä annetun lain 14 §:n muuttamisesta	101		

YLEISPERUSTELUT

1. Nykytila

1.1. Lainsäädäntö ja käytäntö

Yleistä

Tilintarkastuksen merkitys on lisääntynyt yritystoiminnan omistuksen hajautuessa sekä omistuksen ja yrityksen johdon eriytyessä toisistaan. Kun kaikki osakkaat tai muut omistajat eivät voi valvoa henkilökohtaisesti pääomasi joitustaan yrityksessä, erillisen erityistä luottamusta nauttivan valvontaelimen, tilintarkastajan, käyttö on lisääntynyt. Tilintarkastus lisää myös yleistä luotettavuutta talouselämää kohtaan. Tilintarkastuksella on merkitystä veronsaajille, luotonantajille ja tavarantoimittajille sekä muille sidosryhmille. Toimiva tilintarkastusjärjestelmä takaa osaltaan myös yritystoiminnan kansainvälisen luottamuksen säilymisen.

Laintasoisia säännöksiä tilintarkastuksesta on eri aikoina voimaan saatetussa yhteisö- ja säätiölainsäädännössä. Tällaisia säännöksiä sisältyi ensimmäisen kerran vuonna 1955 voimaan tulleeseen osuuskuntalainsäädäntöön. Osakeyhtiötä koskevaan lainsäädäntöön sisällytettiin vastaavia säännöksiä vuonna 1980 voimaan tulleen uudistuksen yhteydessä. Kauppakamarijärjestö on hyväksynyt tilintarkastajia vuodesta 1924. Tilintarkastajajärjestelmän valvontaa koskevat säännökset sisällytettiin lainsäädäntöön vasta 1980-luvun alkupuolella. Voimassa olevassa lainsäädännössä on säännöksiä lähinnä velvollisuudesta suorittaa tilintarkastus, hyväksytyn tilintarkastajan käytöstä ja esteellisyydestä.

Kelpoisuusvaatimukset

Tilintarkastajan kelpoisuus on yhteisöolainsäädännössä määritelty väljästi. Osakeyhtiölain 10 luvun 3 §:n mukaan tilintarkastajalla tulee olla sellainen laskentatoimen ja taloudellisten asiain tuntemus ja kokemus kuin yhtiön toiminnan laatuun ja laajuuteen katsoen on tarpeen tehtävän suorittamiseksi. Vastaavansisältöinen vaatimus on asetettu muussa lainsäädännössä, kuten avoimesta ja kommandiittiyhtiöstä annetussa laissa (389/88), osuuskuntalaisa (247/54) sekä pankkilaeissa.

Tietyn rajan ylittävien yhteisöjen osalta tilintarkastajan kelpoisuuteen kohdistuu lainsäädännössä tiukempia vaatimuksia. Osakeyhtiölain 10 luvun 4 §:n mukaan yhtiössä, jossa sidottu oma pääoma on enemmän kaksi miljoonaa markkaa, tulee vähintään yhden yhtiökokouksen valitseman tilintarkastajan olla Keskuskaupakamarin tai kaupakamarin hyväksymä tilintarkastaja eli KHT- tai HTM-tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö eli KHT- tai HTM-yhteisö. Näistä käytetään yleisnimitystä hyväksytty tilintarkastaja. Mikäli yhtiön osakkeita ja velkakirjoja noteerataan arvopaperipörssissä tai jos yhtiön palveluksessa on kahden viimeksi kuluneen tilikauden aikana ollut keskimäärin yli 500 henkeä, vähintään yhden yhtiökokouksen valitseman tilintarkastajan tulee olla KHT-tilintarkastaja tai KHT-yhteisö.

Osuuskuntalain 88 §:ssä säädetään, että osuuskunnan sidotun pääoman ollessa yli miljoona markkaa tai mikäli sen palveluksessa on kahden viimeksi kuluneen tilikauden aikana ollut keskimäärin yli kaksisataa henkilöä tai osuuskunnalla on sijoitusosuuspääoma, on vähintään yhden tilintarkastajan oltava hyväksytty tilintarkastaja.

Avoimesta ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain 10 luvun 2 §:n 2 momentissa säädetään, että vähintään yhden tilintarkastajan tulee olla hyväksytty tilintarkastaja, jos yhtiön palveluksessa on kahden viimeksi kuluneen tilikauden aikana ollut keskimäärin yli 50 henkilöä.

Hyväksytyn tilintarkastajan käyttövelvollisuus voi seurata myös osakeyhtiön yhtiöjärjestyksen, osuuskunnan sääntöjen tai henkilöyhtiön yhtiösopimuksen määräyksestä. Säätiössä tulee säätiölain 12 §:n 2 momentin mukaan vähintään yhden tilintarkastajan olla hyväksytty, jollei oikeusministeriö erityisistä syistä myönnä vaatimuksesta poikkeusta. Pankki- ja vakuutusyhtiölainsäädännössä on lisäksi erityisiä säännöksiä hyväksytyn tilintarkastajan käytöstä.

Tilintarkastajien hyväksyminen

Kauppakamariasetuksen (337/88) mukaan kauppakamarijärjestön tehtäviin kuuluu muun ohella tilintarkastajien hyväksyminen ja näiden toiminnan valvonta sekä ohjesääntöjen vahvis-

taminen. Asetuksen mukaan tilintarkastajien hyväksymistä ja heidän toimintansa valvomista varten Keskuskauppakamarissa toimii tilintarkastajalautakunta. Keskuskauppakamari on antanut hyväksymisensä säännöissä tarkempia määräyksiä lautakunnan tehtävistä ja tilintarkastajien hyväksymismenettelystä.

Tilintarkastajatutkintoon osallistumisen yleiset edellytykset ovat täysi-ikäisyys ja riippumattomuus, itsensä ja omaisuutensa hallitseminen sekä tilintarkastajan ammatin edellyttämät henkilökohtaiset ominaisuudet. Lisäksi henkilöllä tulee olla sekä tietäntyyppinen peruskoulutus että laadultaan ja määrältään riittävä tilintarkastuksen ja laskentatoimen alalla saatu käytännön kokemus, joka käsittää myös perehtymisen tilinpäätöksen laadintaan ja liikkeenhallintoon.

Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunta järjestää sekä KHT- että HTM-tutkinnon. Tilintarkastajalautakunta päättää tutkintoon osallistuneiden hyväksymisestä tai hylkäämisestä. KHT-tilintarkastajatutkinto on HTM-tilintarkastajatutkintoa laajempi ja vaativampi.

Tilintarkastajaksi voidaan hakemuksesta hyväksyä henkilö, jolla on edellytykset harjoittaa tilintarkastajan ammattia hyväksyttynä tilintarkastajana Keskuskauppakamarin hyväksymien tilintarkastajasääntöjen edellyttämällä tavalla. Päätöksen KHT-tilintarkastajan hyväksymisestä tekee Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunta ja HTM-tilintarkastajan hyväksymisestä alueellinen kauppakamari. Ennen hyväksymistä henkilön on annettava oikeudelle joko KHT- tai HTM-tilintarkastajan vakuutus. Tämän jälkeen tilintarkastajalle annetaan tilintarkastajankirja (KHT) tai tilintarkastajantodistus (HTM). Tämä oikeuttaa ja velvoittaa hänet käyttämään ammattia harjoittaessaan nimitystä Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja (KHT) tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja (HTM).

Tilintarkastajankirja ja tilintarkastajantodistus ovat voimassa viisi vuotta kerrallaan, jollei hyväksymistä peruuteta tai se muusta syystä lakkaa olemasta voimassa sitä ennen. Hyväksyminen uudistetaan hakemuksesta, mikäli yleiset ja erityiset edellytykset täyttyvät. Tilintarkastajalla on ammattipätevyyden säilyttämiseksi oltava riittävä määrä riittävän vaativia tilintarkastuksia. Lisäksi uudistaminen edellyttää, että tilintarkastajan tulee hankkia ammattipätevyyden säilyttämiseksi tarpeellista koulutusta.

Hyväksyminen lakkaa kuitenkin olemasta voimassa sen kalenterivuoden päättyessä, jonka aikana tilintarkastaja on täyttänyt 70 vuotta.

Kauppakamarijärjestö hyväksyy myös tilintarkastusyhteisöjä vahvistamiensa KHT- ja HTM-tilintarkastusyhteisösääntöjen mukaisesti. Edellytyksenä on muun muassa, että yhteisö on Suomessa rekisteröity ja sen toimialana on tilintarkastus ja siihen liittyvä toiminta. Tilintarkastusyhteisön hyväksymiskirja on voimassa toistaiseksi.

Vuonna 1993 hyväksyttiin KHT-tutkinnossa 31 prosenttia kokeeseen osallistuneista eli 37 henkilöä. Vastaavasti HTM-tutkinnossa hyväksyttiin 29 prosenttia eli 46 henkilöä.

Suomessa on vuonna 1993 517 KHT-tilintarkastajaa. KHT-tilintarkastusyhteisöjä on vuonna 1993 24. Vuonna 1993 HTM-tilintarkastajia on 1230 ja HTM-tilintarkastusyhteisöjä 23.

Valvonta

Kauppakamariasetuksen 4 §:n 6 kohdan ja 13 §:n 1 momentin 5 kohdan mukaan kauppakamarijärjestö valvoo hyväksymiensä tilintarkastajien toimintaa. Käytännössä valvonnasta huolehtii Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunta (kauppakamarin tilintarkastajaliikunta). Tämä toimitellaan tutkii tilintarkastajiin ja tilintarkastusyhteisöihin kohdistetut valitukset ja kantelut. Tilintarkastajalautakunta voi ottaa valvonta-asian käsiteltäväkseen myös oma-aloitteisesti.

Jos hyväksytty tilintarkastaja on tuottamuksettisesti menetellyt sääntöjen tai hyvän tilintarkastustavan vastaisesti tai menetellyt tavalla, joka on omiaan alentamaan ammattikunnan arvoa tai muutoin toistuvasti rikkonut velvollisuuksiaan hyväksyttynä tilintarkastajana, tilintarkastajalle annettu hyväksyminen on peruutettava. Tämä päätös on julkinen. Jos tällainen menettely on johtunut huolimattomuudesta tai varomattomuudesta, tilintarkastajalle on annettava varoitus. Tämä varoitus voidaan antaa myös julkisena. Jos menettely on johtunut huolimattomuudesta tai varomattomuudesta ja asiaan liittyy lieventäviä asianhaaroja, tilintarkastajalle on annettava huomautus. Tilintarkastaja, jonka hyväksyminen on peruutettu, voidaan hakemuksesta hyväksyä uudelleen.

aikaisintaan kahden vuoden kuluttua hyväksymisen voimassaolon päättymisestä.

Muutoksenhaku

Muutoksenhausta on säännöksiä sekä Keskuskauppakamarin vahvistamissa tilintarkastajalautakunnan säännöissä että tilintarkastajajärjestelmän valvonnasta annetussa laissa (969/82) ja tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakunnasta annetussa asetuksessa (43/83).

Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnalta voidaan hakea muutosta kauppakamarin päätökseen, joka koskee HTM-tilintarkastajatutkintoon hyväksymistä, HTM-tilintarkastajaksi tai yhteisöksi hyväksymistä, hyväksymisen uusimista, kurinpidollisten sanktioiden käyttämistä valvonta-asiassa tai hyväksymisen peruuttamista.

Tilintarkastajalautakunnan päätökseen tyytymätön asianosainen voi valittamalla hakea muutosta valtioneuvoston asettamalta kauppa- ja teollisuusministeriön yhteydessä toimivalta tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakunnalta. Tämä toimielin valvoo kauppakamarijärjestön suorittamaan hyväksymiseen perustuvaa tilintarkastajajärjestelmää sekä toimii muutoksenhakuelimenä. Valvontalautakunnan päätös valitusasioissa on lopullinen.

Hyvä tilintarkastustapa

Osakeyhtiölain 10 luvun 7 §:ssä säädetään, että tilintarkastajan tulee hyvän tilintarkastustavan edellyttämässä laajuudessa tarkastaa tilinpäätös ja kirjanpito sekä yhtiön hallinto. Tilintarkastustavan käsitteeseen tapaoikeutena kuuluu se, ettei sitä ole yksityiskohtaisemmin normitettu. Hyvän tilintarkastustavan käsite on käytännössä muotoutunut tilintarkastajien ammattikunnan toiminnassa. KHT-yhdistys ry. on hyväksynyt jäseniä sitovan tilintarkastusalan suosituksen, jossa kuvataan hyvän tilintarkastustavan sisältö. Keskuskauppakamarin vahvistamien tilintarkastajasääntöjen mukaan tilintarkastajan tulee toimiessaan noudattaa hyvää tilintarkastustapaa ja hyväksytyjä tilintarkastajia koskevia Keskuskauppakamarin sääntöjä ja määräyksiä.

Riippumattomuus ja esteellisyys

Yhteisöainsäädännössä on säännöksiä myös

tilintarkastajien riippumattomuuden varmistamiseksi. Näillä säännöksillä pyritään takaamaan tilintarkastuksen taso ja luotettavuus. Osakeyhtiölaissa riippumattomuutta on pyritty edistämään erityisillä 10 luvun 5 §:n esteellisyyssäännöksillä. Vastaavia säännöksiä on myös muissa yhteisölaeissa. Riippumattomuus on tilintarkastajan hyväksymisen edellytys Keskuskauppakamarin hyväksymien KHT- ja HTM-tilintarkastajasääntöjen mukaan. Näissä säännöissä on määräyksiä myös esteellisyydestä. Samoin riippumattomuus pyritään varmistamaan KHT-yhdistys ry:n hyväksymillä suosituksilla.

Tilintarkastus osakeyhtiössä

Useassa yhteisölaissa on samansisältöisiä tilinpäätöstä ja tilintarkastusta koskevia säännöksiä kuin osakeyhtiölaissa. Osakeyhtiölain 11 luvun tilinpäätöstä koskevat säännökset sääntelevät tarkemmin niitä seikkoja, joihin tilintarkastajan tulee tarkastuksessaan kiinnittää huomiota. Tilintarkastusta koskevat osakeyhtiölain 10 luvun säännökset. Kirjanpitolain 9 §:n mukaan tilikaudelta on laadittava tilinpäätös, joka käsittää tuloslaskelman ja taseen. Osakeyhtiölain mukaan osakeyhtiöissä tilinpäätös käsittää lisäksi toimintakertomuksen sekä emoyhtiössä konsernitilinpäätöksen. Tilinpäätös tulee tarkastaa hyvän tilintarkastustavan edellyttämässä laajuudessa. Tilintarkastajan on tehtävä tarkastamaansa tilinpäätökseen merkintä, jossa on viitattava tilintarkastuskertomukseen ja erityisesti merkittävä, jos tilintarkastaja katsoo, ettei tuloslaskelmaa ja tasetta ole vahvistettava.

Osakeyhtiön hallituksen on toimintakertomuksessaan annettava tietoja sellaisista yhtiön tilan ja sen toiminnan tuloksen arvostelemista varten tärkeistä seikoista, joista ei ole tehtävä selkoa tuloslaskelmassa tai taseessa. Toimintakertomuksessa on myös annettava tietoja yhtiön kannalta olennaisista tapahtumista, vaikka ne olisivatkin tapahtuneet tilikauden päättymisen jälkeen. Tilintarkastaja tarkastaa, että toimintakertomus sisältää osakeyhtiölain edellyttämät tiedot. Tilintarkastajan on annettava tarkastuskertomuksessaan muistutus, mikäli yhtiön hallituksen jäsen, toimitusjohtaja tai hallintoneuvoston jäsen on syylistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus. Muistutus on myös

annettava, mikäli toimielimet ovat muutoin rikkoneet osakeyhtiölakia tai yhtiöjärjestyä.

Kun tilintarkastus on suoritettu, tilintarkastajan tulee tehdä siitä tilinpäätökseen merkintä, jossa viitataan tilintarkastuskertomukseen. Jos tilintarkastaja katsoo, että tuloslaskelmaa tai tasetta taikka emoyhtiössä konsernituloslaskelmaa tai tasetta ei ole vahvistettava, on hänen tehtävä siitä merkintä. Tilintarkastajan on kul-takin tilikaudelta annettava yhtiökokoukselle tilintarkastuskertomus. Kertomus on luovutettava yhtiön hallitukselle viimeistään kaksi viikkoa ennen varsinaista yhtiökokousta. Tilintarkastuskertomus sisältää lausunnon siitä, onko tilinpäätös laadittu voimassa olevien säännösten mukaisesti. Jollei tilinpäätöksessä ole annettu lainmukaisia tietoja, tilintarkastajan tulee mainita siitä. Hänen tulee lisäksi antaa kertomuksessaan nämä puuttuvat tiedot, jos se käy päinsä.

Tilintarkastajan tulee tilintarkastuskertomuksessaan esittää vastuuvapautta koskeva lausunto. Tilintarkastajalla on kertomuksessaan oikeus muutoinkin antaa tietoja, joiden saattamista osakkeenomistajien tietoon hän pitää tarpeellisenä.

Tilintarkastuskertomuksen tulee aina sisältää erityinen lausuma tuloslaskelman ja taseen vahvistamisesta sekä toimintakertomuksen sisältävästä ehdotuksesta yhtiön voittoa tai tappiota koskeviksi toimenpiteiksi. Konsernissa tilintarkastajan on annettava erityinen kertomus konsernista noudattaen soveltuvin osin osakeyhtiölain säännöksiä.

Tilintarkastajan hallitukselle tai toimitusjohtajalle esittämät huomautukset on merkittävä pöytäkirjaan tai muuhun asiakirjaan, joka on annettava hallitukselle ja säilytettävä luotettavalla tavalla. Tilintarkastajan tulee vaadittaessa antaa yhtiökokoukselle kaikki yhtiötä koskevat tiedot, mikäli siitä ei aiheudu olennaista haittaa yhtiölle. Tilintarkastaja ei saa antaa yksityiselle osakkeenomistajalle tai ulkopuoliselle tietoja sellaisista yhtiön asioista, jotka hän tehtäväänsä suorittaessaan on saanut tietoonsa, mikäli siitä voi aiheutua haittaa yhtiölle.

1.2. Kansainvälinen kehitys ja ulkomainen lainsäädäntö

Tilintarkastusta koskevat EY:n direktiivit

Yritystoiminnan kansainvälistyminen asettaa

uusia vaatimuksia tilintarkastuksen toimittamiselle, luotettavuudelle ja riittävyydelle. Tarve yhdenmukaistaa tilintarkastajia ja tilintarkastusmenettelyä koskevia määräyksiä lisääntyy. Luottamusta tilintarkastajajärjestelmään pyritään lisäämään yhteisillä tilintarkastajien hyväksymistä koskevilla säännöksillä.

Euroopan integraatiokehitys korostaa entistä täsmällisemmän ja luotettavamman tilinpäätösinformaation saamista. Tilintarkastusta koskevan lainsäädännön harmonisointi on osa sisämarkkinoiden toteuttamista. Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen (ETA-sopimus) sopimusmääräykset merkitsevät, että Suomen ja muiden Euroopan vapaakauppaliiton jäsenmaiden (EFTA-maat) tulee sopeuttaa tilintarkastusta koskeva lainsäädäntönsä Euroopan yhteisöjen (EY) sääntelyn mukaiseksi. Sopimuksen 77 artiklassa ovat yhtiöoikeutta koskevat määräykset, joissa viitataan sopimuksen liitteeseen XXII. Liitteen mukaan sopimukseen sisällytetään EY:n voimassa olevat myös tilintarkastusta koskevat yhtiöoikeudelliset direktiivit. Sopeuttamiseen myönnetty siirtymäkausi päättyy kahden vuoden kuluttua sopimuksen voimaantulosta.

Lakisääteisten tilintarkastusten suorittamisesta vastuussa olevien henkilöiden hyväksymisestä annettu kahdeksas EY:n neuvoston direktiivi (84/253/ETY), jäljempänä kahdeksas yhtiöoikeudellinen direktiivi, määrittelee periaatteet, jotka kansallisissa laeissa tulisi omaksua tilintarkastajien auktorisointiin, pätevyysvaatimuksiin, riippumattomuuteen ja käytännön kokemukseen liittyen. Direktiivi koskee myös tutkintojen vastavuoroista tunnustamista. Yhtiömuodoltaan tietynlaisten yhtiöiden tilinpäätöksistä annettuun neljanteen EY:n neuvoston direktiiviin (78/660/ETY), jäljempänä neljäs yhtiöoikeudellinen direktiivi, ja konsolidoiduista tilinpäätöksistä annettuun seitsemänteen EY:n neuvoston direktiiviin (83/349/ETY), jäljempänä seitsemäs yhtiöoikeudellinen direktiivi, sisältyy vaatimus kahdeksannen yhtiöoikeudellisen direktiivin mukaisten tilintarkastajien käyttämisestä yritysten tilintarkastuksessa.

Kahdeksannen yhtiöoikeudellisen direktiivin 30 artiklan mukaan jäsenvaltioiden tuli vuoden 1988 alkuun mennessä sopeuttaa lainsäädäntönsä direktiivin mukaiseksi eräitä sallittuja siirtymäsäännöksiä lukuun ottamatta. Direktiivi sääntelee tilintarkastajien teoreettisen tiedon ja käytännön kokemuksen vähimmäisvaatimukset. Samalla niillä pyritään luomaan järjes-

telmä, joka varmistaa tilintarkastajien riippumattomuuden ja hyvämaineisuuden. Direktiivissä käsitellään ainoastaan yhtä tilintarkastajaluokkaa, mutta siinä ei nimenomaisesti kielletä useampaa luokkaa, joista yksi tai useampi voi tällöin olla direktiivin vaatimukset täyttävä. Direktiivissä säännellään myös EY-jäsenvaltioissa toimivien tilintarkastajien mahdollisuutta toimia muissa jäsenvaltioissa yhdenmukaistamalla kansallisesti vaihtelevia hyväksymisen edellytyksiä. Näiden yhdenmukaistettujen vaatimusten mukaan toisessa EY-valtiossa suoritettun tilintarkastajatuokinnon tunnustamista säännellään jäljempänä selostettavalla vähintään kolmivuotisesta korkeammasta ammatillisesta koulutuksesta annettujen tutkintotodistusten tunnustamista koskevasta yleisestä järjestelmästä annetulla EY:n neuvoston direktiivillä (89/48/ETY), jäljempänä tutkintotodistusdirektiivi.

Kahdeksas yhtiöoikeudellinen direktiivi edellyttää tilintarkastajan ammatin harjoittajalta korkeakoulutusoista koulutusta. Direktiivin 4 ja 5 artiklan mukaan henkilö voidaan hyväksyä suorittamaan lakisääteistä tilintarkastusta useimmiten vasta, kun hän on suorittanut teoreettisen koulutusohjelman mukaisten opintojen jälkeen tilintarkastajan ammattitutkinnon, joka on valtion järjestämä tai tunnustama. Tilintarkastajalta edellytetään sekä teorian hallintaa että käytännön kokemusta. Tilintarkastajaksi pyrkivältä tulee vaatia vähintään kolmen vuoden käytännön harjoittelua tilinpäätösten, konsernitilinpäätösten ja vastaavien dokumenttien tarkastamisesta. Vähintään kaksi kolmasosaa harjoittelusta tulee tapahtua hyväksytyn tilintarkastajan alaisuudessa. Direktiivissä määritellään ne aihepiirit, joiden tulee sisältyä tutkintoon. Näitä ovat tilintarkastus ja siihen liittyvä lainsäädäntö, tilinpäätösanalyysi, yleinen laskentatoimi, konsernitilinpäätös, liikekirjanpito ja sisäinen laskentatoimi, sisäinen tarkastus, tilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksen laatimista ja tase-erien arvostusta sekä tuloksen käsittelyä koskevat säännökset. Lisäksi ammattitutkinnon tulee käsittää seuraavat aiheet siltä osin kuin ne ovat tilintarkastuksessa olennaisia: yhtiöoikeus, vero-oikeus, konkurssilainsäädäntö, atk, siviili- ja kauppaoikeus, liiketalous, rahoitus, matematiikka, tilastotiede ja yleinen taloustiede. Tutkinnossa voi poiketa vaatimuksista siltä osin kuin ne sisältyvät korkeakoulututkintoon tai korkeakoulussa suoritettuun arvosanaan.

Kahdeksannen yhtiöoikeudellisen direktiivin 3 artiklan mukaan jäsenvaltio voi hyväksyä direktiivin tarkoittamaksi tilintarkastajaksi ainoastaan hyvämaineisia henkilöitä, joiden harjoittama toiminta ei ole jäsenvaltion lainsäädännön mukaan miltään osin yhteensopimatonta lakisääteisen tilintarkastuksen kanssa. Direktiivin 9 ja 12—29 artikla sisältävät poikkeus- ja siirtymäsäännöksiä muun muassa jo ammatissa toimivien osalta. Jo ammatissa toimivien osalta on esimerkiksi mahdollista poiketa korkeakoulututkintovaatimuksesta, jos tarkastajalla on direktiivissä tarkoitettu käytännön kokemus.

Hyväksytyn tilintarkastajan käyttövelvollisuudesta säädetään neljännessä ja seitsemännessä yhtiöoikeudellisessa direktiivissä. Direktiivien lähtökohtana on, että vain hyväksytyt tilintarkastajat ja yhteisöt voivat tarkastaa direktiivin soveltamisalaan kuuluvan tilinpäätöksen. Tällöin maallikkotilintarkastajaa ei voida käyttää edes hyväksytyn tilintarkastajan rinnalla. Tilinpäätösdirektiivien mukaan yhtiöiden on annettava tilinpäätöksensä yhden tai useamman sellaisen henkilön tarkastettavaksi, joka on kansallisen lainsäädännön mukaan hyväksytty tilintarkastaja. Neljännen yhtiöoikeudellisen direktiivin 51 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat vapauttaa 11 artiklassa tarkoitetut yhtiöt säädetystä hyväksytyn tilintarkastajan käyttövelvollisuudesta. Kyseisen 11 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat sallia, että yritykset, joiden taseen mukaan kaksi seuraavista kolmesta raja-arvosta ei ylity, vapautetaan käyttämästä hyväksyttyä tilintarkastajaa:

a) taseen loppusumma 2 000 000 ecua (kuten muutettuna direktiivillä 90/604/ETY);

b) liikevaihto 4 000 000 ecua (kuten muutettuna direktiivillä 90/604/ETY);

c) työntekijöiden keskimääräinen lukumäärä tilikauden aikana 50.

Kyseinen säännös on siten salliva, joten jäsenvaltiot voivat säätää kokorajat myös alemmiksi. Neljännen yhtiöoikeudellisen direktiivin mukaan hyväksytyn tilintarkastajan tulee tarkastaa konsernitilinpäätös. Tämän direktiivin 37 artiklan mukaan konsernitilinpäätöksen laativan yrityksen on annettava konsernitilinpäätös tuon yrityksen toimintaa sääntelevän jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti tilintarkastukseen hyväksytyn yhden tai useamman henkilön tarkastettavaksi. Tästä ei ole mahdollisuutta poiketa. Toisaalta on huomattava, että konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuutta ei

ole kaikkein pienimmillä yrityksillä. Sekä neljättä että seitsemättä yhtiöoikeudellista direktiiviä tulee soveltaa sekä osakeyhtiö- että kommandiittiyhtiötyyppeihin yrityksiin.

Hyväksyttävistä tilintarkastusyhteisöistä on säännöksiä kahdeksannen yhtiöoikeudellisen direktiivin 2 ja 27 artiklassa. Niiden luonnollisten henkilöiden, jotka suorittavat yhteisön tarkastusta, tulee täyttää direktiivin hyväksytyille tilintarkastajalle asetetut vaatimukset. Yhteisön ylimmän päättävän toimielimen äänimäärän enemmistö tulee olla sellaisilla henkilöillä tai tilintarkastusyhteisöllä, jotka täyttävät hyväksytyille tilintarkastajalle asetettavat vaatimukset. Lisäksi yhteisön hallinto- tai johtaelimen jäsenten enemmistön tulee olla luonnollisia henkilöitä tai tilintarkastusyhteisöjä, jotka täyttävät hyväksytyille tilintarkastusyhteisölle asetettavat vaatimukset. Hyväksyminen on peruutettava, jos jokin edellytyksistä ei enää täyty.

Tilintarkastusjärjestelmän sääntely EY:n harmonisointidirektiiveissä on vielä monin osin aukollista. Yksityiskohtaisemmin ei ole toistaiseksi säännelty esimerkiksi tilintarkastajan riippumattomuutta eikä tilintarkastajan raportointia.

Tutkintotodistusdirektiivi

ETA-sopimuksen 30 artiklan liite VII sisältää tutkintotodistusdirektiivin. Direktiivin edellyttämä sääntely on Suomessa pantu täytäntöön Euroopan talousalueen valtioiden kansalaisten tutkintotodistusten tunnustamisesta annetulla lailla (1597/92). Mainittua lakia ei sen 3 §:n 2 momentin mukaan sovelleta, jos muussa laissa tai asetuksessa säädetään Euroopan talousalueen valtiossa nuorisosteen koulutuksen jälkeen suoritettuna, vähintään kolmivuotisen korkeamman koulutuksen tuottamasta oikeudesta harjoittaa ammattia Suomessa. Oikeudesta harjoittaa hyväksytyn tilintarkastajan ammattia Suomessa säädetään ehdotetussa tilintarkastuslaissa.

Tutkintotodistusdirektiivin tavoitteena on helpottaa korkeakoulututkinnon tai muun keskiasteen jälkeisen ammatillisen tutkinnon suorittaneiden henkilöiden liikkuvuutta EY:n alueella siten, että he saavat koulutuksensa tunnustettua voidakseen työskennellä toisessa EY-valtiossa itsenäisenä ammatinharjoittajana tai toisen palveluksessa.

Direktiiviä sovelletaan EY:n kansalaisiin. Se

koskee pääsääntöisesti sellaisiin säänneltyihin ammattitehtäviin, joihin vaaditaan vähintään kolme vuotta kestävä korkeakoulututkinnon tai muun keskiasteen jälkeisen ammatillisen tutkinnon suorittamista. Direktiiviä ei kuitenkaan sovelleta lääkäriin, hammaslääkäriin, kättilöön, proviisorin, sairaanhoitajan, eläinlääkäriin ja arkkitehtien tehtäviin, joihin johtavan koulutuksen tunnustamisesta on annettu oma direktiivi.

Tutkintotodistusdirektiivin 4 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan vastaanottava jäsenvaltio voi edellyttää, että hakija suorittaa enintään kolme vuotta kestävä sopeutumisajan tai kelpoisuuskokeen muun muassa, kun hakijan saaman koulutuksen sisältö eroaa olennaisesti vastaanottajavaltion edellyttämän tutkinnon sisällöstä. Vastaanottavan valtion on annettava hakijalle mahdollisuus valita sopeutumisajan tai kelpoisuuskokeen välillä paitsi, jos ammatin harjoittaminen edellyttää kansallisen lainsäädännön tarkkaa tuntemusta. Poikkeus tarkoittaa muun muassa hyväksytyn tilintarkastajan ammattia.

Tilanne eräissä muissa maissa

Laaja tilintarkastustoimintaa koskeva vertailu on tilintarkastusjärjestelmän kehittämistöimikunnan mietinnön (komiteamietintö 1992:14) liitteessä 1. Seuraavassa selostetaan ehdotetun lain kannalta keskeisiä Ruotsin ja Tanskan järjestelmiä.

Ruotsi. Ruotsissa tilintarkastaja voidaan hyväksyä auktoriserad revisor -tarkastajaksi (auktorisoitu tilintarkastaja) tai godkänd revisor -tarkastajaksi (hyväksytty tilintarkastaja). Auktorisoituja tilintarkastajia Ruotsissa on noin 2000 ja hyväksytyjä tilintarkastajia noin 1900.

Keskeiset tilintarkastusta koskevat säännökset sisältyvät Ruotsin osakeyhtiölain (aktiebolagslag 1975:1385) 10 lukuun. Ruotsin osakeyhtiölain 10 luku vastaa pitkälle Suomen osakeyhtiölain 10 luvun sisältöä. Ruotsin osakeyhtiölain 10 luvussa säädetään sekä lakisääteistä kirjanpidon, hallinnon ja tilinpäätöksen tarkastuksesta että lääninhallituksen määräämästä erityisestä tarkastuksesta. Auktorisoitujen tilintarkastajien ja hyväksytyjen tilintarkastajien käyttövelvollisuus on Ruotsin osakeyhtiölain mukaan huomattavasti laajempi kuin Suomessa, sillä vähintään yhden osakeyhtiön

tilintarkastajista tulee aina olla joko auktorisoitu tai hyväksytty tilintarkastaja. Muita tilintarkastusta koskevia lainsäätöisiä säännöksiä on erityisessä tilinpäätöslain (Lag om årsredovisning i vissa företag 1980:1103) ja esimerkiksi laissa taloudellisista yhdistyksistä (Lag om ekonomiska föreningar 1987:667). Tilinpäätöslain säännöksiä sovelletaan muiden kirjanpitolvelloistettujen yhteisöjen kuin osakeyhtiöiden, taloudellisten yhtiöiden ja säätiöiden tilintarkastukseen.

Molempien tilintarkastajaluokkien hyväksymisestä vastaa oikeusministeriön alainen Kommerskollegium. Tilintarkastajan auktorisointi tai hyväksyminen eivät edellytä tilintarkastajatutkinnon suorittamista. Molempiin tilintarkastajaluokkiin kuuluvien hyväksyminen on voimassa viisi vuotta kerrallaan.

Auktorisoiduksi tilintarkastajaksi hakevalta vaaditaan, että hän täyttää auktorisoinnin yleiset edellytykset ja että hän on kunniallinen, luotettava ja sopiva tilintarkastajaksi. Pääsääntöisesti hakijalta edellytetään ekonomin tutkintoa tai sitä vastaavaa korkeakoulun loppututkintoa. Lisäksi opintojen tulee täyttää sisältövaatimukset. Hakijalta vaaditaan vähintään viisi vuotta tilintarkastusalan kokemusta, josta vähintään kolme vuotta tulee työskennellä auktorisoidussa tilintarkastusyhteisössä. Hyväksytyksi tilintarkastajaksi hakevalta vaaditaan muuten samojen edellytysten täyttämistä kuin auktorisoiduksi tilintarkastajaksi hakevalta, mutta peruskoulutuksen, opintojen ja työkokemuksen osalta hyväksymisen edellytykset ovat lievemmät. Myös muu kuin korkeakoulutasoinen peruskoulutus kelpaa. Tilintarkastusalan työkokemusta tulee olla vähintään viisi vuotta. Molempien tilintarkastajaluokkien hyväksymisen edellytysten saattaminen kahdeksannen yhtiöoikeudellisen direktiivin vaatimusten mukaiseksi on tarpeen ETA-sopimuksen vuoksi.

Sekä auktorisoitujen tilintarkastajien että hyväksyttyjen tilintarkastajien toimintaa valvoo Kommerskollegium. Sen yhteydessä toimii kirjanpitolautakunta, joka antaa myös tilintarkastusta koskevia lausuntoja ja ohjeita. Tämän apuna toimii neuvoa-antava lautakunta. Kommerskollegiumin elinkeino-oikeudellinen toimisto käsittelee auktorisoitujen ja hyväksyttyjen tilintarkastajien toimintaan kohdistuvat valitukset. Käytännössä suurin osa kanteluista ja valituksista tulee muilta viranomaisilta. Kommerskollegium voi peruuttaa tilintarkastajan hyväksymisen, mikäli tilintarkastaja on rikko-

nut lakia. Lievemmissä tapauksissa tilintarkastajalle voidaan antaa varoitus. Kommerskollegiumin päätöksistä voi kamarioikeudelle valittaa vain asianosainen. Kurinpitopäätöksistä valitetaan edelleen hallinto-oikeuteen. Muutoksenhakua on rajoitettu ja se edellyttää valituslupaa.

Myös auktorisoitujen tilintarkastajien yhdistys FAR (Föreningen Auktoriserade Revisorer) valvoo jäsentensä toimintaa. Sillä on valvontaa varten kurinpitolautakunta. Kommerskollegium ja FAR voivat samassa asiassa päättää erilaisiin ratkaisuihin. Hyväksyttyjen tilintarkastajien yhdistys SRS (Svenska Revisorsamfundet) ei valvo jäseniään yhtä tehokkaasti. Tilintarkastajien yhdistykset ovat julkaisseet hyvää tilintarkastustapaa koskevia suosituksia sekä eettisiä sääntöjä.

Tanska. Tanskan lainsäädäntö on EFTA-maiden kannalta mielenkiintoinen, sillä Tanska EY:n pitkäaikaisena jäsenenä on sopeuttanut lainsäädäntöään EY:n vaatimusten mukaisesti. Tanskassa on kahdentasoisia hyväksyttyjä tilintarkastajia. Statsautoriserede revisor-tarkastajia (valtion auktorisoimia tilintarkastajia) on noin 2600 ja registreret revisor-tarkastajia (rekisteröityjä tilintarkastajia) noin 4000.

Valtion auktorisoimista tilintarkastajista säädetään vuonna 1967 annetulla tilintarkastuslailla (Lov om statsautoriserede revisorer), jota on myöhemmin useaan otteeseen muutettu. Laissa säädetään tilintarkastajien auktorisoinnin ja valvonnan lisäksi myös tilintarkastuksesta sekä tilintarkastajan keskeisistä velvollisuuksista ja oikeuksista. Tilintarkastuskertomuksesta ja sen vaadittavasta sisällöstä säädetään asetuksella. Asetuksella säädetään tarkemmin myös tilintarkastajan koulutuksesta, tutkinnosta ja toiminnasta. Lainsäätöä säännöksiä sisältäytyy myös osakeyhtiölakiin (Aktieselskabslov), jossa on säännöksiä tilintarkastuksen laajuudesta ja raportoinnista, sekä erityisesti tilinpäätöslakiin (Årsregnskabsloven). Tilinpäätöslaki koskee ensisijaisesti tilinpäätöksen laatimista, minkä lisäksi se on keskeinen tilintarkastuksen sisältöä ja tilintarkastajien kelpoisuutta koskeva yleislaki. Valtion auktorisoimien tilintarkastajien ja rekisteröityjen tilintarkastajien hyväksymisestä vastaa Erhvervs-og Selskabsstyrelsen, jonka alaisuudessa toimii tilintarkastajalautakunta.

Valtion auktorisoiman tilintarkastajan hyväksymisen saadakseen hakijalla tulee olla säädetty korkeakoulututkinto sekä opinnot, joiden

sisältö ja laajuus määräytyy perustutkinnon pohjalta. Hakijalla tulee olla vähintään kolmen vuoden käytännön kokemus, josta valtion auktorisoiman tilintarkastajan alaisuudessa tulee työskennellä vähintään kahden vuoden ajan. Lisäksi hakijan on suoritettava tilintarkastajatutkinto, jonka järjestää Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Valtion auktorisoimat tilintarkastajat voivat Tanskassa tarkastaa kaikkia kahdeksannen yhtiöoikeudellisen direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja asiakirjoja. Heillä on siis kelpoisuus tarkastaa kaikkien kirjanpitovelvollisten tilinpäätöksiä.

Rekisteröityjen tilintarkastajien kelpoisuusvaatimukset sisältyvät lakiin rekisteröidyistä tilintarkastajista (Lov om registrerede revisorer) vuodelta 1970. Rekisteröityjen tilintarkastajien auktorisointiin sovelletaan sekä vanhoja että uusittuja koulutusvaatimuksia. Rajana uusien ja vanhojen auktorisointivaatimusten soveltamiselle on 1 päivä tammikuuta 1990. Vanhojen vaatimusten mukaan hyväksyminen edellytti opistotasoista tilintarkastajakoulutusta, jonka lisäksi hakijalla tuli olla tilintarkastusalan työkokemusta joko rekisteröidyn tai valtion auktorisoiman tilintarkastajan alaisuudessa kolme vuotta. Aikaisempiin vaatimuksiin ei sisällynyt tilintarkastajatutkintoa.

EY:n komission hyväksymän, opetusministeriön johdolla toteutettavan koulutusprojektin avulla rekisteröityjen tarkastajien koulutusta on uudistettu siten, että se 1 päivän tammikuuta 1990 jälkeen täysin vastaa kahdeksannen yhtiöoikeudellisen direktiivin vaatimuksia. Opetus- ja tutkimusministeriön hyväksymissä kauppaooppilaitoksissa (Erhvervsskoler) järjestettävän koulutuksen aihealueet ovat laajenneet ja vaatimustaso on samalla noussut. Koulutus, jonka ohessa on mahdollisuus osallistua kolmen vuoden pakolliseen työharjoitteluun joko valtion auktorisoiman tai rekisteröidyn tilintarkastajan alaisuudessa, päättyy tilintarkastajan ammattitutkintoon, jonka jälkeen henkilö merkitään tilintarkastajarekisteriin. Siirtymäsäännösten perusteella kuitenkin ennen 1 päivänä tammikuuta 1990 opiskelunsa aloittaneet voivat kuuden vuoden siirtymäaikana saada auktorisoinnin opiskelemalla aikaisempien, opistotaseen perustutkintoon pohjautuvien vaatimusten mukaisesti.

Tilintarkastajien kelpoisuus toimia tilintarkastajana määräytyy koulutuksen ja sitä seuraavan hyväksymisen ajankohdan mukaan.

Järjestelmän erikoisuuksiin kuuluu, että aikaisempien, alempien vaatimusten mukaan viimeistään 31 päivänä lokakuuta 1990 auktorisoituilla rekisteröidyillä tilintarkastajilla on laajempi kelpoisuus kuin uusien, korotettujen vaatimusten mukaan auktorisoitavilla tilintarkastajilla. Viimeksi mainitut voivat toimia tilintarkastajina kahdeksannen yhtiöoikeudellisen direktiivin tarkoittamissa pienissä ja keskisuurissa yrityksissä. Rekisteröityjen tarkastajien oikeuksia rajoittaa tilinpäätöslain 61 b §:n säännös, jossa säädetään siitä, että kaikissa osakeyhtiöissä tulee olla vähintään yksi valtion auktorisoima tilintarkastaja. Kuitenkin 1 päivän marraskuuta 1990 jälkeen rekisteröidyt tilintarkastajat voivat olla toisena tilintarkastajana yhtiöissä, joiden osakkeita noteerataan arvopaperipörssissä sekä pankeissa. Heillä ei ole kuitenkaan kelpoisuutta toimia esimerkiksi valtion tukea saavien suurten asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastajina. Aikaisempien vaatimusten mukaan hyväksytty rekisteröidyt tilintarkastajat voivat toimia tilintarkastajina uudistusta edeltäneen kelpoisuutensa perusteella. Käytännössä tilintarkastajaa valittaessa tulee siis tietää, milloin tilintarkastaja on saanut hyväksymisensä, jotta voidaan arvioida, onko hänellä riittävä kelpoisuus.

Molempiin tilintarkastajaluokkiin kuuluvien tilintarkastajien toimintaa valvoo Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Se nimittää tilintarkastajalautakunnan (Revisornævnets), joka käsittelee tilintarkastajien toiminnasta tehdyt valitukset. Pääsääntöisesti valvonta-asian käsittely on kirjallista. Valvonta-asia voi tulla vireille ainoastaan Erhvervs- og Selskabsstyrelsenin, veromministeriön tai tilintarkastajien yhdistyksen FSR:n (Foreningen af Statsautoriserede Revisorer) aloitteesta. Sivulliset eivät voi saada asiaa vireille. Tilintarkastajalautakunta voi antaa tilintarkastajalle varoituksen, huomautuksen tai peruuttaa tilintarkastajan auktorisoinnin määräajaksi (6 kk — 5 v) taikka toistaiseksi, jos tilintarkastuslaeissa säädetyt edellytykset täyttyvät. Näiden lisäksi lautakunta voi määrätä tilintarkastajalle sakkoa korkeintaan 50 000 kruunua. Rikos ilmoitetaan syyttäjäviranomaiselle.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsenin tulee aina julkistaa valvonta-asiaa tehty päätös. Auktorisoinnin peruuttamista koskevasta päätöksestä voi hakea muutosta tuomioistuimelta. Teollisuusministeriö voi antaa valtion auktorisoimia tilintarkastajia koskevan lain nojalla määräyk-

siä muutoksenhakumahdollisuuksista. Lisäksi muutosta voi tietyissä tilanteissa hakea teollisuusministeriön alaiselta Erhvervsankenaevn-nimiseltä lautakunnalta.

1.3. Nykytilan arviointi

Tilintarkastusjärjestelmä on viime vuosina saanut voimakasta arvostelua osakseen. Suomessa arvostelua on kohdistunut tilintarkastajien hyväksymisjärjestelmään. Tilintarkastajien hyväksymisestä ei ole voimassa laintasoisia säännöksiä. Yhteisöainsäädännössä viitataan kauppakamarijärjestön hyväksymiin tilintarkastajiin. Tilintarkastajien hyväksymismenettelystä ei ole annettu viranomaismääräyksiä. Järjestelmän sääntely perustuu Keskuskauppakamarin ohjesääntöihin. Tilintarkastajien hyväksyminen perustuu kauppakamariasetukseen, joka sekin vain välillisesti viittaa tähän kauppakamarijärjestön tehtävään.

Erityisenä puutteena on pidetty sitä, että julkinen valta ei osallistu tilintarkastajien hyväksymiseen. Muiden pohjoismaiden ja eräiden muiden markkinatalousmaiden esimerkkiin viitaten on esitetty vaatimuksia tilintarkastajien hyväksymisen siirtämisestä valtion viranomaisille. Eräänä tilintarkastajien valvonnan ongelmana on pidetty sen muodollista sisältöä, sillä tilintarkastajia vaaditaan täyttämään vakio-muotoisia raportteja. Myös käsittelyn ei-julkisuus, tilintarkastajien suuri edustus valvontaelimissä ja valvonnan epäsäännöllisyys ovat ongelmia, joita on pyritty poistamaan muun muassa Keskuskauppakamarin omin toimenpitein.

Voimassa olevassa lainsäädännössä on vain vähäisessä määrin tilintarkastusmenettelyä ja hyvää tilintarkastustapaa koskevia säännöksiä. Yhteisöainsäädännössä keskeinen on aikaisemmin mainittu osakeyhtiölain säännös, jonka mukaan tilintarkastajan tulee hyvän tilintarkastustavan edellyttämässä laajuudessa tarkastaa tilinpäätös ja kirjanpito sekä yhtiön hallinto. Kirjallisuudessa omaksutun kannan mukaan tilintarkastajan tulisi tällä perusteella perehtyä tilikauden tapahtumiin siten, että hän pystyy itsenäisesti päättelemään, antaako tilinpäätös totuudenmukaisen kuvan yhtiön toiminnan tuloksesta sekä yhtiön asemasta tilikauden päättyessä. Samalla tilintarkastajalta on katsottu edellytettävän, että hän selvittää, onko yhtiön johto toiminut lain edellyttämällä huolellisuu-

della vai onko se syyllistynyt tekoihin tai laiminlyönteihin, jotka saattavat aiheuttaa korvausvastuun yhtiötä kohtaan. Tilintarkastuksen tavoitteisiin katsotaan kuuluvan tilinpäätöksen muodollisen vahvistamisen edellytysten sekä voitonjakoehdotusten laillisuuden selvittäminen. Tilintarkastajan velvollisuudet määräytyvät kirjanpitolain ja asianomaisen yhteisö- tai säätiölain edellyttämän tilinpäätösinformaation pohjalta.

Lainsäädännössä ei kuitenkaan aseteta nimenomaista velvollisuutta tilintarkastajille noudattaa hyvää tilintarkastustapaa. Kun hyvä tilintarkastustapa on tapaoikeutta, kaikki tilintarkastajat eivät tunne sen sisältöä. Hyvää tilintarkastustapaa koskevat KHT-yhdistys ry:n suositukset eivät velvoita kaikkia tilintarkastajia.

Tilintarkastajien raportointivelvollisuuden ei ole katsottu vastaavan kaikilta osin osakkeenomistajien ja muiden sidosryhmien tarpeita. Vakiintuneen käytännön mukaisen lyhyen ja muodollisen tilintarkastuskertomuksen tehtävänä on ainoastaan osoittaa lain ja hyvän kirjanpitotavan vastaisen tilinpäätöksen raja, ei kertoa tilintarkastajan näkemystä yhtiön tilasta. Julkisuudessa käydyssä keskustelussa on korostettu, että tarkastuskohteen tilanteen tulee ilmetä tilinpäätöksestä, ei tarkastuskertomuksesta. Raportoinnin rajat tulisi määritellä tarkemmin myös tilintarkastajien oikeussuojan turvaamiseksi. Asiasta tulisi olla laintasoinen yleissäännös. Lisäksi lakia alemmanasteista normistoa tulisi täsmentää.

Esteellisyyssäännöksillä pyritään turvaamaan tilintarkastajan riippumattomuus suhteessa yhtiön toimivaan johtoon. Riippumattomuus on kuitenkin vaarantunut muun muassa siitä syystä, että tarkastuskohteen hyvin tuntevien tilintarkastajien toiminta on laajentunut yritysjohdon konsultointiin. Myös tilintarkastussuhteen pitkäaikaisuus aiheuttaa liian läheisiä yhteyksiä.

Hyväksytyjen tilintarkastajien rinnalla toimii paljon maallikkotilintarkastajia. Näillä ei ole mielletty olevan samaa vastuuta kuin ammattitilintarkastajilla. Hyväksytyn tilintarkastajan käyttövelvollisuutta tulisi voida laajentaa tilintarkastuksen luotettavuuden turvaamiseksi.

Tilintarkastajien riippumattomuus ja tilintarkastuksen luotettavuus kytkeytyy tilintarkastajien ammattitaitoon. Vain ammattitaitoinen tilintarkastaja voi säilyttää riippumattomuutensa yritysjohdosta. Tällainen tilintarkastaja kyke-

nee myös arvioimaan, antaako tilinpäätös oikeat ja riittävät tiedot yrityksen taloudellisesta asemasta, sekä suorittamaan riittävällä tarkkuudella muut tilintarkastajalle kuuluvat tehtävät. Euroopan integraatiosta aiheutuva lainsäädännön harmonisointi tuo jatkuvasti tilintarkastajille uusia tehtäviä. Tämän vuoksi julkisessa keskustelussa on korostettu tilintarkastajien koulutuksen merkitystä. Tulevaisuudessa on panostettava huomattavasti enemmän tilintarkastajien perus-, jatko- ja täydennyskoulutukseen. Lähinnä vain Turun kauppakorkeakoulussa annetaan kauppaoikeuden aineopintoihin kuuluvaa tilintarkastusoikeuden opetusta. Muutoin korkeakoulutasoinen tilintarkastusopetus on vähäistä.

2. Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset

2.1. Tavoitteet ja keinot niiden saavuttamiseksi

Tilinpäätöstietojen perusteella omistajat ja muut sidosryhmät voivat arvioida yhteisön ja säätiön taloudellista asemaa. Tilintarkastajan tehtävänä on varmistaa, että johdon taloudellinen raportointi tapahtuu säännösten mukaisesti. Tilintarkastuksella saatavan taloudellisen informaation on oltava luotettavaa. Informaation käyttäjät edellyttävät aikaisempaa enemmän ja kansainvälistymisestä johtuen informaatiota hyödynnetään yli rajojen. Tämä kehitys on johtanut hyvää tilintarkastustapaa koskevien periaatteiden yhtenäistämiseen muun muassa EY:n hyväksymillä direktiiveillä.

Ehdotetulla tilintarkastuslailla pyritään lisäämään suomalaisen tilintarkastus- ja tilintarkastajajärjestelmän luotettavuutta. ETA-sopimus velvoittaa Suomen mukauttamaan lainsäädäntönsä EY:n yhtiöoikeudellisten direktiivien mukaisesti. Tilintarkastajien hyväksymisestä ja hyväksymisen edellytyksistä sekä tilintarkastajan riippumattomuudesta ja esteellisyydestä on säädetty laissa.

Ehdotettu laki olisi kaikkia yhteisömuotoja sekä säätiöitä koskeva yleislaki. Tilintarkastus- ja tilintarkastajia koskevien yleisten periaatteiden tulee olla mahdollisimman yhteneväisiä riippumatta siitä, mistä tarkastuskohteesta on kysymys. Tilintarkastuksen luotettavuus ja yhdenmukaisuus kärsivät, kun samasta asiasta säädetään useassa laissa vielä eri tavalla. Myös kansainvälisistä tarpeista johtuva tilin-

tarkastusjärjestelmän kehittäminen on helpompaa yleislain puitteissa. Lain käyttäjälle yleislain soveltaminen on helpompaa. Yleislain säätämällä edistetään myös oikeusvarmuutta.

Tarkastustehtäviin liittyvien vaatimusten lisääntyessä on yhteiskunnan kannalta tärkeää kohdentaa tilintarkastajaresurssit oikein. Ehdotetulla lailla kohdistetaan tilintarkastustoimeksiannot niin, että korkeimman ammattitaidon omaavat KHT-tilintarkastajat ovat oikeutetut tarkastamaan kaikkein suurimpia yhteisöjä. Hyväksytyt tilintarkastajan käyttövelvollisuutta laajennetaan säätämällä yrityksen kokoon liittyvistä raja-arvoista. Muutoinkin tilintarkastajan käyttövelvollisuutta pyritään lisäämään. Samalla täsmennetään maallikkotilintarkastajien hämärtyneitä vastuusuhteita.

Tilintarkastusjärjestelmän ohjausta, kehittämistä ja valvontaa koskevilla ehdotetun lain säännöksillä pyritään edistämään muun muassa hyvää tilintarkastustapaa koskevien lakia alemmanasteisten normien kehittämistä viranomaisten, kauppakamarijärjestön ja tilintarkastajien ammattikunnan yhteistyönä. Lain säännöksillä tavoitellaan toimivaa, joustavaa, luotettavaa ja edullista hallinnollista järjestelmää. Tilintarkastajien hyväksymisessä ja valvonnassa käytettäisiin edelleenkin hyväksi julkisen vallan, elinkeinoelämän ja tilintarkastajien ammattikunnan yhteistoimintaa. Tilintarkastajien hyväksymis- ja valvontatehtävien siirtäminen julkisen vallan haltuun aiheuttaisi valtiolle kustannuksia, joihin ei nykytilanteessa ole katsottu olevan mahdollista osoittaa varoja.

Ehdotetulla lailla pyritään kuitenkin lisäämään julkisen vallan osaa järjestelmän kehittämisessä ja tilintarkastajien valvonnassa. Kauppakamarijärjestön hyväksymät tilintarkastajat merkittäisiin kauppa- ja teollisuusministeriön pitämään julkiseen rekisteriin. Tilintarkastajajärjestelmän valvontaa, ohjausta ja kehittämistä koskevaa sääntelyä täsmennettäisiin sisällyttämällä lakiin aikaisempaa yksityiskohtaisempia säännöksiä kauppa- ja teollisuusministeriön yhteydessä toimivasta valvontalautakunnasta ja kauppakamarijärjestön valvontaelimistä. Säätämällä valvontajärjestelmästä lain tasolla korostetaan toiminnan harjoittamisen vastuullisuutta ja julkista merkitystä. Kauppa- ja teollisuusministeriön yhteydessä toimivan tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakunnan nimi muuttuisi valtion tilintarkastuslautakunnaksi. Tälle toimielimelle siirtyisi kauppakamarijärjestöltä toimivalta päättää tilintarkastajan

hyväksymisen peruuttamisesta. Tilintarkastajien oikeusturvaa lisäksi oikeus valittaa päätöksestä korkeimmalle hallinto-oikeudelle.

2.2. Keskeiset ehdotukset

Yleistä

Tilintarkastuksesta ja tilintarkastajista ehdotetaan säädettäväksi yleislaki, joka koskisi kirjanpitolain nojalla kirjanpitovelvollisen yhteisön ja säätiön tilintarkastusta. Laki kokoaisi yhteen eri yhteisölaeista ja säätiölaista sekä myös Keskuskauppakamarin vahvistamista tilintarkastajasäännöistä peräisin olevia normeja. Säättämällä tilintarkastuksen sisällöstä yleislaila erityislakien asemesta ei ole haluttu muuttaa nykyistä kutakin yhteisötyyppiä ja säätiötä koskevaa vakiintunutta käytäntöä. Omistajatahon tiedonsaannin turvaaminen on tilintarkastuksen perinteinen tarkoitus. Tämä seikka ei henkilöyhtiöissä ole yhtä tärkeä kuin muissa yhteisöissä, koska avoimen ja kommandiittiyhtiön yhtiömiehellä on oikeus osallistua juoksevaan hallintoon ja käyttää tarkastusoikeuttaan. Ehdotetun lain tavoitteena on parantaa myös yhteisön ja säätiön muiden sidosryhmien asemaa. Tämän vuoksi on tärkeää, että tilintarkastusvelvollisuus ulotetaan koskemaan kaikkia avoimia ja kommandiittiyhtiöitä.

Tilintarkastuksen lisäksi lakia sovellettaisiin myös muuhun toimintaan, joka laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastajan tehtäväksi kirjanpitovelvollisessa yhteisössä tai säätiössä. Tältä osin lakia sovellettaisiin niin hyväksytyn tilintarkastajan kuin maallikkotilintarkastajan toimintaan. Lain säännöksiä velvollisuudesta noudattaa hyvää tilintarkastustapaa ja tilintarkastajan valvonnasta sekä muutoksenhausta sovellettaisiin lisäksi toimintaan, jota hyväksytty tilintarkastaja tekee tässä ominaisuudessaan.

Laki ei koskisi julkishallinnon tilintarkastusta, josta on voimassa omia säännöksiä. Kuitenkin yhteisössä ja säätiössä, jossa kunnalla tai kuntayhtymällä on määräämisvalta, voitaisiin voimassa olevan osakeyhtiölain periaatteiden mukaisesti valita tilintarkastajaksi JHTT-tutkinnon suorittanut julkishallinnon ja talouden tilintarkastaja sen estämättä, mitä ehdotetussa laissa säädetään HTM-tilintarkastajan valitsemisesta. Tämä olisi suurissa yrityksissä mahdollista vasta sen jälkeen kun on selvitetty, että JHTT-tutkinto vastaa kahdeksannen yhtiöoikeudellisen direktiivin vaatimuksia.

Tilintarkastajien hyväksyminen ja rekisteröinti

Ehdotetussa laissa olisivat KHT- ja HTM-tilintarkastajien sekä KHT- ja HTM-tilintarkastusyhteisöjen hyväksymisessä noudatettavat pääperiaatteet. Nämä tilintarkastajat ja yhteisöt hyväksyisi voimassa olevan käytännön mukaisesti kauppakamarijärjestö. Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnasta ja kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnasta sisältyisi lakiin yksityiskohtaisia säännöksiä. Tilintarkastajaksi hyväksymisen edellytyksistä säädettäisiin lain tasolla. Laissa olisi säännöksiä myös tilintarkastajien ammattitutkinnon järjestämisestä. Kelpoisuusvaatimusten soveltamista koskisi 31 päivänä joulukuuta 1996 päättyvä siirtymäaika. Tilintarkastusyhteisön hyväksymisen edellytyksiä väljennettäisiin niin, että yhteisön omistajana ja hallintoelimen jäsenenä voisivat toimia myös muut kuin KHT- ja HTM-tilintarkastajat.

Ehdotetun lain mukaan hyväksytyllä tilintarkastajalla tarkoitettaisiin henkilöä ja yhteisöä, jonka kauppakamarijärjestö on hyväksynyt ja joka on merkitty kauppa- ja teollisuusministeriön pitämään rekisteriin. Hyväksymisen voimaansaolo ja sen peruuttaminen ilmenisivät aina rekisteristä. Tutkintotodistusdirektiivin mukaisesti ehdotetaan, että jossakin muussa Euroopan talousalueen valtiossa (ETA-valtio) tilintarkastajan ammattipätevyyden saanut voitaisiin Suomessa hyväksyä tilintarkastajaksi. Hyväksyminen edellyttäisi kelpoisuuskokeen suorittamista. Kokeen järjestäminen olisi Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnan tehtävänä.

Velvollisuus toimittaa tilintarkastus

Yhteisössä ja säätiössä olisi valittava ehdotetussa laissa olevan yleisen kelpoisuusvaatimuksen täyttävä tilintarkastaja. Tilintarkastajan tulisi olla luonnollinen henkilö tai hyväksytty tilintarkastusyhteisö. Säännökset siitä, milloin tilintarkastaja tulisi valita, sisältyisivät edelleen eri yhteisölakeihin.

Sen lisäksi, mitä muualla laissa säädetään velvollisuudesta valita tilintarkastaja, olisi ehdotetussa laissa säännös alarajasta yhteisön liikevaihdon tai tuoton, taseen loppusumman ja sen palveluksessa olevien henkilöiden lukumäärän perusteella, jolloin yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen olisi valittava vähintään

yksi hyväksytty tilintarkastaja. Ehdotettu laki laajentaisi hyväksytyn tilintarkastajan käyttöä, sillä tämä velvollisuus olisi voimassa yhteisömuodosta riippumatta. EY:n yhtiöoikeudellisten direktiivien perusteella laissa olisi lisäksi säännös siitä, että suurimmissa yhteisöissä ja säätiöissä voitaisiin valita vain hyväksytty tilintarkastaja. Tällöin maallikotilintarkastajaa ei voitaisi valita edes hyväksytyn tilintarkastajan rinnalle. Asetuksella säädettäisiin kuitenkin ajankohdasta, milloin HTM-tilintarkastaja voitaisiin valita tilintarkastajaksi viimeksi mainituissa yhteisöissä ja säätiöissä. Asetus annettaisiin, kun on selvitetty, että HTM-tilintarkastajatutkinto vastaa kahdeksannen yhtiöoikeudellisen direktiivin vaatimuksia.

Kaikkein suurimmissa yhteisöissä tulisi aina valita ainakin yksi KHT-tilintarkastaja tai yhteisö. Näissäkin tapauksissa ratkaisevaa olisi, ylittääkö yhteisön taseen loppusumma, liikevaihto ja työntekijöiden lukumäärä laissa olevan raja-arvon. Jotta muutokseen sopeutumiseen olisi riittävästi aikaa, edellä mainittuja säännöksiä, jotka edellyttävät hyväksytyn tilintarkastajan valitsemista, sovellettaisiin siirtymä-ajan jälkeen 1 päivästä tammikuuta 1996.

Tilintarkastuksen sisältö

Ehdotetussa laissa olisi säännös tilintarkastajan velvollisuudesta noudattaa hyvää tilintarkastustapaa. Tämä velvollisuus olisi voimassa paitsi tilintarkastuksessa myös muussa toiminnassa, joka on säädetty tilintarkastajan tehtäväksi. Säännös velvoittaisi sekä hyväksytyjä tilintarkastajia että muita tilintarkastajia. Hyväksytyn tilintarkastajan tulisi noudattaa hyvää tilintarkastustapaa myös tilintarkastajan ominaisuudessaan harjoittamassaan muussa toiminnassa.

Ehdotetun lain mukaan tilintarkastuksen kohteena olisivat tilikauden kirjanpito ja tilinpäätös. Myös hallinnon tarkastus kuuluisi tilintarkastuksen kohteeseen. Kun tilintarkastus on tehty, tilintarkastajan tulisi tehdä siitä tilinpäätökseen merkintä, jossa viitataan tilintarkastuskertomukseen sekä lausutaan siitä, onko tilinpäätös laadittu hyvän kirjanpitotavan mukaisesti.

Tilintarkastajan olisi annettava kultakin tilikaudelta tilintarkastuskertomus. Lakiin sisältyisi säännös määräajasta, jossa kertomus olisi luovutettava tarkastuskohteen toimielimelle.

Jos yhteisön tai säätiön vastuuvetäjä on syylistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus, tai muuhun yhteisöä tai säätiötä koskevan lain taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestyksen, yhtiösopimuksen tai sääntöjen vastaiseen toimintaan, tilintarkastajan tulee esittää siitä kertomuksessaan muistutus.

Tilintarkastuskertomuksen tulisi sisältää ehdotetussa laissa säädetyt lausunnot ja mahdollinen muistutus vastuuvetäjän laiminlyönnistä. Tilintarkastaja voisi täydentää tilinpäätöstietoja ja antaa lisätietoja. Emoyrityksessä olisi lisäksi annettava erityinen kertomus konsernista.

Tilintarkastaja voisi ehdotetun lain mukaan esittää hallitukselle tai muille vastuuvetäjille huomautuksia tilintarkastuspöytäkirjassa selaisista seikoista, joita ei esitetä tilintarkastuskertomuksessa. Tilintarkastajan toimintamahdollisuuksia pyritään lisäämään myös ehdotetun lain säännöksellä, jonka mukaan tilintarkastajalla on läsnäolo-oikeus ja puhevalta toimielimen kokouksessa, jossa käsitellään hänen tehtävänsä liittyviä asioita.

Tilintarkastajan riippumattomuus

Ehdotetulla lailla pyritään erityisesti turvaamaan se, että tilintarkastukseen voidaan luottaa. Riippumattomuus on edellytys sille, että tilintarkastaja kykenee suorittamaan hänelle säädetyt tehtävät. Myös kahdeksannen yhtiöoikeudellisen direktiivin keskeisiin periaatteisiin kuuluu se, että lakisääteistä tarkastusta suorittavat riippumattomat henkilöt. Tilintarkastajan valitsijoita koskisi ehdotetun lain säännös, jonka mukaan tilintarkastajana ei saa olla henkilö, jolla ei ole edellytyksiä riippumattoman tarkastuksen toimittamiseen.

Säännöksissä olisi esimerkkejä tilanteista, jolloin riippumattomuus ei toteutuisi. Tilintarkastus olisi nimenomaisesti kiellettyä esimerkiksi tilanteissa. Esimerkkiluettelon pohjana on käytetty hyväksi voimassa olevan osakeyhtiölain esteellisyysäännöksiä.

Tilintarkastajan velvollisuuksia ja oikeuksia koskisivat myös ehdotetun lain salassapitovelvollisuutta sekä tilintarkastajan eroamista tai erottamista koskevat säännökset. Yhteisön ja säätiön toimielimillä olisi velvollisuus avustaa tilintarkastajaa. Lakiin sisältyisi säännös lää-

ninhallituksen velvollisuudesta laiminlyöntitilanteessa määrätä kelpoisuusehdot täyttävä tilintarkastaja.

Ohjaus, kehittäminen ja valvonta

Tilintarkastusjärjestelmän kehittämisessä ja tilintarkastajien valvonnassa pääpaino olisi ennakkovalvonnassa. Kauppa- ja teollisuusministeriön yhteydessä toimivan tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakunnan tehtäviä kehitettäisiin. Lautakunta toimisi edelleen muutoksenhakutoimielimenä, minkä lisäksi se huolehtisi aikaisempaa enemmän tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta ja kehittämisestä. Toimielimen keskeisenä tehtävänä olisi yleisohjeiden, suositusten ja lausuntojen antaminen sekä hyväksytyille tilintarkastajille että maallikkotilintarkastajille. Toimielimen nimi muutettaisiin valtion tilintarkastuslautakunnaksi.

Tilintarkastajien käytännön toiminnan valvonnassa kauppakamarijärjestöllä olisi ehdotuksen mukaan edelleen keskeinen asema. Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta ja alueellisten kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat huolehtisivat hyväksytyjen tilintarkastajien valvonnasta niin, että nämä säilyttävät ammattitaitonsa ja muut hyväksymisen edellytykset sekä toimivat lain mukaisesti. Valvontavelvollisuuteen kuuluisi erityisesti seurata, että hyväksytyt tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt toimivat hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan ja kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien asettamisesta, kokoonpanosta ja tehtävistä säädettäisiin laissa. Lain tasoisella sääntelyllä korostettaisiin mainittujen toimielinten asemaa julkisen vallan käyttäjänä. Tilintarkastajien ammattikunnan tärkeänä tehtävänä olisi kehittää alan sisäisiä ohjeita ja suosituksia, joita tarvitaan etenkin hyvän tilintarkastustavan määrittelemiseksi myös muussa kuin tilintarkastajan lakisääteisessä toiminnassa.

Muutoksenhaku

Ehdotetun lain tarkoittamat valvontaelimet käyttävät julkista valtaa. Toimielimien päätöksillä on erityisesti hyväksytyjen tilintarkastajien kannalta suuri merkitys. Hyväksytyn tilintarkastajan käyttövelvollisuus suurimmissa yh-

teisöissä merkitsee yksinoikeutta, joka korostaa hyväksymisen saamisen ja sen säilyttämisen oikeudellista ja taloudellista merkitystä hyväksytyn tilintarkastajan kannalta. Tämän vuoksi lakiin ehdotetaan sisällytettäväksi yksityiskohdaiset säännökset muutoksenhausta. Vain asianosaisella olisi oikeus hakea muutosta. Muutoksenhakua rajoitettaisiin eräiltä osin. Hyväksytyn tilintarkastajan oikeussuoja paraniisi niin, että hyväksymisen peruuttamista koskevasta valtion tilintarkastuslautakunnan päätöksestä voitaisiin valittaa korkeimmalle hallinto-oikeudelle.

Rangaistussäännös ja vahingonkorvausvelvollisuus

Yhteisön ja omistajat ja sidosryhmät saavat tietoa yhteisöstä tilintarkastuskertomuksesta. Tilinpäätösinformaation luotettavuudelle on asetettu ja tulevaisuudessa asetetaan yhä enemmän vaatimuksia. Mahdollista tilintarkastajan vahingonkorvausvastuuta virheellisen tilintarkastuskertomuksen seurauksena ei voida pitää yksinomaan riittävänä. Tämän vuoksi on perusteltua, että ehdotettuun lakiin sisällytetään rangaistussäännös tilintarkastuskertomuksen antamista koskevien lain säännöksiin rikkomisesta. Samoin KHT- tai HTM-nimikkeen luvaton käyttö olisi rangaistavaa tilintarkastajan aseman julkisen luotettavuuden suojaamiseksi.

Ehdotetulla lailla yhtenäistettäisiin myös tilintarkastajan vahingonkorvausvelvollisuutta koskevat säännökset eri yhteisömuotojen ja säätiön osalta. Lailla ei ole tältäkin osin tarkoitus muuttaa syntynyttä oikeuskäytäntöä. Hyväksytyn tilintarkastajan ja maallikkotilintarkastajan vastuu olisi yhtäläinen.

3. Esityksen vaikutukset

Ehdotettu laki olisi sekä tilintarkastusjärjestelmän organisaatiota että tilintarkastusta ja tilintarkastajaa sääntelevä yleislaki. Laista aiheutuisi kauppa- ja teollisuusministeriölle vastuu hyväksytyistä tilintarkastajista koskevan rekisterin luomisesta ja ylläpitämisestä. Tältä osin laki aiheuttaisi vähäisiä kustannuksia julkiselle taloudelle. Rekisteröintiä koskevasta päätöksestä ja rekisteriotteesta perittäisiin maksuja valtion maksuperustelain (150/92) ja -asetuksen (211/92) mukaisesti.

Uusia toimieliimiä ei ehdoteta perustettavaksi. Tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakunta, jonka uusi nimi olisi valtion tilintarkastuslautakunta, jatkaisi toimintaansa kauppa- ja teollisuusministeriön yhteydessä. Uutta olisi kuitenkin se, että sanotun lautakunnan päätöksestä voisi hakea valittamalla muutosta korkeimmalta hallinto-oikeudelta. Kauppakamarijärjestö kattaisi ehdotetun tilintarkastuslain mukaisesta toiminnasta aiheutuvat kulunsa. Tilintarkastajatutkimnon järjestämisestä aiheutuvat kulut perittäisiin koemaksuna kokeeseen osallistuvilta. Lain mukaisen valvonnan aiheuttamat kulut perittäisiin hyväksytyiltä tilintarkastajilta ja tilintarkastusyhteisöiltä vuosimaksuina.

Lain 11 ja 12 §:llä laajennettaisiin velvollisuutta valita hyväksytty tilintarkastaja yhteisössä ja säätiössä. Lain vaikutuksia kuvaa ehdotuksen liitteenä oleva verohallituksen yri-tystietokannasta laadittu tilasto.

4. Asian valmistelu

4.1. Valmisteluvaiheet ja -aineisto

Eduskunnan lausumat ja muut kannanotot

Valtiontilintarkastajat edellyttivät Wärtsilä Meriteollisuus Oy:n toiminnan tukemisesta antamassaan kertomuksessa (K n:o 3) tilintarkastusta koskevan lainsäädännön saattamista ajan tasalle. Muun muassa yritysten tilintarkastajien aseman ja hyväksymisen tulisi olla riittävän riippumattomia yritysten yksittäisistä intressiryhmistä. Valtiontilintarkastajien käsityksen mukaan valtiovalta on pääsääntöisesti eri etuja sidosryhmistä riippumaton. Tilintarkastajien hyväksyminen ja valvonta valtiovalan toimenpitein lisäisivät tilintarkastajien riippumattomuutta ja luotettavuutta. Valtiontilintarkastajat esittivät selvitettäväksi, tulisiko yritysten tilintarkastajien hyväksyminen ja valvonta siirtää julkisen viranomaisen suoritettavaksi myös Suomessa. Hyvää tilintarkastustapaa tulee valtiontilintarkastajien mielestä kehittää siten, että tilinpäätös liitetietoineen antaa oikean kuvan tarkastetun yhtiön tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Valtiovarainvaliokunta mietinnössään (VaVM 22/1990 vp) yhtyi valtiontilintarkastajain näkemyksiin. Mietinnössään valiokunta esitti voimakasta kritiikkiä voimassa olevaa

tilinpäätös- ja tilintarkastusnormistoa kohtaan ja arvioi luottamuksen tilintarkastustoiminnan asianmukaisuuteen heikentyneen. Valiokunta katsoi välttämättömäksi palauttaa kansalaisten luottamus tilintarkastustoiminnan asianmukaisuuteen ja edellytti hallituksen ryhtyvän toimenpiteisiin asiaa koskevan lainsäädännön muuttamiseksi ajan tasalle.

Valmisteluelimet

Kauppa- ja teollisuusministeriö asetti 19 päivänä joulukuuta 1990 työryhmän, jonka tehtävänä oli tehdä ehdotuksensa tavoitteiksi tilintarkastusjärjestelmän kehittämistarpeita arvioivalle työlle sekä tehdä ehdotuksensa eri viranomaisten ja yhteisöjen valmisteluvastuusta tässä työssä. Työryhmä päätyi siihen, että tilintarkastusjärjestelmästä olisi säädettävä erillisessä laissa. Työryhmä hahmotteli ne keskeiset asiaryhmät, joista laissa tulisi säätää. Tässä yhteydessä työryhmä kiinnitti huomiota kauppakamarijärjestön aseman sääntelytasoon.

Kauppa- ja teollisuusministeriö asetti 21 päivänä maaliskuuta 1991 toimikunnan valmistelevaan tilintarkastusjärjestelmän kehittämistä. Toimikuntaan nimettiin edustajat kauppa- ja teollisuusministeriöstä, sosiaali- ja terveysministeriöstä, oikeusministeriöstä, pankkitarkastusvirastosta, Teollisuuden Keskusliitosta, Turun kauppakorkeakoulusta, Keskuskauppakamarista sekä KHT-yhdistys ry:stä ja Tilintarkastusyhdistys HTM ry:stä. Toimikunnan tuli erityisesti laatia ehdotuksensa siitä, mitkä lainsäädännölliset ja muut toimenpiteet ovat tarpeen saatettaessa hyvän tilintarkastustavan sisältö, tilintarkastusmenettely yleensä sekä tilintarkastajien riippumattomuus vastaamaan lisääntyneitä vaatimuksia. Toimikunnan tuli myös tutkia, miten tilintarkastajien auktorisointi- ja valvontajärjestelmiä voidaan kehittää olemassa olevien organisatoristen perusratkaisujen pohjalta. Toimikunnan tuli selvittää, mitä mahdollisia lainsäädännöllisiä tai muita toimenpiteitä sopeutuminen EY:n harmonisointidirektiiveihin ja erityisesti kahdeksanteen yhtiö-oikeudelliseen direktiiviin edellyttää. Toimikunnan tuli olla läheisessä yhteistyössä osake-yhtiölainsäädännön uudistamista valmistelevan toimikunnan kanssa.

Toimikunta sai mietintönsä valmiiksi huhtikuussa 1992. Mietinnössä ehdotetaan säädettäväksi tilintarkastajajärjestelmää ja tilintarkas-

tusta sääntelevä yleislaki. Lakia sovellettaisiin kirjanpitoalaissa tarkoitettujen kirjanpitovelvollisten tilintarkastukseen ja näiden tilintarkastajiin. Mietinnön mukaan valtiovalta osallistuisi tilintarkastajien hyväksymiseen ja valvontaan kauppakamarijärjestön kanssa voimassa olevan järjestelmän pohjalta.

4.2. Lausunnot

Tilintarkastuksen kehittämistoimikunnan mietinnöstä pyydettiin tärkeimpien viranomaisten ja elinkeinoelämän sekä kuntien keskusjärjestöjen lausunnot. Lausunnoissa asetuttiin lähes poikkeuksetta toimikunnan ehdottaman yleislain säätämisen kannalle. Monissa lausunnoissa esitettiin kuitenkin useita huomautuksia lakiehdotuksen yksityiskohdista. Lähinnä julkishallinnon edustajat arvostelivat toimikunnan valintaa jättää julkisyhteisöjen tilintarkastus lain soveltamisalan ulkopuolelle. Lausunnoista on tehty tiivistelmä.

Hallituksen esitys on tehty virkatyönä kauppa- ja teollisuusministeriössä yhteistyössä oikeusministeriön kanssa. Esitys perustuu tilintarkastuksen kehittämistoimikunnan ehdotuksiin. Lausunnoissa esitetyt lakiehdotuksen yksityiskohtia koskevat huomautukset on pyritty ottamaan mahdollisuuksien mukaan huomioon. Ehdotetun lain säätämisen yhteydessä kumottavan tai muutettavan erityislakien kartoittamiseksi pyydettiin lausunnot kaikilta ministeriöiltä. Ehdotetun lain sisällöstä on neuvoteltu muun muassa Keskuskauppakamarin ja KHT-yhdistys ry:n kanssa.

5. Muita esitykseen vaikuttavia seikkoja

5.1. Riippuvuus muista esityksistä

Ehdotetusta laista johtuvat muutokset on tehtävä myös hallituksen esitykseen luotto- ja rahalaitoksia ja niiden toimintaa koskevaksi lainsäädännöksi (HE 295/1992 vp) sisältyvään luottolaitostoimintaa koskevaan lakiehdotukseen, jolla yhtenäistetään luotto- ja rahoituslaitoksia koskeva lainsäädäntö. Mainittu laki on

tarkoitettu tulemaan voimaan samanaikaisesti ETA-sopimuksen kanssa.

5.2. Riippuvuus kansainvälisistä sopimuksista

Esityksellä on tarkoitus panna täytäntöön edellä kohdassa tilintarkastusta koskevat EY:n direktiivit mainitut ETA-sopimuksen liitteeseen XXII sisältyvät EY:n yhtiöoikeudelliset direktiivit tilintarkastusta koskevin osin siitä huolimatta, että sopeuttamiseen Suomelle ETA-sopimuksessa myönnetty siirtymäkausi päättyy kahden vuoden kuluttua sopimuksen voimaantulosta. Lait ehdotetaan tuleviksi voimaan ETA-sopimuksen voimaantulosta riippumatta. Siirtymäajan hyväksikäyttämiseksi ei kaikilta osin ole tilintarkastuksen osalta perusteita, vaan lainsäädännön saattaminen vastaamaan kansainvälisiä vaatimuksia tulisi toteuttaa mahdollisimman pikaisesti. Ehdotettuun lakiin sisältyy tilintarkastajatutkintoa ja hyväksytyn tilintarkastajan käyttövelvollisuutta koskeva siirtymäsäännös.

Mainituista direktiiveistä neljänteen ja seitsemänteen sisältyy vaatimus kahdeksannen yhtiöoikeudellisen direktiivin mukaisten tilintarkastajien käyttämisestä yritysten tilintarkastuksessa. Tilinpäätösdirektiivejä tulee kansallisessa lainsäädännössä soveltaa osakeyhtiö- ja kommandiittiyhtiötyyppisiin yhtiömuotoihin. Suomen osalta direktiivien soveltamisalan voidaan katsoa tarkoittavan niiden soveltamisalan ulottamista vähintäänkin osakeyhtiöihin, kommandiittiyhtiöihin ja avoimiin yhtiöihin. Ehdotetun tilintarkastuslain soveltamisala kattaisi direktiivien soveltamisalan kokonaisuudessaan. Soveltamisala olisi kuitenkin laajempi, sillä lakia sovellettaisiin myös muissa kirjanpitovelvollisissa kuin direktiivien tarkoittamissa yhteisöissä.

Esityksellä on tarkoitus panna täytäntöön myös edellä kohdassa tutkintotodistusdirektiivi mainittu ETA-sopimuksen liitteeseen VII sisältyvä tutkintotodistusdirektiivi tilintarkastustutkinnon osalta. Ehdotetun lain mukaan jossakin muussa ETA-valtiossa tilintarkastajan ammatin pätevyyden saanut voitaisiin hyväksyä tilintarkastajaksi. Tältä osin lakia voitaisiin soveltaa vasta ETA-sopimuksen tultua voimaan. Hyväksyminen edellyttäisi Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnan järjestämän kelpoisuuskokeen suorittamista.

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1. Lakiehdotusten perustelut

1.1. Tilintarkastuslaki

1 luku. Yleiset säännökset

1 §. *Soveltamisala.* Ehdotettu laki on tarkoitettu tilintarkastusta ja tilintarkastajia koskevaksi yleislaiksi. Lakia sovellettaisiin, jollei muualla laissa ole toisin säädetty. Yleislakina tilintarkastuslaki väistyisi, jos erityislaissa, kuten pankkilaeissa, olisi toisin säädetty.

Pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaan lakia sovellettaisiin ensinnäkin kirjanpitolain nojalla kirjanpitovelvollisen yhteisön tai säätiön tilintarkastukseen. Kirjanpitolain 1 §:n mukaan jokainen, joka harjoittaa liike- tai ammattitoimintaa, on tästä toiminnastaan kirjanpitovelvollinen. Osakeyhtiö, osuuskunta, kommandiittiyhtiö, avoin yhtiö, yhdistys ja muu sellainen yhteisö sekä säätiö ovat aina kirjanpitovelvollisia. Edelleen kirjanpitolain 1 §:n mukaan sijoitusrahastolaissa (480/87) tarkoitettu rahastoyhtiö on sen hallussa olevan sijoitusrahaston osalta kirjanpitovelvollinen. Kirjanpitovelvollisia eivät ole julkisyhteisö, Pohjoismaiden Investointipankki, Pohjoismaiden projektivientirahasto eikä maatilatalouden harjoittaja.

Kirjanpitovelvollisuuden määritelmä on katsottu tarkoituksenmukaiseksi ehdotetun lain soveltamisalan määrittelyn lähtökohdaksi. Tilintarkastus lisää tilinpäätöksen luotettavuutta ja tällöin edistää kirjanpitolain ja yhteisö- ja muiden lakien noudattamista. Kirjanpitovelvollisuudesta kirjanpitolain nojalla vapautettujen tilintarkastusta lailla ei säännellä, vaan se on järjestettävä joko viittaamalla niitä koskevassa lainsäädännössä ehdotettuun lakiin tai säätämällä niitä koskevasta tilintarkastuksesta erikseen. Julkisyhteisöjen tilintarkastuksesta on olemassa erityiset säännökset.

Kirjanpitolain mukaan kirjanpitovelvollisuuden sisältyy tilinpäätöksen laatiminen, joten kirjanpidon tarkastamisen lisäksi tilintarkastukseen kuuluu myös tilinpäätöksen tarkastus. Tilintarkastus voidaan siten määritellä lähtökohtaisesti tilikauden kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastukseksi. Lisäksi hallinnon tarkastus sisältyisi tilintarkastukseen. Sanottua toimintaa voidaan kutsua lakisääteiseksi tilintarkastukseksi. Tilintarkastuksen sisällöstä säädetäisiin tarkemmin lain 4 luvussa.

Momentin 2 kohdan mukaan lakia sovelletaan muuhun toimintaan, joka laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastajan tehtäväksi 1 kohdassa tarkoitettussa yhteisössä tai säätiössä. Yhteisöjä koskevissa laeissa on muualla säädetty tilintarkastajalle tehtäviä, joita tilintarkastaja suorittaa lakisääteisinä tehtävinä tilintarkastajan ominaisuudessa ja vastuulla. Tällaisesta voidaan mainita esimerkkinä osakeyhtiölain 4 luvun 4 §:n säännös, jonka mukaan osakepääoman korottamisen yhteydessä yhtiökokouksessa tulee olla esillä tilintarkastajien lausunto hallituksen asiaan liittyvistä selostuksista. Edelleen yhtiöiden sulautumisen yhteydessä kaikkien yhtiöiden tilintarkastajien tulee osakeyhtiölain 14 luvun 1 §:n mukaan antaa lausunto sulautumiseen liittyvistä seikoista. Arvopaperimarkkinalain (495/89) 2 luvun 4 §:n 2 momentin mukaan on osakeyhtiön tai sen perustajien laatimassa tarjousesitteessä oltava yhtiön tilintarkastajien lausunto esitteen sisällöstä.

Pykälän 2 momentin mukaan ehdotettua lakia sovellettaisiin eräiltä osin myös hyväksytyn tilintarkastajan tässä ominaisuudessaan harjoittamaan muuhun kuin 1 momentissa tarkoitettuun toimintaan. Momentin mukaan tähän toimintaan sovellettaisiin lain 16 §:n säännöstä velvollisuudesta noudattaa hyvää tilintarkastustapaa, 25 §:n säännöstä salassapitovelvollisuudesta, 28—39 §:n säännöksiä valtion tilintarkastuslautakunnan, Keskuskaupparemarin tilintarkastajalautakunnan ja kaupparemarin tilintarkastajavaliokunnan kehittämisen, ohjaus- ja valvontatehtävistä sekä 41 ja 42 §:n säännöksiä muutoksenhausta.

Tilintarkastaja saa muita kuin lakisääteisiä tehtäviä yleensä toimeksiannon tai sopimuksen perusteella, jolloin tehtävästä peritään tavalla tai toisella korvaus. Toimeksiannon muoto ei olisi ratkaisevaa, vaan konkludenttinenkin toimeksianto voisi kuulua momentin soveltamisalaan. Momentissa tarkoitettu toiminta on liiketoimintaa tai muutoin ammattimaista toimintaa. Mikäli tilintarkastajan ja toisen osapuolen välillä ei ole tilintarkastussuhdetta, säännöksen soveltamisen edellytyksiä harkittaessa on otettava erityisesti huomioon olosuhteet, joissa tilintarkastaja antaa palvelun. Kyseisessä toiminnassa tilintarkastajan asiantuntemukseen luotetaan ja hänen riippumattonta asemaansa ja julkista hyväksymistään halutaan hyödyntää. Etenkin KHT- tai HTM-tilintar-

kastajat nauttivat yleistä luottamusta. Muun kuin lakisääteisen toiminnan sisällyttäminen lain soveltamisalaan on tärkeää myös toimeksiantajan ja sivustallisten suojaamiseksi. Tilintarkastajan 2 momentissa tarkoitettut tehtävät vaihtelevat ja eroavat 1 momentissa tarkoitetuista lakisääteisistä tehtävistä, joten niihin ei ole tarpeen soveltaa ehdotettua lakia kokonaisuudessaan. Esimerkiksi lain 23 ja 24 §:n riippumattomuutta ja esteellisyyttä koskevien säännösten soveltamisella momentin tarkoittamaan toimintaan ei yleensä ole perusteita. Niinpä esimerkiksi verokonsultointia hyväksytyn tilintarkastajan ja tämän lähisukulaisten välillä ei ole syytä kieltää.

Momentissa tarkoitettussa toiminnassa on tilintarkastajan ominaisuus hallitseva tekijä. Soveltamisalaa rajattaessa merkitystä on myös sillä, miten tilintarkastaja on itse määritellyt asemansa suhteessa palvelunsaajaan. Kyseisen toiminnan vaikutukset ulottuvat usein ulkopuolisiin, kuten silloin kun tilintarkastaja antaa todistuksen viranomaiselle. Tällaista toimintaa ovat esimerkiksi valtionapuhakemukseen liittyvän lausunnon laatiminen tai konkurssipesän erikoistilintarkastus. Esimerkkeinä voidaan mainita myös lausunnon antaminen osakkeiden arvosta yrityskauppaa varten, laskentatoimen tarkastus, jatkuva tarkastus erikoistarkoitusta varten, tilintarkastukseen läheisesti liittyvä organisaation kehittämistehtävä, kirjanpito tehtävä sekä verotukseen liittyvä neuvonanto ja muu konsultointi tai palvelu. Tilintarkastaja ei näissä tehtävissä aina laadi kirjallista raporttia, eikä tehtävän hoitaminen välttämättä edellytä nimenomaista selvittelyä. Välimiehenä toimiminen tai asiantuntijana oikeudessa toimiminen eivät olisi momentissa tarkoitettua toimintaa, koska näitä tehtäviä koskevat erityissäännökset.

2 §. *Määritelmiä.* Pykälän 1 kohdassa määritellään laissa tarkoitettu tilintarkastaja ja hyväksytty tilintarkastaja. Tilintarkastajalla tarkoitettaisiin sitä, joka suorittaa 1 §:n 1 momentissa mainittua tehtävää.

Tilintarkastaja valitaan yleensä tehtäväänsä osakeyhtiön yhtiökokouksessa tai vastaavassa yhteisön korkeimmassa päättävässä toimielimessä kuten osuuskunnan kokouksessa tai yhtiömiesten valitsemana. Säätiössä tilintarkastajan valitsee säätiön hallitus. Viranomainen voi tietysti edellytyksin määrätä yhden tai useamman tilintarkastajan suorittamaan erityistä tarkastusta yhteisössä. Tilintarkastaja voi

myös muuten tulla tilintarkastustehtävään osoitetuksi, kuten esimerkiksi konkurssipesän erikoistilintarkastuksessa, jolloin velkojat sopivat tilintarkastuksesta.

Hyväksytyllä tilintarkastajalla tarkoitetaan 2 kohdan mukaan henkilöä tai yhteisöä, joka on sekä hyväksytty että rekisteröity 2 luvun säännösten mukaisesti. Tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön hyväksyisi Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta tai kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta. Hyväksymisestä tehtäisiin merkintä kauppa- ja teollisuusministeriön pitämään rekisteriin.

2 luku. Tilintarkastajien hyväksyminen ja rekisteröinti

3 §. *Tilintarkastajan ammattitutkinnot.* Pykälän mukaan Keskuskauppakamarin ja kauppakamarien hyväksymien tilintarkastajien ammattitutkinnot järjestää Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta. Tämän lautakunnan asettamisesta, kokoonpanosta ja toimikaudesta säädetään tarkemmin 31 ja 32 §:ssä.

Tilintarkastajan ammattitutkinto järjestetään henkilölle, joka hakee Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymistä 4 ja 6 §:n mukaisesti. Tutkinto olisi kahdeksannen yhtiöoikeudellisen direktiivin 3 artiklan tarkoittama, valtion tunnustama korkeakoulun loppututkinnon tasoinen ammatillinen tutkinto.

4 §. *Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja.* Pykälässä säädettäisiin luonnollisen henkilön oikeudesta päästä 3 §:ssä tarkoitettuun tilintarkastajan ammattitutkintoon ja Keskuskauppakamarin hyväksymäksi tilintarkastajaksi. Hyväksymistä olisi haettava Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalta. Tilintarkastusyhteisön vastaavasta hyväksymisestä säädettäisiin 5 §:ssä. Lain 6 §:ssä olisi vastaava säännös kauppakamarin hyväksymisestä tilintarkastajasta ja tilintarkastusyhteisöstä. Hyväksyminen pysyisi voimassa niin kauan kuin se joko hyväksytyn tilintarkastajan omasta hakemuksesta tai 6 luvun valvontaa koskevien säännösten mukaisesti lakkaisi olemasta voimassa tai peruutettaisiin.

Tilintarkastajaksi voitaisiin hyväksyä luonnollinen henkilö, joka toiminnallaan ei ole osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään. Kelpoisuusvaatimus vastaa kahdeksannen yhtiöoikeudellisen direktiivin 3 artiklan mukaista hyvämaineisuuden vaatimusta. Haki-

jalla tulisi olla edellytykset toimia hyväksyttynä tilintarkastajana. Hakijan oletetaan olevan sopiva, jollei hakemusta käsiteltäessä nimenomaisesti muuta ilmene. Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta voisi päättää toisin silloin, kun siihen on riittäviä perusteita. Päätöksestä voisi hakija valittaa 7 luvun mukaisessa järjestyksessä.

Hakija olisi sopimaton etenkin silloin, kun hän on syyllistynyt rikokseen tai rikkomukseen, joka perustellusti vaikuttaa hakijan edellytyksiin toimia hyväksyttynä tilintarkastajana. Esimerkkeinä voidaan mainita sellaiset teot kuten kirjanpitorikos ja -rikkomus, arvopaperimarkkinarikos ja -rikkomus, varkaus, kavalus, rikos julkista taloutta vastaan, elinkeinorikos ja väärennösrikos sekä petos. Osoitukseksi hakijan sopivuudesta riittäisi kahden luotettavan henkilön, esimerkiksi kahden hyväksytyt tilintarkastajan allekirjoittama todistus, sillä Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalla ei ole oikeutta saada hakijan rikosrekisteriotetta. Mainitulla toimielimellä olisi tarvittaessa oikeus pyytää hakijalta lisäselvitystä.

Hakija olisi sopimaton siinäkin tapauksessa, että hänet on tuomittu liiketoimintakiellosta annetun lain (1059/85) nojalla liiketoimintakielltoon. Tämä voidaan todeta liiketoimintakieltorekisteristä annetun asetuksen (1060/85) mukaisesti liiketoimintakieltorekisteristä. Hakija ei olisi sopiva tehtävään siinä tapauksessa, että hakijan hyväksyminen tilintarkastajaksi on aikaisemmin peruutettu kurinpitopäätöksellä.

Pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaan hakijan tulisi hallita itseään ja omaisuuttaan. Tämä voidaan todeta virkatodistuksesta ja alioikeuden antamasta omavaraisuustodistuksesta.

Momentin 2 kohdan mukaan olisi vaatimuksena, että hakija ei harjoita tilintarkastustoiminnan kanssa muuta toimintaa, joka on omiaan vaarantamaan tilintarkastajan riippumattomuuden tai tilintarkastuksen suorittamisen. Säännöksen tavoitteena on turvata tilintarkastajan riippumattomuus. Tällainen vaatimus sisältyy myös kahdeksannen yhtiöoikeudellisen direktiivin 3 artiklaan.

Tilintarkastustoiminnan kanssa harjoitettava muu toiminta olisi katsottava yhteensopimattomaksi, jos se saattaisi selvästi vaarantaa tilintarkastuksen onnistumisen. Hakija ei saisi harjoittaa elinkeinoa tai ansiotoimintaa, jonka voidaan olettaa vaikuttavan haitallisesti hänen itsenäisyyteensä tilintarkastajana tai horjutta-

van yleistä luottamusta hänen riippumattomuuteensa tilintarkastajana. Tällaista tilintarkastajan riippumattomuuden tai tilintarkastuksen suorittamisen vaarantavaa toimintaa voisi olla esimerkiksi tilintarkastajan oloihin nähden laajamittainen sijoitustoiminta, jos toiminnasta seuraava taloudellinen intressi antaisi perustelun syyn epäillä tilintarkastajan riippumattomuutta, ja voisi johtaa hyväksymisen peruuttamiseen. Tilintarkastajan muu toiminta ei myöskään saisi olla niin päätoimista, että tilintarkastaja ei ehtisi suorittaa tilintarkastustaan laajuuden edellyttämällä huolellisuudella. Momentin 2 kohtaa sovellettaisiin yhdessä lakiehdotuksen 16 §:n hyvää tilintarkastustapaa ja 23 §:n riippumattomuusvaatimusta koskevan säännöksen kanssa. Säännöstä voitaisiin soveltaa myös tilintarkastusyhteisöihin niiden sallittua toimialaa rajoittavan 5 §:n nojalla.

Momentin 3 kohdassa edellytettäisiin, että hakija on suorittanut ylemmän korkeakoulututkinnon. Ylemmän korkeakoulututkinnon käsitteen sisällöstä säädetään korkeakoulututkintojen määrittelystä sekä eräiden opintosuoritusten vastaavuudesta annetussa asetuksessa (200/82).

Momentin 4 kohdassa edellytettäisiin, että hakija on suorittanut opinnot kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksessä tarkemmin määrittävistä aineista. Sisältövaatimuksilla varmistettaisiin, että hakijalla on teoreettiset tiedot niistä aineista, jotka ovat tilintarkastajan työssä oleellisia ja jotka sisältyvät myös kahdeksannen yhtiöoikeudellisen direktiivin aineluetteloon. Tarkoitus on, että ylemmän korkeakoulututkinnon lisäksi kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksessä vaadittaisiin tietyt opintosuoritukset laskentatoimesta, oikeustieteestä ja tilintarkastuksesta joko perustutkintoon sisältyvinä tai erikseen suoritettuina.

Vaadittavasta käytännön kokemuksesta sisältyisi säännös momentin 5 kohtaan. Hakijan tulisi osoittaa, että hänellä on vähintään viiden vuoden käytännön kokemus KHT-tilintarkastajan ohjauksessa tai vastaavalla tavalla vaativista tilintarkastuksen ja laskentatoimen tehtävistä. Tämän vaatimuksen tarkoituksena on varmistaa, että hakijalla on teoreettisten tietojen lisäksi hyväksytyt tilintarkastajan toiminnassa tarvittava käytännön osaaminen. Nykykäytäntöön pohjautuva vaatimus on tiukempi kuin mitä kahdeksas yhtiöoikeudellinen direktiivi edellyttää. Kyseisen direktiivin 8 artiklan mukaan hakijalla tulee olla vähintään kolmen vuoden tilintarkastuskokemus, josta vähintään

kaksi vuotta tulee olla saatu direktiivin kelpoisuusehdot täyttävän tilintarkastajan ohjauksessa.

Tilintarkastuskokemusta saisi toimimalla KHT-tilintarkastajan ohjauksessa. Kokemusta voisi saada vastaavalla tavalla, kuten tekemällä tilintarkastustyötä omaan lukuunsa, jolloin tilintarkastuskokemuksen riittävyttä arvioitaisiin tarkastuskohteiden lukumäärän ja vaativuuden perusteella. Laskentatoimen kokemus todettaisiin hakijan esittämistä työtodistuksista sekä muista kirjallisista selvityksistä päätettäessä hakijan hyväksymisestä ammattitutkintoon. Koska tilintarkastuskokemuksen ja laskentatoimen kokemuksen määrittely edellyttää tarkempaa ja yksityiskohtaista sääntelyä, ehdotetaan, että niistä määrätään tarkemmin kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksessä.

Hakijan ammattitaidon arvioimista varten momentin 6 kohdassa säädettäisiin, että hakijan tulee suorittaa lain 3 §:ssä tarkoitettu tilintarkastajan ammattitutkinto. Tämän sisällöstä määrättäisiin tarkemmin kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksessä. Hakijan olisi lisäksi annettava tilintarkastajan vakuutus alioikeudelle sen jälkeen, kun hänet on hyväksytty. Vakuutuksen antamisen tarkoituksena on, että tilintarkastaja omalla tahdonilmaisullaan sitoutuu noudattamaan hänelle kuuluvia velvollisuuksia kuten hyvää tilintarkastustapaa.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin poikkeuksista 1 momentin 3 ja 5 kohdan vaatimuksista. Tilintarkastajaksi voitaisiin poikkeuksellisesti hyväksyä pitkän käytännön kokemuksen hankkineita hakijoita, jotka täyttävät pykälän 1 momentin 1 ja 2 kohdan vaatimukset, mutta eivät kuitenkaan täytä 3 ja 5 kohdassa olevia korkeakoulututkintoa ja käytännön kokemusta koskevia vaatimuksia.

Momentin mukaan Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta voisi ensinnäkin hyväksyä hakijan, jolla on seitsemän vuoden kokemus laskentatoimen, rahoituksen ja oikeustieteen vaativissa tehtävissä, mutta jolla ei ole 3 kohdassa tarkoitettua ylempää korkeakoulututkintoa. Tässä tapauksessa hakijan tulisi kuitenkin täyttää pykälän 1 momentin 5 kohdassa tarkoitettu, kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksessä tarkemmin määrättävä vaatimus riittävästä tilintarkastuksen kokemuksesta sekä suoritettava pykälän 1 momentin 6 kohdassa tarkoitettu ammattitutkinto samoin kuin täytettävä muut 1 momentin

vaatimukset. Vaativat tehtävät olisivat esimerkiksi johtotason tehtäviä suurissa liiketoimintaa harjoittavissa yrityksissä.

Momentin toisen poikkeussäännön nojalla Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta voisi hyväksyä hakijan, jolla on 15 vuoden kokemus laskentatoimen, rahoituksen sekä oikeustieteen vaativissa tehtävissä, mutta jolla ei ole pykälän 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettua korkeakoulututkintoa eikä 1 momentin 5 kohdassa tarkoitettua tilintarkastuksen kokemusta. Tässäkin tapauksessa pitkä kokemus vaativissa tehtävissä ei korvaisi 3 §:ssä tarkoitettua ammattitutkintoa, vaan hakijan olisi tullakseen hyväksytyksi suoritettava tutkinto ja annettava sen jälkeen vakuutus oikeudelle. Hakijan tulisi täyttää myös muut kuten 1 momentin 1 ja 2 kohdassa olevat vaatimukset.

Tilintarkastajien hyväksyminen tapahtuisi vaiheittain, jolloin ensin päätettäisiin, hyväksytäänkö hakija osallistumaan tutkintoon. Käytännössä tutkinnossa menestyminen on useiden hakijoiden kohdalla epävarmaa. Tämän takia pykälän 3 momentissa olisi säännös, jonka mukaan hakijan ei vielä tutkintoon hyväksytessä tarvitse täyttää 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettua, sopimatonta toimintaa koskevaa vaatimusta. Mikäli hakija muutoin täyttäisi 1 ja 2 momentissa säädetyt vaatimukset ammattitutkinnon suorittamista koskevaa 1 momentin 6 kohtaa lukuun ottamatta, hakija olisi hyväksyttävä tutkintoon. Ennakolta annettava tilintarkastajatutkintoon hyväksymistä koskeva päätös on tarpeen, jotta ammattitutkintoon ei tarvitse valmentautua turhaan. Kokeen jälkeen päätettäisiin tutkintosuoritusten hyväksymisestä tai hylkäämisestä ja samalla koko tilintarkastajaksi hyväksymishakemuksen hyväksymisestä tai hylkäämisestä. Tällöin kaikkien kelpoisuusvaatimusten tulisi täytyä. Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan päätöseen voisi hakija hakea muutosta 7 luvun mukaisesti.

Tutkintoon hyväksymisen edellytyksistä ja hakumenettelystä annettaisiin tarkempia määräyksiä kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksessä. Myös Keskuskauppakamarin tilintarkastajasäännöt voisivat sisältää tarkempia ohjeita.

Yleisperusteluissa esitetyistä syistä pykälän 4 momentissa säädettäisiin, että Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta voisi hyväksyä tilintarkastajaksi myös hakijan, jolla on tilintarkastajan toimen harjoittamisen ammat-

tipätevyys jossakin muussa Euroopan talousalueen valtiossa. Säännöstä voitaisiin soveltaa ETA-sopimuksen tultua voimaan.

Kyseisen hakijan olisi ennen hyväksymistä suoritettava tutkintotodistustodistuksiin 4 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisena kelpoiskokeena Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan määräämä osa tilintarkastajan ammattitutkinnosta. Lisäksi hakijan olisi annettava oikeudelle 1 momentin 6 kohdassa tarkoitettu vakuutus. Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalla olisi mahdollisuus selvittää kokeella toisesta ETA-valtiosta olevan hakijan tiedot tilintarkastustoiminnan kannalta olennaisissa kansalliseen lainsäädäntöön kuuluvissa aineissa. Tutkinto suoritettaisiin suomen tai ruotsin kielellä ja se käsittäisi ne aineet, jotka eivät sisälly hakijan tutkintotodistukseen. Tutkinto voisi sisältää aineita lähinnä ammattitutkinnon tilintarkastuskertomusosasta, kauppa- ja vero-oikeusosasta sekä mahdollisesti myös tilintarkastustekniikkaosasta. Hakijan valitusosuus määräytyisi 7 luvun mukaisesti.

Momentin tarkoittama menettely täyttää myös Suomen, Tanskan, Islannin, Norjan ja Ruotsin välillä vuonna 1990 solmitun sopimuksen pohjoismaisista työmarkkinoista henkilöille, jotka ovat saaneet ammattipätevyyden antavan, vähintään kolmevuotisen korkeamman koulutuksen, asettamat vaatimukset.

5 §. *Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastusyhteisö.* Pykälässä säädettäisiin edellytyksistä, joiden nojalla Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta hyväksyy tilintarkastusyhteisöksi (KHT-yhteisö) osakeyhtiön, avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön, jolla on edellytykset toimia riippumattomana tilintarkastusyhteisönä tämän lain mukaisesti. Osuuskuntamuoto ei hyvin sovellu tilintarkastustoiminnan harjoittamiseen osuuskunnalta edellytettävän osuustoiminnallisen luonteen vuoksi. Säätiö ei voi säätiölain 6 §:n liiketoiminnan harjoittamisrajoituksen nojalla harjoittaa tilintarkastustoimintaa. Yhdistyslain 5 §:n mukaan yhdistys saa harjoittaa vain sellaista elinkeinoa tai ansiotoimintaa, jota on pidettävä taloudellisesti vähäarvoisena. Tämän vuoksi vain pykälässä tarkoitettut yhtiömuodot voivat saada hyväksymisen.

Pykälässä mainitut edellytykset voidaan yleensä todeta yhtiöjärjestyksestä tai yhtiösopimuksesta, mihin pykälän johtolause viittaa. Pykälää sovellettaisiin 6 §:n perusteella ja muutoksin myös yhtiöön, joka hakee kauppakama-

rin hyväksymistä. Hakijana olevan yhtiön tulee olla täysivaltainen ja merkittynä kaupparekisteriin ennen kuin se voi saada hyväksytyn tilintarkastusyhteisön kelpoisuuden.

Pykälän 1 kohdan mukaan voitaisiin tilintarkastusyhteisöksi hyväksyä vain yhtiö, jonka toimialana on tilintarkastus ja siihen liittyvä toiminta. Vaatimuksen tarkoituksena on turvata hyväksytyjen tilintarkastusyhteisöjen julkinen luotettavuus, riippumattomuus ja asiantuntemus. Toimiala käy ilmi yhtiöjärjestyksestä tai yhtiösopimuksesta kaupparekisteritietojen mukaisesti. Hyväksyttävään toimialaan voivat kuulua kaikki 1 §:ssä tarkoitettut tilintarkastustehtävät. Yhtiö ei saa harjoittaa tilintarkastustoiminnan kanssa muuta toimintaa, joka on omiaan vaarantamaan tilintarkastajan riippumattomuuden tai tilintarkastuksen suorittamisen. Rajatapauksessa kiinnitetään huomiota siihen, täyttyykö 23 §:ssä säädetty tilintarkastajan riippumattomuus ja harjoittaako yhtiö liiketoimintaa, jota ei 6 luvun nojalla voida valvoa.

Pykälän 2 kohdassa ehdotetaan säädettäväksi tilintarkastusyhteisön omistuksen ja määräysvallan käytön rajoituksista. Omistus ei saa vaikuttaa yhtiön toimintaan riippumattomuutta vaarantavalla tavalla. Tämän saavuttamista edistää, jos KHT-yhteisön omistajista yli puolet on ehdotetun lain mukaan hyväksytyjä KHT-tilintarkastajia tai KHT-yhteisöjä. Pelkkä omistus ei kuitenkaan ole ratkaisevaa. Mainittua enemmistöä laskettaessa otetaan omistusosuuksien lisäksi huomioon myös omistukseen liittyvät äänimäärät, joista yli puolet tulee olla KHT-tilintarkastajilla tai KHT-yhteisöillä.

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta toteaisi omistukseen ja äänimäärään liittyvät vaatimukset hakemuksen yhteydessä sille toimitetuista kaupparekisteritiedoista. Käytännössä omistus- ja määräysvaltarajoitukset toteutetaan yhtiöjärjestykseen tai yhtiösopimukseen sisällytettävällä omistusrajoituksella, etenkin suostumus- ja lunastuslausekkeella. Vaatimuksen toteutumista ja sen noudattamista jatkossa valvottaisiin 6 luvun mukaisesti.

Pykälän 3 kohdan mukaan KHT-tilintarkastajien tulisi muodostaa yli puolet KHT-yhteisön hallituksen jäsenistä ja sen varajäsenistä. Myös puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan tulisi olla KHT-tilintarkastajia. Nämä luonnolliset henkilöt voisivat olla myös ulkomailla hyväksytyjä tilintarkastajia kuten pykälän 2 ja 4 kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa, jos hei-

dät on Suomessa hyväksytty 4 §:n 4 momentin edellyttämällä tavalla. Pykälän 3 kohdan vaatimuksen täyttyminen voidaan niin ikään todeta kaupparekisteritiedoista.

Pykälän 4 kohdan mukaan toimitusjohtajan ja varatoimitusjohtajan tulisi olla KHT-tilintarkastajia. Tämä voidaan hakemusvaiheessa todeta yhtiöjärjestyksestä tai yhtiösopimuksesta. Vaatimukset toteutumista jatkossa valvottaisiin 6 luvun mukaisesti.

6 §. *Kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja ja tilintarkastusyhteisö.* Pykälän mukaan kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta hyväksyisi tilintarkastajia ja tilintarkastusyhteisöjä samojen periaatteiden mukaisesti kuin Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta hyväksyy KHT-tilintarkastajia ja KHT-yhteisöjä 3—5 §:n mukaan. Kauppakamarin hyväksymät tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt ovat HTM-tilintarkastajia ja HTM-yhteisöjä. HTM-tilintarkastajan peruskoulutukseksi riittäisi kuitenkin alempi korkeakoulututkinto. Myös työkokemuksen sisältö eroaisi KHT-tilintarkastajan hyväksymisvaatimuksista. Kauppakamarin hyväksymistä tilintarkastajista ja tilintarkastusyhteisöistä voitaisiin määrätä tarkemmin kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksessä. Yksityiskohtaiset ohjeet voisivat nykykäytännön mukaisesti sisältyä Keskuskauppakamarin vahvistamiin HTM-tilintarkastajasääntöihin ja KHT- ja HTM-tilintarkastusyhteisösääntöihin. Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan asettamisesta, kokoonpanosta ja toimikaudesta säädetäisiin 33 §:ssä.

Pykälän 1 momentti vastaa KHT-tilintarkastajan kelpoisuusvaatimuksia koskevaa 4 §:n 1 momenttia lukuun ottamatta momentin 3 ja 5 kohtaa. Momentin 3 kohdassa säädettäisiin, että kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta voi hyväksyä tilintarkastajan, jolla on alempi korkeakoulututkinto. Kauppakamarin hyväksymien tilintarkastajien työkokemusvaatimus olisi momentin 5 kohdan mukaan samoin viisi vuotta. Erona olisi se, että tilintarkastuskokemuksiksi ja laskentatoimen kokemukseksi riittäisivät kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksessä tarkemmin määrittävät ammattimaiset tilintarkastus- ja laskentatoimen tehtävät ja että kokemusta kertyisi toimimalla myös HTM-tilintarkastajan ohjauksessa tai vastaavalla tavalla.

Pykälän 2 momentin mukaan 1 momentin 3 kohdassa mainitusta korkeakoulututkintovaatimuksesta voitaisiin poiketa, mikäli hakijalla on

seitsemän vuoden kokemus ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeustieteen tehtävistä sekä lisäksi vähintään kolmen vuoden käytännön kokemus tilintarkastuksesta siten kuin kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksessä tarkemmin määrätään tai mikäli hakijalla on 15 vuoden kokemus ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeustieteen tehtävistä. Erona KHT-tilintarkastajan vastaaviin kelpoisuusvaatimuksiin 4 §:n 2 momentissa olisi siis se, että kokemusta ei tarvitsisi kertyä yhtä vaativissa tehtävissä.

Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta päättäisi pykälän 3 momentin nojalla hakijan ottamisesta tilintarkastajan ammattitutkintoon haettaessa kauppakamarin hyväksymistä. Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta toteaisi tässä yhteydessä pykälässä tarkoitettujen edellytysten täyttyminen. Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta laatisi ja arvostelisi nykykäytännön mukaisesti myös HTM-tilintarkastajan ammattitutkinnon tehtävät. Kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksellä määrättäisiin tarkemmin tutkinnon sisällöstä siten, että se täyttää kahdeksannen yhtiöoikeudellisen direktiivin vaatimukset. Tutkinnon tavoitteena olisi edelleen testata teoreettisia tietoja ja kykyä soveltaa niitä käytäntöön, joita toiminta HTM-tilintarkastajana edellyttää. HTM-hyväksymishakemuksen hylkäämisestä tai hyväksymisestä ammattitutkinnon tulosten selvittyä päättäisi kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta.

Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta hyväksyisi pykälän 4 momentin mukaan tilintarkastusyhteisöjä samalla tavalla kuin Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta hyväksyy KHT-yhteisöjä 5 §:n mukaisesti. Lain 5 §:n 2—4 kohdan vaatimus siitä, että tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö on Keskuskauppakamarin hyväksymä, täytyisi myös, jos tällainen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö on kauppakamarin hyväksymä. Tämä poikkeus on tarpeen, jotta HTM-yhteisön omistus- ja määräämisvallan haltijoina voisi toimia HTM-tilintarkastajia ja HTM-yhteisöjä sekä toimielinten enemmistönä, toimitusjohtajana tai varatoimitusjohtajana voisi toimia HTM-tilintarkastajia. Vaatimukset täyttäisi myös KHT-tilintarkastaja.

7 §. *Rekisteriin merkitseminen.* Pykälän 1 momentissa säädettäisiin rekisteristä, johon merkitään kaikki lain mukaan hyväksytyt tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt. Rekisteriä pidettäisiin kauppa- ja teollisuusministeriössä.

Sen tarkoituksena on osoittaa, ketkä ovat hyväksytyt tilintarkastajia ja hyväksytyt tilintarkastusyhteisöjä.

Rekisteriin merkittäisiin 4—6 §:n nojalla hyväksytyt tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt. Pykälän 2 momentin mukaan Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta ilmoittaisi kauppa- ja teollisuusministeriölle sekä hyväksymiensä KHT-tilintarkastajien ja KHT-yhteisöjen että kauppakamareiden hyväksymien HTM-tilintarkastajien ja HTM-yhteisöjen rekisteriin merkitsemisestä. Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta huolehtisi siitä, että rekisteri-ilmoitukset ovat oikeaperusteisia, oikeasäältäisiä ja oikea-aikaisia. Näin voitaisiin taata rekisteröitävien oikeusturva. Kauppa- ja teollisuusministeriö tarkastaisi ennen rekisteröintiä vain ilmoituksen muodollisen oikeellisuuden, sillä Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta tekisi ilmoituksen hallintomenettelylain (598/82) mukaista päätöksentekomenettelyä noudattaen. Ilmoituksen sisällöllinen oikeellisuus voisi tilanteesta riippuen tulla aikaisemmin selvitettyksi useassa eri asteessa. Rekisteröity olisi 2 §:ssä tarkoitettu hyväksytty tilintarkastaja. Rekisteristä poistaminen 8 §:n mukaan merkitsisi, että hyväksyminen on peruutettu. Rekisterimerkinnällä olisi siis julkinen luotettavuus. Rekisterin tarkemmasta sisällöstä säädettäisiin asetuksella.

Pykälän 3 momentista ilmenisi rekisterin tarkoitus. Vain rekisteriin merkitty tilintarkastaja ja tilintarkastusyhteisö olisivat oikeutettuja käyttämään nimeä Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja (KHT) tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja (HTM) tai Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastusyhteisö (KHT-yhteisö) tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastusyhteisö (HTM-yhteisö) taikka näihin viittaavia lyhenteitä. Hyväksytyn tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön osoittavan aseman oikeudeton käyttäminen olisi 43 §:n mukaan rangaistava teko.

Pykälän 4 momentin mukaan rekisteristä annettaisiin pyynnöstä todistuksia ja otteita.

8 §. *Rekisteristä poistaminen.* Pykälässä säädettäisiin hyväksytyn tilintarkastajan rekisteristä poistamisesta. Pykälän 1 momentin mukaan tämä edellyttäisi hyväksymisen peruuttamista tai sen lakkaamista. Tällöin Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan tulisi tehdä ilmoitus rekisteristä poistamiseksi. Pykälän 2 momentin mukaan ilmoituksen voisi tehdä myös toimitus, joka on 6 ja 7 luvun mukaisesti

peruuttanut tilintarkastajan hyväksymisen, jos tämä päätös on lainvoimainen. Tilintarkastajan hyväksyminen voisi lakata 40 §:n mukaan. Lain 8 §:n rekisteröintisäännös koskisi myös hyväksyttyä tilintarkastusyhteisöä.

3 luku. Velvollisuus toimituttaa tilintarkastus

9 §. *Tilintarkastusvelvollisuus.* Pykälän 1 momentin mukaan yhteisössä ja säätiössä on valittava tilintarkastaja ja toimitettava tilintarkastus sen mukaan kuin ehdotetussa laissa ja muualla laissa säädetään. Valittavan tilintarkastajan velvollisuutena on toimittaa vuotuinen tilintarkastus sekä huolehtia muista lakisääteisistä, kuten ehdotetussa ja asianomaisessa yhteisössä koskevassa laissa sekä arvopaperimarkkinalaissa säädettyistä tilintarkastajan tehtävistä. Tilintarkastajien lukumäärä ja valintamenettely vaihtelevat eri yhteisöjä koskevissa laeissa ja säätiölaissa. Tämän vuoksi on katsottu tarkoituksenmukaiseksi, että ehdotetussa laissa viitataan muualla laissa oleviin tilintarkastajan asettamisvelvollisuutta koskeviin säännöksiin. Tällöin myös tilintarkastajan valitsemista koskevat erityissäännökset löytyisivät kyseisestä yhteisöä koskevasta laista ja säätiölaista. Ehdotettuun lakiin sisältyisivät hyväksytyn tilintarkastajan valitsemista koskevat, asianomaista yhteisöä koskevaa lakia ja säätiölakia täydentävät lisäsäännökset. Nämä olisivat ehdotetun lain 11 ja 12 §:ssä. Lain 27 §:ssä olisi säännös lääninhallituksen velvollisuudesta valita tilintarkastaja laiminlyöntitapauksissa. Osakeyhtiössä ja osuuskunnassa vähemmistön suojaksi säädetystä oikeudesta vaatia hyväksytty tilintarkastaja ja erityinen tarkastus säädettäisiin edelleen asianomaisissa yhteisöjä koskevissa laeissa. Lain 4 luvussa säädettäisiin tilintarkastuksen sisällöstä.

Erityisesti ehdotetun lain 3 luvun säännöksiä hyväksytyn tilintarkastajan valitsemispakosta saatetaan joutua hyvinkin pian muuttamaan osakeyhtiölakiin ehdotettujen muutosten vuoksi. Osakeyhtiölakitoimikunta 1990 ehdottaa (komiteanmietintö 1992:32) osakeyhtiöiden jalkoja julkisiin ja yksityisiin osakeyhtiöihin. Julkisille yhtiöille ehdotetaan suurempaa tiedontovelvollisuutta ja tällöin velvollisuutta valita kaikissa julkisissa osakeyhtiöissä, koosta riippumatta, vähintään yksi yhtiökokouksen valitsema KHT-tilintarkastaja.

Pykälän 2 momentissa olisi säännös velvol-

lisuudesta valita varatilintarkastaja silloin, kun yhteisössä on valittu vain yksi tilintarkastaja. Säännöksessä ei mainita säätiötä, koska säätiölain 12 §:n 1 momentin mukaan säätiössä on aina oltava kaksi tilintarkastajaa. Momentin mukaan varatilintarkastajaan sovellettaisiin ehdotetussa ja asianomaista yhteisöä ja säätiötä koskevassa laissa olevia tilintarkastajaa koskevia säännöksiä. Momentti vastaa voimassa olevan osakeyhtiölain 10 luvun 1 §:n 2 momenttia, jonka sisältämä periaate näin ulotettaisiin koskemaan muitakin yhteisöjä ja säätiötä.

10 §. *Tilintarkastajan yleinen kelpoisuus.* Pykälässä määriteltäisiin ne yleiset kelpoisuusehdot, jotka jokaisen tilintarkastajan vähintään tulisi täyttää. Tilintarkastajaksi voitaisiin 1 momentin mukaan valita vain luonnollinen henkilö tai 2 luvun säännösten mukaisesti hyväksytty ja rekisteröity KHT- tai HTMyhteisö. Tilintarkastajalla tulisi olla sellainen laskentatoimen, taloudellisten ja oikeudellisten asioiden sekä tilintarkastuksen tuntemus ja kokemus kuin yhteisön tai säätiön toiminnan laatuun ja laajuuteen katsoen on tarpeen tehtävän hoitamiseksi. Vajaavaltaista tai konkursissa olevaa ei voitaisi valita tilintarkastajaksi. Kelpoisuusehtojen tavoitteen toteutuminen edellyttää, että kelpoisuusvaatimukset täyttyvät koko tehtävän hoitamisen ajan.

Pykälän esikuvana on käytetty voimassa olevan osakeyhtiölain 10 luvun 3 §:ää. Tätä säännöstä on käytännössä tulkittu väljästi. Monesti vain esteellisyyssäännösten on katsottu rajoittavan tilintarkastajan valintaa eikä pätevyydelle ole asetettu vaatimuksia. Ehdotettu pykälä tuentaisi pätevyysvaatimuksia. Tilintarkastajalta ei kuitenkaan edellytettäisi, että hän harjoittaa tilintarkastusta ammatikseen. Hänen tulisi kuitenkin tuntea kirjanpito- ja tilinpäätöskäytäntö niin hyvin, että hän pystyy arvioimaan itsenäisesti toimeksiantoon kuuluvat laillisuusseikat. Tilintarkastuksen ja oikeudellisten asioiden tuntemuksella tarkoitetaan pykälässä vähintään tilintarkastusta koskevien ja siihen liittyvien säännösten tuntemista. Edelleen tilintarkastajalla tulisi olla riittävä tuntemus tilintarkastustekniikasta ja tilintarkastukseen keskeisesti kuuluvista tehtävistä. Kelpoisuuden täyttymistä arvioitaisiin tapauskohtaisesti yhteisön ja säätiön toiminnan laadun ja laajuuden perusteella. Muodollisena kelpoisuusvaatimuksena pykälässä edellytetään lisäksi täysivaltaisuutta, joten vajaavaltaista tai hol-

hottavaksi julistettua taikka konkurssissa olevaa ei voitaisi valita tilintarkastajaksi. Olennaisena muutoksena voimassa olevaan lakiin ehdotetaan kansalaisuusvaatimuksesta luopumista. Vähintään yhdellä tilintarkastajalla tulisi 2 momentin mukaan olla asuinpaikka Euroopan talousalueella tai tilintarkastajan tulisi olla 5 tai 6 §:ssä tarkoitettu hyväksytty tilintarkastusyhteisö.

11 §. *Velvollisuus valita hyväksytty tilintarkastaja.* Pykälässä säädettäisiin velvollisuudesta valita hyväksytty tilintarkastaja. Säännöstä sovellettaisiin eri yhteisöjä koskevissa laeissa ja säätiölaissa olevien tilintarkastusvelvollisuutta koskevien säännösten lisäksi. Velvollisuudesta valita tilintarkastaja on säännöksiä esimerkiksi osakeyhtiölain 10 luvun 1 §:ssä, säätiölain 2 luvun 12 §:ssä ja avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain 10 luvussa.

Pykälän 1 momentin mukaan sen lisäksi, mitä muualla laissa säädetään velvollisuudesta valita tilintarkastaja, vähintään yhden tilintarkastajan tulisi olla hyväksytty tilintarkastaja, jos yhteisön tai säätiön osalta vähintään kaksi kolmesta 1 momentissa tarkoitettusta edellytyksestä täytyy: taseen loppusumma on edellisen tilikauden tilinpäätöksen mukaan yli kaksi miljoonaa markkaa (1 kohta), liikevaihto tai sitä vastaava tuotto on edellisen tilikauden tilinpäätöksen mukaan yli neljä miljoonaa markkaa (2 kohta) ja keskimääräinen työntekijämäärä on edellisen tilikauden aikana ollut yli 10 henkilöä (3 kohta). Tuotolla tarkoitetaan säännöksen 2 kohdassa kaikkia tuottoja, joka esimerkiksi yhdistyksessä ovat varsinaisen toiminnan tuotto, sijoitusten tuotto ja varainhankinnan tuotto. Jollei yhteisössä sitä koskevien säännösten mukaan vaadita toimintakertomuksen laatimista, tulisi säännöksen 3 kohdassa tarkoitettu henkilömäärä selvittää muulla tavalla.

Voimassa olevaan lainsäädäntöön verrattuna ehdotus laajentaa hyväksytyn tilintarkastajan käyttövelvollisuuden alaa. Osakeyhtiölain 10 luvun 4 §:n mukaan yhtiöön tai emoyhtiöön on valittava hyväksytty tilintarkastaja, jos yhtiön tai konsernin sidottu oma pääoma on enemmän kuin kaksi miljoonaa markkaa. Vastavasti osuuskunnissa sidotun oman pääoman ollessa yli miljoona markkaa tai mikäli sen palveluksessa on kahden viimeksi kuluneen tilikauden aikana ollut keskimäärin yli 200 henkilöä tai osuuskunnalla on sijoitus pääoma, on osuuskunnassa valittava hyväksytty tilintarkastaja. Keskimääräistä palveluksessa olleiden

henkilöiden määrää koskeva säännöksen 3 kohdan kriteeri on neljännen yhtiöoikeudellisen direktiivin 11 artiklan mukaan kolmantena kriteerinä liikevaihdon ja taseen loppusumman rinnalla. Pykälän 1 momentin vaatimus täyttyisi, jos vähintään yksi tilintarkastajista on hyväksytty tilintarkastaja. Yhteisö voisi lisäksi valita muita kuin hyväksyttyjä tilintarkastajia, jollei tätä oikeutta ole rajoitettu asianomaista yhteisöä koskevissa säännöksissä tai esimerkiksi yhtiöjärjestyksessä.

Momentin raja-arvojen eräänä esikuvana on käytetty osakeyhtiölain 11 luvun 14 §:n 2 momenttia. Tämän säännöksen mukaan samat raja-arvot kuin ehdotetussa momentissa ylittävien yhtiöiden on julkistettava tilinpäätöstiensä toimittamalla ne kaupparekisteriviranomaiselle.

Pykälän 2 momentin mukaan vain hyväksytty tilintarkastaja voisi toimia tilintarkastajana, jos yhteisössä vähintään kaksi säännöksessä tarkoitettua kolmesta edellytyksestä täyttyy: taseen loppusumma edellisen tilikauden tilinpäätöksen mukaan on yli 12,5 miljoonaa markkaa (1 kohta), liikevaihto tai sitä vastaava tuotto edellisen tilikauden tilinpäätöksen mukaan on yli 25 miljoonaa markkaa (2 kohta) ja palveluksessa edellisen tilikauden aikana on ollut keskimäärin yli 50 henkilöä (3 kohta). Muun kuin hyväksytyin tilintarkastajan valitseminen tällaisessa yhteisössä ei olisi mahdollista, ei edes vaatimukset täyttävän tilintarkastajan rinnalle. Kelpoisuusvaatimus perustuu kahdeksannen yhtiöoikeudellisen direktiivin 2 artiklan ehdottomasta säännöksestä. Sen mukaan vain direktiivin kelpoisuusvaatimukset täyttävä tilintarkastaja voidaan valita toimittamaan tilinpäätöksen lakisääteinen tilintarkastus yhteisössä, joka ylittää neljännen yhtiöoikeudellisen direktiivin 11 artiklassa asetetut raja-arvot. Momentin soveltamisesta HTM-tilintarkastajaan säädettäisiin asetuksella 48 §:n 4 momentin nojalla.

Momentissa olevat markkamääräiset raja-arvot vastaavat neljännen yhtiöoikeudellisen direktiivin 11 artiklan raja-arvoihin kaavailtua, komission vuonna 1993 ehdottamaa tarkistusta. Suuriin yhtiöihin kohdistuu jo voimassa olevan lainsäädännön mukaan tavallista suurempi vaatimus luotettavuudesta ja julkisuudesta. Kirjanpitolain 33 §:ssä tarkoitettut raja-arvot ylittävän liiketoimintaa harjoittavan kirjanpitovelvollisen on toimitettava kuudessa kuukaudessa tilikauden päättymisestä patenti-

ja rekisterihallituksen kaupparekisteriosastolle oikeaksi todistettu jäljennös tuloslaskelmasta ja taseesta liitteineen. Ehdotetut markkamääräiset raja-arvot ovat kuitenkin suurempia kuin kirjanpitolain 33 §:n tarkoittamat raja-arvot.

Pykälässä tarkoitettun tilintarkastajan valitseminen kohdistuu tuleviin tilikausiin. Tilintarkastaja valitaan yhtiökokouksessa tai vastaavassa toimielimen kokouksessa aina alkaneen eikä päättyneen tilikauden ajaksi. Tilintarkastaja voidaan valita useammankin tilikauden ajaksi. Tällöin yhteisön tulee ennakoida, täytyvätkö pykälässä tarkoitettut kokorajat tulevien tilikausien aikana. Mikäli tilintarkastajan kelpoisuusvaatimukset eivät täyty, yhteisön on valittava uusi tilintarkastaja vaikka kesken tilikauden.

12 §. *Velvollisuus valita KHT-tilintarkastaja tai -yhteisö.* Pykälän mukaan tilintarkastajaksi olisi suuremmissa yhteisöissä ja säätiöissä valittava vähintään yksi Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, jos yhteisö on arvopaperimarkkinalaissa tarkoitettu pörssiyhtiö tai sopimusmarkkinayhtiö tai jos yhteisössä ja säätiössä vähintään kaksi kolmesta säännöksessä tarkoitettua edellytyksestä täyttyy edeltäneen tilikauden aikana: taseen loppusumma on ollut yli 150 miljoonaa markkaa (1 kohta), liikevaihto on ollut yli 300 miljoonaa markkaa (2 kohta) ja keskimääräinen työntekijämäärä on ollut yli 300 henkilöä (3 kohta).

Arvopaperimarkkinalain 1 luvun 4 §:n mukaan pörssiyhtiö on yhtiö, jonka osakkeeseen osakeyhtiölain mukaan oikeuttavalla arvopaperilla voidaan käydä kauppaa arvopaperipörssissä. Sopimusmarkkinayhtiö on yhtiö, jonka osakkeesta tai osakkeeseen osakeyhtiölain mukaan oikeuttavasta arvopaperista on tehty kurssivälityssopimus. Voimassa olevassa osakeyhtiölain 10 luvun 4 §:ssä edellytetään vähintään yhtä KHT-tilintarkastajaa, jos yhtiön osakkeita tai velkakirjoja noteerataan arvopaperipörssissä tai jos yhtiön palveluksessa on kahden viimeksi kuluneen tilikauden aikana ollut yli 500 henkilöä. Lisäksi tiettyjä toimialoja koskevassa erityislainsäädännössä, kuten pankki- ja vakuutusyhtiölainsäädännössä on säännöksiä, joiden mukaan tilintarkastajaksi voidaan valita ainoastaan KHT-tilintarkastaja. Ehdotettua pykälää on muutettu osakeyhtiölain säännökseen verrattuna siten, että noteerattujen yhtiöiden jaottelu vastaa arvopaperimarkkinalaissa tarkoitettuja yhtiön omasta

tahdosta noteerattuja yhtiöitä ja muita julkisen kaupankäynnin kohteena olevia yhtiöitä. Ehdotettu säännös koskisi yhtiön omasta tahdosta arvopaperimarkkina-laissa tarkoitettulla tavalla noteerattuja yhtiöitä.

Voimassa oleva lainsäädäntö ei tunne KHT-tilintarkastajavaatimuksen osalta liikevaihtotä- taserajoja. Pykälän säännöksellä laajennetaan KHT-tilintarkastajan käyttöä keskikokoi- sissa ja suurissa yrityksissä. Säännöksen tarkoi- tuksena on varmistaa mahdollisimman ammat- titaitoinen tilintarkastus yrityksissä, joilla ni- den toiminnan laajuuden perusteella voidaan arvioida olevan laaja sidosryhmäpiiri.

13 §. *Tilintarkastus konsernissa.* Pykälän 1 momentin mukaan konsernin emoyrityksenä olevassa yhteisössä ja säätiössä tulisi valita hyväksytty tilintarkastaja 11 ja 12 §:n mukai- sesti, jos konsernin osalta 11 tai 12 §:ssä tar- koitetuista kolmesta edellytyksestä vähintään kaksi täyttyy. Säännöksen soveltaminen mer- kitsee esimerkiksi, että konsernin emoyrityk- seen tulisi valita vähintään yksi KHT-tilintar- kastaja 12 §:n mukaisesti, kun edellisen tilikau- den konsernitilinpäätös osoittaa konsernin lii- kevaihdon olevan yli 300 miljoonaa markkaa taikka konsernitaseen loppusumman olevan yli 150 miljoonaa markkaa tai konsernin keski- määräisen työntekijämäärän olevan yli 300 henkilöä. Ehdotettua lakia sovellettaisiin yri- tuskokonaisuuteen samalla tavalla kuin yksit- täiseen yhteisöön tai säätiöön. Hyväksytty ti- lintarkastaja olisi valittava edellytysten täytty- essä, vaikka konserni ei olisi velvollinen laati- maan konsernitilinpäätöstä.

Pykälän 2 momentin mukaan konsernissa tytäryrityksenä olevan yhteisön tilintarkasta- jaksi on valittava vähintään yksi emoyrityksenä olevan yhteisön tai säätiön tilintarkastaja. Edellä sanotusta voidaan poiketa vain perus- tellusta syystä. Tällaisena syynä voisi olla esimerkiksi kesken tilikauden tehtävä yritys- kauppa, jolloin konserniin tulisi uusi tytäryhtiö, jonka tilintarkastajat on jo valittu. Tämä velvollisuus on tarkoituksenmukaista ulottaa koskemaan kaikkia yhteisömuotoja.

Ehdotettua pykälää saatetaan joutua myö- hemmin tarkistamaan osakeyhtiölakitoimikun- ta 1990:n mietinnössä ehdotettujen konserni- säännösten perusteella.

14 §. *JHTT-tilintarkastajan valitseminen.* Py- kälän mukaan voitaisiin yhteisössä ja säätiössä, jossa kunnalla tai kuntayhtymällä on määrää- misvalta, valita HTM-tilintarkastajan sijasta

tilintarkastajaksi julkishallinnon ja talouden tilintarkastuslautakunnan hyväksymä JHTT-tilintarkastaja sen estämättä, mitä lain 11—13 §:ssä säädetään hyväksytyn tilintarkas- tajan valitsemisesta.

Voimassa olevan osakeyhtiölain 10 luvun 4 §:n 6 momentin mukaan voidaan valtioneu- voston päätöksellä määrätä, että sanotun py- kälän 1—3 momentissa olevia vaatimuksia hyväksytyn tilintarkastajan valitsemisesta ei so- velleta muun muassa osakeyhtiöön, jonka osakkeista kunta tai kuntayhtymä omistaa enemmän kuin puolet ja jonka tilintarkastus täyttää päätöksessä mainitut ehdot. Osuuskun- ta-, kunta- sekä kuntainliittonemmistöisen osakeyhtiön tilintarkastuksesta eräissä tapauk- sissa annetun valtioneuvoston päätöksen (102/80) 2 §:n mukaan osakeyhtiölain poik- keussäännöstä voidaan soveltaa, jos yhtiön yhdeksi tilintarkastajaksi on valittu kuntien keskusjärjestön palveluksessa oleva päätoime- naan tilintarkastustehtävissä oleva henkilö taikka kunnallislain (953/76) 94 §:n 2 momen- tissa tarkoitettu henkilö, jonka kuntien keskus- järjestö on hyväksynyt tällaisten yhtiöiden tilin- tarkastajaksi. Poikkeussäännöksen tarkoitukse- na on ollut turvata julkisen omistajan etu ja kunnallistalouden näkökohtien huomioon otta- minen kunnallisen yhtiön tilintarkastuksessa.

Kunnat ja kuntayhtymät organisoivat palve- ltuotantonsa ja muita julkishallinnon tehtävi- ään yhä enemmän kirjanpitovelvollisiin yhtei- sömuotoihin, myös konsernimuodossa. Kun- nallisenemistöisten yhteisöjen tilintarkastuk- sessa on edelleenkin tarpeen turvata myös julkishallinnon osaaminen ja tuntemus. Kun- nan toimialaa koskevan vakiintuneen oikeus- käytännön mukaan kunnat eivät voi muutoin kuin erityisistä syistä harjoittaa liiketoimintaa tai omistaa tällaista toimintaa harjoittavan osakeyhtiön osakkeita, ellei kysymys ole kun- nalle luontaisten, lähinnä yleisten edellytysten kehittämiseen liittyvästä toiminnasta. Kunnal- lisenemistöiset yhteisöt harjoittavatkin yleensä esimerkiksi veden, lämmön tai sähkön jake- lua tai vaikkapa yleishyödyllistä asuntotoimin- taa.

Osakeyhtiölain 10 luvun 4 §:ää on tarkoitus muuttaa samanaikaisesti. Ehdotetulla pykälällä korvattaisiin osakeyhtiölain poikkeussäännös. Pykälä sallii, että yhteisössä, jossa kunnalla tai kuntayhtymällä on määräämisvalta, voidaan HTM-tilintarkastajan sijasta valita tilintarkas- tajaksi julkishallinnon ja talouden tilintarkas-

tuslautakunnan hyväksymä tilintarkastaja (JHTT-tilintarkastaja). Säännös merkitsee, että JHTT-tilintarkastajaa ei rinnastettaisi KHT-tilintarkastajaan. JHTT-tilintarkastajaa ei voitaisi valita silloin, kun ehdotetun lain 12 ja 13 § edellyttävät KHT-tilintarkastajan valitsemista.

JHTT-lautakunnasta ja tilintarkastajasta, kelpoisuusvaatimuksista, tutkinnosta ja valvon-
nasta säädetään julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta annetussa asetuksessa (926/91). Asetuksen 1 §:n mukaan muun muassa kunnallisenemmistöisten yhteisöjen tilintarkastustehtävissä toimivien henkilöiden ammatillisten valmiuksien yhdenmukaista toteamista varten on julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinto (JHTT-tutkinto). Kyseisen asetuksen 2 §:n mukaan JHTT-tutkinnon järjestämisistä varten on valtiovarainministeriön yhteydessä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunta (JHTT-lautakunta). Myös kunnallislakia on suunniteltu muutettavaksi niin, että ainakin yhden tilintarkastajan kunnassa tulisi olla JHTT-tilintarkastaja. Kunnallisenemmistöiset yhteisöt eroavat toimialaltaan ja suuruudeltaan valtionyhtiöistä, joiden osalta ei ole tarvetta vastaavaan sääntelyyn.

JHTT-tilintarkastaja olisi kirjanpitovelvollisen yhteisön tilintarkastajana ehdotetun lain 2 §:n tarkoittama tilintarkastaja, joten lakia sovellettaisiin tällaiseen tilintarkastajaan lukuun ottamatta vain hyväksyttyä tilintarkastajaa koskevia säännöksiä. Ehdotetun lain ohella JHTT-tilintarkastajaa koskisivat julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta annetun asetuksen erityissäännökset. JHTT-tutkintoa kehitetään niin, että se vastaa kahdeksannen yhtiöoikeudellisen direktiivin vaatimuksia. Lain 48 §:n 4 momentin mukaan pykälää voitaisiin soveltaa 11 §:n 2 momentin raja-arvot ylittävässä yhteisössä ja säätiössä asetuksella säädettävästä ajankohdasta, kun on selvitetty, että tutkinto vastaa direktiivin vaatimuksia.

15 §. *Tilintarkastusyhteisön päävastuullinen tilintarkastaja.* Jos tilintarkastajaksi on valittu tilintarkastusyhteisö, tämän olisi pykälän mukaan ilmoitettava tarkastettavalle yhteisölle tai säätiölle, kenellä on päävastuu tilintarkastuksen toimittamisesta. Pykälän mukaan päävastuullisella tilintarkastajalla tulisi olla vähintään sama kelpoisuus kuin tilintarkastusyhteisöllä. Tällä tarkoitetaan sitä, että jos tilintarkastusyhteisö on valittu tilintarkastajaksi yhteisöön, jossa tulee olla vähintään HTM-tilintarkastaja,

on päävastuullisen tilintarkastajan oltava vähintään HTM-tilintarkastaja. Jos tilintarkastajaksi on valittu KHT-yhteisö, on päävastuullisen tilintarkastajan aina oltava KHT-tilintarkastaja. Myös lain 23 ja 24 §:n säännöksiä riippumattomuudesta sovelletaan päävastuulliseen tilintarkastajaan.

Päävastuullisella tilintarkastajalla olisi pykälän mukaan samanlainen oikeus ja velvollisuus olla läsnä yhteisön tai säätiön kokouksessa kuin mitä muutoin on tilintarkastajasta voimassa ehdotetun lain 21 §:n nojalla.

4 luku. Tilintarkastuksen sisältö

16 §. *Hyvän tilintarkastustavan velvoittavuus.* Pykälän 1 momentin mukaan tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa 1 §:ssä mainittuja tehtäviä suorittaessaan. Säännös velvoittaisi sekä hyväksytyjä tilintarkastajia että muita tilintarkastajia. Velvollisuus koskisi tilintarkastusta ja muuta toimintaa, joka on säädetty tilintarkastajan tehtäväksi. Säännös koskisi myös muuta toimintaa, jota hyväksytty tilintarkastaja harjoittaa tässä ominaisuudessaan.

Hyvän tilintarkastustavan velvoittavuudella tarkoitetaan velvollisuutta toimia tilintarkastustehtävissä huolellisen ammattihenkilön yleisesti noudattaman tilintarkastuskäytännön mukaisesti. Tilintarkastajan tulee käyttää hyväseen tilintarkastuksen suunnittelussa, toteutuksessa ja raportoinnissa menetelmiä, joita huolelliset ammattihenkilöt yleisesti käyttävät. Tilintarkastajan tulisi tarkastaa tarpeelliset seikat, jotta hän voisi antaa lain 19 §:n mukaisen tilintarkastuskertomuksen. Pykälä kattaa kahdeksannen yhtiöoikeudellisen direktiivin 23 artiklassa asetetun vaatimuksen, jonka mukaan jäsenvaltioiden tulee huolehtia, että lakisääteissä tilintarkastuksessa noudatetaan 'ammatillista huolellisuutta'.

Voimassa olevassa lainsäädännössä hyvään tilintarkastustapaan viitataan monessa kohdin. Osakeyhtiölain 10 luvun 7 §:n 1 momentissa ja avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain 10 luvun 6 §:n 1 momentissa säädetään, että tilintarkastajan tulee hyvän tilintarkastustavan edellyttämässä laajuudessa tarkastaa tilinpäätös ja kirjanpito sekä yhtiön hallinto. Asunto-osakeyhtiöön sovelletaan asunto-osakeyhtiölain 3 §:n mukaan osakeyhtiölain 10 luvun 7 §:n säännöstä. Säätiölain 12 §:n 4 mo-

mentti ja yhdistyslain 38 § sisältää sisällöltään yhdenmukaisen säännöksen. Näitä säännöksiä on käytetty ehdotetun momentin esimerkinä.

Hyvä tilintarkastustapa on hyvään asianajajatapana ja hyvään kirjanpitotapaan rinnastettavaa tapaoikeutta. Tilintarkastajan tulee toiminnassaan noudattaa sekä eettisesti että ammatillisesti hyväksyttäviä periaatteita. KHT-yhdistys ry on 10 päivänä tammikuuta 1992 hyväksynyt jäseniään koskevia ohjeita, joissa on kirjoitetussa muodossa selvitetty huolellisen ammattihenkilön harjoittaman toiminnan taso. Ohjeita voidaan yleisemminkin käyttää suunta-aviivoina harkittaessa esimerkiksi oikeudenkäynnissä sitä, onko hyvää tilintarkastustapaa noudatettu. Hyvää tilintarkastustapaa on käsitelty myös alan ammattijulkaisuissa. Kannanottoja voidaan löytää tuomioistuimien ja Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan ratkaisuksista. Valtion tilintarkastuslautakunnan eräänä keskeisenä tehtävänä on 28 §:n mukaan huolehtia hyvän tilintarkastustavan kehittämisestä.

Lain 1 §:n 2 momentissa tarkoitettussa, muussa kuin tilintarkastajan lakisääteisessä toiminnassa hyvä tilintarkastustapa vaihtelee toimeksiannon laadun mukaan. Esimerkiksi konkursipesän erikoistilintarkastuksessa hyvä tilintarkastustapa voisi olla samanlaista kuin vuositilintarkastuksessa, joskin siihen voisi vaikuttaa tarkastuksen painottuminen konkurssivelkojen intressissä oleviin seikkoihin, kuten takaisinsaantiperusteiden selvittämiseen, eikä niinkään vähemmistöosakkaiden kohtelun arviointiin. Myös yrityskauppaa varten osakkeiden arvosta annettavan lausunnon ja tilintarkastuksen sekä arvopaperimarkkinalaissa tarkoitettua tarjousesitteen tarkastuksen välillä on yhteisiä piirteitä. Veroneuvonnassa tai organisaation kehittämistehtävässä voi hyvän tilintarkastustavan määrittäminen olla vaikeampaa. Tällöin voitaisiin ohjenuoraa hakea ehdotetussa laissa tilintarkastajalle yleisesti asetetuista huolellisuus- ja varovaisuusvaatimuksista. Tilintarkastajien ammattikunnan kannalta on tärkeää, että hyvän tilintarkastustavan sisällöstä tiedotetaan ja järjestetään koulutusta.

Pykälän 2 momentin mukaan tilintarkastajan on noudatettava yhtiömiesten, yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen antamia erityisiä ohjeita, mikäli ne eivät ole ristiriidassa lain, yhtiöjärjestyksen, sääntöjen tai yhtiösopimuksen taikka hyvän tilintarkastustavan kanssa.

Pykälän 1 momenttia on pidettävä hyvän tilintarkastustavan velvoittavuuden pääsääntönä, jota 2 momentti selventää. Tässä todetaan, mitä ohjeita tilintarkastajan on myös noudatettava. Yhtiömiehet, yhtiökokous tai vastaava toimielin voi esimerkiksi määrätä, että tilintarkastaja ei saa käyttää apulaista tarkastustyösääntä, tavanomaisen tarkastuksen lisäksi tarkemman selvityksen antamista tai lausuntojen sisällyttämistä tilintarkastuskertomukseen tietyistä seikoista.

Säännös on yhdenmukainen voimassa olevan osakeyhtiölain 10 luvun 7 §:n 3 momentin kanssa. Säännöksen tarkoittama vastaava toimielin tarkoittaa esimerkiksi sijoitusrahastolain rahasto-osuuden omistajien kokousta. Säännöllä tarkoitetaan myös sijoitusrahaston sääntöjä.

17 §. *Tilintarkastuksen kohde.* Pykälän 1 momentin mukaan tilintarkastuksen kohteena on yhteisön ja säätiön tilikauden kirjanpito ja tilinpäätös sekä hallinnon tarkastus. Kirjanpitoon ja tilinpäätökseen sisältyvät asiakirjat määräytyvät kirjanpitolain ja mahdollisten muiden lakien mukaan, joita tulee noudattaa tarkastettavassa yhteisössä tai säätiössä tilinpäätöksen laadinnassa. Tilinpäätökseen kuuluvat tuloslaskelma, tase ja niiden liitteenä ilmoitettavat tiedot. Tilinpäätöstä varmentavat taseerittelyt. Tilinpäätökseen voi sisältyä yhteisöä koskevan lain johdosta yhteisön hallituksen antama toimintakertomus, jolloin se kuuluu tilintarkastuksen piiriin. Pykälään sisältyvät toimenpiteet, jotka edeltävät tilintarkastuskertomuksen antamista. Tilinpäätöksen tarkastuksen perusteella tilintarkastajan tulee pystyä muodostamaan perusteltu käsityksensä siitä, onko tilinpäätös laadittu voimassa olevien säännösten mukaisesti. Hyvä tilintarkastustapa edellyttää, että tilintarkastaja selvittää, miten tilikauden tulos on syntynyt ja varmistaa, että tilikauden tuloslaskelma on laadittu lain mukaisesti. Tilintarkastajan on myös varmistettava, että tuloslaskelman ja taseen tiedot perustuvat kirjanpitoon sekä tilinpäätöksessä on esitetty lain ja hyvän kirjanpitotavan edellyttämät tiedot.

Tarkastuskohde määräytyisi yksilöllisessä tilanteessa noudatettavan yhteisöläinsäädännön ja kirjanpitolain mukaisten tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten perusteella. Toimintakertomus kuuluu tilinpäätöksen tarkastukseen, jos laki tai yhteisön säännöt, yhtiöso-

pimus tai vastaava taikka yhteisön tekemä päätös edellyttää toimintakertomuksen laatimista.

Myös hallinnon tarkastus kuuluisi tilintarkastuksen kohteeseen. Momentin esikuvana on käytetty voimassa olevan osakeyhtiölain 10 luvun 7 §:ää, jonka mukaan tilintarkastajan tulee hyvän tilintarkastustavan edellyttämässä laajuudessa tarkastaa myös yhtiön hallinto. Hallinnon tarkastus kuuluu tilintarkastajan tehtäviin myös voimassa olevan säätiölain 12 §:n 1 momentin mukaan. Käytännössä hallinnon tarkastus sisältyy luontevana osana tilinpäätöksen tarkastukseen. Lainsäädännön ja yhteisön päättävien toimielinten tekemien päätösten noudattamisesta tilintarkastaja lausuisi erityisesti 19 §:ssä tarkoitetussa tilintarkastuskertomuksessa. Tilintarkastuksen suorittamisen kannalta ei ole merkitystä pykälässä säädetyllä kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon jaottelulla, sillä käytännössä nämä muodostavat kokonaisuuden.

Hallintotarkastuksessa tilintarkastajan tehtävänä on huolehtia lähinnä johdon toiminnan laillisuuden valvomisesta, eikä niinkään liiketaloudellisten näkökohtien selvittämisestä. Tämän on katsottu sisältävän velvollisuuden selvittää esimerkiksi sellaisia seikkoja kuin organisaation puutteet ja riskilähteet, onko päätökset ja lakisääteiset velvoitteet pantu asianmukaisesti täytäntöön, vakuutusten kattavuus, arvopapereiden panttaaminen ja säilyttäminen sekä veroilmoituksen puutteet ja virheellisyydet. Yhteisön ulkopuolisen tahon kannalta on tärkeää, että tilintarkastaja tutkii, onko toiminnan jatkamiselle olemassa edellytyksiä.

Tilintarkastajalta edellytetään myös tarkastuksen kohdetta koskevien säännösten tuntemusta. Kuten yleisperusteluissa on todettu, säätämällä tilintarkastuksen sisällöstä yleislailla erityislakien asemesta ei ole yleensä haluttu muuttaa nykyistä kutakin yhteisötyyppiä ja säätiötä koskevaa vakiintunutta käytäntöä. Niinpä esimerkiksi osakeyhtiössä ja osuuskunnassa hallinnon tarkastus käsittää myös osakeyhtiö- ja osuuskuntalainsäädännön sisältämien vähemmistönsuojasäännösten, muiden erityissäännösten ja yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen määräysten noudattamisen valvonnan.

Pykälän 2 momentin mukaan emoyrityksenä olevan yhteisön tai säätiön tilintarkastajan on myös tarkastettava konsernitilinpäätös sekä muutoinkin konserniin kuuluvien yhteisöjen ja säätiön keskinäisiä suhteita. Tarkastuksen tulee

tällöin erityisesti kohdistua konsernin yhteisöjen ja säätiön keskinäisiin suhteisiin. Koska säätiö voi toimia ainoastaan emoyrityksenä, voi konsernissa olla ainoastaan yksi säätiö. Momentin esikuvana on käytetty osakeyhtiölain 10 luvun 7 §:n 2 momenttia.

18 §. *Tilinpäätösmerkintä.* Pykälässä säädettäisiin tilinpäätösmerkinnän tekemisestä ja sen vähimmäisisällöstä. Kun tilintarkastus on tehty, tilintarkastajan tulisi tehdä siitä tilinpäätöksen merkintä, jossa viitataan tilintarkastuskertomukseen sekä lausutaan siitä, onko tilinpäätös laadittu hyvän kirjanpitotavan mukaisesti. Tilinpäätösmerkinnän tarkoituksena on yksilöidä luotettavasti se tilinpäätös, jonka tilintarkastaja on tarkastanut. Tilinpäätösmerkintä tehdään tasekirjaan kirjoitettavalla merkinnällä, joka osoittaa, että tilintarkastus on päättynyt ja tarkastuksesta on annettu kertomus. Tilintarkastaja allekirjoittaa tilinpäätösmerkinnän paperille tulostettuun tai kirjoitettuun tilinpäätökseen. Jos tilintarkastajia on useita, kaikkien tulee allekirjoittaa tilinpäätösmerkintä. Pykälän edellyttämä tilinpäätösmerkintä sisältää käytännössä vähintään päiväyksen, allekirjoituksen ja viittauksen tehtyyn tilintarkastukseen ja sen johdosta annettuun tilintarkastuskertomukseen sekä lausunnon hyvän kirjanpitotavan noudattamisesta.

19 §. *Tilintarkastuskertomus.* Tilintarkastajan olisi annettava tarkastuksestaan tilintarkastuskertomus. Tilintarkastuskertomus olisi laadittava pykälän yleissäännöksen ja sitä täydentävien yhteisöä koskevan lain tai säätiölain erityissäännösten mukaan. Tilintarkastuskertomus on tilintarkastajan antama kirjallinen raportti hänet tehtävänsä valinneelle yhteisön tai säätiön toimielimelle, joka päättää tilinpäätöksen hyväksymisestä tai vahvistamisesta. Tilintarkastus on ensi sijassa lainmukaisuuden valvontaa. Tilintarkastajan tehtävänä on siten ensi sijassa valvoa, että tilinpäätös on laadittu kirjanpitolain ja muiden tilinpäätöksen laadintaa sääntelevien säännösten ja määräysten mukaisesti. Tilintarkastuksessa laillisuus- ja tarkoituksenmukaisuusnäkökohtien toisistaan erottaminen voi käytännössä olla vaikeaa. Rajankäynnistä voidaan mainita esimerkkinä tilintarkastajan tilintarkastuskertomuksessa esittämä lausuma tuloksen käsittelystä hallituksen tai vastaavan toimielimen esittämällä tavalla. Tilintarkastajan tulee raportoinnissaan aina kiinnittää huomiota omistajien ja muiden sidosryhmien tiedontarpeeseen.

Pykälän 1 momentin mukaan tilintarkastuskertomus on luovutettava yhteisön tai säätiön hallitukselle tai vastaavalle toimielimelle viimeistään kaksi viikkoa ennen sitä kokousta, jossa tilinpäätös on esitettävä vahvistettavaksi. Tämä säännös on yhdenmukainen osakeyhtiölain 10 luvun 10 §:n 1 momentin kanssa. Asunto-osakeyhtiölaissa (809/91), yhdistyslaissa ja säätiölaissa ei ole mainintaa, missä ajassa tilintarkastuskertomus olisi luovutettava. Sijoitusrahastolain, vakuutuskassalain (1164/92) ja henkilöstörahasolain (814/89) mukaan kertomus on jätettävä kaksi viikkoa ennen tilinpäätöksen vahvistavaa kokousta. Säännöksen esikuvana on ollut osakeyhtiölain vastaava lainkohta. Avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain 10 luvun 8 §:n 1 momentin mukaan tilintarkastajan on kultakin tilikaudelta annettava yhtiölle tilintarkastuskertomus viiden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Osuuskuntalain 91 §:n mukaan tilintarkastuskertomus on annettava osuuskunnan hallitukselle vähintään viikkoa ennen sitä osuuskunnan kokousta, jossa tilinpäätös on esitettävä vahvistettavaksi.

Avoin yhtiö ja kommandiittiyhtiö poikkeavat yhteisömuotona hallinnoltaan ja toimintoiltaan muista yhteisöistä. Niiden osalta ei ole säädetty tilinpäätöksen hyväksymisestä eikä muusta tilinpäätökseen perustuvasta valvonnasta. Tämän vuoksi ei ole tarvetta yhdenmukaistaa sääntelyä avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön osalta. Tämän vuoksi ehdotetaan, että ehdotetun lain säätämisen yhteydessä viimeksi mainittuja yhteisöjä koskeviin lakeihin jätettäisiin niiden erityisluonteen vuoksi tilintarkastuskertomuksen jättämisajankohdan osalta ehdotetusta laista poikkeavat säännökset. Avointa yhtiötä ja kommandiittiyhtiötä lukuun ottamatta tilintarkastuskertomus tulisi siis antaa viimeistään kaksi viikkoa ennen sitä kokousta, jossa tilinpäätös on esitettävä vahvistettavaksi.

Säännöksen yleissäännösluonteesta johtuu, että tilintarkastuskertomuksen sisältö määräytyy lisäksi yhteisöä tai säätiötä koskevan erityislainsäädännön perusteella. Tilintarkastuskertomuksen tulee täyttää hyvän tilintarkastustavan asettamat vaatimukset. Hyvä tilintarkastustapa edellyttää, että tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastaja antaa totuudenmukaisen, riittävän ja selkeän kuvan tarkastuksesta ja sen perusteella syntyneistä johtopäätöksistä. Tilintarkastuskertomuksen tulee sisältää momentin

1—5 kohdassa tarkoitetut lausunnot. Jos yhteisön tai säätiön tilinpäätökseen ei yhteisön toiminnan luonteen tai yksilöllisen tilanteen johdosta liity säännöksessä mainittua seikkaa, josta tilintarkastajan tulee lausua, tilintarkastaja tietenkin jättää tästä lausumatta.

Momentin 1 kohdan mukaan tilintarkastuskertomuksen tulisi sisältää lausunto siitä, onko tilinpäätös laadittu kirjanpitolain ja tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti. Tilintarkastaja antaisi 1 kohdassa tarkoitetun lausunnon sekä myönteisessä että kielteisessä tilanteessa. Tilintarkastaja voi antaa myönteisen lausunnon, jos hän on tarkastuksensa perusteella varmistunut, että tilinpäätös on lain mukainen. Jos tilinpäätöksen laadinnassa ei ole noudatettu siihen sovellettavaa lakia, tilintarkastajan on tuotava se tilintarkastuskertomuksessaan esille. Jos lakia ei ole noudatettu, tulee tilintarkastuskertomuksesta ilmetä, kuinka se poikkeaa lain edellyttämästä. Muihin säännöksiin ja määräyksiin katsotaan kuuluvan esimerkiksi rahoitustarkastuksen päätös luottolaitosten kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä ja valtiovarainministeriön sijoitusrahastolain 57 b §:n nojalla tekemä päätös.

Momentin 2 kohta edellyttää, että tilintarkastaja lausuu, antaako tilinpäätös kirjanpitolain tarkoitetulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Ehdotettu säännös liittyy kirjanpitolain muuttamisesta annettuun lakiin (1572/92). Kirjanpitolain 9 §:n 2 momentin mukaan tilinpäätökseen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tuloslaskelman ja taseen liitteenä on ilmoitettava tätä varten tarpeelliset lisätiedot. Kirjanpitolain vaatimus kohdistuu tilinpäätöksen laatijaan. Tilinpäätöksen tulee sisältää lain edellyttämät tiedot. Tilinpäätöstietojen oikeellisuus ja riittävyys määräytyy kirjanpitolain ja hyvän kirjanpito-tavan mukaan. Jos tilinpäätöksestä puuttuu tietoja, jotka siinä tulee lain nimenomaisen säännöksen tai hyvän kirjanpito-tavan mukaan olla, tilinpäätös ei anna riittäviä tietoja. Tilintarkastajan tulee kertomuksessaan myönteisessäkin tapauksessa lausua käsityksensä tilinpäätöksen oikeista ja riittävästä tiedoista. Mahdollinen kielteinen lausuma on perusteltava. Tilinpäätöstietojen oikeellisuutta ja riittävyttä tilintarkastaja arvioi kirjanpitolain ja sen nojalla annettujen muiden säännösten ja mahdollisten muiden tilinpäätöksen laadintaa koskevien la-

kien perusteella. Oikeellisuuden ja riittävyyden arvioiminen on lainmukaisuuden valvontaa. Lainmukaisuus sisältää sen, että tilinpäätös on laadittu hyvän kirjanpitotavan mukaan.

Momentin 2 kohdan mukaista lausumaa antaessaan tilintarkastajan olisi arvioitava tilinpäätöstietoja kokonaisuudessaan tilintarkastuskertomuksen lukijan kannalta. Tilintarkastaja ei voi edellyttää, että tilinpäätöksen tulisi sisältää tietoja, joita tilinpäätöksen laatimiseen sovellettavan lain mukaan ei tule antaa. Toisaalta kirjanpitovelvollisen on tilinpäätöstä laadittaessa ilmoitettava tuloslaskelman ja taseen liitteenä lisätietoja, mikäli se oikeellisuuden ja riittävyyden kannalta on tarpeen. Tilintarkastaja voi edellyttää liitetiedoissa annettavaksi lisäinformaatiota, jos hän katsoo tilinpäätöksen sinänsä muuten lain mukaisesti laadituksi, mutta tiedot joiltakin osin riittämättömiksi. Tilintarkastaja voi itsekin pykälän 3 momentin nojalla antaa lisätietoja, jos katsoo sen olevan tarpeen. Tilintarkastajan velvollisuus antaa lisätietoja on kuitenkin toissijainen verrattuna siihen, joka laatii tilinpäätöksen.

Momentin 3 kohdan mukaan tilintarkastuskertomuksessa tulisi lausua tarkastuksen perusteella muodostettu käsitys tilinpäätöksen vahvistamisesta. Tilintarkastajan lausunto voi olla myönteinen tai kielteinen. Myönteinen lausunto edellyttää, että tilinpäätökseen sisältyvät tuloslaskelma ja tase on laadittu kirjanpitolain ja yhteisön tilinpäätöksen laatimista koskevan lain mukaisesti. Tähän kuuluu se, että tilinpäätös on laadittu hyvän kirjanpitotavan mukaisesti. Jos tilintarkastaja antaa kielteisen lausunnon, hänen on perusteltava se. Kielteinen lausuma voi johtua oleellisista puutteista tai virheellisyyksistä tilinpäätöksessä. Tilintarkastajan tämän kohdan tarkoittama lausunto liittyy pykälän 1 ja 2 kohdan tarkoittamiin lausuntoihin. Jos 1 ja 2 kohdan tarkoittamat lausunnot ovat kielteisiä ja syynä on oleellinen puute tai virhe tilinpäätöksessä, on tämänkin kohdan tarkoittaman lausunnon oltava kielteinen.

Tilintarkastuskertomuksen tulisi momentin 4 kohdan mukaan sisältää tilintarkastajan tarkastuksensa perusteella muodostama käsitys tilikauden tuloksen käsittelystä. Tilintarkastajan lausunto perustuu toimivaltaisen yhteisön toimielimen tekemään ehdotukseen. Yleensä yhteisön hallitus tekee ehdotuksen. Tilintarkastajan lausunto voi olla myönteinen tai kielteinen. Tilintarkastaja ilmaisee myönteisessä lausunnossa mielipiteensä sen, että tarkastuksen

perusteella tilikauden voitto voidaan käyttää tai tappio kattaa ehdotetulla tavalla. Tilintarkastajan lausunnon tulee perustua yhteisöä ja säätiötä koskevaan lakiin ja kirjanpitolakiin. Tilintarkastajan tehtävänä on antaa myönteinen lausunto, jos ehdotus tuloksen käsittelystä on lainmukainen. Tilintarkastajan ei tule lausunnossaan ottaa kantaa ehdotuksen tarkoituksenmukaisuuteen, vaikka tällainen erottelu yksittäistapauksessa saattaa olla vaikea. Tilintarkastajan tulee kiinnittää huomiota sovellettavan lain tarkoitukseen ja periaatteisiin. Kielteinen lausunto on perusteltava tilintarkastuskertomuksessa. Vaikka tilintarkastaja antaisi myönteisen lausunnon, hän voisi pykälän 3 momentin nojalla antaa lisätietoja, joissa hän voi tuoda esiin tarpeellisia lisänäkökohtia.

Momentin 5 kohdan mukaan tilintarkastajan tulisi lausua käsityksensä vastuuvapauden myöntämisestä yhteisön tai säätiön vastuuvollisille. Tilintarkastajan vastuuvapauslausunto perustuu tarkastuksen tulokseen. Vastuuvapauslausunto koskee niitä yhteisön tai säätiön toimielinten jäseniä ja toimielimiä, joiden osalta tilinpäätöksen vahvistamisesta tai hyväksymisestä päättävä yhteisön toimielin tekee päätöksen vastuuvapauden myöntämisestä tai sen epäämisestä. Vastuuvolliset määräytyvät yhteisöä ja säätiötä koskevan lain mukaan. Yleensä vastuuvapauslausunto koskee ainakin yhteisön toimitusjohtajaa, varatoimitusjohtajaa, hallituksen jäseniä, hallituksen puheenjohtajaa ja varapuheenjohtajaa, hallintoneuvoston jäseniä ja yhteisön perustajia. Vastuuvapauslausunto kohdistuu vastuuvollisen mahdolliseen vahingonkorvausvastuuseen yhteisöä kohtaan. Tilintarkastuskertomuksen vastuuvapauslausunto voi olla myönteinen tai kielteinen. Se voi olla vain osalle vastuuvollisista myönteinen. Kielteinen vastuuvapauslausuma on perusteltava tilintarkastuskertomuksessa.

Tilintarkastajan vastuuvapauslausuma ilmaisee tilintarkastajan tarkastuksensa perusteella muodostaman käsityksen siitä, onko olemassa perusteita vastuuvapauden myöntämiseen tai epäämiseen. Vastuuvapauden myöntäminen tai epääminen tilintarkastajan lausunnon jälkeen vaikuttaa mahdollisen vahingonkorvauskanteen nostamisen edellytyksiin vastuuvollista kohtaan. Tilintarkastajan ei tule esittää kielteistä vastuuvapauslausuntoa, ellei vastuuvollinen ole syyllistynyt yhteisöä koskevan lain mukaan vahinkoa yhteisölle tuottaneeseen tekkoon tai laiminlyöntiin. Kielteisen vastuuva-

pauslausunnon tarkoituksena on tilintarkastajan mielipiteen kautta kiinnittää päätösvaltaisen kokouksen huomio mahdollisen vahingonkorvauskanteen nostamisen edellytyksiin. Pykälän 5 kohta koskee luonnollisesti vain niitä yhteisömuotoja, joissa hallituksen jäsenille niitä koskevan lainsäädännön mukaan myönnetään vastuuvapaus. Henkilöyhtiöissä vastuuvapautta ei yhtiömiehille voida myöntää.

Pykälän 2 momentin mukaan tilintarkastajan tulisi tilintarkastuskertomuksessaan esittää muistutus, jos tässä lainkohdassa tarkoitetut vastuuvolliset ovat mahdollisesti aiheuttaneet vahinkoa yhteisölle, josta seuraa vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä kohtaan. Tilintarkastajan tulee esittää muistutus myös sellaisessa tilanteessa, jossa vastuuvollinen on tarkastetun tilikauden aikana rikkonut yhteisöä koskevan lain tai säätiölain säännöksiä taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestyksen, yhtiösopimuksen tai sääntöjen määräyksiä vastaan. Tyhjentävää luetteloa säännöksistä ja määräyksistä, joiden noudattamista tilintarkastajan tulisi valvoa, ei voida laatia. Tällaisia olisivat lisäksi ainakin kirjanpitolainsäädännön ja arvopaperimarkkinalainsäädännön säännökset ja määräykset sekä esimerkiksi kavallusta koskevat rikoslain säännökset. Tilintarkastajan tulisi tilanteen mukaan valvoa myös verosäännösten ja esimerkiksi erilaisten avustussäännösten sekä luvanvaraista elinkeinoa harjoittavaa oikeushenkilöä koskevien toimialarajoitusten noudattamista. Tilintarkastaja voi yleensä arvioida toiminnan lainmukaisuutta lähinnä vain kirjanpito- ja pöytäkirja-aineiston pohjalta. Tilintarkastajalta ei yleisen elämäkokemuksen mukaan voida kuitenkaan edellyttää niin syvälistä kohteen tuntemusta, että hänen tulisi ilman erityistä syytä esimerkiksi tiettyjen tuotantokustannuserien pienuuden perusteella epäillä tarkastettavan yrityksen rikkovan toimintaa koskevia ympäristönormeja.

Vahingonkorvausvelvollisuutta tulisi arvioida osakeyhtiössä ja osuuskunnassa myös vähemmistönsuojan ja osakkaansuojan kannalta. Tällöin tulisi arvioida, onko esimerkiksi osakeyhtiölain yleislausekkeiden vastaisella teolla annettu osakkaalle tai yhtiön ulkopuoliselle oikeudetonta etua toisten osakkaiden kustannuksella. Avoimessa yhtiössä ja kommandiittiyhtiössä oikeudettoman edun antamista vastaava vahinko voi aiheutua esimerkiksi toiselle yhtiömiehelle.

Tilintarkastaja esittäisi momentin tarkoitta-

man muistutuksen vain niissä tilanteissa, joissa siihen on aihetta. Muistutus on perusteltava. Muistutuksen antaminen voi johtaa 1 momentin 5 kohdan tarkoittamaan kielteiseen vastuuvapauslausumaan, jos vastuuvollisuuden teko tai laiminlyönti on aiheuttanut mahdollisen vahingonkorvausvelvollisuuden yhteisöä tai säätiötä kohtaan. Muistutuksen antamisen edellytykset tulevat ilmi hyvän tilintarkastustavan edellyttämän laajuuden mukaisessa tilintarkastuksessa. Tilintarkastajan on tässäkin kiinnitettävä huomiota oleellisuuden huomioon ottamiseen. Tilintarkastajan ei tule antaa muistutusta yhteisön tai säätiön kokoon tai vahingonkarsijan olosuhteisiin nähden vähäisten rikkomusten tai laiminlyöntien johdosta. Tilintarkastajan muistutus voi olla myös kannanotto vahingonkorvauskanteen nostamisen edellytyksiin. Muistutusta ei voi esittää sellaisen yhteisön tai säätiön edustajan toiminnasta, joka sen toimintaa sovellettavan lain perusteella ei ole vastuuvollinen.

Tilintarkastaja voisi pykälän 3 momentin perusteella täydentää ja korjata tilinpäätöstietoja. Tällainen täydentäminen tai korjaaminen voi olla mahdollista vain, jos puutteet tai virheet ovat vähäisiä, mutta kuitenkin tilintarkastuskertomuksen saajalle tarpeellisia. Täydentämällä tai korjaamalla tilinpäätöstietoja tilintarkastaja voisi välttyä antamasta kielteisen 1 momentin 1—3 kohdan tarkoittaman lausunnon. Täydentäminen tai korjaaminen ei voi silti aina poistaa velvollisuutta antaa pykälän 2 momentin tarkoittamaa muistutusta vastuuvollisen toiminnasta.

Tilintarkastaja voisi tilintarkastuskertomuksessaan momentin nojalla antaa myös tarpeelliseksi katsomiaan tietoja. Tilintarkastajan tulisi arvioida tilintarkastuskertomuksen lukijan tiedontarpeita ja rajatapauksissakin antaa lisätietoja, jos ne ovat merkityksellisiä päätöksentekoa varten. Tilintarkastaja voisi antaa lisätietoja esimerkiksi tilinpäätöstietojen selventämistä varten tai korostaakseen tilikauden aikana tai sen jälkeen sattunutta poikkeuksellista seikkaa.

Tilintarkastajalla tulisi lain soveltamisen rajatapauksia varten olla oikeus momentissa tarkoitettujen lisätietojen antamiseen myös sen vuoksi, että hänen oma vastuunsa määräytyy tilintarkastuskertomuksen sisältämän kirjallisen tiedon perusteella. Käytännössä tilintarkastajan ja kirjanpitovelvollisen on kuitenkin pyrittävä siihen, että tilinpäätöstä tarvittaessa täy-

dennetään siten, ettei tilintarkastajan tarvitse esittää arvostelua kertomuksessaan. Jos tilinpäätös ei täytä kirjanpitolain edellyttämällä tavalla oikeellisuuden ja riittävyyden vaatimuksia, tilintarkastajan on 1 momentin 2 kohdan tarkoittamalla tavalla nimenomaisesti todettava tämä perusteluineen. Tällöin tilintarkastaja ei voi itse korjata puutteita tai virheellisyyksiä momentissa tarkoitetuilla täydennyksillä.

Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu, että tilintarkastaja mainitsee kertomuksessaan lisätietoina, jos tilintarkastusta ei ole voitu suorittaa olosuhteissa, joita hyvän tilintarkastustavan mukainen laajuus edellyttäisi. Tilintarkastaja voisi antaa lisätietoja myös yhteisön kannattavuuden tai rahoituksen kehityksestä etenkin pitkään tappiota tuottaneen yhteisön tilintarkastuskertomuksessa, vaikka tilinpäätös olisikin lainmukainen. Tilintarkastaja voisi kertomuksessaan ilmoittaa vain tarkastustehtävään kuuluvia seikkoja. Tiedot eivät saa oikeudettomasti aiheuttaa haittaa tarkastuskohteelle.

Pykälän 4 momentin mukaan emoyrityksenä olevassa yhteisössä ja säätiössä on lisäksi annettava erityinen kertomus konsernista noudattaen soveltuvin osin, mitä 1—3 momentissa säädetään. Säännöksen mallina on ollut voimassa olevan osakeyhtiölain 10 luvun 10 §:n 5 momentti, joka ehdotetaan kumottavaksi. Velvollisuus on ulotettu koskemaan kaikkia yhteisöjä ja säätiötä. Tähän tilintarkastuskertomukseen sovellettaisiin 1—3 momentissa olevia tilintarkastuskertomusta koskevia säännöksiä.

20 §. *Tilintarkastuspöytäkirja.* Tilintarkastuksen tarkoituksena on antaa tietoa. Kaikki tilintarkastuksessa ilmenevät havainnot eivät ole sellaisia, jotka tilintarkastaja esittää 19 §:ssä tarkoitettussa tilintarkastuskertomuksessa. Pykälään ehdotetaan otettavaksi säännös, jonka mukaan tilintarkastaja voisi esittää hallitukselle, hallintoneuvostolle, toimitusjohtajalle tai muulle vastuuvolliselle huomautuksia tai muita huomioita sellaisista seikoista, joita ei esitetä tilintarkastuskertomuksessa. Tällaiset seikat merkitään pöytäkirjaan, joka on annettava sille, jonka tehtävänä on huolehtia yhteisön tai säätiön hallinnosta ja toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä. Tämä tarkoittaa tarkastettavan yhteisön tai säätiön hallitusta tai sitä vastaavaa toimielintä. Avoimissa yhtiöissä ja kommandiittiyhtiöissä ei ole hallitusta, joten pöytäkirja annetaan vastuunalaisille yhtiömiehille. Tilintarkastuspöytäkirja on raportti, jon-

ka ei ole tarkoitus tulla julkisuuteen. Tilintarkastuspöytäkirjan olennaisena tarkoituksena on vastuullisen toimielimen informointi luottamuksellisella tavalla.

Tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastaja antaa lain edellyttämät tiedot, joilla on merkitystä tilinpäätöksen hyväksymiseen ja samassa yhteydessä tehtävien päätösten kuten vastuuvapauden myöntämisen kannalta. Tilintarkastuspöytäkirjassa tilintarkastaja voi jo tarkastuksen aikana esittää muuta sellaista tietoa, jolla ei ole ylimmän päättävän toimielimen päätöksenteon kannalta merkitystä, mutta jonka saattaminen hallituksen tai sitä vastaavan toimielimen tietoon on tärkeää. Tilintarkastuspöytäkirjassa esitettäviä seikkoja ovat esimerkiksi havainnot pikaisten toimenpiteiden tarpeellisuudesta tai vähäisten puutteiden ja virheiden osoittaminen niiden korjaamista varten. Tilintarkastaja voi esittää pöytäkirjassa vain hänen tehtäviinsä kuuluvia huomautuksia. Tilintarkastuspöytäkirja on yksilöitävä siten, että siitä käy selvästi ilmi sen luonne pykälässä tarkoitettuna asiakirjana.

Pykälän mukaan pöytäkirja tai muu asiakirja olisi käsiteltävä viipymättä toimielimen kokouksessa ja säilytettävä luotettavalla tavalla. Vaatimus viipymättömästä käsittelystä on tarpeen, jotta tilintarkastajan esille ottamia, ehkä vastuuvollisten kannalta kiusallisia asioita ei tarkoituksellisesti unohtettaisi tai niiden käsitelyä aiheuttomasti viivytettäisi. Velvollisuudella käsitellä asia viipymättä tarkoitetaan asian käsittelemistä seuraavassa toimielimen kokouksessa, jos se on asian luonteen johdosta mahdollista. Jos asian luonne edellyttää kiireellisempää käsittelyä, on toimielin tarvittaessa kutsuttava koolle asian nimenomaista käsitteilyä varten. Ehdottomia määräaikoja ei käsitelyle voida asettaa. Johtoa on haettava vastuullisen toimielimen huolellisuusvelvoitteen noudattamisesta, asian luonteesta ja laajuudesta sekä sen tarkastelusta, onko asian käsitteilyä mahdollisesti yritetty tietoisesti ja tarpeettomasti lykätä.

Pykälään sisältyvä velvollisuus säilyttää pöytäkirja luotettavalla tavalla turvaa myöhempien hallituksen tai vastaavan toimielimen jäsenten ja seuraavan tilintarkastajan tiedonsaantia. Pöytäkirjan tiedot voivat olla tarpeen näiden toimielinten tehtävien hoitamisessa. Tilintarkastajan tulee käytännössä seurata, että tilintarkastuspöytäkirja tai muu asiakirja käsitellään hallituksen tai muun yhteisön hallinnosta

ja toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä vastaavan toimituksen kokouksessa. Tämä voi olla tärkeää sen varmistamiseksi, että pöytäkirjan saanut toimitus on ymmärtänyt tilintarkastajan viestin ja omat velvollisuutensa sen johdosta.

21 §. *Tilintarkastajan läsnäolo yhteisön tai säätiön kokouksessa.* Pykälän 1 momentissa säädetäisiin tilintarkastajan läsnäolo-oikeudesta ja 2 momentissa tilintarkastajan läsnäolovelvollisuudesta toimituksen kokouksissa siinä yhteisössä tai säätiössä, jonka kirjanpitoa ja tilinpäätöstä tarkastamaan hänet on valittu. Pykälä koskisi vain tilintarkastajaksi valittua henkilöä tai päävastuullista tilintarkastajaa. Suullinen raportointi on tarpeen siinäkin syystä, että tilintarkastajan kirjalliset raportit ovat tähän asti olleet usein vakioimuotoisia. Tiedon perillemenon varmistamiseksi on tarkoituksenmukaista säätää, että kirjallisesti raportoineella tilintarkastajalla on oikeus olla paikalla ja käyttää puhevaltaa toimituksen kokouksissa, joissa käsitellään hänen tehtäviinsä liittyviä asioita. Tällaisia asioita ovat tilintarkastuksen kohteena olevat seikat, jotka tilintarkastajan tulee voida saada tietoonsa, jotta hän voi raportoida tehtävänsä mukaisesti. Kokouksia, joissa tilintarkastajalla on oikeus olla paikalla, ovat yhteisön hallituksen, hallintoneuvoston tai yhtiökokouksen tai sitä vastaavan ylimmän päätöksentekovelvollisuuden kokoukset.

Tilintarkastajalla olisi pykälän 2 momentin nojalla läsnäolovelvollisuus, jos hänen läsnäolonsa kokouksessa on tarpeen. Läsnäolovelvollisuus syntyy esimerkiksi silloin, kun hallitus tai tarkastuskohteen omistaja tai osa omistajista on pyytänyt tilintarkastajan paikalle. Läsnäolovelvollisuus on myös silloin, kun tilintarkastaja on ehdotetun lain 19 §:ssä tarkoitettussa tilintarkastuskertomuksessaan esittänyt kielteisen lausunnon, lausuman, muistutuksen tai jotakin muuta poikkeuksellista, mikä antaa aiheutta olettaa, että hänelle voidaan esittää kokouksessa kysymyksiä. Tilintarkastajalla voi olla läsnäolovelvollisuus tällä perusteella myös silloin, kun hän on antanut 20 §:ssä tarkoitettua pöytäkirjan, jota käsitellään tietyssä kokouksessa. Läsnäolo-oikeus ja velvollisuus määräytyy myös yksilöllisen tilanteen ja hyvän tilintarkastustavan perusteella.

Säättämällä tilintarkastajan puhevallasta tavoitellaan mahdollisimman oikean ja täydellisen tiedon tuottamista päätöksentekoa varten. Tilintarkastaja voisi puheoikeutensa nojalla sel-

ventää tilintarkastuskertomuksensa, tilintarkastuspöytäkirjansa tai muun raporttinsa sisältöä ja vastata mahdollisiin sitä koskeviin kysymyksiin. Usein tiedon ymmärtäminen ja kyky soveltaa sitä päätöksentekoon vaihtelee tilanteittain. Tilintarkastaja pystyy paikalla ollessaan reagoimaan vastaanottajan taitojen ja tietojen perusteella paremmin kuin raportoidessaan pelkästään kirjallisesti. Tilintarkastajan puheoikeuden tarkoituksena ei ole, että tilintarkastaja esittäisi säännöksen mukaisen oikeuden nojalla käsityksiään ja tietoja muista kuin välittömästi hänen tehtäviinsä kuuluvista asioista. Tilintarkastaja ei voi myöskään täyttää tämän säännöksen mukaista velvollisuuttaan raporttoimalla kokonaan tai osittain puhevaltansa nojalla suullisesti seikoista, jotka olisi tullut ottaa tilintarkastuskertomukseen. Tilintarkastajan läsnäolo-oikeus ja -velvollisuus koskee pykälän mukaan vain yhteisön tai säätiön toimitusten kokouksia. Tähän eivät sisälly sellaiset muut organisaation osat, jotka eivät kuulu yhteisön tai säätiön lain, yhtiöjärjestyksen, -sopimuksen tai sääntöjen mukaiseen päätöksentekojärjestelmään. Tilintarkastajalla ei siten ole läsnäolo-oikeutta tai -velvollisuutta esimerkiksi yhteisön johtoryhmän kokouksessa.

Tilintarkastajan mahdollisuudet selvittää suullisesti tarkastushavaintojaan ja tekemiään johtopäätöksiä määräytyvät toisaalta hänen raportointivelvollisuutensa ja salassapitovelvollisuutensa väliltä. Tilintarkastajan läsnäolo-oikeus ja puheoikeus ei saa aiheuttaa oikeudeton tonta haittaa tarkastuskohteen toiminnalle. Tarkemmat rajat määräytyvät tässäkin hyvän tilintarkastustavan mukaisesti.

22 §. *Yhteisön ja säätiön toimituksen velvollisuus avustaa tilintarkastajaa.* Pykälän mukaan yhteisön tai säätiön toimitusten on varattava tilintarkastajalle tilaisuus toimittaa tarkastus siinä laajuudessa kuin tämä katsoo tarpeelliseksi sekä annettava tilintarkastajan pyytämää selvitystä ja apua. Velvollisuus antaa selvitystä ja apua koskee tilintarkastuksen ja muiden 1 §:n 1 momentissa tarkoitettujen tehtävien hoitamiseksi tarpeellisia tietoja. Kirjanpitolaissa tarkoitettuna tytäryrityksenä olevan yhteisön yhtiömiehellä, hallituksella ja toimitusjohtajalla tai vastaavilla toimielimillä on sama velvollisuus emoyrityksen tilintarkastajaa kohtaan. Jos tilintarkastaja ei ole saanut käytettäväkseen tarvitsemaansa aineistoa, hänellä on oikeus kieltäytyä suorittamasta tilintarkastusta

loppuun. Pykälän esikuvana on osakeyhtiölain 10 luvun 8 §.

5 luku. Tilintarkastajaa koskevat muut säännökset

23 §. *Tilintarkastajan riippumattomuus.* Pykälässä säädetään yleisestä riippumattomuusvaatimuksesta (1 momentti) ja sen konserniulottuvuudesta (2 momentti). Lain 24 §:ssä on esimerkkiluettelo tilanteista, joissa riippumattomuuden katsotaan kategorisesti puuttuvan pitkäaikaisen tai jatkuvan taloudellisen riippuvuuden perusteella.

Tilintarkastus on keino riippumattoman ja asiantuntevan lausunnon hankkimiseksi johdon laatimasta tilinpäätöksestä ja yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta sekä taloudellisesta asemasta. Tilintarkastajan asiantuntemukseen ja erityisesti hänen asiantuntijana antamiinsa tietoihin tulee voida luottaa. Riippumattomuuden vaatimus on olennainen osa 16 §:ssä tarkoitettua hyvän tilintarkastustavan sisältöä, sillä huolellinen ammattitaitoinen henkilö on toiminnassaan riippumaton. Riippumattomuus on edellytys sille, että tilintarkastaja kykenee suorittamaan hänelle säädetty tehtävät.

Kahdeksannessa yhtiöoikeudellisessa direktiivissä mainitaan useassa kohdassa tilintarkastuksen riippumattomuus edellytyksenä, joka jäsenvaltioiden tulee lainsäädännössään turvata. Kyseisen direktiivin mukaan jäsenvaltioiden viranomaiset voivat hyväksyä ainoastaan riippumattomia ja hyvämaineisia henkilöitä, joiden toiminta ei jäsenvaltion lainsäädännön mukaan ole miltään osin yhteensopimatonta tilinpäätösten lakisääteisen tilintarkastuksen kanssa. Lakisääteistä tarkastusta eivät saa suorittaa henkilöt, jotka eivät ole tarkastuksen suorittamista edellyttävässä lainsäädännössä tarkoitettulla tavalla riippumattomia. Riippumattomuusvaatimus ulottuu myös hyväksytyssä tilintarkastusyhteisössä tilintarkastusta yhteisön lukuun tekeviin tilintarkastajiin. Tilintarkastusyhteisössä toimivat henkilöt, jotka eivät täytä direktiivin vaatimuksia, eivät saa puuttua tilintarkastukseen tavalla, joka voisi vaarantaa tilintarkastajan riippumattomuuden.

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin tilintarkastajan riippumattomuusvaatimuksesta. Tilintarkastajan tulee olla vapaa lausumaan käsitksensä kustakin tehtävästä ulkopuolisista te-

kijöistä riippumatta. Riippumattomuusvelvoite on 24 §:ssä säädettyjä esimerkinomaisia esteellisyyssperusteita laajempi. Riippuvuus voi perustua tiettyyn tilanteeseen taikka tiettyyn monimutkaisempaan taloudelliseen tai sosiaaliseen vaikutussuhteeseen, jolloin riippuvuus on omiaan vaarantamaan objektiivisen tilintarkastuksen toteutumisen. Riippumattomuus saattaa vaarantua esimerkiksi seuraavilla perusteilla:

— tilintarkastaja omistaa huomattavan määrän tarkastettavan yhtiön osakkeita,

— samassa tilintarkastus- ja kirjanpito-toimistossa työskentelevä on tehnyt kirjanpidon ja/tai tilinpäätöksen,

— tilintarkastaja tai henkilö, johon nähden tilintarkastaja on 24 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettua alistussuhteessa, tai henkilö, joka on tilintarkastajaan nähden 24 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettua suhteessa, on osakkaana tarkastuksen kohteena olevan yrityksen käyttämässä kirjanpito-toimistossa,

— läheinen ja riippumattomuuden arvioinnin kannalta olennainen muu liikesuhde kuin tilintarkastustoimeksianto; tällainen voisi olla esimerkiksi se, että tilintarkastaja, häntä lain 24 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettulla tavalla "alistava" taho tai tilintarkastajaan nähden 24 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettua suhteessa oleva on tilikauden aikana tai muutoin tilintarkastukseen vaikuttavana aikana luovuttanut tai hankkinut tarkastettavalta yritykseltä omiin olosuhteisiinsa nähden merkittävän liiketoiminnon tai hyödykkeen, esimerkiksi yrityskauppa, tuotantovälineiden kauppa, kiinteistö- tai osakekauppa; tilintarkastajan riippumattomuuden voisi vaarantaa myös toimiminen välittäjänä tällaisessa liiketoimessa; riippumattomuusvaatimuksen täyttymisen arvioinnissa tulisi näissä tilanteissa ottaa huomioon se, onko tilintarkastajalle tai muulle mainitulle taholle, josta hän on riippuvainen tai joka on häneen sukulaissuhteessa, odotettavissa olennaista taloudellista etua tai haittaa kyseisestä liiketoimesta sekä

— henkilökohtainen ystävyys- tai vastaava suhde tarkastettavan yrityksen johtoon kuului henkilöihin; pelkkä hyvänpäivän tuttavuus ei kuitenkaan muodostaisi riippuvuussuhdetta; toisaalta esimerkiksi rakkaussuhde, pitkäaikainen ja läheinen perhetuttavuus tai lähinaapuruus tai aiempi pitkäaikainen läheinen palvelussuhde voisi synnyttää riippuvuussuhteen.

Riippumattomuusvelvollisuus ei koske 1 §:n 2 momentissa tarkoitettua tilintarkastajan tässä

ominaisuudessaan harjoittamaa muuta toimintaa. Tällainen toiminta niin kuin muukin toiminta tarkastettavan lukuun, voi kuitenkin aiheuttaa sellaisen riippuvuussuhteen, joka estää esimerkiksi konsultointia tilintarkastajaa toimimasta kyseisen yrityksen tilintarkastajana ja muussa 1 §:n 1 momentissa tarkoitettussa tilintarkastajan lakisääteisessä tehtävässä. Konsultoinnin perusteella tilin(päätöksen)tarkastajalle kielletty riippuvuussuhde voisi syntyä esimerkiksi sen vuoksi, että tilintarkastuksen kohteen maksamat konsultointipalkkiot muodostavat olennaisen osan tilintarkastajan toimeentulosta. Tällöin tilanne muistuttaa 24 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettua jatkuvan palvelussuhteen esteellisyysperustetta. Konsultoituva tilintarkastaja saattaa myös sitoutua tai jopa osallistua päätöksentekoon liiketoimessa, joka tulee myöhemmin tarkastettavaksi.

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

Pykälän 2 momentin mukaan kirjanpitolaisa tarkoitettuna tytäryrityksenä olevan yhteisön tilintarkastajana ei saa olla se, jota 24 §:n 1 momentin mukaan ei saa valita emoyrityksen tilintarkastajaksi. Säännöksen mukaan henkilö, joka olisi esteellinen toimimaan konsernin emoyrityksen tilintarkastajana, olisi katsottava esteelliseksi myös konsernin tytäryrityksen tilintarkastajaksi. Tällainen henkilö ei pysty arvioimaan riippumattomasti tytäryrityksen ja muiden konserniyritysten välisiä taloudellisia suhteita. Riippumattomuuden toteutumista arvioidaan momenttia sovellettaessa konsernin sisäisten olosuhteiden perusteella. Pykälän 3 momentissa olisi osakkuusyhteisöä koskeva vastaava säännös. Konsernin ja osakkuusyhteisön käsitteestä kerrotaan jäljempänä 24 §:n perusteluissa.

24 §. Tilintarkastajan esteellisyys. Lain 24 §:ssä on esimerkkiluettelo tilanteista, joissa 23 §:ssä tarkoitettujen riippumattomuuden katsotaan kategorisesti puuttuvan pitkäaikaisen tai jatkuvan taloudellisen riippuvuuden perusteella. Pykälän esikuvana on käytetty voimassa olevan osakeyhtiölain 10 luvun 5 §:ää.

Pykälän 1 momentissa on esimerkkiluettelo

henkilöistä, jotka eivät saa toimia tilintarkastajana. Momentin 1 kohta koskee välitöntä tai välillistä tilitysvetovollisuutta eli niitä, joiden toimintaan tilintarkastus kohdistuu. Esteellisiä ovat ensinnäkin yhteisön tai säätiön taikka kirjanpitolaissa tarkoitettulla tavalla samaan konserniin kuuluvan yhteisön tai osakkuusyhteisön johtoon kuuluvat henkilöt. Tällaisia ovat avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön yhtiömies, hallituksen tai hallintoneuvoston jäsen, toimitusjohtaja tai vastaavassa asemassa oleva henkilö. Käsitteellä toimitusjohtaja tai vastaavassa asemassa oleva tarkoitetaan myös asunto-osakeyhtiön isännöitsijää ja osuuskunnan hallinnon hoitajaa. Toiseksi esteellinen olisi se, jonka tehtävänä on yhteisön tai säätiön kirjanpidon tai varojen hoito taikka hoidon valvonta. Samaa konserniin kuuluvalla yhteisöllä tarkoitetaan säännöksessä tytäryritystä, johon emoyrityksellä on määräamisvalta kirjanpitolaissa 22 b §:n mukaisesti. Osakkuusyhteisöllä tarkoitetaan kirjanpitolaissa 22 c §:n 5 momentissa säädettyä osakkuusyritystä.

Momentin 2 kohdan mukaan esteellinen olisi myös säännöksen 1 kohdassa tarkoitettuun yhteisöön tai säätiöön taikka siinä tarkoitettuun henkilöön palvelussuhteessa tai muutoin alistussuhteessa oleva. Palvelussuhde määräytyy työoikeuden yleisten periaatteiden mukaan. Muulla alistussuhteella tarkoitetaan ensisijaisesti taloudellista riippuvuutta. Olennaista on se, että alistussuhde vaarantaa tilintarkastajan edellytykset itsenäisesti toimittaa riippumaton tilintarkastus.

Myöskään momentin 1 kohdassa tarkoitettua henkilön aviopuoliso tai avioliitonomaisessa suhteessa elävä henkilö tai säännöksessä tarkoitettu lähisukulainen ei momentin 3 kohdan mukaan voi toimia kyseisen yhteisön tai säätiön tilintarkastajana. Voidaan olettaa, että tilivelvollisten lähisukulaisten tai vastaavien henkilöiden edellytykset kohdeyrityksen objektiiviseen arviointiin ovat läheisen suhteen vuoksi heikentyneet.

Pykälän 2 momentissa olisi nimenomainen kielto, jonka mukaan tilintarkastajalla ei saa olla rahallinaa tai vakuutta tai muuta vastaavaa etuutta 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettua yhteisöltä tai säätiöltä. Kiellettyä etuutena voidaan pitää tarkastuskohteelta saatua epätavallista tai tilintarkastajan omiin olosuhteisiin nähden merkittävää tavaraluottoa ja suurta, tilintarkastustoimeksiantoon liittymätöntä ennakkomaksua. Kielto velvoittaa tilin-

tarkastajan valitsijoita, tilintarkastajaa sekä edun myöntämisestä päättävää toimintaelintä. Jos tilintarkastaja saa tällaisen edun tarkastetavalta yhteisöltä tai säätiöltä tai samaan konserniin kuuluvalta yhteisöltä tai osakkuusyritykseltä, hän on velvollinen eroamaan tehtävästään.

Pankkilainsäädännössä, kuten sijoitusrahas-
tolain 45 §:ssä ja arvopaperinvälitysliikkeistä
annetun lain (499/89) 14 §:ssä nimenomaisesti
sallitaan tilintarkastajan rahalaina tarkastetta-
valta kohteelta. Rahalaina tai muu vakuus ei
kuitenkaan saa vaarantaa tilintarkastajan riip-
pumattomuutta. Edellä mainittuja lakeja kos-
kevien luottolaitosten tilintarkastajille ehdote-
taan myös ehdotetun lain säätämisen yhteydes-
sä sallittavan rahalainat luottolaitoksilta, sillä
mainittuja lainkohtia ei kumottaisi. Asian
luonteesta johtuu, että rahalainan salliminen
säännellään asianomaisessa erityislainsäädän-
nössä.

Varsinaista tilintarkastajaa koskevat esteelli-
syyssäännöt koskevat myös varatilintarkasta-
jaa, tilintarkastusyhteisön nimeämää tilintar-
kastuksesta päävastuussa olevaa henkilöä, yli-
määräistä tilintarkastajaa ja erityistä tarkasta-
jaa.

25 §. *Tilintarkastajan salassapitovelvollisuus.*
Voimassa olevan osakeyhtiölain 10 luvun
13 §:n 1 momentin mukaan tilintarkastaja saa
antaa tietoja yksityiselle osakkeenomistajalle ja
yhtiön ulkopuoliselle vain siinä määrin kuin
tämä voi tapahtua tuottamatta yhtiölle haittaa.
Yhtiökokous on toisessa asemassa yksityiseen
osakkeenomistajaan nähden. Kokouksen
enemmistö voi vaatia tilintarkastajalta kaikki
tämän hallussa olevat tiedot yhtiöstä. Tilintar-
kastaja voi kieltäytyä antamasta tietoja yksit-
täisen osakkeenomistajan vaatimuksesta, jos
tämä aiheutuisi olennaista haittaa yhtiölle. Ky-
seisen varauman piiriin voidaan ajatella kuulu-
vaksi lähinnä ammatti- ja liikesalaisuudet.

Osakeyhtiölain 10 luvun 13 §:ää voidaan
pitää tilintarkastajan salassapitovelvollisuuden
yhteisöoikeudellisena yleissäännöksenä, sillä sa-
mansisältöistä säännöstä sovelletaan asunto-
osakeyhtiölain 3 §:n nojalla asunto-osakeyhtiöissä
ja vakuutusyhtiöissä. Osuuskuntalain 91a §:n
salassapitosäännös on sisällöltään vastaavanlai-
nen. Samoin avoimesta yhtiöstä ja komman-
diittiyhtiöstä annetun lain 10 luvun 9 § vastaa
ulkopuoliselle annettavan tiedon osalta osake-
yhtiölain 10 luvun 13 §:n 1 momenttia.

Pykälän 1 momentissa olisi tilintarkastajan
yleistä salassapitovelvollisuutta koskeva sään-
nös. Osakeyhtiölain 10 luvun 13 §, osuuskun-
talain 91 a § ja avoimesta ja kommandiittiyhtiö-
istä annetun lain 10 luvun 9 § kumottaisiin.
Kumoamisella ei pyritä muuttamaan muutou-
tunutta soveltamiskäytäntöä, vaan kysymyk-
sessä on tekninen muutos. Momentissa säädet-
täisiin, että tilintarkastaja ei saa ilmaista tässä
laissa tarkoitettua tehtävää suorittaessaan tar-
kastettavasta yhteisöstä tai säätiöstä tietoonsa
saamaa seikkaa, jos ilmaisemisesta voisi aiheu-
tua haittaa yhteisölle tai säätiölle. Kielto käsit-
tää tietojen antamisen yksityiselle osakkeen-
omistajalle, yksityiselle jäsenelle tai ulkopuoli-
selle. Avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön
yhtiömiestä ei voida pitää säännöksessä tarkoi-
tettuna ulkopuolisena. Tilintarkastajan tulee
ennen tietojen antamista arvioida, voiko siitä
aiheutua tarkastettavalle kohteelle haittaa. Sa-
lassapitovelvollisuus ei kuitenkaan estä lain
mukaisten tehtävien hoitamista. Salassapitovel-
vollisuutta ei rikkoisi tiedon antaminen silloin,
kun joku muu laki oikeuttaa tai velvoittaa
antamaan tiedon. Tätä koskeva säännös on
sisällytetty momenttiin selvyiden vuoksi.

Rahoituslainsäädännössä, kuten pankkilaei-
sa ja arvopaperimarkkinalain 7 luvun 3 §:ssä,
on ehdotettua pykälää osittain laajempia salas-
sapitosäännöksiä. Näitä ei ehdoteta kumotta-
viksi sen vuoksi, että laajempi vaitiolovelvolli-
suus rahoituslaitoksissa on tarpeen erityisesti
asiakkaiden hyväksi ja julkisen luottamuksen
säilyttämiseksi.

Liike- ja ammattisalaisuuden oikeudettomas-
ta ilmaisemisesta säädetään rikoslaissa. Tilin-
tarkastaja syyllistyy rikoslain 30 luvun 5 §:n
mukaiseen yrityssalaisuuden rikkomiseen, mi-
käli hän hankkii itselleen tai toiselle
taloudellista hyötyä tai toista vahingoittaak-
seen oikeudettomasti ilmaisee toiselle kuuluvan
yrityssalaisuuden tai oikeudettomasti käyttää
tällaista yrityssalaisuutta. Tilintarkastajan vel-
vollisuudesta todistaa oikeudenkäynnissä on
voimassa, mitä oikeudenkäymiskaaren 17 lu-
vun 23 §:ssä säädetään asiamiehestä. Kyseisen
pykälän mukaan tilintarkastajalla on todistaja-
na vaitiolo-oikeus tietynlaisten seikkojen osal-
ta. Tilintarkastaja saa kieltäytyä antamasta
lausumaa, jolla liike- tai ammattisalaisuus tulisi
ilmaistuksi, jollei erittäin tärkeä syy vaadi, että
häntä kuulustellaan niistä todistajana. Oikeu-
denkäymiskaaren 17 luvun 34 §:n 1 momentin
mukaan tuomioistuimen velvoittaessa todista-

jan vaitiolo-oikeudesta huolimatta kertomaan tietystä seikasta, tuomioistuin voi samalla päättää, että käsittely tapahtuu suljetuin ovin.

Pykälän 2 momentti sisältäisi poikkeuksen 1 momentin salassapitovelvollisuudesta. Sen mukaan tilintarkastajan tulisi kuitenkin vaadittaessa antaa yhtiökokoukselle tai vastaavalle toimielimelle kaikki yhteisöä koskevat tiedot, mikäli siitä ei aiheudu olennaista haittaa yhteisölle. Säännöksessä ei mainita yhtiömiestä, koska hänellä on jo avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain 2 luvun 15 §:n mukaan oikeus tarkastaa yhtiön kirjanpitoa ja saada tietoja yhtiön toiminnasta. Myöskään säätiötä ei mainita 2 momentissa, koska säätiölain 13 §:n 3 momentin mukaan oikeusministeriöllä on tarvittaessa oikeus toimittaa säätiön tilien ja hallinnon tarkastus ja muullakin tavoin tarkastaa säätiön toimintaa. Pykälän 2 momentti on yhteneväinen osakeyhtiölain 10 luvun 13 §:n 2 momentin kanssa. Koska tilintarkastaja valvoo myös yhtiökokouksen tai muun vastaavan toimielimen etua, on perusteltua, että tällaisella toimielimellä on oikeus saada tilintarkastajan tilintarkastuskerptomuksessa tai yhtiökokouksessa suullisesti antamia selvityksiä laajemmin tietoja. Näiden tietojen ilmoittamisesta ei kuitenkaan saa aiheutua olennaista haittaa yhteisölle. Yhteisön liike- tai ammatissalaisuuden paljastamisen voitaisiin katsoa aiheuttavan yhteisölle olennaista haittaa. Tilintarkastajalla on oltava harkintavaltaa antamiensa tietojen suhteen, jos on aihetta epäillä, että yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen tilapäinen enemmistö aikoo käyttää vaatimiaan tietoja yhteisön kokonaisedun vastaisesti.

26 §. *Tilintarkastajan erottaminen ja eroaminen.* Pykälän 1 momentissa ehdotetaan säädettäväksi tilintarkastajan erottamisesta. Tilintarkastaja voidaan milloin tahansa erottaa. Erottamisoikeus kuuluu sille, joka on tilintarkastajan valinnut, määrännyt tai osoittanut tehtävään. Momentin esikuvana on käytetty voimassa olevan osakeyhtiölain 10 luvun 2 §:n 2 momenttia, joka kumottaisiin samanaikaisesti.

Pykälän 2 momentin mukaan tilintarkastajalla on oikeus erota kesken toimikauden. Eroamisen syynä voi olla esimerkiksi esteellisyys tai sairaus. Toisaalta tilintarkastajan ei tarvitse perustella eroaan, vaikkakin se voi kuulua hyvään tilintarkastustapaan. Tilintarkastaja on velvollinen eroamaan kesken toimikautensa, jos hän menettää 23 §:ssä säädetyn

riippumattomuuden tai on 24 §:n mukaisesti esteellinen. Eroamistilanteessa on tilintarkastajan tilalle kutsuttava varatilintarkastaja.

Eroamisestaan tilintarkastajan tulisi säännöksen mukaan ilmoittaa yhteisölle tai säätiölle. Hyvä tilintarkastustapa edellyttää, että tilintarkastaja antaa tietoja seuraajalleen. Pykälän 2 momentin mukaan kesken toimikauden eroavan tilintarkastajan on annettava toiminnastaan selvitys eroamiseen saakka, jollei se ole olosuhteet huomioon ottaen tarpeetonta. Tarpeetonta se voi olla, jos tilintarkastajan lausunnolla ei ole toimeksiantajalle tai seuraavalle tilintarkastajalle merkitystä.

Pykälän 3 momentin mukaan tilintarkastajan valintaan osallistuvien yhtiömiesten, hallituksen tai vastaavan toimielimen on huolehdittava uuden tilintarkastajan valitsemisesta jäljellä olevaksi tilikaudeksi, jos tilintarkastajan toimi tulee kesken toimikautta avoimeksi taikka jos tilintarkastaja menettää kelpoisuutensa sanottuun toimeen, eikä varatilintarkastajaa ole. Osakeyhtiölain 10 luvun 2 §:n 3 momenttia on käytetty säännöksen esikuvana. Avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain 10 luvun 3 §:n mukaan kommandiittiyhtiössä tilintarkastajan valitsevat vastuunalaiset yhtiömiehet, joten velvollisuus valita tilintarkastaja kohdistuu heihin. Säännös ei siis koske äänettämiä yhtiömiehiä, vaan avoimen yhtiössä ja kommandiittiyhtiössä päätösvaltaa käyttäviä yhtiömiehiä.

27 §. *Lääninhallituksen velvollisuus määrätä tilintarkastaja.* Pykälässä säädettäisiin lääninhallituksen velvollisuudesta määrätä yhteisölle tai säätiölle kelpoisuusehdot täyttävä tilintarkastaja määrättyjen edellytysten täyttyessä. Pykälän esikuvana on käytetty osakeyhtiölain 10 luvun 6 §:ää. Säännösten tarkoituksena on varmistaa, että yhteisö ei toimi ilman laissa säädetyt vaatimukset täyttävää tilintarkastajaa.

Pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaan hyväksytty tilintarkastaja on määrättävä, milloin yhteisölle tai säätiölle ei ole valittu hyväksyttyä tilintarkastajaa tämän lain tai muun lain mukaisesti. Tässä tarkoitettuja muita säännöksiä on muun muassa yhteisöjä koskevissa laeissa, säätiölaissa ja elinkeinolainsäädännössä. Samoin on meneteltävä, jos momentin 2 kohdan mukaan tilintarkastajalla ei ole 10 §:ssä tarkoitettua kelpoisuutta taikka hän ei ole 23 ja 24 §:ssä tarkoitettulla tavalla riippumaton. Momentin 3 kohdan mukaan lääninhallituksen on ryhdyttävä toimenpiteisiin myös, jos yhtiöjär-

jestykseen, sääntöihin tai yhtiösopimukseen otettua tilintarkastajien lukumäärää tai kelpoisuutta koskevaa määräystä on rikottu.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin lääninhallitukselle 1 momentissa tarkoitetuissa tapauksissa tehtävästä ilmoituksesta. Lääninhallitus ei määrää yhteisölle tai säätiölle kelpoisehdot täyttävää tilintarkastajaa omasta aloitteestaan. Se toimii vain sille tehdyn ilmoituksen perusteella. Momentin mukaan ilmoituksen saa tehdä kuka tahansa. Yhteisön tai säätiön tilintarkastaja ei ole ainoastaan yhteisön osakkaan tai jäsenen etujen, vaan myös sidosryhmien ja yleisenkin edun mukaista. Myös vero-, rekisteri- ja muut viranomaiset voivat tehdä momentin mukaisen ilmoituksen. Hallitus, siihen verrattava toimielin ja tilintarkastajan valintaan osallistuva yhtiömies on momentin mukaan velvollinen tekemään ilmoituksen, jollei se, jolle tilintarkastajan valitseminen kuuluu, viivytyksettä valitse kelpoisuusehdot täyttävää tilintarkastajaa. Tämä ilmoituksentekovelvollisuus ei siten koske kommandiitti-yhtiön äänetöntä yhtiömiestä.

Pykälän 3 momentin mukaan ennen kuin lääninhallituksen määräys annetaan, on yhteisön tai säätiön hallitusta, siihen verrattavaa toimielintä tai yhtiömiehiä kuultava. Lääninhallituksen määräämä hyväksytty tilintarkastaja on toimesta siihen asti, kunnes yhteisö tai säätiö on säädetyssä järjestyksessä valinnut hänen tilalleen uuden tilintarkastajan.

6 luku. Ohjaus, kehittäminen ja valvonta

28 §. *Valtion tilintarkastuslautakunta.* Pykälässä säädettäisiin kauppa- ja teollisuusministeriön yhteydessä toimivasta valtion tilintarkastuslautakunnasta ja sen tehtävistä. Näistä voitaisiin antaa tarkempia säännöksiä asetuksella 30 §:n 2 momentin mukaan. Lailla kumottaisiin tilintarkastajajärjestelmän valvonnasta annettu laki.

Ehdotettu valtion tilintarkastuslautakunta toimisi nykyisen tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakunnan tapaan muutoksenhakuelimenä. Lisäksi se huolehtisi tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta, kehittämisestä ja valvonnasta ehdotetun lain 6 luvun mukaisesti ja tekisi 38 §:n mukaan päätöksen hyväksyttävä tilintarkastajaa koskevissa kurinpitoasioissa Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan ja kauppakamarin esityksestä. Valtion

tilintarkastuslautakunnan päätöksestä voitaisiin valittaa korkeimmalle hallinto-oikeudelle 7 luvun mukaisesti.

Valtion tilintarkastuslautakunnan tehtävänä olisi pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaan antaa ohjeita ja lausuntoja lain ja sen nojalla annetun asetuksen soveltamisesta. Tämän tehtävän merkitys korostuu, sillä ehdotetulla tilintarkastusta koskevalla yleislailla kootaan yhteen eri yhteisöjä koskevien lakien vastaavat säännökset. Erityisesti hyvää tilintarkastustapaa, tilintarkastajan riippumattomuutta ja esteellisyttä koskevat säännökset 4 ja 5 luvussa edellyttävät tällaisten tulkintaohjeiden ja lausuntojen antamista epäkohtien poistamiseksi. Ohjeet kohdistuisivat kaikkiin tilintarkastajiin, myös muihin kuin hyväksyttyihin tilintarkastajiin. Viimeksi mainituille annettavien ohjeiden antamisessa valtion tilintarkastuslautakunnalla olisi yksinomainen toimivalta.

Pykälän 1 momentin 2 kohdan mukaan valtion tilintarkastuslautakunta voisi tehdä esityksiä ja aloitteita tilintarkastusta koskevien säännösten kehittämisestä. Ehdotetun lain soveltamisesta saadut kokemukset voivat edellyttää esimerkiksi, että tilintarkastusta koskevien säännösten harmonisointia on tarkoituksenmukaista jatkaa. Valtion tilintarkastuslautakunta voisi tällöin tehdä esityksiä esimerkiksi kauppa- ja teollisuusministeriölle ja oikeusministeriölle.

Pykälän 1 momentin 3 kohdan mukaan valtion tilintarkastuslautakunta huolehtisi tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta, kehittämisestä ja valvonnasta. Tilintarkastuksen yleinen ohjaus ja kehittäminen koskisivat sekä tilintarkastajien hyväksymis- ja valvontajärjestelmää että tilintarkastusta. Lautakunnan velvollisuutena olisi seurata tilintarkastajien toimintaa ja tilintarkastusolojen kehittymistä sekä kehittää tilintarkastuksen sisältöä siten, että se turvaa oikean ja riittävän taloudellisen informaation sekä muutoinkin vastaa lain tavoitteita. Hyväksyttyjen tilintarkastajien käytännön toimintaa valvoisivat ensi sijassa Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta ja kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta ehdotetun lain 34 §:n mukaisesti.

Pykälän 1 momentin 3 kohdan mukaan kyseinen lautakunta huolehtisi myös muista ehdotetussa laissa sille säädetyistä tehtävistä. Muilla tehtävillä tarkoitetaan erityisesti 38 §:ssä säädetyjä kurinpidollisia tehtäviä ja 7 luvussa tarkoitettuja muutoksenhakutoimielimen tehtä-

viä. Ehdotuksella on pyritty siihen, että lautakunnalle keskitetään mahdollisimman paljon hallintolainkäyttötehtäviä. Erityisesti mahdollisuutta saattaa hyväksymisen peruuttamista koskeva asia sellaisen ulkopuolisen ja riippumattoman toimitelimen käsiteltäväksi, joka ei ole osallistunut tilintarkastajan hyväksymiseen, on pidettävä tilintarkastajan oikeusturvan kannalta tärkeänä.

29 §. *Jäsenten ja sihteerien kelpoisuusehdot.* Valtion tilintarkastuslautakunnan jäsenten ja sihteerin kelpoisuusehtoja ja asioiden käsittelyä koskevat säännökset vastaavat nykyistä tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakuntaa koskevia säännöksiä.

30 §. *Asioiden käsittely valtion tilintarkastuslautakunnassa.* Pykälän 1 momentissa säädetäisiin lautakunnan päätösvaltaisuudesta. Valtion tilintarkastuslautakunnasta säädetäisiin tarkemmin asetuksella. Tällaisia säännöksiä tarvitaan erityisesti asiain käsittelystä.

31 §. *Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta.* Pykälässä säädetäisiin Keskuskauppakamarin yhteydessä toimivasta tilintarkastuslautakunnasta. Pykälän 1 momentin mukaan Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnassa olisi puheenjohtaja, varapuheenjohtaja ja 12 muuta jäsentä, joista kullakin on puheenjohtajaa ja varapuheenjohtajaa lukuun ottamatta henkilökohtainen varajäsen.

Pykälän 2 momentin mukaan Keskuskauppakamarin valtuuskunta valitsee puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan sekä yhdeksän tilintarkastuslautakunnan jäsentä ja näiden henkilökohtaiset varajäsenet kolmeksi vuodeksi kerrallaan siten, että kolme edustaa tilintarkastusalan tutkimus- ja opetustoimintaa sekä alan juridista asiantuntemusta, kolme elinkeinoelämää ja lisäksi kolme edustaa hyväksytyjä tilintarkastajia, näistä kaksi KHT-tilintarkastajia ja yksi HTM-tilintarkastajia.

Tämän lisäksi pykälän 3 momentin mukaan kauppa- ja teollisuusministeriö määräisi tilintarkastuslautakuntaan kolme jäsentä ja näiden henkilökohtaiset varajäsenet kolmeksi vuodeksi kerrallaan.

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta on 4 momentin mukaan päätösvaltainen, kun läsnä on puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja sekä vähintään kuusi muuta jäsentä. Lautakunnan päätösvaltaisuuden osalta ei ole merkitystä, vaikka kaikki seitsemän jäsentä olisivat Keskuskauppakamarin valtuuskunnan valitse-

mia. Päätösvaltaisuuden kannalta on olennaista ainoastaan se, että muita jäseniä on vähintään kuusi.

32 §. *Asioiden käsittely Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnassa.* Pykälän 1 momentin mukaan asioiden käsittelyyn Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnassa sovelletaan hallintomenettelylain säännöksiä. Tämä on tarpeen mainita selvyyden vuoksi, sillä asianosaisten oikeussuojan kannalta on tärkeää asian selvittäminen mahdollisimman nopeasti ja muutoinkin hallinnossa vakiintuneiden periaatteiden mukaisesti. Lain tasoisesta sääntelystä ja julkisen vallan käyttämisestä johtuu, että Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnassa samoin kuin 33 §:ssä tarkoitettuun kauppakamarin tilintarkastusvaliokuntaan sovelletaan yleisten asiakirjain julkisuudesta annettua lakia (83/51). Toimielinten jäsenet kuuluvat sanotuista syistä rikosoikeudellisen virkavastuun piiriin.

Tilintarkastuslautakunta huolehtii etenkin 3 §:ssä säädetyn tilintarkastajan ammattitutkinnon järjestämisestä. Pykälän 2 momentin mukaan tarkempia säännöksiä tilintarkastuslautakunnan muista tehtävistä ja siinä noudatettavasta menettelystä voidaan antaa asetuksella. Tarkempia säännöksiä tarvitaan valvontakeinoista ja -menetelmistä sekä hyväksytyjen tilintarkastajien ammattitaidon säilymistä osoittavista kriteereistä.

33 §. *Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta.* Ehdotetussa pykälässä säädetään kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnasta. Pykälän 1 momentissa todetaan valiokunnan kokoonpano, joka on puheenjohtaja ja varapuheenjohtaja sekä kuusi muuta jäsentä. Kullakin jäsenellä on henkilökohtainen varajäsen. Kauppakamari valitsee puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan sekä valiokunnan jäsenet kolmeksi vuodeksi kerrallaan siten, että kaksi edustaa tilintarkastusalan tutkimus- ja opetustoimintaa sekä alan juridista asiantuntemusta, kaksi edustaa elinkeinoelämää ja kaksi hyväksytyjä tilintarkastajia. Hyväksytyt tilintarkastajat ovat kauppakamarin hyväksymiä HTM-tilintarkastajia.

Pykälän 2 momentin mukaan kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta on päätösvaltainen, kun läsnä on puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja sekä vähintään kolme muuta jäsentä.

Pykälän 3 momentin mukaan valiokunnan asioiden käsittelyyn sovellettavan hallintomenettelylain säännöksiä. Tämä säännös on tarpeen 32 §:n kohdalla kerrotuista syistä.

Tarkempia säännöksiä kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan tehtävistä ja siinä noudatettavasta menettelystä voidaan antaa 4 momentin mukaan asetuksella.

34 §. *Hyväksyttyjen tilintarkastajien valvonta.* Pykälässä säädettäisiin Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan ja kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan velvollisuudesta valvoa hyväksyttyjen tilintarkastajien käytännön toimintaa. Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta huolehtisi pykälän 1 momentin mukaan kaikkien KHT-tilintarkastajien ja KHT-yhteisöjen toiminnan valvonnasta. Säännöksen mukaan valvontavelvollisuuteen kuuluu myös se, että hyväksytyt tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt säilyttävät ammattitaitonsa ja muut hyväksymisen edellytykset sekä toimivat ehdotetun lain ja sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti. Tällöin valvonta saattaa edellyttää tarpeellisiin toimenpiteisiin ryhtymistä. Valvontavelvollisuuteen kuuluisi erityisesti seurata, että hyväksytty tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt toimivat hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta voisi valvontavelvollisuutensa nojalla myös oma-aloitteisesti tutkia HTM-tilintarkastajan toimintaa esimerkiksi silloin, kun KHT- ja HTM-tilintarkastajien toiminnot liittyvät toisiinsa.

Pykälän 2 momentin mukaan Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan tehtäviin kuuluisi myös huolehtia tilintarkastajien hyväksymiseen ja hyväksyttyjen tilintarkastajien toiminnan valvontaan liittyvästä ohjauksesta ja kehittämisestä. Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta huolehtisi esimerkiksi hyväksymisen edellytysten tulkinnasta, ammattitutkinnon sisällön ja rakenteen kehittämisestä sekä tilintarkastajien ammattitaidon ja koulutuksen edistämisestä. Tällöin se voisi antaa ohjeita ja lausuntoja esimerkiksi hyvän tilintarkastustavan tulkinnasta yhteistyössä KHT- ja HTM-tilintarkastajien sekä heidän yhdistysten kanssa. Voimassa olevan kauppakamariasetuksen 13 §:n nojalla Keskuskauppakamari vahvistaa tilintarkastajia varten ohjesäännöt. Myös nämä KHT- ja HTM-tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen säännöt voivat vastaisuudessaakin sisältää tarkempia ohjeita esimerkiksi tilintarkastajan ammattitutkinnosta.

Vastaavasti kunkin kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta huolehtisi 3 momentin mukaan toiminta-alueensa HTM-tilintarkastajien ja HTM-yhteisöjen toiminnan valvonnasta. Py-

kälä mahdollistaa sen, että KHT-tilintarkastajan valvonta-asian käsittelyyn voidaan yhdistää HTM-tilintarkastajan valvonta, mikäli se on tarpeen asiayhteyden takia.

35 §. *Valvontaa koskevat toimenpiteet.* Pykälän 1 momentin mukaan Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan tai kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan tulisi antaa hyväksytylle tilintarkastajalle varoitus tai huomautus, jos 39 §:n mukaiset edellytykset täyttyvät.

Pykälän 2 momentin mukaan kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan olisi tehtävä esitys Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalle HTM-tilintarkastajan tai HTM-yhteisön hyväksymisen peruuttamiseksi, mikäli 38 §:n 1 momentin 1—3 kohdan mukaiset edellytykset täyttyvät.

Pykälän 3 momentin mukaan mikäli Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta katsoo 38 §:n 1 momentin 1—3 kohdan mukaisten edellytysten täyttyvän, sen on tehtävä esitys valtion tilintarkastuslautakunnalle hyväksytyn tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi. Lainkohdan mukaan kurinpitoasia tulisi vireille sanotussa lautakunnassa vain Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan esityksestä. Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta ei voisi itse päättää hyväksymisen peruuttamisesta. Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta voisi tehdä esityksen HTM-tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamisesta, vaikka kauppakamari ei olisi tehnyt tällaista esitystä. Velvollisuus tehdä esitys riippuisi momentin mukaan siitä, katsooko Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta mainittujen edellytysten täyttyvän. Esitysvelvollisuuteen kuuluu myös ratkaisuehdotuksen tekeminen. Valtion tilintarkastuslautakunta voisi hyväksyä esityksen tai ollessaan toista mieltä tehdä toisenlaisen päätöksen.

Käytännössä voi ilmetä päällekkäisyyttä valtion tilintarkastuslautakunnan ja Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan valvonta-tehtävien kesken. Tällöin valtion tilintarkastuslautakunnan kanta ohjaisi tulkintaa. Ehdotulla lailla pyritään kuitenkin eri toimielinten, tilintarkastajien, tilintarkastusasiakkaiden, alan tutkimus- ja oppilaitosten sekä muiden tilintarkastuksen sidosryhmien yhteistyön edistämiseen.

36 §. *Tietojenantovelvollisuus.* Pykälän 1 momentissa säädettäisiin hyväksytyn tilintarkastajan velvollisuudesta antaa valvontaelimelle tie-

toja. Valtion tilintarkastuslautakunnalla, Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalla ja kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnalla sekä jonkun näistä valvontaelimistä määrämällä tarkastajalla olisi oikeus saada hyväksytyltä tilintarkastajalta tarkastettavakseen valvontaelimessä ja valvottavan toimipaikassa kaikki tilintarkastajan toiminnan valvonnan kannalta tarpeelliseksi katsomansa asiakirjat ja muut tallenteet. Valvottavan olisi lisäksi ilman aiheetonta viivytystä toimitettava valvontaelimelle ja tarkastajalle niiden pyytämät valvonnan kannalta tarpeelliset tiedot ja selvitykset.

Säännös velvollisuudesta luovuttaa ja oikeudesta saada asiakirjoja, tietoja ja selvityksiä on laissa tarpeen, koska tilintarkastajilla olisi 25 §:n nojalla salassapitovelvollisuus tarkastuksessa saamiensa tietojen osalta. Salassapitovelvollisuuden syrjäyttäminen pykälän 2 momentin mukaisesti on välttämätöntä, koska muuten tilintarkastaja voisi tähän velvollisuuteen vedoten kieltäytyä luovuttamasta asiakirjoja, tietoja ja selvityksiä. Säännös vapauttaisi tietoja luovuttaneen tilintarkastajan rikos- ja vahingonkorvausvastuusta toimeksiantajaa kohtaan tällä perusteella, vaikka toimeksiantaja kieltäisi tilintarkastajaa luovuttamasta tietoja.

Hyväksytty tilintarkastaja ei säännöksen mukaan voisi kieltäytyä luovuttamasta asiakirjoja, tietoja tai selvityksiä valvontaa varten. Tilintarkastajaan voitaisiin tarvittaessa kohdistaa kurinpidollisia sanktioita 6 luvun mukaisesti. Velvollisuus merkitsee myös, että hyväksytty tilintarkastaja on velvollinen vastaamaan valvontaelimen kysymyksiin ja osallistumaan asian selvittämiseen. Tilintarkastajan olisi esimerkiksi laadittava vastineita ja selvityksiä. Tilintarkastajan myötävaikutus on välttämätöntä, sillä asiat ovat usein laajoja ja monimutkaisia.

Valvonnassa voi olla kysymys kantelun tai valituksen tai muutoin tilintarkastajaan kohdistuneiden epäilysten selvittämisestä. Asian selvittäminen voi saada alkunsa myös kauppakamarin tai Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan pistokoetarkastuksessa. Pykälää sovellettaisiin myös yleiseen tietojen keräämiseen tilintarkastajien toiminnasta. Tilintarkastajan tulisi antaa valvontaa varten esimerkiksi luettelot toimeksiantajista ja toimeksiannoista sekä selvitys toimeksiantojen luonteesta, tilintarkastajan suhteista tarkastusasiakkaisiin, tar-

kastuksiin käytetystä ajasta, tilintarkastajan raporteista, todistuksista ja lausunnoista.

Pykälän mukaan hyväksytyn tilintarkastajan tulisi antaa tietoja valvontaelimelle ja niiden puolesta toimeksiantoa suorittavalle henkilölle. Muun tahon, kuten yhteisön toimintaa valvovan julkisen viranomaisen oikeudesta saada tilintarkastajalta tietoja säädetään asianomaisessa erityislainsäädännössä. Tällaisesta tarkastus- ja tietojensaantioikeudesta voidaan mainita esimerkkinä rahoitustarkastuslain (503/93) 11 §, joka koskee rahoitusmarkkinoilla toimivan yhteisön tilintarkastajan velvollisuutta antaa rahoitustarkastukselle tarpeellisia tietoja ja asiakirjoja.

37 §. *Salassapitovelvollisuus.* Valvontaelinten jäsenillä ja niiden esittelijöillä sekä valvontaelimen toimeksiannosta tehtävää suorittavalla henkilöllä olisi vaitiolovelvollisuus pykälän 1 momentin mukaan. Salassapitovelvollisuus ei kuitenkaan pykälän 2 momentin mukaan koskisi tietojen antamista valvontaelimelle tai esitutkintaviranomaiselle ja syyttäjälle taikka muulle lain mukaan tiedon saantiin oikeutetulle viranomaiselle niiden tehtävien hoitamista varten.

38 §. *Hyväksymisen peruuttaminen.* Pykälässä säädettäisiin valtion tilintarkastuslautakunnan velvollisuudesta peruuttaa tilintarkastajan hyväksyminen. Kun pykälässä mainitut edellytykset täyttyvät, hyväksyminen olisi peruutettava. Pykälän esikuvana on käytetty asianajajien kurinpitomenettelyssä sovellettavia säännöksiä, jotka sisältyvät asianajajista annettuun lakiin (496/58). Ehdotuksessa on otettu huomioon myös kahdeksas yhtiöoikeudellinen direktiivi, jonka 2 artiklan mukaan tilintarkastusyhteisön hyväksyminen on peruutettava, jollei se enää täytä nimenomaisia direktiivin edellyttämiä vaatimuksia. Ehdotetussa laissa nämä vaatimukset sisältyvät 5 §:ään. Lisäksi kyseisen direktiivin 26 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on huolehdittava, että asianmukaisia seuraamuksia voidaan määrätä hyväksytyille henkilöille, jos he eivät suorita tarkastusta direktiivin ammatillisella huolellisuudella ja riippumattomuudella koskevien määräysten mukaisesti.

Pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaan hyväksymisen peruuttaminen edellyttää hyväksytyn tilintarkastajan moitittavaa käyttäytymistä tahallisuutta tai törkeää tuottamusta osoittavalla tavalla. Tilintarkastajan toiminta olisi moitittavaa, jos se haitallisella tavalla merkit-

tävästi poikkeaa siitä, kuinka huolellisten ammattitaitoisten henkilöiden yleisesti katsotaan vastaavassa tilanteessa toimivan.

Momentin 2 kohdan mukaan hyväksyminen tulee peruuttaa, jos tilintarkastaja on toistuvasti saamastaan varoituksesta huolimatta rikkonut velvollisuuksiaan. Tässä tapauksessa tilintarkastajan moitittava käyttäytyminen on alunperin voinut olla vähemmän moitittavaa kuin 1 kohdan mukaisessa tilanteessa, mutta toistuvuus osoittaa, ettei henkilö piittaa varoituksesta. Toistuvuus ilmentää tilintarkastajan välinpitämättömyyttä ja piittaamattomuutta asennetta ja sitä, ettei hänellä ole yleensääkään edellytyksiä toimia hyväksyttynä 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. Myös tilintarkastusyhdistyksen hyväksyminen voidaan tarvittaessa peruuttaa. Lähtökohtaisesti kurinpitotoimien kohteena on tällöin kuitenkin yhteisön rinnalla myös tarkastuksesta päävastuullinen tilintarkastaja.

Momentin 3 kohdan mukaan tilintarkastajan hyväksyminen on peruutettava, jos tilintarkastaja ei ole enää ammattitaitoinen tai ei täytä muita hyväksymisen edellytyksiä. Hyväksymistä koskevista perusteista säädettäisiin 4—6 §:ssä. Säännös koskee tilanteita, joissa hyväksyminen tulee peruuttaa muusta kuin kurinpidollisesta syystä. Hyväksytty tilintarkastaja, joka ei enää ole ammattitaitoinen, ei voi täyttää esimerkiksi velvollisuutta noudattaa hyvää tilintarkastustapaa. Hyväksymisen tarkoituksena on muun muassa vapauttaa toimeksiantaja tutkimasta tilintarkastajan ammattitaitoa. Näin ollen ei ole asianmukaista, että tilintarkastaja säilyttää hyväksymisensä, vaikka hän ei perustellusti enää voisi täyttää velvollisuuksiaan. Ammattitaito yleensä säilyy, jos tilintarkastaja jatkuvasti hoitaa tilintarkastustehtäviä.

Pykälän 2 momentin mukaan hyväksyminen voidaan peruuttaa myös enintään kahden vuoden määräajaksi. Säännös on tarpeen, koska hyväksymisen kokonaan peruuttaminen voi jossain tapauksessa olla kohtuutonta. Jos hyväksyminen peruutetaan määräajaksi, hyväksytty tilintarkastaja tai tilintarkastusyhdistys poistetaan täksi ajaksi rekisteristä 8 §:n mukaan. Kun määräaika päättyy, hyväksyminen tulee jälleen voimaan ilman eri hakemusta. Jos

hyväksyminen peruutetaan kokonaan, tilintarkastaja tai tilintarkastusyhdistys voi myöhemmin hakea uudelleen hyväksymistä 4—6 §:n mukaisesti.

Pykälän 3 momentin mukaan hyväksymisen peruuttamista koskeva päätös voidaan määrätä pantavaksi täytäntöön valituksesta huolimatta, jos siihen on erittäin painavia syitä. Lain 42 §:ssä tarkoitettu valitusoikeudesta johtuu, että kurinpitopäätöksen käsittely saattaa kestää huomattavan kauan. Päätös voidaan normaali-tilanteissa panna täytäntöön vasta sen saatua lainvoiman. Käytännössä saattaa ilmetä tapauksia, joissa on erittäin tärkeää panna päätös heti 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 sivullisten intressien tärkeä suojeleminen. Muutoksenhausta hallintoasioissa annetun lain 14 §:n 3 momentin säännöksestä johtuu, että korkein hallinto-oikeus voi kieltää päätöksen välittömän täytäntöönpanon.

Pykälän 4 momentin mukaan hyväksymisen peruuttamista koskeva asia tilintarkastuksen valtion tilintarkastuslautakunnassa tulee vireille 35 §:n mukaisella Keskuskaupakamarin tilintarkastuslautakunnan kirjallisella esityksellä. Tämän toimielimen tulee tehdä tällainen esitys, kun toimielimen mielestä pykälän 1 momentin 1—3 kohdan edellytykset hyväksymisen peruuttamiseksi täyttyvät. Toimivallan jako on tarpeen, jotta asia tulisi mahdollisimman hyvin selvitettyksi ennen kuin valtion tilintarkastuslautakunta puolueettomana lainkäytöstä huolehtivana toimielimenä ryhtyy sitä käsittelemään. Ennen päätöksentekoa valtion tilintarkastuslautakunnassa asianosaiselle on varattava mahdollisuus tulla kuulluksi, jollei tätä ole aikaisemmin kuultu. Jos hyväksytty tilintarkastaja voisi korjata puutteen, Keskuskaupakamarin tilintarkastuslautakunnan tai valtion tilintarkastuslautakunnan olisi annettava ensin hyväksytylle tilintarkastajalle mahdollisuus määräajassa saattaa tilanne säännösten mukaiseksi. Hyväksytty tilintarkastusyhdistys voitaisiin esimerkiksi velvoittaa määräajassa saattamaan hallituksensa kokoonpano vastaamaan 5 §:n 3 kohdan vaatimuksia uhalla, että hyväksyminen peruutetaan.

Ehdotetussa laissa ei ole säännöstä siitä, että tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö voisi itse hakea hyväksymisen peruuttamista. Tämä on katsottu mahdolliseksi ilman nimenomaista säännöstä.

Hyväksymisen peruuttamisesta koskevasta valtion tilintarkastuslautakunnan päätöksestä voisi 42 §:n 1 momentin 5 kohdan mukaan valittaa korkeimmalle hallinto-oikeudelle se, jonka hyväksyminen on peruutettu.

39 §. *Varoitus ja huomautus.* Pykälässä säädetäisiin hyväksymisen peruuttamista lievempien kurinpidollisten sanktioiden käyttämisestä ja niiden edellytyksistä. Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan tai kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan tulee 34 §:n nojalla antaa hyväksytylle tilintarkastajalle varoitus, jos tilintarkastajan 38 §:n 1 momentin 1 tai 2 kohdassa tarkoitettu menettely on johtunut huolimattomuudesta tai varomattomuudesta tai tilintarkastaja on perusteettomasti menetellyt tavalla, joka on omiaan alentamaan julkiseen hyväksymiseen perustuvan tilintarkastuksen luotettavuutta tai arvoa. Varoitus voitaisiin antaa silloin, kun tilintarkastajan käyttäytyminen ei ole niin moitittavaa kuin 38 §:ssä tarkoitetuissa tilanteissa. Varoituksella ilmaistaisiin tilintarkastajan ehdotetun lain 1 §:ssä tarkoitettuun toimintaan kohdistuva paheksunta. Tilintarkastaja voisi kuitenkin edelleen jatkaa toimintaansa. Tilintarkastuksen luotettavuuden suojaaminen on tilintarkastusjärjestelmän toimivuuden ja tavoitteiden saavuttamisen kannalta tärkeää. Tilintarkastaja voi esimerkiksi käyttäytymällä tilintarkastajana julkisuudessa huomiota herättävällä tavalla aiheuttaa järjestelmälle vahinkoa. Säännöksen soveltaminen edellyttää, että 1 §:n soveltamisalaa tulkitaan laajasti.

Pykälän 2 momentissa säädetäisiin huomautuksesta, joka on varoitusta lievempi kurinpidollinen sanktio. Hyväksytylle tilintarkastajalle, joka voi tässäkin olla luonnollinen henkilö tai tilintarkastusyhteisö, tulee antaa huomautus, jos tämän toiminta täyttää muuten 38 §:n mukaisen moitittavan käyttäytymisen edellytykset, mutta toiminta on ollut varomatonta tai huolimatonta ja siihen liittyy lieventäviä asiahaaroja. Huomautuksen antamisella valtion tilintarkastuslautakunta ilmaisee lievää paheksuntaa. Lieventäviä seikkoja voivat olla esimerkiksi virheen vähäisyys, asian vähäinen taloudellinen tai muu merkitys, säännöksen tulkinnanvaraisuus tai alhainen normitaso. Tällaisia

seikkoja voivat olla myös ymmärrettävä huomaamattomuus tai ajattelemattomuus, 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.

40 §. *Hyväksymisen lakkaaminen.* Tilintarkastajan hyväksyminen myönnetään siten, että se on voimassa toistaiseksi. Pykälän mukaan luonnollisen henkilön hyväksyminen kuitenkin lakkaa olemasta voimassa sen vuoden päätyessä, jona hän on täyttänyt 70 vuotta. Säännöksellä tavoitellaan tilintarkastajien ammattitaidon ja yleisen luotettavuuden säilymistä. Jos tilintarkastajalla on toimeksiantoja kesken, hän voi hakea lykkäystä enintään seuraavan kalenterivuoden loppuun vastaanottamiensa tehtävien hoitamista varten. Lakkaamisesta tehdään rekisteri-ilmoitus 8 §:n mukaisesti.

Hyväksytty tilintarkastaja voisi itse pyytää hyväksymisen voimassaolon lakkauttamista määräajaksi, vaikka tästä ei ole nimenomaista mainintaa säännöksessä. Tämä menettely vastaisi aikaisempaa KHT-tilintarkastajankirjan tai HTM-tilintarkastajantodistuksen tallettamismenettelyä. Hyväksytty tilintarkastaja poistettaisiin rekisteristä määräajaksi. Tänä aikana tilintarkastajaa ei valvottaisi eikä tilintarkastajan tulisi maksaa 45 §:ssä tarkoitettuja tilintarkastajamaksuja. Menettelystä on tarkoitus määrätä tarkemmin kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksellä.

7 luku. Erinäiset säännökset

41 §. *Muutoksenhaku.* Pykälässä säädetäisiin muutoksenhakukeinoista ja -viranomaisista. Pykälän 1 momentin mukaan kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan päätökseen haetaan oikaisua Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalta. Muotovapaa oikaisu soveltuu hyvin kauppakamarilaitoksen sisäiseksi muutoksenhakukeinoksi. Siihen sovellettaisiin hallintomenettelylakia 37 §:n mukaan. Pykälän 2 momentin mukaan Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan päätökseen haetaan valittamalla muutosta valtion tilintarkastuslautakunnalta. Valtion tilintarkastuslautakunnan päätökseen haetaan valittamalla muutosta korkeimmalta hallinto-oikeudelta. Valitusoikeutta kuitenkin rajoitettaisiin 42 §:n mukaan.

42 §. *Muutoksenhakuoikeus.* Pykälässä säädetään sekä asianosaisesta, jolla on muutoksenhakuoikeus kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan, Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan tai valtion tilintarkastuslautakunnan tekemästä päätöksestä että päätöksestä, johon voidaan hakea muutosta. Pykälän luetelo muutoksenhakuperusteista ja muutoksenhakuun oikeutetuista on tyhjentävä.

Pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaan muutosta saisi hakea se, jonka hakemus tilintarkastajan ammattitutkintoon ottamisesta on hylätty. Säännöksen 2 kohdan mukaan muutosta saisi hakea se, joka on hylätty tilintarkastajan ammattitutkinnossa. Kyseisistä Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan ja kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan päätöksistä säädetään 4 ja 6 §:ssä. Säännöksen 3 kohdan mukaan muutosta saisi hakea se, jonka hakemus tilintarkastajaksi tai tilintarkastusyhteisöksi hyväksymisestä on hylätty. Tätä koskevasta Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan ja kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan päätöksestä säädetään 4—6 §:ssä. Säännöksen 4 kohdan mukaan muutosta saisi hakea se, jolle on annettu varoitus tai huomautus. Säännöksen 5 kohdan mukaan muutosta saisi hakea se, jonka hyväksyminen on peruutettu. Näistä kurinpitotoimista tekisi päätöksen kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta, Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta tai valtion tilintarkastuslautakunta lain 38 ja 39 §:n mukaan.

Pykälän 2 momentin mukaan on valitusoikeus korkeimmalle hallinto-oikeudelle rajoitettu koskemaan 38 §:ssä tarkoitettua valtion tilintarkastuslautakunnan päätöstä hyväksymisen peruuttamisesta. Tällaisella kurinpitopäätöksellä voi olla merkitystä ammatin ja elinkeinon harjoittamiselle, joten on perusteltua, että päätös voidaan saattaa tuomioistuimen käsiteltäväksi.

Ehdotetun lain 41 §:n 1 momentissa tarkoitettuun oikeuteen hakea oikaisua kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan päätökseen sovellettaisiin 3 momentin mukaan hallintomenettelylakia. Asianosaisten kannalta on tärkeää, että oikaisukelpoiseen päätökseen liitetään ohjeet oikaisuvaatimuksen tekemiseksi.

Pykälän 4 momentin mukaan muutoksenhaussa sovelletaan muutoin muutoksenhausta hallinto-asioissa annettua lakia.

43 §. *Rangaistussäännökset.* Pykälän 1 momentin mukaan olisi rangaistavaa tilintarkas-

tuskertomuksen laatimista koskevan 19 §:n rikkominen. Teko olisi rangaistavaa kaikissa kirjanpitovelvollisissa, 1 §:n 1 kohdassa tarkoitetuissa yhteisöissä ja säätiöissä. Vain tahallinen teko olisi rangaistavaa, ei esimerkiksi epähuomiossa tai huolimattomuudesta tapahtunut virheellinen tai puutteellinen tilintarkastuskertomuksen laatiminen. Samanaikaisesti kumotaan voimassa oleviin yhteisöjä koskeviin säännöksiin sisältyvät tilintarkastuskertomuksen laatimisvelvollisuutta koskevat rangaistussäännökset.

Momentilla pyritään suojaamaan tilintarkastuskertomukseen kohdistuva yhteisön omistajien ja yhteisön tai säätiön sidosryhmien, kuten velkojien, alihankkijoiden ja mahdollisten sijoittajien luottamus. Näiden tulee voida luottaa tilintarkastuskertomuksen sisältöön. Tilintarkastuskertomuksen antamisen laiminlyönti kohdistuu myös sivullisiin lukuisten taloudellisten riippuvuussuhteiden vuoksi. Teko merkitsee myös tärkeän yleisen edun loukkaamista, sillä se on omiaan johtamaan harhaan kaikkia tilintarkastuskertomuksen käyttäjiä. Tilintarkastuskertomus on julkisuuteen tuleva asiakirja. Momentti mahdollistaa sen, että syytteen voi nostaa myös virallinen syyttäjä. Koska momentin ensisijaisena tarkoituksena on suojata tilintarkastuskertomuksen käyttäjien etua, säännöstä ei kuitenkaan tulisi soveltaa vähäisiin rikkomuksiin, sillä muotovirheet tai vähäiset puutteet eivät loukkaa luottamusta tilintarkastuskertomukseen.

Pykälän 1 momentin tunnusmerkistö täyttyy, jos tilintarkastaja laatii virheellisen tai puutteellisen kertomuksen siten, että sen sisältö oleellisesti poikkeaa siitä, mikä sen olisi tullut 19 §:n mukaan olla. Myös tilintarkastuskertomuksen laatimatta jättäminen voi antaa aiheen arvostella tilintarkastajan toimintaa säännöksen mukaisesti. Tilintarkastaja on toiminut rangaistavalla tavalla silloin, kun hän on laatinut kertomuksen totuudenvastaisesti, puutteellisin tiedoin tai jättänyt lausumatta kertomuksessaan jostakin olennaisesta, josta olisi tullut lausua.

Hyväksytyillä tilintarkastajilla on 11 ja 12 §:n mukaan yksinoikeus suurimmissa yhteisöissä antaa tilintarkastuskertomus. Hyväksytyihin tilintarkastajiin kohdistuu yleistä luottamusta, jota on perusteltua suojella KHT- tai HTM-nimikkeen oikeudettomalta käytöltä. Tämän takia pykälän 2 momentin mukaan olisi rangaistavaa menettely, jossa luonnollinen henkilö tai yhteisö on käyttänyt luvattomasti KHT- tai

HTM-nimikettä tai antanut muuten ymmärtää, että kysymyksessä olisi hyväksytty tilintarkastaja. Yhteisön puolesta rangaistukseen tuomitaisiin yhteisön puolesta toimineet henkilöt. Säännöksen tarkoittama toiminta on yksiselitteisesti todettavissa, sillä vain 7 §:ssä tarkoitettuun rekisteriin merkityt voivat 7 §:n 3 momentin mukaan esiintyä hyväksyttyinä tilintarkastajina.

Edellä 37 §:ssä tarkoitetun salassapitovelvollisuuden rikkominen ehdotetaan saatettavaksi rangaistukseen alaiseksi pykälän 3 ja 4 momentin mukaisesti.

44 §. *Vahingonkorvausvelvollisuus.* Koska ehdotettuun lakiin sisältyisivät vastaisuudessa keskeiset yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastusta koskevat säännökset, on perusteltua säätää laissa myös tilintarkastajan vahingonkorvausvastuusta. Pykälän esikuvana on käytetty osakeyhtiölain 15 luvun 2 §:ää, jota on sovellettu esimerkiksi laiminlyöntiin raportoida yhtiön johtoon kuuluvan henkilön väärinkäytöksistä tai salassapitovelvollisuuden rikkomiseen. Kysymyksessä on korvaussäännösten tekninen yhdenmukaistaminen. Ehdotetulla pykälällä ei ole tarkoitus muuttaa syntynyttä oikeuskäytäntöä.

Pykälän 1 momentin mukaan tilintarkastaja on ensinnäkin velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän on toimeksaan tahallisesti tai huolimattomuudesta aiheuttanut 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 yhtiösopimuksen vastaisella menettelyllä yhteisön osakkaalle, yhtiömiehelle tai jäsenelle tai muulle henkilölle. Yhteisöä tai säätiötä koskevalla lailla tarkoitetaan tilintarkastuksen kohteena olevasta yhteisöstä tai säätiöstä annettua asianomaista lakia, esimerkiksi osakeyhtiölakia ja osuuskuntalakia. Säännöksen mukaan tilintarkastajan vastuu on tuottamusvastuuta. Vahingonkorvausvelvollisuuteen ei vaikuttaisi se, onko tilintarkastaja hyväksytty tilintarkastaja vaiko muu tilintarkastaja. Korvausvelvollisuus koskisi vahingon aiheuttamista tilintarkastajan toiminnassa, johon lakia 1 §:n 1 momentin perusteella sovelletaan. Voimassa oleva avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain 2 luvun 12 §:n ja 10 luvun 10 §:n mukaan tilintarkastaja on velvollinen korvaamaan ainoastaan yhtiölle aiheuttamansa vahingon. Ehdotetun momentin mukaan myös avoimen yhtiön tai kommandiitti-

yhtiön tilintarkastaja on korvausvastuussa ehdotetun tilintarkastuslain, avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain tai yhtiösopimuksen rikkomisesta yhtiömiehelle tai muulle henkilölle aiheutetusta vahingosta. Tilintarkastuslain säätämisen yhteydessä korvausvastuun sääntely tulee tietyssä määrin laajenemaan avoimissa ja kommandiittiyhtiöissä. Muutoksen taustalla on ehdotetun tilintarkastuslain periaate saattaa tilintarkastajaa koskevat säännökset yhdenmukaisiksi.

Momentin toisen lauseen mukaan tilintarkastaja vastaa myös vahingosta, jonka hänen apulaisensa on tahallaan tai huolimattomuudesta aiheuttanut. Säännös vastaa osakeyhtiölain 15 luvun 2 §:n 1 momenttia. Säännös on tarpeen, sillä apulaiset toimivat tilintarkastajan ohjauksessa ja valvonnan alaisena. Vastuun tulee kanavoitua tilintarkastajalle, joka on tehtävään johtaneen toimeksiannon saaja. Apulaiset ovat toimeksiantajaan nähden sivullisia. Tilintarkastaja vastaisi apulaistensa vahinkoa tuottaneesta toiminnasta kuin omastaan. Tällöin ei olisi merkitystä sillä, onko tilintarkastajan omassa toiminnassa huolimattomuutta, vaan ratkaisevaa olisi apulaisen vahinkoon johtaneesta toiminnassa ilmenevä huolimattomuus.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin hyväksytyn tilintarkastusyhteisön ja sen palveluksessa olevan tilintarkastajan yhteisvastuusta. Jos tilintarkastajana on hyväksytty tilintarkastusyhteisö, vastaavat vahingosta hyväksytty tilintarkastusyhteisö sekä se, jolla on päävastuu tilintarkastuksen toimittamisesta. Yhteisvastuu on tarpeen, koska tilintarkastusyhteisön puolesta toimii luonnollisia henkilöitä. Säännös vastaa osakeyhtiölain 15 luvun 2 §:n 2 momenttia.

Pykälän 3 momentissa todettaisiin vahingonkorvauksen sovittelusta sekä korvausvastuun jakaantumisesta kahden tai useamman korvausvelvollisen kesken olevan voimassa, mitä vahingonkorvauslain (412/74) 2 ja 6 luvussa säädetään. Säännös vastaa osakeyhtiölain 15 luvun 4 §:ää.

Ehdotetun lain 1 §:n 2 momentin mukaan säännöstä vahingonkorvausvelvollisuudesta ei sovelleta kyseisessä säännöksessä tarkoitettuun hyväksytyn tilintarkastajan tässä ominaisuudessaan harjoittamaan muuhun kuin lain 1 §:n 1 momentissa tarkoitettuun toimintaan. Vastuu esimerkiksi tilintarkastajan konsulttitoiminnassa määräytyisi edelleen sopimuksia koskevan ja

muiden yleisten vahinkorvausoikeudellisten periaatteiden sekä vahingonkorvauslain mukaan.

45 §. *Tilintarkastajamaksut.* Pykälässä säädetäisiin Keskuskauppakamarin ja kauppakamarien oikeudesta periä maksuja. Tarkoituksena on, että elinkeinoelämä vastaisi tilintarkastuksenkin osalta itse toiminnastaan aiheutuneista kustannuksista. Maksuja voitaisiin periä Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalle ja kauppakamareille ehdotetussa laissa säädettyjen tehtävien hoitamisesta aiheutuneiden välittömien kustannusten kattamiseen. Tällaisia tehtäviä ovat ensisijaisesti 2 luvussa tarkoitettu tilintarkastajien hyväksyminen sekä 6 luvussa tarkoitettu hyväksytyjen tilintarkastajien toiminnan valvonta. Maksujen tulee vastata aiheutuneita kustannuksia. Keskuskauppakamari ja kauppakamarit voisivat periä maksuja hyväksytyiltä tilintarkastusyhteisöiltä, hyväksytyiltä tilintarkastajilta sekä 2 luvun mukaisesti hyväksymistä hakevilta omakustannusperiaatetta noudattaen. Kustannuksia aiheutuu esimerkiksi asiantuntijapalkkioista, luottamushenkilöille maksettavista kokouspalkkioista ja ehdotetussa laissa tarkoitettuja tehtäviä hoitavan henkilökunnan palkoista. Maksujen suuruuden määrittämiseen tulisi soveltaa valtion maksuperustelain ja -asetuksen periaatteita.

46 §. *Tarkemmat säännökset.* Ehdotetun lain täytäntöönpanosta voitaisiin pykälän mukaan antaa tarkempia säännöksiä asetuksella.

Pykälän 2 momentin mukaan kauppa- ja teollisuusministeriö voi päätöksellään tarkistaa 11 ja 12 §:ssä tarkoitettuja hyväksytyjen tilintarkastajan valitsemisvelvollisuutta koskevia markkamääräisiä summia ja työntekijöiden lukumäärää. Säännös on tarpeen, jotta mainittujen pykälien raja-arvoja voitaisiin tarvittaessa rahan arvon muutoksen johdosta tarkistaa. Lain 11 §:n 2 momentin markkamääräiset summat ja työntekijöiden lukumäärä pohjautuvat neljännen yhtiöoikeudellisen direktiivin 11 artiklaan. Myös EY:ssä artiklan raja-arvoja tarkistetaan aika ajoin. Tämän vuoksi on tarpeen säännös, joka mahdollistaa joustavan ja tarkoituksenmukaisen kansallisen menettelyn direktiivin muutosten täytäntöönpanossa.

8 luku. Voimaantulo- ja siirtymäsäännökset

47 §. *Voimaantulo.* Ehdotettu tilintarkastusvelvollisuus liittyy erityisesti tilinpäätöksen laatimiseen 1 päivänä tammikuuta 1993 voimaan

tulleiden kirjanpitolain muutoksien mukaisesti. Tämän vuoksi on tärkeää, että laki tulisi voimaan mahdollisimman pian sen jälkeen kun se on hyväksytty ja vahvistettu. Lain 4 §:n 4 momentin ja 10 §:n 2 momentin säännökset liittyvät ETA-sopimuksen voimaansaattamiseen. Tämän vuoksi ehdotetaan, että mainittujen säännöksiä soveltamisajankohdasta säädetäisiin tarkemmin asetuksella muita ETA-lakeja vastaavalla tavalla.

Lain voimaantulon yhteydessä ehdotetaan kumottavaksi tilintarkastajajärjestelmän valvonnasta 17 päivänä joulukuuta 1982 annettu laki. Sitä vastaavat säännökset sisältyvät ehdotettuun lakiin.

Pykälän 3 momentin mukaan ennen lain voimaantuloa on mahdollista ryhtyä lain täytäntöönpanon edellyttämiin toimiin.

48 §. *Siirtymäsäännökset.* Ehdotettu laki nostaa hyväksytyjen tilintarkastajien pätevyysvaatimuksia. Ennen 1 päivänä tammikuuta 1996 hyväksyttyjä KHT-tilintarkastajia ja -yhteisöjä pidettäisiin pykälän 1 momentin mukaan ehdotetussa laissa tarkoitettuina KHT-tilintarkastajina ja -yhteisöinä. Edellä sanottu koskisi vastaavasti ennen 1 päivänä tammikuuta 1996 hyväksyttyjä HTM-tilintarkastajia ja -yhteisöjä.

Ehdotettu laki aiheuttaa muutoksia useiden yhteisöjen ja säätiöiden toiminnassa. Tilintarkastajien hyväksymistä koskevat lain säännökset koskevat välittömästi niitä henkilöitä, jotka ovat suunnitelleet myöhemmin hakevansa hyväksymistä. KHT-tilintarkastajajärjestelmän häiriöttömän toiminnan turvaamiseksi on perusteltua, että ehdotetun lain 4 §:n 1 momentin 3 ja 4 kohtaa, jotka koskevat KHT-tilintarkastajaksi hyväksymistä hakevan luonnollisen henkilön velvollisuutta suorittaa ylempi korkeakoulututkinto ja opintojen ainevaatimuksia, sovelletaan 1 momentin mukaan 1 päivästä tammikuuta 1997. Näin niiden henkilöiden, jotka jo suorittavat nykyisten vaatimusten mukaisia KHT-tutkintoon tähtääviä ammattiopintoja ja käytännönharjoittelua, ei tarvitse luopua tavoitteestaan. Tällä perusteella sama siirtymäaika koskisi säännöksen mukaan myös niitä, jotka voivat hakea KHT-tilintarkastajan ammattitutkintoon 4 §:n 2 momentin poikkeussäännön nojalla. Ehdotettu siirtymäsäännös täyttää kahdeksannen yhtiöoikeudellisen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan vaatimukset. Ehdotetun lain 4 §:n 1 momentin 6 kohdassa tarkoitettujen tilintarkastajan ammattitutkinnon vaatimukset tulisivat kuitenkin voimaan 1 päivänä

tammikuuta 1996. Siirtymäaikana vahvistettai-siin uudet opintovaatimukset kauppa- ja teol-lisuusministeriön päätöksellä ja Keskuskauppa-kamarin ohjesäännöillä. Siirtymäaika antaisi tutkintoon osallistuville riittävästi aikaa varau-tua uusiin opintovaatimuksiin.

Siirtymäaika on tarpeen vastaavalla tavalla myös niitä henkilöitä varten, jotka ovat val-mentautumassa HTM-tilintarkastajan ammat-titutkintoon. Pykälän 1 momentin mukaan 1 päivään tammikuuta 1997 kestävä siirtymäaika koskee myös lain 6 §:n 1 momentin 3 ja 4 kohdan ja 2 momentin soveltamista. Siirtymä-aikana HTM-tilintarkastajan ammattitutkin-toon voisi tulla hyväksytyksi myös muulla kuin alemmalla korkeakoulututkinnolla. Tällöin esi-merkiksi merkonomien tutkinto riittäisi. Siirty-mäaikaa sovellettaisiin myös mainitussa 4 koh-dassa tarkoitettuun ainevaatimukseen. Lain 6 §:n 1 momentin 6 kohdassa tarkoitettut HTM-tilintarkastajan ammattitutkinnon vaatimukset tulisivat edellä kerrotuista syistä vastaavasti voimaan 1 päivänä tammikuuta 1996.

Velvollisuus valita KHT- tai HTM-tilintar-kastaja ehdotetun lain 11 §:n nojalla tulee laajenemaan. Lain 11 §:n 2 momentin ja 12 §:n tarkoittamissa yhteisöissä ei voisi toimia muita kuin hyväksytyjä tilintarkastajia. Jotta muu-tokseen sopeutumiseen olisi kirjanpitovelvollis-ten ja tilintarkastajajärjestelmän kannalta riit-tävästi aikaa, 1 momentin mukaan 11 ja 12 §:ää sovellettaisiin vasta niiden tilikausien tarkas-tukseen, jotka päättyvät 1 päivänä tammikuuta 1996 tai sen jälkeen. Vastaava siirtymäaika koskisi velvollisuutta valita hyväksytty tilintar-kastaja konsernissa 13 §:n mukaan.

Pykälän 1 momentin siirtymäajasta johtuen 2 momentissa olisi säännös, jonka mukaan siir-tymäaikana sovellettaisiin edelleen kumotta-vaksi ehdotettuja osakeyhtiölain 10 luvun 4 §:n ja osuuskuntalain 88 §:n 3 momentin sekä avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä an-netun lain 10 luvun 2 §:n 2 momentin säännök-siä hyväksytyn tilintarkastajan valitsemisesta.

Siihen asti kunnes yhteisössä on alettu 47 §:n 1 momentin voimaantulosäännöksen mukaises-ti soveltaa tilintarkastajan asuinpaikkaa koske-vaa 10 §:n 2 momenttia, sovellettaisiin 3 mo-mentin mukaan edelleen osakeyhtiölain 10 lu-vun 3 §:n 1 momentin, asunto-osakeyhtiölain 65 §:n 1 momentin, avoimesta yhtiöstä ja kom-mandiittiyhtiöstä annetun lain 10 luvun 2 §:n 1 momentin ja osuuskuntalain 88 §:n 1 momentin

säännöksiä sellaisina kuin ne ovat sovellettavi-na ehdotetun lain tullessa voimaan.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin, että ehdotetun lain 11 §:n 2 momenttia sekä 13 ja 14 §:ää sovelletaan JHTT-tilintarkastajaan ja 1 päivänä tammikuuta 1996 tai sen jälkeen hy-väksytyyn HTM-tilintarkastajaan ja -yhtei-söön asetuksella säädettävästä ajankohdasta. Mainittuja tutkintoja ollaan kehittämässä vas-taamaan kahdeksannen yhtiöoikeudellisen di-rektiivin vaatimuksia. Tämän jälkeen tutkinnot oikeuttaisivat toimimaan tilintarkastajana di-rektiivissä tarkoitetun kokoluokan ylittävässä yhteisössä ja säätiössä. Ajankohdasta säadet-täisiin asetuksella.

Pykälän 5 momentissa säädettäisiin, että lain 23 §:n 3 momentin säännöstä osakkuusyhteisön tilintarkastajan riippumattomuudesta sovellet-taisiin 1 päivästä tammikuuta 1996. Siirtymä-aika koskisi esimerkiksi pääkonttorin palveluk-sessa olevaa henkilöä, joka on valittu osak-kuusyhteisön tilintarkastajaksi ennen lain voi-maantuloa. Tällaisen tilintarkastajan ei tarvit-sisi luopua tehtävästään ennen 1 päivää tam-mikuuta 1996. Säännös on tarpeen, jotta ennen lain voimaantuloa toteutetuissa järjestelyissä olisi kohtuullinen aika sopeutua 23 §:n 3 mo-mentin sisältämään kieltoon. Mikäli toimikausi päättyisi ennen sanottua ajankohtaa, lain 23 §:n 3 momentin säännöstä sovellettaisiin tällaiseen henkilöön.

1.2. Osakeyhtiölaki

Ehdotetun tilintarkastuslain säätämisen vuoksi yhteisöjä koskevista laeista ja säätiölaista on poistettava tilintarkastajaa koskevat ti-lintarkastuslain säännöksiä vastaavat lainkoh-dat. Ehdotuksen mukaan tulee tilintarkastusla-ki yleislakina sisältämään yleiset tilintarkastus-ta ja tilintarkastajaa koskevat säännökset. Pois-tettaessa yhteisöjä koskevista laeista ja säätiö-laista vastaavia säännöksiä on kunkin lain erityispiirteet otettava huomioon. Tämän vuok-si näihin lakeihin ehdotetaan jätettäväksi tilin-tarkastajan valintaa, erityiskelpoisuutta, luku-määrää ja toimikautta sekä vähemmistösuojaa ja tilintarkastajaan kohdistuvan vahingonkor-vauskanteen nostoaikaa koskevat säännökset.

Tilintarkastuslain säätämisen vuoksi ehdote-taan osakeyhtiölain 10 luvusta kumottavaksi 2 §:n 2 ja 3 momentti. Sisällöltään säännökset vastaavat tilintarkastajan erottamista ja eroa

mista koskevaa ehdotetun tilintarkastuslain 26 §:ää. Osakeyhtiölaista kumottavaksi ehdotetun 10 luvun 3 §:n 1 ja 2 momentti vastaavat tilintarkastuslain 10 §:ää, jossa säännellään tilintarkastajan yleisestä kelpoisuudesta. Kumottavan pykälän 3 momentti vastaisi asiasisällöltään tilintarkastuslain Keskuskauppakamarin hyväksymää tilintarkastajaa sekä kauppakamarin hyväksymää tilintarkastajaa ja tilintarkastusyhteisöä koskevia 5 ja 6 §:ä. Asianomaisessa 3 momentissa on myös säännös tilintarkastusyhteisön ilmoitusvelvollisuudesta, josta ehdotetaan säädettäväksi tilintarkastuslain 15 §:ssä. Kumottavan 3 §:n 4 momentti vastaa tilintarkastuslain konsernissa suoritettavaa tilintarkastusta koskevaa 13 §:n 2 momenttia.

Osakeyhtiölaista ehdotetaan muutettavaksi 10 luvun 4 §. Pykälän 1 ja 2 momenttia vastaavat lainkohdat löytyvät tilintarkastuslain 11 §:n 1 momentista, joka koskee velvollisuutta valita vähintään yksi hyväksytty tilintarkastaja, sekä tilintarkastuslain 12 §:stä, jossa säännellään velvollisuudesta valita KHT-tilintarkastaja tai -yhteisö. Osakeyhtiölain 10 luvun 4 §:n 3 momenttia vastaavaa säännöstä ei ole tilintarkastuslaissa. Pykälän 3 momentin mukaan kauppa- ja teollisuusministeriö voi erityisistä syistä määrätä, että yhtiö, jonka palveluksessa viimeksi kuluneen tilikauden aikana on ollut keskimäärin yli 500 henkilöä, voi KHT-tilintarkastajan sijaan valita HTM-tilintarkastajan. Koska ehdotetulla tilintarkastuslailla pyritään korottamaan tilintarkastajien kelpoisuusvaatimuksia, ehdotetaan kyseinen momentti tarpeettomana kumottavaksi. Pykälän 4 momenttia vastaa tilintarkastuslain 13 §:n 1 momentti. Pykälän 5 momentissa säädetään osakkeenomistajien oikeudesta vaatia hyväksytyn tilintarkastajan valitsemista yhtiöön, jossa hyväksytty tilintarkastaja ei ole pakollinen. Kyseinen momentti ehdotetaan muutettavaksi pykäläviitauksen osalta ja siirrettäväksi pykälän 1 momentiksi. Osakeyhtiölain 10 luvun 4 §:n 6 momentin mukaan valtioneuvoston päätöksellä voidaan määrätä, ettei pykälän 1—3 momentin säännöksiä sovelleta osakeyhtiöön, jonka osakkeista osuuskunta yksin, yhdessä toisen osuuskunnan tai osuustoiminnallisen keskusjärjestön kanssa taikka kunta tai kuntainliitto omistaa enemmän kuin puolet ja jonka tilintarkastus täyttää päätöksessä mainitut ehdot. Tilintarkastuslain 14 §:llä korvattaisiin osittain viimeksi mainittu säännös muuten tarpeettomana.

Osakeyhtiölain 10 luvusta ehdotetaan kumottavaksi tilintarkastajan esteellisyyttä koskeva 5 §, koska vastaava säännös sisältyy tilintarkastuslain 24 §:ään. Osakeyhtiölain luvun 6 §:ssä säädetään lääninhallituksen velvollisuudesta määrätä tilintarkastaja. Pykälän kumottavaksi ehdotettuja 1 ja 2 momenttia vastaavat säännökset ovat tilintarkastuslain 27 §:n 1 ja 2 momentissa. Pykälän 3 momentin mukaan lääninhallituksen on määrättävä yhtiölle hyväksytty tilintarkastaja, jos yhtiökokous ei ole noudattanut osakeyhtiölain 10 luvun 4 §:n 5 momentissa tarkoitettua vaatimusta. Asianomainen momentti ehdotetaan siirrettäväksi uudeksi osakeyhtiölain 10 luvun 4 §:n 2 momentiksi. Pykälän 4 momentti ehdotetaan siirrettäväksi 4 §:n uudeksi 3 momentiksi.

Osakeyhtiölain 10 luvusta ehdotetaan myös kumottavaksi 7—13 §. Säännökset käyvät tilintarkastuslain säätämisen yhteydessä tarpeettomiksi, koska niitä vastaavat pykälät löytyvät tilintarkastuslaista. Luvun 7 §:ssä säännellään hyvän tilintarkastustavan velvoittavuudesta, tilintarkastuksen kohteesta ja tilintarkastajan velvollisuudesta noudattaa yhtiökokouksen antamia erityisohjeita. Asiasisällöltään vastaavat lainkohdat löytyvät tilintarkastuslain 16 ja 17 §:stä. Kumottavaksi ehdotetussa 8 §:ssä säädetään hallituksen ja toimitusjohtajan velvollisuudesta avustaa tilintarkastajaa. Vastaava säännös on tilintarkastuslain 22 §:ssä. Osakeyhtiölain 10 luvun 9 § koskee tilinpäätösmerkintää, pykälää vastaa tilintarkastuslain 18 §:n säännöstä. Osakeyhtiölain 10 luvun 10 §:ssä säädetään tilintarkastuskertomuksesta. Vastaavat säännökset tilintarkastuslaissa ovat 19 §:ssä. Osakeyhtiölain luvun 11 §:n mukaan tilintarkastajan hallitukselle tai toimitusjohtajalle esittämät huomautukset on merkittävä pöytäkirjaan tai muuhun asiakirjaan. Asiasisällöltään vastaava säännös on tilintarkastuslain 20 §:ssä. Osakeyhtiölain 10 luvun 12 §:ää vastaa tilintarkastuslain 21 §: säännöstä tilintarkastajan läsnäolosta yhteisön tai säätiön kokouksessa. Osakeyhtiölain 10 luvun 13 §:ssä säännellään tilintarkastajan salassapitovelvollisuudesta. Asiasisällöltään tätä pykälää vastaa tilintarkastuslain 25 §.

Tilintarkastajan vahingonkorvausvelvollisuutta koskeva osakeyhtiölain 15 luvun 2 § ehdotetaan kumottavaksi, koska vastaava säännös on tilintarkastuslain 44 §:ssä. Osakeyhtiölain 16 luvun 8 §:n 3 kohdassa säännellään tilintarkastuskertomuksen laatimista koskevien

säännösten rikkomisesta. Säännös ehdotetaan kumottavaksi, koska tilintarkastuslain 43 §:n 1 momentissa on vastaava rangaistussäännös tilintarkastuskertomuksen laatimista koskevien säännösten rikkomisesta.

Osakeyhtiölaista ehdotetaan muutettavaksi 10 luvun 1 §:n 2 momentti, 4 § ja 14 §:n 3 momentti sekä 15 luvun 5 §:n 1 momentti ja 7 §:n 1 momentin johdantokappale. Kyseiset säännökset sisältävät pykäläviittauksia, joita on tilintarkastuslain säätämisen vuoksi tarkistettava. Osakeyhtiölakiin ehdotetaan lisättäväksi myös uusi 10 luvun 1 §:n 1 momentti, jonka mukaan osakeyhtiön tilintarkastusta koskevat säännökset sisältyvät tilintarkastuslakiin ja osakeyhtiölain 10 lukuun. Tällöin ensisijaisesti on sovellettava erityislain asemassa olevaa osakeyhtiölakia.

1.3. Asunto-osakeyhtiölaki

Tilintarkastuslain säätämisen vuoksi ehdotetaan kumottavaksi asunto-osakeyhtiölain 3 §:n 1 momentin 5 kohta, jolloin konsernia koskeva viittaus ehdotetaan sisällytettäväksi uuteen 63 §:n 1 momenttiin. Kumottavaksi ehdotetaan myös asunto-osakeyhtiölain tilintarkastajan toimikautta koskevan 64 §:n 2 ja 3 momentti, koska asiasisällöltään säännökset vastaavat tilintarkastuslain tilintarkastajan erottamista ja eroamista koskevaa 26 §:ää. Asunto-osakeyhtiölain 66 §:ssä säännellään tilintarkastajan esteellisyydestä. Pykälä ehdotetaan kumottavaksi, koska asiasisällöltään vastaava säännös on tilintarkastuslain 24 §:ssä. Asunto-osakeyhtiölain 88 §:n 2 kohdassa säädetään tilintarkastuskertomusta koskevien säännösten rikkomisesta. Kohta ehdotetaan kumottavaksi, koska tilintarkastuslain 43 §:n 1 momentissa säädetään vastaavasti tilintarkastuskertomuksen laatimista koskevien säännösten rikkomisesta.

Lisäksi ehdotetaan muutettaviksi 3 §:n 1 momentin 9 kohta ja 2 momentti, 63 §:n 2 momentti, 65 § ja 76 §:n 1 momentti, jotta kyseisiin säännöksiin sisältyvät pykäläviittaukset voidaan muuttaa vastaamaan ehdotettua tilintarkastuslakia. Tilintarkastuslain 27 §:ssä on säännös lääninhallituksen velvollisuudesta määrätä kelpoisuusehdot täyttävä tilintarkastaja laiminlyöntitilanteissa. Asunto-osakeyhtiölain 67 §:ssä on vastaava säännös. Lain 67 §:n 1 ja 2 momenttia ehdotetaan muutettavaksi niin, että sen lisäksi, mitä tilintarkastuslain 27 §:ssä sää-

detään, lääninhallituksen tulee valita tilintarkastaja myös lain 65 §:n uuden 1 ja 2 kohdan erityistilanteissa. Nykyinen 65 §:n 1 ja 2 momentti, joissa säännellään tilintarkastajan yleisestä kelpoisuudesta, sisältyy tilintarkastuslain 10 §:ään. Nykyistä 65 §:n 4 momenttia, joka koskee hyväksyttyä tilintarkastusyhteisöä sekä yhteisön ilmoitusvelvollisuutta vastaa tilintarkastuslain 5, 6 ja 15 §. Tämän vuoksi säännökset ovat tarpeettomia. Lain 67 §:n 3 momentti ehdotetaan säilytettäväksi selvyiden vuoksi.

Osakeyhtiölain ja asunto-osakeyhtiölain vähemmistönsuojasäännösten yhtenäistämiseksi ehdotetaan, että 68 §:n 1 momentin viimeisestä virkkeestä poistetaan sivulause ”mutta kokous ei ole ehdotusta hyväksynyt”. Voimassa olevan asunto-osakeyhtiölain säännöksen kohdalla hallituksen esityksessä asunto-osakeyhtiölaiksi (HE 6/1987 vp) osittain virheellisesti perustellaan, että säännös vastaisi asiallisesti osakeyhtiölain 10 luvun 14 §:ää. Puheena olevat asunto-osakeyhtiölain ja osakeyhtiölain erityistä tarkastusta koskevat säännökset ovat vähemmistönsuojasäännöksiä. Vähemmistönsuojan toteutumiseksi osakeyhtiölain mallin mukaisesti myös asunto-osakeyhtiössä on osakkaiden määrävähemmistöllä oltava enemmistöstä riippumaton oikeus vaatia lääninhallitukselta tarkastajan määräämistä.

Lain 63 §:ään ehdotetaan lisättäväksi uusi 1 momentti, jossa viitataan tilintarkastuslakiin.

1.4. Osuuskuntalaki

Tilintarkastuslain säätämisen vuoksi on osuuskuntalaista poistettava ne tilintarkastajaa koskevat säännökset, jotka vastaavat tilintarkastuslain säännöksiä.

Lain 89 § ehdotetaan tarpeettomana kumottavaksi, koska se vastaa sisällöltään tilintarkastuslain 26 §:n 3 momenttia. Lain 90 §:ssä säännellään hallituksen velvollisuudesta avustaa tilintarkastajaa. Pykälä ehdotetaan kumottavaksi, koska tilintarkastuslain 22 § korvaa sen. Tilinpäätösmerkintää koskeva tilintarkastuslain 18 § korvaa osuuskuntalain 90 a §:n, joka tarpeettomana ehdotetaan kumottavaksi. Osuuskuntalain 91 a § ehdotetaan kumottavaksi tarpeettomana, koska se vastaa tilintarkastajan salassapitovelvollisuutta koskevaa tilintarkastuslain 25 §:ää.

Tämän lisäksi ehdotetaan muutettavaksi 86 §:n 1 momentti, 88 ja 91 §, 99 §:n 1 moment-

ti, 112 §:n 3 momentti ja 160 §. Lain 86 §:n 1 momentissa säädetään hyvän tilintarkastustavan velvoittavuudesta. Koska vastaavanlainen säännös sisältyy myös tilintarkastuslain 16 §:ään, voidaan se osuuskuntalaista poistaa tarpeettomana. Lain 88 §:n 1 momenttia vastaava säännös on tilintarkastuslain 10 §, tilintarkastuslain esteellisyttä koskeva 24 § korvaa pykälän 2 momentin. Hyväksyttyä tilintarkastusyhteisöä sekä yhteisön ilmoitusvelvollisuutta koskeva osuuskuntalain 88 §:n 4 momentti vastaa asiasisällöltään tilintarkastuslain 5, 6 ja 15 §:ä. Pykälän 5 momentissa säädetään osuuskuntien yhteisiä tehtäviä hoitavan yhteisön tilintarkastusosaston kelpoisuudesta tilintarkastajaksi sekä yhteisön ja tilintarkastusta toimittamaan valitun yhteisvastuusta. Momentti on tarpeeton, koska tilintarkastuslailla pyritään yhtenäistämään ja nostamaan tilintarkastajien kelpoisuutta ja koska tilintarkastuslain 44 §:ssä säädetään vahingonkorvausvelvollisuudesta. Tilintarkastuslain 11—13 §:ään sisältyy säännös KHT-tilintarkastajan valitsemisesta, minkä vuoksi osuuskuntalain 88 §:n 3 momentista on poistettava vastaava vaatimus. Poistettavaksi ehdotetaan myös osuuskuntalain 91 §:stä sellaiset säännökset, jotka ovat tilintarkastuslain 19 §:ssä. Lain 91 §:ään ja 112 §:n 3 momenttiin ehdotetaan lisättäväksi viittaus tilintarkastuslakiin. Vahingonkorvausvastuuta koskevasta 160 §:stä ehdotetaan poistettavaksi maininta tilintarkastajan ja selvitystilan tilintarkastajan vastuusta tilintarkastuslain 44 §:n säätämisen vuoksi.

Osuuskuntalakiin ehdotetaan lisättäväksi uusi 86 §:n 1 momentti, jonka mukaan osuuskunnan tilintarkastuksesta ovat voimassa osuuskuntalain 10 luvun säännösten lisäksi se, mitä tilintarkastuslaissa säädetään.

1.5. Laki avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä

Avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetusta laista ehdotetaan kumottavaksi lain 10 luvun 2 §, jossa säädetään tilintarkastajan kelpoisuusehdoista sekä velvollisuudesta valita hyväksytty tilintarkastaja ja tilintarkastusyhteisön ilmoitusvelvollisuudesta. Pykälä ehdotetaan kumottavaksi, koska sisällöltään vastaavat säännökset löytyvät tilintarkastuslain 10 §:stä, 11 §:n 1 momentista ja 15 §:stä. Lain 10 luvun 3 §:n 4 momentti ehdotetaan tarpeet-

tomana kumottavaksi, koska tilintarkastuslain 26 §:n 3 momentti korvaa sen. Esteellisyttä koskevaa tilintarkastuslain 24 §:ää vastaa avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain 10 luvun 4 §, joka ehdotetaan tarpeettomana kumottavaksi. Lain 10 luvun 5 §:ssä säännellään lääninhallituksen määräämästä tilintarkastajasta. Pykälä ehdotetaan kumottavaksi, koska vastaava säännös sisältyy tilintarkastuslain 27 §:ään. Luvun 6 §:n 1 momentti koskee hyvän tilintarkastustavan velvoittavuutta. Vastaavat säännökset tilintarkastuslaissa ovat 16 §:n 1 momentti ja 17 §. Luvun 6 §:n 2 momentti koskee yhteisön velvollisuutta avustaa tilintarkastajaa. Vastaava säännös tilintarkastuslaissa on 22 §:ssä. Päällekkäisyyden poistamiseksi lain 10 luvun 6 § ehdotetaan kumottavaksi. Tilintarkastuslain 18 §:ää vastaava tilintarkastusmerkintää koskeva lain 10 luvun 7 § ehdotetaan niin ikään kumottavaksi.

Luvun 9 § koskee tilintarkastajan salassapito-velvollisuutta. Pykälä ehdotetaan kumottavaksi, koska vastaava säännös sisältyy tilintarkastuslain 25 §:n 1 momentin salassapitosäännökseen.

Tämän lisäksi ehdotetaan muutettavaksi 2 luvun 15 §:n 2 momentti niin, että yhteneväisesti tilintarkastuslain terminologian kanssa käytetään hyväksytyn tilintarkastajan nimitystä ja viitataan avustajien salassapito-velvollisuuden osalta tilintarkastuslain 25 §:ään. Laista ehdotetaan muutettavaksi 10 luvun 1 §:n 1 momentti, jonka mukaan tilintarkastusta koskevia säännöksiä on sovellettava avoimeen yhtiöön ja kommandiittiyhtiöön, jos yhtiön palveluksessa on kahden viimeksi kuluneen tilikauden aikana ollut keskimäärin yli 30 henkilöä. Yleisperusteluissa esitetyistä yhdenmukaisuussyistä on perusteltua, että myös avoimessa ja kommandiittiyhtiössä sovelletaan tilintarkastuslakia. Momentissa viitattaisiin tilintarkastuslakiin. Tämä muutos merkitsi sitä, että 10 luvun ja tilintarkastuslain säännöksiä olisi sovellettava avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön tilintarkastukseen sen henkilöstömäärästä riippumatta. Lain 10 luvun 1 §:n 2 momenttia ehdotetaan muutettavaksi osakeyhtiölain 10 luvun 1 §:n esikuvan mukaisesti niin, että avoimessa yhtiössä ja kommandiittiyhtiössä on oltava yksi tai useampi tilintarkastaja sen mukaan kuin yhtiösopimuksessa määrätään. Yhtiömiehet voivat lisäksi valita yhden tai useamman varatilintarkastajan. Voimassa olevan lain kyseisen momentin säännös on turha, kun ehdotetulla lailla

ulotetaan tilintarkastusvelvollisuus kaikkiin henkilöyhtiöihin.

Lain 10 luvun 3 §:n 3 momenttia ehdotetaan muutettavaksi siten, että momentin ensimmäinen virke, joka koskee tilintarkastajan eroamista kesken toimikauden, kumotaan tarpeettomana, koska vastaava säännös sisältyy tilintarkastuslain 26 §:n 2 momenttiin. Lisäksi ehdotetaan muutettavaksi luvun 8 §:n 1 momentti. Lainkohdan mukaan tilintarkastuskertomus on annettava yhtiölle viiden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Tämä säännös ei vastaa tilintarkastuslain vastaavaa määräaikaa, joka on viimeistään kaksi viikkoa ennen sitä kokousta, jossa tilinpäätös esitetään vahvistettavaksi. Tilintarkastuskertomuksen antamisajankohdan suhteen on otettava huomioon avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön erityispiirteet. Voimassa oleva sääntely ehdotetaan säilytettäväksi. Tämän vuoksi ehdotetaan mainittuun 8 §:n 1 momenttiin lisättäväksi ainoastaan maininta siitä, että tilintarkastuslain estämättä sovelletaan avoimiin yhtiöihin ja kommandiittiyhtiöihin edelleen nykyistä tilintarkastuskertomuksen antamisaikaa, joka on viisi kuukautta tilikauden päättymisestä. Lain 10 luvun 8 §:n 2 ja 3 momentissa säädetään tilintarkastuskertomuksesta. Säännökset ehdotetaan poistettaviksi, koska vastaavat säännökset sisältyvät tilintarkastuslain 19 §:n 1 ja 2 momenttiin. Luvun 10 §:n 1 momenttia ehdotetaan muutettavaksi niin, että tilintarkastajan vahingonkorvausvelvollisuudesta on vastaavasti voimassa, mitä lain 2 luvun 13 ja 14 §:ssä sekä tilintarkastuslain 44 §:ssä säädetään. Muutos johtuu niin ikään tilintarkastuslain säätämisestä.

Lain 10 luvun 10 §:n 2 momentissa säädetään tilintarkastusyhteisön ja tilintarkastajan yhteisvastuusta. Momentti ehdotetaan tarpeettomana kumottavaksi, koska myös tilintarkastuslain 44 §:n 2 momentissa on vastaava säännös.

1.6. Yhdistyslaki

Yhdistyslain (503/89) 38 §:ssä säädetään yhdistyksen tilintarkastajien lukumäärästä ja hyvän tilintarkastustavan velvoittavuudesta. Koska hyvää tilintarkastustapaa koskeva säännös sisältyy myös tilintarkastuslain 16 §:ään, ehdotetaan 38 §:ää muutettavaksi siten, että tarpeelliset päällekkäisyydet poistetaan ja että yh-

distyksen tilintarkastuksesta on voimassa, mitä yhdistyslaissa ja tilintarkastuslaissa säädetään. Pykälän otsikko ehdotetaan muutettavaksi sisältöä paremmin kuvaavaksi. Myös vahingonkorvausvelvollisuutta koskevasta 39 §:stä ehdotetaan poistettavaksi maininta tilintarkastajasta, koska tilintarkastajan vahingonkorvausvelvollisuudesta säädetään tilintarkastuslain 44 §:ssä.

1.7. Säätiölaki

Tilintarkastuslain säätämisen vuoksi ehdotetaan säätiölaista poistettavaksi sellaiset tilintarkastajaa koskevat säännökset, jotka sisältyvät tilintarkastuslakiin. Tämän vuoksi ehdotetaan poistettaviksi 12 §:n 3 ja 4 momentti, jotka sisältävät säännöksiä tilintarkastajan esteellisyydestä ja rahalainakiellosta. Asiasisällöltään vastaavat säännökset sisältyvät tilintarkastuslain 24 §:ään. Lisäksi ehdotetaan muutettavaksi 12 §:n 2 ja 5 momentti sekä 12 a §:n 1 momentti. Asianomaisen 12 §:n momentit sisältävät tilintarkastuslain 10 ja 15 §:n, 16 §:n 1 momentin ja 17 §:n sekä 19 §:n 1 momentin kanssa päällekkäisiä säännöksiä tilintarkastajan kelpoisuudesta ja tilintarkastusyhteisön ilmoitusvelvollisuudesta sekä hyvän tilintarkastustavan velvoittavuudesta ja tilintarkastuskertomuksesta, jotka on tarpeettomina poistettava. Säätiölain 12 a §:n 1 momentissa säädetään muun muassa tilintarkastajan vahingonkorvausvelvollisuudesta. Koska säännös on tältä osin tilintarkastuslain 44 §:n kanssa päällekkäinen, on sitä muutettava niin, että maininta tilintarkastajasta poistetaan. Tämän lisäksi ehdotetaan lisättäväksi 12 §:ään säännös, jonka mukaan säätiön tilintarkastuksesta on voimassa, mitä säätiölain 2 luvussa ja tilintarkastuslaissa säädetään.

1.8. Sijoitusrahastolaki

Tilintarkastuslain säätämisen johdosta ehdotetaan sijoitusrahastolain 44 §:ää muutettavaksi siten, että siitä poistetaan 1 momentti, joka koskee tilintarkastajan yleistä kelpoisuutta ja jota vastaa tilintarkastuslain 10 §.

Samalla ehdotetaan muutettavaksi 44 §:n 2 momentti, jota vastaavat tilintarkastuslain

10 §:n tilintarkastusyhteisön valintaa koskeva säännös ja tilintarkastusyhteisön ilmoitusvelvollisuutta koskeva 15 §. Pykälän 2 momentista on poistettava tilintarkastuslain kanssa päällekkäinen säännös.

Lain 46 §, jossa säännellään yhteisön velvollisuutta avustaa tilintarkastajaa, ehdotetaan kumottavaksi. Vastaava säännös sisältyy tilintarkastuslain 22 §:ään. Hyvän tilintarkastustavan velvoittavuutta koskevaa lain 47 §:n 1 momenttia vastaavat tilintarkastuslain 16 §:n 1 momentti ja 17 §, pykälän 2 momenttia vastaa tilintarkastuslain 16 §:n 2 momentti, tilinpäätösmerkintää ja tilintarkastuskertomusta koskevaa pykälän 3 momenttia vastaavat tilintarkastuslain 18 § ja 19 §:n 1 momentti. Päällekkäisyyksien poistamiseksi ehdotetaan lain 47 §:n 1—3 momentti kumottavaksi. Lain 48 §:ssä säännellään tilinpäätösmerkinnästä ja tilintarkastuskertomuksesta. Pykälän 1 momenttia vastaa tilintarkastuslain 19 §:n 1 momentti, pykälän 2 momenttia vastaa tilintarkastuslain 19 §:n 1 momentin 1 kohta, pykälän 3 momenttia vastaa tilintarkastuslain 19 §:n 1 momentin 5 kohta sekä 2 ja 3 momentti, lain 48 §:n 4 momenttia vastaa tilintarkastuslain 19 §:n 1 momentin 3 ja 4 kohta. Päällekkäisyyksien poistamiseksi myös lain 48 § ehdotetaan kumottavaksi.

Lain 45 §:n 1 ja 2 momentti sisältävät pykäläviittauksia tilintarkastuslain säätämisen johdosta poistettaviin säännöksiin. Momenttien pykäläviittaukset ehdotetaan muutettaviksi niin, että ne vastaavat tilintarkastuslakia säädettäessä tehtäviä muutoksia. Sijoitusrahastolain erityisluonteen vuoksi ehdotetaan rahallainat sallittavaksi rahastoyhtiön ja sen hallinnoimien sijoitusrahastojen tilintarkastajille myös tilintarkastuslain säätämisen yhteydessä. Tämän vuoksi 45 §:n 1 momentin 2 kohtaa on muutettava siten, ettei siinä viitata tilintarkastuslain 24 §:n 2 momenttiin, joka kieltää tilintarkastajalta rahallainan tai muun vakuuden. Lain 58 §:n 1 momentista ehdotetaan poistettavaksi tilintarkastajaa tai hänen varamiestään koskeva salassapitovelvollisuus, sillä vastaava säännös on tilintarkastuslain 25 §:ssä. Lain 60 § sisältävät tilintarkastajan vahingonkorvausvelvollisuutta koskevia säännöksiä, joita vastaa tilintarkastuslain 44 §. Säännöksiä ehdotetaan muutettavaksi siten, että tarpeettomat päällekkäisyydet poistetaan. Tämän lisäksi ehdotetaan 43 §:ään lisättäväksi uusi 1 momentti, joka sisältää viittaussäännöksen tilintarkastuslakiin.

1.9. Laki arvopaperinvälitysliikkeistä

Arvopaperinvälitysliikkeistä annettua lakia (499/89) ehdotetaan muutettavaksi tilintarkastuslain säätämisen vuoksi. Lain 14 §:n 3 momentti sisältää pykäläviittauksia, joita on tarkistettava. Säännöksen mukaan osakeyhtiölain tilintarkastajan rahallainakielloa koskevaa lainkohtaa ei sovelleta arvopaperinvälitysliikkeen tilintarkastajaan. Kyseinen käytäntö ehdotetaan arvopaperinvälitysliikkeistä annetun lain erityisluonteen vuoksi säilytettäväksi. Tämän vuoksi kyseistä momenttia on muutettava siten, että tilintarkastuslain 24 §:n 2 momentin tarkoittamaa tilintarkastajan rahallainan- tai muun vakuuden kieltoa ei sovelleta arvopaperinvälitysliikkeen tilintarkastajaan. Lisäksi ehdotetaan säädettäväksi uusi 14 §:n 1 momentti, jossa säädetään tilintarkastuslain velvoittavuudesta arvopaperinvälitysliikkeen tilintarkastuksessa.

1.10. Vakuutuskassalaki

Vakuutuskassalain (1164/92) ehdotetaan tarpeettomina poistettaviksi 57 §:n 2 ja 3 momentti, joita vastaa tilintarkastuslain tilintarkastajan erottamista ja eroamista koskeva 26 §. Lain 58 § ehdotetaan kumottavaksi. Pykälän 1 momentissa säädetään tilintarkastajan kelpoisuudesta, säännöstä vastaa tilintarkastuslain 10 §. Pykälän 2 momentti koskee hyväksyttyä tilintarkastusyhteisöä ja yhteisön ilmoitusvelvollisuutta. Vastaavat säännökset sisältyvät tilintarkastuslain 5, 6 ja 15 §:ään. Lain 60 §:ssä säädetään tilintarkastajan esteellisyydestä. Pykälä ehdotetaan kumottavaksi, koska sen korvaa tilintarkastuslain 24 §. Kumottavaksi niin ikään ehdotettavassa lain 62 §:ssä säädetään hyvän tilintarkastustavan velvoittavuudesta. Pykälää vastaa tilintarkastuslain 16 ja 17 §. Lain 63 §:ä vastaa tilintarkastuslain 22 §, jossa säännellään yhteisön velvollisuudesta avustaa tilintarkastajaa. Tämän vuoksi 63 § ehdotetaan tarpeettomana kumottavaksi. Lain 64 § ehdotetaan samoin kumottavaksi, koska sitä vastaavat tilinpäätösmerkintää koskeva tilintarkastuslain 18 § ja tilintarkastuskertomuksesta sääntelevä tilintarkastuslain 19 §:n 1 momentti.

Vakuutuskassalain 65 §:ssä säännellään tilintarkastuskertomuksesta. Pykälästä ehdotetaan poistettavaksi 1—4 momentti, koska momentteja vastaavat säännökset löytyvät tilintarkas-

tuslain 19 §:n 1—3 momentista. Pykälän 5 momentti ehdotetaan muutettavaksi 1—4 momentin muutoksien vuoksi. Lain 66 §:ssä säädetään tilintarkastuspöytäkirjasta. Pykälä ehdotetaan kumottavaksi, koska sitä vastaa tilintarkastuslain 20 §. Lain 67 §:ssä säännellään tilintarkastajan läsnäolosta kassankokouksessa. Pykälä ehdotetaan tarpeettomana kumottavaksi, koska sitä vastaa tilintarkastuslain 21 §. Lain 68 §:ssä säädetään tilintarkastajan salassapitovelvollisuudesta. Pykälän korvaa tilintarkastuslain 25 §, joten myös 68 § ehdotetaan kumottavaksi. Lain 152 §:ssä säädetään tilintarkastajan vahingonkorvausvelvollisuudesta. Pykälä ehdotetaan tarpeettomana kumottavaksi, koska sitä vastaa tilintarkastuslain 44 §.

Lain 59 §:n 2 momentti ja 69 §:n 3 momentti sekä 157 §:n 1 momentin johdantokappale sisältävät pykäläviittauksia, joita ehdotetaan tarkistettavaksi. Lain 61 §:n 1 momentissa säädetään tapauksista, jolloin sosiaali- ja terveysministeriön on määrättävä vakuutuskassalle kelpoisuusehdot täyttävä tilintarkastaja. Koska säännös vastaa tilintarkastuslain 27 §:n 1 momenttia, ehdotetaan vakuutuskassalain momenttia muutettavaksi siten, että siinä viitataan tilintarkastuslain 27 §:n 1 momenttiin. Vakuutuskassalain 61 §:n 1 momentin muutoksen jälkeenkin sosiaali- ja terveysministeriöllä on velvollisuus määrätä tilintarkastaja. Lääninhalitus ei olisi toimivaltainen määräämään vakuutuskassalle kelpoisuusehdot täyttävää tilintarkastajaa. Lain 154 §:n 2 momenttiin sisältyy maininta tilintarkastajan vahingonkorvausvelvollisuuden sovittelusta. Koska tilintarkastajan korvausvelvollisuutta koskeva säännös sisältyy tilintarkastuslain 44 §:ään, ehdotetaan asianomaisesta momentista poistettavaksi maininta tilintarkastajasta. Tämän lisäksi ehdotetaan säädettäväksi uusi 56 §:n 1 momentti, joka sisältää viittaussäännöksen tilintarkastuslakiin.

1.11. Henkilöstörahasolaki

Henkilöstörahasolasta (814/89) on tilintarkastuslain säätämisen vuoksi poistettava tilintarkastuslain säännösten kanssa päällekkäisiä lainkohtia. Kumottavaksi ehdotetaan lain 49 §, jossa säädetään tilintarkastajan esteellisyydestä. Pykälää vastaa tilintarkastuslain 24 §. Lain 50 § ehdotetaan kumottavaksi. Pykälän 1 ja 2 momenttia vastaavat tilintarkastuslain 16 ja 17 §, joissa säännellään hyvän tilintarkastustavan

velvoittavuudesta ja tilintarkastuksen kohteesta. Pykälän 3 momenttia vastaa tilintarkastuslain 22 §, joka koskee yhteisön velvollisuutta avustaa tilintarkastajaa. Pykälän 4 momenttia vastaa tilinpäätösmerkintää koskeva tilintarkastuslain 18 §. Lain 52 §:n 2 momentissa säädetään tilintarkastajan vahingonkorvausvelvollisuudesta. Momentti ehdotetaan tarpeettomana kumottavaksi, koska se vastaa tilintarkastuslain 44 §:ää.

Lain 40 ja 41 §:ää ehdotetaan muutettavaksi. Lain 48 §:n 2 momentti, joka koskee tilintarkastajan kelpoisuutta, ehdotetaan poistettavaksi. Säännöksen korvaa tilintarkastuslain 10 §. Lain 48 §:n 3 momentti ja 51 §:n 2 momentti sisältävät tilintarkastuslain kanssa osittain päällekkäisiä säännöksiä tilintarkastajan kelpoisuudesta, tilintarkastusyhteisön ilmoitusvelvollisuudesta ja tilintarkastuskertomuksen sisällöstä. Kyseisiä momenteja ehdotetaan muutettavaksi siten, että niistä poistetaan tilintarkastuslain kanssa samansisältöiset kohdat. Lain 48 §:n 3 momentissa on päällekkäisyyksiä tilintarkastuslain 10 ja 15 §:n kanssa ja lain 51 §:n 2 momentti vastaa osittain tilintarkastuslain 19 §:n 1 momenttia. Tämän lisäksi ehdotetaan 48 §:ään lisättäväksi maininta velvollisuudesta soveltaa lain 7 luvun lisäksi myös tilintarkastuslakia henkilöstörahasolaa koskevassa tilintarkastuksessa.

Lain 51 §:n 1 ja 4—6 momentissa säädetään tilintarkastuskertomuksesta. Säännöksiä vastaavat tilintarkastuslain 19 §:n 1—3 momentti, joten ne ovat tarpeettomia.

2. Tarkemmat säännökset ja määräykset

Ehdotetun tilintarkastuslain 7 §:n 2 momentin, 30 §:n 2 momentin, 32 §:n 2 momentin, 33 §:n 4 momentin ja 46 §:n 1 momentin nojalla annettaisiin tilintarkastusasetus. Asetuksessa olisivat tarkemmat säännökset ainakin hyväksytyn tilintarkastajan rekisteröinnistä, valtion tilintarkastuslautakunnasta, Keskuskaupparin tilintarkastuslautakunnasta ja kaupparin tilintarkastusvaliokunnasta.

Ehdotetun tilintarkastuslain 4 §:n 1 ja 2 momentin ja 6 §:n 1 ja 2 momentin nojalla kauppa- ja teollisuusministeriö voisi antaa tarkempia määräyksiä tilintarkastajan ammattitutkinnosta. Lain 46 §:n 2 momentin nojalla kauppa- ja teollisuusministeriö voisi päätöksel-

lään tarkistaa lain 11 ja 12 §:ssä tarkoitettuja markkamääräisiä summia ja työntekijöiden lukumäärää. Näiden raja-arvojen perusteella määräytyy hyväksytyn tilintarkastajan käyttövelvollisuus.

Keskuskauppakamari voisi edelleenkin vahvistaa hyväksytyjä tilintarkastajia koskevia ohjesääntöjä. Erityisesti KHT-yhdistys ry:n ja Tilintarkastajayhdistys HTM ry:n suosituksilla kehitettäisiin edelleen hyvää tilintarkastustapaa ja myös näin luotaisiin lakia alemmanasteisia normeja.

1.

Tilintarkastuslaki

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

1 luku

Yleiset säännökset

1 §

Sovelтамisala

Tätä lakia sovelletaan, jollei muualla laissa toisin säädetä:

1) kirjanpitolain (655/73) mukaan kirjanpito-velvollisen yhteisön ja säätiön (*kirjanpito-velvollinen*) tilintarkastukseen; sekä

2) muuhun toimintaan, joka laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastajan tehtäväksi 1 kohdassa tarkoitettussa yhteisössä tai säätiössä.

Hyväksytyn tilintarkastajan tässä ominaisuudessaan harjoittamaan muuhun kuin 1 momentissa tarkoitettuun toimintaan sovelletaan 16, 25, 28—39, 41 ja 42 §:n säännöksiä.

2 §

Määritelmiä

Tässä laissa tarkoitetaan:

1) *tilintarkastajalla* sitä, joka suorittaa 1 §:n 1 momentissa mainittua tehtävää; sekä

2) *hyväksytyllä tilintarkastajalla* henkilöä ja yhteisöä, joka on hyväksytty ja rekisteröity tämän lain 2 luvun säännösten mukaisesti.

2 luku

Tilintarkastajien hyväksyminen ja rekisteröinti

3 §

Tilintarkastajan ammattitutkinnot

Keskuskauppakamarin ja kauppakamarien

3. Voimaantulo

Lait ehdotetaan tuleviksi voimaan mahdollisimman pian sen jälkeen kun ne on hyväksytty ja vahvistettu. Ehdotetun tilintarkastuslain 4 §:n 4 momentti ja 10 §:n 2 momentti ehdotetaan kuitenkin tuleviksi voimaan vasta asetuksella säädettävänä ajankohtina.

Edellä esitetyn perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraavat lakiehdotukset:

hyväksymien tilintarkastajien ammattitutkinnot järjestää 31 §:ssä tarkoitettu Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta.

4 §

Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta hyväksyy hakemuksesta tilintarkastajaksi luonnollisen henkilön, joka ei toiminnallaan ole osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään ja joka:

- 1) hallitsee itseään ja omaisuuttaan;
- 2) ei harjoita tilintarkastustoiminnan kanssa muuta toimintaa, joka on omiaan vaarantamaan tilintarkastajan riippumattomuuden tai tilintarkastuksen suorittamisen;
- 3) on suorittanut ylemmän korkeakoulututkinnon;
- 4) on suorittanut tehtävän edellyttämät opinnot kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksellä tarkemmin määrättävissä aineissa;
- 5) on saanut vähintään viiden vuoden käytännön kokemuksen Keskuskauppakamarin hyväksymän tilintarkastajan ohjauksessa tai vastaavalla tavalla vaativista tilintarkastuksen ja laskentatoimen tehtävistä siten kuin kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksellä tarkemmin määrätään; sekä
- 6) on osoittanut ammattitaitonsa suorittamalla tilintarkastajan ammattitutkinnon, jonka sisällöstä määrätään tarkemmin kauppa- ja

teollisuusministeriön päätöksellä, ja tämän jälkeen antanut oikeudelle tilintarkastajan vakuutuksen.

Edellä 1 momentin 3 ja 5 kohdassa mainituista kelpoisuusvaatimuksista voidaan kuitenkin poiketa, jos hakijalla on vähintään seitsemän vuoden kokemus vaativista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeustieteen tehtävistä sekä lisäksi vähintään kolmen vuoden käytännön kokemus tilintarkastuksesta siten kuin kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksellä tarkemmin määrätään tai mikäli hakijalla on 15 vuoden kokemus vaativista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeustieteen tehtävistä.

Tilintarkastajan ammattitutkintoon voi osallistua vain henkilö, joka täyttää ainakin 1 momentin 1 ja 3—5 kohdassa ja 2 momentissa säädetyt vaatimukset. Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta tekee päätöksen tutkintoon ottamisesta.

Tilintarkastajaksi voidaan sen estämättä, mitä 1 momentin 3—6 kohdassa säädetään, hyväksyä Euroopan talousalueen valtion kansalainen, jolla jossakin Euroopan talousalueen valtiossa on tilintarkastajan toimen harjoittamisen ammattipätevyys. Hakijan on ennen hyväksymistä suoritettava Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan määräämä osa tilintarkastajan ammattitutkinnosta ja annettava oikeudelle 1 momentin 6 kohdassa tarkoitettu vakuutus.

5 §

Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastusyhteisö

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta hyväksyy hakemuksesta tilintarkastusyhteisöksi osakeyhtiön, kommandiittiyhtiön tai avoimen yhtiön, jolla on edellytykset toimia riippumattomana tilintarkastusyhteisönä tämän lain mukaisesti ja jonka yhtiöjärjestyksen tai yhtiösopimuksen mukaan:

1) yhtiön toimialana on tilintarkastus ja siihen liittyvä toiminta;

2) yli puolet avoimen yhtiön yhtiömiehistä tai kommandiittiyhtiön vastuunalaisista yhtiömiehistä on oltava Keskuskauppakamarin hyväksymiä tilintarkastajia tai tilintarkastusyhteisöjä sekä osakeyhtiössä yli puolet kaikista osakkeista ja niiden tuottamasta äänimäärästä on oltava Keskuskauppakamarin hyväksymillä tilintarkastajilla tai tilintarkastusyhteisöillä;

3) yli puolet osakeyhtiön hallituksen jäsenis-

tä ja varajäsenistä sekä puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan on oltava Keskuskauppakamarin hyväksymiä tilintarkastajia; sekä

4) toimitusjohtajan ja varatoimitusjohtajan, jos yhtiöllä on nämä toimielimet, on oltava Keskuskauppakamarin hyväksymiä tilintarkastajia.

6 §

Kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja ja tilintarkastusyhteisö

Tämän lain 33 §:ssä tarkoitettu kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta hyväksyy hakemuksesta tilintarkastajaksi luonnollisen henkilön, joka ei toiminnallaan ole osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään ja joka:

1) hallitsee itseään ja omaisuuttaan;

2) ei harjoita tilintarkastustoiminnan kanssa muuta toimintaa, joka on omiaan vaarantamaan tilintarkastajan riippumattomuuden tai tilintarkastuksen suorittamisen;

3) on suorittanut alemman korkeakoulututkinnon;

4) on suorittanut tehtävän edellyttämät opinnot kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksellä tarkemmin määrättävissä aineissa;

5) on saanut vähintään viiden vuoden käytännön kokemuksen hyväksytyyn tilintarkastajan ohjauksessa tai vastaavalla tavalla ammatteisista tilintarkastuksen ja laskentatoimen tehtävistä siten kuin kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksellä tarkemmin määrätään; sekä

6) on osoittanut ammattitaitonsa suorittamalla tilintarkastajan ammattitutkinnon, jonka sisällöstä määrätään tarkemmin kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksellä, ja tämän jälkeen antanut oikeudelle tilintarkastajan vakuutuksen.

Edellä 1 momentin 3 ja 5 kohdassa mainituista kelpoisuusvaatimuksista voidaan kuitenkin poiketa, mikäli hakijalla on vähintään seitsemän vuoden kokemus ammatteisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeustieteen tehtävistä sekä lisäksi vähintään kolmen vuoden käytännön kokemus tilintarkastuksesta siten kuin kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksellä tarkemmin määrätään tai mikäli hakijalla on 15 vuoden kokemus ammatteisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeustieteen tehtävistä.

Päätöksen 1 momentissa tarkoitettun hakijan

ottamisesta tilintarkastajan ammattitutkintoon tekee kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta.

Mitä 5 §:ssä säädetään tilintarkastusyhteisöksi hyväksymisestä, koskee soveltuvin osin myös päätöstä, jolla kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta hyväksyy tilintarkastusyhteisöjä.

7 §

Rekisteriin merkitseminen

Keskuskauppakamarin ja kauppakamarin hyväksymistä tilintarkastajista ja tilintarkastusyhteisöistä pidetään rekisteriä kauppa- ja teollisuusministeriössä.

Tilintarkastaja ja tilintarkastusyhteisö merkitään rekisteriin Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan ilmoituksesta. Rekisterin sisällöstä säädetään asetuksella.

Vain rekisteriin merkitty tilintarkastaja ja tilintarkastusyhteisö ovat oikeutetut käyttämään nimikettä Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja (*KHT-tilintarkastaja*) tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja (*HTM-tilintarkastaja*) tai Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastusyhteisö (*KHT-yhteisö*) tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastusyhteisö (*HTM-yhteisö*) taikka näihin viittaavia lyhenteitä.

Rekisteristä annetaan pyynnöstä todistuksia ja otteita.

8 §

Rekisteristä poistaminen

Jos rekisteriin merkityn hyväksytyn tilintarkastajan hyväksyminen on peruutettu tai se on lakannut, Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan on ilmoitettava hyväksytty tilintarkastaja poistettavaksi rekisteristä.

Rekisteristä poistamista koskevan ilmoituksen voi tehdä myös se, joka on tämän lain mukaisesti peruuttanut tilintarkastajan hyväksymisen, jos päätös on lainvoimainen.

3 luku

Velvollisuus toimituttaa tilintarkastus

9 §

Tilintarkastusvelvollisuus

Yhteisössä ja säätiössä on valittava tilintarkastaja ja toimitettava tilintarkastus sen mu-

kaan kuin tässä laissa ja muualla laissa säädetään.

Jos yhteisölle on valittu vain yksi tilintarkastaja eikä tämä ole 5 ja 6 §:ssä tarkoitettu tilintarkastusyhteisö, on valittava ainakin yksi varatilintarkastaja. Mitä tässä laissa ja yhteisöä ja säätiötä koskevassa muussa laissa säädetään tilintarkastajasta, sovelletaan vastaavasti varatilintarkastajaan.

10 §

Tilintarkastajan yleinen kelpoisuus

Tilintarkastajan on oltava luonnollinen henkilö tai hyväksytty tilintarkastusyhteisö. Tilintarkastajalla on oltava sellainen laskentatoimen, taloudellisten ja oikeudellisten asioiden sekä tilintarkastuksen tuntemus ja kokemus kuin yhteisön tai säätiön toiminnan laatuun ja laajuuteen katsoen on tarpeen tehtävän hoitamiseksi. Vajaavaltaista tai konkurssissa olevaa ei voida valita tilintarkastajaksi.

Vähintään yhdellä tilintarkastajalla tulee olla asuinpaikka Euroopan talousalueella tai tilintarkastajan tulee olla 5 tai 6 §:ssä tarkoitettu yhteisö.

11 §

Velvollisuus valita hyväksytty tilintarkastaja

Sen lisäksi, mitä muualla laissa säädetään velvollisuudesta valita tilintarkastaja, yhtiömiesten, yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen on valittava vähintään yksi hyväksytty tilintarkastaja, jos yhteisössä ja säätiössä vähintään kaksi seuraavasta kolmesta edellytyksestä täyttyy:

1) taseen loppusumma edellisen tilikauden tilinpäätöksen mukaan on yli kaksi miljoonaa markkaa;

2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto edellisen tilikauden tilinpäätöksen mukaan on yli neljä miljoonaa markkaa; sekä

3) palveluksessa edellisen tilikauden aikana on ollut keskimäärin yli 10 henkilöä.

Vain hyväksytty tilintarkastaja voidaan valita tilintarkastajaksi, jos yhteisössä ja säätiössä vähintään kaksi seuraavasta kolmesta edellytyksestä täyttyy:

1) taseen loppusumma edellisen tilikauden tilinpäätöksen mukaan on yli 12,5 miljoonaa markkaa;

2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto edelli-

sen tilikauden tilinpäätöksen mukaan on yli 25 miljoonaa markkaa; sekä

3) palveluksessa edellisen tilikauden aikana on ollut keskimäärin yli 50 henkilöä.

12 §

Velvollisuus valita KHT-tilintarkastaja tai -yhteisö

Vähintään yhden yhtiömiesten, yhtiökokouksen tai vastaavan toimitusvaltuutetun valitseman tilintarkastajan on oltava Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, jos yhteisö on arvopaperimarkkina-alueella (495/89) tarkoitettu pörssi-yhtiö tai sopimusmarkkinayhtiö taikka jos yhteisössä ja säätiössä vähintään kaksi seuraavasta kolmesta edellytyksestä täyttyy:

1) taseen loppusumma edellisen tilikauden tilinpäätöksen mukaan on yli 150 miljoonaa markkaa;

2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto edellisen tilikauden tilinpäätöksen mukaan on yli 300 miljoonaa markkaa; sekä

3) palveluksessa edellisen tilikauden aikana on ollut keskimäärin yli 300 henkilöä.

13 §

Tilintarkastus konsernissa

Mitä 11 ja 12 §:ssä säädetään, sovelletaan vastaavasti konsernin emoyrityksenä olevaan yhteisöön ja säätiöön, jos konsernin osalta vähintään kaksi jommassakummassa pykälässä tarkoitettua kolmesta edellytyksestä täyttyy.

Konsernissa tytäryrityksenä olevan yhteisön tilintarkastajaksi on valittava vähintään yksi emoyrityksenä olevan yhteisön tai säätiön tilintarkastaja. Edellä sanotusta voidaan poiketa vain perustellusta syystä.

14 §

JHTT-tilintarkastajan valitseminen

Sen estämättä, mitä 11—13 §:ssä säädetään hyväksytyn tilintarkastajan valitsemisesta, voidaan sellaisessa yhteisössä ja säätiössä, jossa kunnalla tai kuntayhtymällä on määräämisvalta, tilintarkastajaksi valita HTM-tilintarkastajan sijasta julkishallinnon ja -talouden tilintar-

kastuslautakunnan hyväksymä tilintarkastaja (*JHTT-tilintarkastaja*).

15 §

Tilintarkastusyhteisön päävastuullinen tilintarkastaja

Jos tilintarkastajaksi on valittu tilintarkastusyhteisö, tämän on ilmoitettava yhteisölle tai säätiölle, kenellä on päävastuu tilintarkastuksen toimittamisesta. Päävastuullisella tilintarkastajalla on oltava vähintään sama kelpoisuus kuin tilintarkastusyhteisöllä. Mitä tilintarkastajan läsnäolosta 21 §:ssä säädetään, koskee myös päävastuullista tilintarkastajaa.

4 luku

Tilintarkastuksen sisältö

16 §

Hyvän tilintarkastustavan velvoittavuus

Tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa 1 §:ssä mainittuja tehtäviä suorittaessaan.

Tilintarkastajan tulee noudattaa yhtiömiesten, yhtiökokouksen tai vastaavan toimitusvaltuutetun antamia erityisiä ohjeita, mikäli ne eivät ole ristiriidassa lain, yhtiöjärjestyksen, sääntöjen tai yhtiösopimuksen taikka hyvän tilintarkastustavan kanssa.

17 §

Tilintarkastuksen kohde

Tilintarkastus sisältää yhteisön ja säätiön tilikauden kirjanpidon ja tilinpäätöksen sekä hallinnon tarkastuksen.

Emoyrityksenä olevan yhteisön tai säätiön tilintarkastajan on myös tarkastettava konsernitilinpäätös sekä muutoinkin konserniin kuuluvien yhteisöjen ja säätiön keskinäisiä suhteita.

18 §

Tilinpäätösmerkintä

Kun tilintarkastus on tehty, tilintarkastajan on tehtävä siitä tilinpäätökseen merkintä, jossa viitataan tilintarkastuskertomukseen sekä lau-

sutaan siitä, onko tilinpäätös laadittu hyvän kirjanpito-tavan mukaisesti.

19 §

Tilintarkastuskertomus

Tilintarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta tilintarkastuskertomus. Kertomus on luovutettava yhteisön tai säätiön hallitukselle tai vastaavalle toimielimelle viimeistään kaksi viikkoa ennen sitä kokousta, jossa tilinpäätös on esitettävä vahvistettavaksi. Tilintarkastuskertomuksen tulee sisältää lausunto:

1) siitä, onko tilinpäätös laadittu kirjanpitolain ja tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti;

2) siitä, antaako tilinpäätös kirjanpitolaissa tarkoitettulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta;

3) tilinpäätöksen vahvistamisesta;

4) tuloksen käsittelystä hallituksen tai muun vastaavan toimielimen esittämällä tavalla; sekä

5) vastuuvapaudesta.

Jos yhteisön tai säätiön yhtiömies, hallituksen, hallintoneuvoston tai vastaavan toimielimen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja taikka toimitusjohtaja tai muu vastuuvetäjä on syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus, taikka muuhun yhteisöä tai säätiötä koskevan lain tai sen yhtiöjärjestyksen, yhtiösopimuksen tai sääntöjen vastaiseen toimintaan, tilintarkastajan tulee esittää siitä kertomuksessaan muistutus.

Tilintarkastajan tulee kertomuksessaan tarvittaessa täydentää tilinpäätöstietoja. Tilintarkastaja voi antaa lisätietoja, jos tilintarkastaja katsoo sen olevan tarpeen.

Emoyrityksenä olevassa yhteisössä ja säätiössä on lisäksi annettava erityinen kertomus konsernista noudattaen soveltuvin osin, mitä 1—3 momentissa säädetään.

20 §

Tilintarkastuspöytäkirja

Tilintarkastaja voi esittää hallitukselle, hallintoneuvostolle, toimitusjohtajalle tai muulle vastuuvetäjälle huomautuksia sellaisista seikoista, joita ei esitetä tilintarkastuskertomuksessa. Tällaiset seikat merkitään pöytäkirjaan. Pöytäkirja on annettava sille, jonka tehtävänä on huolehtia yhteisön tai säätiön hallinnosta ja

toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä. Tämän on käsiteltävä pöytäkirja viipymättä ja säilytettävä se luotettavalla tavalla.

21 §

Tilintarkastajan läsnäolo yhteisön tai säätiön kokouksessa

Tilintarkastajalla on oikeus olla läsnä ja käyttää puhevaltaa yhteisön tai säätiön toimielimen kokouksessa, jossa käsitellään hänen tehtäviinsä liittyviä asioita.

Tilintarkastajan on oltava kokouksessa läsnä, mikäli käsiteltävät asiat ovat sellaisia, että hänen läsnäolonsa on tarpeen.

22 §

Yhteisön ja säätiön toimielinten velvollisuus avustaa tilintarkastajaa

Yhtiömiesten tai hallituksen ja toimitusjohtajan taikka vastaavien toimielinten on varattava tilintarkastajalle tilaisuus toimittaa tarkastus siinä laajuudessa kuin tämä katsoo sen tarpeelliseksi sekä annettava sellaista selvitystä ja apua, jota tilintarkastaja pyytää. Kirjanpitolaissa tarkoitettuna tytäryrityksenä olevan yhteisön yhtiömiehellä, hallituksella ja toimitusjohtajalla tai vastaavilla toimielimillä on sama velvollisuus emoyrityksenä olevan yhteisön tai säätiön tilintarkastajaa kohtaan.

5 luku

Tilintarkastajaa koskevat muut säännökset

23 §

Tilintarkastajan riippumattomuus

Tilintarkastajalla on oltava edellytykset riippumattoman tilintarkastuksen toimittamiseen. Jos edellytykset riippumattomaan tarkastukseen puuttuvat, tilintarkastajan on kieltäydyttävä vastaanottamasta tehtävää tai luovuttava siitä.

Kirjanpitolaissa tarkoitettuna tytäryrityksenä olevan yhteisön tilintarkastajana ei saa olla se, jota 24 §:n 1 momentin mukaan ei saa valita emoyrityksenä olevan yhteisön tai säätiön tilintarkastajaksi.

Kirjanpitolaissa tarkoitetun osakkuusyhteisön tilintarkastajana ei saa olla se, jota 24 §:n 1

momentin mukaan ei saa valita osakkuusyhteisön omistajana olevan yhteisön tai säätiön tilintarkastajaksi.

24 §

Tilintarkastajan esteellisyys

Edellä 23 §:ssä tarkoitettu riippuvuussuhde on olemassa ainakin silloin, kun 1 §:n 1 momentissa mainitussa tehtävässä tilintarkastaja on:

1) yhteisön tai säätiön taikka kirjanpitolaisa tarkoitettulla tavalla samaan konserniin kuuluvan yhteisön tai sanotussa laissa tarkoitettun osakkuusyhteisön yhtiömies, hallituksen tai hallintoneuvoston jäsen, toimitusjohtaja tai vastaavassa asemassa oleva taikka se, jonka tehtävänä on yhteisön tai säätiön kirjanpidon tai varojen hoito taikka hoidon valvonta;

2) edellä 1 kohdassa tarkoitettuun yhteisöön tai säätiöön taikka siinä tarkoitettuun henkilöön palvelussuhteessa tai muutoin alistussuhteessa oleva; tai

3) edellä 1 kohdassa tarkoitettun henkilön aviopuoliso tai hänen kanssaan yhteisessä taloudessa avioliitonomaisissa olosuhteissa elävä henkilö, veli tai sisar taikka se, joka on häneen suoraan ylenevässä tai alenevassa sukulaisuus- tai lankoussuhteessa taikka sellaisessa lankoussuhteessa, että toinen heistä on naimisissa toisen veljen tai sisaren kanssa.

Tilintarkastajalla ei saa olla rahalainaa tai vakuutta eikä vastaavaa etuutta 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulta yhteisöltä tai säätiöltä taikka siinä tarkoitettulta henkilöltä.

25 §

Tilintarkastajan salassapitovelvollisuus

Tilintarkastaja ei saa ilmaista ulkopuoliselle, yksityiselle osakkeenomistajalle tai jäsenelle taikka tähän verrattavalle tässä laissa tarkoitettua tehtävää suorittaessaan tarkastettavasta yhteisöstä tai säätiöstä tietoonsa saamaa seikkaa, jos siitä voi aiheutua yhteisölle tai säätiölle haittaa. Edellä sanottua ei sovelleta, mikäli seikka on muualla laissa säädetty ilmaistavaksi.

Tilintarkastajan tulee vaadittaessa antaa yhtiökokoukselle tai vastaavalle toimielimelle

kaikki yhteisöä koskevat tiedot, jos siitä ei aiheudu olennaista haittaa yhteisölle.

26 §

Tilintarkastajan erottaminen ja eroaminen

Tilintarkastajan voi erottaa toimestaan kesken toimikauden se, joka on tilintarkastajan valinnut, määrännyt tai osoittanut tehtävään.

Tilintarkastaja voi erota toimestaan kesken toimikauden ilmoittamalla siitä yhteisölle tai säätiölle. Jos tilintarkastaja eroaa kesken toimikauden, hänen on annettava toiminnastaan selvitys eroamiseen saakka, jollei se ole olosuhteet huomioon ottaen tarpeetonta.

Jos tilintarkastajan toimi tulee kesken toimikautta avoimeksi taikka jos tilintarkastaja menettää kelpoisuutensa sanottuun toimeen, eikä varatilintarkastajaa ole, tilintarkastajan valintaan osallistuvien yhtiömiesten, hallituksen tai vastaavan toimielimen on huolehdittava siitä, että uusi tilintarkastaja valitaan jäljellä olevaksi toimikaudeksi.

27 §

Lääninhallituksen velvollisuus määrätä tilintarkastaja

Lääninhallituksen on ilmoituksesta määrättävä yhteisölle tai säätiölle kelpoisuusehdot täyttävä tilintarkastaja, milloin:

1) hyväksyttyä tilintarkastajaa ei ole valittu tämän lain tai muun lain mukaisesti;

2) tilintarkastajalla ei ole 10 §:ssä tarkoitettua kelpoisuutta tai hän ei ole 23 ja 24 §:ssä tarkoitettulla tavalla riippumaton; tai

3) yhtiöjärjestykseen, sääntöihin tai yhtiösovimukseen otettua tilintarkastajien lukumäärää tai kelpoisuutta koskevaa määräystä on rikottu.

Ilmoituksen saa edellä tarkoitetuissa tapauksissa tehdä kuka tahansa. Hallitus, siihen verrattava toimielin tai yhtiömies on velvollinen tekemään ilmoituksen, jollei se, jolle tilintarkastajan valitseminen kuuluu, viivytyksettä valitse kelpoisuusehdot täyttävää tilintarkastajaa. Ilmoitusvelvollisuus ei kuitenkaan koske kommandiittiyhtiön äänetöntä yhtiömiestä.

Ennen kuin tässä pykälässä tarkoitettu määräys annetaan, yhteisön tai säätiön hallitusta, siihen verrattavaa toimielintä tai yhtiömiehiä on kuultava. Määräys on voimassa siihen asti,

kunnes yhteisölle tai säätiölle on säädettyssä järjestyksessä valittu tilintarkastaja lääninhallituksen määräämän tilalle.

6 luku

Ohjaus, kehittäminen ja valvonta

28 §

Valtion tilintarkastuslautakunta

Kauppa- ja teollisuusministeriön yhteydessä on valtion tilintarkastuslautakunta, jonka tehtävänä on:

- 1) antaa ohjeita ja lausuntoja tämän lain ja sen nojalla annetun asetuksen soveltamisesta;
- 2) tehdä esityksiä ja aloitteita tilintarkastusta koskevien säännösten kehittämisestä; sekä
- 3) huolehtia tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta, kehittämisestä ja valvonnasta sekä muista tässä laissa sille säädettyistä tehtävistä.

Valtion tilintarkastuslautakunnassa on puheenjohtaja, varapuheenjohtaja ja kuusi muuta jäsentä sekä puheenjohtajaa lukuun ottamatta kullakin henkilökohtainen varajäsen, jotka valtioneuvosto määrää kolmeksi vuodeksi kerrallaan.

Valtion tilintarkastuslautakunnan puheenjohtaja määrätään kauppa- ja teollisuusministeriön ja varapuheenjohtaja oikeusministeriön esityksestä.

29 §

Jäsenten ja sihteerin kelpoisuusehdot

Valtion tilintarkastuslautakunnan puheenjohtajan, varapuheenjohtajan ja muiden jäsenten sekä sihteerin tulee olla tilintarkastukseen hyvin perehtyneitä. Kahden jäsenen on lisäksi oltava oikeustieteen kandidaatin tutkinnon suorittaneita.

Yksi jäsen määrätään yhteisöoikeuden tutkimukseen ja opetukseen sekä yksi jäsen laskentatoimen, erityisesti kirjanpidon tutkimukseen ja opetukseen perehtyneistä henkilöistä. Yhden jäsenen tulee edustaa kauppakamarin ja yhden jäsenen Keskuskauppakamarin hyväksymiä tilintarkastajia. Muista jäsenistä tulee yhden olla työntekijäpiirejä sekä yhden elinkeinonharjoittajapiirejä edustava henkilö.

Mitä 28:ssä ja tässä pykälässä säädetään varapuheenjohtajasta ja jäsenistä, koskee vastaavasti heidän varajäseniään.

30 §

Asioiden käsittely valtion tilintarkastuslautakunnassa

Valtion tilintarkastuslautakunta on päätösvaltainen, kun läsnä on puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja sekä kolme muuta jäsentä, joista vähintään yhdellä on oikeustieteen kandidaatin tutkinto.

Valtion tilintarkastuslautakunnasta ja asiain käsittelystä siinä säädetään tarkemmin asetuksella.

31 §

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnassa on puheenjohtaja, varapuheenjohtaja ja 12 muuta jäsentä. Kullakin on puheenjohtajaa ja varapuheenjohtajaa lukuun ottamatta henkilökohtainen varajäsen.

Keskuskauppakamarin valtuuskunta valitsee puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan sekä yhdeksän tilintarkastuslautakunnan muuta jäsentä ja näiden henkilökohtaiset varajäsenet kolmeksi vuodeksi kerrallaan siten, että muista jäsenistä:

- 1) kolme edustaa tilintarkastusalan tutkimus- ja opetustoimintaa sekä alan oikeudellista asiantuntemusta;

- 2) kolme edustaa elinkeinoelämää; sekä

- 3) kolme edustaa hyväksytyjä tilintarkastajia, näistä kaksi Keskuskauppakamarin ja yksi kauppakamarin hyväksymiä tilintarkastajia.

Tämän lisäksi kauppa- ja teollisuusministeriö määrää tilintarkastuslautakuntaan kolme jäsentä ja näiden henkilökohtaiset varajäsenet kolmeksi vuodeksi kerrallaan.

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta on päätösvaltainen, kun läsnä on puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja sekä vähintään kuusi muuta jäsentä.

32 §

Asioiden käsittely Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnassa

Asioiden käsittelyyn Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnassa sovelletaan hallintomenettelylain (598/82) säännöksiä.

Tarkempia säännöksiä Keskuskauppakama-

rin tilintarkastuslautakunnan tehtävistä ja siinä noudatettavasta menettelystä voidaan antaa asetuksella.

33 §

Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta

Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnassa on puheenjohtaja ja varapuheenjohtaja sekä kuusi muuta jäsentä. Kullakin on puheenjohtajaa ja varapuheenjohtajaa lukuun ottamatta henkilökohtainen varajäsen. Kauppakamari valitsee puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan sekä valiokunnan muut jäsenet kolmeksi vuodeksi kerrallaan siten, että muista jäsenistä:

1) kaksi edustaa tilintarkastusalan tutkimus- ja opetustoimintaa sekä alan oikeudellista asiantuntemusta;

2) kaksi edustaa elinkeinoelämää; sekä

3) kaksi edustaa Keskuskauppakamarin ja kauppakamarin hyväksymiä tilintarkastajia.

Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta on päätösvaltainen, kun läsnä on puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja sekä vähintään kolme muuta jäsentä.

Asioiden käsittelyyn kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnassa sovelletaan hallintomenettelylain säännöksiä.

Tarkempia säännöksiä kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan tehtävistä ja siinä noudatettavasta menettelystä voidaan antaa asetuksella.

34 §

Hyväksyttyjen tilintarkastajien valvonta

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta valvoo ja ryhtyy tarpeellisiin toimenpiteisiin, jotta sen hyväksymät tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt säilyttävät ammattitaitonsa ja muut hyväksymisen edellytykset sekä toimivat tämän lain ja sen nojalla annettujen säännösten mukaisesti.

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta huolehtii tilintarkastajien hyväksymiseen ja hyväksyttyjen tilintarkastajien toiminnan valvontaan liittyvästä ohjauksesta ja kehittämisestä.

Mitä 1 momentissa säädetään, koskee vastaavasti kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan velvollisuutta valvoa sen toiminta-alueella kauppakamarin hyväksymiä tilintarkastajia ja tilintarkastusyhteisöjä.

35 §

Valvontaa koskevat toimenpiteet

Jos Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta tai kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta katsoo tämän lain 39 §:ssä säädettyjen edellytysten täyttyvän, sen tulee antaa hyväksytylle tilintarkastajalle varoitus tai huomautus.

Jos kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta katsoo tämän lain 38 §:n 1 momentin 1—3 kohdassa säädettyjen edellytysten täyttyvän, sen on tehtävä esitys Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalle HTM-tilintarkastajan tai HTM-yhteisön hyväksymisen peruuttamiseksi.

Jos Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta katsoo tämän lain 38 §:n 1 momentin 1—3 kohdassa säädettyjen edellytysten täyttyvän, sen on tehtävä esitys valtion tilintarkastuslautakunnalle hyväksytyn tilintarkastajan hyväksymisen peruuttamiseksi.

36 §

Tietojenantovelvollisuus

Valtion tilintarkastuslautakunnalla, Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalla ja kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnalla sekä jonkun näistä valvontaelimistä määräämällä tarkastajalla on oikeus saada hyväksytyiltä tilintarkastajalta tarkastettavakseen valvontaelimessä ja valvottavan toimipaikassa kaikki tilintarkastajan toiminnan valvonnan kannalta tarpeelliseksi katsomansa asiakirjat ja muut tallenteet. Valvottavan on lisäksi ilman aiheutonta viivytystä toimitettava valvontaelimelle ja tarkastajalle niiden pyytämät valvonnan kannalta tarpeelliset tiedot ja selvitykset.

Mitä 25 §:ssä säädetään tilintarkastajan salassapitovelvollisuudesta, ei koske asiakirjojen, tietojen ja selvitysten antamista valvontaa varten.

37 §

Salassapitovelvollisuus

Joka tässä laissa tarkoitettuja valvontatehtäviä suorittaessaan on saanut tietoja valvottavan tai jonkun muun taloudellisesta asemasta, liiketai ammattisalaisuudesta tai yksityisen henkilökohtaisia oloja koskevasta seikasta, ei saa niitä ilmaista eikä käyttää oikeudettomasti, ellei se, jonka hyväksi vaitiolovelvollisuus on säädetty, anna suostumustaan sen ilmaisemiseen.

Edellä 1 momentissa säädetty salassapitovelvollisuus ei estä tietojen antamista valvontaelimelle tai esitutkintaviranomaiselle ja syyttäjälle taikka muulle lain mukaan tiedon saantiin oikeutetulle viranomaiselle niiden tehtävien hoitamista varten.

38 §

Hyväksymisen peruuttaminen

Valtion tilintarkastuslautakunnan tulee peruuttaa hyväksyminen, jos tilintarkastaja:

1) on tahallaan tai törkeästi huolimattomuudesta menetellyt tämän lain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti;

2) on annetusta varoituksesta huolimatta toistuvasti rikkonut velvollisuuksiaan hyväksyttynä tilintarkastajana; tai

3) ei ole enää ammattitaitoinen tai ei täytä muita hyväksymisen edellytyksiä.

Hyväksyminen voidaan peruuttaa myös enintään kahden vuoden määräajaksi.

Hyväksymisen peruuttamista koskeva päätös voidaan määrätä pantavaksi täytäntöön valituksesta huolimatta, jos siihen on erittäin painavia syitä.

Hyväksymisen peruuttamista koskeva asia valtion tilintarkastuslautakunnassa tulee vireille 35 §:n 3 momentissa tarkoitettulla tavalla Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan esityksestä. Esitys on tehtävä kirjallisesti. Valtion tilintarkastuslautakunnan on varattava sille tilintarkastajalle, jota esitys koskee, tilaisuus tulla kuulluksi.

39 §

Varoitus ja huomautus

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan tai kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan tulee antaa tilintarkastajalle varoitus, jos hyväksytyn tilintarkastajan 38 §:n 1 momentin 1 tai 2 kohdassa tarkoitettu menettely on johtunut huolimattomuudesta tai varomattomuudesta tai jos tilintarkastaja on perusteettomasti menetellyt tavalla, joka on omiaan alentamaan julkiseen hyväksymiseen perustuvan tilintarkastuksen luotettavuutta tai arvoa.

Jos tilintarkastajan 1 momentissa tarkoitettuun menettelyyn liittyy lieventäviä seikkoja, tilintarkastajalle tulee antaa huomautus.

40 §

Hyväksymisen lakkaaminen

Hyväksyminen lakkaa sen kalenterivuoden

päätyessä, jona tilintarkastajana oleva luonnollinen henkilö täyttää 70 vuotta. Hyväksymisen lakkaamiseen voidaan hakemuksesta myöntää lykkäystä vastaanotettujen tehtävien loppuun suorittamista varten enintään seuraavan kalenterivuoden loppuun. Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta päättää lykkäyksen myöntämisestä Keskuskauppakamarin hyväksymälle tilintarkastajalle. Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta päättää lykkäyksen myöntämisestä kauppakamarin hyväksymälle tilintarkastajalle.

7 luku

Erinäiset säännökset

41 §

Muutoksenhaku

Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan tämän lain tai sen nojalla annettujen säännösten perusteella tekemään päätökseen saa hakea oikaisua Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalta.

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan tämän lain tai sen nojalla annettujen säännösten perusteella tekemään päätökseen haetaan muutosta valittamalla valtion tilintarkastuslautakuntaan.

Valtion tilintarkastuslautakunnan tämän lain tai sen nojalla annetun asetuksen perusteella tekemään päätökseen haetaan muutosta valittamalla korkeimpaan hallinto-oikeuteen.

42 §

Muutoksenhakuoikeus

Oikaisuvaatimuksen tai valituksen saa tehdä se:

1) jonka hakemus tilintarkastajan ammattitutkintoon ottamisesta on hylätty;

2) joka on hylätty tilintarkastajan ammattitutkinnossa;

3) jonka hakemus tilintarkastajaksi tai tilintarkastusyhteisöksi hyväksymisestä on hylätty;

4) jolle on annettu varoitus tai huomautus; sekä

5) jonka hyväksyminen on peruutettu.

Valtion tilintarkastuslautakunnan päätöksen 1 momentin 1—4 kohdassa tarkoitettussa asiassa ei saa valittamalla hakea muutosta.

Oikaisuvaatimuksen tekemiseen sovelletaan muutoin, mitä hallintomenettelylaissa sääde-

tään. Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan päätökseen, johon saa hakea oikaisua, on liitettävä ohjeet oikaisuvaatimuksen tekemiseksi.

Valituksesta on muutoin voimassa, mitä muutoksenhausta hallintoasioissa annetuissa laissa (154/50) säädetään.

43 §

Rangaistussäännökset

Joka tahallaan rikkoo 19 §:n säännöstä tilintarkastuskertomuksen laatimisesta on tuomitettava, jollei teko ole vähäinen, *tilintarkastusrikkoksesta* sakkoon tai vankeuteen enintään yhdeksi vuodeksi.

Joka 7 §:n 3 momentin vastaisesti käyttää hyväksytyyn tilintarkastajan nimikettä tai muuta nimitystä, jonka perusteella voidaan virheellisesti olettaa hänen olevan hyväksytty tilintarkastaja, on tuomittava *hyväksytyyn tilintarkastajan ammattinimikkeen luvattomasta käyttämisestä* sakkoon.

Joka tahallaan rikkoo 37 §:n 1 momentissa säädetyn kiellon, on tuomittava *tilintarkastuslaissa säädetyn salassapitovelvollisuuden rikkomisesta* sakkoon tai vankeuteen enintään kuudeksi kuukaudeksi. Virkamiehen ja julkisyhteisön työntekijän salassapitovelvollisuuden rikkomiseen sovelletaan kuitenkin rikoslain 40 luvun 5 §:n säännöksiä.

Virallinen syyttäjä ei saa nostaa syytettä 3 momentissa tarkoitettusta rikoksesta, ellei asianomistaja ole ilmoittanut sitä syytteeseen pantavaksi.

44 §

Vahingonkorvausvelvollisuus

Tilintarkastaja on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän on toimessaan aiheuttanut tahallisesti tai huolimattomuudesta yhteisölle tai säätiölle. Sama koskee vahinkoa, joka tätä lakia, yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhtiöjärjestyä, sääntöjä tai yhtiösopimusta rikkomalla on aiheutettu yhteisön osakkaalle, yhtiömiehelle tai jäsenelle taikka muulle henkilölle. Tilintarkastaja vastaa myös vahingosta, jonka hänen apulaisensa tahallisesti tai huolimattomuudesta on aiheuttanut.

Jos tilintarkastajana on hyväksytty tilintarkastusyhteisö, vastaavat vahingosta yhteisö sekä se, jolla on päävastuu tilintarkastuksen toimittamisesta.

Vahingonkorvauksen sovittelusta sekä kor-

vausvastuun jakaantumisesta kahden tai useamman korvausvelvollisen kesken on voimassa, mitä vahingonkorvauslain (412/74) 2 ja 6 luvussa säädetään.

45 §

Tilintarkastajamaksut

Tässä laissa tarkoitettujen tehtävien hoitamisesta aiheutuvien kustannusten kattamiseksi Keskuskauppakamarilla ja kauppakamareilla on oikeus periä maksuja.

46 §

Tarkemmat säännökset

Asetuksella voidaan antaa tarkempia säännöksiä tämän lain täytäntöönpanosta.

Kauppa- ja teollisuusministeriö voi päätöksellään tarkistaa 11 ja 12 §:ssä tarkoitettuja markkamääräisiä summia ja työntekijöiden lukumäärää rahanarvon muutoksia vastaavaksi tai Suomea sitovan kansainvälisen sopimuksen täyttämiseksi.

8 luku

Voimaantulo- ja siirtymäsäännökset

47 §

Voimaantulo

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 199 . Lain 4 §:n 4 momentti ja 10 §:n 2 momentti tulevat kuitenkin voimaan asetuksella säädettävänä ajankohtana.

Tällä lailla kumotaan tilintarkastajajärjestelmän valvonnasta 17 päivänä joulukuuta 1982 annettu laki (969/82).

Ennen tämän lain voimaantuloa voidaan ryhtyä lain täytäntöönpanon edellyttämiin toimiin.

48 §

Siirtymäsäännökset

Ennen 1 päivänä tammikuuta 1996 hyväksyttyjä KHT-tilintarkastajia ja -yhteisöjä pidetään tässä laissa tarkoitettuina KHT-tilintarkastajina ja -yhteisöinä. Edellä sanottu koskee vastaavasti ennen 1 päivänä tammikuuta 1996 hyväksyttyjä HTM-tilintarkastajia ja -yhteisöjä. Tämän lain 4 §:n 1 momentin 3 ja 4 kohtaa ja 2 momenttia sekä 6 §:n 1 momentin 3 ja 4

kohtaa ja 2 momenttia sovelletaan 1 päivänä tammikuuta 1997 tai sen jälkeen hyväksyttäviin tilintarkastajiin. Lain 4 §:n 1 momentin 6 kohtaa ja 6 §:n 1 momentin 6 kohtaa sovelletaan 1 päivänä tammikuuta 1996 tai sen jälkeen hyväksyttäviin tilintarkastajiin. Lain 11—13 §:ää sovelletaan 1 päivänä tammikuuta 1996 tai sen jälkeen päättävältä tilikaudelta laadittavan tilinpäätöksen tarkastamiseen.

Siihen asti kunnes kirjanpitovelvollisessa yhteisössä on 1 momentin mukaan alettu soveltaa 11—13 §:ää, sovelletaan edelleen osakeyhtiölain (734/78) 10 luvun 4 §:n, osuuskuntalain 88 §:n 3 momentin ja avoimesta yhtiöstä sekä kommandiittiyhtiöstä annetun lain (389/88) 10 luvun 2 §:n 2 momentin säännöksiä sellaisina kuin ne ovat voimassa tämän lain voimaan tullessa.

Siihen asti kunnes kirjanpitovelvollisessa yhteisössä on alettu soveltaa 10 §:n 2 moment-

tia, sovelletaan edelleen osakeyhtiölain 10 luvun 3 §:n 1 momentin, asunto-osakeyhtiölain (809/91) 65 §:n 1 momentin, avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain 10 luvun 2 §:n 1 momentin ja osuuskuntalain 88 §:n 1 momentin säännöksiä sellaisina kuin ne ovat sovellettavina tämän lain tullessa voimaan.

Tämän lain 11 §:n 2 momenttia sekä 13 ja 14 §:ää sovelletaan JHTT-tilintarkastajaan ja 1 päivänä tammikuuta 1996 tai sen jälkeen hyväksytyyn HTM-tilintarkastajaan ja -yhteisöön asetuksella säädettävästä ajankohdasta.

Tämän lain 23 §:n 3 momenttia ei sovelleta 31 päivään joulukuuta 1995 asti sellaiseen ennen tämän lain voimaantuloa valittuun osakkuusyhteisön tilintarkastajaan, joka olisi esteellinen sen vuoksi, että hän on osakkuusyhteisön omistajana olevassa yhteisössä tai säätiössä 24 §:n 1 momentissa tarkoitettussa asemassa.

2.

Laki

osakeyhtiölain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan 29 päivänä syyskuuta 1978 annetun osakeyhtiölain (734/78) 10 luvun 2 §:n 2 ja 3 momentti, 3 §, 5—13 §, 15 luvun 2 § ja 16 luvun 8 §:n 3 kohta,

sellaisina kuin niistä ovat 10 luvun 3 § osittain muutettuna 8 päivänä tammikuuta 1993 annetulla lailla (92/93) ja 5 § osittain muutettuna 5 päivänä elokuuta 1983 annetulla lailla (687/83) sekä 16 luvun 8 §:n 3 kohta 24 päivänä elokuuta 1990 annetussa laissa (807/90),

muutetaan 10 luvun 1 §:n 2 momentti, 4 § ja 14 §:n 3 momentti sekä 15 luvun 5 §:n 1 momentti ja 7 §:n 1 momentin johdantokappale sekä

lisätään 10 luvun 1 §:ään uusi 1 momentti, jolloin nykyinen 1 momentti, muutettu 2 momentti ja nykyinen 3 momentti siirtyvät 2—4 momentiksi, seuraavasti:

10 luku

Tilintarkastus ja erityinen tarkastus

1 §

Osakeyhtiön tilintarkastuksesta on voimassa, mitä tässä luvussa ja tilintarkastuslaissa (/) säädetään.

Yhtiökokous voi lisäksi valita yhden tai useamman varatilintarkastajan. Mitä tässä lais-

sa ja tilintarkastuslaissa säädetään tilintarkastajasta, on vastaavasti sovellettava varatilintarkastajaan.

4 §

Muussa kuin tilintarkastuslain 11 ja 12 §:ssä tarkoitettussa yhtiössä on tilintarkastajaksi valittava Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja, jos osakkeen-

omistajat, joilla on vähintään yksi kymmenesosa kaikista osakkeista, vaativat sitä yhtiökokouksessa, jossa tilintarkastajien vaali on toimitettava.

Jos yhtiökokous 1 momentissa tarkoitettua vaatimuksesta huolimatta ei ole valinnut Keskuskauppakamarin tai kaupakamarin hyväksymää tilintarkastajaa, lääninhallituksen on, jos osakkeenomistaja kuukauden kuluessa yhtiökokouksesta tekee siitä esityksen, määrättävä yhtiölle sellainen tilintarkastaja.

Ennen kuin 2 momentissa tarkoitettu määräys annetaan, on yhtiön hallitusta kuultava. Määräys on voimassa siihen asti, kunnes yhtiölle on säädettyssä järjestyksessä valittu tilintarkastaja lääninhallituksen määräämälle tilalle.

14 §

Mitä tilintarkastajasta säädetään 15 luvun 5—7 §:ssä ja 16 luvun 4 §:ssä sekä tilintarkastuslain 10, 15, 21—25 ja 44 §:ssä, sovelletaan vastaavasti tässä pykälässä tarkoitettuun tarkastajaan.

15 luku

Vahingonkorvausvelvollisuus

5 §

Vahingonkorvauskanteen nostamisesta yhtiön lukuun 1 ja 3 §:n sekä tilintarkastuslain 44 §:n nojalla päätetään yhtiökokouksessa. Hallituksella on kuitenkin oikeus päättää rangaistavaan tekoon perustuvan korvauskanteen nostamisesta.

7 §

Yhtiön lukuun 1 ja 3 §:n sekä tilintarkastuslain 44 §:n nojalla ajettavaa kannetta ei voida nostaa, ellei kanne perustu rangaistavaan tekoon:

Tämä laki tulee voimaan päivänä
kuuta 19 .

3.

Laki

asunto-osakeyhtiölain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan 17 päivänä toukokuuta 1991 annetun asunto-osakeyhtiölain (809/91) 3 §:n 1 momentin 5 kohta, 64 §:n 2 ja 3 momentti, 66 § ja 88 §:n 2 kohta,

muutetaan 3 §:n 1 momentin 9 kohta ja 2 momentti, 63 §:n 2 momentti, 65 §, 67 §:n 1 ja 2 momentti, 68 §:n 1 momentti ja 76 §:n 1 momentti,

näistä 65 § sellaisena kuin se on osittain muutettuna 8 päivänä tammikuuta 1993 annetulla lailla (93/93), sekä

lisätään 63 §:ään uusi 1 momentti, jolloin muutettu 1 momentti ja nykyinen 2 momentti siirtyvät 2 ja 3 momentiksi, seuraavasti:

3 §

Osakeyhtiölain soveltaminen

Asunto-osakeyhtiössä sovelletaan myös osakeyhtiölain (734/78):

9) 15 luvun säännöksiä vahingonkorvausvelvollisuudesta siten, että toimitusjohtajaa koskevia säännöksiä sovelletaan isännöitsijään ja

osakeyhtiölain vastaisesta menettelystä aiheutuva vastuu syntyy myös tämän lain vastaisesta menettelystä; tilintarkastajan vastuuvollisuudesta on lisäksi voimassa, mitä tilintarkastuslain (/) 44 §:ssä säädetään; sekä

Edellä 2 §:n 1 momentissa tarkoitettuun yhtiöön sovelletaan lisäksi tilintarkastuslain säännöksiä tilintarkastuksesta konsernissa ja osake-

yhtiölain 11 luvun säännöksiä konsernitilinpäätöksestä sekä 12 luvun 1 §:n 2 momenttia, 2 §:n 2 momenttia ja 4 §:n 2 ja 3 momenttia.

63 §

Tilintarkastajan valinta

Asunto-osakeyhtiön tilintarkastuksesta on voimassa, mitä tässä luvussa ja tilintarkastuslaissa säädetään. Edellä sanotusta huolimatta asunto-osakeyhtiön tilintarkastukseen ei sovelleta tilintarkastuslain 17—22 ja 25 §:n säännöksiä konsernista.

Yhtiökokous voi lisäksi valita yhden tai useamman varatilintarkastajan. Tämän lain ja tilintarkastuslain säännöksiä tilintarkastajasta sovelletaan varatilintarkastajaan.

65 §

Tilintarkastajan kelpoisuusvaatimukset

Vähintään yhden tilintarkastajan on oltava Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja taikka tilintarkastuslain 5 ja 6 §:ssä tarkoitettu yhteisö:

- 1) jos yhtiön rakennuksessa tai rakennuksissa on huoneistoja vähintään 100; tai
- 2) jos osakkeenomistajat, joilla on vähintään yksi kymmenesosa kaikista osakkeista tai yksi kolmasosa kokouksessa edustetuista osakkeista, vaativat sitä yhtiökokouksessa, jossa tilintarkastajia on valittava.

67 §

Lääninhallituksen määräämä tilintarkastaja

Sen lisäksi, mitä tilintarkastuslain 27 §:ssä säädetään, lääninhallituksen on ilmoituksesta määrättävä yhtiölle kelpoisuusehdot täyttävä tilintarkastaja, jos:

- 1) yhtiökokous ei 65 §:n 1 kohdassa tarkoitusta seikasta huolimatta ole valinnut säännöksessä mainittua tilintarkastajaa; tai
- 2) yhtiökokous ei 65 §:n 2 kohdassa tarkoitusta vaatimuksesta huolimatta ole valinnut säännöksessä mainittua tilintarkastajaa.

Ilmoituksen saa lääninhallitukselle tehdä 1 momentin 1 kohdan perusteella kuka tahansa ja 1 momentin 2 kohdan perusteella osakkeenomistaja. Viimeksi mainitussa tapauksessa ilmoitus on tehtävä kuukauden kuluessa yhtiökokouksesta. Hallitus on velvollinen tekemään ilmoituksen, jollei yhtiökokous viivytyksettä valitse kelpoisuusehdot täyttävää tilintarkastajaa.

68 §

Erityinen tarkastus

Osakkeenomistaja voi vaatia erityisen tarkastuksen toimittamista yhtiön hallinnosta ja kirjanpidosta tietyltä päättäneeltä ajanjaksolta taikka tietyistä toimenpiteistä tai seikoista. Tätä koskeva ehdotus on tehtävä varsinaisessa yhtiökokouksessa tai siinä yhtiökokouksessa, jossa asia kokouskutsun mukaisesti on käsiteltävä. Jos ehdotusta ovat kannattaneet osakkeenomistajat, joilla on vähintään yksi kymmenesosa kaikista osakkeista tai yksi kolmasosa kokouksessa edustetuista osakkeista, osakkeenomistaja voi kuukauden kuluessa yhtiökokouksesta hakea lääninhallitukselta tarkastajan määräämistä.

76 §

Lainan- ja vakuudenantokielto

Yhtiö ei saa antaa rahalainaa yhtiön tai toisen samaan konserniin kuuluvan yhtiön osakkeenomistajalle, hallituksen tai hallinto-neuvoston jäsenelle, isännöitsijälle, toimitusjohtajalle tai tilintarkastajalle taikka henkilölle, joka on näihin tilintarkastuslain 24 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettussa sukulaisuus- tai lankoussuhteessa. Sama koskee vakuuden antamista velasta.

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä
kuuta 19 ____.

4.

Laki

osuuskuntalain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan 28 päivänä toukokuuta 1954 annetun osuuskuntalain (247/54) 89, 90, 90 a ja 91 a §, sellaisina kuin niistä ovat 90 a ja 91 a § 29 päivänä toukokuuta 1981 annetussa laissa (371/81), *muutetaan* 86 §:n 1 momentti, 88 ja 91 §, 99 §:n 1 momentti, 112 §:n 3 momentti ja 160 §,

sellaisina kuin niistä ovat 86 §:n 1 momentti mainitussa 29 päivänä toukokuuta 1981 annetussa laissa ja 88 § osittain muutettuna viimeksi mainitulla lailla sekä 22 päivänä joulukuuta 1989 ja 8 päivänä tammikuuta 1993 annetuilla laeilla (1240/89 ja 95/93), sekä

lisätään 86 §:ään, sellaisena kuin se on mainitussa 29 päivänä toukokuuta 1981 annetussa laissa, uusi 1 momentti, jolloin muutettu 1 momentti ja nykyinen 2 momentti siirtyvät vastaavasti 2 ja 3 momentiksi, seuraavasti:

86 §

Osuuskunnan tilintarkastuksesta on voimassa, mitä tässä luvussa ja tilintarkastuslaissa (/) säädetään.

Osuuskunnan kokouksen on kutakin tilikautta varten valittava vähintään kaksi tilintarkastajaa ja heille varamiehet.

88 §

Jos osuuskunnalla on sijoitusosuuspääoma, tulee vähintään yhden tilintarkastajan olla tilintarkastuslaissa tarkoitettu hyväksytty tilintarkastaja.

91 §

Milloin jäsenet ovat lisämaksuvelvollisia, tilintarkastajien on tilintarkastuskertomuksessa, sen lisäksi mitä tilintarkastuslaissa säädetään, jäsenluettelon, 48 §:ssä mainittujen hakemusten ja ilmoitusten sekä pöytäkirjojen nojalla todettava jäsenten ja osuusmaksujen lukumäärä sekä tilikauden kuluessa siinä kohden tapahtuneet muutokset.

99 §

Jos osuuskunnan tai edustajiston kokous on hyväksynyt ehdotuksen kanteen nostamisesta

tilintarkastajaa vastaan tilintarkastuslain 44 §:n nojalla tai ehdotukseen on yhtynyt niin suuri vähemmistö kuin 97 §:ssä tarkoitetaan, osuuskunnan tai edustajiston jäsenen oikeudesta nostaa osuuskunnan lukuun sellainen kanne on voimassa, mitä 98 §:ssä säädetään. Kanne on pantava vireille kahden vuoden kuluessa siitä osuuskunnan kokouksesta, jossa tilintarkastuskertomus on esitetty.

112 §

Mitä tässä laissa ja tilintarkastuslaissa säädetään tilintarkastajista, on soveltuvin kohdin voimassa selvitystilan tilintarkastajista.

160 §

Hallituksen jäsen ja muu 75 §:ssä tarkoitettu osuuskunnan edustaja, 80 §:ssä tarkoitettu osuuskunnan hallinnon hoitaja, selvitysmies sekä 106 §:ssä tarkoitettu toimitsija on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän tehtävässään on tahallisesti tai huolimattomuudesta osuuskunnalle aiheuttanut.

Tämä laki tulee voimaan päivänä
kuuta 19 .

5.

Laki**avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä 29 päivänä huhtikuuta 1988 annetun lain (389/88) 10 luvun 2 §, 3 §:n 4 momentti sekä 4—7 ja 9 §,

näistä 10 luvun 2 § sellaisena kuin se on osittain muutettuna 8 päivänä tammikuuta 1993 annetulla lailla (94/93), sekä

muutetaan 2 luvun 15 §:n 2 momentti sekä 10 luvun 1 §, 3 §:n 3 momentti sekä 8 ja 10 § seuraavasti:

2 luku**Avoimen yhtiön yhtiömiesten keskinäiset suhteet****15 §***Tarkastusoikeus*

Yhtiömies saa käyttää avustajia kirjanpitoa tarkastaessaan. Toiset yhtiömiehet voivat kieltää avustajan käyttämisen, jollei avustaja ole hyväksytty tilintarkastaja. Avustajien salassapitovelvollisuudesta on voimassa, mitä tilintarkastajasta tilintarkastuslain (/) 25 §:ssä säädetään.

10 luku**Tilintarkastus****1 §***Soveltamisala*

Avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön tilintarkastuksesta on voimassa, mitä tässä luvussa ja tilintarkastuslaissa säädetään.

Avoimessa yhtiössä ja kommandiittiyhtiössä on oltava yksi tai useampi tilintarkastaja sen mukaan kuin yhtiösopimuksessa määrätään.

Tilintarkastajan valintaan osallistuvat yhtiömiehet voivat lisäksi valita yhden tai useamman varatilintarkastajan.

3 §*Tilintarkastajan valinta ja toimikausi*

Tilintarkastajan valintaan osallistuvat yhtiömiehet voivat yksimielisellä päätöksellä vapauttaa tilintarkastajan toimestaan.

8 §*Tilintarkastuskertomus*

Sen estämättä, mitä tilintarkastuslaissa säädetään, on tilintarkastajan kultakin tilikaudelta annettava yhtiölle tilintarkastuskertomus viiden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.

10 §*Vahingonkorvausvelvollisuus*

Tilintarkastajan vahingonkorvausvelvollisuudesta on vastaavasti voimassa, mitä 2 luvun 13 ja 14 §:ssä sekä tilintarkastuslain 44 §:ssä säädetään.

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä
kuuta 19 .

6.

Laki**yhdistyslain 38 ja 39 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan 26 päivänä toukokuuta 1989 annetun yhdistyslain (503/89) 38 § ja 39 §:n 1 momentti seuraavasti:

38 §

Tilintarkastus

Yhdistyksen tilintarkastuksesta on voimassa, mitä tässä laissa ja tilintarkastuslaissa (/) säädetään.

Yhdistyksellä on oltava vähintään yksi tilintarkastaja ja varatilintarkastaja.

on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän on toimessaan tahallisesti tai tuottamuksesta aiheuttanut yhdistykselle. Sama koskee tätä lakia tai yhdistyksen sääntöjä rikkomalla yhdistyksen jäsenelle tai muulle aiheutettua vahinkoa. Työntekijän asemassa olevan vahingonkorvausvelvollisuudesta on voimassa, mitä siitä erikseen säädetään.

39 §

Vahingonkorvausvelvollisuus

Hallituksen jäsen ja yhdistyksen toimihenkilö

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä
kuuta 19 .

7.

Laki**säätiölain 12 ja 12 a §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan 5 päivänä huhtikuuta 1930 annetun säätiölain (109/30) 12 § ja 12 a §:n 1 momentti, sellaisina kuin ne ovat, 12 § muutettuna 13 päivänä heinäkuuta 1964 ja 27 päivänä maaliskuuta 1987 annetuilla laeilla (400/64 ja 349/87) ja 12 a §:n 1 momentti viimeksi mainitussa laissa, seuraavasti:

12 §

Säätiön tilintarkastuksesta on voimassa, mitä tässä luvussa ja tilintarkastuslaissa (/) säädetään.

Säätiöllä on oltava sen tilien ja hallinnon tarkastusta varten vähintään kaksi tilintarkastajaa ja näille varamiehet.

Vähintään yhden tilintarkastajan ja tämän varamiehen tulee olla hyväksytty tilintarkasta-

ja, jollei oikeusministeriö erityisestä syystä myönnä poikkeusta.

Sen lisäksi, mitä tilintarkastuslaissa säädetään, tilintarkastuskertomuksen tulee sisältää erityinen lausuma siitä:

1) onko säätiön varat asianmukaisesti sijoitettu;

2) onko säätiön toimielimen jäsenille suoritettuja palkkioita pidettävä kohtuullisina; sekä

3) antavatko säätiön tilinpäätös ja toimintakertomus oikeat ja riittävät tiedot säätiön toiminnasta.

sesta on aiheuttanut säätiölle. Sama koskee tätä lakia tai säätiön sääntöjä rikkomalla muulle aiheutettua vahinkoa.

12 a §

Säätiön toimielimen jäsen ja säätiön toimihenkilö on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän toimessaan tahallaan tai tuottamuk-

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä
kuuta 19 .

8.

Laki

sijoitusrahastolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan 8 päivänä toukokuuta 1987 annetun sijoitusrahastolain (480/87) 46 §, 47 §:n 1—3 momentti ja 48 §,

sellaisina kuin niistä ovat 46 § ja 47 §:n 2 momentti 9 päivänä elokuuta 1993 annetussa laissa (748/93) ja 48 § osittain muutettuna viimeksi mainitulla lailla,

muutetaan 44 §, 45 §:n 1 ja 2 momentti, 58 §:n 1 momentti ja 60 §, sekä

lisätään 43 §:ään uusi 1 momentti, jolloin nykyinen 1 ja 2 momentti siirtyvät 2 ja 3 momentiksi, seuraavasti:

43 §

Rahastoyhtiön tilintarkastuksesta ja sen hallinnoimien sijoitusrahastojen tilintarkastuksesta on voimassa, mitä tilintarkastuslaissa (/) ja tässä luvussa säädetään.

ja 14 §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitetun määräyksen antaa rahoitustarkastus.

44 §

Ainakin yhden tilintarkastajan ja hänen varamiehensä on oltava Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja tai hyväksytty tilintarkastusyhteisö.

45 §

Rahoitustarkastuksen on määrättävä kelpoisuusehdot täyttävä tilintarkastaja:

1) milloin 43 §:n 2 momentin, 44 §:n ja tilintarkastuslain 10 §:n säännöksiä on rikottu;

2) milloin tilintarkastaja on tilintarkastuslain 23 §:n ja 24 §:n 1 momentin mukaan esteellinen eikä esteettömien tilintarkastajien lukumäärä ole tämän lain tai rahastoyhtiön yhtiöjärjestyksen mukaan riittävä; tai

3) milloin rahastoyhtiön yhtiöjärjestykseen otettua tilintarkastajien lukumäärää tai kelpoisuutta koskevaa määräystä ei ole noudatettu.

Osakeyhtiölain 10 luvun 1 §:n 4 momentissa

58 §

Rahastoyhtiön hallituksen jäsen tai varajäsen, toimitusjohtaja sekä toimihenkilö on velvollinen pitämään salassa, mitä hän on tehtävässään saanut tietää rahastoyhtiön asiakkaan tai jonkun muun taloudellisesta asemasta taikka liike- tai ammattisalaisuudesta.

60 §

Rahastoyhtiön hallituksen jäsen ja toimitusjohtaja on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän tehtävässään on rikkomalla tätä lakia tai sijoitusrahaston sääntöjä tahallisesti tai tuottamuksesta aiheuttanut rahasto-osuuden omistajalle tai muulle henkilölle.

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä
kuuta 19 .

9.

Laki**arvopaperinvälitysliikkeistä annetun lain 14 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan arvopaperinvälitysliikkeistä 26 päivänä toukokuuta 1989 annetun lain (499/89) 14 §:n 3 momentti sekä

lisätään 14 §:ään uusi 1 momentti, jolloin nykyinen 1 ja 2 momentti sekä muutettu 3 momentti siirtyvät 2—4 momentiksi, seuraavasti:

14 §

Arvopaperinvälitysliikkeen tilintarkastuksesta on voimassa, mitä tässä luvussa ja tilintarkastuslaissa (/) säädetään.

Tilintarkastuslain 24 §:n 2 momenttia ei sovelleta arvopaperinvälitysliikkeen tilintarkasta-

jaan. Osakeyhtiölain 10 luvun 1 §:n 4 momentissa, 4 §:ssä, 14 §:n 1 ja 2 momentissa sekä tilintarkastuslain 27 §:ssä tarkoitetun määräyksen antaa rahoitustarkastus.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 19 .

10.

Laki**vakuutuskassalain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan 27 päivänä marraskuuta 1992 annetun vakuutuskassalain (1164/92) 57 §:n 2 ja 3 momentti sekä 58, 60, 62—64, 66—68 ja 152 §,

muutetaan 59 §:n 2 momentti, 61 §:n 1 momentti, 65 §, 69 §:n 3 momentti, 154 §:n 2 momentti ja 157 §:n 1 momentin johdantokappale sekä

lisätään 56 §:ään uusi 1 momentti, jolloin nykyinen 1 ja 2 momentti siirtyvät 2 ja 3 momentiksi, seuraavasti:

56 §

Vakuutuskassan tilintarkastuksesta on voimassa, mitä tässä luvussa ja tilintarkastuslaissa (/) säädetään.

tilintarkastuslain 10 §:ssä mainitut kelpoisuusehdot täyttävän tilintarkastajan.

61 §

Sosiaali- ja terveysministeriön on ilmoituksesta määrättävä vakuutuskassalle kelpoisuusehdot täyttävä tilintarkastaja tilintarkastuslain 27 §:n 1 momentissa säädettyissä tapauksissa.

59 §

Sosiaali- ja terveysministeriö voi erityisistä syistä hakemuksesta määrätä, että kassa saa Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymän tilintarkastajan sijasta valita muun

65 §

Sosiaali- ja terveysministeriö voi antaa ti-

lintarkastuskertomuksesta tarkempia määräyksiä.

69 §

Mitä tilintarkastajasta säädetään tilintarkastuslain 4—6, 10, 15 ja 20—24 §:ssä, sovelletaan vastaavasti tässä pykälässä tarkoitettuun tarkastajaan.

154 §

Mitä 1 momentissa säädetään vahingonkor-

vauksen sovittelusta, on perustajan, hallituksen jäsenen, hallintoneuvoston jäsenen ja toimitusjohtajan osalta noudatettava vain, jos hänen syykseen jää lievä huolimattomuus.

157 §

Vakuutuskassan lukuun 151 ja 153 §:n sekä tilintarkastuslain 44 §:n nojalla ajettavaa kan-
netta ei voida nostaa, ellei kanne perustu
rangaistavaan tekoon:

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä
kuuta 19 .

11.

Laki

henkilöstörahastolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan 15 päivänä syyskuuta 1989 annetun henkilöstörahastolain (814/89) 49 ja 50 § ja 52 §:n 2 momentti sekä

muutetaan 48 ja 51 §, näistä 48 § sellaisena kuin se on osittain muutettuna 26 päivänä helmikuuta 1993 annetulla lailla (237/93), seuraavasti:

48 §

Tilintarkastaja

Henkilöstörahaston tilintarkastuksesta on voimassa, mitä tässä luvussa ja tilintarkastuslaissa (/) säädetään.

Henkilöstörahastolla on oltava vähintään yksi tilintarkastaja sen mukaan kuin rahaston säännöissä määrätään. Jos rahastolle on valittu vain yksi tilintarkastaja eikä tämä ole 3 momentissa tarkoitettu yhteisö, on valittava ainakin yksi varatilintarkastaja.

Vähintään yhden tilintarkastajan ja tämän

varamiehen tulee olla Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö.

51 §

Tilintarkastuskertomus

Sen lisäksi, mitä tilintarkastuslaissa säädetään, tilintarkastuskertomuksen tulee sisältää lausuma siitä, onko rahaston varat sijoitettu 20 §:ssä edellytetyllä tavalla.

Tilintarkastuskertomukseen on liitettävä yrityksen tilintarkastajien lausunto siitä, onko

voittopalkkioerä suoritettu yrityksen päättämän määrätymisperusteen mukaan. Mikäli rahasto on sijoittanut varojaan yritykseen oman pääoman ehdoin eikä näillä varoilla ole markkina-arvon perusteella todettavaa käypää arvoa, kertomukseen on liitettävä yrityksen

tilintarkastajien lausunto siitä, onko nämä sijoitukset asianmukaisesti arvostettu.

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä
kuuta 19 .

Helsingissä 3 päivänä joulukuuta 1993

Tasavallan Presidentti
MAUNO KOIVISTO

Kauppa- ja teollisuusministeri *Seppo Kääriäinen*

2.

Laki

osakeyhtiölain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan 29 päivänä syyskuuta 1978 annetun osakeyhtiölain (734/78) 10 luvun 2 §:n 2 ja 3 momentti, 3 §, 5—13 §, 15 luvun 2 § ja 16 luvun 8 §:n 3 kohta,

sellaisina kuin niistä ovat 10 luvun 3 § osittain muutettuna 8 päivänä tammikuuta 1993 annetulla lailla (92/93) ja 5 § osittain muutettuna 5 päivänä elokuuta 1983 annetulla lailla (687/83) sekä 16 luvun 8 §:n 3 kohta 24 päivänä elokuuta 1990 annetussa laissa (807/90),

muutetaan 10 luvun 1 §:n 2 momentti, 4 § ja 14 §:n 3 momentti sekä 15 luvun 5 §:n 1 momentti ja 7 §:n 1 momentin johdantokappale sekä

lisätään 10 luvun 1 §:ään uusi 1 momentti, jolloin nykyinen 1 momentti, muutettu 2 momentti ja nykyinen 3 momentti siirtyvät 2—4 momentiksi, seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

10 luku

Tilintarkastus ja erityinen tarkastus

1 §

Yhtiökokous voi lisäksi valita yhden tai useamman varatilintarkastajan. Jos yhtiölle on valittu vain yksi tilintarkastaja eikä tämä ole 3 §:n 3 momentissa tarkoitettu tilintarkastusyhteisö, on valittava ainakin yksi varatilintarkastaja. Mitä tässä laissa on säädetty tilintarkastajasta on vastaavasti sovellettava varatilintarkastajaan.

1 §

Osakeyhtiön tilintarkastuksesta on voimassa, mitä tässä luvussa ja tilintarkastuslaissa (/) säädetään.

Yhtiökokous voi lisäksi valita yhden tai useamman varatilintarkastajan. Mitä tässä laissa ja tilintarkastuslaissa säädetään tilintarkastajasta, on vastaavasti sovellettava varatilintarkastajaan.

2 §

Tilintarkastaja voi erota toimestaan ilmoittamalla siitä hallitukselle, vaikka hänen toimikautensa ei ole päättynyt. Tilintarkastajan voi erottaa toimestaan se, joka on hänet valinnut.

Jos tilintarkastajan toimi tulee kesken toimikautta avoimeksi taikka jos tilintarkastaja menettää kelpoisuutensa sanottuun toimeen, eikä varatilintarkastajaa ole, hallituksen on huolehdittava siitä, että uusi tilintarkastaja valitaan jäljellä olevaksi toimikaudeksi.

(2 ja 3 mom. kumotaan)

Voimassa oleva laki

Ehdotus

3 §

Vähintään yhdellä tilintarkastajalla tulee olla asuinpaikka Euroopan talousalueella tai tilintarkastajan tulee olla 3 momentissa tarkoitettu yhteisö. Vajaavaltainen tai konkurssissa oleva ei voi olla tilintarkastajana.

Tilintarkastajalla tulee olla sellainen laskenta-toimen ja taloudellisten asiain tuntemus ja kokemus kuin yhtiön toiminnan laatuun ja laajuuteen katsoen on tarpeen tehtävän suorittamiseksi.

Tilintarkastajaksi voidaan valita Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastusyhteisö. Keskuskauppakamarin hyväksymään yhteisöön on vastaavasti sovellettava, mitä tässä luvussa on sanottu Keskuskauppakamarin hyväksymästä tilintarkastajasta, ja kauppakamarin hyväksymään yhteisöön, mitä kauppakamarin hyväksymästä tilintarkastajasta on sanottu. Tilintarkastajaksi valitun yhteisön on ilmoitettava asianomaisen osakeyhtiön hallitukselle, kenellä on päävastuu tilintarkastuksen toimittamisesta. Tämän henkilön tulee Keskuskauppakamarin hyväksymässä yhteisössä olla Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja ja kauppakamarin hyväksymässä yhteisössä Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja. Häneen on sovellettava 5 ja 12 §:n säännöksiä.

Tytär-yhtiön tilintarkastajaksi on, mikäli mahdollista, valittava vähintään yksi emoyhtiön tilintarkastaja.

4 §

Yhtiössä, jonka sidottu oma pääoma on enemmän kuin kaksi miljoonaa markkaa, tulee vähintään yhden yhtiökokouksen valitseman tilintarkastajan olla Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja.

Vähintään yhden yhtiökokouksen valitseman tilintarkastajan tulee olla Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja,

1) jos yhtiön osakkeita tai velkakirjoja noteerataan arvopaperipörssissä; tai

2) jos yhtiön palveluksessa on kahden viimeksi kuluneen tilikauden aikana ollut keskimäärin yli viisisataa henkilöä.

Kauppa- ja teollisuusministeriö tai sen määräämä viranomainen voi erityisistä syistä hakemuksesta määrätä, että edellä 2 momentin 2 kohdan ehdot täyttävä yhtiö saa Keskuskauppakamarin hyväksymän tilintarkastajan sijaan valita kauppakamarin hyväksymän tilintarkastajan. Määräys on voimassa enintään viisi vuotta.

3 §

(kumotaan)

4 §

Muussa kuin tilintarkastuslain 11 ja 12 §:ssä tarkoitetussa yhtiössä on tilintarkastajaksi valittava Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja, jos osakkeenomistajat, joilla on vähintään yksi kymmenesosa kaikista osakkeista, vaativat sitä yhtiökokouksessa, jossa tilintarkastajien vaali on toimitettava.

Jos yhtiökokous 1 momentissa tarkoitetusta vaatimuksesta huolimatta ei ole valinnut Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymää tilintarkastajaa, lääninhallituksen on, jos osakkeenomistaja kuukauden kuluessa yhtiökokouksesta tekee siitä esityksen, määrättävä yhtiölle sellainen tilintarkastaja.

Ennen kuin 2 momentissa tarkoitettu määräys annetaan, on yhtiön hallitusta kuultava. Määräys on voimassa siihen asti, kunnes yhtiölle on säädetyssä järjestyksessä valittu tilintarkastaja lääninhallituksen määräämän tilalle.

Voimassa oleva laki

Ehdotus

Mitä edellä on sanottu, koskee myös konsernin emoyhtiötä, jos konsernin sidottu oma pääoma konsernitaseen mukaan on enemmän kuin kaksi miljoonaa markkaa tai jos konserniin kuuluvien yhtiöiden palveluksessa on kahden viimeksi kulueneen tilikauden aikana ollut keskimäärin yli viisisataa henkilöä.

Muussa kuin 1, 2 ja 4 momentissa tarkoitetussa yhtiössä on tilintarkastajaksi valittava Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja, jos osakkeenomistajat, joilla on vähintään yksi kymmenesosa kaikista osakkeista, vaativat sitä yhtiökokouksessa, jossa tilintarkastajien vaali on toimitettava.

Valtioneuvoston päätöksellä voidaan määrätä, että 1—3 momentin säännöksiä ei sovelleta osakeyhtiöön, jonka osakkeista osuuskunta yksin, yhdessä toisen osuuskunnan tai osuustoiminnallisen keskusjärjestön kanssa taikka kunta tai kuntainliitto omistaa enemmän kuin puolet ja jonka tilintarkastus täyttää päätöksessä mainitut ehdot.

5 §

Tilintarkastajana ei saa olla:

1) yhtiön tai samaan konserniin kuuluvan yhtiön hallituksen tai hallintoneuvoston jäsen, toimitusjohtaja tai se, jonka tehtävänä on yhtiön kirjanpidon tai varojen hoito taikka hoidon valvonta;

2) se, joka on yhtiön palveluksessa tai muutoin alistus- tai riippuvuussuhteessa yhtiöön, sen hallituksen jäsenen tai muuhun 1 kohdassa mainittuun henkilöön; eikä

3) edellä 1 kohdassa mainitun henkilön avio- puoliso, veli tai sisar taikka se, joka on häneen suoraan ylenevässä tai alenevassa sukulaisuus- tai lankoussuhteessa tahi sellaisessa lankoussuhteessa, että toinen heistä on naimisissa toisen veljen tai sisaren kanssa.

Tytäryhtiön tilintarkastajana ei saa olla se, jota 1 momentin mukaan ei saa valita emoyhtiön tilintarkastajaksi.

Tilintarkastajalla ei saa olla rahalainaa yhtiöltä tai muulta samaan konserniin kuuluvulta yhtiöltä.

6 §

Lääninhallituksen on ilmoituksesta määrättävä yhtiölle kelpoisuusehdot täyttävä tilintarkastaja,

5 §

(kumotaan)

6 §

(kumotaan)

Voimassa oleva laki

Ehdotus

1) milloin Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymää tilintarkastajaa ei ole valittu 4 §:n 1, 2 tai 4 momentin mukaisesti;

2) milloin tilintarkastajalla ei ole 3 §:n 1 tai 2 momentissa tarkoitettua kelpoisuutta taikka hän on 5 §:n 1 tai 2 momentin mukaan esteellinen; tai

3) milloin yhtiöjärjestykseen otettua tilintarkastajien tukumäärää tai kelpoisuutta koskevaa määräystä on rikottu.

Ilmoituksen saa edellä tarkoitetuissa tapauksissa tehdä kuka tahansa. Hallitus on velvollinen tekemään ilmoituksen, jollei se, jolle tilintarkastajan valitseminen kuuluu, viivytyksettä valitse kelpoisuusehdot täyttävää tilintarkastajaa.

Jos yhtiökokous 4 §:n 5 momentissa tarkoitetusta vaatimuksesta huolimatta ei ole valinnut Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymää tilintarkastajaa, lääninhallituksen on, jos osakkeenomistaja kuukauden kuluessa yhtiökokouksesta tekee siitä esityksen, määrättävä yhtiölle sellainen tilintarkastaja.

Ennen kuin tässä pykälässä tarkoitettu määräys annetaan, on yhtiön hallitusta kuultava. Määräys on voimassa siihen asti, kun yhtiölle on säädettyssä järjestyksessä valittu tilintarkastaja lääninhallituksen määräämän tilalle.

7 §

Tilintarkastajan tulee hyvän tilintarkastustavan edellyttämässä laajuudessa tarkastaa tilinpäätös ja kirjanpito sekä yhtiön hallinto.

Jos yhtiö on emoyhtiö, tilintarkastajan on myös tarkastettava konsernitilinpäätös sekä muutoinkin konserniin kuuluvien yhtiöiden keskinäisiä suhteita.

Tilintarkastajan tulee noudattaa yhtiökokouksen antamia erityisohjeita, mikäli ne eivät ole ristiriidassa lain, yhtiöjärjestyksen tai hyvän tilintarkastustavan kanssa.

(kumotaan)

7 §

8 §

Hallituksen ja toimitusjohtajan on varattava tilintarkastajalle tilaisuus toimittaa tarkastus siinä laajuudessa kuin tämä katsoo tarpeelliseksi sekä annettava sellaista selvitystä ja apua, jota tilintarkastaja pyytää. Tytäryhtiön hallituksella ja toimitusjohtajalla on sama velvollisuus emoyhtiön tilintarkastajaa kohtaan.

(kumotaan)

8 §

9 §

Kun tilintarkastus on suoritettu, tilintarkasta-

(kumotaan)

9 §

Voimassa oleva laki

Ehdotus

jan tulee tehdä siitä tilinpäätökseen merkintä, jossa viitataan tilintarkastuskertomukseen. Jos tilintarkastaja katsoo, että tuloslaskelmaa tai tasetta taikka emoyhtiössä konsernituloslaskelmaa tai konsernitasetta ei ole vahvistettava, on hänen tehtävä siitäkin merkintä.

10 §

Tilintarkastajien on kultakin tilikaudelta annettava yhtiökokoukselle tilintarkastuskertomus. Kertomus on luovutettava yhtiön hallitukselle viimeistään kaksi viikkoa ennen varsinaista yhtiökokousta.

Tilintarkastuskertomuksen tulee sisältää lausunto siitä, onko tilinpäätös laadittu voimassa olevien säännösten mukaisesti. Jollei tilinpäätöksessä ole annettu sellaisia tietoja, joita 11 luvun mukaan on annettava, tilintarkastajien tulee mainita siitä ja, jos se käy päinsä, antaa kertomuksessaan nämä tiedot.

Jos tarkastuksessa havaitaan, että yhtiön hallituksen jäsen, toimitusjohtaja tai hallintoneuvoston jäsen on syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus, taikka muutoin rikkonut tätä lakia tai yhtiöjärjестystä, on kertomuksessa tehtävä siitä muistutus. Tilintarkastuskertomuksessa tulee olla myös vastuuvapautta koskeva lausunto. Tilintarkastajilla on muutoinkin oikeus antaa kertomuksessaan tietoja, joiden saattamista osakkeenomistajien tietoon he pitävät tarpeellisena.

Tilintarkastuskertomuksen tulee aina sisältää erityinen lausuma tuloslaskelman ja taseen vahvistamisesta sekä toimintakertomukseen sisältyvästä ehdotuksesta yhtiön voittoa tai tappiota koskeviksi toimenpiteiksi.

Emoyhtiössä on lisäksi annettava erityinen kertomus konsernista noudattaen soveltuvin osin, mitä 1—4 momentissa on sanottu.

11 §

Tilintarkastajan hallitukselle tai toimitusjohtajalle esittämät huomautukset on merkittävä pöytäkirjaan tai muuhun asiakirjaan, joka on annettava hallitukselle ja säilytettävä luotettavalla tavalla.

12 §

Tilintarkastajalla on oikeus olla yhtiökokouksessa saapuvilla. Hänen tulee olla siinä saapuvilla, mikäli käsiteltävät asiat ovat sellaisia, että hänen läsnäolonsa on tarpeen.

10 §

(kumotaan)

11 §

(kumotaan)

12 §

(kumotaan)

Voimassa oleva laki

Ehdotus

13 §

Tilintarkastaja ei saa yksityiselle osakkeenomistajalle tai ulkopuoliselle antaa tietoja sellaisista yhtiön asioista, jotka hän tehtävänsä suorittaessaan on saanut tietoonsa, mikäli siitä voi aiheutua haittaa yhtiölle.

Tilintarkastajan tulee vaadittaessa antaa yhtiökokoukselle kaikki yhtiötä koskevat tiedot, mikäli siitä ei aiheudu olennaista haittaa yhtiölle.

(kumotaan)

13 §

14 §

Mitä tilintarkastajasta on säädetty 3 §:n 1 ja 3 momentissa, 5, 8, 12 ja 13 §:ssä, 15 luvun 2 ja 4—7 §:ssä sekä 16 luvun 4 §:ssä, on vastaavasti sovellettava tässä pykälässä tarkoitettuun tarkastajaan.

Mitä tilintarkastajasta *säädetään* 15 luvun 5—7 §:ssä ja 16 luvun 4 §:ssä sekä tilintarkastuslain 10, 15, 21—25 ja 44 §:ssä, *sovelletaan* vastaavasti tässä pykälässä tarkoitettuun tarkastajaan.

15 luku

Vahingonkorvausvelvollisuus

2 §

Tilintarkastaja on korvausvelvollinen 1 §:ssä säädettyjen perusteiden mukaisesti. Hän vastaa myös vahingosta, jonka hänen apulaisensa tahallisesti tai tuottamuksesta on aiheuttanut.

Jos tilintarkastajana on tilintarkastusyhteisö, vastaavat vahingosta yhteisö sekä se, jolla on päävastuu tilintarkastuksen toimittamisesta.

(kumotaan)

2 §

5 §

Vahingonkorvauskanteen nostamisesta yhtiön lukuun 1—3 §:n nojalla päätetään yhtiökokouksessa. Hallituksella on kuitenkin oikeus päättää rangaistavaan tekoon perustuvan korvauskanteen nostamisesta.

5 §

Vahingonkorvauskanteen nostamisesta yhtiön lukuun 1 ja 3 §:n sekä tilintarkastuslain 44 §:n nojalla päätetään yhtiökokouksessa. Hallituksella on kuitenkin oikeus päättää rangaistavaan tekoon perustuvan korvauskanteen nostamisesta.

7 §

Yhtiön lukuun 1—3 §:n nojalla ajettavaa kannetta ei voida nostaa, ellei kanne perustu rangaistavaan tekoon:

7 §

Yhtiön lukuun 1 ja 3 §:n sekä tilintarkastuslain 44 §:n nojalla ajettavaa kannetta ei voida nostaa, ellei kanne perustu rangaistavaan tekoon:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

16 luku

Erinäisiä säännöksiä

8 §

Joka

3) rikkoo tämän lain säännöksiä tilintarkastuskertomuksen laatimisesta, (3 kohta kumotaan)

on tuomittava, jollei teko ole vähäinen tai siitä ole muualla laissa säädetty ankarampaa rangaistusta, *asunto-osakeyhtiörikoksesta* sakoon tai vankeuteen enintään yhdeksi vuodeksi.

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä
kuuta 19 _____

3.

Laki**asunto-osakeyhtiölain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan 17 päivänä toukokuuta 1991 annetun asunto-osakeyhtiölain (809/91) 3 §:n 1 momentin 5 kohta, 64 §:n 2 ja 3 momentti, 66 § ja 88 §:n 2 kohta,

muutetaan 3 §:n 1 momentin 9 kohta ja 2 momentti, 63 §:n 2 momentti, 65 §, 67 §:n 1 ja 2 momentti, 68 §:n 1 momentti ja 76 §:n 1 momentti,

näistä 65 § sellaisena kuin se on osittain muutettuna 8 päivänä tammikuuta 1993 annetulla lailla (93/93), sekä

lisätään 63 §:ään uusi 1 momentti, jolloin muutettu 1 momentti ja nykyinen 2 momentti siirtyvät 2 ja 3 momentiksi, seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

3 §

Osakeyhtiölain soveltaminen

Asunto-osakeyhtiöön sovelletaan myös osakeyhtiölain (734/78):

5) 10 luvun 7—13 §:n säännöksiä tilintarkastuksesta lukuunottamatta konsernia koskevia säännöksiä; (5 kohta kumotaan)

9) 15 luvun säännöksiä vahingonkorvausvelvollisuudesta siten, että toimitusjohtajaa koskevia säännöksiä sovelletaan isännöitsijään ja osakeyhtiölain vastaisesta menettelystä aiheu-

9) 15 luvun säännöksiä vahingonkorvausvelvollisuudesta siten, että toimitusjohtajaa koskevia säännöksiä sovelletaan isännöitsijään ja osakeyhtiölain vastaisesta menettelystä aiheu-

Voimassa oleva laki

tuva vastuu syntyy myös tämän lain vastaisesta menettelystä; sekä

Edellä 2 §:n 1 momentissa tarkoitettuun yhtiöön sovelletaan lisäksi *osakeyhtiölain* 10 luvun säännöksiä tilintarkastuksesta konsernissa, 11 luvun säännöksiä konsernitilinpäätöksestä sekä 12 luvun 1 §:n 2 momenttia, 2 §:n 2 momenttia ja 4 §:n 2 ja 3 momenttia.

63 §

Tilintarkastajan valinta

Yhtiökokous voi lisäksi valita yhden tai useamman varatilintarkastajan. Jos yhtiölle on valittu vain yksi tilintarkastaja, eikä tämä ole 65 §:n 4 momentissa tarkoitettu tilintarkastusyhteisö, on valittava ainakin yksi varatilintarkastaja. Tämän lain säännöksiä tilintarkastajasta on sovellettava varatilintarkastajaan.

64 §

Tilintarkastajan toimikausi

Tilintarkastaja voi erota toimestaan ilmoittamalla siitä hallitukselle, vaikka hänen toimikautensa ei ole päättynyt. Yhtiökokous voi erottaa tilintarkastajan toimestaan.

Jos tilintarkastajan toimi tulee kesken toimikautta avoimeksi taikka jos tilintarkastaja menettää kelpoisuutensa sanottuun toimeen, eikä varatilintarkastajaa ole, hallituksen on huolehdittava siitä, että uusi tilintarkastaja valitaan jäljellä olevaksi toimikaudeksi.

65 §

Tilintarkastajan kelpoisuusvaatimukset

Tilintarkastajalla tulee olla asuinpaikka Euroopan talousalueella tai tilintarkastajan tulee olla 4 momentissa tarkoitettu yhteisö. Vajaavaltainen tai konkurssissa oleva ei saa olla tilintarkastajana.

Ehdotus

tuva vastuu syntyy myös tämän lain vastaisesta menettelystä; *tilintarkastajan vastuuvollisuudesta on lisäksi voimassa, mitä tilintarkastuslain (/) 44 §:ssä säädetään; sekä*

Edellä 2 §:n 1 momentissa tarkoitettuun yhtiöön sovelletaan lisäksi *tilintarkastuslain* säännöksiä tilintarkastuksesta konsernissa ja *osakeyhtiölain* 11 luvun säännöksiä konsernitilinpäätöksestä sekä 12 luvun 1 §:n 2 momenttia, 2 §:n 2 momenttia ja 4 §:n 2 ja 3 momenttia.

63 §

Tilintarkastajan valinta

Asunto-osakeyhtiön tilintarkastuksesta on voimassa mitä tässä luvussa ja tilintarkastuslaissa säädetään. Edellä sanotusta huolimatta asunto-osakeyhtiön tilintarkastukseen ei sovelleta tilintarkastuslain 17—22 ja 25 §:n säännöksiä konsernista.

Yhtiökokous voi lisäksi valita yhden tai useamman varatilintarkastajan. Tämän lain ja tilintarkastuslain säännöksiä tilintarkastajasta sovelletaan varatilintarkastajaan.

(2 ja 3 mom. kumotaan)

65 §

Tilintarkastajan kelpoisuusvaatimukset

Vähintään yhden tilintarkastajan on oltava Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja taikka *tilintarkastuslain* 5 ja 6 §:ssä tarkoitettu yhteisö:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

Tilintarkastajalla tulee olla sellainen laskenta-toimen ja taloudellisten asiain tuntemus ja kokemus kuin yhtiön toiminnan laatuun ja laajuuteen katsoen on tarpeen tehtävän suorittamiseksi.

Vähintään yhden tilintarkastajan on oltava Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja taikka 4 momentissa tarkoitettu yhteisö:

1) jos yhtiön rakennuksessa tai rakennuksissa on huoneistoja vähintään 100; tai

2) jos osakkeenomistajat, joilla on vähintään yksi kymmenesosa kaikista osakkeista tai yksi kolmasosa kokouksessa edustetuista osakkeista, vaativat sitä yhtiökokouksessa, jossa tilintarkastajia on valittava.

Tilintarkastajaksi voidaan valita Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastusyhteisö. Valitun yhteisön on ilmoitettava yhtiön hallitukselle, kenellä on päävastuu tilintarkastuksesta. Tämän henkilön tulee olla Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja. Häneen on sovellettava 66 ja 76 §:n säännöksiä.

66 §

Tilintarkastajan esteellisyys

Tilintarkastajana ei saa olla:

1) yhtiön tai samaan konserniin kuuluvan yhtiön hallituksen tai hallintoneuvoston jäsen, toimitusjohtaja tai isännöitsijä taikka se, jonka tehtävänä on yhtiön kirjanpidon tai varojen hoito taikka hoidon valvonta;

2) se, joka on yhtiön palveluksessa tai muutoin alistus- tai riippuvuussuhteessa yhtiöön, sen hallituksen jäsenen tai muuhun 1 kohdassa mainittuun henkilöön; eikä

3) edellä 1 kohdassa mainitun henkilön avio puoliso, veli tai sisar taikka se, joka on häneen suoraan ylenevässä tai alenevassa sukulaisuus- tai lankoussuhteessa tai sellaisessa lankoussuhteessa, että toinen heistä on naimisissa toisen veljen tai sisaren kanssa.

Jos asunto-osakeyhtiö on tytäryhtiö, sen tilintarkastajaksi ei saa valita henkilöä, jota ei saa valita emoyhtiön tilintarkastajaksi.

Tilintarkastajalla ei saa olla rahalainaa yhtiöltä tai muulta samaan konserniin kuuluvalla yhtiöltä.

1) jos yhtiön rakennuksessa tai rakennuksissa on huoneistoja vähintään 100; tai

2) jos osakkeenomistajat, joilla on vähintään yksi kymmenesosa kaikista osakkeista tai yksi kolmasosa kokouksessa edustetuista osakkeista, vaativat sitä yhtiökokouksessa, jossa tilintarkastajia on valittava.

66 §

Tilintarkastajan esteellisyys

(kumotaan)

Voimassa oleva laki

Ehdotus

67 §

Lääninhallituksen määräämä tilintarkastaja

Lääninhallituksen on ilmoituksesta määrättävä yhtiölle kelpoisuusehdot täyttävä tilintarkastaja, jos:

1) yhtiöllä ei ole 65 §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitettujen kelpoisuusehdot täyttävää tilintarkastajaa tai tilintarkastaja on 66 §:n mukaan esteellinen;

2) yhtiökokous ei 65 §:n 3 momentin 1 kohdassa tarkoitettua seikasta huolimatta ole valinnut säännöksessä mainittua tilintarkastajaa;

3) yhtiöjärjestykseen otettua tilintarkastajien lukumäärää tai kelpoisuutta koskevaa määräystä on rikottu; tai

4) yhtiökokous ei 65 §:n 3 momentin 2 kohdassa tarkoitettua vaatimuksesta huolimatta ole valinnut säännöksessä mainittua tilintarkastajaa.

Ilmoituksen saa lääninhallitukselle tehdä 1 momentin 1—3 kohdan perusteella kuka tahansa ja 4 kohdan perusteella osakkeenomistaja. Viimeksi mainitussa tapauksessa ilmoitus on tehtävä kuukauden kuluessa yhtiökokouksesta. Hallitus on velvollinen tekemään ilmoituksen, jollei yhtiökokous viivytyksettä valitse kelpoisuusehdot täyttävää tilintarkastajaa.

68 §

Erityinen tarkastus

Osakkeenomistaja voi vaatia erityisen tarkastuksen toimittamista yhtiön hallinnosta ja kirjanpidosta tietyltä päättäneeltä ajanjaksolta taikka tietyistä toimenpiteistä tai seikoista. Tätä koskeva ehdotus on tehtävä varsinaisessa yhtiökokouksessa tai siinä yhtiökokouksessa, jossa asia kokouskutsun mukaisesti on käsiteltävä. Jos ehdotusta ovat kannattaneet osakkeenomistajat, joilla on vähintään yksi kymmenesosa kaikista osakkeista tai yksi kolmasosa kokouksessa edustetuista osakkeista, mutta kokous ei ole ehdotusta hyväksynyt, osakkeenomistaja voi kuukauden kuluessa yhtiökokouksesta hakea lääninhallitukselta tarkastajan määräämistä.

67 §

Lääninhallituksen määräämä tilintarkastaja

Sen lisäksi, mitä tilintarkastuslain 27 §:ssä säädetään, lääninhallituksen on ilmoituksesta määrättävä yhtiölle kelpoisuusehdot täyttävä tilintarkastaja, jos:

1) yhtiökokous ei 65 §:n 1 kohdassa tarkoitettua seikasta huolimatta ole valinnut säännöksessä mainittua tilintarkastajaa;

2) yhtiökokous ei 65 §:n 2 kohdassa tarkoitettua vaatimuksesta huolimatta ole valinnut säännöksessä mainittua tilintarkastajaa.

Ilmoituksen saa lääninhallitukselle tehdä 1 momentin 1 kohdan perusteella kuka tahansa ja 1 momentin 2 kohdan perusteella osakkeenomistaja. Viimeksi mainitussa tapauksessa ilmoitus on tehtävä kuukauden kuluessa yhtiökokouksesta. Hallitus on velvollinen tekemään ilmoituksen, jollei yhtiökokous viivytyksettä valitse kelpoisuusehdot täyttävää tilintarkastajaa.

68 §

Erityinen tarkastus

Osakkeenomistaja voi vaatia erityisen tarkastuksen toimittamista yhtiön hallinnosta ja kirjanpidosta tietyltä päättäneeltä ajanjaksolta taikka tietyistä toimenpiteistä tai seikoista. Tätä koskeva ehdotus on tehtävä varsinaisessa yhtiökokouksessa tai siinä yhtiökokouksessa, jossa asia kokouskutsun mukaisesti on käsiteltävä. Jos ehdotusta ovat kannattaneet osakkeenomistajat, joilla on vähintään yksi kymmenesosa kaikista osakkeista tai yksi kolmasosa kokouksessa edustetuista osakkeista, osakkeenomistaja voi kuukauden kuluessa yhtiökokouksesta hakea lääninhallitukselta tarkastajan määräämistä.

Voimassa oleva laki

Ehdotus

76 §

Lainan- ja vakuudenantokielto

Yhtiö ei saa antaa rahalainaa yhtiön tai toisen samaan konserniin kuuluvan yhtiön osakkeenomistajalle, hallituksen tai hallinto-neuvoston jäsenelle, isännöitsijälle, toimitusjoh-tajalle tai tilintarkastajalle taikka henkilölle, joka on näihin 66 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettussa sukulaisuus- tai lankoussuhteessa. Sama koskee vakuuden antamista velasta.

76 §

Lainan- ja vakuudenantokielto

Yhtiö ei saa antaa rahalainaa yhtiön tai toisen samaan konserniin kuuluvan yhtiön osakkeenomistajalle, hallituksen tai hallinto-neuvoston jäsenelle, isännöitsijälle, toimitusjoh-tajalle tai tilintarkastajalle taikka henkilölle, joka on näihin *tilintarkastuslain* 24 §:n 1 mo-mentin 3 kohdassa tarkoitettussa sukulaisuus-tai lankoussuhteessa. Sama koskee vakuuden antamista velasta.

88 §

Asunto-osakeyhtiörikos

Joka

2) rikko *tilintarkastuskertomuksen laatimis-ta koskevia säännöksiä,*

(2 kohta kumotaan)

on tuomittava, jollei teko ole vähäinen tai siitä ole muualla laissa säädetty ankarampaa rangaistusta, *asunto-osakeyhtiörikoksesta* sak-koon tai vankeuteen enintään yhdeksi vuodek-si.

*Tämä laki tulee voimaan päivänä
kuuta 19 .*

4.

Laki

osuuskuntalain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan 28 päivänä toukokuuta 1954 annetun osuuskuntalain (247/54) 89, 90, 90 a ja 91 a §, sellaisina kuin niistä ovat 90 a ja 91 a § 29 päivänä toukokuuta 1981 annetussa laissa (371/81), muutetaan 86 §:n 1 momentti, 88 ja 91 §, 99 §:n 1 momentti, 112 §:n 3 momentti ja 160 §, sellaisina kuin niistä ovat 86 §:n 1 momentti mainitussa 29 päivänä toukokuuta 1981 annetussa laissa ja 88 § osittain muutettuna viimeksi mainitulla lailla sekä 22 päivänä joulukuuta 1989 ja 8 päivänä tammikuuta 1993 annetuilla laeilla (1240/89 ja 95/93), sekä

lisätään 86 §:ään, sellaisena kuin se on mainitussa 29 päivänä toukokuuta 1981 annetussa laissa, uusi 1 momentti, jolloin muutettu 1 momentti ja nykyinen 2 momentti siirtyvät vastaavasti 2 ja 3 momentiksi, seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

86 §

Osuuskunnan kokouksen on kutakin tilikautta varten valittava vähintään kaksi tilintarkastajaa ja heille varamiehet tarkastamaan hyvän tilintarkastustavan edellyttämässä laajuudessa osuuskunnan tilinpäätös ja kirjanpito sekä hallinto.

86 §

Osuuskunnan tilintarkastuksesta on voimassa mitä tässä luvussa ja tilintarkastuslaissa (/) säädetään.

Osuuskunnan kokouksen on kutakin tilikautta varten valittava vähintään kaksi tilintarkastajaa ja heille varamiehet.

88 §

Tilintarkastajalla tulee olla asuinpaikka Euroopan talousalueella. Vajaavaltainen tai konkurssissa oleva ei voi olla tilintarkastajana. Tilintarkastajalla tulee olla sellainen kirjanpidon ja taloudellisten asiain tuntemus, mikä osuuskunnan toimintaan katsoen on tarpeen tehtävän suorittamiseksi.

88 §

Jos osuuskunnalla on sijoitusosuuspääoma, tulee vähintään yhden tilintarkastajan olla tilintarkastuslaissa tarkoitettu hyväksytty tilintarkastaja.

Tilintarkastajaksi älköön otettako:

1) sitä, joka on hallituksen tai hallintoneuvoston jäsen tai jolle hallitus on uskonut juoksevain asiain hoitamisen tai muutoin määrätyn osan hallinnosta, eikä myöskään sitä, jolle on uskottu osuuskunnan kirjojen pitäminen, varojen hoito tai hoidon valvonta, ja luettakoon tässä mainittuihin henkilöihin ei ainoastaan ne, joilla tilintarkastajan vaalin tapahtuessa on sanotunlainen toimi tai tehtävä, vaan myöskin ne, jotka ovat olleet sellaisessa asemassa tilintarkastuskautena tai sitä lähinnä edeltäneenä tai seuranneena tilikautena;

2) sitä, joka on avioliitossa 1 kohdassa tarkoitetun henkilön kanssa;

3) sitä, joka on suoraaan ylenevässä tai alene-

Voimassa oleva laki

Ehdotus

vassa sukulaisuus- tai lankoussuhteessa tai sisaruussuhteessa 1 kohdassa tarkoitettuun henkilöön; eikä

4) sitä, joka on alistus- tai riippuvaisuussuhteessa 1 tai 2 kohdassa tarkoitettuun henkilöön.

Jos osuuskunnan sidottu oma pääoma on enemmän kuin miljoona markkaa tai sen palveluksessa on kahden viimeksi kuluneen tilikauden aikana ollut keskimäärin yli kaksisataa henkilöä taikka jos osuuskunnalla on sijoitusosuuspääoma, tulee vähintään yhden tilintarkastajan olla Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja taikka 4 tai 5 momentissa tarkoitettu yhteisö.

Tilintarkastajaksi voidaan valita Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastusyhteisö. Tilintarkastajaksi valitun yhteisön on ilmoitettava osuuskunnan hallitukselle, kenellä on päävastuu tilintarkastuksen toimittamisesta. Tämän henkilön tulee olla Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja. Hänellä on oltava 1 ja 2 momentissa mainittu kelpoisuus.

Jos yhteisöllä, jonka tarkoituksiin kuuluu osuuskuntien yhteisten tehtävien hoitaminen, on erityinen tilintarkastusosasto, voidaan yhteisö valita tilintarkastajaksi. Tilintarkastusta toimittamaan on yhteisön valittava tehtävään sovelias henkilö, jolla on edellä 1 ja 2 momentissa mainittu kelpoisuus, ja on myös häneen sovellettava, mitä jäljempänä tässä laissa säädetään tilintarkastajan vastuusta. Tilintarkastajaksi valittu yhteisö ja tilintarkastuksen toimittaja vastatkoot omasta ja toistensa puolesta siitä vahingosta, jonka viimeksi mainittu on tehtävässään aiheuttanut.

89 §

Tilintarkastajan voi se, joka on hänet valinnut, vapauttaa toimestaan, vaikkei hänen toimikautensa ole päättynyt. Mitä 71 §:ssä on säädetty hallituksen jäsenen oikeudesta saada palkkio jäljellä olevalta toimikaudelta, sovellettaisiin vastaavasti tilintarkastajaan.

Jos tilintarkastajan toimi joutuu kesken toimikautta avoimeksi tai hän menettää 88 §:ssä tarkoitettua kelpoisuutensa sanottuun toimeen eikä varamies voi astua hänen sijaansa, on hallituksen viipymättä ryhdyttävä toimenpiteisiin uuden tilintarkastajan valitsemiseksi.

89 §

(kumotaan)

Voimassa oleva laki

Ehdotus

90 §

Hallituksen on varattava tilintarkastajalle tilaisuus tarkastaa osuuskunnan omaisuutta, kirjoja, tiliaineistoa ja muita asiakirjoja sekä annettava muutoinkin sitä selvitystä ja apua, jota hän tarvitsee tehtävänsä suorittamiseen.

90 §
(kumotaan)

90 a §

Kun tilintarkastus on suoritettu, tilintarkastajien tulee tehdä siitä tilinpäätökseen merkintä, jossa viitataan tilintarkastuskertomukseen. Jos tilintarkastajat katsovat, että tuloslaskelmaa tai tasetta ei ole vahvistettava, on heiden tehtävä siitäkin merkintä.

90 a §
(kumotaan)

91 §

Tilintarkastajien on kultakin tilikaudelta annettava osuuskunnan hallinnosta ja tileistä kirjallinen tilintarkastuskertomus hallitukselle vähintään viikkoa ennen sitä osuuskunnan kokousta, jossa tilinpäätös on esitettävä vahvistettavaksi.

Tarkastuskertomuksen tulee sisältää selostus tilintarkastajien toimittaman tarkastuksen tuloksesta sekä lausunto siitä, onko syytä muistutuksen tekemiseen tilinpäätöksen, osuuskunnan kirjanpidon tai muutoin osuuskunnan asioiden hoidon johdosta.

Tarkastuskertomuksessa on annettava erityinen lausunto:

tilinpäätöksen vahvistamisesta;
vastuuvapauden myöntämisestä hallitukselle;
ylijäämää tai tappiota koskevasta hallituksen ehdotuksesta; sekä

siitä, käsittääkö hallituksen ehdotus säädetyt siirrot vararahastoon.

Jos osuuskunnan pysyväiseen käyttöön tarkoitettujen omaisuusarvoa on korotettu siinä järjestyksessä, kuin kirjanpitolaissa on säädetty, on siitäkin tarkastuskertomuksessa erityisesti mainittava.

Milloin jäsenet ovat lisämaksuvelvollisia, tilintarkastajain on tilintarkastuskertomuksessa jäsenluettelon, 48 §:ssä mainittujen hakemusten ja ilmoitusten sekä pöytäkirjojen nojalla todettava jäsenten ja osuusmaksujen lukumäärä sekä tilikauden kuluessa siinä kohden tapahtuneet muutokset.

91 a §

Tilintarkastaja ei saa yksityiselle jäsenelle tai ulkopuoliselle antaa tietoja sellaisista osuuskun-

91 §
Milloin jäsenet ovat lisämaksuvelvollisia, tilintarkastajain on tilintarkastuskertomuksessa, sen lisäksi, mitä tilintarkastuslaissa säädetään, jäsenluettelon, 48 §:ssä mainittujen hakemusten ja ilmoitusten sekä pöytäkirjojen nojalla todettava jäsenten ja osuusmaksujen lukumäärä sekä tilikauden kuluessa siinä kohden tapahtuneet muutokset.

91 a §
(kumotaan)

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

nan asioista, jotka hän tehtäväänsä suorittaessaan on saanut tietoonsa, jos siitä voi aiheutua haittaa osuuskunnalle.

Tilintarkastajan tulee vaadittaessa antaa osuuskunnan kokoukselle kaikki osuuskuntaa koskevat tiedot, jollei siitä aiheudu olennaista haittaa osuuskunnalle.

99 §

Jos osuuskunnan tai edustajiston kokous on hyväksynyt ehdotuksen kanteen nostamisesta tilintarkastajaa vastaan 160 §:n nojalla tai ehdotukseen on yhtynyt niin suuri vähemmistö, kuin 97 §:ssä tarkoitetaan, *olkoon osuuskunnan tai edustajiston jäsenen oikeudesta nostaa osuuskunnan lukuun sellainen kanne voimassa, mitä 98 §:ssä on sanottu.* Kanne on pantava vireille kahden vuoden kuluessa siitä osuuskunnan kokouksesta, jossa tilintarkastuskertomus on esitetty.

99 §

Jos osuuskunnan tai edustajiston kokous on hyväksynyt ehdotuksen kanteen nostamisesta tilintarkastajaa vastaan *tilintarkastuslain 44 §:n* nojalla tai ehdotukseen on yhtynyt niin suuri vähemmistö kuin 97 §:ssä tarkoitetaan, osuuskunnan tai edustajiston jäsenen oikeudesta nostaa osuuskunnan lukuun sellainen kanne on voimassa, mitä 98 §:ssä *säädetään.* Kanne on pantava vireille kahden vuoden kuluessa siitä osuuskunnan kokouksesta, jossa tilintarkastuskertomus on esitetty.

112 §

Mitä tässä laissa on säädetty tilintarkastajista, olkoon soveltuvin kohdin voimassa selvitystilan tilintarkastajista.

Mitä tässä laissa ja tilintarkastuslaissa säädetään tilintarkastajista, on soveltuvin kohdin voimassa selvitystilan tilintarkastajista.

160 §

Hallituksen jäsen ja muu 75 §:ssä tarkoitettu osuuskunnan edustaja, 80 §:ssä tarkoitettu osuuskunnan hallinnon hoitaja, *tilintarkastaja*, selvitysmies, *selvitystilan tilintarkastaja* sekä 106 §:ssä tarkoitettu toimitsija *korvatkoon* vahingon, jonka hän tehtävässään on tahallisesti tai huolimattomuudesta osuuskunnalle aiheuttanut.

160 §

Hallituksen jäsen ja muu 75 §:ssä tarkoitettu osuuskunnan edustaja, 80 §:ssä tarkoitettu osuuskunnan hallinnon hoitaja, selvitysmies sekä 106 §:ssä tarkoitettu toimitsija *on velvollinen korvaamaan* vahingon, jonka hän tehtävässään on tahallisesti tai huolimattomuudesta osuuskunnalle aiheuttanut.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 19 .

5.

Laki**avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä 29 päivänä huhtikuuta 1988 annetun lain (389/88) 10 luvun 2 §, 3 §:n 4 momentti sekä 4—7 ja 9 §,

näistä 10 luvun 2 § sellaisena kuin se on osittain muutettuna 8 päivänä tammikuuta 1993 annetulla lailla (94/93), sekä

muutetaan 2 luvun 15 §:n 2 momentti sekä 10 luvun 1 §, 3 §:n 3 momentti sekä 8 ja 10 § seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

2 luku

Avoimen yhtiön yhtiömiesten keskinäiset suhteet

15 §

Tarkastusoikeus

Yhtiömies saa käyttää avustajia kirjanpitoa tarkastaessaan. Toiset yhtiömiehet voivat kieltää avustajan käyttämisen, jollei avustaja ole *Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymä* tilintarkastaja. Avustajien salassapitovelvollisuudesta on voimassa, mitä 10 luvun 9 §:ssä on säädetty.

Yhtiömies saa käyttää avustajia kirjanpitoa tarkastaessaan. Toiset yhtiömiehet voivat kieltää avustajan käyttämisen, jollei avustaja ole hyväksytty tilintarkastaja. Avustajien salassapitovelvollisuudesta on voimassa, mitä *tilintarkastajasta tilintarkastuslain (/) 25 §:ssä* säädetään.

10 luku

Tilintarkastus

1 §

Soveltaisala

Tämän luvun säännöksiä on sovellettava avoimeen yhtiöön ja kommandiittiyhtiöön, jonka palveluksessa kahden viimeksi kuluneen tilikauden aikana on ollut keskimäärin yli 30 henkilöä.

Säännöksiä on sovellettava myös, jos yhtiössä on yhtiösopimuksen mukaan toimitettava tilintarkastus.

2 §

Tilintarkastajan kelpoisuusehdot

Vähintään yhdellä tilintarkastajalla tulee olla asuinpaikka Euroopan talousalueella tai

1 §

Soveltaisala

Avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön tilintarkastuksesta on voimassa, mitä tässä luvussa ja tilintarkastuslaissa säädetään.

Avoimessa yhtiössä ja kommandiittiyhtiössä on oltava yksi tai useampi tilintarkastaja sen mukaan kuin yhtiösopimuksessa määrätään. Tilintarkastajan valintaan osallistuvat yhtiömiehet voivat lisäksi valita yhden tai useamman varatilintarkastajan.

2 §

Tilintarkastajan kelpoisuusehdot

(kumotaan)

Voimassa oleva laki

Ehdotus

tilintarkastajan tulee olla 2 momentissa tarkoitettu yhteisö. Vajaavaltainen tai konkurssissa oleva ei voi olla tilintarkastajana. Tilintarkastajalla tulee olla sellainen kirjanpidon ja taloudellisten asiain tuntemus, joka yhtiön toimintaan katsoen on tarpeen tehtävän suorittamiseksi.

Jos yhtiön palveluksessa on kahden viimeksi kuluneen tilikauden aikana ollut keskimäärin yli 50 henkilöä, siinä tulee olla vähintään yksi Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja. Tilintarkastajaksi voidaan myös valita Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastajaksi valitun yhteisön on ilmoitettava avoimessa yhtiössä yhtiömiehelle ja kommandiittiyhtiössä vastuunalaiselle yhtiömiehelle, kenellä on päävastuu tilintarkastuksen toimittamisesta. Tämän henkilön tulee olla Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja. Häneen on sovellettava 4 §:n säännöksiä.

3 §

Tilintarkastajan valinta ja toimikausi

Tilintarkastaja voi erota toimestaan ilmoittamalla siitä yhtiölle, vaikka hänen toimikautensa ei ole päättynyt. Tilintarkastajan valintaan osallistuvat yhtiömiehet voivat yksimielisellä päätöksellä vapauttaa tilintarkastajan toimestaan.

Jos tilintarkastajan toimi tulee kesken toimikautta avoimeksi taikka jos tilintarkastaja menettää kelpoisuutensa sanottuun toimeen tai tulee esteelliseksi eikä varatilintarkastajaa ole, on valittava uusi tilintarkastaja jäljellä olevaksi toimikaudeksi.

4 §

Tilintarkastajan esteellisyys

Tilintarkastajana ei saa olla:

1) yhtiö mies tai toimitusjohtaja taikka se, jonka tehtävänä on yhtiön kirjanpidon tai varojen hoito taikka hoidon valvonta;

2) se, joka on yhtiön palveluksessa taikka muutoin alistus- tai riippuvuussuhteessa yhtiöön tai 1 kohdassa mainittuun henkilöön;

3) edellä 1 kohdassa mainitun henkilön avio- puoliso, veli tai sisar taikka se, joka on häneen suoraan ylenevässä tai alenevassa sukulaisuus- tai lankoussuhteessa; eikä

Tilintarkastajan valintaan osallistuvat yhtiömiehet voivat yksimielisellä päätöksellä vapauttaa tilintarkastajan toimestaan.

(4 mom. kumotaan)

4 §

Tilintarkastajan esteellisyys

(kumotaan)

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

4) se, jolla on rahalainaa yhtiöltä tai yhtiömieheltä taikka velvoitteita, joista nämä ovat asettaneet vakuuden.

5 §

Lääninhallituksen määräämä tilintarkastaja

Milloin 1 §:n 1 momentissa tai 2 §:n 2 momentissa tarkoitettussa yhtiössä ei ole kelpoisuusehdot täyttävää esteetöntä tilintarkastajaa, lääninhallituksen on ilmoituksesta määrättävä yhtiölle nämä vaatimukset täyttävä tilintarkastaja.

Ennen kuin määräys annetaan, on tilintarkastajan valintaan osallistuville yhtiömiehille varattava tilaisuus tulla kuulluksi. Määräys on voimassa, kunnes yhtiölle on valittu vaatimukset täyttävä tilintarkastaja. Lääninhallituksen määräystä tulee muutoksenhausta huolimatta heti noudattaa.

6 §

Tilintarkastuksen toimittaminen

Tilintarkastajan tulee hyvän tilintarkastustavan edellyttämässä laajuudessa tarkastaa tilinpäätös ja kirjanpito sekä yhtiön hallinto.

Tilintarkastajalle on varattava tilaisuus toimittaa tarkastus siinä laajuudessa kuin tämä katsoo tarpeelliseksi sekä annettava sellaista selvitystä ja apua, jota hän tarvitsee tehtävänsä suorittamiseen.

7 §

Tilintarkastusmerkintä

Kun tilintarkastus on suoritettu, tilintarkastajan tulee tehdä siitä tilinpäätökseen merkintä, jossa viitataan tilintarkastuskertomukseen.

8 §

Tilintarkastuskertomus

Tilintarkastajan on kultakin tilikaudelta annettava yhtiölle tilintarkastuskertomus viiden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.

Tilintarkastuskertomuksen tulee sisältää lausunto siitä, onko tilinpäätös laadittu voimassa olevien säännösten mukaisesti. Jollei tilinpäätöksessä ole annettu sellaisia tietoja, joita 9 luvun mukaan on annettava, tilintarkastajan tulee mainita siitä ja, jos se käy päinsä, antaa kertomuksessaan nämä tiedot.

5 §

Lääninhallituksen määräämä tilintarkastaja
(kumotaan)

6 §

Tilintarkastuksen toimittaminen

(kumotaan)

7 §

Tilintarkastusmerkintä

(kumotaan)

8 §

Tilintarkastuskertomus

Sen estämättä, mitä tilintarkastuslaissa säädetään, on tilintarkastajan kultakin tilikaudelta annettava yhtiölle tilintarkastuskertomus viiden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.

Voimassa oleva laki

Ehdotus

Jos tilintarkastuksessa havaitaan, että yhtiö-mies tai toimitusjohtaja on syylistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhtiötä kohtaan, taikka muutoin rikkonut tätä lakia tai yhtiösopimusta, on kertomuksessa tehtävä siitä muistutus. Tilintarkastajalla on muutoinkin oikeus antaa kertomuksessaan tietoja, joiden saattamista yhtiömiesten tietoon hän pitää tarpeellisena.

9 §

Salassapitovelvollisuus

Tilintarkastaja ei saa antaa ulkopuolisille tietoja sellaisista yhtiön asioista, jotka hän tehtäväänsä suorittaessaan on saanut tietoonsa, mikäli siitä voi aiheutua haittaa yhtiölle.

10 §

Vahingonkorvausvelvollisuus

Tilintarkastajan vahingonkorvausvelvollisuudesta on vastaavasti voimassa, mitä 2 luvun 12—14 §:ssä on säädetty.

Jos tilintarkastajana on tilintarkastusyhteisö, vastaavat vahingosta yhteisö sekä se, jolla on päävastuu tilintarkastuksen toimittamisesta.

9 §

Salassapitovelvollisuus

(kumotaan)

10 §

Vahingonkorvausvelvollisuus

Tilintarkastajan vahingonkorvausvelvollisuudesta on vastaavasti voimassa, mitä 2 luvun 13 ja 14 §:ssä sekä tilintarkastuslain 44 §:ssä säädetään.

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä
kuuta 19 _____.

6.

Laki**yhdistyslain 38 ja 39 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan 26 päivänä toukokuuta 1989 annetun yhdistyslain (503/89) 38 § ja 39 §:n 1 momentti seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

38 §

38 §

*Tilintarkastaja**Tilintarkastus*

Yhdistyksellä on oltava vähintään yksi tilintarkastaja ja varatilintarkastaja. Tilintarkastajan tulee hyvän tilintarkastustavan edellyttämässä laajuudessa tarkastaa yhdistyksen tilinpäätös, kirjanpito ja hallinto.

Yhdistyksen tilintarkastuksesta on voimassa mitä tässä laissa ja tilintarkastuslaissa (/) säädetään.

Yhdistyksellä on oltava vähintään yksi tilintarkastaja ja varatilintarkastaja.

39 §

39 §

*Vahingonkorvausvelvollisuus**Vahingonkorvausvelvollisuus*

Hallituksen jäsen, yhdistyksen toimihenkilö ja tilintarkastaja on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän on toimessaan tahallisesti tai tuottamuksesta aiheuttanut yhdistykselle. Sama koskee tätä lakia tai yhdistyksen sääntöjä rikkomalla yhdistyksen jäsenelle tai muulle aiheutettua vahinkoa. Työntekijän asemassa olevan vahingonkorvausvelvollisuudesta on voimassa, mitä siitä on erikseen säädetty.

Hallituksen jäsen ja yhdistyksen toimihenkilö on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän on toimessaan tahallisesti tai tuottamuksesta aiheuttanut yhdistykselle. Sama koskee tätä lakia tai yhdistyksen sääntöjä rikkomalla yhdistyksen jäsenelle tai muulle aiheutettua vahinkoa. Työntekijän asemassa olevan vahingonkorvausvelvollisuudesta on voimassa, mitä siitä erikseen säädetään.

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä
kuuta 19 _____

7.

Laki

säätiölain 12 ja 12 a §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan 5 päivänä huhtikuuta 1930 annetun säätiölain (109/30) 12 § ja 12 a §:n 1 momentti, sellaisina kuin ne ovat, 12 § muutettuna 13 päivänä heinäkuuta 1964 ja 27 päivänä maaliskuuta 1987 annetuilla laeilla (400/64 ja 349/87) ja 12 a §:n 1 momentti viimeksi mainitussa laissa, seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

12 §

Säätiöllä on oltava sen tilien ja hallinnon tarkastusta varten vähintään kaksi tilintarkastajaa ja näille varamiehet.

Tilintarkastajilla tulee olla, jollei säätiön sääntöihin ole otettu heidän pätevyyttään koskevia lisävaatimuksia, sellainen kirjanpidon ja taloudellisten asiain tuntemus, mitä säätiön toiminnan laadun ja laajuuden huomioon ottaen on pidettävä tarpeellisena sanotun tehtävän suorittamiseksi. Vähintään yhden tilintarkastajan ja tämän varamiehen tulee olla Keskuskauppakamarin tai kaupakamarin hyväksymä tilintarkastaja taikka Keskuskauppakamarin tai kaupakamarin hyväksymä tilintarkastusyhteisö, jollei oikeusministeriö erityisestä syystä myönnä poikkeusta. Jos tilintarkastajaksi on valittu tilintarkastusyhteisö, sen on ilmoitettava säätiön hallitukselle, kenellä Keskuskauppakamarin tai kaupakamarin hyväksymällä tilintarkastajalla on päävastuu tilintarkastuksen toimittamisesta. Häneen on sovellettava 3 ja 4 momentin säännöksiä.

Tilintarkastajaksi ei saa valita:

1) säätiön toimielimen jäsentä tai toimihenkilöä taikka sitä, jonka tehtävänä on säätiön kirjanpidon tai varojen hoito taikka hoidon valvonta;

2) sitä, joka on alistus- tai riippuvuussuhteessa 1 kohdassa tarkoitettuun henkilöön; eikä

3) sitä, joka on avioliitossa 1 kohdassa tarkoitetun henkilön kanssa tai tähän suoraan ylenevässä tahi alenevassa sukulaisuussuhteessa, sisarusuhteessa tai lankoussuhteessa.

Tilintarkastajalla ei saa olla rahallinaa säätiöltä.

Tilintarkastajan tulee hyvän tilintarkastustavan edellyttämässä laajuudessa tarkastaa kirjanpito ja tilinpäätös sekä säätiön hallinto. Tilintarkastajien on kultakin tilikaudelta annettava säätiön hallitukselle kirjallinen tilintarkastusker-

12 §

Säätiön tilintarkastuksesta on voimassa, mitä tässä luvussa ja tilintarkastuslaissa (/) säädetään.

Säätiöllä on oltava sen tilien ja hallinnon tarkastusta varten vähintään kaksi tilintarkastajaa ja näille varamiehet.

Vähintään yhden tilintarkastajan ja tämän varamiehen tulee olla hyväksytty tilintarkastaja, jollei oikeusministeriö erityisestä syystä myönnä poikkeusta.

Sen lisäksi, mitä tilintarkastuslaissa säädetään, tilintarkastuskertomuksen tulee sisältää erityinen lausuma siitä:

1) onko säätiön varat asianmukaisesti sijoitettu;

2) onko säätiön toimielimen jäsenille suoritettuja palkkioita pidettävä kohtuullisina; sekä

3) antavatko säätiön tilinpäätös ja toimintakertomus oikeat ja riittävät tiedot säätiön toiminnasta.

Voimassa oleva laki

Ehdotus

tomus. Tilintarkastuskertomuksen tulee sisältää lausunto siitä, onko tilinpäätös laadittu voimassa olevien säännösten mukaisesti sekä erityinen lausuma siitä,

1) onko säätiön varat asianmukaisesti sijoitettu;

2) onko säätiön kirjanpidon ja juoksevain asiain hoito asianmukainen;

3) onko säätiön toimielimen jäsenille suoritettuja palkkioita pidettävä kohtuullisina; sekä

4) antavatko säätiön tilinpäätös ja toimintakertomus oikeat ja riittävät tiedot säätiön taloudesta ja toiminnasta.

12 a §

Säätiön toimielimen jäsen, säätiön toimihenkilö sekä tilintarkastaja on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän toimeksaan tahallaan tai tuottamuksesta on aiheuttanut säätiölle. Sama koskee tätä lakia tai säätiön sääntöjä rikkomalla muulle aiheutettua vahinkoa.

12 a §

Säätiön toimielimen jäsen ja säätiön toimihenkilö on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän toimeksaan tahallaan tai tuottamuksesta on aiheuttanut säätiölle. Sama koskee tätä lakia tai säätiön sääntöjä rikkomalla muulle aiheutettua vahinkoa.

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä
kuuta 19 _____

8.

Laki

sijoitusrahastolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan 8 päivänä toukokuuta 1987 annetun sijoitusrahastolain (480/87) 46 §, 47 §:n 1—3 momentti ja 48 §,

sellaisina kuin niistä ovat 46 § ja 47 §:n 2 momentti 9 päivänä elokuuta 1993 annetussa laissa (748/93) ja 48 § osittain muutettuna viimeksi mainitulla lailla,

muutetaan 44 §, 45 §:n 1 ja 2 momentti, 58 §:n 1 momentti ja 60 §, sekä

lisätään 43 §:ään uusi 1 momentti, jolloin nykyinen 1 ja 2 momentti siirtyvät 2 ja 3 momentiksi, seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

43 §

43 §

Rahastoyhtiön tilintarkastuksesta ja sen hallintoimien sijoitusrahastojen tilintarkastuksesta on voimassa, mitä tilintarkastuslaissa (/) ja tässä luvussa säädetään.

Voimassa oleva laki

Ehdotus

44 §

Tilintarkastajan on oltava täysivaltainen Suomessa asuva Suomen kansalainen. Tilintarkastajalla tulee olla sellainen laskentatoimen ja taloudellisten asiain tuntemus ja kokemus kuin sijoitusrahastotoiminnan laatuun ja laajuuteen katsoen on tarpeen tehtävän suorittamiseksi.

Tilintarkastajaksi voidaan valita Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastusyhteisö. Ainakin yhden tilintarkastajan ja hänen varamiehensä on oltava Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö. Tilintarkastajaksi valitun yhteisön on ilmoitettava rahastoyhtiön hallitukselle, kenellä on päävastuu tilintarkastuksen toimittamisesta. Tämän henkilön on oltava Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja.

45 §

Pankkitarkastusviraston on määrättävä kelpoisuusehdot täyttävä tilintarkastaja:

1) milloin 43 §:n 1 momentin ja 44 §:n säännöksiä on rikottu;

2) milloin tilintarkastaja on *osakeyhtiölain* 10 luvun 5 §:n 1 ja 2 momentin mukaan esteellinen eikä esteettömien tilintarkastajien lukumäärä ole tämän lain tai rahastoyhtiön yhtiöjärjestyksen mukaan riittävä; tai

3) milloin rahastoyhtiön yhtiöjärjestykseen otettua tilintarkastajien lukumäärää tai kelpoisuutta koskevaa määräystä ei ole noudatettu.

Osakeyhtiölain 10 luvun 1 §:n 3 momentissa ja 14 §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitetun määräyksen antaa *pankkitarastusvirasto*.

46 §

Rahastoyhtiön hallituksen ja toimitusjohtajan sekä säilytyspankin johtokunnan tai hallituksen ja toimitusjohtajan on varattava tilintarkastajalle tilaisuus toimittaa tarkastus siinä laajuudessa kuin tämä katsoo tarpeelliseksi sekä annettava sellaista selvitystä ja apua, jota tilintarkastaja pyytää.

47 §

Tilintarkastajan on hyvän tilintarkastustavan edellyttämässä laajuudessa tarkastettava sijoitusrahaston ja rahastoyhtiön tilinpäätös ja kirjanpito sekä hallinto.

44 §

Ainakin yhden tilintarkastajan ja hänen varamiehensä on oltava Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja tai hyväksytty tilintarkastusyhteisö.

45 §

Rahoitustarkastuksen on määrättävä kelpoisuusehdot täyttävä tilintarkastaja:

1) milloin 43 §:n 2 momentin, 44 §:n ja *tilintarkastuslain* 10 §:n säännöksiä on rikottu;

2) milloin tilintarkastaja on *tilintarkastuslain* 23 §:n ja 24 §:n 1 momentin mukaan esteellinen eikä esteettömien tilintarkastajien lukumäärä ole tämän lain tai rahastoyhtiön yhtiöjärjestyksen mukaan riittävä; tai

3) milloin rahastoyhtiön yhtiöjärjestykseen otettua tilintarkastajien lukumäärää tai kelpoisuutta koskevaa määräystä ei ole noudatettu.

Osakeyhtiölain 10 luvun 1 §:n 4 momentissa ja 14 §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitetun määräyksen antaa *rahoitustarkastus*.

46 §

(kumotaan)

47 §

(1—3 mom. kumotaan)

Voimassa oleva laki

Ehdotus

Tilintarkastajan tulee noudattaa rahastoyhtiön yhtiökokouksen ja rahasto-osuuden omistajien kokouksen antamia erityisiä ohjeita, mikäli ne eivät ole ristiriidassa lain, rahastoyhtiön yhtiöjärjestyksen tai sijoitusrahaston sääntöjen taikka hyvän tilintarkastustavan kanssa.

Kun tilintarkastus on suoritettu, tilintarkastajan on tehtävä siitä tilinpäätökseen merkintä, jossa viitataan tilintarkastuskertomukseen. Jos tilintarkastaja katsoo, että tuloslaskelmaa tai tasetta ei ole vahvistettava, hänen on tehtävä siitäkin merkintä.

48 §

Tilintarkastajien on kultakin tilikaudelta annettava rahastoyhtiön yhtiökokoukselle tilintarkastuskertomus. Kertomus on luovutettava rahastoyhtiön hallitukselle viimeistään kaksi viikkoa ennen varsinaista yhtiökokousta.

Tilintarkastuskertomuksen tulee sisältää lausunto siitä, onko tilinpäätös laadittu voimassa olevien säännösten mukaisesti. Jollei tilinpäätöksessä ole annettu sellaisia tietoja, joita siinä lain tai viranomaisten määräysten mukaan on annettava, tilintarkastajien tulee mainita siitä ja, jos se käy päinsä, antaa kertomuksessaan nämä tiedot.

Jos tarkastuksessa havaitaan, että rahastoyhtiön hallituksen jäsen tai toimitusjohtaja on syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saatetaan seurata vahingonkorvausvelvollisuus, taikka muutoin rikkonut tätä lakia tai rahoitusyhtiön yhtiöjärjestystä taikka sijoitusrahaston sääntöjä, on tilintarkastuskertomuksessa tehtävä siitä muistutus. Kertomuksessa on oltava myös vastuuvapautta koskeva lausunto. Tilintarkastajilla on muutoinkin oikeus antaa kertomuksessaan tietoja, joiden saattamista rahastoyhtiön yhtiökokouksen ja rahasto-osuuden omistajien kokouksen tietoon he pitävät tarpeellisina.

Tilintarkastuskertomuksen tulee aina sisältää erityinen lausuma tuloslaskelman ja taseen vahvistamisesta sekä toimintakertomukseen sisältyvästä ehdotuksesta rahastoyhtiön ja sijoitusrahaston voittoa tai tappiota koskeviksi toimenpiteiksi.

58 §

Rahastoyhtiön hallituksen jäsen tai varajäsen, toimitusjohtaja, tilintarkastaja tai hänen varamiehensä sekä toimihenkilö on velvollinen

48 §

(kumotaan)

58 §

Rahastoyhtiön hallituksen jäsen tai varajäsen, toimitusjohtaja sekä toimihenkilö on velvollinen pitämään salassa, mitä hän on tehtä-

Voimassa oleva laki

pitämään salassa, mitä hän on tehtävässään saanut tietää rahastoyhtiön asiakkaan tai jonkun muun taloudellisesta asemasta taikka liike- tai ammattisalaisuudesta.

60 §

Rahastoyhtiön hallituksen jäsen, toimitusjohtaja ja tilintarkastaja on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän tehtävässään on rikkomalla tätä lakia tai sijoitusrahaston sääntöjä tahallisesti tai tuottamuksesta aiheuttanut rahasto-osuuden omistajalle tai muulle henkilölle.

Ehdotus

vässään saanut tietää rahastoyhtiön asiakkaan tai jonkun muun taloudellisesta asemasta taikka liike- tai ammattisalaisuudesta.

60 §

Rahastoyhtiön hallituksen jäsen ja toimitusjohtaja on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän tehtävässään on rikkomalla tätä lakia tai sijoitusrahaston sääntöjä tahallisesti tai tuottamuksesta aiheuttanut rahasto-osuuden omistajalle tai muulle henkilölle.

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä
kuuta 19 _____

9.

Laki**arvopaperinvälitysliikkeistä annetun lain 14 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan arvopaperinvälitysliikkeistä 26 päivänä toukokuuta 1989 annetun lain (499/89) 14 §:n 3 momentti sekä

lisätään 14 §:ään uusi 1 momentti, jolloin nykyinen 1 ja 2 momentti sekä muutettu 3 momentti siirtyvät 2—4 momentiksi, seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus**Tilintarkastajat*

14 §

Osakeyhtiölain (734/78) 10 luvun 5 §:n 3 momenttia ei sovelleta arvopaperinvälitysliikkeen tilintarkastajaan. Osakeyhtiölain 10 luvun 1 §:n 3 momentissa, 6 §:ssä ja 14 §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitetun määräyksen antaa pankkitarkastusvirasto.

14 §

Arvopaperinvälitysliikkeen tilintarkastuksesta on voimassa, mitä tässä luvussa ja tilintarkastuslaissa (/) säädetään.

Tilintarkastuslain 24 §:n 2 momenttia ei sovelleta arvopaperinvälitysliikkeen tilintarkastajaan. Osakeyhtiölain 10 luvun 1 §:n 4 momentissa, 4 §:ssä, 14 §:n 1 ja 2 momentissa sekä tilintarkastuslain 27 §:ssä tarkoitetun määräyksen antaa rahoitustarkastus.

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä
kuuta 19 _____

10.

Laki

vakuutuskassalain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan 27 päivänä marraskuuta 1992 annetun vakuutuskassalain (1164/92) 57 §:n 2 ja 3 momentti sekä 58, 60, 62—64, 66—68 ja 152 §,

muutetaan 59 §:n 2 momentti, 61 §:n 1 momentti, 65 §, 69 §:n 3 momentti, 154 §:n 2 momentti ja 157 §:n 1 momentin johdantokappale sekä

lisätään 56 §:ään uusi 1 momentti, jolloin nykyinen 1 ja 2 momentti siirtyvät 2 ja 3 momentiksi, seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

56 §

56 §

Vakuutuskassan tilintarkastuksesta on voimassa, mitä tässä luvussa ja tilintarkastuslaissa (/) säädetään.

57 §

Tilintarkastaja voi erota toimestaan ilmoittamalla siitä hallitukselle, vaikkei hänen toimikautensa vielä ole päättynyt. Tilintarkastajan voi erottaa toimestaan se, joka on hänet valinnut.

(2 ja 3 mom. kumotaan)

Jos tilintarkastajan toimi tulee avoimeksi kesken toimikautta tai jos tilintarkastaja menettää kelpoisuutensa sanottuun toimeen, eikä varatilintarkastajaa enää ole, hallituksen on huolehdittava siitä, että uusi tilintarkastaja valitaan jäljellä olevaksi toimikaudeksi.

58 §

58 §

Tilintarkastajan on oltava luonnollinen henkilö tai 2 momentissa tarkoitettu yhteisö. Tilintarkastajalla on oltava sellainen laskentatoimen, taloudellisten ja oikeudellisten asioiden sekä tilintarkastuksen tuntemus ja kokemus kuin vakuutuskassan toiminnan laatuun ja laajuuteen nähden on tarpeen tehtävän suorittamiseksi. Vajaavaltainen tai konkurssissa oleva ei voi olla tilintarkastajana.

(kumotaan)

Tilintarkastajaksi voidaan valita Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastusyhteisö. Keskuskauppakamarin hyväksymään yhteisöön on vastaavasti sovellettava, mitä tässä luvussa sanotaan Keskuskauppakamarin hyväksymästä tilintarkastajasta ja kauppakamarin hyväksymään yhteisöön, mitä kauppakamarin hyväksymästä tilintarkastajasta sanotaan. Tilintarkastajaksi valitun yhteisön on ilmoitettava asianomaisen kassan hallitukselle, kenellä on

Voimassa oleva laki

Ehdotus

päävastuu tilintarkastuksen toimittamisesta. Tämän henkilön tulee olla Keskuskauppakamarin hyväksymässä yhteisössä Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja ja kauppakamarin hyväksymässä yhteisössä Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja. Häneen on sovellettava 60 ja 67 §:n säännöksiä.

59 §

Sosiaali- ja terveysministeriö voi erityisistä syistä hakemuksesta määrätä, että kassa saa Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymän tilintarkastajan sijasta valita muun 58 §:n 1 momentissa mainitut kelpoisuusehdot täyttävän tilintarkastajan.

60 §

Tilintarkastajana ei saa olla:

1) vakuutuskassan taikka sellaisen yhteisön hallituksen tai hallintoneuvoston jäsen, jossa kassa omistaa yli 20 prosenttia osakepääomasta tai omaa vastaavan määräysvallan, toimitusjohtaja tai se, jonka tehtävänä on kassan kirjanpidon tai varojen hoito taikka hoidon valvonta;

2) se, joka on kassan palveluksessa tai muutoin alistus- tai riippuvuussuhteessa kassaan, sen hallituksen jäsenen tai muuhun 1 kohdassa mainittuun henkilöön; eikä

3) edellä 1 ja 2 kohdassa mainitun henkilön aviopuoliso, veli tai sisar taikka se, joka on häneen suoraan ylenevässä tai alenevassa sukulaisuus- tai lankoussuhteessa taikka sellaisessa lankoussuhteessa, että toinen heistä on naimisissa toisen veljen tai sisaren kanssa.

Tilintarkastajalla ei saa olla rahalainaa kasalta tai muulta 1 momentin 1 kohdassa mainitulta yhteisöltä.

61 §

Sosiaali- ja terveysministeriön on ilmoituksesta määrättävä vakuutuskassalle kelpoisuusehdot täyttävä tilintarkastaja, jos:

1) tilintarkastajaa ei ole valittu 59 §:n mukaisesti;

2) tilintarkastajalla ei ole 58 §:n 1 momentissa tarkoitettua kelpoisuutta tai jos hän on 60 §:n mukaan esteellinen; tai

3) kassan sääntöihin otettua tilintarkastajien lukumäärää tai kelpoisuutta koskevaa määräystä on rikottu.

Sosiaali- ja terveysministeriö voi erityisistä syistä hakemuksesta määrätä, että kassa saa Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymän tilintarkastajan sijasta valita muun tilintarkastuslain 10 §:ssä mainitut kelpoisuusehdot täyttävän tilintarkastajan.

60 §

(kumotaan)

61 §

Sosiaali- ja terveysministeriön on ilmoituksesta määrättävä vakuutuskassalle kelpoisuusehdot täyttävä tilintarkastaja tilintarkastuslain 27 §:n 1 momentissa säädettyissä tapauksissa.

Voimassa oleva laki

Ehdotus

62 §

Tilintarkastajan tulee hyvän tilintarkastustavan edellyttämässä laajuudessa tarkastaa tilinpäätös ja kirjanpito sekä vakuutuskassan hallinto.

Tilintarkastajan tulee noudattaa kassankokouksen antamia erityisiä ohjeita, mikäli ne eivät ole ristiriidassa lain, kassan sääntöjen tai hyvän tilintarkastustavan kanssa.

(kumotaan)

62 §

63 §

Hallituksen ja toimitusjohtajan on varattava tilintarkastajalle tilaisuus toimittaa tarkastus siinä laajuudessa kuin tämä katsoo tarpeelliseksi sekä annettava sellaista selvitystä ja apua, jota tilintarkastaja pyytää.

(kumotaan)

63 §

64 §

Kun tilintarkastus on suoritettu, tilintarkastajan tulee tehdä siitä tilinpäätökseen merkintä, jossa viitataan tilintarkastuskertomukseen. Jos tilintarkastaja katsoo, ettei tuloslaskelmaa tai tasetta ole vahvistettava, on hänen tehtävä siitäkin merkintä.

(kumotaan)

64 §

65 §

Tilintarkastajien on kunkin tilikaudelta annettava tilintarkastuskertomus kassankokoukselle. Kertomus on luovutettava vakuutuskassan hallitukselle viimeistään kaksi viikkoa ennen varsinaista kassankokousta.

Tilintarkastuskertomuksen tulee sisältää lausunto siitä, onko tilinpäätös laadittu voimassa olevien säännösten mukaisesti. Jollei tilinpäätöksessä ole annettu sellaisia tietoja, joita 6 luvun mukaan on annettava, tilintarkastajan tulee mainita siitä ja, jos se käy päinsä, antaa kertomuksessaan nämä tiedot.

Jos tarkastuksessa havaitaan, että kassan hallituksen jäsen, toimitusjohtaja tai hallintoneuvoston jäsen on syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus, taikka muutoin rikkonut tätä lakia tai kassan sääntöjä, on kertomuksessa tehtävä siitä muistutus. Tilintarkastuskertomuksessa tulee olla myös vastuuvapautta koskeva lausunto. Tilintarkastajilla on muutoinkin oikeus antaa kertomuksessaan tietoja, joiden saattamista osakkaiden ja jäsenten tietoon he pitävät tarpeellisenä.

Tilintarkastuskertomuksen tulee aina sisältää erityinen lausuma tuloslaskelman ja taseen vahvistamisesta sekä toimintakertomukseen sisälty-

65 §

Sosiaali- ja terveysministeriö voi antaa tilintarkastuskertomuksesta tarkempia määräyksiä.

Voimassa oleva laki

Ehdotus

västä ehdotuksesta kassan yli- tai alijäämää koskeviksi toimenpiteiksi.

Sosiaali- ja terveysministeriö voi lisäksi antaa tilintarkastuskertomuksesta tarkempia määräyksiä.

66 §

Tilintarkastajan hallitukselle tai toimitusjohtajalle esittämät huomautukset on merkittävä pöytäkirjaan tai muuhun asiakirjaan, joka on annettava hallitukselle ja säilytettävä luotettavalla tavalla.

(kumotaan)

66 §

67 §

Tilintarkastajalla on oikeus olla kassankouksessa saapuvilla. Hänen tulee olla siinä saapuvilla, jos käsiteltävät asiat ovat sellaisia, että hänen läsnäolonsa on tarpeen.

(kumotaan)

67 §

68 §

Tilintarkastaja ei saa antaa jäsenelle, osakkaalle tai ulkopuoliselle tietoja sellaisista vakuutuskassan asioista, jotka hän tehtävänsä suorittaessaan on saanut tietoonsa, jos siitä voi aiheutua haittaa kassalle.

(kumotaan)

68 §

Tilintarkastajan tulee vaadittaessa antaa kassankoukselle kaikki kassaa koskevat tiedot, mikäli siitä ei aiheudu olennaista haittaa kassalle.

69 §

Mitä tilintarkastajasta säädetään 58, 60, 63, 66 ja 67 §:ssä, on vastaavasti sovellettava tässä pykälässä tarkoitettuun tarkastajaan.

Mitä tilintarkastajasta säädetään *tilintarkastuslain* 4—6, 10, 15, 20—24 §:ssä, sovelletaan vastaavasti tässä pykälässä tarkoitettuun tarkastajaan.

152 §

Tilintarkastaja on korvausvelvollinen 151 §:ssä säädettyjen perusteiden mukaisesti. Hän vastaa myös vahingosta, jonka hänen apulaisensa tahallisesti tai tuottamuksesta on aiheuttanut.

(kumotaan)

152 §

Jos tilintarkastajana on tilintarkastusyhteisö, vastaavat vahingosta yhteisö sekä se, jolla on päävastuu tilintarkastuksen toimittamisesta.

154 §

Mitä 1 momentissa säädetään vahingonkorvauksen sovittelusta, on perustajan, hallituksen

Mitä 1 momentissa säädetään vahingonkorvauksen sovittelusta, on perustajan, hallituksen

Voimassa oleva laki

jäsenen, hallintoneuvoston jäsenen, *toimitusjohtajan ja tilintarkastajan* osalta noudatettava vain, jos hänen syykseen jää lievä huolimattomuus.

157 §

Vakuutuskassan lukuun 151—153 §:n nojalla ajettavaa kannetta ei voida nostaa, ellei kanne perustu rangaistavaan tekoon:

Ehdotus

jäsenen, hallintoneuvoston jäsenen ja toimitusjohtajan osalta noudatettava vain, jos hänen syykseen jää lievä huolimattomuus.

157 §

Vakuutuskassan lukuun 151 ja 153 §:n sekä tilintarkastuslain 44 §:n nojalla ajettavaa kannetta ei voida nostaa, ellei kanne perustu rangaistavaan tekoon:

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä
kuuta 19 _____.

11.

Laki**henkilöstörahastolain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

kumotaan 15 päivänä syyskuuta 1989 annetun henkilöstörahastolain (814/89) 49 ja 50 § ja 52 §:n 2 momentti sekä

muutetaan 48 ja 51 §, näistä 48 § sellaisena kuin se on osittain muutettuna 26 päivänä helmikuuta 1993 annetulla lailla (237/93), seuraavasti:

Voimassa oleva laki

48 §

Tilintarkastaja

Henkilöstörahastolla on oltava vähintään yksi tilintarkastaja sen mukaan kuin rahaston säännöissä määrätään. Jos rahastolle on valittu vain yksi tilintarkastaja eikä tämä ole 3 momentissa tarkoitettu yhteisö, on valittava ainakin yksi varatilintarkastaja.

Vajaavaltainen taikka konkurssissa tai liiketoimintakiellossa oleva ei saa olla tilintarkastajana.

Tilintarkastajalla tulee olla sellainen kirjanpidon ja taloudellisten asiain tuntemus, joka rahaston toimintaan katsoen on tarpeen tehtävän suorittamiseksi. Vähintään yhden tilintarkastajan ja tämän varamiehen tulee olla Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö. Tilintarkastajaksi valitun tilintarkastusyhteisön on ilmoitettava rahaston hallitukselle, kenellä Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymällä

Ehdotus

48 §

Tilintarkastaja

Henkilöstörahaston tilintarkastuksesta on voimassa, mitä tässä luvussa ja tilintarkastuslaissa (/) säädetään.

Henkilöstörahastolla on oltava vähintään yksi tilintarkastaja sen mukaan kuin rahaston säännöissä määrätään. Jos rahastolle on valittu vain yksi tilintarkastaja eikä tämä ole 3 momentissa tarkoitettu yhteisö, on valittava ainakin yksi varatilintarkastaja.

Vähintään yhden tilintarkastajan ja tämän varamiehen tulee olla Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö.

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

tilintarkastajalla on päävastuu tilintarkastuksen toimittamisesta. Häneen on sovellettava 49 §:n säännöksiä.

49 §

Tilintarkastajan esteellisyys

Tilintarkastajana ei saa olla:

1) henkilöstörahaston hallituksen jäsen taikka se, jonka tehtävänä on rahaston kirjanpidon tai varojen hoito taikka hoidon valvonta;

2) se, joka on rahaston palveluksessa taikka muutoin alistus- tai riippuvuussuhteessa rahastoon tai 1 kohdassa mainittuun henkilöön; eikä

3) edellä 1 kohdassa mainitun henkilön avio- puoliso, veli tai sisar taikka se, joka on häneen suoraan ylenevässä tai alenevassa sukulais- tai lankoussuhteessa, tahi sellaisessa lankoussuhteessa, että toinen heistä on naimisissa toisen veljen tai sisaren kanssa.

50 §

Tilintarkastus

Tilintarkastajan tulee hyvän tilintarkastustavan edellyttämässä laajuudessa tarkastaa tilinpäätös ja kirjanpito sekä henkilöstörahaston hallinto.

Tilintarkastajan tulee noudattaa rahaston kokouksen erityisiä ohjeita, mikäli ne eivät ole ristiriidassa lain tai rahaston sääntöjen taikka hyvän tilintarkastustavan kanssa.

Henkilöstörahaston hallituksen on varattava tilintarkastajalle tilaisuus toimittaa tarkastus siinä laajuudessa kuin tämä katsoo tarpeelliseksi sekä annettava sellaista selvitystä ja apua, jota tilintarkastaja pyytää.

Kun tilintarkastus on suoritettu, tilintarkastajan tulee tehdä siitä tilinpäätökseen merkintä, jossa viitataan tilintarkastuskertomukseen. Jos tilintarkastaja katsoo, ettei tuloslaskelmaa tai tasetta ole vahvistettava, on hänen tehtävä siitäkin merkintä.

51 §

Tilintarkastuskertomus

Tilintarkastajan on kultakin tilikaudelta annettava rahaston kokoukselle tilintarkastuskertomus. Kertomus on annettava henkilöstörahaston hallitukselle viimeistään kaksi viikkoa ennen rahaston kokousta.

49 §

Tilintarkastajan esteellisyys

(kumotaan)

50 §

Tilintarkastus

(kumotaan)

51 §

Tilintarkastuskertomus

Sen lisäksi, mitä tilintarkastuslaissa säädetään, tilintarkastuskertomuksen tulee sisältää lausuma siitä, onko rahaston varat sijoitettu 20 §:ssä edellytetyllä tavalla.

Voimassa oleva laki

Tilintarkastuskertomuksen tulee sisältää *lausunto siitä, onko tilinpäätös laadittu voimassa olevien säännösten mukaisesti sekä* lausuma siitä, onko rahaston varat sijoitettu 20 §:ssä edellytetyllä tavalla.

Tilintarkastuskertomukseen on liitettävä yrityksen tilintarkastajien lausunto siitä, onko voittopalkkioerä suoritettu yrityksen päättämän määräytymisperusteen mukaan. Mikäli rahasto on sijoittanut varojaan yritykseen oman pääoman ehdoin eikä näillä varoilla ole markkina-arvon perusteella todettavaa käypää arvoa, kertomukseen on liitettävä yrityksen tilintarkastajien lausunto siitä, onko nämä sijoitukset asianmukaisesti arvostettu.

Jollei tilinpäätöksessä ole annettu lain edellyttämiä tietoja, tilintarkastajan tulee mainita siitä ja, jos se käy päinsä, antaa kertomuksessaan nämä tiedot. Tilintarkastajalle on muutoinkin oikeus antaa kertomuksessaan tietoja, joiden saattamista rahaston jäsenten tietoon hän pitää tarpeellisena.

Jos tilintarkastuksessa havaitaan, että rahaston hallituksen jäsen tai toimihenkilö on syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus rahastoa kohtaan, taikka muutoin rikkonut tätä lakia tai rahaston sääntöjä, on kertomuksessa tehtävä siitä muistutus. Kertomuksessa tulee olla myös vastuuvapautta koskeva lausunto.

Tilintarkastuskertomuksen tulee aina sisältää erityinen lausuma tuloslaskelman ja taseen vahvistamisesta sekä toimintakertomukseen sisältyvästä ehdotuksesta henkilöstörahaston yli- tai alijäämää koskeviksi toimenpiteiksi.

Ehdotus

Tilintarkastuskertomukseen on liitettävä yrityksen tilintarkastajien lausunto siitä, onko voittopalkkioerä suoritettu yrityksen päättämän määräytymisperusteen mukaan. Mikäli rahasto on sijoittanut varojaan yritykseen oman pääoman ehdoin eikä näillä varoilla ole markkina-arvon perusteella todettavaa käypää arvoa, kertomukseen on liitettävä yrityksen tilintarkastajien lausunto siitä, onko nämä sijoitukset asianmukaisesti arvostettu.

52 §

Vahingonkorvausvelvollisuus

Tilintarkastaja on korvausvelvollinen 1 momentissa säädettyjen perusteiden mukaisesti. Hän vastaa myös vahingosta, jonka hänen apulaisensa tahallisesti tai tuottamuksellisesti on aiheuttanut. Jos tilintarkastajana on tilintarkastusyhteisö, vastaavat vahingosta yhteisö sekä se, jolla on päävastuu tilintarkastuksen toimittamisesta.

(2 mom. kumotaan)

Tämä laki tulee voimaan _____ päivänä
kuuta 19 _____

YHTEISÖJEN JA SÄÄTIÖIDEN LUKUMÄÄRÄT SUOMESSA TILINTARKASTUSLAIN 11 JA 12 §:N MUKAAN JAOTELTUINA

Tilintarkastajan kelpoisuusehdot yhteisöjen ja säätiöiden kokorajat yhteisöjen ja säätiöiden lukumäärät 1)

12 §

Vähintään yhden tilintarkastajan on oltava KHT-tilintarkastaja tai -yhteisö, jos yhteisössä tai säätiössä vähintään kaksi seuraavista kolmesta edellytyksestä täyttyy (muiden tilintarkastajien tulee olla hyväksyttyjä tilintarkastajia)

- * tase yli 150 milj. markkaa
- * liikevaihto tai sitä vastaava tuotto yli 300 milj. markkaa
- * yhteisön tai säätiön palveluksessa keskimäärin yli 300 henkilöä

Osakeyhtiöt	380
Asuntoyhteisöt	0
Osuuskunnat	39
Säätiöt ja yhdistykset	14
Ay:t ja ky:t	0
Yhteensä	433

11 § 2 mom.

Vain hyväksytty tilintarkastaja voi toimia tilintarkastajana, jos yhteisössä tai säätiössä vähintään kaksi seuraavista kolmesta edellytyksestä täyttyy

- * tase yli 12,5 milj. markkaa
- * liikevaihto tai sitä vastaava tuotto yli 25 milj. markkaa
- * yhteisön tai säätiön palveluksessa keskimäärin yli 50 henkilöä

Osakeyhtiöt	1 413
Asuntoyhteisöt	0
Osuuskunnat	91
Säätiöt ja yhdistykset	18
Ay:t ja ky:t	164
Yhteensä	1 686

11 § 1 mom.

Vähintään yhden tilintarkastajan on oltava hyväksytty tilintarkastaja, jos yhtiössä tai säätiössä vähintään kaksi seuraavista kolmesta edellytyksestä täyttyy

- * tase yli 2 milj. markkaa
- * liikevaihto tai sitä vastaava tuotto yli 4 milj. markkaa
- * yhteisön tai säätiön palveluksessa keskimäärin yli 10 henkilöä

Osakeyhtiöt	10 755
Asuntoyhteisöt	772
Osuuskunnat	153
Säätiöt ja yhdistykset	57
Ay:t ja ky:t	4 571
Yhteensä	16 308

Muut

- * yritykset, jotka eivät ylitä yllä mainittuja edellytyksiä

Osakeyhtiöt	66 933
Asuntoyhteisöt	67 905
Osuuskunnat	629
Säätiöt ja yhdistykset	9 106
Ay:t ja ky:t	52 327
Yhteensä	196 900

Lisätiedot ja oletukset

Tutkimus on tehty verohallituksen yritystietokannasta, jossa on mukana yhteensä 215327 yhteisöä ja säätiötä jakautuen seuraavasti:

Osakeyhtiöt	79 481
Asuntoyhteisöt	68 677
Osuuskunnat	912
Säätiöt ja yhdistykset	9 195
Ay:t ja ky:t	57 062
Yhteensä	215 327

1) Yhteisöt ja säätiöt, jotka kuuluvat momentin kokoluokkaan mutta eivät ylitä seuraavan kohdan kokorajoja.

— Tiedot perustuvat verohallituksen vuoden 1991 verotuksesta keräämiin tietoihin.

— Tietokantaan on otettu mukaan toimivat yritykset eli ne, joiden liikevaihto on yli 0 mk.

— Työntekijöiden lukumäärä on laskettu siten, että mukana ovat kaikki kotikuntaiset yrityksissä verovuonna 1991 työskennelleet.

— Lukumäärissä ei ole otettu huomioon konsernisuhteita. (Vuoden 1991 aikana 1175 osakeyhtiötä ja 13 osuuskuntaa antoi konserniavustusta, yhteensä 10,5 miljardia markkaa.)

— Teknisistä syistä säätiöitä ja yhdistyksiä ei ole voitu erotella toisistaan.

— Tiedot perustuvat veroilmoituksista kerättyihin tietoihin. Suurin osa yhdistyksistä ei jätä veroilmoitusta, joten lähes kaikki yhdistykset kuuluvat tilastossa noudatetun jaottelun mukaan liikevaihdottomiin yhteisöihin. Tilas-

tossa mukana olevien yhdistysten liikevaihdoksi on katsottu ainoastaan liiketoiminnan tuotot.

— Tilastossa ei ole mukana kaikkia pankkeja eikä kaikkia vakuutuslaitoksia.

— 30.6.1993 kaupparekisterissä oli 165 429 osakeyhtiötä, 63 739 asunto-osakeyhtiötä, 1967 osuuskuntaa, 147 asunto-osuuskuntaa, 21 420 avointa yhtiötä ja 64 756 kommandiittiyhtiötä.

— 1.9.1993 yhdistysrekisterissä oli 97 283 yhdistystä.

— 1.1.1993 säätiörekisterissä oli 2232 säätiötä. Säätiölain (109/30) 12 §:n 2 momentin mukaan jokaisessa säätiössä on vähintään yhden tilintarkastajan ja tämän varamiehen oltava hyväksytty tilintarkastaja tai hyväksytty tilintarkastusyhteisö.