

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi tilintarkastajajärjestelmän valvonnasta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksen tarkoituksena on korostaa ja edelleen kehittää kauppakamarilaitoksen suorittamaan tilintarkastajien hyväksymiseen perustuvan tilintarkastajajärjestelmän puolueettomuutta ja riippumattomuutta. Tähän pyritään liittämällä valtiovalta mukaan tilintarkastajien hyväksymisjärjestelmään. Esityksessä ehdotetaan perustettavaksi erityinen tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakunta kauppaja teollisuusministeriön yhteyteen.

Valvontalautakunnan tehtävänä olisi valvoa kauppakamarin ja Keskuskauppakamarin suorittamaan tilintarkastajien hyväksymiseen perustuvaa tilintarkastajajärjestelmää sekä käsitellä ja ratkaista ylimpänä muutoksenhakuelimenä tietyt Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnan päätöksistä tehdyt valitukset.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan 1 päivänä tammikuuta 1983.

SISÄLLYSLUETTELO

	Sivu		Sivu
YLEISPERUSTELUT	3	4. Esityksen organisatoriset vaikutukset	7
1. Esityksen yhteiskunnallinen merkitys	3	5. Esityksen taloudelliset vaikutukset	8
1.1. Tavoitteet	3	6. Muita esitykseen vaikuttavia seikkoja	8
1.2. Keinot	4		
2. Nykyinen tilanne ja asian valmistelu	4	YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT	8
2.1. Nykyinen tilanne	4	1. Laki tilintarkastajajärjestelmän valvonnasta ..	8
2.2. Valmisteluvaiheet ja -aineisto	5	2. Voimaantulo	10
2.2.1. Valmisteluelimet ja lausunnon- antajat	5		
3. Muiden pohjoismaiden järjestelmät	6	LAKITEKSTI	10
3.1. Ruotsi	6		
3.2. Norja	6		
3.3. Tanska	7		

YLEISPERUSTELUT

1. Esityksen yhteiskunnallinen merkitys

1.1. Tavoitteet

Tilintarkastajan ensisijaisena tehtävänä on yhteisöstä taloudellisessa vastuussa olevien, omistajien tai vastaavien, puolesta valvoa yhteisön kokonaisuutta. Tilintarkastajan toiminnasta ovat oikeutetusti kiinnostuneita myös muut sidosryhmät, joiden etuihin yhteisön toiminta vaikuttaa. Näitä ovat esimerkiksi velkojat, veronsaajat, työntekijät ja sopimus-kumppanit. Kaikilla näillä sidosryhmillä on oikeus odottaa, että tilintarkastaja puuttuu selaiseen yhteisön johdon menettelyyn tai laiminlyöntiin, joka voi vaarantaa heidän laillisia oikeuksiaan. Tilintarkastajien hyväksyjän tehtävänä on erityisesti pyrkiä varmistamaan hyväksymiensä tilintarkastajien luotettavuus ja riippumattomuus.

Vuoden 1980 alussa voimaan tulleessa osakeyhtiölaissa (734/78) on tilintarkastuksen enintään suuremman tehokkuuden ja luotettavuuden saavuttamiseksi muun muassa korotettu tilintarkastajille asetettavia pätevyysvaatimuksia. Lain tultua voimaan on useissa osakeyhtiöissä järjestettävä tilintarkastus aikaisempaa tehokkaammaksi. Laissa tarkemmin säännellyissä, suurehkoa pääomaa hallitsevissa tai huomattavina työnantajina toimivissa osakeyhtiöissä tulee vähintään yhden yhtiökokouksen valitseman tilintarkastajan olla Keskuskauppakamarin tai kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja. Myös osuuskuntalain 88 §:n 3 momenttiin (371/81) sisältyy vastaavanlainen säännös. Lainsäädäntöömme sisältyy useita muitakin säännöksiä, joissa edellytetään, että ainakin yksi yhteisön tilintarkastaja on kauppakamarilaitoksen hyväksymä tilintarkastaja.

Kauppakamarilaitoksen hyväksymiä tilintarkastajia ovat Keskuskauppakamarin hyväksymät tilintarkastajat (KHT) ja kauppakamarin hyväksymät tilintarkastajat (HTM). Lisäksi Keskuskauppakamari ja kauppakamarit hyväksyvät KHT- ja HTM-tilintarkastusyhdistyksiä. Tilintarkastajien hyväksyminen perustuu kauppakamariasetukseen (296/53).

Kauppakamarilaitoksen hyväksymien tilintarkastajien toimintaa valvotaan nykyisin vuosit-

tain pääasiassa siten, että heidän tilintarkastuspäiväkirjaotteensa ja vuoden aikana antamiensa lausuntojen jäljennökset tarkastetaan valvovissa toimielimissä. Valvovana elimenä toimii KHT-tilintarkastajien osalta Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunta, joka kauppakamarien tilintarkastajavaliokuntien välityksellä valvoo myös HTM-tilintarkastajien toimintaa. HTM-tilintarkastajien toimintaa valvoo lisäksi välittömästi se kauppakamari, jonka piirissä on tilintarkastajan kotipaikka. Valvonnan perusteella päätetään vuosittain, uusitaanko tilintarkastajankirja tai -todistus seuraavaksi vuodeksi. KHT- ja HTM-tilintarkastajien valvonta perustuu myös heihin mahdollisesti kohdistettuihin valituksiin, joiden tekemiseen jokaisella oikeutetun intressin omaavalla on oikeus ja jotka mainitut toimielimet tutkivat. Tilintarkastajalle voidaan tarvittaessa antaa muistutus, ja vakavan rikkomuksen johdosta hänen hyväksymisensä voidaan peruuttaa.

Esityksen tarkoituksena on kauppakamarilaitoksen suorittamaan tilintarkastajien hyväksymiseen perustuvan tilintarkastajajärjestelmän puolueettomuuden ja riippumattomuuden korostaminen ja edelleen kehittäminen. Tähän pyritään ehdottamalla, että valtiovalta osallistuisi tilintarkastajajärjestelmän valvontaan.

Tilintarkastajien hyväksymisjärjestelmän kanssa tekemisissä olevien henkilöiden oikeusturvan kannalta on tärkeää, että järjestelmään liittyy asianmukainen muutoksenhakumahdollisuus toimeenpanevien elinten tekemiin päätöksiin. Kauppakamarilaitoksen suorittamaan tilintarkastajien hyväksymiseen perustuvassa tilintarkastajajärjestelmässä ylimpänä muutoksenhakuelimenä toimii nykyään Keskuskauppakamarin hallitus. Keskuskauppakamarin hallitus ei kuitenkaan ole kauppakamarilaitoksen hyväksymisjärjestelmässä selvästi muusta järjestelmästä riippumaton elin. Myöskään se ei ole kokoonpanoltaan valitusten käsittelyä ajatellen paras mahdollinen. Tämän vuoksi olisi muutoksenhakuasioiden käsittelemistä ja ratkaisemista varten ylimmäksi muutoksenhakuelimeksi perustettava uusi valtiovalan asettama asiantuntijaelin, joka olisi riippumaton itse tilintarkastajien hyväksymisjärjestelmästä. Tätä on pidettävä myös hyväksymisjärjestelmän piirissä olevien henkilöiden oikeusturvan kannalta perusteltuna.

1.2. Keinot

Kauppakamarilaitoksen suorittamaan tilintarkastajien hyväksymiseen perustuvan tilintarkastajajärjestelmän puolueettomuuden ja riippumattomuuden korostamiseksi ja edelleen kehittämiseksi ehdotetaan kauppaja teollisuusministeriön yhteyteen perustettavaksi erityinen tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakunta. Valvontalautakunnan tehtävänä olisi toisaalta valvoa sanottua tilintarkastajajärjestelmää ja toisaalta toimia ylimpänä muutoksenhakuelimenä Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnan tiettyjä päätöksiä koskevissa valitusasioissa. Itse tilintarkastajien hyväksymisestä ja hyväksyttyjen tilintarkastajien toiminnan valvomisesta huolehtisi nykyiseen tapaan kauppakamarilaitos.

Tilintarkastajajärjestelmän valvonnan toteuttamiseksi Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnan olisi ehdotuksen mukaan annettava valvontalautakunnalle vuosittain kertomus tilintarkastajajärjestelmän kehityksestä ja tilasta. Valvontalautakunta voisi tarvittaessa tehdä Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnalle myös aloitteita tilintarkastajajärjestelmän kehittämiseksi sekä antaa järjestelmän kehittämistä koskevia lausuntoja.

Tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakunta käsittelee ja ratkaisisi lisäksi valitukset, jotka tehtäisiin tietyistä, laissa säädetyistä Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnan päätöksistä. Tällaiset päätökset voisivat koskea tilintarkastajantutkintoon hyväksymistä, tilintarkastajaksi tai tilintarkastusyhteisöksi hyväksymistä, tilintarkastajankirjan tai -todistuksen uusimista, muistutuksen antamista tilintarkastajalle sekä tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön hyväksymisen peruuttamista. Valituksen Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnan mainitusta päätöksestä voisi tehdä päätökseen tyytymätön asianosainen. Valvontalautakunnan päätökseen ei saisi hakea muutosta valittamalla.

2. Nykyinen tilanne ja asian valmistelu

2.1. Nykyinen tilanne

Kauppakamarilaitoksen suorittama tilintarkastajien hyväksyminen perustuu kauppakamariasetukseen. Asetuksen 5 §:n mukaan kauppa-

kamarin tehtävänä on toimintapiirissään muun muassa hyväksyä elinkeinoelämän tarpeita varten ammattimiehiä ja asiantuntijoita sen mukaan kun siitä erikseen on määrätty sekä valvoa heidän toimintaansa. Asetuksen 22 §:n mukaan Keskuskauppakamari muun muassa hyväksyy kielenkääntäjiä, tilintarkastajia ja muita puolueettomia asiantuntijoita suorittamaan taloudelliseen toimintaan liittyviä tehtäviä sekä vahvistaa tällaisia henkilöitä varten ohjesäännöt ja valvoo heidän toimintaansa. KHT-tilintarkastajia oli tammikuussa 1982 yhteensä 253 ja HTM-tilintarkastajia yhteensä 1172. KHT-tilintarkastusyhteisöjä oli vastaavana ajankohdana 14 ja HTM-tilintarkastusyhteisöjä 2.

Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnan tehtävänä on Keskuskauppakamarin vahvistamien sääntöjen mukaan hyväksyä Keskuskauppakamarin nimissä KHT-tilintarkastajia sekä valvoa heidän toimintaansa samoin kuin kauppakamareiden tilintarkastajavaliokuntien välityksellä HTM-tilintarkastajien toimintaa. Tilintarkastajalautakunnan tehtävänä on sääntöjen mukaan lisäksi valvoa ja kehittää tilintarkastusoloja maassamme ja pitää yhteyttä tilintarkastajayhdistyksiin sekä alan tutkimus- ja opetuslaitoksiin; edistää tilintarkastusalan koulutusta ja erityisesti kauppakamarilaitoksen hyväksymien tilintarkastajien jatkokoulutusta; huolehtia, että tilintarkastukseen ja laskenta-toimeen liittyviä ohjeita ja normeja tarvittaessa laaditaan; asettaa valiokunta toimeenpanemaan KHT- ja HTM-tilintarkastajantutkinnot; pitää luetteloa kauppakamarilaitoksen hyväksymistä tilintarkastajista sekä hoitaa Keskuskauppakamarin sille antamat muut tehtävät.

Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunta valvoo sääntöjen mukaan KHT-tilintarkastajien toimintaa tarkastamalla heidän päiväkirjansa otteet ja lautakunnalle toimitettavien lausuntojen jäljennökset sekä vastaanottamalla ja tutkimalla tilintarkastajiin kohdistetut valitukset. Lautakunnalla on oikeus valvontamielessä tarkastaa KHT-tilintarkastajan toimintaa muussakin suhteessa, jos katsoo siihen aiheutta olevan. Annettuaan asianomaiselle tilaisuuden selityksen antamiseen ja hankittuaan muun tarpeelliseksi katsomansa selvityksen lautakunta voi antaa KHT-tilintarkastajalle muistutuksen tai, milloin osoittautuu tarpeelliseksi, peruuttaa hyväksymisen. Lautakunta ratkaisee tarvittaessa myös KHT-tilintarkastajan ja tämän toimeksiantajan väliset palkkiota koskevat riidat.

HTM-tilintarkastajan hyväksymisestä päättää asianomaisten sääntöjen mukaan sen kauppakamarin hallitus, jonka toimintapiirissä on tilintarkastajan kotipaikka. HTM-tilintarkastajia koskevat asiat valmistelee kauppakamarin tilintarkastajavaliokunta, jonka kauppakamarin hallitus asettaa määräajaksi. Valiokunta hyväksyy hakijan osallistumaan HTM-tilintarkastajantutkintoon. Tutkinnon tulosten perusteella valiokunta tekee ehdotuksen kauppakamarin hallitukselle tilintarkastajakemuksen hyväksymisestä tai hylkäämisestä.

Kauppakamarin tilintarkastajavaliokunta valvoo HTM-tilintarkastajien toimintaa ja tutkii heihin kohdistetut valitukset sekä ratkaisee tarvittaessa HTM-tilintarkastajien palkkiota koskevat riidat. Valiokunta voi sääntöjen mukaan tarvittaessa antaa HTM-tilintarkastajalle muistutuksen tai ehdottaa kauppakamarin hallitukselle hyväksymisen peruuttamista, jos tilintarkastajaan on kohdistettu vakavaa laatua oleva valitus.

Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunta valvoo KHT-tilintarkastusyhteisöjen ja kauppakamarin hallitus tilintarkastajavaliokunnan välityksellä HTM-tilintarkastusyhteisöjen toimintaa ja tutkii tilintarkastusyhteisöihin kohdistetut valitukset. Tilintarkastajalautakunta tai kauppakamarin hallitus päättää valituksen johdosta tarpeellisista toimenpiteistä ja, jos aihetta ilmenee, peruuttaa hyväksymisen.

Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnan sääntöjen, KHT-tilintarkastajasääntöjen, HTM-tilintarkastajasääntöjen tai Keskuskauppakamarin ja kauppakamarin hyväksymien tilintarkastusyhteisöjen sääntöjen nojalla annettuun päätökseen tyytymätön asianosainen voi saattaa päätöksen, joka koskee tilintarkastajantutkintoon tai tilintarkastajaksi taikka tilintarkastusyhteisöksi hyväksymistä, tilintarkastajankirjan tai -todistuksen taikka tilintarkastusyhteisön hyväksymiskirjan uusimista tai tilintarkastajalle annettua muistutusta taikka tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön hyväksymisen peruuttamista, Keskuskauppakamarin hallituksen ratkaistavaksi. Keskuskauppakamarin hallituksen päätökseen ei voi hakea muutosta valittamalla.

Valituksia kauppakamarilaitoksen toimielinten tekemistä päätöksistä on käytännössä tehty harvoin. Kauppakamarilaitoksen hyväksymien tilintarkastajien toimintaa koskevia valituksia on niin ikään tehty vain muutama. Kauppakamarilaitos on joutunut antamaan hy-

väksymilleen tilintarkastajille muistutuksia harvoin ja hyväksymisiä on jouduttu peruuttamaan myös harvoin. Hyväksymisen peruutukset ovat johtuneet suurimmaksi osaksi siitä, että tilintarkastajalla ei ole ollut sääntöjen edellyttämää määrää tilintarkastustehtäviä edellisten vuosien aikana.

2.2. Valmisteluvaiheet ja -aineisto

2.2.1. Valmisteluelimet ja lausunnonantajat

Kauppa- ja teollisuusministeriö asetti 11 päivänä lokakuuta 1979 toimikunnan, jonka tehtävänä oli hallituksen esitykseen uudeksi osakeyhtiölainsäädännöksi (hall. es. 27/1978 vp.) annettuun eduskunnan vastaukseen sisältyvän lausuman johdosta selvittää, miten tilintarkastajien auktorisointia voitaisiin yhtenäistää ja kehittää ottaen huomioon lakisääntöjen tilintarkastuksen merkityksen jatkuva lisääntyminen ja kehitys pohjoismaissa. Toimikunnan asettamisen taustana oli osuuskunta- ja kuntaenemmistöisiä osakeyhtiöitä koskeva osakeyhtiölain 10 luvun 4 §:n 6 momentin poikkeussäännös KHT- tai HTM-tilintarkastajan pakollisen käytön vaatimuksesta suurehkojen osakeyhtiöiden kohdalla. Käsitellessään esitystä uudeksi osakeyhtiölainsäädännöksi eduskunta arvosteli ”näin hajaantuneen järjestelmän tarkoituksenmukaisuutta”. Tilintarkastajien auktorisointitoimikunnan mietintö (komiteanmietintö 1980: 62) annettiin 19 päivänä joulukuuta 1980.

Toimikunta päätyi ehdottamaan, että tilintarkastajien yhtenäinen auktorisointi pysytetään kauppakamarilaitoksen tehtävänä. Kauppakamarilaitoksen nykyistä auktorisointijärjestelmää oli toimikunnan mielestä kuitenkin tarkoituksenmukaista kehittää siten, että julkisen vallan osuutta järjestelmässä lisätään. Toimikunta ehdotti, että valtiovalta osallistuisi auktorisointijärjestelmän valvontaan ja muutoksenhakuasioiden käsittelyyn. Tämän vuoksi ehdotettiin, että kauppa- ja teollisuusministeriön yhteyteen perustettaisiin erityinen tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakunta ja että Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakuntaan tulisi valtion edustus. Tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakunnasta ehdotettiin säädettäväksi laki ja asetus. Lisäksi toimikunta ehdotti, että osakeyhtiölain 10 luvun 4 §:n 6 momentin nojalla annettu valtioneuvoston päätös (102/80) ku-

mottaisiin viiden vuoden kuluttua säädettäväksi ehdotetun lain voimaantulosta. Valtioneuvoston päätöksen tarkoittamien tilintarkastajien tulisi mainitun ajan kuluessa hakeutua kauppakamarilaitoksen auktorisoinnin piiriin.

Toimikunnan mietinnöstä on saatu lausunnot 29 viranomaiselta ja järjestöltä. Lausunnon ovat antaneet oikeusministeriö, sosiaali- ja terveysministeriö, valtiovarainministeriö, valtiontalouden tarkastusvirasto, valtion tilintarkastajain kanslia, verohallitus, pankkitarkastusvirasto, Helsingin kauppakorkeakoulu, Svenska handelshögskolan, Suomen Pankkiyhdistys, Suomen Säästöpankkiliitto, Osuuspankkitarkastus, Suomen Vakuutusyhtiöiden Keskusliitto, Kaupan Keskusvaliokunta, Suomen Työnantajain Keskusliitto, Teollisuuden Keskusliitto, Keskuskauppakamari, Akava, Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK, Suomen Teknisten Toimihenkilöjärjestöjen Keskusliitto STTK, Toimihenkilö- ja Virkamiesjärjestöjen Keskusliitto TVK, Kulutusosuuskuntien Keskusliitto KK, Pellervo-Seura, Suomen Osuuskappojen Keskuskunta SOK, Suomen Kaupunkiliitto, Suomen Kunnallisliitto, Finlands svenska kommunförbund, KHT-yhdistys ja HTM-yhdistys.

Kaikki lausunnonantajat pitävät toimikunnan mietinnössä ehdotetun tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakunnan perustamista kauppa- ja teollisuusministeriön yhteyteen tarpeellisenä ja kannatettavana toimenpiteenä.

3. Muiden pohjoismaiden järjestelmät

3.1. Ruotsi

Ruotsissa julkisesti hyväksytyt (auktorisoidut) tilintarkastajat ovat joko auktorisoituja tilintarkastajia (auktoriserade revisorer; vastaavat KHT-tilintarkastajia) tai hyväksytyjä tilintarkastajia (godkända revisorer; vastaavat HTM-tilintarkastajia). Auktorisoituja tilintarkastajia oli keväällä 1980 yhteensä 815 ja hyväksytyjä tilintarkastajia 1 135.

Tilintarkastajien auktorisointi perustuu vuonna 1976 annettuun asetukseen (Auktorisationsförfordningen). Asetus sisältää myös tilintarkastajien toimintaa koskevia säännöksiä sekä säännöksiä tilintarkastusyhteisöistä. Asetus edellyttää, että auktorisoitavat tilintarkastajat

toimivat ammattimaisesti tilintarkastuslalla tai siihen läheisesti liittyvissä tehtävissä. Muiden pohjoismaiden käytännöstä poiketen ei auktorisointi Ruotsissa edellytä erityisen tilintarkastajantutkinnon suorittamista. Auktorisointitavan tilintarkastajan tulee mahdollisen vahingonkorvausvelvollisuuden varalta antaa auktorisoijalle tietynsuuruinen vakuus.

Kummankin edellä mainitun ryhmän tilintarkastajat auktorisoi kauppaministeriön alainen kommerskollegium-niminen viranomainen. Kommerskollegiumin apuna toimii neuvoa antavana elimenä tilintarkastusasioiden lautakunta (nämnd för revisorsfrågor). Auktorisointi on voimassa viisi vuotta ja se uudistetaan hakemuksesta, mikäli auktorisoinnin edellytyksenä olevat tilintarkastajan henkilökohtaiset ominaisuudet sen sallivat.

Kommerskollegiumin tehtävänä on myös valvoa auktorisoitujen tilintarkastajien toimintaa. Kommerskollegium käsittelee muun muassa auktorisoidun tilintarkastajan toimintaan kohdistuvat valitukset. Kommerskollegium voi tarvittaessa peruuttaa auktorisoinnin, jos tilintarkastaja syyllistyy toiminnassaan laittomuuksiin. Lieventävien olosuhteiden vallitessa tilintarkastajalle voidaan antaa varoitus. Kommerskollegiumin päätöksistä on valitusoikeus kammarrätt-nimiseen hallintotuomioistuimeen, paitsi auktorisoinnin erivapautta koskevista ja eräistä muista auktorisointia koskevista päätöksistä, joista voi valittaa maan hallitukselle.

3.2. Norja

Norjassa julkisesti hyväksytyt (auktorisoidut) tilintarkastajat ovat joko auktorisoituja tilintarkastajia (statsautorisererte revisorer; vastaavat KHT-tilintarkastajia) tai rekisteröityjä tilintarkastajia (registrerte revisorer; vastaavat HTM-tilintarkastajia). Auktorisoituja tilintarkastajia oli keväällä 1980 yhteensä 721 ja rekisteröityjä tilintarkastajia noin 1 300.

Tilintarkastajien auktorisointi perustuu vuonna 1964 annettuun lakiin (Lov om revisjon og revisorer). Kummankin ryhmän tilintarkastajat auktorisoi kauppaministeriö. Auktorisointi on voimassa toistaiseksi. Auktorisoinnin peruuttamisesta sisältyy lainsäädäntöön yksityiskohtaisia säännöksiä. Kauppaministeriön apuna toimii tilintarkastuksen koulutuslautakunta (fagutvalg), jonka tehtävänä on antaa minis-

teriolle neuvoja ja ohjeita sekä tehdä esityksiä tilintarkastajakoulutukseen liittyvissä asioissa. Lain soveltamista koskevista kysymyksistä ministeriön apuna toimii tilintarkastajaneuvosto (revisorråd).

Ylemmän tilintarkastajantutkinnon järjestämisestä huolehtii kauppa- ja teollisuusministeriön alainen tilintarkastajantutkintokunta (revisorkommissionen). Alemman tilintarkastajantutkinnon järjestämisestä huolehtii kauppa- ja teollisuusministeriön alainen tilintarkastajantutkintokunta (revisorråd).

3.3. Tanska

Tanskassa julkisesti hyväksytyt (auktorisoidut) tilintarkastajat ovat joko auktorisoituja tilintarkastajia (statsautoriserede revisorer; vastaavat KHT-tilintarkastajia) tai rekisteröityjä tilintarkastajia (registrerede revisorer; vastaavat HTM-tilintarkastajia). Auktorisoituja tilintarkastajia oli keuhvällä 1980 yhteensä 1 635 ja rekisteröityjä tilintarkastajia 2 726.

Molempien edellä mainittujen ryhmien tilintarkastajien auktorisoinnista ja toiminnasta on voimassa erityinen laki (Lov om statsautoriserede revisorer og Lov om registrerede revisorer). Auktorisoinnin edellyttämästä koulutuksesta ja tutkinnoista sekä tilintarkastajien muusta toiminnasta on annettu lisäksi asetuksia. Auktorisointi on voimassa toistaiseksi. Auktorisoinnin peruuttamisesta sisältyy lainsäädäntöön yksityiskohtaisia säännöksiä. Auktorisoidun tilintarkastajan oikeutta harjoittaa muuta ammattia tai liiketoimintaa on lainsäädännöllä rajoitettu. Auktorisoinnin edellytyksenä on muun muassa erityisen tilintarkastajantutkinnon suorittaminen sekä auktorisoitujen tilintarkastajien (statsautoriserede revisorer) kohdalla tietynsuuruisen vakuuden asettaminen vahingonkorvausvelvollisuuden varalta.

Kauppa- ja teollisuusministeriö huolehtii molempien tilintarkastajaryhmien auktorisoinnista. Tilintarkastajista annettujen säännösten soveltamista varten toimii kauppa- ja teollisuusministeriön asettamana tilintarkastajatoimikunta (revisorkommissionen). Kauppa- ja teollisuusministeriön apuna toimii lisäksi tilintarkastajalautakunta (revisorraed). Sen tehtävänä on käsitellä tilintarkastajan toimintaa koskevat valitukset. Lautakunta ei käsittele

auktorisoinnista liittyviä valituksia. Muutoksen saamiseksi lautakunnan päätökseen asia on saatettava tuomioistuimen käsiteltäväksi.

4. Esityksen organisatoriset vaikutukset

Kauppa- ja teollisuusministeriön suorittamaan tilintarkastajien hyväksymiseen perustuvan tilintarkastajajärjestelmän valvontaa sekä Keskuskauppa- ja teollisuusministeriön päätöksistä tehtyjen valitusten käsittelemistä ja ratkaisemista varten ehdotetaan perustettavaksi uusi asiantuntijaelin kauppa- ja teollisuusministeriön yhteyteen.

Ehdotuksella ei muutettaisi tilintarkastajien hyväksymisjärjestelmää sinänsä, vaan kauppa- ja teollisuusministeriön toimisi edelleen tilintarkastajien erityisen ammattipätevyyden toteajana. Ensimmäisessä vaiheessa tilintarkastajien toimintaa. Nykyistä järjestelmää on kuitenkin tarkoitettu kehittää ensinnäkin siten, että valtiovalta tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakunnan välityksellä valvoisi koko tilintarkastajien hyväksymisjärjestelmän kehitystä ja tilaa.

Keskuskauppa- ja teollisuusministeriön vahvistamien asia-omaisten sääntöjen mukaan päätöksen tilintarkastajantutkintoon hyväksymisestä HTM-tilintarkastajien osalta tekee kauppa- ja teollisuusministeriön tilintarkastajajärjestelmä. Tilintarkastajaksi tai tilintarkastajajärjestelmän hyväksymisestä, tilintarkastajantutkintoon osallistumisesta tai tilintarkastajajärjestelmän hyväksymisestä tekee HTM-tilintarkastajien osalta kauppa- ja teollisuusministeriön hallitus. Muistutuksen antamisesta HTM-tilintarkastajalle joko valvonnan perusteella tai valituksen johdosta päättää kauppa- ja teollisuusministeriön tilintarkastajajärjestelmä, mikäli tilintarkastajaan on kohdistettu vakavaa laatua oleva valitus, kauppa- ja teollisuusministeriön hallitus. HTM-tilintarkastajan tai tilintarkastajajärjestelmän hyväksymisen peruuttamisesta päätöksen tekee kauppa- ja teollisuusministeriön hallitus.

Ehdotuksen mukaan edellä mainituista kauppa- ja teollisuusministeriön tilintarkastajajärjestelmän päätöksistä ei valitettaisi suoraan perustettavaksi ehdotetulle tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakunnalle, vaan ensi vaiheessa Keskuskauppa- ja teollisuusministeriön tilintarkastajalautakunnalle. Sen tekemästä päätöksestä olisi mahdollista tehdä jatkovalitus tilintarkastajajärjes-

telmän valvontalautakunnalle, jonka päätös olisi lopullinen.

KHT-tilintarkastajien ja -tilintarkastusyhteisöjen osalta kaikki edellä mainitut päätökset tekee nykyään asianomaisten sääntöjen perusteella ensi vaiheessa Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunta. Ehdotuksen mukaan tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakunta toimisi näissä asioissa ainoana muutoksenhakuelimenä. Valituksen Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnan päätöksistä voisi tehdä jokainen päätökseen tyytymätön asianosainen. Ehdotus edellyttää samalla Keskuskauppakamarin vahvistamien sääntöjen muuttamista.

5. Esityksen taloudelliset vaikutukset

Esityksellä ei ole mainittavia taloudellisia vaikutuksia.

6. Muita esitykseen vaikuttavia seikkoja

Samanaikaisesti tilintarkastajajärjestelmän valvontaa koskevan lain voimaantulon kanssa on tarkoitus tilintarkastajien auktorisointitoimikunnan mietintöön sisältyneiden ehdotusten mukaisesti saattaa voimaan myös kauppakamariasetuksen 28 §:n muutos. Sen nykyisen sanamuodon mukaan määrättyjen erikoiskysymysten käsittelyä varten Keskuskauppakamari voi asettaa lauta- ja valiokuntia.

Näitä varten vahvistettavissa säännöissä on määrättävä, onko niillä ja missä laajuudessa oikeus ratkaista asioita Keskuskauppakamarin puolesta. Kauppakamariasetus ei sisällä tarkempia säännöksiä esimerkiksi Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnasta.

Muutettavaksi ehdotettavaan kauppakamariasetuksen 28 §:ään otettaisiin säännös siitä, että Keskuskauppakamarissa on tilintarkastajien hyväksymistä ja toiminnan valvontaa varten tilintarkastajalautakunta, joka suorittaa sille säädetty tai määrätty tehtävät. Tilintarkastajalautakunnan tehtävistä määrättäisiin tarkemmin Keskuskauppakamarin vahvistamissa tilintarkastajasäännöissä. Tilintarkastajalautakuntaa koskevan erityisen säännöksen ottamista asetukseen on pidettävä tarpeellisena sen vuoksi, että perustettavaksi ehdotettu tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakunta käsittelee ja ratkaisisi lakiehdotuksen mukaan ylimpänä muutoksenhakuelimenä nimenomaan Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnan päätöksistä tehty valitukset.

Kauppakamariasetuksen 28 §:ään otettaisiin lisäksi säännös, jonka mukaan Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnan tulee vuosittain kolmen kuukauden kuluessa kalenterivuoden päättymisestä antaa kertomuksensa tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakunnalle. Asetukseen otettaisiin vielä säännös, että kauppa- ja teollisuusministeriö määrää kaksi jäsentä ja heille varamiehet Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakuntaan. Tällä tavoin lisättäisiin myös osaltaan julkisen vallan osuutta tilintarkastajien hyväksymisjärjestelmässä.

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1. Laki tilintarkastajajärjestelmän valvonnasta

1 §. Tilintarkastajien hyväksyminen elinkeinolämän tarpeita varten sekä heidän toimintansa valvonta on kauppakamariasetuksella säädetty kauppakamarien ja Keskuskauppakamarin tehtäväksi. Kauppakamarilaitos on suorittanut tätä tehtävää varsin pitkään. Se on hyväksynyt ja valvonut KHT-tilintarkastajia vuodesta 1924 ja HTM-tilintarkastajia vuodesta 1950. Tänä aikana kauppakamarilaitos on saavuttanut laajan asiantuntemuksen ja ko-

kemuksen tilintarkastajien hyväksymismenettelyssä.

Yhteiskunnassa yritysten johtoon ja omistajiin kuulumattomien sidosryhmien mielenkiinto yritysten ja muiden kirjanpitovelvollisten yhteisöjen toimintaan on lisääntynyt. Ehdotuksella pyritään edellä mainittu seikka huomioonottaen korostamaan kauppakamarilaitoksen suorittamaan tilintarkastajien hyväksymiseen perustuvan tilintarkastajajärjestelmän puolueettomuutta ja riippumattomuutta sekä lisäämään sitä kohtaan tunnettua luottamusta. Tähän pyritään liittämällä valtiovalta

mukaan hyväksymisjärjestelmään. Tämä tapahduisi perustamalla erityinen tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakunta kauppaja teollisuusministeriön yhteyteen. Lautakunnalla olisi varsinaisesti kahdenlaisia tehtäviä. Ensinnäkin se valvoisi kauppakamarilaitoksen hyväksymisjärjestelmän kehitystä ja tilaa. Varsinainen tilintarkastajien hyväksyminen olisi edelleen kauppakamarilaitoksen tehtävänä. Toiseksi tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakunta käsittelee ja ratkaisisi ylimpänä muutoksenhakuelimenä Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnan tietyistä päätöksistä tehdyt valitukset. Ehdotusta muutoksenhakuasioden käsittelyn ja ratkaisemisen siirtämisestä Keskuskauppakamarin hallitukselta tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakunnalle voidaan pitää valittajan oikeusturvan kannalta perusteltuna.

2 §. Pykälä sisältää säännökset tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakunnan tehtävistä. Pykälän 1 ja 2 kohta sisältävät säännöksiä kauppakamarilaitoksen suorittamaan tilintarkastajien hyväksymiseen perustuvan järjestelmän valvonnasta. Pykälän 3 kohta koskee muutoksenhakuasioden käsittelemistä ja ratkaisemista. Pykälän 4 kohta sisältää säännöksen valvontalautakunnan vuosittaisesta raportointivelvollisuudesta kauppa- ja teollisuusministeriölle.

Pykälän 1 kohdan mukaan valvontalautakunnan tulisi tarkastaa Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnan vuosittain antama kertomus tilintarkastajajärjestelmän kehityksestä ja tilasta. Samanaikaisesti lain voimaantumisen kanssa olisi tarkoitus saattaa voimaan myös kauppakamariasetuksen 28 §:n muutos, jonka mukaan Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnan tulisi vuosittain määräjän kuluessa kalenterivuoden päättymisestä antaa kertomus toiminnastaan valvontalautakunnalle. Tämä menettely olisi omiaan muun muassa varmistamaan tarpeellisen tiedonkulun tilintarkastajien hyväksymisjärjestelmän ja julkisen vallan välillä.

Pykälän 2 kohdan mukaan valvontalautakunta voisi tarvittaessa tehdä Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnalle aloitteita tilintarkastajajärjestelmän kehittämiseksi sekä antaa tilintarkastajajärjestelmän kehittämistä koskevia lausuntoja. Säännöksen tarkoittamat aloitteet voisivat koskea esimerkiksi tilintarkastajien hyväksymisen edellytyksiä tai hyväksyttyjen tilintarkastajien toiminnan valvontaa.

Pykälän 3 kohdassa viitataan jäljempänä

oleviin säännöksiin lautakunnalle tehtävästä valituksesta. Ne Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnan päätökset, joista valitus voidaan tehdä, luetellaan 6 §:n 2 momentissa.

3 §. Pykälän 1 momentin mukaan valvontalautakunnassa olisi puheenjohtaja, varapuheenjohtaja ja kuusi muuta jäsentä, jotka valtioneuvosto määräisi kolmeksi vuodeksi kerrallaan. Kullekin jäsenelle puheenjohtajaa lukuun ottamatta määrättäisiin henkilökohtainen varajäsen samalla tavalla.

Valvontalautakunnan puheenjohtajan, varapuheenjohtajan, muiden jäsenten ja heidän varajäsentensa sekä sihteerin kelpoisuusehdoista säädetään 2 momentissa. Valvontalautakunnan puheenjohtajan, varapuheenjohtajan, muiden jäsenten ja heidän varajäsentensä sekä sihteerin tulisi olla tilintarkastukseen hyvin perehtyneitä. Perehtyneisyys ei kuitenkaan edellyttäisi toimimista ammattitilintarkastajana. Kahdelta jäseneltä ja heidän varajäseniltään vaadittaisiin lisäksi oikeustieteen kandidaatin tutkinto.

4 §. Valvontalautakunnan puheenjohtaja määrättäisiin kauppa- ja teollisuusministeriön sekä varapuheenjohtaja oikeusministeriön esityksestä.

Tarpeellisen erityisasiantuntemuksen varmistamiseksi ehdotetaan, että yksi jäsen määrättäisiin yhteisöoikeuden tutkimukseen ja opetukseen sekä yksi jäsen laskentatoimen, erityisesti kirjanpidon tutkimukseen ja opetukseen perehtyneistä henkilöistä. Yhden jäsenen tulisi lisäksi edustaa HTM-tilintarkastajia ja yhden KHT-tilintarkastajia. Monipuolisen asiantuntemuksen varmistamiseksi ehdotetaan vielä, että valvontalautakunnassa olisi myös työntekijäpiirien ja elinkeinonharjoittajapiirien edustus.

5 §. Pykälä sisältää säännökset valvontalautakunnan päätösvaltaisuudesta. Päätösvaltaisuuden edellytyksenä olisi, että läsnä on puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja sekä vähintään kolme muuta jäsentä. Edellytyksenä olisi lisäksi, että vähintään yhdellä läsnä olevista olisi oikeustieteen kandidaatin tutkinto.

6 §. Pykälän 1 momentin mukaan Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnan 2 momentissa tarkoitettuun päätökseen tyytymätön asianosainen saisi hakea siihen valittamalla muutosta valvontalautakunnalta.

Pykälän 2 momentissa luetellaan ne Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnan päätökset, joista päätökseen tyytymätön asianosainen voisi tehdä valituksen tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakunnal-

le. HTM-tilintarkastajien ja vastaavien tilintarkastusyhteisöjen osalta valvontalautakunta toimisi toisena muutoksenhakuasteena kun taas KHT-tilintarkastajien ja vastaavien tilintarkastusyhteisöjen osalta se toimisi ensimmäisenä muutoksenhakuasteena. Kauppakamarin tilintarkastajaliiton tai hallituksen päätöksistä valitettaisiin ensi vaiheessa Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnalle, ja sen tekemistä päätöksistä olisi mahdollista tehdä jatkovalitus valvontalautakunnalle. Sen sijaan KHT-tilintarkastajien ja -tilintarkastusyhteisöjen osalta kaikki 2 momentissa tarkoitetut päätökset tekee jo nykyään ensi vaiheessa Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunta, jonka päätöksistä olisi valitusmahdollisuus tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakunnalle.

Pykälän 3 momentissa on tavanomainen säännös valitusosoituksesta.

7 §. Pykälä sisältää säännökset valituksen tekemisen ajasta, valituskirjelmän toimittamisesta sekä valituskirjelmän liitteistä ja muista valituskirjelmään liitettävistä selvityksistä.

8 §. Pykälän mukaan valvontalautakunnan päätökseen ei saisi hakea valittamalla muutosta, joten päätös olisi lopullinen.

9 §. Valvontalautakunnasta ja asiain käsit-

telystä siinä säädettäisiin tarkemmin asetuksella. Asetukseen tulisi otettavaksi säännöksiä muun muassa valvontalautakunnan kokoon kutsumisesta, asioiden valmistelusta ja esittelystä, vastineiden ja selitysten antamisesta, asiantuntijoiden kuulemisesta, päätöksenteosta, esteellisyydestä, pöytäkirjasta, päätöksen tai toimituskirjan toimittamisesta asianosaisille sekä päätöksen julkaisemisesta. Valvontalautakuntaan sovellettaisiin valtion komiteoista annettuja määräyksiä, jollei asetuksella toisin säädettäisi.

2. Voimaantulo

Laki ehdotetaan saatettavaksi voimaan 1 päivästä tammikuuta 1983.

Ennen lain voimaantuloa voitaisiin ehdotuksen mukaan ryhtyä tarvittaviin toimenpiteisiin sen täytäntöönpanemiseksi.

Tarvittavat alemmanasteiset säädökset olisi saatettava voimaan samasta ajankohdasta kuin laki.

Edellä esitetyn perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

Laki

tilintarkastajajärjestelmän valvonnasta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

1 §

Kauppakamarin ja Keskuskauppakamarin suorittamaan tilintarkastajien hyväksymiseen perustuvaa tilintarkastajajärjestelmää valvotaan sekä Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnan päätöksistä tehty valitukset käsitellään ja ratkaistaan siten kuin tässä laissa säädetään.

2 §

Kauppa- ja teollisuusministeriön yhteydessä on tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakunta, jonka tehtävänä on:

1) tarkastaa Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnan vuosittain antama kertomus tilintarkastajajärjestelmän kehityksestä ja tilasta;

2) tarvittaessa tehdä Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnalle aloitteita tilintarkastajajärjestelmän kehittämiseksi sekä antaa sitä koskevia lausuntoja;

3) käsitellä ja ratkaista ne valitukset, jotka sille voidaan tehdä Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnan päätöksistä siten kuin jäljempänä säädetään; sekä

4) antaa vuosittain kuuden kuukauden kuluessa kalenterivuoden päättymisestä kauppa- ja teollisuusministeriölle kertomus toiminnastaan.

3 §

Tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakunnassa on puheenjohtaja, varapuheenjohtaja ja kuusi muuta jäsentä, jotka valtioneuvosto määrää kolmeksi vuodeksi kerrallaan. Jokaiselle jäsenelle puheenjohtajaa lukuun ottamatta määrätään henkilökohtainen varajäsen samalla tavalla.

Puheenjohtajan, varapuheenjohtajan, muiden jäsenten ja heidän varajäsentensä sekä sihteerin tulee olla tilintarkastukseen hyvin perehtyneitä. Kahden jäsenen ja heidän varajäsenten-

sä on lisäksi oltava oikeustieteen kandidaatin tutkinnon suorittaneita.

4 §

Tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakunnan puheenjohtaja määrätään kauppa- ja teollisuusministeriön sekä varapuheenjohtaja oikeusministeriön esityksestä.

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

Mitä edellä tässä pykälässä on säädetty varapuheenjohtajasta ja jäsenistä, koskee vastavasti heidän varajäseniään.

5 §

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

6 §

Asianosainen, joka on tyytymätön Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnan päätökseen 2 momentissa tarkoitettussa asiassa, saa valittamalla hakea siihen muutosta tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakunnalta.

Valittaa saa Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnan päätöksestä, joka koskee:

- 1) tilintarkastajantutkintoon hyväksymistä;
- 2) tilintarkastajaksi tai tilintarkastusyhteisöksi hyväksymistä;

3) tilintarkastajankirjan tai -todistuksen taikka tilintarkastusyhteisön hyväksymiskirjan uusimista;

4) muistutuksen antamista tilintarkastajalle; tai

5) tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön hyväksymisen peruuttamista.

Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnan päätökseen, josta saa valittaa niin kuin tässä laissa säädetään, on liitettävä valitusosoitus.

7 §

Valitus on tehtävä kirjallisesti 30 päivän kuluessa siitä, kun valittaja on saanut tiedon Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnan päätöksestä.

Valituskirjelmään on liitettävä ote Keskuskauppakamarin tilintarkastajalautakunnan pöytäkirjasta ja selvitys siitä, milloin valittaja on saanut päätöksestä tiedon. Valituskirjelmiä liitteineen on toimitettava kauppa- ja teollisuusministeriön kirjaamoon.

8 §

Tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakunnan päätökseen ei saa hakea valittamalla muutosta.

9 §

Tilintarkastajajärjestelmän valvontalautakunnasta ja asiain käsittelystä siinä säädetään tarkemmin asetuksella.

10 §

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 198 .

Ennen tämän lain voimaantuloa voidaan ryhtyä tarvittaviin toimenpiteisiin sen täytäntöönpanemiseksi.

Helsingissä 11 päivänä kesäkuuta 1982

Tasavallan Presidentti
MAUNO KOIVISTO

Kauppa- ja teollisuusministeri *Esko Ollila*

