

## Lakialoite 4

**Ala-Nissilä ym.:** Ehdotus tilintarkastuslaiksi

*Eduskunnalle*

## ALOITTEEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Aloite liittyy 3 päivänä joulukuuta 1993 annettuun hallituksen esitykseen tilintarkastuslaiksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi (HE 295/1993 vp). Aloitteessa ehdotetaan korjattavaksi eräitä hallituksen esitykseen sisältyviä puutteita sekä esitetään siihen tehtäväksi eräitä parannuksia, joilla turvataan tarkoituksenmukaisen tilintarkastajia ja tilintarkastusta koskevan lainsäädännön muotoutuminen.

Aloitteessa ehdotettujen muutosten kautta tilintarkastuksen ammattimaisuus ja riippumattomuus tulee turvatuksi aikaisempaa paremmin. Tähän päästään korostamalla ammattitilintar-

kastajien — KHT- ja HTM-tilintarkastajien — merkitystä, rajaamalla JHTT-tilintarkastajien toimintamahdollisuuksia heidän omalle osamisaalueelleen ja rajoittamalla alkuperäistä lakiehdotusta tiukemmin tilintarkastustoimistojen omistusta vain yhtiössä toimiviin tilintarkastajiin. Tilintarkastajien omia toimintaolosuhteita pyritään aloitteessa parantamaan tarkentamalla lain soveltamisalaa, tilintarkastustehtävän sisällön määrittelyä sekä rajaamalla tilintarkastajien vastuu tasolle, jossa riski tilintarkastajan toiminnalle on edes osin hallittavissa.

## PERUSTELUT

### Soveltamisala

Ehdotettu tilintarkastuslaki tulisi lakiehdotuksen 1 § mukaan osin koskemaan myös hyväksytyn tilintarkastajan tässä ominaisuudessa harjoittamaa muuta toimintaa. Tällaisena muuna toimintana lakiehdotuksen perusteluissa mainitaan mm. erilainen konsultointi, kirjanpito tehtävät, tilintarkastukseen läheisesti liittyvät organisaation kehittämistehtävät jne.

Lakiehdotus voimaan tullessaan asettaisi hyväksytyt tilintarkastajat kaikessa muussa toiminnassaan kuin tilintarkastuksessa eri asemaan kuin vastaavaa toimintaa harjoittavat muut henkilöt. Koska tätä ei voida pitää kohtuullisena, esitetään aloitteessa lain soveltamisalaksi ainoastaan lakiehdotuksen 1 §:n 1 momentin mukaista määrittelyä ja 2 momentti poistettavaksi.

### Keskuskauppakamarin ja kauppakamarin hyväksymät tilintarkastusyhteisöt

Tilintarkastuslakiehdotuksen 5 ja 6 §:ssä esitetään säädettäväksi, että yli puolet KHT- ja HTM-tilintarkastusyhteisöjen omistuksesta tulee olla auktorisoiduilla tilintarkastajilla. Muilta osin omistuksen rajoittamisesta ei säädetä.

Tällä hetkellä KHT- ja HTM-yhteisöjen omistus kokonaisuudessaan tulee olla yhteisöissä toimivilla KHT/HTM-tilintarkastajilla. Tilintarkastuslakiehdotuksella on tarkoituksena helpottaa tilintarkastajien asemaa näiltä osin.

On tärkeätä, että tilintarkastajien riippumattomuutta korostetaan. Uhkana riippumattomuudelle on kuitenkin nähtävissä se, että tilintarkastusyhteisön ulkopuoliset tahot, kuten sijoittajat, mahdollisesti pankit tai muut yhteisön ulko-

puoliset, tulevat omistajiksi tilintarkastustoimistoihin. Tätä ei voida pitää suotavana.

Edellisen johdosta tässä aloitteessa ehdotetaan omistus tilintarkastustoimistoissa rajoitettavaksi vain kyseisessä yhteisössä toimiviin henkilöihin. Edelleen omistusta tulisi aloitteen mukaan rajoittaa siten, että omistuksesta 75 % tulisi olla auktorisoiduilla tilintarkastajilla siten, että KHT-yhteisöissä KHT-tilintarkastajien osuus täyttäisi em. vaatimuksen ja vastaavasti HTM-yhteisöissä HTM-tilintarkastajien osuus täyttäisi em. vaatimuksen.

### JHTT-tilintarkastajien asema

Tilintarkastuslakiehdotuksesta on 14§:ää lukuun ottamatta kokonaan jätetty pois julkinen sektori ja julkisen sektorin tilintarkastus. KHT- ja HTM-tilintarkastajajärjestelmästä ja sen toiminnasta ja valvonnasta on lakiehdotuksessa yksityiskohtaiset säännökset, mutta nämä puuttuvat kokonaisuudessaan julkisen sektorin JHTT-tilintarkastajien kohdalta. Ratkaisua voitaneen perustella sillä, että tilintarkastuslaki on alun perin katsottu tarkoitetun koskevaksi vain yksityistä sektoria ja sen tilintarkastusta.

Poikkeaman edelliseen tekee se, että lakiehdotuksen 14 §:n mukaan JHTT-tilintarkastajille säädettäisiin oikeus muualla tilintarkastuslaissa säädetystä poiketen toimia sellaisissa yhteisöissä, joissa kunnalla tai kuntayhtymällä on määräämisvalta HTM-tilintarkastajan sijasta. Koska on selvää, että tietyn tahon määräysvalta yhteisössä tai säätiössä ei sinänsä voi tehdä ketään päteväksi toimimaan tilintarkastajana, ehdotetaan aloitteessa tilintarkastuslakiehdotuksen 14 §:n poistamista.

Edellinen olisi myös yhdenmukainen valmis- teilla olevan kuntalain kanssa, jossa KHT- ja HTM-tilintarkastajien toimintamahdollisuudet rajataan kokonaisuudessaan pois kuntien tilintarkastuksesta, ja tämä esitetään kuntalaissa säädettäväksi ainoastaan JHTT-tilintarkastajien toimialueeksi.

### Hallinnon tarkastuksen määrittely

Tilintarkastuslakiehdotuksen 17 §:ssä esitetään tilintarkastuksen kohteeksi yhteisön tai säätiön tilikauden kirjanpito, tilinpäätös ja hallinto. Vastaava määrittely tilintarkastuksen kohteesta

sisältyy jo nyt voimassa oleviin yhteisölakeihin. Kuitenkin lakiehdotuksen perustelut on hallinnon tarkastuksen osalta kirjoitettu epäselvästi siten, että hallinnon tarkastuksen sisältö jää suu- relta osin avoimeksi.

Yhteiskunnan, talouselämän ja tilintarkastajien itsensä kannalta on ensisijaisen tärkeää se, että tilintarkastajan tehtävä määritellään yksiselitteisesti. Näin päästään lähemmäksi tilannetta, jossa yrityksen sidosryhmien odotukset tilintarkastukselta ja tilintarkastajien käytännön toiminta tulevat lähelle toisiaan, eikä ns. odotuskulua näiden välille pääse syntymään.

Voimassa olevan osakeyhtiölain perusteluissa on hallinnon tarkastus pyritty määrittelemään suhteellisen yksiselitteisesti. Vastaavasti myös tilintarkastusalan omissa suosituksissa on osakeyhtiölain perusteella määritelty hallinnon tarkastuksen sisältöä. Molemmat edellä mainitut lähte- vät siitä, että hallinnon tarkastuksen tavoitteena on tarkastaa, ovatko yhteisön hallintoelimet toiminnassaan noudattaneet ao. yhteisölainsäädäntöä ja yhteisön omaa yhtiöjärjestystä, sääntöjä tms. Näin on pystytty suhteellisen yksiselitteisesti määrittelemään tilintarkastajan tehtävät hallin- non tarkastuksen osalta.

Tilintarkastuslakiehdotuksen tarkoituksena ei ole ollut muuttaa vallitsevaa käytäntöä. Tämä asia ei kuitenkaan ilmene selvästi sen paremmin lakitekstistä kuin sen perusteluistakaan. Tämän vuoksi tässä lakialoitteessa ehdotetaan, että ehdotetun tilintarkastuslain 17 §:ää täsmennetään siten, että hallinnon tarkastus tulee määriteltyksi paremmin.

### Tilintarkastajan vahingonkorvausvelvollisuus

Tilintarkastajan vahingonkorvausvelvollisuu- desta säädetään tilintarkastuslakiehdotuksen 44 §:ssä. Lisäksi samasta asiasta on säännökset yhteisölainsäädännössä.

Ammattitilintarkastajat joutuvat toimimaan ympäristössä, jossa usein on kyse erittäin suurista taloudellisista arvoista. Verrattuna esim. yksit- täisen tilintarkastajan tai tilintarkastustoimiston omaan varallisuusasemaan ovat nämä taloudelli- set arvot suuryrityksissä aina niin huomattavat, että mahdollisessa vahingonkorvaustapauksessa tilintarkastajalla tai tilintarkastustoimistolla ei ole mitään mahdollisuutta selviytyä mahdolli- sesti esitettävistä vaateista. Tilintarkastustoimin- nan riski kasvaa siis äärimmäisen suureksi. Tä- män vuoksi myöskään kattavan vakuutusturvan

hankkiminen tälle riskille ei taloudellisesti ole käytännössä mahdollista.

Tilintarkastustoiminnan riski tulee saattaa kohtuulliselle tasolle. Keneltäkään yksittäiseltä tilintarkastajalta tai heidän muodostamaltaan yhteisöltä ei voida edellyttää sellaista riskinottoa, joka realisoituessaan merkitsisi konkurssia yksittäiselle tilintarkastajalle ja hänen edustamalleen tilintarkastustoitistolle ja jolle ei ole järjestettävissä kattavaa vakuutusturvaa. Vastaavan periaatteen tulisi osittain koskea myös yhteisöjen ja säätiöiden hallintoneuvostojen, hallitusten, johdokuntien yms. jäseniä ja muita tilivelvollisia.

Tilintarkastajan vahingonkorvausvelvollisuuden rajoittamista puoltaa edellisen lisäksi mm. se, että mahdollisessa laiminlyönti-, huolimattomuus- tms. tapauksessa tilintarkastaja ei ole tavoittelemassa itselleen taloudellista etua eikä hän ole mahdollinen edunsaaja, jossa suhteessa hän poikkeaa useassa tapauksessa hallituksen jäsenistä, yhtiön toimivasta johdosta ja osakkeenomistajista. Itse vahingon aiheuttamisen osalta taas voidaan todeta, että koska tilintarkastaja ei ole yhteisössä päätöksiä tekevä toimielin eikä hänellä näin ollen ole mahdollisuuksia suoraan vaikuttaa tarkastettavan yhteisön tai säätiön toimintaan, todennäköisyys, että hän tosiasiallisella

toiminnallaan vaikuttaisi merkittävästi vahingon syntymiseen, on pieni. Lisäksi todellisen syy-yhteyden osoittaminen tilintarkastajan toiminnan ja syntyneen vahingon välillä on usein mahdotonta, vaikka muodollinen syy-yhteys ja juridisesti riittävä peruste vahingonkorvauksille löytyisikin.

Toisaalta tilintarkastajilla tulee mahdollisessa huolimattomuus-, laiminlyönti- tms. tapauksessa olla riittävän suuri taloudellinen sanktio, joka osaltaan varmistaa suoritettavan tilintarkastuksen laadun säilymisen. Tässä lakialoitteessa on lähdetty siitä, että 3 000 000 markan vahingonkorvausvelvollisuus yksittäisen tilintarkastajan osalta ja 5 000 000 markan vahingonkorvausvelvollisuus tilintarkastajayhteisön osalta muodostaisi tällaisen sanktion. Mm. Saksassa vastaava lainsäädäntöön perustuva vahingonkorvauksen yläraja on 500 000 DEM:iä.

Tilintarkastajan vahingonkorvausvelvollisuudesta yhteisölainsäädännössä olevat säännökset tulisi tässä yhteydessä kumota.

Edellä olevan perusteella ehdotamme,

*että Eduskunta hyväksyisi seuraavan lakiehdotuksen:*

## Tilintarkastuslaki

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

### 1 luku

#### **Yleiset säännökset**

#### 1 §

#### *Soveltaisala*

Tätä lakia sovelletaan, jollei muualla laissa ole toisin säädetty:

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

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

#### 2 §

(Kuten hallituksen esityksessä 295/1993 vp)

### 2 luku

#### **Tilintarkastajien hyväksyminen ja rekisteröinti**

#### 3 ja 4 §

(Kuten hallituksen esityksessä 295/1993 vp)

#### 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 kolme neljännessä avoimen yhtiön yhtiömiehistä tai kommandiittiyhtiön vastuunalaisista yhtiömiehistä on oltava yhtiössä työskenteleviä Keskuskauppakamarin hyväksymiä tilintarkastajia tai tilintarkastusyhteisöjä sekä osakeyhtiössä yli kolme neljännessä kaikista osakkeista ja niiden tuottamasta äänimäärästä on oltava yhteisössä työskentelevillä Keskuskauppakamarin hyväksymillä tilintarkastajilla;

3) yli kolme neljännessä osakeyhtiön hallituksen jäsenistä ja varajäsenistä sekä puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan on oltava yhtiössä työskenteleviä Keskuskauppakamarin hyväksymiä tilintarkastajia; sekä

4) toimitusjohtajan ja varatoimitusjohtajan, mikäli yhtiöllä on nämä toimitukset, on oltava yhtiössä työskenteleviä Keskuskauppakamarin hyväksymiä tilintarkastajia.

#### 6—8 §

(Kuten hallituksen esityksessä 295/1993 vp)

#### 3 luku

### **Velvollisuus toimituttaa tilintarkastus**

#### 9—11 §

(Kuten hallituksen esityksessä 295/1993 vp)

#### 12 §

*Velvollisuus valita KHT-tilintarkastaja tai -yhteisö*

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

1) taseen loppusumma edellisen tilikauden tilinpäätöksen mukaan on yli 100 miljoonaa markkaa;

2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto edellisen tilikauden tilinpäätöksen mukaan on yli 200 miljoonaa markkaa; sekä

3) palveluksessa edellisen tilikauden aikana on keskimäärin ollut yli 200 henkilöä.

#### 13 §

(Kuten hallituksen esityksessä 295/1993 vp)

#### 14 §

(Kuten 15 § hallituksen esityksessä 295/1993 vp)

#### 4 luku

### **Tilintarkastuksen sisältö**

#### 15 §

(Kuten 16 § hallituksen esityksessä 295/1993 vp)

#### 16 §

### *Tilintarkastuksen kohde*

Tilintarkastus sisältää yhteisön ja säätiön tilikauden kirjanpidon ja tilinpäätöksen sekä hallinnon tarkastuksen. Hallinnon tarkastus käsittää sen seikan selvittämisen, onko yhteisön tai säätiön yhtiömies, hallituksen, hallintoneuvoston tai vastaavan toimituksen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja tai muu vastuuvollinen syyllistynyt yhteisöä tai säätiötä koskevan lain tai sen yhtiöjärjestyksen, yhtiösopimuksen tai sääntöjen vastaiseen toimintaan, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä tai säätiötä kohtaan.

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

#### 17—21 §

(Kuten 18—22 § hallituksen esityksessä 295/1993 vp)

#### 5 luku

### **Tilintarkastajaa koskevat muut säännökset**

#### 22—26 §

(Kuten 23—27 § hallituksen esityksessä 295/1993 vp)

#### 6 luku

### **Ohjaus, kehittäminen ja valvonta**

#### 27—39 §

(Kuten 28—40 § hallituksen esityksessä 295/1993 vp)

## 7 luku

**Erinäiset säännökset**

## 40—42 §

(Kuten 41—43 § hallituksen esityksessä 295/1993 vp)

## 43 §

*Vahingonkorvausvelvollisuus*

Tilintarkastaja on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän on toimiessaan aiheuttanut tahallisesti tai huolimattomuudesta yhteisölle tai säätiölle. Sama koskee vahinkoa, joka on tätä lakia, yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhtiöjärjestyä, sääntöjä tai yhtiösopimusta rikkomalla aiheutettu yhteisön osakkaalle, yhtiömiehelle tai jäsenelle tai 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 korvausvastuun jakaantumisesta kahden tai useamman korvausvelvollisen kesken on voimassa, mitä vahingonkorvauslain (412/74) 2 ja 6 luvuissa on säädetty.

Tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön maksettavaksi tämän lain tai yhteisö- ja säätiölain tilintarkastajaa tai tilintarkastusta koskevien säännösten vastaisesta toiminnasta tuomittava vahingonkorvaus voi yksittäisessä tapauksessa enimmillään olla 3 000 000 markkaa yksittäisen tilintarkastajan osalta ja 5 000 000 markkaa tilintarkastusyhteisön osalta.

## 44 ja 45 §

(Kuten 45 ja 46 § hallituksen esityksessä 295/1993 vp)

## 8 luku

**Voimaantulo- ja siirtymäsäännökset**

## 46 ja 47 §

(Kuten 47 ja 48 § hallituksen esityksessä 295/1993 vp)

Helsingissä 18 päivänä helmikuuta 1994

**Olavi Ala-Nissilä**

**Tuula Linnainmaa**

