

Talousvaliokunnan mietintö n:o 27 hallituksen esityksestä tilintarkastuslaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi

Eduskunta on lähettänyt 9 päivänä joulukuuta 1993 talousvaliokuntaan valmistelevasti käsiteltäväksi hallituksen esityksen n:o 295/1993 vp tilintarkastuslaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.

Valiokunta on pyytänyt esityksestä perustulakivaliokunnan lausunnon, joka on tämän mietinnön liitteenä (PeVL 7).

Valiokunta on ottanut käsiteltäväkseen esityksen yhteydessä eduskunnan 17 päivänä joulukuuta 1993 valiokuntaan lähettämän ed. Metsämäen ym. lakialoitteen n:o 61/1993 vp tilintarkastuslaiksi sekä 25 päivänä helmikuuta 1994 valiokuntaan lähettämän ed. Ala-Nissilän ym. lakialoitteen n:o 4 tilintarkastuslaiksi.

Esityksen johdosta valiokunnassa ovat olleet kuultavina ylijohtaja Markku Mäkinen, neuvotteleva virkamies Ilkka Pitkänen ja nuorempi hallitussihteeri Jorma Immonen kauppa- ja teollisuusministeriöstä, erityisasiantuntija Jyrki Jauhainen oikeusministeriöstä, varatoimitusjohtaja Pauli K. Mattila, osastopäällikkö Maj-Lis Saarikivi ja lakimies Pasi Horsmanheimo Keskuskauppakamarista, puheenjohtaja Eero Suomela ja varapuheenjohtaja Jarmo Lohi KHT-yhdistyksestä, puheenjohtaja Ilkka Merimaa HTMTilintarkastajat ry:stä, puheenjohtaja Aulis Majuri ja varapuheenjohtaja Erkki Mäki-Ranta JHTT-yhdistyksestä, puheenjohtaja Risto Salminen Sisäiset tarkastajat ry:stä, puheenjohtaja Seppo Laine ja varapuheenjohtaja Irja Hirsi-Nummi Kirjanpito toimistojen Liitosta, kehittämisspäällikkö Vilho Välimä Suomen Kuntaliitosta, johtaja Rauno Vanhanen Suomen Yrittäjien Keskusliitosta, varatuomari Raimo Vuori Pellerovo-Seurasta ja lakiasiaintoimittaja Juhani Sutinen Kera Oy:stä.

Hallituksen esitys ja lakialoitteet

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi tilintarkastusta ja tilintarkastajaa koskeva yleislaki, jota sovelletaan kirjanpitolain mukaan kirjanpito-

vollisen yhteisön ja säätiön tilintarkastukseen sekä muuhun toimintaan, joka laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastajan tehtäväksi tällaisessa yhteisössä tai säätiössä.

Laissa säädetään tilintarkastajien hyväksymisestä ja rekisteröinnistä. Keskuskauppakamarin ja kauppakamarien hyväksymien tilintarkastajien ammattitutkinnot järjestää Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta. Laissa säädetään tarkemmin tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön hyväksymisedellytyksistä. Hyväksytyistä tilintarkastajista ja tilintarkastusyhteisöistä pidetään rekisteriä kauppa- ja teollisuusministeriössä.

Taseen loppusumman, liikevaihdon ja palveluksessa olevan henkilömäärän mukaan säädetään, milloin yhteisössä tai säätiössä on valittava tilintarkastajaksi hyväksytty tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö.

Tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa. Tilintarkastus sisältää yhteisön ja säätiön tilikauden kirjanpidon ja tilinpäätöksen sekä hallinnon tarkastuksen. Tilintarkastajan on tehtävä tarkastuksesta merkintä tilinpäätökseen sekä annettava tilintarkastuskertomus. Tarkastaja voi esittää huomautuksia tilivelvollisille myös tilintarkastuspöytäkirjassa.

Tilintarkastajalla on oltava edellytykset riippumattoman tilintarkastuksen toimittamiseen. Laissa säädetään tarkemmin, milloin riippuvuussuhde on olemassa. Tilintarkastaja voidaan erottaa ja hän voi myös itse erota toimestaan kesken toimikauden.

Laissa säädetään kauppa- ja teollisuusministeriön yhteydessä olevan valtion tilintarkastuslautakunnan sekä Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan ja kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan koostumuksesta sekä tilintarkastuksen ohjaamisesta, kehittämisestä ja valvonnasta. Laissa säädetään myös muutoksenhausta, rangaistussäännöksistä ja vahingonkorvausvelvollisuudesta.

Tilintarkastuslain säätämisen johdosta ehdotetaan tehtäväksi muutoksia yhteisöjä koskeviin lakeihin, joissa säädetään tilintarkastuksesta.

Lakialoitteessa n:o 61/1993 vp tilintarkastuslakia ehdotetaan täydennettäväksi JHTT-tilintarkastajia koskevilla säännöksillä.

Lakialoitteessa n:o 4 ehdotetaan muutoksia ja tarkistuksia säännöksiin, jotka koskevat lain soveltamisalaa, Keskuskauppakamarin hyväksymää tilintarkastusyhteisöä, velvollisuutta valita KHT-tilintarkastaja, tilintarkastuksen kohdetta ja vahingonkorvausvelvollisuutta.

Valiokunnan kannanotot

Tilintarkastuslaki

Valiokunta ehdottaa, että tilintarkastuslaki hyväksyttäisiin seuraavin muutoksin ja huomauksin.

3 §: Perustuslakivaliokunnan lausuntoon viitaten valiokunta ehdottaa pykälässä todettavaksi, että kauppakamarijärjestelmästä säädetään erikseen. Kauppakamareista ja Keskuskauppakamarista on annettu asetus.

5 § ja 6 §:n 4 mom.: Lakiehdotuksen mukaan hyväksytyjen tilintarkastajien tai tilintarkastusyhteisöjen on omistettava yli puolet tilintarkastusyhteisöstä. Osakeyhtiön hallituksen jäsenistä ja varajäsenistä yli puolet sekä puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan samoin kuin toimitusjohtajan ja varatoimitusjohtajan on oltava hyväksytyjä tilintarkastajia.

Valiokunta ehdottaa, että edellä mainitut rajat korotetaan kahteen kolmasosaan ja että 2 kohdassa mainittujen luonnollisten henkilöiden sekä 3 ja 4 kohdassa mainittujen toimielinten on oltava yhtiössä työskenteleviä hyväksytyjä tilintarkastajia. Korotetuilla vaatimuksilla on tarkoitus turvata paremmin tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen riippumattomuus. Yhtiössä työskentelevillä tarkoitetaan tässä tapauksessa pysyväisluonteista palvelussuhdetta.

10 §:n 1 mom.: Valiokunta ehdottaa säännöstä täydennettäväksi siten, että myöskään liiketoimintakiellossa olevaa henkilöä ei voida valita tilintarkastajaksi.

12 §:n 1 mom.: Viittaus arvopaperimarkkina-laissa tarkoitettuun pörssi- tai sopimusmarkkinayhtiöön ehdotetaan muutettavaksi vastaamaan arvopaperimarkkina-laissa käytettyä ilmaisua.

42 §: Perustuslakivaliokunnan lausuntoon viitaten valiokunta ehdottaa säännöstä muutettavaksi siten, että valtion tilintarkastuslautakun-

nan päätökseen saa hakea muutosta valittamalla myös se, jonka hakemus tilintarkastajaksi tai tilintarkastusyhteisöksi hyväksymisestä on hylätty.

Säännöstä ehdotetaan muutettavaksi myös siten, että yhdenmukaisesti valituksen kanssa oikaisuvaatimus on tehtävä 30 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista.

47 §: Voimaantulosäännöksen 1 momentista ehdotetaan poistettavaksi eräiden säännösten voimaan saattaminen asetuksella sen johdosta, että Euroopan talousalueesta tehty sopimus on tullut voimaan hallituksen esityksen antamisen jälkeen.

48 §: Valiokunta ehdottaa, että pykälään lisätään uusi siirtymäsäännös 5 §:ään ehdotettujen muutosten johdosta. Muutokset saattavat aiheuttaa omistusjärjestelyjä tilintarkastusyhteisöissä, minkä vuoksi siirtymäaika tarpeellisten järjestelyjen tekemiseksi on perusteltua. Siirtymäsäännös koskee erityisesti velvollisuutta työkennellä tilintarkastusyhteisössä.

Muuta: Lakiehdotuksen 11 §:n 1 momentin mukaan vähintään yksi hyväksytty tilintarkastaja on valittava, kun vähintään kaksi kolmesta momentissa säädetystä edellytyksestä täyttyy. Tällaisiin pienehköihin yhteisöihin voidaan valita hyväksytyn tilintarkastajan lisäksi muitakin tilintarkastajia.

Saman pykälän 2 momentin mukaan edellistä suurempiin yhteisöihin voidaan valita vain hyväksytty KHT- tai HTM-tilintarkastaja.

Lakiehdotuksen 12 §:n mukaan vain KHT-tilintarkastaja voidaan valita yhteisöön, joka on laskenut liikkeelle arvopaperimarkkina-laissa tarkoitettulla tavalla julkisen kaupankäynnin kohteena olevan arvopaperin, taikka jos vähintään kaksi kolmesta pykälässä säädetystä edellytyksestä täyttyy.

Kahteen viimeksi mainittuun yhteisöön ei siis voida valita hyväksytyn tilintarkastajan lisäksi tilintarkastajaa, jolla ei ole HTM- tai KHT-pätevyyttä.

Valiokunta toteaa, että tilintarkastajilla on suuri vastuu. Kun HTM- tai KHT-pätevyyttä vailla oleva tilintarkastaja ei voi uusien säännösten mukaan tulla valituksi tilintarkastajaksi kuin pieniin yhteisöihin, säännöksillä pikemminkin suojataan maallikotilintarkastajaa tilintarkastajan vastuulta. Uudet säännökset eivät ole esteenä sille, että ammattitilintarkastajat kuulevat maallikkoja edustavia yhteisöjen luottamushenkilöitä. Laki ei estä asettamasta sisäisiä tarkastajia tai muita luottamushenkilöistä koostuvia tar-

kastuselimiä lain tarkoittamien ammattitilintarkastajien lisäksi. Nämä saattavat tuntea hyvin yhteisön toiminnan, mistä voi olla hyötyä tilintarkastuksen toimittamisessa.

Valiokunta huomauttaa vielä, että tilintarkastajan on aina täytettävä lain 10 §:ssä säädetyt yleiset kelpoisuusehdot. Hänellä 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.

Valiokunta pitää tärkeänä, että tilintarkastajien koulutusta varten kehitetään korkeatasoinen perustutkinto. Tällaisen tutkinnon suorittamisen jälkeen tulisi olla mahdollisuus pätevöityä ja erikoistua lisätutkinnoin ja käytännön kokemuksen perusteella eri aloille yksityisen ja julkisen sektorin tarpeet tyydyttäen.

Laki säätiölain 12 ja 12 a §:n muuttamisesta

Eduskunnalle on annettu hallituksen esitys n:o 93 säätiölain muuttamisesta. Säätiölakia ja eräitä muita lakeja ehdotetaan muutettavaksi niin, että säätiöiden rekisteröintiä ja valvontaa koskevat asiat siirretään kauppa- ja teollisuusministeriön alaiselle patentti- ja rekisterihallitukselle.

Käsiteltävänä olevaan hallituksen esitykseen sisältyvä säätiölain muutosehdotus on tarkoitus saattaa voimaan edellä mainitun lakiehdotuksen jälkeen taikka molemmat samaan aikaan. Valiokunta ehdottaa säätiölain 12 §:ää muutettavaksi siten, että siinä otetaan huomioon säätiöasioiden siirto patentti- ja rekisterihallitukselle. Vähintään yhden säätiön tilintarkastajan ja tämän varamiehen tulee olla hyväksytty tilintarkastaja, jollei oikeusministeriön sijasta kauppa- ja teolli-

suusministeriö erityisestä syystä myönnä poikkeusta.

Lakialoite n:o 61/1993 vp

Valiokunta toteaa, että kauppa- ja teollisuusministeriö on asettanut työryhmän, jonka tehtävänä on selvittää tilintarkastuslain muutostarve ja -mahdollisuudet julkisen hallinnon ja talouden tarkastuksen kannalta. Yksityisen kirjanpitovelvollisen ja julkisen hallinnon ja talouden tilintarkastuksessa on periaatteellisia eroja. Työryhmä vertailee eri tilintarkastajaryhmien tutkintojen sisältöä sekä tutkintovaatimuksia EY:n direktiivien vaatimuksiin.

Edellä olevan perusteella valiokunta ehdottaa, että lakialoitteeseen sisältyvä lakiehdotus hylättäisiin.

Lakialoite n:o 4

Valiokunta ehdottaa, että tilintarkastuslaki hyväksytään hallituksen esityksen pohjalta, minä vuoksi tämäkin lakialoite ehdotetaan hylättäväksi.

Kuten edellä on todettu, valiokunta ehdottaa, että lakiehdotuksen 5 §, johon myös 6 §:n 4 momentissa viitataan, hyväksyttäisiin periaatteellisesti lakialoitteen mukaisena.

Valiokunta ehdottaa, että muut lakiehdotukset hyväksyttäisiin hallituksen esittämässä muodossa.

Valiokunta kunnioittaen ehdottaa,

että hallituksen esitykseen sisältyvät 2.—6. ja 8.—11. lakiehdotus hyväksyttäisiin muuttamattomina ja

että 1. ja 7. lakiehdotus hyväksyttäisiin näin kuuluvina:

1.

Tilintarkastuslaki

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

1 luku

Yleiset säännökset

1 ja 2 §

(Kuten hallituksen esityksessä)

2 luku

Tilintarkastajien hyväksyminen ja rekisteröinti

3 §

Tilintarkastajan ammattitutkinnot

Keskuskauppakamarin ja kauppakamarien hyväksymien tilintarkastajien ammattitutkinnot järjestää 31 §:ssä tarkoitettu Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta. *Kauppakamareista säädetään erikseen.*

4 §

(Kuten hallituksen esityksessä)

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 kohta kuten hallituksen esityksessä)

2) yli *kaksi kolmasosaa* avoimen yhtiön yhtiömiehistä tai kommandiittiyhtiön vastuunalaisista yhtiömiehistä on oltava *yhtiössä työskenteleviä* Keskuskauppakamarin hyväksymiä tilintarkastajia tai tilintarkastusyhteisöjä sekä osakeyhtiössä yli *kaksi kolmasosaa* kaikista osakkeista ja niiden tuottamasta äänimäärästä on oltava *yhtiössä työskentelevillä* Keskuskauppakamarin hyväksymillä tilintarkastajilla tai tilintarkastusyhteisöillä;

3) yli *kaksi kolmasosaa* osakeyhtiön hallituksen jäsenistä ja varajäsenistä sekä puheenjohta-

jan ja varapuheenjohtajan on oltava *yhtiössä työskenteleviä* Keskuskauppakamarin hyväksymiä tilintarkastajia; sekä

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

6—8 §

(Kuten hallituksen esityksessä)

3 luku

Velvollisuus toimituttaa tilintarkastus

9 §

(Kuten hallituksen esityksessä)

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 tai *liiketoimintakielossa* olevaa ei voida valita tilintarkastajaksi.

(2 mom. kuten hallituksen esityksessä)

11 §

(Kuten hallituksen esityksessä)

12 §

Velvollisuus valita KHT-tilintarkastaja tai -yhteisö

Vähintään yhden yhtiömiesten, yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen valitseman tilintarkastajan on oltava Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, jos yhteisö on *laskenut liikkeeseen* arvopaperimarkkinalaissa (495/89) tarkoitettulla tavalla *julkisen kaupankäynnin kohteena olevan arvopaperin*

tai jos yhteisössä ja säätiössä vähintään kaksi seuraavasta kolmesta edellytyksestä täyttyy:
(1—3 kohta kuten hallituksen esityksessä)

13—15 §

(Kuten hallituksen esityksessä)

4 luku

Tilintarkastuksen sisältö

16—22 §

(Kuten hallituksen esityksessä)

5 luku

Tilintarkastajaa koskevat muut säännökset

23—27 §

(Kuten hallituksen esityksessä)

6 luku

Ohjaus, kehittäminen ja valvonta

28—40 §

(Kuten hallituksen esityksessä)

7 luku

Erinäiset säännökset

41 §

(Kuten hallituksen esityksessä)

42 §

Muutoksenhakuoikeus

(1 mom. kuten hallituksen esityksessä)

Valtion tilintarkastuslautakunnan päätökseen 1 momentin 1 ja 2 sekä 4 kohdassa tarkoitettussa asiassa ei saa valittamalla hakea muutosta.

Oikaisuvaatimus on tehtävä 30 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista.

(4 mom. kuten hallituksen esityksessä)

43—46 §

(Kuten hallituksen esityksessä)

8 luku

Voimaantulo- ja siirtymäsäännökset

47 §

Voimaantulo

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 199 . (Poist.)

(2 ja 3 mom. kuten hallituksen esityksessä)

48 §

(1 mom. kuten hallituksen esityksessä)

Tämän lain 5 §:n 2, 3 ja 4 kohtaa sekä 6 §:n 4 momenttia, siltä osin kuin ne edellyttävät yhtiössä työskentelyä, sovelletaan 1 päivästä tammikuuta 1997 lukien. (Uusi 2 mom.)

(3—6 mom. kuten hallituksen esityksen 2—5 mom.)

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 §

(1 ja 2 mom. kuten hallituksen esityksessä)

Vähintään yhden tilintarkastajan ja tämän varamiehen tulee olla hyväksytty tilintarkastaja, jollei *kauppa- ja teollisuusministeriö* erityisestä syystä myönnä poikkeusta.

(4 mom. kuten hallituksen esityksessä)

12 a § ja voimaantulosäännös

(Kuten hallituksen esityksessä)

Lisäksi valiokunta ehdottaa,

että lakialoitteisiin n:ot 61/1993 vp ja 4 sisältyvät lakiehdotukset hylättäisiin.

Helsingissä 21 päivänä kesäkuuta 1994

Asian ratkaisevaan käsittelyyn ovat ottaneet osaa puheenjohtaja Louekoski, varapuheenjohtaja Björkenheim sekä jäsenet Dromberg, Jans-

son, Jääskeläinen, Kekkonen, Korhonen, Koski, Laivoranta, J. Leppänen, Linnainmaa, Luhtanen, A. Ojala, Paloheimo ja O. Rehn (osittain).

Vastalause

Hallituksen esitys tilintarkastuslaiksi on rakennettu muodoltaan sekä asialliselta sisällöltään voimakkaasti tukemaan nyt voimassa olevaa yksityisten yritysten tilintarkastukseen perustuvaa järjestelmää. Tästä johtuen valiokunnan enemmistön hyväksymä tilintarkastuslaki niin kuin hallituksen esityskin ovat rakenteellisesti omituisia. Valiokunnan enemmistön hyväksymässä laissa säännökset on kirjoitettu epäjohdonmukaiseen järjestykseen niin, että lain alkupäälissä puhutaan lain soveltamisalan lisäksi ensin tilintarkastajien hyväksymis- ja rekisteröintimenettelystä. Vasta tämän jälkeen laki etenee käsittelemään velvollisuutta toimituttaa tilintarkastus, tilintarkastuksen sisältöä, tilintar-

kastajien ohjausta, tarkastustoiminnan kehittämistä ja valvontaa jne.

Kun nyt säädettävä laki on kokonaan uusi tilintarkastuslaki, emme ole voineet hyväksyä tilintarkastusjärjestelmän epäloogista käsittelytapaa edes asian kiireellisyyteen vedoten. Käsityksemme mukaan lain muodollinen loogisuus olisi edellyttänyt rakennetta, jossa ensin säädetään tilintarkastusvelvollisuudesta ja tarkastuksen sisällöstä ja vasta tämän jälkeen tarkastamisen muodoista ja tarkastajien pätevyydestä sekä rekisteröinnistä.

Valiokunnan enemmistö ei myöskään ole pitänyt tarpeellisena rinnastaa julkishallinnon ja -talouden tarkastamistarpeita yksityisten yritys-

ten tarkastamiseen. Muun muassa tämän vuoksi valiokunnan enemmistö on jättänyt huomiotta erittäin hyvin perustellun lakiesitykseen liittyvän rinnakkaisaloitteen n:o 61/1993 vp. Tässä aloitteessa kansanedustaja Lauri Metsämäki ja muut valtion tilintarkastajat ehdottavat julkishallinnon ja -talouden tilintarkastusjärjestelmän uudistamista. Käsityksemme mukaan aloitteen perustelut ja pykälämuutokset olisi tullut hyväksyä valiokunnan kannaksi hallituksen vastaavia lainkohtia tarkoittaman esityksen sijasta.

Valiokunta ei käsityksemme mukaan ole myöskään riittävällä tavalla korostanut tilintarkastajien muodollisen pätevyyden kehittämistarvetta. Tilintarkastajien, tarkastivatpa nämä yksityistä yritystä tai muuta yhteisöä taikka julkisia yhteisöjä, tulee olla perusteellisesti tehtävään koulutettuja sekä vaativissa tarkastustehtävissä riittävän kokeneita. Emme näe eroa peruskoulutustarpeessa sen seikan perusteella, tarkastavatko tilintarkastajat yksityistä vai julkista toimintaa. Kiinnitämme huomiota vielä siihen, että julkisen hallinnon tilintarkastajilta edellytetään erikoistumista muun muassa julkisen päätöksenteon menetelmiin, jotka ovat tavallisesti mutkikkaampia ja enemmän kokemusta vaativia kuin esimerkiksi yksityisen yrityksen päätöksentekojärjestelmä. Tämän vuoksi julkishallinnon tilintarkastajilta on edellytettävä paitsi korkeaa muodollista pätevyyttä ns. numerotarkastuksessa myös riittävää ammattitaitoa päätöksentekomenetelmien hallinnassa.

Valiokunnan enemmistö on mielestämme jättänyt avoimeksi myös tärkeän kysymyksen siitä, mikä tarkastustoimintaa valvovan kauppa- ja teollisuusministeriön yhteydessä toimivan valtion tilintarkastuslautakunnan asema on suhteessa Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakuntaan. Keskuskauppakamarin lautakunta on etujärjestön yhteydessä toimiva yksityisoikeudellinen toimielin. Sille on näin ollen vaikea antaa samaa luotettavan ja puolueettoman valvontaelimen asemaa, jonka tulee kuulua valtion

tilintarkastuslautakunnalle. Valtion tilintarkastuslautakunnan tulee olla valvontaelinten joukossa määräävässä asemassa.

Keskuskauppakamari on siitä annetun asetuksen perusteella epäilyksittä etujärjestö. Tämän vuoksi meidän on vaikea ymmärtää järjestelmää, jossa etujärjestön toimielin saa viranomaisaseman, vaikka koko toimielimen toiminta perustuu vapaaehtoisuuden ohella vain asetussentasoiseen säädökseen. Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan päätöksestä voi valiokunnan enemmistön hyväksymän lakiehdotuksen perusteella valittaa aina korkeimpaan hallinto-oikeuteen saakka. Valitustietä pidämme sinänsä tilintarkastukseen liittyvien oikeusturva-vaatimusten kannalta perusteltuna, mutta olemme tyytymättömiä tapaan, jolla asia nyt on hyväksytty säädöstasolla ratkaistavaksi. Yksityisoikeudellisen etujärjestön toiminta tulee mielestämme jo periaatteellisista syistä pitää erossa julkisen hallinnon piiriin luotavasta oikeusturvakoneistosta.

Korostamme vielä, että tilintarkastajien toiminnalla on oltava julkinen luotettavuus. Tilintarkastajat ovat tarkastustoiminnastaan vastuussa paitsi suoranaiselle toimeksiantajalleen myös julkiselle vallalle. Tämän vuoksi edellytämme, että tilintarkastuskäytäntöä sekä tilintarkastajien toiminnan muodollista valvontaa viivytystä kehitetään niin, että koko toiminnan julkinen luotettavuus lisääntyy. Eräät viimeaikaiset käytännön tapaukset talouselämän piirissä osoittavat, ettei tilintarkastajien valvonta ole ollut riittävän tehokkaasti järjestettyä, eikä valiokunnan enemmistön nyt hyväksymä lakiehdotus tuo tähän selkeää ja oleellista parannusta.

Tilintarkastuslaki olisi käsityksemme mukaan julkisen hallinnon ja talouden tarkastuksen osalta tullut hyväksyä seuraavassa muodossa, minkä vuoksi ehdotamme,

että tilintarkastuslakiehdotus hyväksyttäisiin näin kuuluvana:

Tilintarkastuslaki

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

1 luku

Yleiset säännökset

1—2 §

(Kuten valiokunnan mietinnössä)

2 luku

Tilintarkastajien hyväksyminen ja rekisteröinti

3 §

Tilintarkastajan ammattitutkinnot

(1 mom. kuten hallituksen esityksessä)

JHTT-tilintarkastajan ammattitutkinnon järjestää JHTT-lautakunta.

4—8 §

(Kuten hallituksen esityksessä)

9 § (uusi)

JHTT-lautakunnan hyväksymä tilintarkastaja

Valtion, kuntien ja kuntayhtymien sekä sellaisten yhteisöjen, joissa niillä on osake-enemmistö tai määräämisvalta, samoin kuin muiden luonteeltaan julkisoikeudellisten yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastustehtävissä toimivien henkilöiden ammattillisten valmiuksien yhdenmukaista toteamista varten on julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinto (JHTT-tutkinto).

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajalla tarkoitetaan JHTT-lautakunnan hyväksymää henkilöä tai yhteisöä.

JHTT-tutkinnosta, tilintarkastajien ja yhteisöjen hyväksymisestä, rekisteröinnistä ja valvonnasta säädetään tarkemmin asetuksella.

Sen estämättä, mitä 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään, rekisteriin merkittyyn JHTT-tutkinnon suorittaneeseen tilintarkastajaan (JHTT-tilintarkastaja) on soveltuvin osin voimassa, mitä tämän lain 4, 5 ja 7 luvussa on säädetty.

Velvollisuudesta valita JHTT-tilintarkastaja muuhun kuin 1 §:n 1 momentissa tarkoitettuun toimintaan säädetään tarvittaessa asetuksella.

3 luku

Velvollisuus toimituttaa tilintarkastus

10—14 §

(Kuten 9—13 § hallituksen esityksessä)

15 §

JHTT-tilintarkastajan valitseminen

Sen estämättä, mitä tässä luvussa säädetään hyväksytyn tilintarkastajan valitsemisesta, voidaan 12 ja 13 §:ssä tarkoitetussa yhteisössä ja säätiössä tilintarkastajaksi valita KHT- tai HTM-tilintarkastajan sijasta JHTT-tilintarkastaja.

16 §

(Kuten 15 § valiokunnan mietinnössä)

4 luku

Tilintarkastuksen sisältö

17—23 §

(Kuten 16—22 § valiokunnan mietinnössä)

5 luku

Tilintarkastajaa koskevat muut säännökset

24 ja 25 §

(Kuten 23 ja 25 § valiokunnan mietinnössä)

26 §

Tilintarkastajan salassapitovelvollisuus

(1 mom. kuten 25 §:n 1 mom. valiokunnan mietinnössä)

Tilintarkastajan tulee vaadittaessa antaa yhteisökokoukselle tai vastaavalle toimielimelle sekä sellaiselle viranomaiselle, jonka velvollisuutena on lain nojalla yhteisön tai säätiön toiminnan tai tilien tarkastaminen, kaikki yhteisöä koskevat tiedot, mikäli siitä ei aiheudu olennaista haittaa yhteisölle.

27 ja 28 §

(Kuten 26 ja 27 § valiokunnan mietinnössä)

6 luku

Ohjaus, kehittäminen ja valvonta

29 §

(Kuten 28 § valiokunnan mietinnössä)

30 §

JHTT-lautakunta

Valtiovarainministeriön yhteydessä on JHTT-lautakunta, joka ohjaa, kehittää ja valvoo julkishallinnon ja -talouden tilintarkastusta.

31—42 §

(Kuten 29—40 § valiokunnan mietinnössä)

7 luku

Erinäiset säännökset

43 ja 44 §

(Kuten 41 ja 42 § hallituksen esityksessä)

45 §

Rangaistussäännökset

(1 mom. kuten 43 §:n 1 mom. valiokunnan mietinnössä)

Joka *oikeudettomasti* käyttää hyväksytyn tilintarkastajan nimikettä tai muuta nimitystä, jonka perusteella voidaan virheellisesti olettaa hänen olevan hyväksytty tilintarkastaja, on tuomittava *hyväksytyn tilintarkastajan ammattinimikkeen luvattomasta käyttämisestä* sakkoon.

(3—4 mom. kuten 43 §:n 3—4 mom. valiokunnan mietinnössä)

46—48 §

(Kuten 44—46 § valiokunnan mietinnössä)

8 luku

Voimaantulo- ja siirtymäsäännökset

49 ja 50 §

(Kuten 47 ja 48 § hallituksen esityksessä)

Helsingissä 21 päivänä kesäkuuta 1994

Matti Louekoski
Arja Ojala

Leena Luhtanen

Antero Kekkonen
Martti Korhonen

EDUSKUNNAN
PERUSTUSLAKIVALIOKUNTA

Liite

Helsingissä

28 päivänä huhtikuuta 1994

Lausunto n:o 7

Talousvaliokunnalle

Talousvaliokunta on kirjeellään 18 päiväältä maaliskuuta 1994 pyytänyt perustuslakivaliokunnan lausunnon hallituksen esityksestä n:o 295/1993 vp tilintarkastuslaiksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi. Lausunto on pyydetty erityisesti siitä, ovatko tilintarkastuslaissa ehdotetut julkisoikeudellisuonteiset tehtävät Keskuskaupakamarille ja kauppakamareille muutoksenhakumahdollisuuksineen sopusoinnussa voimassa olevan lainsäädännön kanssa ja kun otetaan huomioon näille järjestöille säädettyt muut tehtävät.

Valiokunnassa ovat olleet kuultavina nuorempi hallitussihteeri Jorma Immonen ja neuvotteleva virkamies Ilkka Pitkänen kauppa- ja teollisuusministeriöstä, lainsäädäntöneuvos Arja Manner oikeusministeriöstä, toimitusjohtaja Matti Aura ja osastopäällikkö Pasi Horsmanheimo Keskuskauppakamarista, professori Mikael Hidén, professori Olli Mäenpää, apulaisprofessori Matti Pellonpää, professori Kaarlo Tuori ja professori Kalervo Virtanen.

Käsiteltyään asian valtiosääntöoikeudelliselta kannalta perustuslakivaliokunta esittää kunnioittaen seuraavaa.

Hallituksen esitys

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi tilintarkastuslaki, joka korvaisi pääosin osakeyhtiölain sekä muiden yhteisöjä koskevien lakien ja säätiölain säännökset tilintarkastuksesta. Lakiin otettaisiin säännökset, jotka johtuvat EY:n tilintarkastusta koskevien direktiivien aiheuttamasta harmonisointitarpeesta.

Esitys liittyy eräin osin ETA-sopimukseen. Lait ovat tarkoitettut tulemaan voimaan mahdollisimman pian sen jälkeen, kun ne on hyväksytty ja vahvistettu. Tilintarkastuslain ne kohdat, joissa mainitaan Euroopan talousalue, tulisivat kuitenkin voimaan asetuksella säädettävänä ajankohtana.

Esitykseen sisältyvät lakiehdotukset käsitellään johtolauseidensa mukaan valtiopäiväjärjestyksen 66 §:ssä säädettyssä järjestyksessä.

Valiokunnan kannanotot

Tilintarkastuslain mukaan Keskuskaupakamarille ja kauppakamareille kuuluisi julkisluonteisia tehtäviä, mikä tilanne ei sinänsä poikkea nykyisestä. Lainsäädäntökäytännössä onkin varsin usein pidetty mahdollisena uskoa julkisia tehtäviä varsinaisen virkakoneiston ulkopuolelle, enemmän tai vähemmän yksityisluonteisten toimielinten hoidettaviksi. Perustuslakivaliokunta on silloin tällöin tähdentänyt, että perustuslaeissa on joitain virkamieshallintoperiaatetta ilmentäviä kohtia mutta yksin niiden perusteella ei voida sanoa jonkin yksittäisen toimivaltajärjestelyn olevan vastoin perustuslakia (PeVL 19/1985 vp ja 6/1986 vp).

Kun säätämisjärjestysarvioinnissa kiinnitetään huomio kauppakamarijärjestölle tilintarkastuslakiehdotuksen mukaan kuuluvien tehtävien laatuun, on merkityksellistä, että niissä ei ole kysymys kansalaisten perusoikeuksiin puuttumisesta. Tehtävien hoitamisen osalta on oleellista, että päätöksenteon edellytykset ja noudatettava menettely on säännelty yksityiskohtaisesti sekä muutoksenhakumahdollisuus on järjestetty ja että tehtävien julkisluonteisuuden vuoksi kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien ja Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan jäsenten on katsottava kuuluvan rikosoikeudellisen virkavastuun piiriin. Tällaisien seikkojen perusteella valiokunta katsoo, että tilintarkastuslakiehdotuksen mukaiseen kauppakamarijärjestön tehtävämäärittelyyn ei sisälly sellaisia erityisiä seikkoja, joiden takia uudistusta ei voitaisi toteuttaa tavallisella lailla.

Lausuntopyynnössä mainitaan myös kysymys ehdotetunlaisen järjestelyn suhteesta ylipäänsä

voimassa olevaan lainsäädäntöön. Tähän seikkaan onkin aihetta kiinnittää huomiota nimenomaan siksi, että julkisluonteisten tehtävien hoitaminen varsinaisen viranomaiskoneiston ulkopuolella on valtiosäännön kannalta poikkeuksellinen järjestely.

Tästä valtiosääntöoikeudellisesta lähtökohdasta johtuva ensisijainen edellytys hyväksyä tällaisen järjestelyn toteuttamiseen tähtäävät lainsäädäntötoimet on valiokunnan mielestä oikeusturvavaatimusten riittävä huomioon ottaminen (vrt. PeVL 6/1986 vp). Oikeusturvanäkökohtien asianmukaisuudesta edellä esittämäänsä viitaten ja ottaen huomioon myös kauppakamarijärjestön jo pitkäaikaisen aseman tilintarkastusjärjestelmässä valiokunta katsoo ehdotetun järjestelyn olevan sillä tavoin sopusoinnussa voimassa olevan lainsäädännön kanssa kuin tällaisissa järjestelyissä noudatetun käytännön perusteella kohuudella voidaan vaatia.

Edellä käsiteltyyn liittyvänä vähäisenä epäkohtana voidaan mainita, että kauppakamarijärjestelmä, jonka olemassaololle tilintarkastuslaki rakentuisi merkittävällä tavalla, perustuu vain asetuksentasoiseen sääntelyyn. Saattaisikin olla paikallaan ottaa tilintarkastuslakiin, esimerkiksi 3 §:ään, asiasta tässä yhteydessä viittauksenomainen maininta.

Tilintarkastuslain 45 §:n nojalla Keskuskauppakamarilla ja kauppakamareilla olisi oikeus periä maksuja laissa tarkoitettujen tehtävien hoitamisesta aiheutuvien kustannusten kattamiseksi. Tämän ehdotuksen johdosta on syytä ottaa esille hallitusmuodon 62 §, vaikkakaan se ei suorastaan koske kuin valtion viranomaisten virkatoimista ja palveluista perittäviä maksuja. Koska kauppakamarijärjestölle lakiehdotuksen mukaan kuuluvat tehtävät kuitenkin ovat julkisluonteisia, on valiokunnan mielestä asianmukaista toteuttaa maksusääntely tässäkin yhteydessä tavalla, jota olisi noudatettava, jos valtion viranomaiset huolehtisivat vastaavista tehtävistä.

Hallitusmuodon 62 §:n mukaan lailla säädetään toiminnan maksullisuuden ja perittävien

maksujen suuruuden yleisistä perusteista. Seurattaessa tässä yhteydessä näitä vaatimuksia olisi laissa edelliseltä osalta säädettävä yleisesti siitä, minkätyyppisistä toimista maksuja voidaan periä ja millaiset toimet mahdollisesti ovat maksuttomia (PeVM 17/1990 vp). Maksujen suuruutta koskien kustannusvastaavuuden periaate ilmenee yleisellä tasolla jo lakiehdotuksesta.

Valiokunta on kiinnittänyt huomiota tilintarkastuslakiehdotuksen 42 §:n 2 momentin muutoksenhakukieltoon Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan kannalta. Siinä turvataan jokaiselle oikeus oikeudenmukaiseen ja julkiseen oikeudenkäyntiin laillisesti perustetussa riippumattomassa ja puolueettomassa tuomioistuimessa muun muassa silloin, kun päätetään hänen oikeuksistaan ja velvollisuuksistaan.

Tilintarkastajan ammatin harjoittaminen on sopimuksen tämän kohdan tarkoittama oikeus (civil right). Lakiehdotuksen 4 ja 5 §:n mukaisten tilintarkastajaksi ja tilintarkastusyhteisöksi hyväksymistä koskevien edellytysten olemassaolo ratkaistaan ns. laillisuusharkinnan perusteella, mikä seikka meidän lainkäyttöjärjestelmässämme puoltaa muutoksenhaun ulottumista hallintotuomioistuimeen. Näistä päätöksistä muutoksenhakutie kuitenkin päättyisi 42 §:n 2 momentin tähden valtion tilintarkastuslautakuntaan, jota ei voitane pitää ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan tarkoittamana tuomioistuimena. Näin ollen valiokunnan käsityksen mukaan on hyvinkin mahdollista, ettei tällaista sääntelyä pidettäisi ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan vaatimuksia täyttävänä. Tästä syystä olisi varmintaa kaventaa 42 §:n 2 momentin valituskiellon alaa niin, ettei se ulotu pykälän 1 momentin 3 kohdassa säänneltyihin tilanteisiin.

Edellä esitetyn perusteella perustuslakivaliokunta esittää kunnioittavasti,

että lakiehdotukset voidaan käsitellä valtiopäiväjärjestyksen 66 §:ssä säädetyssä järjestyksessä.

Asian ratkaisevaan käsittelyyn valiokunnassa ovat ottaneet osaa puheenjohtaja Niinistö, jäsenet Jansson, Koskinen, Laine, M. Laukkanen,

J. Leppänen, Nikula, Näsi, Vistbacka, Vähänäki ja Väistö sekä varajäsen Saastamoinen.

