

# Uuden tilintarkastajatutkinto- järjestelmän tutkintoja ja kokeita valmistelleen työryhmän raportti

Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja  
Kilpailukyky  
29/2015



TYÖ- JA ELINKEINOMINISTERIÖ  
ARBETS- OCH NÄRINGSMINISTERIET  
MINISTRY OF EMPLOYMENT AND THE ECONOMY

# Uuden tilintarkastajatutkinto- järjestelmän tutkintoja ja kokeita valmistelleen työryhmän raportti

Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja

Kilpailukyky

29/2015



## Työ- ja elinkeinoministeriölle

Työ- ja elinkeinoministeriön työelämä- ja markkinaosasto asetti 11. päivänä huhtikuuta 2014 työryhmän valmistelemaan tilintarkastajatutkintoja ja kokeita. Työryhmän puheenjohtajaksi asetettiin professori Jukka Mähönen Turun yliopistosta ja jäseniksi neuvotteleva virkamies Marja Hanski työ- ja elinkeinoministeriöstä, KHT Eeva Hiltunen Joensuun Tilintarkastus Oy:stä, päällikkö Hanna Kattainen Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnasta, JHTT, KHT Pasi Leppänen BDO Auditor Oy:stä, johtava lakimies Kirsi Mononen Suomen kuntaliitosta ja KHT Reino Tikkanen KPMG Oy:stä. Työryhmän sihteerinä toimi projektiassistentti Riikka Myllylä Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnasta. Työryhmän toimikausi oli 14.4.2015–31.1.2015. Työryhmälle myönnettiin jatkoaikaa 31.3.2015 asti. Työryhmä kokoontui toimikautensa aikana yhteensä 15 kertaa. Työryhmä kuuli kokouksessaan hallitussihteerä Sari Koivistoa työ- ja elinkeinoministeriöstä.

Työryhmän tehtävänä oli valmistella uuden tilintarkastajajärjestelmän tutkintoja ja kokeita koskevat mahdolliset tarkentavat säännökset sekä tehdä tutkintojen ja kokeiden edellyttämät valmistelevat toimet. Tämä sisälsi myös ETA-valtiossa hyväksytyt tilintarkastajan kelpoisuuskokeen sekä siirtymäsäännökset koskien vanhoja tutkintoja. Työryhmän tuli lisäksi arvioida nykyiset HTM-, KHT- ja JHTT-tutkinnot ja niiden kehittämistarpeet uutta tilintarkastajatutkintoa ja erikoistumistutkintoa varten. Lisäksi työryhmän tuli arvioida tarve sekä mahdollisesti valmistella siirtymäsäännökset sellaisille henkilöille, jotka ovat suorittaneet vain osia voimassa olevien järjestelmien mukaisista tutkinnoista tai kelpoisuuskokeesta uuden järjestelmän voimaan tullessa. Tavoitteena oli ehdotus, jossa tutkinnot ja kokeet on valmisteltu siten, että uuteen järjestelmään siirryttäessä ne ovat enää vailla yksittäisten tutkintojen ja kokeiden tehtäviä. Tämän tavoitteen työryhmä on raportissaan pyrkinyt saavuttamaan.

Mikäli työryhmä arvioisi tarpeelliseksi, että työ- ja elinkeinoministeriö antaisi asetuksella tarkempia säännöksiä tutkintojen ja kokeiden suorittamistavasta, tulisi työryhmän valmistella ehdotus asetuksen säännöksiksi pykälien ja perustelumuisuuden muotoon. Työryhmä ei katsonut kuitenkaan tarpeelliseksi laatia ehdotusta uudeksi asetukseksi, vaan teki luonnoksen muutamiksi uusiksi pykäliksi jäljempänä mainittuun asetusluonnokseen.

Tehtävänantonsa mukaisesti työryhmä otti työskentelynsä lähtökohdaksi hallituksen esityksen HE 254/2014 vp tilintarkastuslaiksi ja laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi (jäljempänä "hallituksen esitys"). Saatuaan hallituksen esityksestä talousvaliokunnan mietinnön (TaVM 3/2014 vp) eduskunta hyväksyi 12.3.2015 uuden tilintarkastuslain (jäljempänä "UTTL") ja uuden lain julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta (jäljempänä "UJHTL"), joihin työryhmä on työnsä viime vaiheissa tukeutunut. Työryhmä on

tukeutunut lisäksi hallituksen esitykseen sisältyneeseen luonnokseen työ- ja elinkeinoministeriön asetukseksi tilintarkastajan ja tilintarkastajan erikoispatenttien hyväksymisedellytyksistä (jäljempänä "TEMAE"). TEMAE:ssa on luonnosteltu säännökset, jotka uuden tilintarkastuslain valtuutussäännösten mukaan voidaan antaa työ- ja elinkeinoministeriön asetuksella. Mitä UTTL:ssa on säädetty työ- ja elinkeinoministeriön asetuksesta, on katsottu tarkoittavan TEMAE:ta.

UTTL 6:2.2:ssa, 6:3.3:ssa, 6:4.3:ssa ja 6:4.5:ssa, 7:8.1:ssa sekä TEMAE 10, 18 ja 22 §:ssä säädetään tilintarkastaja- ja erikoistumistutkintojen yhteydessä suoritettavista lisätehtävistä (ks. tarkemmin 2.2, 2.3 ja 3.2 luvut). Koska lisätehtävät ovat edellä mainittujen säännösten perusteella osa tilintarkastajan hyväksymisvaatimuksia ja koska TEMAE 22 §:n mukaan Tilintarkastusvalvonta vahvistaa myös lisätehtävien arvosteluperusteet, työryhmä on katsonut niiden kuuluvan toimeksiantoonsa ja on ottanut kantaa myös niihin.

Saatuun työhönsä päätökseen työryhmä kunnioittaen luovuttaa raporttinsa työ- ja elinkeinoministeriölle.

Helsingissä 31. päivänä maaliskuuta 2015

Jukka Mähönen

Marja Hanski

Eeva Hiltunen

Hanna Kattainen

Pasi Leppänen

Kirsi Mononen

Reino Tikkanen

Riikka Myllylä

# Sisältö

Työ- ja elinkeinoministeriölle .....	5
<b>1 Uusi tilintarkastuslaki .....</b>	<b>9</b>
1.1 Tilintarkastusvalvonta .....	9
1.2 HT-tilintarkastaja .....	10
1.3 KHT- ja JHT-tilintarkastaja .....	10
1.4 Muussa valtiossa hyväksytty tilintarkastaja .....	11
1.5 Tilintarkastaja- ja erikoistumistutkinnot sekä niihin osallistuminen .....	11
1.5.1 HT-tutkinto .....	12
1.5.2 KHT-tutkinto .....	12
1.5.3 JHT-tutkinto .....	12
1.6 Tutkintojen suorittaminen .....	12
1.7 Oikeus käyttää ammattinimikettä .....	13
1.8 Tilintarkastajatutkintorekisteri .....	13
1.9 Siirtymäsäännökset .....	13
1.9.1 Rekisteröityminen .....	13
1.9.2 Hyväksytty HTM- ja KHT-tutkintoon .....	14
1.9.3 JHTT-tilintarkastajien rekisteröityminen .....	15
1.9.4 JHTT-yhteisöjen siirtymäaika .....	15
1.9.5 Oikeus osallistua JHTT-tutkintoon .....	15
1.9.6 JHTT-tutkinnot siirtymäaikana .....	16
1.9.7 JHTT-tilintarkastajat ja JHTT-yhteisöt siirtymäaikana ...	16
1.9.8 JHTT-tilintarkastajan siirtymäkoelähtö .....	16
<b>2 Luonnos hyväksymisedellytysasetukseksi .....</b>	<b>18</b>
2.1 Tilintarkastajatutkintoa, erikoistumistutkintoja sekä kelpoisuuskoetta koskevat vaatimukset .....	18
2.2 Lisätehtävät .....	19
2.3 Kelpoisuuskoelähtö .....	19
2.4 Tutkintojen sekä kelpoisuuskoelähtöjärjestäminen .....	19
2.5 JHTT-siirtymäkoelähtö .....	20
2.6 Vastausten arvostelu .....	20
2.7 Hyväksymismenettelyä koskevat vaatimukset .....	20
2.8 Vaatimusten täyttymisen ajankohta .....	20
2.9 Ennakotieto .....	21
<b>3 Työryhmän toimeksiannon toteutus ja työ- ja elinkeinoministeriön kuuleminen .....</b>	<b>22</b>
3.1 Toimeksiannon toteutus .....	22
3.2 Työ- ja elinkeinoministeriön ja sidosryhmien kuuleminen .....	23

<b>4</b>	<b>Työryhmän käsitys tutkintojen ja kokeiden sisällöistä.....</b>	<b>24</b>
4.1	HT-tutkinto .....	24
4.1.1	Kaksiosainen HT-tutkinto.....	24
4.1.2	HTM-tutkintoon liittyvät siirtymäsäännökset .....	26
4.1.3	Ehdotus TEMAE:n muuttamiseksi.....	26
4.2	KHT-erikoistumistutkinto .....	27
4.2.1	Yksiosainen KHT-erikoistumistutkinto .....	28
4.2.2	KHT-tutkintoon liittyvät siirtymäsäännökset .....	29
4.2.3	Ehdotus TEMAE:n muuttamiseksi.....	29
4.3	JHT-erikoistumistutkinto.....	30
4.3.1	Yksiosainen JHT-erikoistumistutkinto.....	30
4.3.2	JHTT-tutkinto siirtymäaikana .....	31
4.3.3	Ehdotus TEMAE:n muuttamiseksi.....	31
4.4	JHTT-siirtymäkoel.....	32
4.4.1	Esityöt .....	32
4.4.2	Uusi tilintarkastuslaki .....	33
4.4.3	Työryhmän käsitys siirtymäkoekkeesta .....	34
4.5	Lisätehtävät .....	35
4.5.1	HTM- ja KHT-tutkintojen yhteydessä tehtävien lisätehtävien laadinta – nykytila.....	35
4.5.2	JHTT-tutkinnon yhteydessä tehtävien lisätehtävien laadinta – nykytila.....	36
4.5.3	Työryhmän käsitys lisätehtävien järjestämisestä.....	36
4.5.4	Ehdotus TEMAE:n muuttamiseksi.....	37
4.6	Kelpoisuuskokeet.....	37
4.6.1	Työryhmän käsitys kelpoisuuskokeiden järjestämisestä..	38
<b>5</b>	<b>Tutkintojen ja kokeiden järjestäminen.....</b>	<b>39</b>
5.1	KHT- ja HTM-tutkintojen laatiminen ja vastausten arvostelu – nykytila .....	39
5.2	JHTT-tutkinnon laatiminen ja vastausten arvostelu – nykytila	40
5.3	HT-, KHT- ja JHT-tutkintojen laatiminen .....	41
<b>Liite 1</b>	<b>HT- ja KHT-tutkintopolut.....</b>	<b>42</b>
<b>Liite 2</b>	<b>JHT-tutkintopolut .....</b>	<b>43</b>
<b>Liite 3</b>	<b>Ehdotus TEMAE:en tehtävistä muutoksista.....</b>	<b>44</b>

# 1 Uusi tilintarkastuslaki

UTTL 6 luvussa ovat säännökset tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen hyväksymisestä ja rekisteröinnistä.

UTTL 6:1.1:n mukaan Tilintarkastusvalvonnan on hakemuksesta hyväksyttävä tilintarkastajaksi (jäljempänä "HT-tilintarkastaja") hakija, joka täyttää UTTL 6:2:ssä säädetty tilintarkastajan hyväksymisen edellytykset sekä hyväksyttävä tilintarkastajalle erikoispätevyys (jäljempänä joko "KHT- tai JHT-tilintarkastaja") hakijan täyttäessä UTTL 6:3:ssä säädetty erikoispätevyyden hyväksymisen edellytykset sekä hyväksyttävä tilintarkastusyhteisöksi hakija, joka täyttää UTTL 6:5:ssä säädetty tilintarkastusyhteisön hyväksymisen edellytykset. UTTL 6:1.2:n mukaan tilintarkastajan, tilintarkastajan erikoispätevyyden ja tilintarkastusyhteisön hyväksyminen on voimassa toistaiseksi. UTTL 6:1.3:n mukaan TEMAE:lla voitaisiin antaa tarkemmat säännökset hakemusmenettelystä.

## 1.1 Tilintarkastusvalvonta

UTTL 7:2.1:n mukaan Tilintarkastusvalvonta vastaa tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta ja kehittämisestä sekä tilintarkastajien valvonnasta. Sen tehtävänä on erityisesti (1 kohta) hyväksyä tilintarkastajat sekä huolehtia hyväksymisjärjestelmästä ja sen kehittämisestä. Koska laissa ei ole muuta säädetty, tehtävä kuuluu Tilintarkastusvalvonnalle eikä sen yhteydessä olevalle tilintarkastuslautakunnalle.

UTTL 7:8.1:n mukaan Tilintarkastusvalvonta vastaa UTTL 6:2 ja 3:ssä tarkoitettujen tutkintojen, kokeiden ja lisätehtävien järjestämisestä. Tilintarkastusvalvonta voi käyttää tehtävissä ulkopuolisia asiantuntijoita. Ulkopuoliseen asiantuntijaan sovelletaan, mitä UTTL 8:8.4:ssä säädetään. UTTL 7:8.2:n mukaan Tilintarkastusvalvonta voi vaihtoehtoisesti päätöksellään valtuuttaa tilintarkastuslautakunnan tai sellaisen yhteisön, jota riippumattomuuden, luotettavuuden, asiantuntemuksen ja muiden seikkojen perusteella on pidettävä tehtävään sopivana, hoitamaan UTTL 7:8.1:ssä tarkoitettuja tehtäviä. Tilintarkastusvalvonnan tulee valvoa siirrettyjen tehtävien hoitamista.

UTTL 8:8.4:n ja 7:8.3:n mukaan 7:8.1:n mukaisen asiantuntijan ja 7:8.2:n mukaan Tilintarkastusvalvonnalta siirrettyjä tehtäviä hoitavan henkilön on noudatettava, mitä hallintolaisissa (434/2003), kielilaisissa (423/2003) ja viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetussa laissa (621/1999) säädetään. Asiantuntija ja siirrettyjä tehtäviä hoitava henkilö toimii rikosoikeudellisella virkavastuulla hoitaessaan UTTL:n mukaisesti annettuja julkisoikeudellisia hallintotehtäviä. Vahingonkorvausvastuusta säädetään vahingonkorvauslaissa.



## 1.2 HT-tilintarkastaja

UTTL 6:2:ssä ovat säännökset HT-tilintarkastajan hyväksymisen edellytyksistä. Näistä tärkeimmät ovat tilintarkastajatutkintojen ja kokeiden kannalta seuraavat:

- henkilö on suorittanut korkeakoulututkinnon tai hänellä on vähintään seitsemän vuoden kokemus ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä (3 kohta);
- henkilö on suorittanut tilintarkastajan tehtävän edellyttämät laskentatoimen, oikeustieteen ja muut kauppa- ja taloustieteelliset opinnot (4 kohta);
- henkilö on suorittanut hyväksytysti tilintarkastajatutkinnon (6 kohta); sekä
- henkilö on hankkinut vähintään kolmen vuoden käytännön kokemuksen tilinpäätösten tai konsernitilinpäätösten tilintarkastuksesta tai vastaavien taloudellisten laskelmien tarkastamisesta taikka vähintään 15 vuoden käytännön kokemuksen ammattimaisesta laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä (5 kohta). (UTTL 6:2.1)  
(Ks. liite 1.)

UTTL 6:2.1:n 4 kohdassa mainituista vaatimuksista voidaan poiketa, jos hakija on tilintarkastajatutkinnon yhteydessä suorittanut hyväksytysti oppiaineita käsittelevät lisätehtävät (UTTL 6:2.2).

TEMAE:lla säädettäisiin tarkemmin UTTL 6:2:n tarkoittamista opinnoista, mahdollisuudesta opintojen korvaamiseen lisätehtävillä, kokemusvaatimuksista, tutkinnoista ja tutkintovaatimuksista sekä tilintarkastajan vakuutuksen sisällöstä (UTTL 6:2.6).

## 1.3 KHT- ja JHT-tilintarkastaja

UTTL 6:3:ssä ovat säännökset KHT- ja JHT-erikoispatvevyyden hyväksymisedellytyksistä. UTTL 6:3.1:n mukaan KHT-tilintarkastajaksi ja UTTL 6:3.2:n mukaan JHT-tilintarkastajaksi on hyväksyttävä HT-tilintarkastaja, joka edelleen täyttää UTTL 6:2:n 1 ja 2 kohdassa säädetyt kelpoisuusedellytykset. Säännöksistä seuraa, että erikoispatvevyyden välttämätön edellytys on HT-tilintarkastajan patvevyys. Tämän lisäksi UTTL 6:3.1:n mukaan KHT-tilintarkastajan hyväksymisedellytyksenä on, että HT-tilintarkastaja

- on suorittanut ylempään korkeakoulututkinnon tai on toiminut vähintään viiden vuoden ajan HT-tilintarkastajana taikka jolla on vähintään seitsemän vuoden kokemus ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä; sekä
- on suorittanut hyväksytysti yleisen edun kannalta merkittävän yrityksen tilintarkastajan KHT-erikoistumistutkinnon.  
(Ks. liite 1.)

UTTL 6:3.2:n mukaan JHT-tilintarkastajan hyväksymisedellytyksenä on, että HT-tilintarkastaja

- on suorittanut ylemmän korkeakoulututkinnon tai on toiminut vähintään viiden vuoden ajan HT-tilintarkastajana taikka jolla on vähintään seitsemän vuoden kokemus ammattimaisesta laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä;
- on suorittanut julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tehtävän edellyttämät laskentatoimen ja oikeustieteen opinnot tai hankkinut vähintään puolentoista vuoden kokemuksen julkishallinnon ja -talouden tehtävistä; sekä
- on suorittanut hyväksytysti julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan JHT-erikoistumistutkinnon.  
(Ks. liite 2.)

UTTL 6:3.3:n mukaan 2 kohdassa mainituista vaatimuksista voidaan poiketa, jos tilintarkastaja on suorittanut hyväksytysti oppiaineita käsittelevät lisätehtävät.

TEMAE:lla säädettäisiin tarkemmin UTTL 6:3:n tarkoittamista opinnoista ja kokeusvaatimuksista sekä tutkinnoista ja tutkintovaatimuksista (ks. jäljempänä).

## 1.4 Muussa valtiossa hyväksytyt tilintarkastajat

UTTL 6:2.5:ssa ja 6:3.4:ssa ovat säännökset muussa valtiossa hyväksytyt tilintarkastajan hyväksymisestä. UTTL 6:2.5 ja 6:3.4:n mukaan sen estämättä, mitä UTTL 6:2.1, 6:3.1 ja 6:3.2:ssä säädetään, HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajaksi on hyväksyttävä ETA-valtiossa hyväksytyt tilintarkastajat. Henkilön on ennen hyväksymistä suoritettava Tilintarkastusvalvonnan järjestämä kelpoisuuskoe. Mitä sovelletaan ETA-valtiossa hyväksytyt tilintarkastajat, sovelletaan myös henkilöön, jolla on tilintarkastajan toimen harjoittamisen ammattipätevyys valtiossa, jonka kanssa EU ja sen jäsenvaltiot ovat tehneet sopimuksen ammattipätevyyden vastavuoroisesta tunnustamisesta.

TEMAE:lla säädettäisiin tarkemmin UTTL:n tarkoittamista HT-, KHT- ja JHT-kelpoisuuskokeista (UTTL 6:2.6 ja 6:3.5) (ks. jäljempänä).

## 1.5 Tilintarkastaja- ja erikoistumistutkinnot sekä niihin osallistuminen

UTTL 6:4:ssä säädetään tilintarkastaja- ja erikoistumistutkinnoista sekä niihin osallistumisesta. UTTL 6:4.1:n mukaan tilintarkastajatutkinto ja molemmat erikoistumistutkinnot järjestetään vähintään kerran kalenterivuodessa. UTTL 6:4.2:n mukaan tilintarkastajatutkintoon ja erikoistumistutkintoihin voi osallistua luonnollinen henkilö, joka on saanut osallistumisluvan Tilintarkastusvalvonnalta. Myönnetty osallistumislupa on voimassa myöntämivuoden ja viisi seuraavaa kalenterivuotta.

### 1.5.1 HT-tutkinto

UTTL 6:4.3:n mukaan lupa osallistua HT-tutkintoon on hakemuksesta myönnettävä luonnolliselle henkilölle, joka täyttää UTTL 6:2.1:n 3 kohdassa tarkoitetun kelpoisuuden, on suorittanut hyväksytysti 4 kohdassa tarkoitetut opinnot sekä on hankkinut 5 kohdassa tarkoitettua käytännön kokemusta siten, että edellytetystä määrästä puuttuu enintään 12 kuukautta. Opintojen suorittamista koskevasta vaatimuksesta voidaan poiketa, jos henkilö suorittaa puuttuvia oppiaineita koskevat lisätehtävät.

### 1.5.2 KHT-tutkinto

UTTL 6:4.4:n mukaan lupa osallistua KHT-erikoistumistutkintoon (yleisen edun kannalta merkittävän yrityksen tilintarkastajan erikoistumistutkinto) on hakemuksesta myönnettävä henkilölle, joka täyttää UTTL 6:3.1:n 1 kohdassa tarkoitetun kelpoisuuden ja on suorittanut hyväksytysti UTTL 6:2.1:n 6 kohdassa tarkoitetun HT-tutkinnon tai on saanut luvan osallistua siihen. Jos henkilöllä ei ole ylempää korkeakoulututkintoa, voidaan lupa myöntää, jos UTTL 6:3.1:n 1 kohdassa tarkoitettua käytännön kokemuksesta puuttuu enintään 12 kuukautta.

### 1.5.3 JHT-tutkinto

UTTL 6:4.5:n mukaan lupa osallistua JHT-erikoistumistutkintoon (julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan erikoistumistutkinto) on hakemuksesta myönnettävä henkilölle, joka täyttää 6:3.2:n 1 ja 2 kohdassa tarkoitetun kelpoisuuden ja on suorittanut hyväksytysti UTTL 6:2.1:n 6 kohdassa tarkoitetun HT-tutkinnon tai on saanut luvan osallistua siihen. Jos henkilöllä ei ole ylempää korkeakoulututkintoa, voidaan lupa myöntää, jos UTTL 6:3.2:n 1 kohdassa tarkoitettua käytännön kokemuksesta puuttuu enintään 12 kuukautta. Jos henkilöllä ei ole UTTL 6:3.2:n 2 kohdassa tarkoitettuja opintoja, voidaan lupa myöntää, jos kohdassa tarkoitettua käytännön kokemuksesta puuttuu enintään 6 kuukautta. Opintojen suorittamista koskevasta vaatimuksesta voidaan poiketa, jos henkilö suorittaa puuttuvia oppiaineita koskevat lisätehtävät.

## 1.6 Tutkintojen suorittaminen

UTTL 6:4.6:n mukaan jos henkilölle on myönnetty lupa osallistua sekä HT-tutkintoon että KHT- tai JHT-erikoistumistutkintoon, mutta hän ei ole suorittanut hyväksytysti HT-tutkintoa, voi henkilö osallistua erikoistumistutkintoon vain samanaikaisesti HT-tutkinnon kanssa. Jos hän tällöin suorittaa hyväksytysti vain erikoistumistutkinnon, on suoritus voimassa viisi tutkintovuotta seuraavaa kalenterivuotta. Jos henkilö ei erikoistumistutkinnon voimassaoloaikana suorita hyväksytysti HT-tutkintoa, erikoistumistutkinnon suoritus raukeaa.

TEMAE:lla voitaisiin antaa tarkemmat säännökset hakemusmenettelystä (UTTL 6:4:7) (ks. jäljempänä).

## 1.7 Oikeus käyttää ammattinimikettä

UTTL 6:6.1:n mukaan ammattinimikettä HT-tilintarkastaja ja siihen viittaavaa lyhennettä saa käyttää vain UTTL 6:1:n mukaisesti hyväksytty luonnollinen henkilö. UTTL 6:6.2:n ja 6:6.3:n mukaan ammattinimikettä KHT-tilintarkastaja tai JHT-tilintarkastaja ja näihin viittaavaa lyhennettä saa käyttää vain UTTL 6:1:n mukaisesti hyväksytty luonnollinen henkilö.

## 1.8 Tilintarkastajatutkintorekisteri

UTTL 6:8.1:n mukaan Tilintarkastusvalvonta pitää tilintarkastaja- ja erikoistumistutkintoihin ja ”pätevyyskokeeseen” osallistuneista tilintarkastajatutkintorekisteriä. Rekisteriä pidetään tutkinto- ja koetietojen säilyttämistä, Tilintarkastusvalvonnan tehtävien hoitamista sekä järjestelmän toimivuuden seurantaa varten.

Pätevyyskokeen käsitettä ei käytetä muutoin UTTL:ssa tai UJHTL:ssa taikka niiden perusteluissa kuin tässä yhdessä momentissa. Perustelujen mukaan sillä tarkoitetaan UTTL 6:2 ja 3:ssä tarkoitettua ETA-kelpoisuuskoetta (HE 254/2014 vp s. 68).

UTTL 6:8.2:n mukaan rekisteriin tallennetaan tutkintoon tai kokeeseen osallistuneen henkilön nimi ja henkilötunnus sekä tiedot tutkinnon tai kokeen nimestä, tuloksesta ja suorittamisajankohdasta. Jos suoritettu erikoistumistutkinto raukeaa UTTL 6:4.6:n nojalla, merkitään tieto tästä rekisteriin. UTTL 6:8.3:n mukaan tiedot tutkinto- ja koetuloksista säilytetään 50 vuotta.

## 1.9 Siirtymäsäännökset

Lain siirtymäsäännökset ovat UTTL 12:2:ssä.

### 1.9.1 Rekisteröityminen

UTTL 12:2.5:n mukaan UTTL:n voimaan tullessa hyväksytty ja tilintarkastajarekisteriin rekisteröity HTM- ja KHT-tilintarkastaja sekä HTM- ja KHT-yhteisö voi jatkaa toimintaansa edellyttäen, että tämä kolmen kuukauden kuluessa UTTL:n voimaantulosta rekisteröityy Tilintarkastusvalvonnalle, taikka hyväksyminen lakkaa. Tilintarkastusvalvonnalle rekisteröitynyt HTM-tilintarkastaja rekisteröidään tilintarkastajarekisteriin HT-tilintarkastajaksi, KHT-tilintarkastaja HT- ja KHT-tilintarkastajaksi ja KHT- ja HTM-yhteisö tilintarkastusyhteisöksi. Se, jonka hyväksyminen on lakannut UTTL 12:2.5:n nojalla, voi hakea hyväksymisen palauttamista. Hyväksymisen palauttamiseen sovelletaan, mitä UTTL 6:7:ssä säädetään hyväksymisen palauttamisesta. UTTL 12:2.5:ssa tarkoitettu velvoite uudistaa rekisteröityminen

ei koske voimassa olevan tilintarkastuslain (459/2007, jäljempänä ”TTL”) 37.2 §:n perusteella tilintarkastajarekisteriin rekisteröityä muussa kuin ETA-valtiossa hyväksyttyä tilintarkastajaa.<sup>1</sup>

UTTL 6:7.1:n mukaan Tilintarkastusvalvonta lakkauttaa hyväksymisen

- tilintarkastajan pyynnöstä;
- tilintarkastajan kuoleman johdosta;
- jos tilintarkastaja ei ole suorittanut UTTL 11:2:ssä tarkoitettuja tilintarkastajamaksuja kohtuullisessa ajassa sen jälkeen, kun maksamatta jättämisestä on hänelle huomautettu.

UTTL 6:7.2:n mukaan jos hyväksyminen on lakkautettu UTTL 6:7.1:n 1 kohdan nojalla, hyväksyminen palautetaan hakemuksesta, jos hakija täyttää edelleen hyväksymisen edellytykset ja UTTL 4:2:ssä säädetyn vaatimuksen ammattitaidon ylläpitämisestä ja kehittämisestä. Hyväksymisen palauttaminen UTTL 6:7.1:n 3 kohdassa tarkoitettussa tapauksessa edellyttää lisäksi, että hakija on suorittanut erääntyneet maksut.

## 1.9.2 Hyväksytty HTM- ja KHT-tutkintoon

UTTL 12:2.6:n mukaan jos henkilö on ennen UTTL:n voimaantuloa voimassa olleiden säännösten mukaisesti hyväksytty HTM-tutkintoon, vastaa hyväksyminen lupaa osallistua HT-tutkintoon. Jos henkilö on hyväksytty ennen UTTL:n voimaan tuloa nykyiseen KHT-tutkintoon, vastaa hyväksyminen lupaa osallistua HT-tutkintoon ja KHT-erikoistumistutkintoon.

UTTL 12:2.7:n mukaan ennen UTTL:n voimaantuloa voimassa olleiden säännösten mukaan hyväksytysti suoritettu HTM-tutkinto vastaa UTTL:n voimaan tultua hyväksytysti suoritettua HT-tutkintoa ja nykyinen KHT-tutkinto hyväksytysti suoritettua HT-tutkintoa ja KHT-erikoistumistutkintoa.

---

1 TTL 37.2 §:n mukaan tilintarkastajarekisteriin merkitään tiedot myös muussa kuin ETA-valtiossa hyväksytystä ja rekisteröidystä tilintarkastajasta, joka antaa tilintarkastuskertomuksen muussa kuin ETA-valtiossa rekisteröidyn yhteisön tilinpäätöksestä tai konsernitilinpäätöksestä sekä toimintakertomuksesta, kun yhteisön arvopaperi on kumotun vuoden 1989 arvopaperimarkkinalain (495/1989) 1:3:ssä tarkoitetun julkisen kaupankäynnin kohteena. Rekisteröitävän tilintarkastajan on lisäksi täytettävä valtioneuvoston asetuksella tarkemmin säädetty ammattitaitoa, tilintarkastusyhteisön hallintoa, tilintarkastuksen suorittamista ja tietojen julkistamista koskevat edellytykset. Edellä tarkoitettu rekisteröinti ei koske tilintarkastajaa sellaisessa yhteisössä, jonka arvopapereista julkisen kaupankäynnin kohteena on vain sellaisia muun kuin oman pääoman ehtoisia arvopapereita, joiden yksikkökohtainen nimellisarvo tai kirjanpidollinen vasta-arvo on vähintään 50 000 euroa tai tätä liikkeeseenlaskupäivänä vastaava määrä muussa valuutassa.

TTL:a ei ole saatettu vastaamaan voimassa olevaa arvopaperimarkkinalainsäädäntöä, jossa ei enää käytetä julkisen kaupankäynnin käsitettä. Sen sijaan laissa säädetään kaupankäynnistä säännellyllä markkinalla. AML 2:5:n mukaan säännellyllä markkinalla tarkoitetaan tässä laissa kaupankäynnistä rahoitusvälineillä annetun lain (748/2012) 1:2:n 6 kohdassa tarkoitettua kaupankäyntimenettelyä ja säännellyn markkinan ylläpitäjällä pörssiä tai sitä muussa ETA-valtiossa vastaavaa yhteisöä, jolla on toimivaltaisen viranomaisen myöntämä lupa säännellyn markkinan ylläpitämiseen. Sen, mitä TTL 37.2 §:ssä säädetään julkisesta kaupankäynnistä, on katsottava tarkoittavan kaupankäyntiä säännellyllä markkinalla.

### 1.9.3 JHTT-tilintarkastajien rekisteröityminen

UJHTL12.3 §:n mukaan voimassa olevan julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetun lain (467/1999, JHTTL) nojalla hyväksytty JHTT-tilintarkastaja ja JHTT-yhteisö voi jatkaa toimintaansa edellyttäen, että JHTT-tilintarkastaja ja JHTT-yhteisö kolmen kuukauden kuluessa UJHTL:n voimaantulosta rekisteröityy UTTL 7:1:ssä tarkoitetulle Tilintarkastusvalvonnalle. Jos JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö ei rekisteröidy UJHTL 12.3 §:ssa säädettyssä ajassa, JHTT-hyväksyminen lakkaa. UJHTL 12.3 §:ssä säädetään edelleen, että luonnollinen henkilö, jonka JHTT-hyväksyminen on lakannut, voi hakea hyväksymisen palauttamista UJHTL 12.16 §:n mukaan.<sup>2</sup>

UJHTL 12.4 §:n mukaan JHTT-tilintarkastaja, joka on UTTL:n nojalla hyväksytty tilintarkastaja, merkitään 12.3 §:ssä tarkoitetun rekisteröitymisen tai hyväksymisen palauttamisen perusteella UTTL:ssa tarkoitettuun tilintarkastajarekisteriin JHT-tilintarkastajana. Muu JHTT-tilintarkastaja rekisteröidään JHTT-tilintarkastajana ja JHTT-yhteisö JHTT-yhteisönä tilintarkastajarekisteriin.

UJHTL 12.5 §:n mukaan JHTT-tilintarkastajan ja JHTT-yhteisön rekisteröintiin ja velvollisuuteen ilmoittaa hyväksymisedellytysten ja rekisteritietojen muutoksista sovelletaan, mitä tilintarkastajasta säädetään UTTL 6:9–11:ssä. Tilintarkastajarekisteriin tallennetaan JHT-tilintarkastajalle, JHTT-tilintarkastajalle ja JHTT-yhteisölle JHTTL:n nojalla annettu huomautus ja varoitus noudattaen JHTTL:n säännöksiä niiden merkitsemisestä JHTT-luetteloon sekä poistamisesta sieltä.

### 1.9.4 JHTT-yhteisöjen siirtymäaika

UJHTL 12.6 §:n mukaan JHTT-yhteisön hyväksyminen on voimassa enintään viisi vuotta UJHTL:n voimaan tultua, minkä jälkeen JHTT-yhteisön hyväksyminen lakkaa. Uusia JHTT-yhteisöjä ei hyväksytä eikä lakkautettua hyväksymistä palauteta UJHTL:n voimaan tultua.

### 1.9.5 Oikeus osallistua JHTT-tutkintoon

UJHTL 12.17 §:n mukaan JHTT-lautakunnan ennen UJHTL:n voimaantuloa JHTT-tutkintoon hyväksymän henkilön oikeus osallistua JHTT-tutkintoon säilyy lautakunnan päätöksen mukaisena kuitenkin siten, että oikeus lakkaa olemasta voimassa viimeistään kolmen vuoden kuluttua UJHTL:n voimaan tulosta. Tutkintoon osallistumiseen, JHTT-tutkintoon ja hyväksymiseen sovelletaan UJHTL:n voimaantullessa voimassa olleita säännöksiä kuitenkin siten, että JHTT-luettelon sijasta henkilö

<sup>2</sup> UJHTL 12.16 §:n mukaan UJHTL:n tultua voimaan JHTT-tilintarkastajan hyväksymiseen sovelletaan edelleen JHTTL 7 §:ää ja UJHTL:n voimaantullessa voimassa olleita kumotun lain nojalla annettuja säännöksiä, JHTT-yhteisön hyväksymiseen JHTTL 10 §:ää, kuitenkin siten, että pykälän 2 ja 3 kohdassa säädettyjen edellytysten täyttymistä tarkasteltaessa otetaan JHTT-tilintarkastajien ja JHTT-yhteisöjen lisäksi huomioon myös JHT-tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt sekä luonnollisen henkilön hyväksymisen palauttamiseen JHTTL 19 §:ää. Muutoksenhakuun hyväksymistä tai hyväksymisen palauttamista koskevassa asiassa sovelletaan UTTL:a.



tarkempia säännöksiä siirtymäkokeen sisällöstä, suorittamistavasta, rakenteesta ja koevaatimuksista.

UJHTL 12.22 §:n mukaan UTTL 6:8:ssä tarkoitettuun tilintarkastajatutkintorekisteriin tallennetaan siirtymäkokeeseen osallistuneen henkilön nimi ja henkilötunnus sekä tieto kokeen nimestä, tuloksesta ja suorittamisajankohdasta.



## 2 Luonnos hyväksymisedellytysasetukseksi

TEMAE sisältäisi säännökset luvasta osallistua tilintarkastajatutkintoon ja erikoistumistutkintoihin (1 luku) ja opintoja (2 luku, mukaan luettuna opintojen korvaamisesta lisätehtävillä (TEMAE 10 §)) koskeviksi tarkemmiksi edellytyksiksi, käytännön kokemusta koskeviksi vaatimuksiksi (3 luku), tilintarkastajatutkintoa, erikoistumistutkintoja sekä kelpoisuuskoetta koskeviksi vaatimuksiksi (4 luku), tilintarkastajan vakuutukseksi (5 luku), hyväksymismenettelyä koskeviksi vaatimuksiksi (6 luku) sekä voimaantulosäännöksiksi (7 luku). Työryhmän työskentelyn kannalta olennaisia ovat ehdotetut 4 ja 6 luku.

### 2.1 Tilintarkastajatutkintoa, erikoistumistutkintoja sekä kelpoisuuskoetta koskevat vaatimukset

TEMAE 17 §:ssä olisivat säännökset tilintarkastaja- ja erikoistumistutkintojen sisällöstä ja laajuudesta. TEMAE 17.1 §:n mukaan tilintarkastaja- ja erikoistumistutkintojen sisällöt määräytyisivät seuraavasti:

- tilintarkastajatutkinnon tehtävät liittyvät valmiuksiin hoitaa itsenäisesti kirjanpitovelvollista yhteisöä ja säätiötä sekä konsernia koskevia tilintarkastustehtäviä;
- yleisen edun kannalta merkittävän yrityksen tilintarkastajan erikoistumistutkinnon tehtävät liittyvät valmiuksiin hoitaa itsenäisesti kirjanpitovelvollista yleisen edun kannalta merkittävää yritystä ja konsernia koskevia vaativia tilintarkastustehtäviä;
- julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan erikoistumistutkinnon tehtävät liittyvät valmiuksiin hoitaa itsenäisesti julkisyhteisöä sekä -konsernia koskevia tilintarkastustehtäviä.

TEMAE 17.2 §:n mukaan tilintarkastajatutkinnon ja molempien erikoistumistutkintojen tehtävät edellyttäisivät tilintarkastajan tehtävän kannalta tarpeellisen sääntelyn ja tilintarkastustoimeksiannon käytännön toimien hallintaa.

TEMAE 17.3 §:n mukaan tilintarkastajatutkinto ja erikoistumistutkinnot sisältäisivät tehtäviä seuraavista aihealueista:

- kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskeva sääntely ja hyvä kirjanpito tapa;
- tilintarkastusta koskeva sääntely ja hyvä tilintarkastustapa;
- sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sääntely;
- eri yhteisömuotoja koskeva sääntely;

- julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan erikoistumistutkinnon osalta julkishallintoa ja -taloutta koskeva sääntely;
- tilintarkastukseen liittyvä muu sääntely.

TEMAE 17.4 §:n mukaan tutkinnot sisältäisivät lisäksi tehtäviä tilintarkastuskertomuksen ja muiden tilintarkastajan lausuntojen tai todistusten laatimisesta sekä näiden edellyttämistä tarkastustoimenpiteistä.

## 2.2 Lisätehtävät

TEMAE 10.1 §:n mukaan HT-tilintarkastajan hyväksymistä hakeva voisi korvata osan TEMAE 5-7 §:ssä tarkoitetuista opinnoista HT-tutkinnon yhteydessä suoritettavilla lisätehtävillä ja JHT-tilintarkastajan hyväksymistä hakeva voisi korvata osan TEMAE 8 §:ssä tarkoitetuista opinnoista JHT-erikoistumistutkinnon yhteydessä suoritettavilla lisätehtävillä. TEMAE 18.2 §:n mukaan HT-hyväksymistä hakeva voisi korvata lisätehtävillä enintään kuusi opintopistettä tai neljä opintoviikkoa tilintarkastuksen ja laskentatoimen opintoja, kuusi opintopistettä tai neljä opintoviikkoa oikeustieteen opintoja ja kuusi opintopistettä tai neljä opintoviikkoa muita opintoja. JHT-hyväksymistä hakeva voisi korvata lisätehtävillä enintään kuusi opintopistettä tai neljä opintoviikkoa julkissektorin opintoja.

TEMAE 18 §:n mukaan lisätehtävien sisällön ja laajuuden tulisi vastata niillä korvattavien opintojen sisältöä ja laajuutta.

## 2.3 Kelpoisuuskoe

TEMAE 19.1 §:n mukaan Tilintarkastusvalvonta päättäisi kelpoisuuskokeen sisällöstä ja laajuudesta. TEMAE 19.2 §:n mukaan kelpoisuuskoe sisältäisi tilintarkastusta, kirjanpitoa, eri yhteisömuotoja ja tilintarkastukseen liittyvää muuta kansallista sääntelyä koskevia tehtäviä. Kelpoisuuskokeen tehtävien tulisi vastata haettavaa hyväksymistä. TEMAE 19.3 §:n mukaan kelpoisuuskoe sisältäisi julkishallinnon- ja talouden sääntelyä koskevia tehtäviä, jos hakija hakisi tilintarkastajan JHT-erikoispätevyyttä.

## 2.4 Tutkintojen sekä kelpoisuuskokeen järjestäminen

TEMAE 20.1 §:n mukaan 17 §:ssä tarkoitetut tutkinnot ja 19 §:ssä tarkoitettu kelpoisuuskoe järjestettäisiin suomen ja ruotsin kielellä. Tehtävien osia voisi olla myös englannin kielellä.

TEMAE 20.2 §:n mukaan Tilintarkastusvalvonta päättäisi tutkintojen sekä kelpoisuuskokeen järjestämisen ajankohdasta ja paikasta.

## 2.5 JHTT-siirtymäkoee

TEMAE 21.1 §:n mukaan JHTT-tilintarkastajille tarkoitettu siirtymäkoee sisältäisi tehtäviä seuraavista aihealueista:

- kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskeva sääntely ja hyvä kirjanpitoa;
- tilintarkastusta koskeva sääntely ja hyvä tilintarkastustapa;
- sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sääntely;
- eri yhteisömuotoja koskeva sääntely;
- tilintarkastukseen liittyvä muu sääntely.

TEMAE 21.2 §:n mukaan hakijan tulisi suorittaa siirtymäkoeken tehtävistä puolet vapaavalintaisesti.

TEMAE 21.3 §:n mukaan siirtymäkoee järjestettäisiin suomen ja ruotsin kielellä. Tilintarkastusvalvonta päättäisi siirtymäkoeken järjestämisen ajankohdasta ja paikasta.

## 2.6 Vastausten arvostelu

TEMAE 22.1 §:n mukaan Tilintarkastusvalvonta vahvistaisi tilintarkastajatutkinnon ja erikoistumistutkintojen sekä lisätehtävien, kelpoisuuskoeken ja siirtymäkoeken arvosteluperusteet.

TEMAE 22.2 §:n mukaan Tilintarkastusvalvonta julkistaisi arvosteluperusteet sen jälkeen, kun tutkintovastausten arvostelu on vahvistettu.

## 2.7 Hyväksymismenettelyä koskevat vaatimukset

TEMAE 24.1 §:n mukaan hyväksymiseen, hyväksymisen palauttamiseen sekä tutkintoihin osallistumiseen liittyvät hakemukset tehtäisiin kirjallisesti Tilintarkastusvalvonnalle. Hakijan olisi liitettävä hakemukseensa sen ratkaisemiseksi tarpeellinen selvitys.

TEMAE 24.2 §:n mukaan hyväksymiseen ja tutkintoihin osallistumiseen liittyvät hakemukset olisi jätettävä Tilintarkastusvalvonnan vahvistamalla tavalla viimeistään Tilintarkastusvalvonnan määräämänä päivänä.

## 2.8 Vaatimusten täyttymisen ajankohta

TEMAE 25.1 §:n mukaan asetuksen 2 luvussa tarkoitettuina opintoina otettaisiin tutkintoon lupaa myönnettäessä huomioon hakijan tutkinnon järjestämisajankohtaan mennessä suorittamat opinnot.

TEMAE 25.2 §:n mukaan asetuksen 3 luvussa tarkoitettuna käytännön kokemukseksi otettaisiin tutkintoon haettaessa huomioon hakijan tutkinnon järjestämisaikaan mennessä saama käytännön kokemus.

TEMAE 25.3 §:n mukaan asetuksen 3 luvussa tarkoitettuna käytännön kokemukseksi otettaisiin HT-, KHT- ja JHT-hyväksymistä haettaessa huomioon hakemuksen tekemishetkeen mennessä hankittu käytännön kokemus.

TEMAE 25.4 §:n mukaan 25.2 §:ssä ja 25.3 §:ssä tarkoitettu kokemus olisi oltava pääosin viimeisen kymmenen vuoden ajalta.

## 2.9 Ennakkotieto

TEMAE 26.1 §:n mukaan Tilintarkastusvalvonta antaisi hakemuksesta tilintarkastajan tai erikoistumispatenttien hyväksymistä hakevalle ennakkotiedon siitä, täyttyvätkö hyväksymisen edellytykset hakijan esittämien tietojen perusteella.

# 3 Työryhmän toimeksiannon toteutus ja työ- ja elinkeinoministeriön kuuleminen

## 3.1 Toimeksiannon toteutus

Työryhmä on asettamiskirjeen mukaisesti valmistellut tilintarkastajien hyväksymisjärjestelmän uudistamiseen liittyviä tilintarkastajatutkintoja, yksityisen sektorin tilintarkastuksen erikoistumistutkintoa, julkisen sektorin tilintarkastuksen erikoistumistutkintoa, ETA-valtiossa hyväksytyn tilintarkastajan kelpoisuuskoetta ja JHTT-tilintarkastajien siirtymäkoetta. Tehtävänantonsa mukaisesti työryhmä otti työskentelynsä lähtökohdaksi hallituksen esityksen tilintarkastuslaiksi ja laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta sekä eräksi niihin liittyviksi laeiksi ja työnsä loppuvaiheessa eduskunnan 12.3.2015 hyväksymän uuden tilintarkastuslain ja uuden lain julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta. Työryhmä on tukeutunut lisäksi hallituksen esitykseen sisältyneeseen luonnokseen TEMAE:ksi.

Toimeksiannon mukaisesti on käsitelty HT-tutkintoa, KHT- ja JHT-erikoistumistutkintoja, kelpoisuuskokeita sekä siirtymäkoetta. Voitaneen lisäksi tulkita, että toimeksianto koski JHTT-tutkintoja ja ehdotettua kolmen vuoden siirtymäkautta.

Työryhmän työn pohjana on ollut tilintarkastajajärjestelmä uudistusta valmistelleen työ- ja elinkeinoministeriön asettaman Tilintarkastajien tutkinnot ja valvonta -työryhmän raportti 30.11.2012 (TEM, Kilpailukyky 48/2012).

Toimeksiantonsa mukaisesti työryhmä on arvioinut nykyiset HTM-, KHT- ja JHTT-tutkinnot ja niiden käytännön kehittämisen tarpeet uutta tilintarkastajatutkintoa ja erikoistumistutkintoja varten. Lisäksi työryhmä arvioi nykyisen kelpoisuuskokeen sekä sen käytännön kehittämistarpeet valmisteltavana olevassa uudistuksessa. Tavoitteena oli ehdotus, jossa tutkinnot ja kokeet on valmistelu siten, että uuteen järjestelmään siirryttäessä ne ovat enää vailla yksittäisten tutkintojen ja kokeiden tehtäviä.

Tilintarkastajien tutkinnot ja valvonta -työryhmän raportissa ehdotettiin, että työ- ja elinkeinoministeriön asetuksella voitaisiin antaa tarkempia säännöksiä tutkintojen ja kokeiden suorittamistavasta ja rakenteesta. Toimeksiannon mukaan mikäli työryhmä arvioisi tällaiset säännökset tarpeelliseksi, työryhmän tulee valmistella ehdotuksensa asetuksen säännöksiksi pykälien ja perustelumuistion muotoon.

Lisäksi työryhmän tuli arvioida tarve ja valmistella mahdolliset siirtymäsäännökset sellaisille henkilöille, jotka ovat mahdollisesti suorittaneet vain osia voimassa olevien järjestelmien mukaisista tutkinnoista tai kelpoisuuskokeesta uuden järjestelmän voimaan tullessa.

Saamansa ohjeistuksen mukaisesti työryhmä päätti ehdottaa muutamia muutoksia ja lisäyksiä hallituksen esityksen liitteenä olevaan TEMAE:een. Nämä muutokset ja lisäykset on esitetty kootusti tämän raportin liitteessä 3 alleviivattuna.

## 3.2 Työ- ja elinkeinoministeriön ja sidosryhmien kuuleminen

Työryhmä on pitänyt yhteyttä tilintarkastajajärjestelmä uudistusta valmistelevaan työ- ja elinkeinoministeriöön sekä tarpeelliseksi katsomassaan määrin muihin sidosryhmiin ja asiantuntijoihin.

Työryhmä kuuli 29.9.2014 tilintarkastuslakiluonnoksesta sekä muista ajankohdaisista asioista hallitussihteeri Sari Koivistoa työ- ja elinkeinoministeriöstä. Olenaisena kysymyksenä nousi tällöin esille JHTT-siirtymäkokeen säilyminen. Työryhmässä esitettiin myös näkemys, jonka mukaan tilintarkastustehtävissä olevien JHTT-tilintarkastajien ei tarvitsisi lainkaan suorittaa siirtymäkoetta. Työ- ja elinkeinoministeriön kanta oli, että siirtymäkoetta on sisällytettävä lakiin.

Työ- ja elinkeinoministeriön mukaan tilintarkastajakokeet voitaisiin järjestää mahdollisesti useamman kerran vuodessa. Tämä riippuisi kuitenkin Tilintarkastusvalvonnan käytössä olevista resursseista, jotka puolestaan riippuisivat tilintarkastajilta perittävien maksujen tasosta.

Työ- ja elinkeinoministeriö antoi työryhmän työskentelyn kuluessa seuraavan ohjeistuksen:

- Työryhmän tehtävänä on pohtia konkreettisia tutkintoihin ja niiden järjestämiseen liittyviä seikkoja. Kyseisiä asioita ei kuitenkaan esitetä pykälämuodossa.
- Tarvittavat tutkintoihin liittyvät muutoseikat, kuten esimerkiksi tutkinnon eri osien määrittely, esitetään pykälämuodossa.
- Raporttiluonnos lähetetään lausuntokierrokselle keskeisille sidosryhmille.
- Työryhmän raportti on Tilintarkastusvalvontaan nähden ohjeellinen.

Työ- ja elinkeinoministeriö määritteli työryhmän työskentelyn pohjaksi seuraavan aikataulun:

- Vuoden 2016 tilintarkastajatutkinnot järjestetään uuden tilintarkastuslain mukaisesti.
- Nykyisiä JHTT-tutkintoja järjestetään kolmena vuotena uuden tilintarkastuslain voimaan tulon jälkeen.
- JHTT-tilintarkastajat voivat suorittaa siirtymäkokeen viiden vuoden siirtymäaikana. Tämän jälkeen JHTT-tilintarkastajat siirtyvät suorittamaan HT-tilintarkastajan perustutkintoa, elleivät he ole suorittaneet siihen mennessä siirtymäkoetta.

# 4 Työryhmän käsitys tutkintojen ja kokeiden sisällöistä

## 4.1 HT-tutkinto

Hallituksen esityksessä tilintarkastuslaiksi ja laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta sekä eräksi niihin liittyviksi laeiksi todetaan, että tilintarkastajien hyväksymismenettelyn tarkoituksena on valvoa, että tilintarkastajat täyttävät hyväksymiseen liittyvät vaatimukset. Yhtenä tilintarkastajan hyväksymisedellytyksenä on tilintarkastajatutkinnon suorittaminen (HE 254/2014 vp s. 11). Suorittamalla tilintarkastajatutkinnon hakija osoittaa hallitsevansa tilintarkastajalta edellytetyn ammattitaidon (HE 254/2014 vp s. 63). Tilintarkastajatutkinnon tarkoituksena on varmistaa, että sen hyväksytysti suorittaneella on hyvä tilintarkastajan ja tilintarkastuksen perusosaamisen taso.

HT-tutkintoa koskevan TEMAE 17 §:n sisältö olisi sama kuin nykyisin voimassa olevaan työ- ja elinkeinoministeriön KHT- ja HTM-tilintarkastajan hyväksymisvaatimuksista antamaan asetukseen (262/2008, jäljempänä ”TEMA”) sisältyvät HTM-tutkintoa koskevat vaatimukset. HT-tutkinnossa voidaan siten käyttää pohjana nykyistä HTM-tutkintoa. HT-tutkinnon laatimisessa voidaan hyödyntää hyväksi todettuja jo käytössä olevia käytäntöjä.

TEMAE 1.1 §:n 3 kohdan mukaisesti HT-tutkintoon saisi luvan osallistua silloin, kun vaaditusta kolmen vuoden käytännön kokemuksesta puuttuu enintään 12 kuukautta. Tämä mahdollistaisi työryhmän mukaan esimerkiksi myös sen, että hakija voisi osallistua HT-tutkinnon 1-osaan kahden käytännön kokemusvuoden ollessa täynnä, ja osallistua HT-tutkinnon 2-osaan kolmen käytännön kokemusvuoden tultua täyteen. Jos hakija suorittaisi molemmat HT-tutkinnon osat hyväksytysti ennen vaaditun käytännön kokemuksen täyttymistä, voitaisiin hänet hyväksyä HT-tilintarkastajaksi aikaisintaan silloin, kun vaadittu kolmen vuoden käytännön kokemus on täyttynyt.

### 4.1.1 Kaksiosainen HT-tutkinto

Työryhmän käsityksen mukaan HT-tutkinto on kaksiosainen tutkinto. HT-tutkinto jakautuu seuraaviin osiin:

- 1-osa: Hyvä tilintarkastustapa ja hyvä kirjanpitolata (kesto 6 tuntia).
- 2-osa: Tilintarkastuskertomus ja tilintarkastajan muu raportointi (kesto 6 tuntia).

HT-tutkinnon 1-osa sisältää tehtäviä TEMAE 17.3 §:n mukaisista aihealueista. Aihealueet ovat samat kuin nykyisin voimassaolevat HTM-tutkinnon aihealueet.

Nykyisin käytössä oleva HTM-tutkinnon 1-osan nimike pitää sisällään kaikki TEMAE 17.3 §:n mukaiset HT-tutkinnoissa vaaditut aihealueet. 1-osan nimike pitää sisällään myös esimerkiksi yhtiölainsäädännön, sillä siihen liittyvien kysymysten voidaan katsoa olevan osa hallinnon tarkastusta.

Tutkintotehtävät laaditaan tilintarkastuksen näkökulmasta. Sinänsä laajan osaa-  
misalueen hallintavaatimus rajoittuu tilintarkastustehtävien hoitamisessa tarpeelli-  
siin valmiuksiin. Tutkinnoissa testataan niitä valmiuksia, joita tarvitaan tilintarkas-  
tustehtävien hoitamisessa. Tutkintotehtävät voivat edellyttää myös teorian ja lain-  
säädännön hallintaa.

Tutkintotehtävät laaditaan ajankohtaisilta, tärkeiltä aihealueilta. Aiheet ovat käy-  
täntöön sovellettuja ja tehtävät yksiselitteisesti arvosteltavissa. Tutkintotehtävät  
eivät voi olla liian moniselitteisiä ja tulkinnanvaraisia. Vastausten arvostelun tulee  
olla varmaa ja yksiselitteistä. Tutkinnoissa tulee välttää tehtäviä aiheista, joita kos-  
keva teoria ja käytäntö ovat vielä kiistanalaisia.

Tutkintotehtäviä ei tarvitsisi olla joka vuosi kaikista TEMAE 17.3 §:n mukai-  
sista aihealueista, vaan aihealueet voivat vaihdella vuosittain samalla tavalla kuin  
nykyisinkin. Yhdessä tehtävässä voidaan käsitellä useampaa aihealuetta. Työryh-  
män käsityksen mukaan on tarkoituksenmukaista jättää tutkintotehtävien laatijalle  
harkintavalta laatia tehtävät mainituista aihealueista. Tutkintojen tarkoituksena on  
testata hakijoiden kykyä soveltaa useita säännöksiä samanaikaisesti. Eri vuosina  
voivat painottua eri aihealueet. Liikkumavara mahdollistaa tutkintoihin sisältyvien  
tehtävien monipuolisuuden ja ajankohtaisuuden sekä tutkinnon jatkuvan kehittämi-  
sen. Tutkinto sisältää myös konsernitilinpäätökseen, rahoituslaskelmaan sekä kan-  
sainvälisiin tilinpäätösstandardeihin (IFRS-standardeihin) liittyviä tehtäviä.

Nykyisin käytetty ja työryhmän ehdottama 1-osan määritelmä sisältää kaikki kes-  
keiset tilintarkastuksen käytännön suunnitteluun ja toteutukseen kuuluvat aihealu-  
eet. Määritelmä sisältää sekä teorian että käytännön hallinnan. Käytännössä 1-osan  
tehtävät voivat olla hyvän tilintarkastustavan eri osa-alueille jakautuvia erillisiä  
tehtäviä, joissa vastaaminen edellyttää esimerkiksi erilaisten suunnitelmien, las-  
kelmien, analyysien tai selostusten laatimista, täydentämistä, oikaisemista tai  
korjaamista.

HT-tutkinnon 2-osa sisältää tehtäviä tilintarkastuskertomuksen ja muiden tilin-  
tarkastajan lausuntojen tai todistusten laatimisesta sekä näiden edellyttämistä tar-  
kastustoimenpiteistä. HT-tutkinnoissa 2-osa on käytännössä HTM 2-osan kaltainen tut-  
kinnoissa, jossa tulee etsiä virheet ja puutteet tilinpäätösaineistosta ja muusta teh-  
tävään liittyvästä aineistosta ja laatia tilintarkastuskertomus.

TEMAE 20.1 §:n mukaan tutkinto järjestettäisiin suomen ja ruotsin kielellä. Teh-  
tävien osia voisi olla myös englannin kielellä kuten nykyisinkin.

Työryhmä ei ehdota muutosta nykyiseen KHT- ja HTM-kokelaille tutkintotilaisuus-  
teen tuotavaan ja siinä sallittuun välineistöön. Internetin käyttö lähteiden hakemi-  
seen tutkintotilaisuudessa sallittiin ensimmäisen kerran vuonna 2012. Keskuskaup-  
pakamarin tilintarkastuslautakunnan (jäljempänä "TILA") tutkintojaoston tekemien



palautekyselyjen perusteella kokelaat pitävät hyvänä materiaalin mukaan ottamis- mahdollisuutta sekä internetin käyttöä tutkintotilaisuudessa. Tutkintojen läpipääsy- prosentteissa ei ole tapahtunut olennaista muutosta, vaikka internetiä on ollut mah- dollista käyttää tutkintotilaisuudessa.

HT-tutkinto on tarkoituksenmukaista järjestää elo-syyskuussa kahtena peräk- käisenä päivänä.

## 4.1.2 HTM-tutkintoon liittyvät siirtymäsäännökset

Siirtymäsäännöksissä tulee säätää, että nykyisen tutkintojärjestelmän voimassa- oloaikana hyväksytysti suoritettut HTM-tutkinnon osat säilyvät uudessa tutkinto- järjestelmässä voimassa olevan TEMA:n 19.2 §:n tarkoittamalla tavalla viiden vuo- den ajan. Nykyinen HTM-tutkinnon 1-osa vastaa tällöin HT-tutkinnon 1-osaa. Nykyi- nen HTM-tutkinnon 2-osa vastaa HT-tutkinnon 2-osaa. Käytännössä kokelas, jonka HTM 1-osan suoritus on hyväksytty, suorittaa uuden tutkintojärjestelmän mukaisen HT-tutkinnon 2-osan. Kokelas, jonka HTM 2-osan suoritus on hyväksytty, suorittaa uuden tutkintojärjestelmän mukaisen HT-tutkinnon 1-osan.

## 4.1.3 Ehdotus TEMAE:n muuttamiseksi

Työryhmä ehdottaa, että TEMAE:ssa tulee säätää HT-tutkinnon osalta nykyistä sään- telyä vastaavasti seuraavista asioista:

- tutkinnon kaksiosaisuus ja osien nimet;
- periaate, että tutkinnon molemmat osat on suoritettava hyväksytysti;
- periaate, että jos tutkintosuoritusta ei hyväksytä kokonaisuudessaan, yhden osan suoritus on voimassa osasuorituksen hyväksymisvuotta seuraavan vii- dennen kalenterivuoden loppuun.

Siirtymäsäännösten tulee sisältää seuraavat periaatteet:

- nykyisen tutkintojärjestelmän aikana saatu osasuoritusmahdollisuus säilyy lain voimaan tullessa TEMA 19.2 §:n tarkoittamalla tavalla (nykyisen HTM-tut- kinnon aikana hyväksytysti suoritettu osuus on voimassa viisi vuotta);
- nykyisen HTM-tutkinnon hyväksytysti suoritettu 1-osa vastaa HT-tutkinnon 1-osaa;
- nykyisen HTM-tutkinnon hyväksytysti suoritettu 2-osa vastaa HT-tutkinnon 2- osaa.

Tämän mukaisesti työryhmä on ehdottanut TEMAE:en uusia 17 a §:ää ja 27 a §:ää (ks. liite 3, jossa ehdotukset on merkitty alleviivattuna).

## 4.2 KHT-erikoistumistutkinto

KHT-tilintarkastajalla on yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajan erikoispätevyys. UTTL:ssa ei ole määritelty yleisen edun kannalta merkittävää yhteisöä. Lain perustelujen mukaan sillä tarkoitetaan yleensä lähinnä listayhtiöitä sekä luotto- ja vakuutuslaitoksia (HE 254/2014 vp, s. 15).

Kirjanpitolainsäädännön muutokset -työryhmän mietinnössä (Pienyrityshelpotukset ja vuoden 2013 tilinpäätösdirektiivi – Kirjanpitolainsäädännön muutokset -työryhmän mietintö, Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja Työ ja yrittäjyys 48/2014 s. 186–187) on ehdotettu, että yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö on

- Euroopan talousalueeseen kuuluvan jäsenvaltion lainsäädännön alainen ja jonka siirtokelpoiset arvopaperit on otettu kaupankäynnin kohteeksi jonkin jäsenvaltion säännellyllä markkinalla rahoitusvälineiden markkinoista annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2004/39/EY 4.1(14):ssa tarkoitettuna mukaisesti;
- luottolaitosten liiketoiminnan aloittamisesta ja harjoittamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2013/36/EU 4.1:ssä määritelty luottolaitos;
- vakuutusyritysten tilinpäätöksistä annetun neuvoston direktiivin 91/674/EY 2.1 artiklassa tarkoitettu vakuutusyrittäjä; ja
- jäsenvaltion yleisen edun kannalta merkittäviksi yhteisöiksi nimeämä (em. mietinnössä ehdotettu uusi KPL 1:9.1).

Ehdotetun uuden KPL 1:9.2:n mukaan edellä mainittuihin yhteisöihin ja säätiöihin kuuluisi Suomessa:

- suomalainen yhteisö, jonka liikkeeseen laskema osake, velkakirja tai muu arvopaperi on kaupankäynnin kohteena AML 2:5:n tarkoittamalla säännellyllä markkinalla;
- luottolaitostoiminnasta annetun lain (610/2014) 1:7:ssä tarkoitettu luottolaitos;
- sijoituspalvelulain (747/2007) 1:9:ssä tarkoitettu sijoituspalveluyrittäjä;
- vakuutusyhtiölain 1:1:ssä (521/2008) tarkoitettu vakuutusyhtiö;
- vakuutusyhdistyslain (1250/1987) tarkoittama vakuutusyhdistys;
- työntekijän eläkelain (395/2006) tarkoittama eläkelaitos.

Nykyisessä KHT-tutkinnossa keskitytään yksityisen sektorin tilintarkastuksiin eli käytännössä edellä mainitun ehdotetun KPL 1:9.2:n ensimmäisen kohdan mukaisesti yhteisöihin. Tulevassa KHT-erikoistumistutkinnossa painotus on listayhtiöiden lisäksi muissa ehdotetun KPL 1:9.2:n mukaisissa yleisen edun kannalta merkittävissä yhteisöissä sekä näiden konserneissa. KHT-erikoistumistutkinto palvelee myös kooltaan suurempien muiden kuin yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen ja näiden konsernien tilintarkastusta. KHT-erikoistumistutkinnossa edellytetään muun muassa arvopaperimarkkinasääntelyn ja IFRS-standardien syvällistä

hallitsemista sekä monimutkaisten konsernirakenteiden ymmärtämistä. Erikoistumistutkinnossa keskitytään muuhun kuin jo tilintarkastajatutkinnossa todettuun perusosaamiseen.

KHT-erikoistumistutkintoa koskevan TEMAE 17 §:n sisältö olisi pääosin sama kuin nykyisin voimassa olevaan TEMA 15 §:ään sisältyvät nykyistä KHT-tutkintoa koskevat vaatimukset. Poikkeuksen nykytilaan muodostaisi TEMAE 17.1 §:n 2 kohta, jonka mukaan KHT-tutkinto sisältäisi yleisen edun kannalta merkittävää yritystä ja konsernia koskevia vaativia tilintarkastustehtäviä. TEMA 15.4 §:n mukaan nykyisen KHT-tutkinnon tehtävät sisältävät julkisen kaupankäynnin kohteena olevaa yhteisöä ja sen konsernia koskevia tilintarkastustehtäviä. TEMAE:n määrittely tarkentaisi tehtävien sisältöä nykyisestä sääntelystä ulottuen muun muassa pankkeja ja vakuutusyhtiöitä koskeviin tilintarkastustehtäviin.

KHT-erikoistumistutkinnossa voidaan siten käyttää pohjana nykyistä KHT-tutkintoa. KHT-erikoistumistutkinnon laatimisessa voidaan hyödyntää jo käytössä olevia hyväksi todettuja käytäntöjä.

## 4.2.1 Yksiosainen KHT-erikoistumistutkinto

KHT-erikoistumistutkintoon tullessaan hakija on osallistunut kaksiosaiseen HT-tutkintoon, jossa on jo testattu TEMAE 17.3:ssa määritellyjä aihealueita. Tämän vuoksi ei pidetty perusteltuna säilyttää nykymuotoista kaksiosaista KHT-tutkintoa.

KHT-erikoistumistutkinto sisältää tehtäviä tilintarkastuskertomuksen ja muiden tilintarkastajan lausuntojen tai todistusten laatimisesta sekä näiden edellyttämistä tarkastustoimenpiteistä. Tutkinnon kesto on kahdeksan tuntia yhden päivän aikana.

Tarkastustehtävä kohdistuu yleisen edun kannalta merkittävään yhteisöön ja sen konserniin. Tässä suhteessa KHT-erikoistumistutkinto poikkeaa HT-tutkinnosta. Käytännössä KHT-erikoistumistutkinto voi olla rakenteeltaan nykyisen KHT-tutkinnon 2-osan kaltainen tutkinto, jossa kokelaan tulee etsiä yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön ja sen konsernin tilinpäätösaineistosta ja muista tehtäviin liittyvistä liitteistä virheet ja puutteet sekä laatia tilintarkastuskertomus. Lisäksi tutkinto voi sisältää pienempiä tehtäviä TEMAE 17.3:n mukaisista aihealueista.

Tutkintotehtävät laaditaan ajankohtaisilta tärkeiltä aihealueilta. Aiheet ovat käytäntöön sovellettuja ja tehtävät yksiselitteisesti arvoiteltavissa. Tutkintotehtävät eivät voi olla liian moniselitteisiä tai tulkinnanvaraisia. Vastausten arvoitelmun tulee olla varmaa ja yksiselitteistä. Tutkinnoissa tulee välttää tehtäviä aiheista, joita koskeva teoria ja käytäntö ovat vielä kiistanalaisia.

KHT-erikoistumistutkinto on tarkoituksenmukaista järjestää 3–4 viikkoa HT-tutkinnon jälkeen syyskuussa. TEMAE 20.1 §:n mukaan tutkinto järjestettäisiin suomen ja ruotsin kielellä. Tehtävien osia voi olla myös englannin kielellä kuten nykyisinkin. KHT-kokelaille sallitaan tutkintotilaisuudessa samanlainen välineistö kuin HT-tutkinnon kokelaille.

## 4.2.2 KHT-tutkintoon liittyvät siirtymäsäännökset

Siirtymäsäännöksissä tulee säätää, että nykyisen tutkintojärjestelmän voimassaoloaikana hyväksytysti suoritettujen nykyisen KHT-tutkinnon osat säilyvät voimassa uudessa tutkintojärjestelmässä nykyisin voimassa olevan TEMA 19.2 §:n tarkoittamalla tavalla osasuorituksen hyväksymisvuotta seuraavan viidennen kalenterivuoden loppuun. Uuden lain voimaan tultua enintään vuoteen 2020 saakka järjestetään nykyistä tutkintojärjestelmää vastaava KHT-tutkinto, jotta nykyisen tutkintojärjestelmän aikana saavutetut osasuoritukset tulevat huomioon otetuiksi uudessa tutkintojärjestelmässä.

Käytännössä kokelas, jolla on suoritettuna nykyisen KHT-tutkinnon 1-osa tai 2-osa, suorittaa Tilintarkastusvalvonnan määrittelemän kahdeksan tuntia kestävästä täydentävänä osana.

Kokelas, jolla on suoritettuna nykyinen HTM-tutkinto ja hyväksytty suoritus nykyisen KHT-tutkinnon 1-osan täydennysosasta, suorittaa Tilintarkastusvalvonnan määrittelemän kahdeksan tuntia kestävästä täydentävänä osana. Kokelas, jolla on suoritettuna nykyinen HTM-tutkinto ja hyväksytty suoritus nykyisen KHT-tutkinnon 2-osasta, suorittaa neljä tuntia kestävästä täydentävänä osana.

Täydentävien osien laatimisessa voidaan hyödyntää uuden tutkintojärjestelmän HT-tutkinnon ja KHT-erikoistumistutkinnon tehtäviä. Tällöin voi olla tarkoituksenmukaista, että nykyisen KHT-tutkinnon osittainen suorittaminen ajoittuu eri ajankohtaan kuin varsinaisen koko KHT-erikoistumistutkinnon suorittaminen. Nykyisen KHT-tutkinnon 1-osan suorittaminen tapahtuisi siirtymäaikana käytännössä HT-tutkinnon 1-osan suorittamispäivänä.

## 4.2.3 Ehdotus TEMAE:n muuttamiseksi

Työryhmä katsoo, että TEMAE:ssa tulee säätää KHT-erikoistumistutkinnon osalta seuraavista asioista:

- yksiosaisen KHT-erikoistumistutkinnon sisältö;
- nykyisen tutkintojärjestelmän aikana saatu osasuoritusmahdollisuus säilyy uuden asetuksen voimaan tullessa TEMA 19.2 §:n tarkoittamalla tavalla (nykyisen KHT-tutkinnon aikana hyväksytysti suoritettu osuus on voimassa viisi vuotta);
- kokelas, jolla on hyväksytty osasuoritus TEMA:n mukaisesta KHT-tutkinnosta, suorittaa Tilintarkastusvalvonnan määräämän puuttuvan osan.

Tämän mukaisesti työryhmä on ehdottanut TEMAE:een uusia 17 b §:ää ja 27 a §:ää (ks. liite 3).

## 4.3 JHT-erikoistumistutkinto

TEMAE 17.1 §:n mukaan julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan erikoistumistutkinnon tehtävät liittyisivät valmiuksiin hoitaa itsenäisesti julkisyhteisöä sekä -konsernia koskevia tilintarkastustehtäviä. Tutkinnossa edellytettäisiin mm. valtio- ja kuntasektorin hallinnon, talouden ohjauksen sekä valtion ja kuntien kirjanpito-ohjeiden tuntemista ja tuloksellisuustarkastuksen menetelmien hallintaa. Tutkinnon tehtävät edellyttäisivät tilintarkastajan tehtävän kannalta tarpeellisen sääntelyn ja tilintarkastustoimeksiannon käytännön toimien hallintaa.

### 4.3.1 Yksiosainen JHT-erikoistumistutkinto

JHT-erikoistumistutkintoon tullessaan hakija on osallistunut kaksiosaiseen HT-tutkintoon, jossa on jo testattu TEMAE 17.3 §:ssä määriteltyjä aihealueita. HT-tutkinto kattaa jatkossa nykyisen JHTT-tutkinnon osan II sekä osasta I yleisen sekä yksityisen sektorin tilintarkastusta koskevat osuudet, mikä antaa mahdollisuuden suunnata JHT-erikoistumistutkinnon tehtäviä uudella tavalla ja painottaa käytännön kannalta merkittäviä osa-alueita. Tällaisia ovat esimerkiksi kunnan tilinpäätöksen tilintarkastus ja havaintojen raportointi, EU-hankkeiden ja muiden ulkopuolisella rahoituksella toteutettavien hankkeiden lausunnot sekä julkisyhteisöjen konserniohjauksen ja konsernitilinpäätöksen tarkastus.

Koska nykyisen JHTT-tutkinnon osa II muuttuu tarpeettomaksi HT-tutkinnon myötä, tutkinto voidaan muuttaa yksipäiväiseksi. Tutkinnon eri aihealueiden painottaminen halutulla tavalla ja kysymysten laadinta helpottuvat, jos uusi tutkinto järjestetään KHT-erikoistumistutkinnon tavoin yksiosaisena. Tutkinnon kesto on kahdeksan tuntia, joka vastaa nykyisen JHTT-tutkinnon osien I ja III yhteenlasketua kesto.

JHT-erikoistumistutkinto voi sisältää nykyisen JHTT-tutkinnon tavoin teoriakysymyksiä ja lyhyitä käytännön soveltamistapauksia. Tutkinnossa tulisi olla laajempi julkisyhteisön tilintarkastustehtävä, joka edellyttää havaintojen tekemistä ja niiden raportointia. Lisäksi tutkinnossa voisi olla teoriakysymyksiä ja lyhyitä tarkastustehtäviä, joissa tilintarkastushavainnot voivat olla osin annettuja. Kysymysten aihealueita ovat muun muassa julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa, julkisoikeus ja finanssihallinto-oikeus, julkisyhteisöjä koskeva keskeinen lainsäädäntö, tuloksellisuustarkastuksen teoria ja käytäntö, hankintalaki, julkisuuslaki sekä julkisyhteisöjen hallintoa ja taloutta koskevat säännökset.

JHT-erikoistumistutkinto voidaan järjestää samanaikaisesti KHT-erikoistumistutkinnon kanssa kerran vuodessa syyskuussa. TEMAE 20.1 §:n mukaan tutkinto järjestettäisiin suomen ja ruotsin kielellä. Tehtävien osia voisi olla myös englannin kielellä. JHT-kokelaille sallitaan tutkintotilaisuudessa samanlainen välineistö kuin HT-tutkinnon ja KHT-erikoistumistutkinnon kokelaille.

### 4.3.2 JHTT-tutkinto siirtymäaikana

UJHTL 12.17 §:n 1. virkkeen mukaan JHTT-lautakunnan ennen UJHTL:n voimaantuloa JHTT-tutkintoon hyväksymän henkilön oikeus osallistua JHTT-tutkintoon säilyy lautakunnan päätöksen mukaisena, kuitenkin siten, että oikeus lakkaa olemasta voimassa viimeistään kolmen vuoden kuluttua UJHTL:n voimaantulosta. 2. virkkeen mukaan tutkintoon osallistumiseen ja JHTT-tutkintoon sovelletaan UJHTL:n voimaantullessa voimassa olleita säännöksiä. UJHTL:n voimaan tultua järjestetään siirtymäaikana nykyistä tutkintojärjestelmää vastaava JHTT-tutkinto.

Työryhmä havaitsee UJHTL 12.17 §:n 1. ja 2. virkkeen välillä ristiriidan. 2. virkkeessä oleva viittaus UJHTL:n voimaan tullessa olleisiin säännöksiin myös tutkintoon osallistumisen osalta tarkoittaa, että JHTT-tutkintoon hyväksytyyn henkilöön sovelletaan valtiovarainministeriön julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan hyväksymisvaatimuksista antaman asetuksen (1369/2009, jäljempänä ”VMA”) säännöksiä. VMA 13.3 §:n mukaan oikeus suorittaa JHTT-tutkinto on voimassa myöntämivuoden lisäksi neljän seuraavan kalenterivuoden ajan. Tästä seuraa, että sellaisella henkilöllä, joka on hyväksytty suorittamaan JHTT-tutkintoa vuonna 2015, tutkinnonsuorittamisoikeus säilyy vuoden 2019 loppuun, kun se UJHTL 12.17 §:n mukaan päättyisi vuoden 2018 lopussa.

Työryhmä katsoo, että säännösten ristiriitatilanteessa on sovellettava JHTT-tutkintoon hyväksytyin henkilön kannalta edullisempaa tulkintaa. Näin ollen UJHTL 12.17 §:n 2. virke syrjäyttää 1. virkkeen.

JHTT-tutkinnon järjestämisessä siirtymäaikana voidaan hyödyntää uuden järjestelmän mukaisia tutkintoja. JHTT-tutkinnon osan II korvaa HT-tutkinnon 2-osa. Osa I sekä aihealueita osasta III sisältyy uuden järjestelmän mukaiseen JHT-tutkintoon. JHTT-tutkintoa suorittava vastaa osaan JHT-tutkinnon kysymyksistä ja erillisiin tuloksellisuuden arviointia koskeviin täydentäviin tehtäviin. Käytännössä JHT-tutkinnon kysymykset luokitellaan JHTT-tutkinnon osia vastaavasti, ja siirtymäaikana laaditaan tarpeellinen määrä erillisiä kysymyksiä JHTT-tutkinnon osa-alueilta. Tutkinnon suorittaminen jakautuu ajallisesti kahteen osaan, joiden yhteenlaskettu kesto vastaa nykyistä JHTT-tutkintoa.

### 4.3.3 Ehdotus TEMAE:n muuttamiseksi

Työryhmä katsoo, että TEMAE:ssa tulee säätää JHT-tutkinnon osalta sen sisällöstä ja seuraavista aihealueista:

- julkishallintoa koskeva sääntely;
- julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa;
- julkishallinnon tilintarkastajan raportointi.

Tämän mukaisesti työryhmä ehdottaa TEMAE:een uutta 17 c §:ää (ks. liite 3).

## 4.4 JHTT-siirtymäkoee

### 4.4.1 Esityöt

Hallituksen esityksen yleisperustelujen mukaan tilintarkastajauudistuksessa pyritään edistämään nykyisen järjestelmän mukaisten JHTT-tilintarkastajien siirtymistä joustavasti osaksi uutta järjestelmää (HE 254/2014 vp s. 38). Siirtyminen uuteen järjestelmään ei olisi pakollista, mutta järjestelmän selkeyteen liittyvistä syistä siirtymistä tulisi edistää. Hallituksen esitykseen sisältyvän arvioon mukaan siirtymismahdollisuus koskisi arviolta noin 130 JHTT-tilintarkastajaa. Jos JHTT-tilintarkastaja siirtyy JHT-tilintarkastajaksi, hänen kelpoisuutensa toimia tilintarkastajana laajentuu eli hän voi toimia myös HT-tilintarkastajan tehtävissä. Hallituksen esityksen yleisperustelujen mukaan, jotta tilintarkastuksen laatu voidaan riittävässä määrin varmistaa, on JHTT-tilintarkastajilta perusteltua edellyttää siirtymäkokeen suorittamista (HE 254/2014 vp s. 38).

Mikäli JHTT-tilintarkastaja ei suorita siirtymäkoetta, hänellä on edelleen mahdollisuus toimia JHTT-tilintarkastajana. UJHTL 12.12 §:n mukaan JHTT-tilintarkastajaan tai JHTT-yhteisöön sovelletaan muun muassa UTTL 4:2:ää ammattitaidon ylläpitämisestä ja kehittämisestä, UTTL:n 7 ja 8 lukua tilintarkastuksen ohjauksesta, kehittämisestä ja valvonnasta sekä valvontavaltuuksista sekä UTTL 10:1 ja 2:ää varoituksesta, huomautuksesta ja hyväksymisen peruuttamisesta. Näistä säännöksistä seuraa, että Tilintarkastusvalvonta valvoo myös JHTT-tilintarkastajia ja yhteisöjä. Tilintarkastuslautakunnan on esimerkiksi peruutettava JHTT-tilintarkastajan hyväksyminen kokonaan, jos hän ei ole enää ammattitaitoinen tai hän ei enää täytä muita hyväksymisen edellytyksiä (UTTL 10:2.1:n 3 kohta).

Tilintarkastusdirektiivissä asetetaan direktiivin soveltamisalaan kuuluvien yhteisöjen tilintarkastajille tiettyjä kokemus- ja koulutusvaatimuksia. Hallituksen esityksen yleisperustelujen (HE 254/2014 vp s. 38), joissa viitataan professori Anderssonin raporttiin (Tilintarkastajajärjestelmän uudistaminen - Selvitysmiehen raportti, Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja, Kilpailukyky 1/2010), mukaan JHTT-kokemus tulisi ottaa täysimääräisesti huomioon HT-tilintarkastajalta vaadittavaa käytännön kokemusta koskevan tilintarkastusdirektiivin vaatimuksen täyttymistä arvioitaessa. Hallituksen esityksen yleisperustelujen mukaan JHTT-tilintarkastajista merkittävällä osalla on erittäin pitkä käytännön kokemus tilintarkastustehtävistä. Lisäksi JHTT-tilintarkastajat ovat voineet toimia tietyissä tilintarkastustehtävissä yhdessä tilintarkastuslain mukaisesti hyväksytyyn tilintarkastajan kanssa. Käytännössä he ovat toimineet yksin tilintarkastuslain siirtymäsäännöksen perusteella. Kuten hallituksen esityksen yleisperusteluissa todetaan, niin Anderssonin raportissa kuin Tilintarkastajien tutkinnot ja valvonta -työryhmän raportissa on lähdetty siitä, että JHTT-tilintarkastajat täyttävät direktiivissä säädetyt käytännön kokemusta koskevat edellytykset. (HE 254/2014 vp s. 38.)

Mitä tulee direktiivin ammatilliselle tutkinnolle asettamiin vaatimuksiin, täydennettävä vaatimustaso liittyy hallituksen esityksen mukaan ISA-standardeihin, yhtiöiden johtamis- ja hallinnointijärjestelmien hallintaan ja IFRS-standardeihin. Tämän vuoksi hallituksen esityksessä ehdotettiin JHTT-tilintarkastajan uuteen järjestelmään siirtymisen edellytykseksi ”kevyttä siirtymäkoetta” siten, että kokelailta varmistetaan edellä mainittujen asiakokonaisuuksien hallinta JHTT-tilintarkastajan toimintakelpoisuuden laajentuessa KPL 1:1:ssä tarkoitettuihin kirjanpitovelvollisiin yhteisöihin ja säätiöihin, mukaan lukien sellaisiin, jotka laativat tilinpäätöksen IFRS-standardeja noudattaen. Samalla tulee huomioiduksi tilintarkastusdirektiivin periaatteiden noudattaminen. (HE 254/2014 vp s. 38-39.)

#### 4.4.2 Uusi tilintarkastuslaki

UJHTL 12.21 §:n mukaan JHTT-tilintarkastaja on hakemuksesta ja momentissa säädettyjen edellytysten täytyessä hyväksyttävä HT- ja JHT-tilintarkastajaksi. Hyväksymisestä päättää Tilintarkastusvalvonta. Edellytyksenä on, että JHTT-tilintarkastaja suorittaa hyväksytysti siirtymäkokeen ja täyttää UTTL 6:2.1:n 1 ja 2 kohdassa säädettyt yleiset kelpoisuusedellytykset (ei ole konkurssissa, ei ole määrätty liiketoimintakieltoon, ei ole vajaavaltainen, toimintakelpoisuutta ei ole rajoitettu ja ei ole määrätty edunvalvojaa sekä ei toiminnallaan ole osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään). Siirtymäkoetta järjestetään vähintään kerran vuodessa viitenä vuotena UJHTL:n voimaantulon jälkeen. Kokeen järjestämisestä vastaa Tilintarkastusvalvonta, ja siihen sovelletaan, mitä UTTL 7:8:ssä säädetään tutkintojen ja kokeiden järjestämisestä.

UJHTL 12.21 §:ssä säädetään edelleen, että siirtymäkokeeseen voivat osallistua sekä JHTT-tilintarkastajat että henkilöt, joiden JHTT-hyväksyminen on lakkautettu. Tilintarkastusvalvonta päättää kokeen hyväksytystä suorittamisesta. Siirtymäkokeeseen tai hyväksymiseen liittyvään päätökseen haetaan muutosta noudattaen, mitä UTTL:ssa säädetään. Hyväksymisen palauttamiseen noudatetaan tilintarkastuslain säännöksiä. (HE 254/2014 vp s. 90.)

HT- ja JHT-tilintarkastajaksi UJHTL 12.21 §:n nojalla hyväksytyä henkilöä ei enää rekisteröidä JHTT-tilintarkastajaksi. Siirtymäkokeen sijasta JHTT-tilintarkastaja voi suorittaa myös UTTL 6:2:ssä tarkoitettua HT-tilintarkastajatutkinnon. TEMAE:lla voitaisiin antaa tarkempia säännöksiä siirtymäkokeen sisällöstä, suorittamistavasta, rakenteesta ja koevaatimuksista.

UJHTL 12.22 §:n mukaan UTTL 6:8:ssä tarkoitettuun tilintarkastajatutkintorekisteriin tallennetaan siirtymäkokeeseen osallistuneen henkilön nimi ja henkilötunnus sekä tieto kokeen nimestä, tuloksesta ja suorittamisajankohdasta.

TEMAE 21 §:n mukaan UJHTL 12 §:ssä tarkoitettu siirtymäkoetta sisältäisi tehtäviä seuraavista aihealueista:

- kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskeva sääntely ja hyvä kirjanpito tapa;
- tilintarkastusta koskeva sääntely ja hyvä tilintarkastustapa;



- sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sääntely;
- eri yhteisömuotoja koskeva sääntely;
- tilintarkastukseen liittyvä muu sääntely.

Hakijan tulisi suorittaa siirtymäkokeen tehtävistä puolet vapaavalintaisesti. Siirtymäkoee järjestettäisiin suomen ja ruotsin kielellä. Tilintarkastusvalvonta päättäisi siirtymäkokeen järjestämisen ajankohdasta ja paikasta.

TEMAE 22 §:n mukaan Tilintarkastusvalvonta vahvistaisi tilintarkastajatutkimon ja erikoistumistutkimintojen sekä lisätehtävien, kelpoisuuskokeen ja siirtymäkokeen arvosteluperusteet. Tilintarkastusvalvonta julkistaisi arvosteluperusteet sen jälkeen, kun tutkintovastausten arvostelu olisi vahvistettu.

### 4.4.3 Työryhmän käsitys siirtymäkokeesta

Tilintarkastuslainsäädäntöuudistuksen perustelujen (professori Anderssonin raportti, Tilintarkastajien tutkinnot ja valvonta -työryhmän mietintö ja hallituksen esitys) mukaan siirtymäkoee olisi kevyt siten, että siinä varmistetaan kolmen seuraavan aihealueen hallinta: ISA-standardit, yhtiöiden johtamis- ja hallinnointijärjestelmät (corporate governance) ja IFRS-standardit. Samalla tulee esitöiden mukaan huomioduksi tilintarkastusdirektiivin periaatteiden noudattaminen. Tätä perustellaan hallituksen esityksessä puolestaan sillä, että JHTT-tilintarkastajista merkittäväällä osalla on erittäin pitkä käytännön kokemus tilintarkastustehtävistä. (HE 254/2014 vp s. 38–39.)

TEMAE 21.1 §:n mukaan UJHTL 12 §:ssä tarkoitettu siirtymäkoee sisältäisi tehtäviä seuraavista aihealueista:

- kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskeva sääntely ja hyvä kirjanpitolata;
- tilintarkastusta koskeva sääntely ja hyvä tilintarkastustata;
- sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sääntely;
- eri yhteisömuotoja koskeva sääntely;
- tilintarkastukseen liittyvä muu sääntely.

Työryhmä toteaa, että asetusluonnoksen teksti laajentaa hallituksen esitystä tältä osin. Nyt aihealueet ovat samat kuin TEMAE 17.3 §:n HT-tutkimon aihealueita koskevassa luettelossa lukuun ottamatta kohtaa 5.

Työryhmä katsoo, että siirtymäkokeen tehtävät voivat sisältää TEMAE 21.1 §:n mukaisia aihealueita, jolloin siirtymäkokeessa voidaan huomioda tehtävien käytännönläheisyys. Näiden aihealueiden kautta tulee huomioduksi riittävä IFRS-standardien, ISA-standardien ja corporate governancen hallinta.

TEMAE 21.2 §:stä johtuu, että hakijan tulisi suorittaa siirtymäkokeen tehtävistä puolet vapaavalintaisesti. Tällä varmistettaisiin siirtymäkokeen keveys kuitenkin siten, että edellä mainittujen aihealueiden hallinta tilintarkastajan toimintakelpoisuuden laajentuessa varmistetaan.

Siirtymäkoee voidaan toteuttaa eri tavoilla. Siirtymäkoee voi olla HT-tutkinnon 1-osa, josta suoritetaan vapaavalintaisesti puolet. Tämä olisi Tilintarkastusvalvonalle kustannustehokkain vaihtoehto, koska siirtymäkoee suoritettaisiin HT-tutkinnon yhteydessä. Koska siirtymäkoee ja HT-tutkinto ovat JHTT-tilintarkastajalle keskenään vaihtoehtoisia tapoja saada HT- ja JHT-pätevyys, ei syntyisi myöskään ongelmaa päällekkäisestä ajankohdasta. Jos siirtymäkoee olisi osa HT-tutkinnosta, ei se aiheuttaisi myöskään lisätyötä siirtymäkoeeen laadintaan, arvosteluperusteiden määrittelyyn jne. Koeeen tekemiseksi houkuttelevammaksi JHTT-tilintarkastajille se voitaisiin järjestää myös HT-tutkintotilaisuudesta erillään mutta samanaikaisesti usealla paikkakunnalla. Tästä seuraisi luonnollisesti lisäkustannuksia.

## 4.5 Lisätehtävät

UTTL 6:2.2:n mukaan HT-opintovaatimuksista voidaan poiketa, jos henkilö on suorittanut hyväksytysti oppiaineita käsittelevät lisätehtävät ja UTTL 6:3.3:n mukaan julkishallinnon opintovaatimuksista tai puolentoista vuoden käytännön kokemuksesta voidaan poiketa, jos tilintarkastaja on suorittanut hyväksytysti oppiaineita koskevat lisätehtävät. UTTL 6:2.6:n mukaan TEMAE:lla voitaisiin säätää tarkemmin muun muassa mahdollisuudesta opintojen korvaamiseen lisätehtävillä.

UTTL 6:2.2:n yksityiskohtaisten perustelujen (HE 254/2014 vp s. 63) mukaan ”puuttuvien opintojen korvaaminen lisätehtävillä on kuitenkin mahdollista vain rajoitettusti, ja lähtökohta on, että tilintarkastajalta edellytettävät teoreettiset opinnot suoritetaan korkeakouluissa. Opintojen korvausmahdollisuudesta, mukaan lukien siitä, miten laajasti opintoja voidaan korvata, säädetään tarkemmin työ- ja elinkeinoministeriön asetuksella.”

TEMAE 10.1 §:n mukaan HT-tilintarkastajan hyväksymistä hakeva voisi korvata osan opinnoista HT-tutkinnon yhteydessä suoritettavilla lisätehtävillä ja JHT-tilintarkastajan hyväksymistä hakeva voisi korvata osan opinnoista JHT-erikoistutkinnon yhteydessä suoritettavilla lisätehtävillä. TEMAE 10.2 § sisältäisi korvattavien opintojen määrät.

TEMAE 10 §:ssä ehdotetut säännökset vastaavat sisällöltään voimassa olevan TEMA 7 §:n ja VMA 7 §:n säännöksiä.

### 4.5.1 HTM- ja KHT-tutkintojen yhteydessä tehtävien lisätehtävien laadinta – nykytila

TILA päättää sihteerin esityksen mukaisesti vuosittain lisätehtävien järjestämistä vasta. Poikkeuksellista hyväksymistä hakeva hakija ilmoittaa hakemuslomakkeessaan, mikäli hän haluaa korvata lisätehtävillä puuttuvia opintojaan.

Hakijan tehtävänä on laatia esseee aiheesta, joka käsittelee häneltä puuttuvia opintoja. Hakija voi korvata yhdellä esseellä vain yhden puuttuvien opintojen aiheen. Jos puuttuvia opintoja on useasta eri aihealueesta, tulee kustakin puuttuvasta aiheesta

laatia oma erillinen esseensä. Käytännön syistä lisätehtävä toimitetaan hakijalle tutkintoviikonlopun jälkeen, koska kokelaalla on mahdollisuus suorittaa puuttuvia opintoja tutkinnon järjestämisaikankohtaan saakka.

Pääsääntöisesti puuttuvat opinnot käyvät ilmi hakijalle yliopiston tai korkeakoulun antamasta opintojen vastaavuustodistuksesta. Hakija valitsee esseen aihealueen jonkin yliopiston tai korkeakoulun kurssivalikoimasta siten, että valinta kattaa häneltä TEM:n asetuksen mukaan puuttuvat HTM-/KHT-tutkintoon vaadittavat aiheet.

Esseelle on asetettu sisältöä, laatua ja laajuutta koskevia vaatimuksia. Laajuusvaatimukset on sidottu puuttuvien opintojen määrään. Esseestä voi saada hyväksytyin tai hylätyn arvosanan.

## 4.5.2 JHTT-tutkinnon yhteydessä tehtävien lisätehtävien laadinta – nykytila

JHTTL:n mukaan lisätehtävillä voidaan korvata enintään puolet vaadittavien opintojen kunkin oppiaineen opinnoista. Opintoja koskevista vaatimuksista ja lisätehtävistä säädetään VMA:ssa.

VMA:n mukaan lisätehtävillä voi korvata enintään yhdeksän opintopistettä tai kuusi opintoviikkoa tilintarkastuksen ja laskentatoimen opintoja, yhdeksän opintopistettä tai kuusi opintoviikkoa oikeustieteen opintoja ja kuusi opinto-pistettä tai neljä opintoviikkoa muita opintoja.

JHTT-lautakunta päättää hakijalta vaadittavien lisätehtävien sisällöstä ja laajuudesta. Lisätehtävien sisällön ja laajuuden tulee vastata niillä korvattavien opintojen sisältöä ja laajuutta.

Lisätehtävien suorittamisesta päättää lautakunta myöntäessään tutkinto-oikeuden. Lisätehtävien aihe ja laajuus ratkaistaan hakijan vastaavuustodistuksen perusteella. Tutkinnon tentaattorit laativat lisätehtävät kukin omalta alaltaan. Lisätehtävän laatinut tentaattori määrittää siis tehtävän ja odotetun vastauksen laajuuden. Puuttuvista oppiaineista laaditaan erilliset essee.

Tentaattori tekee ehdotuksen lisätehtävän hyväksymisestä tai hylkäämisestä. Lautakunta vahvistaa tuloksen ja myöntää tutkinto-oikeuden. Lisätehtävien tulee olla suoritettu ennen tutkintoon osallistumista.

## 4.5.3 Työryhmän käsitys lisätehtävien järjestämisestä

Työryhmän mielestä Tilintarkastusvalvonta voi järjestää lisätehtävät parhaaksi katsomallaan tavalla.

Työryhmä kuitenkin huomauttaa, että nykyisin voimassa olevan TTL 30.4 §:n ja TTL 31.4 §:n sekä JHTTL 9.3 §:n mukaan opintojen korvaaminen lisätehtävillä on rajattu ainoastaan pitkän, poikkeuksellisen työkokemuksen omaaville hakijoille. TTL 31.4 §:n mukaan HTM-tilintarkastajaa koskevista laskentatoimen, oikeustieteen

ja muiden kauppa- ja taloustieteellisten opintojen opintovaatimuksista voidaan poiketa, jos hakijalla on tapauksesta riippuen vähintään seitsemän tai 15 vuoden kokemus ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeustieteen tehtävistä ja hän on HTM-tutkinnon yhteydessä suorittanut hyväksytysti oppiaineita käsittelevät lisätehtävät. TTL 30.4 §:n mukaan KHT-tilintarkastajalta vaadittavista opintovaatimuksista voidaan poiketa, jos hakija on vähintään viiden vuoden ajan toiminut ammattimaisesti HTM-tilintarkastajana taikka hänellä tapauksesta riippuen vähintään seitsemän tai 15 vuoden kokemus vaativista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeustieteen tehtävistä ja hän on KHT-tutkinnon yhteydessä suorittanut hyväksytysti lisätehtävät. JHTTL 9.3 §:n mukaan JHTT-tilintarkastajalta vaadittavista opintovaatimuksista poiketen tutkintoon on oikeus osallistua myös sillä, joka suorittaa hyväksytysti niitä käsittelevät lisätehtävät, ja

- jolla on vähintään seitsemän vuoden kokemus vaativista laskentatoimen ja rahoituksen tehtävistä sekä oikeudellisista tehtävistä sekä vähintään kolmen vuoden käytännön kokemus tilintarkastuksesta; tai
- joka on toiminut vähintään 15 vuoden ajan ammattimaisesti tilintarkastus- tai niihin rinnastettavissa tehtävissä. JHTTL 9.3 §:n mukaan lisätehtävillä voidaan korvata enintään puolet kunkin oppiaineen opinnoista.

UTTL 6:2.2:en ei sisälly vastaavia rajoituksia kuin voimassa olevassa laissa. Työryhmä katsoo, että oikeus korvata puuttuvia opintoja lisätehtävillä merkitsee olennaista muutosta nykytilaan. Työryhmän mielestä UTTL:n mukainen lisätehtävien suorittamismahdollisuus on liian laaja. Lisätehtävät tulisi rajoittaa edelleen ainoastaan pitkän, ammattimaisen työkokemuksen omaaville hakijoille. On tarkoituksenmukaista ja UTTL:n esitöiden mukaista, että hakijat suorittavat opintonsa ensisijaisesti yliopistossa tai korkeakoulussa, eikä lisätehtävinä.

#### 4.5.4 Ehdotus TEMAE:n muuttamiseksi

Tämän mukaisesti työryhmä ehdottaa TEMAE 10 §:n muuttamista siten, että nykyinen oikeustila ei muutu. (Ks. liite 3.)

### 4.6 Kelpoisuuskokeet

UTTL 6:2.5:n mukaan sen estämättä, mitä UTTL 6:2.1:ssä säädetään, HT-tilintarkastajaksi on hyväksyttävä ETA-valtiossa hyväksytty tilintarkastaja ja henkilö, jolla on tilintarkastajan toimen harjoittamisen ammattipätevyys valtiossa, jonka kanssa Euroopan unioni ja sen jäsenvaltiot ovat tehneet sopimuksen ammattipätevyyden vastavuoroisesta tunnustamisesta. Henkilön on ennen hyväksymistä suoritettava hyväksytysti kelpoisuuskoe. UTTL 6:3.4:n mukaan sen estämättä, mitä 6:1:ssä ja 6:2:ssä säädetään, KHT- ja JHT-tilintarkastajaksi on hyväksyttävä ETA-valtiossa hyväksytty tilintarkastaja ja henkilö, jolla on tilintarkastajan toimen harjoittamisen

ammattipätevyys valtiossa, jonka kanssa Euroopan unioni ja sen jäsenvaltiot ovat tehneet sopimuksen ammattipätevyyden vastavuoroisesta tunnustamisesta. Henkilön on ennen hyväksymistä suoritettava hyväksytysti kelpoisuuskoe.

TEMAE 19.1 §:n mukaan Tilintarkastusvalvonta päättäisi UTTL 6:2.5:ssa ja 6:3.5:ssa tarkoitetun kelpoisuuskokeen sisällöstä ja laajuudesta. TEMAE 19.2 §:n mukaan kelpoisuuskoe sisältäisi tilintarkastusta, kirjanpitoa, eri yhteisömuotoja ja tilintarkastukseen liittyvää muuta kansallista sääntelyä koskevia tehtäviä. Kelpoisuuskokeen tehtävien tulee vastata haettavaa hyväksymistä. TEMAE 19.3 §:n mukaan kelpoisuuskoe sisältäisi julkishallinnon ja -talouden sääntelyä koskevia tehtäviä, jos hakija hakee tilintarkastajan JHT-erikoispätevyyttä.

### 4.6.1 Työryhmän käsitys kelpoisuuskokeiden järjestämisestä

Kuten TEMAE 19 §:n säännöksistä nimenomaisesti käy ilmi, kelpoisuuskokeilla on kansallinen luonne ja niiden tarkoituksena on mitata ulkomaisen tilintarkastajan Suomen tilintarkastusta, kirjanpitoa ja eri yhteisömuotoja koskevaa sekä tilintarkastukseen liittyvää muuta osaamista siten, että kunkin kelpoisuuskokeen tehtävien tulee vastata haettavaa hyväksymistä. Tästä seuraa, että HT-kelpoisuuskokeessa on oltava aineksia HT-tutkinnosta, KHT-kelpoisuuskokeessa sekä HT-tutkinnosta että KHT-erikoistumistutkinnosta ja JHT-kelpoisuuskokeessa sekä HT-tutkinnosta että JHT-erikoistumistutkinnosta. Koska IFRS-standardit ovat KPL 7 a luvun kautta osa kansallista sääntelyä, standardien osaamista voidaan testata kaikissa kelpoisuuskokeissa.

Kelpoisuuskokeet on syytä integroida mahdollisimman saumattomasti HT-tutkintoon ja KHT- ja JHT-erikoistumistutkintoihin. HT-kelpoisuuskoe muodostuu HT-tutkinnon 1-osasta. KHT-kelpoisuuskoe koostuu HT-tutkinnon 1-osasta ja KHT-erikoistumistutkinnosta. JHT-kelpoisuuskoe koostuu HT-tutkinnon 1-osasta ja JHT-erikoistumistutkinnosta.

Kuten HT-tutkinto ja KHT- ja JHT-erikoistumistutkinnot, myös kelpoisuuskokeet järjestetään suomen ja ruotsin kielellä. Sen lisäksi, että tämä vastaa kielilainsäädäntöä, vaatimuksella varmistetaan kansallisen sääntelyn osaamisen vaatima jomankumman kansalliskielen taito. Tehtävien osia voi olla myös englannin kielellä.

# 5 Tutkintojen ja kokeiden järjestäminen

Kuten kohdassa 1.1 todetaan, UTTL:n mukaan Tilintarkastusvalvonta vastaa tutkintojen ja kokeiden järjestämisestä.

## 5.1 KHT- ja HTM-tutkintojen laatiminen ja vastausten arvostelu – nykytila

TILA päättää sihteerin esityksen mukaisesti vuosittain joulukuussa KHT- ja HTM-tutkintojen järjestämistavasta. Asiasta tiedotetaan TILAn internet-sivuilla sekä tilintarkastustiedotteessa. Hakuoppaat, tutkintoesitteet sekä kirjallisuusvinkkejä-luettelo julkaistaan TILAn internet-sivuilla.

TILA asettaa samalla jaoston KHT- ja HTM-tutkintojen järjestämistä varten. Tutkintojaoston puheenjohtajana toimii kokenut KHT-tilintarkastaja. Vakiintuneena käytäntönä on ollut, että puheenjohtaja on toimensaan kaksi vuotta. Jaostoon kuuluu myös kokenut HTM-tilintarkastaja. HTM-tilintarkastajan jäsenyyden pituutta ei ole määritelty erikseen. TILAn sihteeristöstä tutkintojaostoon kuuluu yleensä KHT- ja HTM-tilintarkastajien hyväksymisestä vastaava yksikkö.

Hakuaika tutkintoihin päättyy huhtikuussa. TILA käsittelee KHT-hakemukset huhti-toukokuun kokouksessaan ja kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat käsittelevät vastaavasti HTM-hakemukset. Lautakunta/valiokunta tekee hyväksymispäätökset tutkintoon ehdollisina, mikäli hakijan hyväksymisvaatimukset eivät täyty hakemushetkellä.

Tutkintojaosto toimii itsenäisesti ja on roolissaan aktiivinen. Tutkintojaosto käyttää apunaan asiantuntijoita. Tutkintojaosto määrittelee tehtävien aihealueet ja lähestymistavan. Tutkintojaosto ja asiantuntijat laativat yhteistyössä tutkintotehtävät ja arvosteluperusteet. Tutkintojaosto järjestää tarvittaessa myös kelpoisuuskokeen TILAn tekemän päätöksen mukaisesti. Tutkintojaostoon kuuluva TILAn sihteeristö vastaa tutkintojen käytännön järjestelyistä.

Tutkintojen valmistelussa käytettävät asiantuntijat ovat pääsääntöisesti KHT- tai HTM-tilintarkastajia ja lakimiehiä. KHT-tutkinnon 2-osan laatimiseen osallistuu KHT-tilintarkastajia isoista tilintarkastustoimistoista. Tutkintojaosto kommentoi asiantuntijoiden laatimia tehtäviä- ja arvosteluperusteluonnoksia, jonka jälkeen asiantuntijat muokkaavat tehtäviä halutunlaisiksi.

HTM- ja KHT-tutkinnot järjestetään elo-syyskuun vaihteessa. Pääsääntöisesti tutkintotehtävän laatimiseen osallistunut asiantuntija arvostelee itsenäisesti kokelaiden laatimat vastaukset tehtävään. Tutkintovastaukset toimitetaan arvostelijoille heti tutkintoviikonlopun jälkeen syyskuussa. Jaosto avustaa asiantuntijoita tarvittaessa tutkintovastausten arvostelussa. Jaosto laatii TILAlle esityksen tutkintojen

arvosteluperusteiksi ja hyväksymispisterajoiksi sekä tutkinnoissa hyväksytyiksi henkilöiksi. TILA vahvistaa marraskuussa arvosteluperusteet ja vastausten arvostelun sekä hyväksyy uudet KHT-tilintarkastajat. Kaikille kokelaille lähetetään tiedoksiantokirje tutkintojen arvostelusta. Tutkintojen arvosteluperusteet julkaistaan TILAn internet-sivuilla joulukuussa. HTM-tilintarkastajien hyväksymisestä vastaavat paikalliset tilintarkastusvaliokunnat. Uudet tilintarkastajat merkitään tilintarkastajarekisteriin, kun tilintarkastajan vakuutus on annettu ja on varmistettu, että hakijan kaikki hyväksymisedellytykset täyttyvät.

## 5.2 JHTT-tutkinnon laatiminen ja vastausten arvostelu – nykytila

Julkishallinnon- ja talouden tilintarkastuslautakunta päättää tutkinnon ajankohdasta tammikuun kokouksessaan ja tutkintokuulutukset julkaistaan helmikuussa useilla eri internet-sivuilla ja viestimällä alan toimijoille.

Tutkintovaatimuksia käsitellään yhteistyössä tentaattorien kanssa. Maaliskuun yhteiskokouksessa tentaattorit keskustelevat ja yhteen sovittavat tutkintovaatimukset. Tentaattorit tekevät esityksen tutkintovaatimuksista ja lautakunta hyväksyy ne yleensä huhtikuun kokouksessa.

Hakemukset tutkintoon osallistumiseksi jätetään huhtikuun lopulla. Tutkintovaatimukset julkaistaan internet-sivuilla ennen hakuajan päättymistä.

Lautakunta käsittelee hakemukset ja hyväksyy tutkintoon osallistujat toukuussa. Lautakunta voi tehdä myös ehdollisia päätöksiä, jolloin hakemukset hyväksytään seuraavassa kokouksessa.

Oikaisuvaatimukset tutkintoon osallistumisen hylkäävistä päätöksistä käsitellään kesäkuussa. Samassa kokouksessa päätetään myös hakijoista, joiden osalta tutkintoon osallistuminen edellyttää lisätehtävien suorittamista.

Hyväksytyille hakijoille lähetetään ilmoittautumislomakkeet ja tarkemmat ohjeet tutkintoon osallistumisesta. Lisätehtävät lähetetään niille hakijoille, joiden on suoritettava ne ennen mahdollisuutta osallistua tutkintoon.

Elokuussa tentaattorit päättävät tutkintotehtävistä. Lautakunta hyväksyy lisätehtävien suoritukset tentaattoreiden esityksen perusteella.

Yleensä tutkinto on järjestetty syyskuun toiseksi viimeisenä viikonloppuna. Tutkintovastaukset toimitetaan välittömästi tentaattoreille. Vastaukset käsitellään tentaattoreiden yhteisessä kokouksessa lokakuussa.

Julkishallinnon- ja talouden tilintarkastuslautakunta vahvistaa tutkinnon tulokset marraskuussa tentaattoreiden esitysten perusteella. Välittömästi tämän jälkeen tutkinnon mallivastaukset julkaistaan myös internetissä. Joulukuun kokouksessa hyväksytään uudet julkishallinnon- ja talouden tilintarkastajat ja päätetään merkinnöistä JHTT-luetteloon.

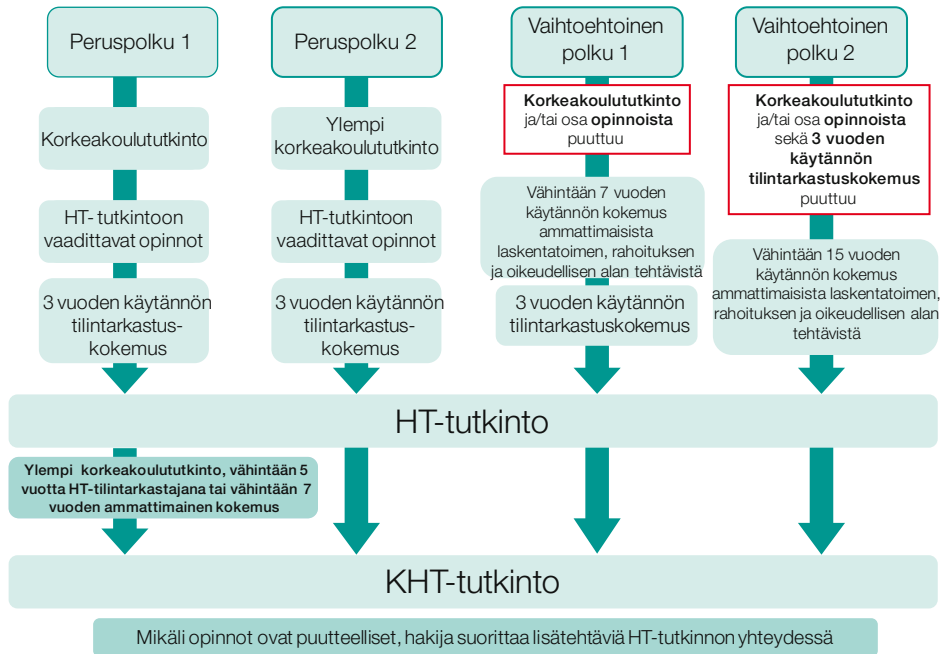
## 5.3 HT-, KHT- ja JHT-tutkintojen laatiminen

Pohdittuaan eri vaihtoehtoja työryhmä on päätenyt suositteluamaan ratkaisua, jossa Tilintarkastusvalvonta asettaa tutkintojen, kelpoisuuskokeiden ja siirtymäkokeen järjestämistä varten pysyvän, aktiivisesti toimivan työryhmän. Tilintarkastusvalvonta määrää työryhmälle jäsenet ja puheenjohtajan jäsenten joukosta. Työryhmän jäseniä ovat Tilintarkastusvalvonnan tutkinnoista, kelpoisuuskokeista ja siirtymäkokeesta vastaava virkamies sekä Tilintarkastusvalvonnan määräämät ulkopuoliset tilintarkastusta monipuolisesti hallitsevat asiantuntijat, käytännössä HT-, KHT- ja JHT-/JHTT-tilintarkastajat. Lisäksi työryhmän jäsenenä voisi olla oikeudellista tai tieteellistä osaamista edustavia asiantuntijoita. Vaikka työryhmä vastaa kaikkien tutkintojen ja kokeiden järjestämisestä, se voi käyttää apunaan kirjanpidon ja taloushallinnon, tilintarkastuksen sekä julkisen ja yksityisen governancen ja muun oikeudellisen sääntelyn käytännön ja tieteellisiä asiantuntijoita, jotka laativat tehtävät ja arvostelevat vastaukset. Työryhmää avustavat Tilintarkastusvalvonnan tekniset asiantuntijat. Tilintarkastusvalvonta osoittaa muutoinkin työryhmälle sen työskentelyn edellyttämät resurssit. Työryhmän kokoonpanosta ja osaamisvaatimuksista voitaisiin tarvittaessa määrätä esimerkiksi Tilintarkastusvalvonnan työjärjestyksessä.

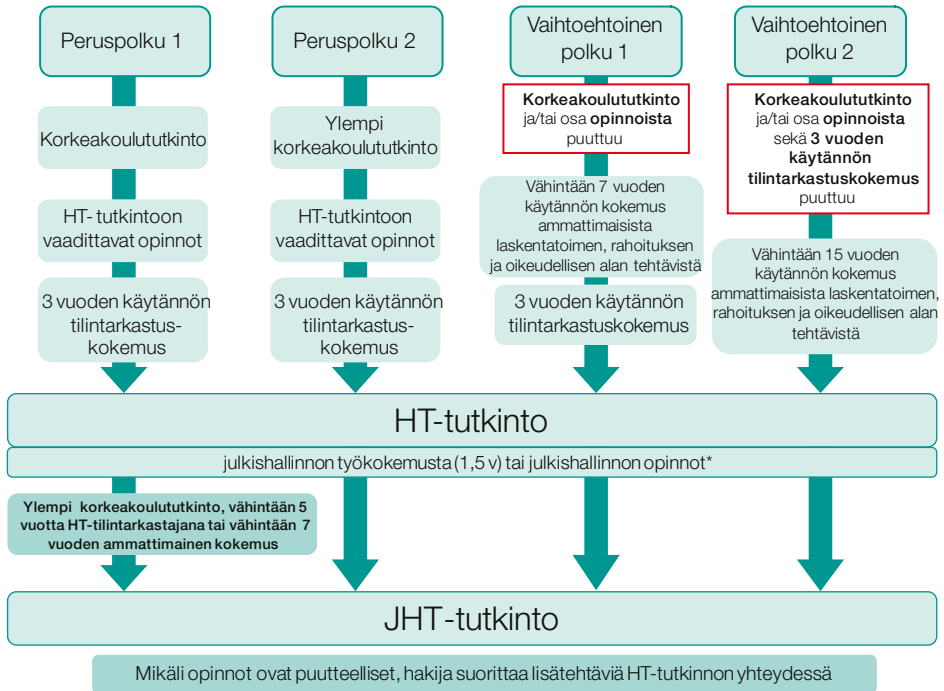
Ehdotettu malli mahdollistaa tilintarkastusyhteisöjen, asianajotoimistojen, korkeakoulujen jne. käyttämisen apuna tutkintojen ja kokeiden laadinnassa. Työryhmän lähtökohtana on, että tilintarkastajakunta on kiinnostunut olemaan mukana tilintarkastajatutkintojen kehittämisessä.



## HT- ja KHT-tutkintopolut



## JHT-tutkintopolut



\*voivat sisältyä kokonaan tai osittain HT-tutkintoon vaadittavaan työkokemukseen ja opintoihin

## Ehdotus TEMAE:en tehtävistä muutoksista

Työryhmän ehdotukset on alleiviivattu.

### Työ- ja elinkeinoministeriön asetus

#### tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä

Annettu Helsingissä päivänä kuuta 20

Työ- ja elinkeinoministeriön päätöksen mukaisesti *säädetään* tilintarkastuslain ( / ) 6 luvun 1—4 §:n sekä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain ( / ) 12 §:n nojalla:

#### 1 luku

##### Lupa osallistua tilintarkastajatutkintoon ja erikoistumistutkintoihin

#### 1 §

##### *Lupa osallistua HT-tutkintoon*

HT-tutkintoon osallistumislupa saa hakija, joka täyttää tilintarkastuslain ( / ) 6 luvun 2 §:n 1 momentissa säädetty seuraavat edellytykset:

- 1) on suorittanut korkeakoulututkinnon tai, jos henkilöllä ei ole korkeakoulututkintoa, on hankkinut 12 §:n 2 momentissa tarkoitettua kokemusta;
- 2) on suorittanut 2 luvussa tarkoitettua opinnon;
- 3) on hankkinut 12 §:n 1 momentissa tarkoitettua käytännön kokemusta siten, että siitä puuttuu enintään 12 kuukautta.

HT-tutkinnosta säädetään 4 luvussa.

#### 2 §

##### *Lupa osallistua KHT-erikoistumistutkintoon*

KHT-erikoistumistutkintoon osallistumislupa saa hakija, joka täyttää tilintarkastuslain 6 luvun 3 §:n 1 momentissa säädetty seuraavat edellytykset:

- 1) on suorittanut ylempään korkeakoulututkintoon tai, jos henkilöllä ei ole ylempää korkeakoulututkintoa, on hankkinut 12 §:n 3 momentissa tarkoitettua käytännön kokemusta siten, että siitä puuttuu enintään 12 kuukautta;
- 2) on suorittanut 4 luvussa tarkoitettua HT-tutkinnon tai saanut 1 §:ssä tarkoitettua lupaa osallistua siihen.

KHT-erikoistumistutkinnosta säädetään 4 luvussa.

#### 3 §

##### *Lupa osallistua JHT-erikoistumistutkintoon*

JHT-erikoistumistutkintoon osallistumislupa saa hakija, joka täyttää tilintarkastuslain 6 luvun 3 §:n 2 momentissa säädetty seuraavat edellytykset:

- 1) on suorittanut ylempään korkeakoulututkinnon tai, jos henkilöllä ei ole ylempää korkeakoulututkintoa, on hankkinut 12 §:n 3 momentissa tarkoitettua käytännön kokemusta siten, että siitä puuttuu enintään 12 kuukautta;

- 2) on suorittanut 2 luvussa tarkoitettua julkissektorin opinnon tai on hankkinut 15 §:ssä tarkoitettua kokemusta julkishallinnon ja -talouden tehtävistä siten, että siitä puuttuu enintään kuusi kuukautta;

- 3) on suorittanut 4 luvussa tarkoitettua HT-tutkinnon tai saanut 1 §:ssä tarkoitettua lupaa osallistua siihen.

JHT-erikoistumistutkinnosta säädetään 4 luvussa.

#### 2 luku

##### Opintoja koskevat edellytykset

#### 4 §

##### *Yleistä*

HT-tilintarkastajan hyväksymisen edellytyksenä on, että hakija on suorittanut yliopistolaissa (558/2009) tarkoitettua yliopistossa tai ammattikorkeakoululaisissa (351/2003) tarkoitettua ammattikorkeakoulussa opinnon laskentatoimessa, oikeustieteessä ja muissa oppiaineissa 5—7 §:n mukaisesti.

JHT-tilintarkastajan hyväksymisen edellytyksenä on, että hakijalla on joko vähintään 16 opintopisteen tai 10 opintoviikon laajuiset julkissektorin opinnon 8 §:n mukaisesti tai edellä 3 §:n 2 kohdassa tarkoitettua käytännön kokemusta.

Poikkeuksista opintoja koskeviin vaatimuksiin säädetään 9—11 §:ssä.

#### 5 §

##### *Tilintarkastuksen ja laskentatoimen opinnon*

HT-tilintarkastajan hyväksymisen edellytyksenä on, että hakijalla on vähintään 52 opintopisteen tai 35 opintoviikon laajuiset tilintarkastuksen ja laskentatoimen opinnon, jotka käsittävät ainakin seuraavat aihealueet:

- 1) tilintarkastusta koskeva sääntely ja hyvä tilintarkastustapa;
- 2) kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskeva sääntely, hyvä kirjanpitoa ja tilinpäätöksen analysointi;
- 3) johdon laskentatoimi;
- 4) sisäinen valvonta.

## 6 §

### *Oikeustieteen opinnot*

HT-tilintarkastajan hyväksymisen edellytyksenä on, että hakijalla on vähintään 22 opintopisteen tai 15 opintoviikon laajuiset oikeustieteen opinnot, jotka käsittävät ainakin seuraavat aihealueet:

- 1) eri yhteisömuotoja ja arvopaperimarkkinoita koskeva sääntely;
- 2) yritysverotus, ennakoperintä, arvonlisäverotus ja verotusmenettely;
- 3) kauppa- ja varallisuus oikeus sekä maksu- ja työ- ja työlainsäädäntö.

## 7 §

### *Muut opinnot*

HT-tilintarkastajan hyväksymisen edellytyksenä on, että hakijalla on vähintään 22 opintopisteen tai 15 opintoviikon laajuiset kauppa- ja taloustieteelliset yleisopinnot, jotka käsittävät ainakin seuraavat asiakokonaisuudet:

- 1) liiketaloustiede ja kansantaloustiede;
- 2) yritysrahoitus ja rahoitusmarkkinat;
- 3) talousmatematiikka ja tilastotiede;
- 4) tietotekniikka ja tietojärjestelmät.

## 8 §

### *Julkissektorin opinnot*

JHT-tilintarkastajan hyväksymisen edellytyksenä on, vaihtoehtoisesti 3 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitetun käytännön kokemuksen kanssa, vähintään 16 opintopisteen tai 10 opintoviikon laajuiset julkissektorin opinnot, jotka käsittävät opintoja seuraavista asiakokonaisuuksista:

- 1) julkishallinnon laskentatoimi;
- 2) julkishallinnon sääntely.

Edellä 1 momentissa tarkoitetut julkishallinnon laskentatoimen opinnot voi sisällyttää edellä 5 §:ssä tarkoitettuihin tilintarkastuksen ja laskentatoimen opintoihin ja julkishallinnon sääntelyn opinnot edellä 6 §:ssä tarkoitettuihin oikeustieteen opintoihin.

## 9 §

### *Hakijan hyväksi luettavat muut opinnot*

Tässä luvussa tarkoitettujen opintojen lisäksi hakijan hyväksi voidaan lukea muita vastaavia opintoja korkeakoulussa Suomessa tai muussa maassa, jos ne

laajuudeltaan ja sisällöltään vastaavat 5—8 §:ssä tarkoitettuja opintoja.

Tilintarkastusvalvonta päättää opintojen hyväksilukemisesta.

## 10 §

### *Opintojen korvaaminen lisätehtävillä*

HT-tilintarkastajan hyväksymistä hakeva, jolla on vähintään seitsemän vuoden kokemus 15 §:ssä tarkoitetuista ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä, voi korvata osan 5—7 §:ssä tarkoitetuista opinnoista HT-tutkinnon yhteydessä suoritettavilla lisätehtävillä.

JHT-tilintarkastajan hyväksymistä hakeva, joka on toiminut vähintään viiden vuoden ajan HT-tilintarkastajana tai jolla on vähintään seitsemän vuoden kokemus 15 §:ssä tarkoitetuista ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä, voi korvata osan 8 §:ssä tarkoitetuista opinnoista JHT-erikoistumistutkinnon yhteydessä suoritettavilla lisätehtävillä.

HT-hyväksymistä hakeva voi korvata lisätehtävillä enintään kuusi opintopistettä tai neljä opintoviikkoa tilintarkastuksen ja laskentatoimen opintoja, kuusi opintopistettä tai neljä opintoviikkoa oikeustieteen opintoja ja kuusi opintopistettä tai neljä opintoviikkoa muita opintoja. JHT-hyväksymistä hakeva voi korvata lisätehtävillä enintään kuusi opintopistettä tai neljä opintoviikkoa julkissektorin opintoja.

## 11 §

### *Edellytysten täyttymisen osoittaminen*

Tilintarkastajan hyväksymistä hakevan tulee osoittaa, että hän täyttää tässä asetuksessa edellytetyt opintovaatimukset esittämällä korkeakoulun antaman todistuksen hakijan suorittamien opintojen sisällöstä, laajuudesta ja ajankohdasta sekä siitä, että hakijan opinnot vastaavat tämän luvun mukaisia opintovaatimuksia.

Tilintarkastusvalvonta voi erityisestä syystä antaa hakijalle luvan osallistua HT-tutkintoon, vaikka hakijalla ei ole 1 momentissa tarkoitettua todistusta, jos hakijan antaman selvityksen perusteella suoritettujen opintojen laajuudeltaan ja sisällöltään vastaavat tässä luvussa edellytetyt opintoja.

Mitä edellä tässä pykälässä säädetään tilintarkastajan hyväksymistä hakevasta, sovelletaan myös JHT-erikoispatentteja hakevaan ja mitä HT-tutkintoon hyväksymisestä, sovelletaan myös JHT-erikoistumistutkintoon hakevaan.

## 3 luku

### **Käytännön kokemusta koskevat vaatimukset**

## 12 §

## *Yleistä*

Tilintarkastajan hyväksymistä hakevalla on oltava 13 ja 14 §:ssä tarkoitettu vähintään kolmen vuoden käytännön kokemus tilintarkastuksen ja laskentatoimen tehtävistä tai vähintään 15 vuoden käytännön kokemus ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä 15 §:n mukaisesti.

Jos tilintarkastajan hyväksymistä hakevalla ei ole korkeakoulututkintoa, tulee hänellä olla vähintään seitsemän vuoden kokemus 15 §:n mukaisista tehtävistä. Tällöin hänellä on oltava lisäksi 1 momentissa tarkoitettu kokemus.

Jos KHT- tai JHT-erikoispätevyyttä hakevalla ei ole ylempää korkeakoulututkintoa, hänen tulee olla toiminut vähintään viiden vuoden ajan HT-tilintarkastajana tai hänellä on oltava vähintään seitsemän vuoden kokemus 15 §:n mukaisista tehtävistä.

Jos JHT-erikoispätevyyttä hakeva ei ole suorittanut 8 §:n mukaisia julkissektorin opintoja, hänellä on oltava vähintään yhden vuoden ja kuuden kuukauden kokemus 16 §:ssä tarkoitetuista tehtävistä. Kokemus voi olla kokemusta, jota henkilö on hankkinut täyttääkseen edellä 1—3 momentin edellytykset.

## 13 §

### *Riittävä tilintarkastuksen ja laskentatoimen kokemus*

Tilintarkastajan hyväksymistä hakevalla on oltava käytännön kokemusta tilinpäätösten tai konsernitilinpäätösten tilintarkastuksesta taikka vastaavien taloudellisten laskelmien tarkastamisesta.

Käytännön kokemuksesta vähintään kaksi vuotta tulee olla saatu:

- 1) tilintarkastajan ohjauksessa;
- 2) muussa ETA-valtiossa hyväksytyyn tilintarkastajan ohjauksessa tai
- 3) Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivissä 2006/43/EY (*tilintarkastusdirektiivi*) säädettyä vastaavat vaatimukset täyttävän hyväksytyyn tilintarkastajan ohjauksessa muussa kuin ETA-valtiossa, kuitenkin enintään kaksi vuotta vaadittavasta kolmesta vuodesta.

Myös osa-aikainen kokemus luetaan hakijan hyväksi, jos se vastaa kestoltaan vähintään kahden vuoden päätoimista työskentelyä tässä pykälässä tarkoitetuissa tehtävissä.

## 14 §

### *Muu hyväksi luettava käytännön kokemus*

Enintään yksi vuosi käytännön kokemuksesta voi koostua myös kokemuksesta:

- 1) sisäisenä tarkastajana;
- 2) verotarkastajana;
- 3) kaupunkitarkastajana;
- 4) valtiontalouden tarkastusvirastossa muussa tarkastustehtävässä kuin 13 §:n 2 momentin 1 kohdan piiriin kuuluvassa tilintarkastustehtävässä; tai
- 5) vastaavassa muussa tehtävässä.

## 15 §

### *Ammattimaiset laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävät*

Tilintarkastuslain 6 luvun 2 §:n 1 momentin 3 ja 5 kohdassa sekä 6 luvun 3 §:n 1 momentin 1 kohdassa ja 2 momentin 1 kohdassa tarkoitettuina ammattimaisen laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävinä pidetään toimimista päätoimisesti toimitusjohtajan, toimitusjohtajan sijaisen, talousjohtajan, hallintojohtajan, sisäisen tarkastajan tai muussa vastaavassa tehtävässä yksityisellä tai julkisella sektorilla. Edellä tarkoitettuna kokemuksesta pidetään myös toimimista HT-tilintarkastajan.

## 16 §

### *Julkishallinnon ja -talouden tehtävät*

Tilintarkastuslain 6 luvun 3 §:n 2 momentin 2 kohdassa tarkoitettuina julkishallinnon ja -talouden tehtävinä pidetään edellä 13 ja 14 §:ssä tarkoitetuissa tehtävissä toimimista julkisella sektorilla.

## 4 luku

### **Tilintarkastajatutkintoa, erikoistumistutkintoja sekä kelpoisuuskoetta koskevat vaatimukset**

## 17 §

### *Tilintarkastaja- ja erikoistumistutkintojen sisältö ja laajuus*

Tilintarkastaja- ja erikoistumistutkintojen sisällöt määräytyvät seuraavasti:

1) tilintarkastajatutkinnon tehtävät liittyvät valmiuksiin hoitaa itsenäisesti kirjanpitovelvollista yhteisöä ja säätiötä sekä konsernia koskevia tilintarkastustehtäviä;

2) yleisen edun kannalta merkittävän yrityksen tilintarkastajan erikoistumistutkinnon tehtävät liittyvät valmiuksiin hoitaa itsenäisesti kirjanpitovelvollista yleisen edun kannalta merkittävää yritystä ja konsernia koskevia vaativia tilintarkastustehtäviä;

3) julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan erikoistumistutkinnon tehtävät liittyvät valmiuksiin hoitaa itsenäisesti julkisyhteisöä sekä -konsernia koskevia tilintarkastustehtäviä.

Tilintarkastajatutkinnon ja molempien erikoistumistutkintojen tehtävät edellyttävät tilintarkastajan tehtävän kannalta tarpeellisen sääntelyn ja tilintarkastustoimeksiannon käytännön toimien hallintaa.

Tilintarkastajatutkinto ja erikoistumistutkinnot sisältävät tehtäviä seuraavista aihealueista:

1) kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskeva sääntely ja hyvä kirjanpitoa;

2) tilintarkastusta koskeva sääntely ja hyvä tilintarkastustapa;

3) sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sääntely;



Ennen tilintarkastajaksi hyväksymistä tilintarkastajan on annettava tuomioistuimelle seuraava tilintarkastajan vakuutus: "Minä N.N. lupaan kunniani ja omantuntoni kautta rehellisesti, riippumattomasti ja tunnollisesti suorittaa hyvää tilintarkastustapaa noudattaen kaikki ne tehtävät, jotka minulla tilintarkastajana tulee olemaan, olla oikeudettomasti ilmaiseematta, mitä tilintarkastajan toimessa minulle uskotaan tai mitä siinä muutoin saan tietooni sekä muutoinkin noudattaa tilintarkastajia koskevia säännöksiä ja määräyksiä sekä hyvää tilintarkastustapaa ja ammattieettisiä periaatteita".

6 luku

#### Hyväksymismenettelyä koskevat vaatimukset

24 §

##### *Hakemusmenettely hyväksymis- ja tutkintoasioissa*

Hyväksymiseen ja hyväksymisen palauttamiseen sekä tutkintoihin osallistumiseen liittyvät hakemukset tehdään kirjallisesti Tilintarkastusvalvonnalle. Hakijan on liitettävä hakemukseensa sen ratkaisemiseksi tarpeellinen selvitys.

Hyväksymiseen ja tutkintoihin osallistumiseen liittyvät hakemukset on jätettävä Tilintarkastusvalvonnan vahvistamalla tavalla viimeistään Tilintarkastusvalvonnan määräämänä päivänä.

25 §

##### *Vaatimusten täyttymisen ajankohta*

Asetuksen 2 luvussa tarkoitettuina opintoina otetaan tutkintoon lupaa myönnettäessä huomioon hakijan tutkinnon järjestämisaikajakohtaan mennessä suorittamat opinnot.

Asetuksen 3 luvussa tarkoitettuna käytännön kokemuksena otetaan tutkintoon haettaessa huomioon hakijan tutkinnon järjestämisaikajakohtaan mennessä saama käytännön kokemus.

Asetuksen 3 luvussa tarkoitettuna käytännön kokemuksena otetaan huomioon HT-, KHT- ja JHT-hyväksymistä haettaessa hakemuksen tekemishetkeen mennessä hankittu käytännön kokemus.

Edellä 2 ja 3 momentissa tarkoitettu kokemus on oltava pääosin viimeisen 10 vuoden ajalta.

Helsingissä päivänä kuuta 20

26 §

##### *Ennakkotieto*

Tilintarkastusvalvonta antaa hakemuksesta tilintarkastajan tai erikoistumispatentteihin hyväksymistä hakevalle ennakkotiedon siitä, täyttyvätkö hyväksymisen edellytykset hakijan esittämien tietojen perusteella.

7 luku

#### **Voimaantulo- ja siirtymäsäännökset**

27 §

##### *Voimaantulo*

Tämä asetus tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

27 a §

##### *Siirtymäsäännökset*

Jos HTM- tai KHT-tutkintosuoritusta ei ole hyväksytty kokonaisuudessaan tilintarkastuslain 12 luvun 1 §:n 2 momentissa tarkoitettua kumotun tilintarkastuslain mukaisen tutkintojärjestelmän voimassaolon aikana, yhden osan hyväksytty suoritus on voimassa tutkinnon osan hyväksymisvuotta seuraavan viiden kalenterivuoden loppuun.

HTM-tutkinnon hyväksytty suoritus 1-osa vastaa HT-tutkinnon 1-osaa. HTM-tutkinnon hyväksytty suoritus 2-osa vastaa HT-tutkinnon 2-osaa.

KHT-hakija voi suorittaa hylätyn tai puuttuvan osan tekemällä Tilintarkastusvalvonnan määräämät, ennen tilintarkastuslain voimaantuloa järjestetyn tutkinnon hylättyä tai puuttuvaa osaa täydentävät tehtävät.

Työministeri

Esittelijä

<b>Tekijät   Författare   Authors</b>  Ordförande Jukka Mähönen Sekreterare Riikka Myllylä	<b>Julkaisuaja   Publiceringstid   Date</b> April 2015 <b>Toimeksiantaja(t)   Uppdragsgivare   Commissioned by</b> Työ- ja elinkeinoministeriö Arbets- och näringsministeriet Ministry of Employment and the Economy <b>Toimielimen asettamispäivä   Organets tillsättningsdatum   Date of appointment</b>
<b>Julkaisun nimi   Titel   Title</b> Rapport av arbetsgruppen för beredning av examina och prov med tanke på det nya systemet för revisorsexamen	
<b>Tiivistelmä   Referat   Abstract</b> <p>Arbets- och näringsministeriets avdelning för arbetslivs- och marknadsfrågor tillsatte den 11 april 2014 en arbetsgrupp för att bereda revisorsexamina och prov i anslutning till reformen av systemet för godkännande av revisorer. Arbetsgruppens uppgift var att bereda eventuella preciserande bestämmelser om examina och prov med tanke på det nya systemet för revisorsexamen samt vidta sådana förberedande åtgärder som examina och prov kräver. Uppdraget inbegrep också ett kompetensprov för revisorer som är godkända i en EES-stat. Arbetsgruppen hade dessutom till uppgift att göra en utvärdering av de nuvarande GRM-, CGR- och OFR-revisorsexamina och bedöma behoven att veckla dessa med tanke på den nya revisorsexamen och specialiseringsexamina. Arbetsgruppen skulle dessutom bedöma behovet av och eventuellt bereda övergångsbestämmelser med tanke på sådana personer som endast avlagt delar av examina eller kompetensprov enligt gällande system när det nya systemet träder i kraft. Målet var ett förslag där examina och prov har beretts så långt att endast uppgifterna för enskilda examina och prov saknas vid övergången till det nya systemet.</p> <p>Arbetsgruppen föreslår att GR-grundexamen ska arrangeras i två delar, så att vardera delen tar 6 timmar. Den nya CGR-examen föreslås bestå av en del och provet ska vara 8 timmar. CGR-examen som specialiseringsexamen ska närmast koncentrera sig på revisionen av företag av allmänt intresse. OFGR-examen föreslås bestå av en del och provet ska vara 8 timmar. Vid OFGR-specialiseringsexamen ska man koncentrera sig på färdigheterna att självständigt sköta revisorsuppgifter som gäller ett offentligt samfund samt en koncern.</p> <p>Arbetsgruppen har dessutom behandlat frågor som gäller övergångs- och kompetensprov och tilläggsuppgifter. Arbetsgruppen har lagt fram förslag på några paragrafer i ett utkast till arbets- och näringsministeriets förordning om förutsättningarna för godkännande av revisor.</p>  Kontaktperson vid arbets- och näringsministeriet: Avdelningen för arbetslivs- och marknadsfrågor/ Marja Hanski, tfn 029 504 7025	
<b>Asiasanat   Nyckelord   Key words</b> revisor, revisorsexamen, GR-revisor, CGR-revisor, OFGR-revisor, övergångsprov, kompetensprov, tilläggsuppgifter, specialiseringsexamina för revisorer	
<b>Painettu julkaisu   Inbunden publikation   Printed publication</b> <b>ISSN</b>	<b>Verkkojulkaisu   Nätpublikation   Web publication</b> <b>ISSN</b> 1797-3562
<b>ISBN</b>	<b>ISSN</b> 978-952-227-987-3
<b>Kokonaissivumäärä   Sidoantal   Pages</b> 50	<b>Kieli   Språk   Language</b> Suomi, Finska, Finnish
<b>Julkaisija   Utgivare   Published by</b> Työ- ja elinkeinoministeriö Arbets- och näringsministeriet Ministry of Employment and the Economy	Vain sähköinen julkaisu Endast som elektronisk publikation Published in electronic format only



<b>Tekijät   Författare   Authors</b>  Chairman Jukka Mähönen Secretary Riikka Myllylä	<b>Julkaisuaika   Publiceringstid   Date</b> April 2015 <b>Toimeksiantaja(t)   Uppdragsgivare   Commissioned by</b> Työ- ja elinkeinoministeriö Arbets- och näringsministeriet Ministry of Employment and the Economy <b>Toimielimen asettamispäivä   Organets tillsättningsdatum   Date of appointment</b>
<b>Julkaisun nimi   Titel   Title</b> Report of the working group having prepared the qualifications and examinations for the new auditor qualification system	
<b>Tiivistelmä   Referat   Abstract</b> <p>On 11 April 2014, the Ministry of Employment and the Economy's Labour and Trade Department appointed a working group to prepare auditor qualifications and examinations in connection with reforms to the system for auditor approval. The task of the working group was to prepare any necessary specific regulations for the new auditor system's certifications and examinations as well as carrying out the necessary preparatory measures for the qualifications and examinations. Their assignment also included a competency examination for auditors approved in other EEA countries. The working group was also required to assess the current HTM, KHT and JHTT qualifications and any related development needs with regards to the new auditor qualification and specialised qualifications. In addition, the working group assessed the need for, and if necessary carried out the preparation of, transferral regulations for such individuals who have taken only parts of the qualifications belonging to the current system or parts of the competency examination at the time when the new system comes into force. The goal was to produce a proposal in which the qualifications and examinations have been prepared in such a way that, when transferring to the new system, all that is lacking are the tasks for individual qualifications and examinations.</p> <p>The working group proposes to organize the HT basic degree examination in two parts, both of which would be 6 hours in length. The new KHT examination is proposed to be a single examination which would be 8 hours in length. The KHT specialization examination would focus primarily on the auditing of public interest entities. The JHT examination is proposed to be a single examination which would be 8 hours in length. The JHT specialization examination would focus on competencies required to independently carry out the audit of governmental and public entities and groups.</p> <p>The working group also handled transitional and competency examinations as well as additional exercises. The working group made several recommendations for sections for the decree draft of the Ministry of Employment and the Economy on the approval requirements for auditors.</p> <p>Contact person within the Ministry of Employment and the Economy: Labour and trade department/ Marja Hanski, tel. +358 29 504 7025</p>	
<b>Asiasanat   Nyckelord   Key words</b> auditor, auditing qualification, HT auditor, KHT auditor, JHT auditor, transfer examination, competency examination, additional tasks, specialized auditing qualifications	
<b>Painettu julkaisu   Inbunden publikation   Printed publication</b> <b>ISSN</b>	<b>Verkkojulkaisu   Nätpublikation   Web publication</b> <b>ISSN</b> 1797-3562
<b>ISBN</b>	<b>ISSN</b> 978-952-227-987-3
<b>Kokonaissivumäärä   Sidoantal   Pages</b> 50	<b>Kieli   Språk   Language</b> Suomi, Finska, Finnish
<b>Julkaisija   Utgivare   Published by</b> Työ- ja elinkeinoministeriö Arbets- och näringsministeriet Ministry of Employment and the Economy	Vain sähköinen julkaisu Endast som elektronisk publikation Published in electronic format only

# Uuden tilintarkastajatutkinto-järjestelmän tutkintoja ja kokeita valmistelleen työryhmän raportti

Maaliskuussa 2015 eduskunnassa hyväksytyn uuden tilintarkastuslain mukaan jatkossa kaikkien tilintarkastajien tulee suorittaa hyväksytysti tilintarkastajan perustutkinto, jota kutsutaan HT-tutkinnoksi. Perustutkinnon lisäksi tulee olemaan kaksi erikoistumistutkintoa, KHT- ja JHT-tutkinto. Näistä KHT-tutkinnon suorittaneet erikoistuvat yleisen edun kannalta merkittävien yhtiöiden, kuten listayhtiöiden, vakuutusyhtiöiden ja luottolaitosten tilintarkastukseen. JHT-tutkinnon suorittaneet puolestaan toimivat julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajina.

Raportissaan työryhmä on asettamiskirjeensä mukaisesti arvioinut, miten nykyisiä tutkintoja tulisi kehittää vastaamaan uuden järjestelmän tarpeita ja valmistellut uuden tilintarkastajajärjestelmän tutkintoja koskevia tarkentavia säännöksiä. Tämän lisäksi työryhmä on myös käsitellyt sekä siirtymä- että helppoisuuskokeita.

Sähköinen julkaisu  
ISSN 1797-3562  
ISBN 978-952-227-987-3



TYÖ- JA ELINKEINOMINISTERIÖ  
ARBETS- OCH NÄRINGSMINISTERIET  
MINISTRY OF EMPLOYMENT AND THE ECONOMY