

Vuoden 2014 tilintarkastusdirektiivin muutos ja tilintarkastusasetus

Tilintarkastuslain muutokset
-työryhmän mietintö

Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja
Konserni
66/2015



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

Vuoden 2014 tilintarkastusdirektiivin muutos ja tilintarkastusasetus

Tilintarkastuslain muutokset
-työryhmän mietintö

Tekijät Författare Authors Tilintarkastuslain muutokset -työryhmä: Puheenjohtaja: Pekka Timonen, TEM Sihteeri: Marja Hanski, TEM	Julkaisu-aika Publiceringstid Date Marraskuu 2015 Toimeksiantaja(t) Uppdragsgivare Commissioned by Työ- ja elinkeinoministeriö Arbets- och näringsministeriet Ministry of Employment and the Economy Toimielimen asettamispäivä Organets tillsättningsdatum Date of appointment 15.10.2014
Julkaisun nimi Titel Title Vuoden 2014 tilintarkastusdirektiivin muutos ja tilintarkastusasetus Tilintarkastuslain muutokset -työryhmän mietintö	
Tiivistelmä Referat Abstract Työryhmän tehtävänä oli ehdottaa, miten EU:n tilintarkastusdirektiivin muutosdirektiivi (2014/56/EU) ja tilintarkastusasetus (EU N:o 537/2014) pannaan täytäntöön Suomen lainsäädännössä. Muutosehdotukset tilintarkastuslainsäädäntöön ja muut tarvittavat lainsäädäntöehdotukset tuli tehdä hallituksen esityksen muotoon. Keskeiset muutostilintarkastusdirektiiviin perustuvat ehdotukset tilintarkastuslakiin (1141/2015) liittyvät säännöksiin tilintarkastajan esteellisyydestä, seuraamuksista ja pienyrityksille myönnettävistä helpotuksista. Tilintarkastajan riippumattomuusvaatimusta ehdotetaan täsmennettäväksi siten, että tilintarkastaja olisi riippumaton tilintarkastuskohteesta koko tarkastettavan tilinpäätöksen kattaman ajan. Lisäksi eräiden riippumattomuutta uhkaavien tekijöiden torjumiselle asetetaan 3 kuukauden määräaika. Seuraamuksiin ehdotetaan lisättäväksi nykyjärjestelmän huomautuksen, varoituksen ja hyväksymisen peruuttamisen lisäksi direktiiviin perustuvat kielto toimia yhteisön hallintoelimeissä sekä hallinnollinen seuraamusmaksu, jota ehdotetaan kahta tyyppiä: rikemaksu sekä seuraamusmaksu. Työryhmä tutki myös mahdollisten pienyrityshelpotusten käyttöönottoa. Todettiin, että kaikki mahdolliset helpotukset tulee ottaa käyttöön. Näitä pienyrityshelpotuksia on muun muassa Euroopan unionissa sovellettavaksi hyväksytyjen kansainvälisten tilintarkastusstandardien soveltaminen tarkoituksenmukaisessa laajuudessa noudattaen hyvää tilintarkastustapaa. Tämä mahdollistaa pienyrityksen joustavan tilintarkastuksen. Pienyrityksiä koskevia muita helpotuksia on säännelty luonnoksessa työ- ja elinkeinoministeriön asetukseksi tilintarkastajan toiminnan järjestämisestä. Helpotukset koskevat esimerkiksi laadunvalvontaa ja resurssien riittävyysvaatimuksia. Pienyritysten tilintarkastuksissa ei myöskään tarvita resurssien ja henkilökunnan toimeksiantokohtaista dokumentaatiota. Yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksen osalta työryhmä pyrki hyödyntämään EU:n tilintarkastusasetuksen sisältämät jäsenvaltio-optiot, esimerkiksi ehdottamalla direktiivin sallimien enimmäistoimikausien eli maksimirotaatioaikojen käyttöönottoa. Työryhmä ehdottaa myös, että poikkeukset koskien muita kuin tilintarkastuspalveluita otetaan käyttöön. Tilintarkastaja voisi näin tarjota tarkastettavalle yhteisölle tai säätiölle arvonmäärityspalveluita sekä veropalveluita, niiden liittyessä muun muassa verolomakkeiden täyttämiseen, verotarkastuksessa avustamiseen, veroneuvontaan sekä välittömien ja välillisten verojen sekä laskennallisten verojen laskemiseen. Työryhmän mietintö on laadittu hallituksen esityksen muotoon. Siihen on liitetty lisäksi tilintarkastusmuutosdirektiiviin perustuvat säännökset tarkastusvaliokunnasta, jotka ehdotetaan otettaviksi osakeyhtiölakiin ja osuuskuntalakiin. Mietintöön on liitetty myös ehdotus työ- ja elinkeinoministeriön asetukseksi tilintarkastajan toiminnan järjestämisestä perustelumuistioineen. Työ- ja elinkeinoministeriön yhdyshenkilö: Työelämä- ja markkinaosasto/Marja Hanski, puh. 029 504 7025	
Asiasanat Nyckelord Key words Tilintarkastus, tilintarkastuskertomus, pienyritys, tarkastusvaliokunta, laadunvalvonta, hyvä tilintarkastustapa, esteellisyys, riippumattomuus	
Painettu julkaisu Inbunden publikation Printed publication ISSN	Verkojulkaisu Nätpublikation Web publication ISSN 1797-3562
ISBN	ISBN 978-952-327-060-2
Kokonaissivumäärä Sidoantal Pages 112	Kieli Språk Language Suomi, Finska, Finnish
Julkaisija Utgivare Published by Työ- ja elinkeinoministeriö Arbets- och näringsministeriet Ministry of Employment and the Economy	
Vain sähköinen julkaisu Endast som elektronisk publikation Published in electronic format only	

Työ- ja elinkeinoministeriölle

Työ- ja elinkeinoministeriö asetti 15 päivänä lokakuuta 2014 työryhmän selvittämään tilintarkastuslain ja siihen liittyvän muun sektorilainsäädännön muutostarpeet ottaen huomioon EU:n viimeaikainen tilintarkastusnormiston kehitys.

Työryhmän puheenjohtajaksi nimitettiin osastopäällikkö Pekka Timonen ja muiksi jäseniksi asianajaja Manne Airaksinen, tilinpäätösasiantuntija Ingalill Aspholm, hallitussihteeri Sari Koivisto, professori Jukka Mähönen, talusjohtaja Pekka Pajamo, talous- ja rahoitusjohtaja Eeva Sipilä sekä KHT Tiina Tornainen. Työryhmän pääsihteerinä toimi hallitussihteeri Sari Koivisto 10.5.2015 asti. Työryhmä kutsui sihteeriksi oikeustieteen kandidaatti, kauppatieteiden maisteri Mikko Reinikaisen 14.1.2015 alkaen ja uudeksi pääsihteeriksi neuvotteleva virkamies Marja Hanskin 11.5.2015 alkaen. Työryhmä kutsui pysyväksi asiantuntijaksi lainsäädäntöneuvos Armi Taipaleen 13.11.2014 lähtien. Työryhmän toimikausi oli 15.10.2014-30.10.2015, jonka aikana työryhmä kokoontui 13 kertaa.

Työryhmän tehtävänä oli tehdä ehdotus siitä, miten EU:ssa hyväksytyt tilintarkastusdirektiivin muutosdirektiivi (2014/56/EU) ja tilintarkastusasetus (EU N:o 537/2014) pannaan täytäntöön Suomen lainsäädännössä. Toimeksiannon mukaisesti ”työryhmän on tarkasteltava annetun säännöspaketin pakottavia muutoksia ja tehtävä toimenpide-ehdotukset”, joilla varmistetaan, että direktiivin asettamat velvoitteet toteutuvat. Työryhmän tuli siten analysoida, mitä muutoksia vielä voimaantuloa odottavaan tilintarkastuslainsäädäntöön on tehtävä ja tehdä tarvittavat lainsäädäntöehdotukset hallituksen esityksen muodossa. Työryhmän toimeksiantoon ei sen sijaan kuulunut vuoden 2016 alussa voimaan tulevan uuden tilintarkastuslain (1141/2015) säännösten arviointi direktiiviin sisältyviä pakottavia muutoksia laajemmin. Tämän mukaisesti työryhmässä ei ole muilta osin käsitelty voimaantulevan lain sisältöä ja eduskunnan sen käsittelyn yhteydessä hyväksymiä ratkaisuja.

Työryhmän tuli ehdotuksessaan ottaa huomioon tilintarkastuksen kohdeyritysten ja tilintarkastajien kuin myös sidosryhmien tarpeet. Työryhmän tuli myös tarkastella, mitä säädösten avulla voidaan tehdä tilintarkastuksen kohteena olevien yritysten hallintokäytänteiden helpottamiseksi säännöksiä yksinkertaistamalla. Työn periaatteellisena lähtökohtana oli direktiivin mahdollistamien helpotusten ja vapautusten hyödyntäminen.

Työryhmä on pyrkinyt hyödyntämään direktiivin ns. jäsenvaltio-optioita mahdollisimman laajasti. Esityksissä ei kuitenkaan ehdoteta muutoksia sellaisiin suomalaisen tilintarkastuksen ominaispiirteisiin, joilla on merkitystä osakkeenomistajien, sijoittajien ja viranomaisten tilintarkastuksen perusteella saaman informaation laatuun ja laajuuteen. Työryhmän enemmistö ei siten esitä toimintakertomuksen tarkastamisesta ja hallinnon tarkastuksesta luopumista.

Työryhmä asetti alatyöryhmän käsittelemään ns. pienyrityshelpotuksia koskien pieniä tilintarkastusyhteisöjä. Alatyöryhmän puheenjohtaja toimi hallitussihteeri Sari Koivisto. Alatyöryhmä päätyi ehdottamaan pienyrityshelpotusten laajaa hyödyntämistä, mutta totesi samalla arvionaan, että niillä ei odoteta olevan suurta merkitystä näitten tilintarkastusyhteisöjen hallinnolliselle taakalle.

Työryhmän laatimissa ehdotuksissa otettiin toimeksiannon mukaisesti huomioon erityisesti pienimmät tilintarkastusyhteisöt. Lisäksi yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä tarkastavien tilintarkastajien osalta pyrittiin hyödyntämään tilintarkastusasetuksen sisältämät jäsenvaltio-optiot, esimerkiksi ottamalla käyttöön maksimirotaatioajat. Seuraamusjärjestelmää koskevassa ehdotuksessa haluttiin säilyttää hyvin toimiva nykyinen järjestelmä ja vain täydentää sitä direktiivin sisältämillä hallinnollisia seuraamuksia koskevilla säännöksillä. Työryhmä on luonnostellut ehdotukset myös säännöksiksi tarkastusvaliokunnasta otettavaksi osakeyhtiölakiin ja osuuskuntalakiin. Työryhmä käsittelee lisäksi työnsä aikana muutamia erityiskysymyksiä, kuten toimintakertomusta sekä hallinnon tarkastusta ja sen sisältöä. Tekniset viittaukset uuteen lakiin tullaan vielä tarkistamaan jatkovalmistelussa.

Saatuaan työnsä valmiiksi työryhmä luovuttaa mietintönsä työ- ja elinkeinoministeriölle. Mietintöön liittyy Ingalill Aspholmin, Eeva Sipilän ja Tiina Torniaisen erivät mielipiteet.

Helsingissä 12 päivänä marraskuuta 2015

Pekka Timonen

Manne Airaksinen

Ingalill Aspholm

Sari Koivisto

Jukka Mähönen

Pekka Pajamo

Eeva Sipilä

Tiina Torniaainen

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tilintarkastuslain ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi lukuisia kohtia tilintarkastuslaissa (1411/2015). Muutokset perustuvat keskeisiltä osin 6.4.2014 annettuun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiiviin 2014/56/EU tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisäateisistä tilintarkastuksesta annetun direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta (jäljempänä ”muutostilintarkastusdirektiivi” tai ”direktiivi” sekä 16.4.2014 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 537/2014 yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisäateistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista ja komission päätöksen 2005/909/EY kumoamisesta (jäljempänä ”tilintarkastusasetus” tai ”asetus”).

Direktiivin ja asetuksen voimaansaattamiseksi ehdotetaan uuteen tilintarkastuslakiin otettavaksi säännöksiä muun muassa tilintarkastukseen liittyvistä lausumista ja lisätiedoista, riippumattomuudesta ja esteellisyydestä, asiakasrekisteristä ja tilintarkastuskansiosta. Tilintarkastajan siirtymisestä tarkastetun yhteisön palvelukseen ehdotetaan säädettäväksi, samoin kuin seuraamuksista. Tilintarkastusasetuksen jäsenvaltio-optioista ehdotetaan, että otetaan käyttöön toimikausien osalta enimmäiskestot sekä hyödynnetään mahdollisuus tarjota jäsenvaltio-option mukaisia arvomääritys- ja veropalveluita. Tarkastusvaliokunnasta ehdotetaan säädettäväksi osakeyhtiö- ja osuuskuntalaeissa. Tilintarkastajan toiminnan järjestämisestä ehdotetaan säädettäväksi tarkemmin työ- ja elinkeinoministeriön asetuksella.

Esitys liittyy Suomen jäsenyyteen Euroopan unionissa, mikä velvoittaa saattamaan direktiivin noudattamisen edellyttämät kansalliset säännökset voimaan 17 päivänä kesäkuuta 2016 mennessä. Asetusta puolestaan sovelletaan automaattisesti 17 päivästä kesäkuuta 2016 alkaen.

Edellä ehdotettu laki on tarkoitettu tulemaan voimaan siten, että sitä noudatetaan ensimmäisen kerran 17 päivänä kesäkuuta 2016. Asetusta sovelletaan samoin 17 päivästä kesäkuuta 2016 alkaen.

Sisältö

Työ- ja elinkeinoministeriölle	4
ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ	6
YLEISPERUSTELUT	9
1 Johdanto	9
2 Nykytila	11
2.1 Lainsäädäntö ja käytäntö	11
2.1.1 Tilintarkastusta koskeva lainsäädäntö ja sen kehitys	11
Uusi tilintarkastuslaki	11
Valtioneuvoston asetus tilintarkastuksesta	11
Työ- ja elinkeinoministeriön asetus tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä	11
2.2 EU:n lainsäädäntö	12
2.2.1 Euroopan unioni	12
Tilintarkastusdirektiivi ja muutostilintarkastusdirektiivi	12
Asetus yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteisestä tilintarkastuksesta	14
2.3 Nykytilan arviointi	15
2.3.1 Uusi tilintarkastuslaki 1411/2015	15
2.3.2 Hallinnon tarkastus	16
Taustaa	16
EU-oikeus ja kansainväliset tilintarkastusstandardit	16
Suomalainen lainsäädäntö ja oikeuskäytäntö	17
Johtopäätöksiä	18
3 Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset	20
3.1 Tavoitteet	20
3.2 Toteuttamisvaihtoehdot	20
3.3 Keskeiset ehdotukset	20
3.3.1 Tilintarkastajan riippumattomuus ja esteellisyys	21
3.3.2 Seuraamukset	21
3.3.3 Pienyrityshelpotukset	22
3.3.4 Yleisen edun kannalta merkittävien yhtiöiden tilintarkastajat	24
3.3.5 Tarkastusvaliokunta	24
4 Esityksen vaikutukset	26
4.1 Taloudelliset vaikutukset	26
4.1.1 Tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt	26
4.1.2 Yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt	27

4.1.3	Tarkastuskohteiden osakkeenomistajat/omistajat	28
4.2	Vaiikutukset viranomaisten toimintaan.....	28
4.3	Ympäristövaikutukset.....	28
4.4	Yhteiskunnalliset vaikutukset.....	29
5	Asian valmistelu	30
5.1	Valmisteluvaiheet ja -aineisto	30
5.2	Lausunnot ja niiden huomioon ottaminen.....	30
6	Riippuvuus muista esityksistä	31
YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT		32
1	Lakiehdotusten perustelut	32
1.1	Tilintarkastuslaki.....	32
1 luku	Yleiset säännökset	32
2 luku	Velvollisuus toimituttaa tilintarkastus.....	32
3 luku	Tilintarkastuksen sisältö.....	33
4 luku	Tilintarkastajaa koskevat muut säännökset	40
5 luku	Yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajaa ja tilintarkastusta koskevat erityissäännökset	45
6 luku	Hyväksyminen ja rekisteröinti.....	49
7 luku	Ohjaus, kehittäminen ja valvonta.....	50
8 luku	Valvontavaltuudet.....	51
9 luku	Tietojen luovuttaminen ja viranomaisyhteistyö.....	51
10 luku	Hallinnolliset seuraamukset	52
1.2	Osakeyhtiölaki	58
1.3	Osuuskuntalaki.....	61
2	Voimaantulo	65
3	Suhde perustuslakiin ja säätämisyjärjestys	65
LAKIEHDOTUKSET		66
1.	Laki tilintarkastuslain muuttamisesta.....	66
2.	Laki osakeyhtiölain muuttamisesta	86
3.	Laki osuuskuntalain muuttamisesta.....	88
LIITTEET		90
ASETUSLUONNOS		90
ERIÄVÄT MIELIPITEET		94

YLEISPERUSTELUT

1 Johdanto

Vanha tilintarkastuslaki (459/2007, jäljempänä VTTL) tuli voimaan 1 päivänä heinäkuuta 2007. Tuolloin aiemman tilintarkastuslain säännöksiä tarkistettiin kansallisista lähtökohdista. Lisäksi sääntelyyn sisällytettiin Euroopan unionin, jäljempänä EU, direktiivistä (2006/43/EY, ”tilintarkastusdirektiivi”) johtuneet vaatimukset ja huomioitiin komission suositus tilintarkastajan riippumattomuuden periaatteista K(2002) 1873. Edellä mainitussa uudistuksessa ei kuitenkaan puututtu rakenteisiin muuta kuin maallikkotilintarkastuksesta luopumalla. VTTL:n hyväksymisen yhteydessä eduskunta edellytti, että hallitus valmistele yhteistyössä tilintarkastajia edustavien yhdistysten kanssa tilintarkastajien tutkintovaatimusten kokonaisuudistuksen niin, että kaikille tilintarkastajille on yhteinen perustutkinto, jonka jälkeen voidaan erikoistua ja suorittaa erikoistumistutkinnot.

Eduskunnan lausumien mukaisesti valmisteltu uusi tilintarkastuslaki (1411/2015, jäljempänä UTTL) annettiin 18.9.2015 ja se tulee voimaan 1.1.2016. UTTL:ssä uudistettiin tutkintojärjestelmä siten, että järjestelmässä on yksi perustutkinto (HT-tilintarkastaja) sekä kaksi erikoistumistutkintoa (KHT-tilintarkastaja sekä JHT-tilintarkastaja). Tutkintouudistus edellytti samalla koko järjestelmän uudistamista, joten UTTL sisältää myös valvontajärjestelmä- että muutoksenhaku-uudistuksen.

Tilintarkastajajärjestelmän tärkeänä tehtävänä on ennen kaikkea lisätä luottamusta tilintarkastukseen ja sitä kautta myös taloudellisen raportoinnin luotettavuuteen sekä edistää tilintarkastuksen korkeaa laatua. Tilintarkastus on keskeinen väline tilinpäätösraportoinnin oikeellisuuden ja läpinäkyvyyden sekä julkisen hallinnon taloudellisen informaation luotettavuuden varmentamisessa sekä pääomamarkkinoiden tukemisessa. Luotettavalla ja riippumattomalla tilintarkastuksella on myös rooli talouden vakauden ylläpitämisessä, harmaan talouden torjunnassa sekä terveen kilpailun edistämässä.

Maailmantalouden kriisi lisäsi tilintarkastukseen ja tilintarkastajiin sekä näiden valvontaan kohdistuvaa mielenkiintoa EU:ssa. Tähän liittyen Euroopan parlamentti ja neuvosto antoivat 16 päivänä huhtikuuta 2014 direktiivin tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisäätöistä tilintarkastuksesta annetun direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta (2014/56/EU) sekä asetuksen yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisäätöistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista ja komission päätöksen 2005/909/EY kumoamisesta (537/2014). Uuden EU-lainsäädännön soveltaminen alkaa 17 päivänä kesäkuuta 2016.

Työ- ja elinkeinoministeriö asetti 15 päivänä lokakuuta 2014 työryhmän valmistelemaan direktiivin ja asetuksen vaatimia muutoksia kotimaiseen lainsäädäntöön.

Työryhmä luovutti raporttinsa, joka oli laadittu hallituksen esityksen muodossa, 12 päivänä marraskuuta 2015. [Työryhmän raportti oli lausuntokierroksella, joka päättyi 7.1.2016.] Tämä hallituksen esitys pohjautuu sekä työryhmän raporttiin että lausuntokierroksella esitettyihin kommentteihin.

Ehdotetut säännökset on tarkoitettu tulemaan voimaan siten, että niitä sovelletaan 17 päivästä kesäkuuta 2016 alkaen.

2 Nykytila

2.1 Lainsäädäntö ja käytäntö

2.1.1 Tilintarkastusta koskeva lainsäädäntö ja sen kehitys

Uusi tilintarkastuslaki

Tammikuun 1 päivänä 2016 voimaan tuleva UTTL on yleislaki, johon on koottu kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 1 §:ssä tarkoitetun kirjanpitovelvollisen yhteisön ja säätiön tilintarkastusvelvollisuutta ja tilintarkastusta koskevat säännökset sekä tilintarkastajan muun toiminnan sääntely. Laki sisältää uudet säännökset tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen hyväksymisestä ja valvonnasta. UTTL:lla saatettiin voimaan myös osia 16 päivänä huhtikuuta 2014 annetun direktiivin tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisäätteisestä tilintarkastuksesta annetun direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta (2014/56/EU) sekä samana päivänä annetun asetuksen yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisäateistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista ja komission päätöksen 2005/909/EY kumoamisesta (537/2014).

UTTL sisältää laajan tilintarkastajajärjestelmän uudistuksen. Uudistuksella muutettiin tutkintoja siten, että nykyisin on yksi perustutkinto (HT-tilintarkastaja) sekä kaksi erikoistumistutkintoa (KHT- ja JHT-tilintarkastaja). UTTL uudisti myös valvontajärjestelmää siten, että valvonta siirrettiin Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalta (jäljempänä TILA) Patentti- ja rekisterihallitukseen (jäljempänä PRH), Tilintarkastusvalvontaan. Tilintarkastusvalvonta on PRH:n alaisuudessa toimiva valvontaelin, jonka yhteydessä puolestaan toimii ratkaisutoiminnassaan itsenäinen tilintarkastuslautakunta, jonka tehtäväkuva on huomattavasti suppeampi kuin aikaisemman TILAn. Tilintarkastusvalvonnan toiminnasta vastaa valvonnan johtaja.

Valtioneuvoston asetus tilintarkastuksesta

Valtioneuvosto on UTTL:n nojalla antanut asetuksen tilintarkastuksesta (/2015). Asetuksessa on säännöksiä muun muassa tilintarkastajarekisterin sisällöstä ja rekisterinpidosta sekä asioiden käsittelystä valvontaelimissä. Lisäksi asetuksessa on säännelty julkisen kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön tilintarkastajan hallintoa ja toimintaa koskevien tietojen julkistamista.

Työ- ja elinkeinoministeriön asetus tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä

Työ- ja elinkeinoministeriö on UTTL:n nojalla antanut asetuksen HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä (/2015).

Annetulla hyväksymisedellytyksiä käsittelevällä asetuksella säännellään tarkemmin tilintarkastajien hyväksymisedellytyksistä. Tarkempia säännöksiä on annettu erityisesti suoritettavaksi vaadituista opinnoista, hankittavasta käytännön kokemuksesta sekä ammattitutkinnon sisällöstä ja varsinaisesta hyväksymismenettelystä.

Ennen edellä mainittua asetusta vaatimukset hyväksytyjen tilintarkastajien tutkinnoista, vaadittavista opinnoista ja käytännön kokemuksesta perustuivat kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksiin. Julkisen hallinnon puolella vastaavat vaatimukset perustuivat valtionvarainministeriön asetukseen.

2.2 EU:n lainsäädäntö

2.2.1 Euroopan unioni

EU:ssa yksityisen sektorin tilintarkastussäntely on pitkään perustunut direktiiviin, joista viimeisin ja yhä voimassa oleva on tilintarkastusdirektiivi. Euroopan parlamentti ja neuvosto antoivat 16 päivänä huhtikuuta 2014 säädökset tilintarkastussäntelyn uudistamiseksi eli direktiivin tilinpäätösdirektiivin muuttamisesta (2014/56/EU) sekä asetuksen yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista ja komission päätöksen 2005/909/EY kumoamisesta (537/2014). Uuden lainsäädännön soveltaminen alkaa 17 päivänä kesäkuuta 2016, johon mennessä myös kansallinen lainsäädäntö tulee saattaa vastaamaan EU-säädösten asettamia vaatimuksia.

Uuden EU-säntelyn taustalla on tavoite edistää tilintarkastuspalveluiden sisämarkkinoita, vähentää hajanaisesta kansallisesta säntelystä aiheutuvaa hallinnollista rasitetta, lisätä kilpailua tilintarkastusmarkkinoilla, edistää tilintarkastusten korkeaa laatua ja lisätä tilintarkastajien riippumattomuutta sekä parantamaan sijoittajien suojaa.

Muutostilintarkastusdirektiivi ja tilintarkastusasetus nivoutuvat yhteen ja muodostavat tilintarkastusalalle uudenlaisen säntelykokonaisuuden. Uuden säntelyn implementointiin liittyvä valmistelu alkoi työ- ja elinkeinoministeriössä syksyllä 2014, kun asiaa käsittelemään asetettiin työryhmä.

Tilintarkastusdirektiivi ja muutostilintarkastusdirektiivi

Tilintarkastusdirektiivi koskee EU-säädösten edellyttämiä tilinpäätösten ja konsernitilinpäätösten lakisääteisiä tilintarkastuksia. Lakisääteisellä tilintarkastuksella tarkoitetaan tilinpäätösten tai konsernitilinpäätösten tilintarkastusta, a) jonka suorittamista edellytetään unionin lainsäädännössä, b) jonka suorittamista pienten yritysten osalta edellytetään kansallisessa lainsäädännössä, tai c) joka suoritetaan vapaaehtoisesti sellaisten pienten yritysten pyynnöstä ja joka täyttää edellä b-kohdassa tarkoitetun tilintarkastuksen vaatimuksia vastaavat kansalliset vaatimukset, jos tällaiset tilintarkastukset määritellään kansallisessa lainsäädännössä lakisääteiksi tilintarkastuksiksi.

Tilintarkastusdirektiivi on minimidirektiivi eli jäsenvaltiot voivat kansallisesti antaa direktiiviä tiukempia säännöksiä, ellei tätä nimenomaisesti ole kielletty.

Tilintarkastusdirektiivissä on tilintarkastajajärjestelmään liittyviä velvoittavia säännöksiä tilintarkastajien hyväksymisestä, rekisteröinnistä ja valvonnasta.

Tilintarkastusdirektiivin mukaan lakisääteisiä tilintarkastuksia saavat suorittaa ainoastaan hyväksytyt tilintarkastajat tai tilintarkastusyhteisöt. Direktiivi sisältää yksityiskohtaiset säännökset tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen hyväksymisedellytyksistä. Tilintarkastajilta ja tilintarkastusyhteisöiltä edellytetään ensinnäkin hyvää mainetta. Luonnollisilta henkilöiltä edellytetään korkeakoulu tai vastaavaa kelpoisuutta sekä tiettyjen teoreettisten opintokokonaisuuksien hallintaa, joista direktiivissä on yksityiskohtainen luettelo. Lisäksi direktiivissä on vaatimuksia tilintarkastajilta edellytettävästä käytännön kokemuksesta sekä suoritettavasta ammattitutkinnosta. Tilintarkastusyhteisöjen osalta direktiivi sisältää vaatimuksia tilintarkastusyhteisöissä määräysvaltaa käyttävistä ja niiden hallinnosta. Myös tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen rekisteröinnistä ja rekisteröitävistä tiedoista on yksityiskohtaisia säännöksiä direktiivissä.

Tilintarkastusdirektiivissä on lisäksi normeja kolmansien maiden tilintarkastajien hyväksymiseen ja rekisteröintiin liittyen. Lähtökohtana on, että myös kolmansien maiden tilintarkastajien tulee täyttää samat vaatimukset kuin jäsenvaltioiden tilintarkastajien. Voidakseen toimia jäsenvaltiossa heidän tulee rekisteröityä kyseisen jäsenvaltion valvojalle.

Tilintarkastusdirektiivissä edellytetään, että jäsenvaltioiden on luotava tehokas julkisen valvonnan järjestelmä valvomaan tilintarkastajia ja tilintarkastusyhteisöjä. Kaikkien lakisääteisten tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen on oltava tämän valvonnan alaisia.

Julkisen valvonnan järjestelmän johdossa tulee olla lakisääteisen tilintarkastuksen kannalta keskeisten alojen asiantuntijoita. Julkiseen valvontaan osallistuvat henkilöt on valittava riippumattoman ja läpinäkyvän nimitysmenettelyn kautta.

Valvontajärjestelmän tulee vastata tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen hyväksymisen ja rekisteröinnin valvonnasta. Lisäksi valvontajärjestelmän piiriin kuuluu normien antaminen, ammattietiikka, tilintarkastusyhteisöjen sisäinen laadunvalvonta, jatkuva koulutus ja laadunvarmistuksen sekä tutkinta- ja kurinpitojärjestelmien valvonta.

Tilintarkastusdirektiivin mukaan tilintarkastajiin ja tilintarkastusyhteisöihin tulee soveltaa laadunvalvontajärjestelmää. Laadunvalvonnan tulee olla riippumattonta valvottavista tilintarkastajista ja laaduntarkastuksia tekevilla henkilöillä tulee olla asianmukainen koulutus, kokemus ja lisäksi laaduntarkastuksiin pätevöittävä erikoiskoulutus. Lisäksi direktiivi sisältää määräyksiä laaduntarkastuksen suorittamisesta sekä sen tuloksista raportoinnista.

Tilintarkastusdirektiivi edellyttää myös, että jäsenvaltioilla on puutteellisesti suoritettujen lakisääteisten tilintarkastusten havaitsemiseksi, korjaamiseksi ja

ehkäisemiseksi tehokkaat tutkinta- ja seuraamusjärjestelmät. Seuraamukseen tulee sisältyä mahdollisuus peruuttaa tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön hyväksyminen.

Muutostilintarkastusdirektiivin mukaan jäsenvaltion tulee tunnustaa toisessa jäsenvaltiossa hyväksytty tilintarkastusyhteisö. Tilintarkastusyhteisöjen tulee voida direktiivin soveltamisen alkaessa tarjota lakisääteisiä tilintarkastuspalveluja myös muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa tilintarkastusyhteisö on hyväksytty, edellyttäen, että tilintarkastusta johtava päävastuullinen tilintarkastaja on kyseisessä jäsenvaltiossa hyväksytty tilintarkastaja. Toimimisen edellytyksenä on kuitenkin tilintarkastusyhteisön rekisteröityminen sen jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle, jossa tilintarkastusyhteisö haluaa toimittaa tilintarkastuksia.

Muutostilintarkastusdirektiivissä on korostunut tilintarkastajien valvonnan riippumattomuus. Tilintarkastajat eivät saa osallistua valvontajärjestelmän johtoon. Direktiivissä edellytetään, että jäsenvaltioiden on nimettävä yksi tai useampi toimivaltainen viranomainen suorittamaan direktiivissä säädettyjä tehtäviä, mutta yhden viranomaisen tulee olla viime kädessä vastuussa valvonnasta. Valvonnasta vastuussa oleva toimivaltainen viranomainen vastaa valvonnasta, joka koskee tilintarkastajien hyväksymisestä, rekisteröintiä ja laadunvalvontaa, ammattietiikkaa ja laadunvarmistusta koskevien normien antamista, jatkuvaa koulutusta sekä tutkintajärjestelmiä ja hallinnollisia kurinpitäjärjestelmiä. Jäsenvaltio voi direktiivin mukaan siirtää tai sallia toimivaltaisen viranomaisen siirtää tehtäviä muille nimetyille tai laissa muulla tavoin tehtävien suorittamiseen valtuutetuille viranomaisille tai elimille.

Laaduntarkastus tulee suorittaa riskianalyysin perusteella ja vähintään kerran kuudessa vuodessa lukuun ottamatta yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajia, joita säännellään tilintarkastusasetuksessa. Yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä ovat direktiivin määritelmän mukaan muun muassa säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevien yhteisöjen lisäksi luottolaitokset sekä vakuutusyhtiöt. Lisäksi jäsenvaltiot voivat nimetä muita yhteisöjä yleisen edun kannalta merkittäviksi yhteisöiksi.

Direktiivimuutoksella on myös laajennettu niitä seuraamusvaltuuksia, joita valvojalla tulee olla käytettävissään. Valvojan tulee suoraan tai yhteistyössä muiden viranomaisten kanssa taikka tuomioistuimen päätöksellä olla valtuus muun muassa määrätä tilintarkastaja lopettamaan säännösten rikkominen sekä asettaa hallinnollisia taloudellisia seuraamuksia.

Asetus yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lahisääteisestä tilintarkastuksesta

Tilintarkastusasetuksen mukaan kunkin jäsenvaltion on nimettävä toimivaltainen viranomainen tai viranomaiset, jotka vastaavat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä tarkastavien tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen valvonnasta. Näillä viranomaisilla on oltava riittävä henkilöstö.

Toimivaltaisen viranomaisen on oltava riippumaton lakisääteisistä tilintarkastajista ja tilintarkastusyhteisöistä. Henkilö ei saa olla viranomaisen johtoelimen jäsen tai vastuussa sen päätöksenteosta, jos henkilö on osallistumisensa aikana tai kolmen edellisen vuoden aikana suorittanut lakisääteisiä tilintarkastuksia, ollut äänioikeutettu tilintarkastusyhteisössä, ollut tilintarkastusyhteisön hallinto-, johto- tai valvontaelimen jäsen tai ollut tilintarkastusyhteisön partneri sen palveluksessa tai muutoin saanut siltä toimeksiannon.

Asetuksessa kansallisten viranomaisten tehtäviksi määritellään laadunvalvonta, kurinpidollinen valvonta sekä tilintarkastusmarkkinan laadun ja kilpailun seuraaminen. Jäsenvaltiot voivat siirtää vain osan tehtävistä muille viranomaisille, nimetyille toimielimille tai toimielimille, jotka on lailla valtuutettu suorittamaan tällaisia tehtäviä. Laadunvalvontaa tai kurinpidollista tutkintaa ei kuitenkaan voida siirtää. Laadunvalvontaan ja kurinpidolliseen tutkintaan liittyvien seuraamusten ja toimenpiteiden määrääminen voidaan kuitenkin siirtää muille viranomaisille, nimetyille toimielimille tai toimielimille, jotka on muutoin lailla valtuutettu suorittamaan kyseessä olevia tehtäviä, kun suurin osa henkilöistä, jotka osallistuvat viranomaisen tai toimielimen hallintoon, on riippumaton tilintarkastajien ammattikunnasta.

Asetuksen mukaan kansallisilla viranomaisilla on oltava kaikki valvonta- ja tutkintavaltuudet, jotka ne tarvitsevat tehtäviensä hoitamiseksi. Asetuksessa säädetään niistä tiedonsaanti- ja tarkastusvaltuuksista, joita valvojalla tulee olla käytettävissään joko yksin tai yhdessä muiden viranomaisten kanssa.

EU-jäsenvaltioiden valvojien valvontayhteistyö toteutetaan säännösten soveltamisen alkaessa Euroopan tilintarkastajien valvontaelinten komitean Committee of European Auditing Oversight Bodies, jäljempänä CEAOB, välityksellä. Tällä tullessaan korvaamaan nykyinen EU:n tasoinen yhteistyömekanismi, joka toimii Euroopan tilintarkastajien valvontaelinten asiantuntijaryhmänä, European Group of Auditors' Oversight Bodies, jäljempänä EGAOB. CEAOB tulee EGAOBin tavoin koostumaan tilintarkastusdirektiivin mukaan toimivaltaisten viranomaisten korkean tason edustajista.

2.3 Nykytilän arviointi

2.3.1 Uusi tilintarkastuslaki 1411/2015

UTTL tulee voimaan 1 päivänä tammikuuta 2016. Se sisältää lähinnä tilintarkastajajärjestelmän uudistuksen sekä valvonnan ja muutoksenhaun uudelleen organisoimisen. Nämä muutokset haluttiin saattaa voimaan ennen direktiivin ja asetuksen voimaansaattamistyön toteuttamista.

UTTL:n osalta päädyttiin muuttamaan lain rakennetta siten, että direktiivistä ja asetuksesta johtuvat muutokset saataisiin helposti sisällytettyä lakiin jälkikäteen.

UTTL:n soveltamisesta ei vielä tämän [hallituksen] esityksen antamiseen mennessä ole kertynyt kokemuksia, mutta uudistusta valmisteltiin perusteellisesti.

Tilintarkastajien valvonta siirtyy TILAsta PRH:n yhteyteen 1 päivänä tammikuuta 2016. Siirto toteutetaan liiketoimintasiirtona, jolloin kaikki työntekijät siirtyvät vanhoina työntekijöinä. Tilintarkastusvalvonnalle nimitetään johtaja ja valvonnan yhteydessä toimiva tilintarkastuslautakunta nimitetään ennen lain voimaantulusta. Lautakunnan puheenjohtajana toimii ... ja jäsenenä...

Valtioneuvoston asetus tilintarkastuksesta annettiin 2015 ja työ- ja elinkeinoministeriön tilintarkastajan hyväksymisedellytyksiä koskeva asetus annettiin ----2015. Näitten pohjalta on organisoitu Tilintarkastusvalvonnan työtä niin asioiden käsittelystä kuin tutkintojen järjestämisestä. Tutkintojen käytännön järjestäminen on pohjautunut myös asiaa pohtineen työryhmän raporttiin (Uuden tilintarkastajatutkintojärjestelmän tutkintoja ja kokeita valmistelleen työryhmän raportti/Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja 29/2015).

UTTL:n ja siihen liittyvien asetusten toimivuutta on vielä liian varhaista arvioida, sillä käytännön kokemusta ei ole ehtinyt vielä kertyä riittävästi.

2.3.2 Hallinnon tarkastus

UTTL:n 3 luvun 1 §:n mukaan tilintarkastus käsittää yhteisön tai säätiön kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen sekä hallinnon tarkastuksen. Hallintoa voitaneen pitää tilintarkastuksen kohteista epäselvimpänä. Tilintarkastusalalla onkin usein keskusteltu hallinnon tarkastuksen sisällöstä. Ajoittain on myös hallinnon tarkastuksen erillisen maininnan tarpeellisuus tilintarkastuksen kohteen osana kyseenalaistettu. Tilintarkastuslain muutokset -työryhmä käsitteli hallinnon tarkastusta osana tehtäväkuvaansa ja erityisesti tarvetta käsitteen säilyttämiseen. Monipuolisen keskustelun perusteella työryhmä totesi, että hallinnon tarkastuksella osana tilintarkastuskokonaisuutta on sellaista merkitystä, että se on syytä säilyttää tilintarkastuksen kohteena, vaikka aivan vastaavaa rakennetta ei muissa EU:n jäsenmaissa tunneta, Ruotsia ehkä lukuun ottamatta. Keskusteluissa hallinnon tarkastuksen käsitettä tarkasteltiin eri näkökulmista.

Taustaa

EU-oikeus ja kansainväliset tilintarkastusstandardit

EU-oikeudessa ja kansainvälisissä tilintarkastusstandardeissa tilintarkastuksella tarkoitetaan tilinpäätösten tarkastusta. Tilintarkastusasetus tai -direktiivi ei edellytä, että kansallisessa lainsäädännössä hallinnon tarkastus säädetään erityiseksi tilintarkastuksen kohteeksi eikä hallinnon tarkastus erillisenä käsitteenä esiinny kansainvälisessä käytännössä.

Kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja (ISA-standardit) arvioidaan Suomessa osana hyvää tilintarkastustapaa. Niissä on ainakin seuraavia hallinnon tarkastukseen viittaavia asiakokonaisuuksia:

1) ISA 250:ssä ohjeistetaan tilintarkastuksen suunnittelun osana selvittämään ja tarvittaessa erikseen raportoimaan, kuinka tarkastuskohde on noudattanut ”relevantteja säädöksiä ja määräyksiä”.

2) ISA 315:n ja ISA 265:n mukaan tilintarkastajan on tutustuttava tarkastuskohteen tilintarkastuksen kannalta relevanttiin sisäiseen valvontaan ja raportoitava siinä havaitsemansa puutteet.

3) ISA 240:ssä käsitellään väärinkäytöksiin liittyviä tilintarkastajan velvollisuuksia tilintarkastuksessa. Standardissa ohjeistetaan sellaisten väärinkäytösten huomiointia, jotka aiheuttavat tilinpäätökseen olennaisen virheen.

Tilintarkastuksen kannalta relevantteja ovat vain tilinpäätökseen olennaisesti vaikuttavat säädökset ja määräykset, jotka jaetaan tiedon hankinnan kannalta kahteen ryhmään (ISA 250.6). Ensimmäisessä ryhmässä ovat ne säädökset ja määräykset, joiden yleisesti tiedetään välittömästi vaikuttavan olennaisten tilinpäätökseen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen, kuten verotusta ja eläkkeitä koskevat säädökset ja määräykset. Hallinnon tarkastuksen näkökulmasta tärkeämpi on toinen ryhmä, joka tarkoittaa niitä säädöksiä ja määräyksiä, joilla ei ole välitöntä vaikutusta tilinpäätökseen sisältyvien lukujen ja siinä esitettävien tietojen määrittämiseen, mutta joiden noudattaminen voi olla perustavanlaatuista liiketoiminnan harjoittamisen eri osa-alueiden tai toiminnan jatkamismahdollisuuksien kannalta taikka olennaisten rangaistusseuraamusten välttämiseksi. Tällaisten säästöjen ja määräysten noudattamatta jättäminen voi vaikuttaa olennaisesti tilinpäätökseen.

Toiseen ryhmään kuuluvien seikkojen tarkastamiseksi riittää yleisempi selvitys siitä, että ryhmään kuuluvia normeja ei ole rikottu (ISA 250.7). Mitä kauempana säästöjen ja määräysten noudattamatta jättäminen on tilinpäätöksessä kuvastuvista tapahtumista ja liiketoimista, sitä vähemmän todennäköistä yleensä on, että säästöjen ja määräysten noudattamatta jääminen tulee tilintarkastajan tietoon tai hän tunnistaa sen (ISA 250.5).

Suomalainen lainsäädäntö ja oikeuskäytäntö

VTTL:n 3 luvun 11 §:n mukaan tilintarkastus käsittää yhteisön tai säätiön tilikauden kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen sekä hallinnon tarkastuksen ja puolestaan 15.4 §:n mukaan tilintarkastajan on huomautettava tilintarkastuskertomuksessa eräistä tarkastuskohteen johtoon kuuluvien menettelyistä (lain rikkominen ja vahingon aiheuttaminen). Kyseisen lakitekstin ja sen esitöiden perusteella ei ole selvää, onko 3:11 §:n mukaisella yleissäännöksellä jokin itsenäinen sisältö vai toteutuuko se täysimääräisesti 3 luvun 15.4 §:n erityissäännösten mukaisena raportointivelvoitteena. VTTL:n esitöissä (HE 194/2006 s. 40) lausutaan, että ”kuten ennenkin” asianomaisten yhteisö- ja säätiölakien lisäksi tilintarkastajan tulisi valvoa ainakin kirjanpito- ja arvopaperimarkkinalainsäädännön, verosäännösten ja rikoslain kavallusta koskevien säännösten noudattamista. Esitöissä todetaan myös, ettei tyhjentävää luetteloa niistä säännöksistä, joita tilintarkastajan tulisi valvoa, voida

laatia ja että valvottavat säännökset olisivat ”osin” toimialakohtaisia. Edelleen kyseisissä esitöissä todetaan, että tilintarkastuksen suorittamiseen liittyvästä yleisestä olennaisuusperiaatteesta seuraa, ettei vähäisestä säännöksen rikkomisesta, kuten myöhemmin oikaistusta rekisteri-ilmoituksen laiminlyömisestä, aiheutuisi ilmoitusvelvollisuutta. Olennaisuus on siis merkittävässä asemassa tilintarkastuksen laajuutta arvioitaessa.

TILAn ratkaisuista käy selvästi ilmi, että hallinnon tarkastusta arvioidaan tilanne- ja tapauskohtaisesti. Kriteerit, joilla TILAssa saadun selvityksen mukaan arvioidaan hallinnon tarkastusta, muistuttavat jossain määrin ISA 250 -standardia, mutta ovat laajemmat ja ehkä tulkinnanvaraisemmat. TILAn ratkaisukäytännössä tilintarkastukselta edellytetyn laajuuden arvioinnissa on sidosryhmien näkökulmaa supistettu katsomalla merkitykselliseksi vain sidosryhmien sellaiset arviot tai toimenpiteet, jotka johtuivat yhteisön toiminnan tuloksesta tai taloudellisesta asemasta kuten esimerkiksi tapauksessa TILA dnro 8/13.

Valtion tilintarkastuslautakunta (jäljempänä VALA) on 23.11.1995 eli tuolloin voimassa olleen tilintarkastuslain aikana antanut lausunnon (dnro 35/075/95) hallinnon tarkastuksesta. Tätä ratkaisua TILA on käyttänyt yhtenä lähteenä myös VTTL:n aikaisessa ratkaisukäytännössään, koska hallinnon tarkastuksen sisältö ei ole TILAn käsityksen mukaan tarkastustoimenpiteiden osalta muuttunut. VALAn lausunnossa todetaan, että tarkastuksen kohteena olevia säännöksiä määriteltäessä on otettava huomioon kaikki tarkastettavan yhteisön toimintaa ohjaavat säännökset, ainakin noteeraamalla niiden olemassaolo ja velvoittavuus. VALAn mukaan on kuitenkin eri asia, kuinka kattavasti näiden säännösten noudattamista tulee tarkastaa ja tuleeko tarkastuksessa havaituista laiminlyönneistä tai rikkomuksista aina raportoida tilintarkastuskertomuksessa. Muiden säännösten kuin nimenomaisesti tarkastuksen kohteena olevaa yhteisöä koskevan lain noudattamista tilintarkastajan tulee tarkastaa vain, jos nämä lait liittyvät tilintarkastuksen tarkoitukseen ja tavoitteisiin. VALAn lausunnossa hallinnon tarkastus määritellään siis huomattavasti suppeammin kuin TILAn noudattamat laiveammat kriteerit.

Korkeimman oikeuden tilintarkastusta koskevissa ennakkopäätöksissä on joitakin kertoja ollut esillä tilintarkastajan velvollisuus reagoida lain rikkomiseen yleisen velvollisuksiensa rajoissa. Näitä tapauksia ovat muun muassa: KKO:1999:118 tilintarkastuskertomuksessa olisi pitänyt raportoida osakeyhtiölain vastaisesta lähipiirilainasta; KKO 1992:98 tilintarkastuskertomuksessa olisi pitänyt raportoida osakeyhtiölain vastaisesta omien osakkeiden lunastamisesta ja lähipiirilainasta ja KKO:1991:13 tilintarkastuskertomuksessa olisi pitänyt raportoida laiminlyönnistä asettaa yhtiö osakeyhtiölain edellyttämään ns. pakkoselvitystilaan.

Johtopäätöksiä

Hallinnon tarkastuksen arviointiin liittyy aina tapauskohtaista/toimialakohtaista harkintaa. Vaikka yksiselitteisen termin määrittely on vaikeaa, voidaan tunnistaa

yleisiä ominaispiirteitä, joiden avulla voidaan arvioida suoritettavan hallinnon tarkastuksen hyvän tilintarkastustavan mukaisuutta.

Tilintarkastuksen toimittamisen kannalta työryhmässä katsottiin, että hallinnon tarkastus ei ole erotettavissa omaksi alueekseen, vaan pääosin sama tarkastustyö ja informaatio ovat tarpeen UTTL:N 3 luvun 1 §:ssä määritellyn tilintarkastuksen kohteen eli kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen ja hallinnon tarkastamiseen. Hallinnon tarkastuksen erillinen maininta tilintarkastuksen kohteena on ymmärrettävä yhteisnimitykseksi tilintarkastajan niille tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaisille raportointivelvoitteille, jotka eivät välittömästi liity tilinpäätöksen antamaan oikeaan ja riittävään kuvaan taikka tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen ristiriidattomuuteen. Toisin sanoen hallinnon tarkastus liittyy sellaisiin seikkoihin, joilla ei ole kiinteää, suoraa yhteyttä tilinpäätökseen, mutta ne ovat olennaisia tarkastettavan yhteisön tai säätötoiminnan kannalta.

Raportointiin hallinnon tarkastuksesta kuuluu olennaisena osana raportoida tiettyjen säädösten ja määräysten noudattamisesta. UTTL:n 3 luvun 6 §:n 4 momentissa nimenomaisesti mainittuihin säännöksiin kuuluvat tarkastettavaa yhteisöä tai säätöä koskevien säännösten noudattaminen. Usein tilinpäätöksen tarkastamisen ja hallinnon tarkastuksen raja on epäselvä. Voidaan kuitenkin todeta, että hallinnon tarkastus ei ole tarkastuskohteen tulevan toiminnan tai sen johdon toiminnan tehokkuuden tai tuloksellisuuden, toisin sanoen toiminnan tarkoituksenmukaisuuden varmentamista. Tarkoituksenmukaisuuskysymykset eivät kuulu tilintarkastuksen piiriin. Hallinnon tarkastuksessa ei ole kyse myöskään sisäisestä valvonnasta, vaan sen järjestäminen kuuluu yksinomaan yhteisön tai säätötoiminnan vastuulle.

Tilintarkastuksen suorittamiseen liittyy yleinen olennaisuusperiaate. Koska hallinnon tarkastus kohdistuu seikkoihin, joilla ei ole suoraa yhteyttä tilinpäätökseen, saattaa säädöksistä ja määräyksistä poikkeamien havaitseminen näiden osalta olla joskus haasteellista. Hyvän tilintarkastustavan perusteella tilintarkastajan on raportoitava myös sellaisista säädösten tai määräysten rikkomisista, joilla on tai voi olla olennainen vaikutus tarkastuskohteen tilinpäätökseen. Olennaisuusperiaatteesta seuraa, että mitä kauempana säädösten ja määräysten noudattamatta jättäminen on tilinpäätöksessä kuvastuvista tapahtumista ja liiketoimista, sitä epätodennäköisempää on, että säädösten ja määräysten rikkominen tulee tilintarkastajan tietoon tai hän tunnistaa sen. On muistettava, että hallinnon tarkastuksen arviointiin liittyy aina toimialakohtaista harkintaa.

3 Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset

3.1 Tavoitteet

UTTL:ia päivitetään vastaamaan direktiivin ja asetuksen vaatimuksia. Direktiivistä johtuvat säädökset sisällytetään muutoksina UTTL:iin. Näitä ovat muun muassa tilintarkastuksen sisältöön liittyvät asiat sekä ammattieettiset seikat. Asetuksen osalta lähtökohtana on, että se on suoraan sovellettavaa oikeutta, mutta tietyistä lähinnä jäsenvaltio-optioihin liittyvistä seikoista, kuten esimerkiksi asetuksen noudattamiseen liittyvästä valvontavastuun määräytymisestä samoin kuin tietyistä rotaatioon liittyvistä edellytyksistä, ehdotetaan säädettäväksi tilintarkastuslaissa. Tavoitteena on ollut käyttää kansallisia joustomahdollisuudet hyväksi mahdollisimman täysimääräisinä.

3.2 Toteuttamisvaihtoehdot

Teknisesti muutokset toteutetaan muuttamalla UTTL:ia. Vaikka säännöstarkistuksia on suhteellisen suuri määrä, on tämä ratkaisu tarkoituksenmukaisempi kuin vaihtoehtoinen menettely antaa kokonaan uusi laki, joka kumoaisi nykyisen juuri annetun uuden lain.

Ratkaisua tukee se, että UTTL valmisteltiin jo siltä pohjalta, että EU-lainsäädännön uudet vaatimukset saataisiin mahdollisimman helposti sisällytettyä kyseiseen uuteen lakiin.

UTTL valmisteltiin lisäksi siten, että luvut on helppo uusida kerralla, koska jokaisen luvun sisällä on juokseva itsenäinen numerointi. Näin vältetään uusien numerokirjain-yhdistelmäpykälien laatiminen.

Tietyt ainoastaan yleisen edun kannalta merkittäviä yhtiöitä koskevat säädökset, kuten esimerkiksi tarkastusvaliokunta, toteutetaan säätämällä niistä osakeyhtiölaissa ja osuuskuntalaissa sekä viittauksina erityislaeissa.

3.3 Keskeiset ehdotukset

Suurin osa merkittävistä muutoksista perustuu suoraan direktiiviin. Tilintarkastuksen sisältöä ehdotetaan muutettavaksi muun muassa siten, että tilintarkastuskertomuksessa on ilmoitettava tilintarkastajan toimipaikka. Uutena säännöksenä tulee tilintarkastuslautakunnalle annettavat valtuudet julkistaa ilmoitus siitä, että tilintarkastajan antama tilintarkastuskertomus ei täytä siitä annettuja säännöksiä. Myös tilintarkastajan esteellisyyssäännöksiä tullaan laajentamaan. Lakiin lisätään myös pykälä tilintarkastajan siirtymisestä tilintarkastuskohteen palvelukseen.

Siirtymisen ehtoihin liittyy ns. cool off eli jäädyttelyperiaate. Suurin muutos koskee ehkä seuraamusjärjestelmää. Direktiivissä säädetään, että seuraamusjärjestelmään tulisi kuulua muun muassa myös hallinnolliset taloudelliset seuraamukset, joita suomalaisessa järjestelmässä ei ole ollut. Tästä johtuen esitetään lisättäväksi seuraamusmaksu sekä säännöksiä seuraamusmaksun määräämisestä. Myös seuraamusten julkistamisesta on laadittu oma pykälänsä.

Asetus sisältää muutamia kohtia, joissa jäsenvaltio voi tehdä oman valintansa, miten edetään. Yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajaa ja tilintarkastusta käsitellään omassa luvussaan. Nämä säännökset sisältävät lähinnä tilintarkastajien rotaatiota ja muiden kuin tilintarkastuspalveluiden rajoittamista koskevia säännöksiä.

3.3.1 Tilintarkastajan riippumattomuus ja esteellisyys

Tilintarkastajan riippumattomuusvaatimusta täsmennetään ottamalla lakiin määräys siitä, että tilintarkastajan on oltava riippumaton tarkastuskohteesta koko tarkastettavana olevan tilinpäätöksen kattaman ajan. Lisäys liittyy nimenomaan tarkastuksen kattamaan aikaan. Myös eräitä pienempiä teknisiä tarkennuksia ehdotetaan.

Riippumattomuutta uhkaavien tekijöiden torjumiselle ei aiemmin ole säädetty määräaika. Nyt ehdotetaan säädettäväksi, että eräissä tilanteissa, kuten yritysjärjestelyt, tilintarkastajan on ryhdyttävä uhkia torjuviin toimiin 3 kuukauden kuluessa tai luovuttava toimeksiannosta.

Esteellisyysperusteisiin ehdotetaan lisättäväksi nimenomainen säännös rahoitusvälineistä, koska niiden aiheuttamaa esteellisyyttä arvioitaessa tilintarkastajan lähipiiri määritellään muutetun tilintarkastusdirektiivin perusteella eri tavalla kuin muissa esteellisyysperusteissa.

Riippumattomuuteen ja esteellisyyteen liittyvät muutosehdotukset perustuvat tilintarkastusdirektiiviin.

3.3.2 Seuraamukset

Direktiivin VII luvussa käsitellään tutkintaa ja seuraamuksia. Direktiivi lähtee siitä, että jäsenvaltioiden toimivaltaisilla viranomaisilla on valtuudet toteuttaa ainakin direktiivissä määriteltyjä hallinnollisia toimenpiteitä ja seuraamuksia. Näitä ovat muun muassa kielto jatkaa moitittavaa toimintaa, seuraamusten julkistaminen, määräaikainen kielto toimia tilintarkastusyhteisön hallintoelimissä, määräaikainen hyväksymisen peruuttaminen, hallinnolliset taloudelliset seuraamukset sekä ilmoitus, että tilintarkastus kertomus ei täytä direktiivin vaatimuksia.

Suomen seuraamusjärjestelmä on kattanut huomautuksen, varoituksen sekä hyväksyminen peruuttamisen joko pysyvästi tai määräajaksi. Olemassa olevaan seuraamusjärjestelmään ollaan oltu melko tyytyväisiä. Järjestelmä ei kuitenkaan täytä kaikkia direktiivin vaatimuksia.

Lähtökohtana seuraamusjärjestelmän uudistamisessa pidettiin olemassa olevaa järjestelmää. Direktiivin vaatimusten täyttämiseksi päätettiin ehdottaa rikemaksun ottamista käyttöön koskien pienimpiä laiminlyöntejä tai tekoja. Rikemaksu koskee lähinnä tilanteita, joissa käytetään väärin tilintarkastajan nimikettä tai rikotaan tilintarkastajan tiedonanto- tai ilmoitusvelvollisuutta. Huomautus ja varoitus ehdotetaan säilytettäväksi lähes nykyisessä muodossaan. Samoin ehdotetaan säilytettäväksi hyväksymisen peruuttaminen joko pysyvästi tai määräajaksi. Uudet seuraamukset kuten rike- ja seuraamusmaksu koskisivat vain tiettyjä tilanteita, joissa ne voitaisiin määrätä huomautuksen, varoituksen tai hyväksymisen peruuttamisen sijasta. Tarkoituksena ei ole aikaansaada seuraamuskumulaatiota kuin tietyissä erityistilanteissa.

Uutena seuraamuksena on kielto jatkaa tai toistaa moitittavaa toimintaa. Samoin uutena elementtinä ehdotetaan lisättäväksi määräaikaista kieltoa toimia tilintarkastusyhteisön hallintoelimissä. Taloudellisia seuraamuksia olisivat edellä mainitut rikemaksu ja seuraamusmaksu. Seuraamusmaksu voi suuruudeltaan olla sitä luokkaa, että sillä on merkittävä vaikutus tilintarkastajan toimintaan. Tilintarkastuslautakunta voi määrätä seuraamusmaksun, jos tilintarkastaja rikkoo rotaatiota ja muita kuin tilintarkastuspalveluita koskevia säännöksiä taikka tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta rikkoo tiedonanto- tai ilmoitusvelvollisuutta taikka antaa tahallaan tai huolimattomuudesta vääriä tai harhaanjohtavia tietoja viranomaisille. Lisäksi seuraamusmaksu voidaan määrätä tilintarkastajalle tai kolmannelle henkilölle, mikäli tämä rikkoo ns. jäädyttelyjaksosta annettuja säännöksiä tai tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta käyttää väärin tilintarkastajan ammattinimikettä.

Seuraamusjärjestelmän uudistamisessa ehdotetaan myös kahden rangaistus-säännöksen dekriminalisointia, jotta seurattaisiin rahoitusmarkkinoiden yleistä seuraamuskehitystä. Toinen näistä on ammattinimikkeen väärinkäyttö, josta ehdotetaan seuraamukseksi rikemaksua, tai mikäli teko on tahallinen tai törkeän huolimaton, seuraamusmaksua. Toinen dekrimalisoitavista rangaistussäännöksistä on tilintarkastuskertomuksen antamiseen liittyvä tilintarkastusrikkomus, josta ehdotetaan seuraamukseksi tahallisessa ja törkeän huolimattomassa teossa hyväksynnän peruuttamista, muutoin huomautusta tai varoitusta.

3.3.3 Pienyrityshelpotukset

Tilintarkastusdirektiivin IV luku sisältää uusia säännöksiä ns. pienyrityshelpotuksista. Kyseisessä luvussa säädetään muun muassa ammattietikasta, riippumattomuudesta, objektiivisuudesta, luottamuksellisuudesta ja salassapitovelvollisuudesta. Luvussa annetaan jäsenmaalle mahdollisuus säätää eräiden lähinnä tilintarkastajan toiminnan järjestämisestä koskevien säännösten osalta helpotuksia (ns. pienyrityshelpotukset) saman direktiivin 2 artiklan 1 kohdan b ja c alakohdissa tarkoitetuissa tilintarkastuksissa (ns. pienyritysten tilintarkastukset).

Direktiivissä pienyrityksellä tarkoitetaan tilinpäätösdirektiivin (2013/34/EU) 3 artiklassa tarkoitettua pienyritystä eli yritystä, jolla vähintään kaksi seuraavista kolmesta raja-arvosta ei ylity tilinpäätöspäivänä: a) taseen loppusumma 4 000 000 euroa, b) liikevaihto 8 000 000 euroa c) työntekijöitä tilikauden aikana keskimäärin 50. Jäsenvaltiot voivat asettaa raja-arvoja, jotka ylittävät ensimmäisen alakohdan a ja b alakohdassa määritetyt raja-arvot. Raja-arvo ei kuitenkaan saa ylittää 6 000 000 euroa taseen loppusumman osalta eikä 12 000 000 euroa liikevaihdon osalta. Suomen kirjanpitolaisissa (1336/1997) vastaava määritelmä on 1 luvun 4 a §:ssä. Kansallinen yritys rakenne huomioon ottaen valtaosa yrityksistä kuuluu määritelmän piiriin.

Direktiivissä ei ole rajoitettu tai muutoinkaan määritely helpotusten sisältöä, joten ne ovat kansallisessa harkinnassa.

Tilintarkastuslain muutokset - työryhmän asettamispäätöksen 15.10.2014 mukaan direktiivimuutosten täytäntöönpanoehdotuksissa on otettava huomioon niin tilintarkastuksen kohdeyritysten ja tilintarkastajien kuin myös sidosryhmien tarpeet. Samalla tulee tarkastella, mitä säädösten avulla voidaan tehdä tilintarkastuksen kohteena olevien yritysten hallintokäytänteiden helpottamiseksi säännöksiä yksinkertaistamalla. Periaatteellisenä lähtökohtana on direktiivin mahdollistamien helpotusten ja vapautusten hyödyntäminen.

Tilintarkastuslain muutokset -työryhmä päätti asettaa alatyöryhmän arvioimaan yksityiskohtaisemmin pienyrityshelpotuksia. Alatyöryhmä muodostui työ- ja elinkeinoministeriön, Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan ja Suomen Tilintarkastajat ry:n edustajista.

Pienyrityshelpotuksia voidaan tilintarkastusdirektiivin mukaan antaa seuraavista IV luvun säännöksistä: a) ”Valmistautuminen lakisääteiseen tilintarkastukseen ja riippumattomuuteen kohdistuvien uhkien arvioiminen” kokonaisuudessaan (22 b artikla), b) ”Lakisääteisten tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen toiminnan sisäinen organisointi” kokonaisuudessaan (24 a artikla) ja c) ”Työn organisoiminen” (24 b artiklat kohdat 3 ja 6).

Alatyöryhmä ehdotti helpotusmahdollisuuksien hyödyntämistä. Ehdotus perustui paitsi poikkeusmahdollisuuksien yksityiskohtaiseen arviointiin myös Tilintarkastuslain muutokset -työryhmän asettamispäätöksen edellä todettuna lähtökohtana olevaan helpotusmahdollisuuksien hyödyntämiseen. Yleisesti helpotusten taustalla on tarpeettoman hallinnollisen työn vähentäminen. Ehdotettujen helpotusten ei kuitenkaan ole arvioitu olevan erityisen merkittävä periaatteelliselta tai myöskään käytännön kannalta. Helpotusten käyttöön ottamisella ei ole arvioitu olevan vaikutuksia tilintarkastajiin kohdistuvaan käytännön valvontatyöhön.

Valtaosa direktiivin uusista säännöksistä, joista on mahdollisuus säätää pienyrityshelpotuksia, sisältää sellaista toiminnan perusjärjestämiseen liittyvää normitusta, jota tilintarkastajan entuudestaan jo edellytetään noudattavan voimassa olevien säännösten kuten hyvän tilintarkastustavan perusteella. Direktiivin uusi sääntely sisältää kuitenkin joitain toiminnan järjestämistä koskevia vaatimuksia, joiden on arvioitu menevän pidemmälle, kuin mitä tähän mennessä on tilintarkastajilta

edellytetty. Nykytilaa ei kuitenkaan ole pidetty näiltä osin siten puutteellisena, että työryhmä olisi arvioinut tarpeelliseksi tiukentaa tilintarkastajiin kohdistuvaa sääntelyä pienyritysten tilintarkastuksissa.

Alatyöryhmä on arvioinut, että ehdotetuilla helpotuksilla olisi jonkin verran vaikutusta pienyrityksiä tarkastaville pienille tilintarkastusyhteisöille. Vaikutusten arvioidaan olevan vähäisemmät yksittäisille tilintarkastajille. Käytännössä helpotuksilla ei olisi mitään vaikutusta suurille tilintarkastusyhteisöille, vaikka niilläkin on paljon pienyrityksiä tarkastettavanaan.

3.3.4 Yleisen edun kannalta merkittävien yhtiöiden tilintarkastajat

Tilintarkastusasetus on suoraan sovellettavaa oikeutta sen tultua voimaan 17 päivänä kesäkuuta 2016. Asetus kuitenkin sisältää muutamia säännöksiä, joista jäsenvaltiot ovat voineet säätää poikkeavasti, ns. jäsenvaltiopoikkeukset.

Ehdotuksen lähtökohtana on, että Suomessa otettaisiin käyttöön mahdollisimman monta jäsenvaltiopoikkeusta. Yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajan enimmäistoimikaudeksi esitetään 10 vuotta. Tätä enimmäiskesto voidaan jatkaa, mikäli tilintarkastus kilpailutetaan. Tällaisten toimikausien yhteenlaskettu kesto voi siis olla enintään 20 vuotta siten, että enimmäiskesto sisältää sekä kilpailutusta edeltävän toimikauden (10 vuotta) että kilpailutuksen jälkeisen toimikauden (10 vuotta) yhteenlaskettuna. Poikkeuksellisesti enimmäiskesto voidaan pidentää 24 vuoteen, jos 20 vuoden enimmäiskesto on saavutettu ja jos useampi tilintarkastaja on valittuna, jotka antavat yhteisen tilintarkastuskertomuksen.

Muiden kuin tilintarkastuspalveluiden rajoittamisessa ehdotetaan hyödynnettäväksi mahdollisuus arvomääritys- ja veropalveluiden tarjoamisesta. Sallituiksi veropalveluiksi katsotaan verolomakkeiden täyttäminen, julkisten tukien ja verokannustimien yksilöiminen, verotarkastuksessa avustaminen, välittömien ja välillisten verojen sekä laskennallisten verojen laskeminen ja veroneuvonta.

3.3.5 Tarkastusvaliokunta

Tarkastusvaliokunnasta ehdotetaan säädettäväksi osakeyhtiölaissa ja osuuskuntalaissa. Ehdotuksessa säädetään muutostilintarkastusdirektiivin mukaisesti pääsääntönä, että kaikilla yleisen edun kannalta merkittävällä yhteisöllä tulee olla tarkastusvaliokunta. Ehdotuksen mukaan tarkastusvaliokunta olisi joko hallituksen tai hallintoneuvoston elin. Koska Suomessa on monta sellaista yleisen edun kannalta merkittävää yhteisöä, jonka hallitus on kokoonpanoltaan pieni, ehdotetaan myös, että hallitus tai hallintoneuvosto voi hoitaa tarvittaessa tarkastusvaliokunnan tehtävät. Direktiivi mahdollistaa, että tiettyjen yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen osalta voidaan poiketa tarkastusvaliokuntavaatimuksesta. Näitä ovat muun muassa sellaisten emoyritysten tytäryhtiöt, joilla emoyrityksillä on jo

tarkastusvaliokunnat. Näihin poikkeusyhteisöihin kuuluvat myös tietyt yhteissijoitusyritykset, vaihtoehtoiset sijoitusrahastot sekä omaisuusvakuudellisten arvopapereiden liikkeeseenlaskijat.

4 Esityksen vaikutukset

4.1 Taloudelliset vaikutukset

4.1.1 Tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt

EU:n uudistuva tilintarkastussäätely väistämättä lisää tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen hallinnollista taakkaa, joka ilmenee muun muassa kasvavina kustannuksina sekä ajankäytön osittaisena kohdistumisena muuhun kuin itse varsinaiseen tilintarkastustyöhön. Taloudelliset vaikutukset ovat selvästi kaikkien suurimmat niille tilintarkastajille, jotka tarkastavat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä. Näitä yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä tarkastaa saatujen tietojen mukaan 16 tilintarkastusyhteisöä ja 6 yksittäistä tilintarkastajaa.

Asetuksen asettamista uusista velvoitteista saattaa seurata jonkin verran nousua 3 luvun mukaisen tilintarkastuksen kustannuksiin, joka johtunee siitä, että tilintarkastusyhteisöjen hallinnolliset tehtävät selkeästi kasvavat. Lisäksi kun asetuksessa tilintarkastajien liiketoiminnan harjoittamista rajoitetaan sulkemalla pois tiettyjä toimintoja luovallisten tehtävien joukosta, vaikuttaa se väistämättä tulojen määrän pienenemiseen, ellei tätä pystytä jollain tavoin kompensoimaan, esimerkiksi tuottamalla muita palveluita muille kuin omille tilintarkastusasiakkaille. Toisaalta tiettyjen tehtävien poissulkeminen vaikeuttaa monipuolisen asiantuntemuksen ylläpitämistä tilintarkastuksen tukena. Tilintarkastajien teettämän tutkimuksen mukaan muiden kuin tilintarkastuspalveluiden tarjoaminen parantaa tilintarkastuksen laatua ja siksi kiellettyjen palveluiden listaamisella voi olla negatiivisia vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun. Tällä hetkellä on mahdotonta arvioida, kuinka paljon uudet velvoitteet lisäävät tilintarkastajien hallinnollisia kustannuksia. Lisäksi on epävarmaa, kuinka paljon kustannukset kokonaisuudessaan lisääntyvät. Todennäköistä kuitenkin on, että suurin osa kustannuksista siirtyy tilintarkastusasiakkaiden kannettavaksi. Koska kustannukset aiheutuvat EU-sääntelyn pakottavasta sisälöstä, ei niiltä voida välttyä kansallisin keinoin.

On lähes mahdotonta arvioida, mikä merkitys ehdotetuilla muutoksilla on muihin kuin edellä mainittuihin yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajiin. Ainakin hallinnollisten kustannusten voi katsoa kasvavan jonkin verran esimerkiksi asiakasrekisterin pitoon liittyvien vaatimusten myötä. Koska Suomessa on melko pienet tilintarkastajamarkkinat, voi olla, että jossain määrin tiettyjä tehtäviä siirtyy muille kuin niille tilintarkastajille, jotka tällä hetkellä palvelevat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä. Tämä avaa uusia liiketoimintamahdollisuuksia pienemmille tilintarkastusyhteisöille tai yksittäisille tilintarkastajille.

Yksittäisen tilintarkastajan kannalta siirtyminen tarkastuskohteen palvelukseen hankaloituu. Säännöksissä edellytetään tietyn jäähdyttelyajanjakson kulumisesta,

ennen kuin siirron voi tehdä. Tämä voi hankaloittaa toimeentulon hankkimista jäädyttelyjakson aikana tai vaikuttaa yleensä siirtymiseen tilintarkastusalan ulkopuolelle.

Tilintarkastustoimialan kannalta on tärkeää, että alalle hakeutuu sellaista uutta työvoimaa, joka sitoutuu alalle sekä päävastuullisena tilintarkastajana toimimiseen. Uudistuksen vaikutusta alalle pyrkivien määrään on vaikea arvioida.

4.1.2 Yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt

Tilintarkastajien lisääntyvien velvoitteiden arvioidaan nostavan yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastukseen liittyviä kustannuksia. Osa näistä kustannuksista tulee tilintarkastajan korvausvastuun laajenemisesta seuraavan vakuutusturvan korotuksesta aiheutuvista lisäkustannuksista, jotka väistämättä siirretään tilintarkastusasiakkaan kustannettaviksi. Myös rotaatiosta voi aiheutua kilpailuttamisen kautta lisäkustannuksia aikaisempaan verrattuna. Varsinkin ne yritykset, jotka eivät ole aikaisemmin säännöllisin väliajoin kilpailuttaneet tilintarkastuspalveluita, joutuvat uusien haasteiden eteen sekä kustannusten nousun että kilpailuttamisprosessin perustamisen kautta. Kilpailuttamisprosessi vie arviolta yritykseltä aikaa noin puoli vuotta, jonka aikana joudutaan toimittamaan merkittävä määrä taustamateriaalia. Jos kyseessä on kansainvälisesti toimiva yritys, joudutaan materiaalia toimittamaan myös ulkomailla sijaitsevista toimipisteistä. Vaikka tilintarkastusyhteisöissä saattaa olla kilpailuttamiseen erikoistuneista tiimejä, näin ei ole yrityspuolella. Yrityksissä prosessi vie niin ylimmän johdon, tarkastusvaliokunnan kuin taloushallinnonkin resursseja.

Jos yritys on aikaisemmin asioinut vain yhden tilintarkastusyhteisön kanssa, voi kiellettyjen tehtävien lista, johtaa siihen, että tuolla listalla olevat tehtävät on siirrettävä jonnekin muulle taholle. Suomen kaltaisessa pienessä maassa vaihtoehtojen määrä on melko suppea. Periaatteessa kansainvälisesti toimivalla yrityksellä on Suomessa neljä vaihtoehtoa, joista yksi tilintarkastusyhteisöistä jää valintavaihtoehtojen ulkopuolelle, koska se toimii yrityksen nykyisenä tilintarkastajana. Kun tilintarkastuspalvelut ostetaan yhdeltä taholta ja muut palvelut toiselta taholta, kokonaishinta saattaa olla korkeampi kuin ostettuna yhdeltä ja samalta toimijalta. Toisin sanoen palveluiden ostamista koskevat rajoitukset voivat vähentää yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen valinnan vapautta palveluiden hankkimisessa.

Niille yleisen edun kannalta merkittävillä yhteisöillä, joilla ei vielä ole tarkastusvaliokuntaa, voi myös sen perustamisesta ja ylläpitämisestä aiheutua lisäkustannuksia. Lisäkustannusten määrää on vaikea arvioida, koska yritykset ovat erilaisia ja niiden olemassa olevien valintaprosessien taso voi olla erilainen. Sinänsä tarkastusvaliokunnan jäsenten palkkiot lisäävät vain marginaalisesti kustannuksia eli yhtiöistä riippuen noin 20 000-30 000 euroa vuodessa. Jäsen ehdokkaiden etsinnästä aiheutuu kuitenkin ylimääräisiä kustannuksia yrityksille. Lisäksi valintaprosessi vaatii yrityksen henkilöresurssien käyttöä.

Kirjanpitolain (1336/2006, muutos/2015, jäljempänä kirjanpitolaki) 1 luvun 9 §:ssä tarkoitettuja yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä on Suomessa saatujen tietojen mukaan noin 500, joista pörssilistattuja on noin 130, luottolaitoksia noin 300 ja vakuutusyhteisöjä noin 100. Yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä tarkastaa saatujen tietojen mukaan 16 tilintarkastusyhteisöä ja 6 yksittäistä tilintarkastajaa.

4.1.3 Tarkastuskohteiden osakkeenomistajat/omistajat

Osakkeenomistajien/omistajien asemaan ei esityksellä ole huomattavia vaikutuksia. Kustannusten nousu ei liene sitä suuruusluokkaa, että se vaikuttaisi olennaisesti yhteisön tai säätiön taloudelliseen asemaan ja sitä kautta esimerkiksi osingonmaksukykyyn. Kustannusten nousu koskee erityisesti yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä.

Yhtiökokous valitsee tilintarkastajan. Tilintarkastajan valinta on nykyisin ammattimaisempaa kuin aikaisemmin. Mikäli yhtiössä on tarkastusvaliokunta, käyttävät tarkastusvaliokunnan jäsenet yhtiön johdon lisäksi runsaasti aikaa tilintarkastuksen kilpailuttamisprosesseihin. Näin yhtiökokoukselle tehtävä ehdotus on tarkan harkinnan tulos. Mikään ei tietysti estä yhtiökokousta päättämästä tehdyn hallituksen esityksen vastaisesti. Yhtiökokouksen valinnanvapautta kuitenkin rajoittaa yleisen edun kannalta merkittävässä yhteisöissä tilintarkastusasetuksen säännökset rotaatiosta.

4.2 Vaikutukset viranomaisten toimintaan

Tilintarkastusvalvonta on organisoitunut kokonaan uudelleen valvonnan siirryttyä 1 päivästä tammikuuta 2016 PRH:n yhteyteen. Järjestelmä uudistuksessa on siirron yhteydessä ollut mahdollista huomioida jo etukäteen osittain direktiivin ja asetuksen myötä kesäkuussa 2016 voimaan tulevia muutoksia. Uusi toimintamalli ja uudet seuraamukset vaativat erityisesti tilintarkastuslautakunnalta sen uudessa kokoonpanossa ylimääräistä työtä siirtymävaiheen ajan, samoin vastaavasti sihteeristöltä esittelijöinä edellytetään uusia toimintatapoja. Muutokset eivät sinänsä lisää viranomaisten kustannuksia.

4.3 Ympäristövaikutukset

Ehdotuksella ei ole tunnettuja ympäristövaikutuksia.

4.4 Yhteiskunnalliset vaikutukset

Säätelyn ja valvonnan lisäyksellä toivotaan olevan positiivisia vaikutuksia tilintarkastajakunnan arvostuksen ja luottamuksen edistämisessä. Muutos lisää myös luottamusta markkinoihin yleisesti.

5 Asian valmistelu

5.1 Valmisteluvaiheet ja -aineisto

Työ- ja elinkeinoministeriö asetti 15 päivänä lokakuuta 2014 työryhmän selvittämään tilintarkastuslain ja siihen liittyvän muun sektorilainsäädännön muutostarpeet ottaen huomioon samalla EU:n tilintarkastusnormiston viimeaikainen kehitys. Työryhmä sai työnsä valmiiksi 12. päivänä marraskuuta 2015. Työryhmä ehdottaa raportissaan muun muassa pienyrityshelpotusten sekä yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä tarkastavien tilintarkastajien rotaatiota koskevien enimmäiskeskojen käyttöön ottoa.. Lisäksi työryhmä ehdottaa seuraamusjärjestelmän osittaista uudistamista vastaamaan direktiivin vaatimuksia muun muassa ottamalla käyttöön hallinnolliset taloudelliset seuraamukset, kuten rike- ja seuraamusmaksun.

5.2 Lausunnot ja niiden huomioon ottaminen

Keskeisimpien sidosryhmien kannat selvitettiin joulukuusta 2015 - tammikuun 2016 vaihteessa suoritetulla lausuntokierroksella. Lausuntopyyntö lähetettiin - taholla ja lausunnon toimitti ... eri tahoa. Pääasiassa lausunnonantajat kannattivat

Hallituksen esitysluonnoksen valmistuttua käytiin vielä suppea lausuntokierros, jossa lausuntoa pyydettiin -- taholta ja -- eri tahoa toimitti lausuntonsa. Useimmat lausunnonantajista kannattivat esitystä.

Hallituksen esitys tehtiin virkamiestyönä työryhmän raportin pohjalta arvioiden samalla annettujen lausuntojen vaikutusta esitykseen.

6 Riippuvuus muista esityksistä

[Lakiehdotuksilla ei ole yhtymäkohtia muihin eduskunnassa samanaikaisesti käsiteltäviin lakiehdotuksiin.]

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1 Lakiehdotusten perustelut

1.1 Tilintarkastuslaki

1 luku Yleiset säännökset

1 §. Soveltamisala. Pykälään ehdotetaan uutta 6 momenttia. Momentti on luonteeltaan selventävä ja siinä todettaisiin, että yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksesta säädetään lisäksi EU:n tilintarkastusasetuksessa. Yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastukseen sovelletaan siten sekä tätä lakia että EU:n tilintarkastusasetusta. Lisäksi muualla lainsäädännössä voi olla tilintarkastusta koskevia erityissäännöksiä. Yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt määritellään kirjanpitolain (xxx/2015) 1 luvun 9 §:ssä.

Tilintarkastusasetus on suoraan sovellettavaa oikeutta Suomessa, eikä sitä lähtökohtaisesti saateta osaksi kansallista lainsäädäntöä. Asetuksessa on kuitenkin tiettyjä säännöksiä, joista voidaan kansallisina optioina säätää kansallisesti toisin. Esimerkiksi EU:n tilintarkastusasetuksen 5 artiklan 3 kohdan, 4 artiklan 3 kohdan 3 kappaleen, 15 artiklan 2 kappaleen, 17 artiklan 4 kappaleessa olevia toisinsäätämismahdollisuuksia on hyödynnetty tässä laissa.

2 §. Määritelmät. Pykälän *johdantolause ja kohdat 1)-6)* vastaavat aikaisemman 1 luvun vastaavaa 2 pykälän kohtia 1)-6).

Pykälään ehdotetaan uutta *kohtaa 7*, konserniyrityksen määritelmä. Kohdassa 7 määriteltäisiin, että konserniyrityksellä tarkoitetaan kirjanpitolain 1 luvun 6 §:ssä tarkoitettua konserniyritystä.

Pykälään ehdotetaan uutta *kohtaa 8*, jossa määriteltäisiin säännellyllä markkinnalla kaupankäynnin kohteena oleva yhteisö. Määritelmä vastaa aikaisemman 1 luvun 2 §:n 7 kohtaa.

Pykälään ehdotetaan uutta *kohtaa 9*, jossa määriteltäisiin yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö. Yleisen edun kannalta merkittävällä yhteisöllä tarkoitetaan kirjanpitolain 1 luvun 9 §:ssä tarkoitettua yleisen edun kannalta merkittävää yhteisöä.

Pykälään ehdotetaan uutta *kohtaa 10*, jossa määriteltäisiin, mitä tarkoitetaan tilintarkastusyhteisöjen muodostamalla ketjulla. Määritelmä vastaa direktiivin 2006/43/EY artiklan 2 kohdan 7 määritelmää.

2 luku Velvollisuus toimituttaa tilintarkastus

2 §. Tilintarkastusvelvollisuus. Voimassa olevan 2 luvun 2 pykälän 5 momenttia ehdotetaan selvennettäväksi siten, että se jaetaan kahdeksi erilliseksi momentiksi. Voimassa olevan lain 5 momenttia on käytännössä sovellettu paitsi

tilintarkastusvelvollisuudesta vapautettujen yhteisöjen mahdollisuuteen määrätä tilintarkastuksen toimittamisesta niin myös mahdollisuudesta määrätä useamman tilintarkastajan valinnasta. Ehdotetulla muutoksella tätä tulkintaa selkeytetään säännöksessä. Ehdotetussa pykälän 5 momentissa säädetään ainoastaan tilintarkastusvelvollisuudesta pykälän 1-3 momenttien perusteella vapautettujen yhteisöjen mahdollisuudesta määrätä yhtiöjärjestyksessä, yhtiösopimuksessa tai säännöissä tilintarkastuksen toimittamisesta.

Pykälään ehdotetaan lisättäväksi uusi *6 momentti*, jossa säädetään yhteisöjen ja säätiöiden mahdollisuudesta määrätä useamman tilintarkastajan valinnasta yhtiöjärjestyksessä, yhtiösopimuksessa tai säännöissä.

11 §. *Tilintarkastajan valintaa rajoittavien sopimusehtojen kielto.* Lukuun ehdotetaan uutta 11 §, jossa vahvistetaan yhteisön tai säätiön yhtiömiesten, yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen tosiasiallista vapautta tehdä päätös siitä, kuka yhteisölle valitaan tilintarkastajaksi. Pykälän mukaan kiellettyjä sopimusehtoja ovat sellaiset ehdot, joissa yhteisö tai säätiö sitoutuu rajoittamaan yhtiömiesten, yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen päätösvaltaa tilintarkastajan valintaa koskevassa asiassa. Säännös perustuu tilintarkastusdirektiivin 37 artiklan 3 kohtaan.

Pykälän *1 momentista* seuraa, että yhteisö tai säätiö ei voi sitoutua sellaisiin sopimusehtoihin, joilla tilintarkastajan valinnasta vastaavan toimielimen päätösvaltaa tilintarkastajan valintaa koskevassa asiassa tosiasiasa rajoitetaan. Kiellettyjä olisivat siten esimerkiksi sellaiset rahoitussopimukset, joissa yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen vapautta valita tilintarkastaja rajoitetaan esimerkiksi ehdolla, jossa edellytetään, että tilintarkastajan tulisi kuulua tiettyyn tilintarkastajien ryhmään tai että tilintarkastaja tulisi valita sovitulta listalta.

Selvyyden vuoksi todetaan, että ehdotettu uusi säännös ei koske yhtiösopimusta tai yhtiöjärjestykseen otettavia määräyksiä. Säännös ei myöskään vaikuta sellaisiin osakkaiden välisiin osakassopimuksiin, joissa yhteisö tai säätiö ei ole jäsenenä.

Pykälän *2 momentissa* säädetään 1 momentissa tarkoitettujen sopimusehtojen mitättömyydestä. Kiellon vastainen sopimusehto ei siten ole yhteisön toimielintä velvoittava. Vastaava säännös on myös EU:n tilintarkastusasetuksen 16 artiklan 6 kohdassa.

3 luku Tilintarkastuksen sisältö

2 §. *Konsernin tilintarkastus.* Pykälään lisätään uusi *2 momentti*, jossa säädetään emoyrityksen tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuudesta Tilintarkastusvalvonnalle, jos tilintarkastaja ei voi tarkastaa konsernitilinpäätöstä tai varmistua tilintarkastuksen asianmukaisuudesta 1 momentissa tarkoitettulla tavalla. Tilintarkastajan estyessä suorittamasta 1 momentissa säädettyjä tehtäviä tulee tilintarkastajan huolehtia asianmukaisten toimenpiteiden suorittamisesta ilmoitusvelvollisuuden lisäksi. Tällainen toimenpide voi olla muun muassa tilintarkastukseen liittyvän lisätyön teettäminen yrityksen tytäryhtiössä joko suoraan tai ulkoistamisen kautta. Pykälän 2 momentti perustuu tilintarkastusdirektiivin 27 artiklan 2 kohtaan.

3 §. *Kansainväliset tilintarkastusstandardit.* Pykälään ehdotetaan uutta 2 momenttia, jossa säädettäisiin mahdollisuudesta 1 momentissa tarkoitettujen standardien soveltamiseen pienyrityksessä noudattaen hyvää tilintarkastustapaa. Momentti perustuu tilintarkastusdirektiivin 26 artiklan 5 kohtaan, jonka mukaan standardeja voidaan näissä tarkastuksissa soveltaa suhteutettuna kyseisten yritysten toiminnan laajuuteen ja monimutkaisuuteen. Kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja voidaan siten myös sen jälkeen, kun ne on unionissa 1 momentissa tarkoitettulla tavalla hyväksytty sovellettavaksi, soveltaa joustavasti ottaen huomioon pienyrityksen toiminnan laajuus ja monimutkaisuus. Tämä tarkoittanee, että pienyrityksille muodostuu oma käytäntö, josta muokataan kunkin yrityksen kokoon ja toimintaan perustuva tarkastuksen sisältö.

Unionissa mahdollisesti sovellettavaksi hyväksyttävien standardien määritelmää on täsmennetty direktiivissä. Tilintarkastusdirektiivin 26 artiklan 2 kohdan mukaan kansainvälisillä tilintarkastusstandardeilla tarkoitetaan kansainvälisen tilintarkastajaliiton (IFAC) kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja (International Standards on Auditing, ISA), kansainvälistä laadunvalvontastandardia (ISQC 1) ja muita niihin liittyviä standardeja, jos ne ovat merkityksellisiä tilintarkastuksen kannalta. Standardien hyväksyminen ei tapahdu komitologiamenettelyn mukaisesti, vaan komissio voi hyväksyä standardeja 26 artiklan 3 kohdassa säädettyjen edellytysten täytyessä sille delegoidun säädösvallan perusteella siten kuin tilintarkastusdirektiivin 48 artiklassa säädetään.

5 §. *Tilintarkastuskertomus.* Pykälän 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan tilintarkastajan tulee voimassa olevaa lakia vastaavasti antaa kultakin tilikaudelta päivätty ja allekirjoitettu tilintarkastuskertomus. Vaatimus päiväämisestä ja allekirjoittamisesta perustuu tilintarkastusdirektiivin 28 artiklan 4 kohtaan, jonka mukaan tilintarkastajan on allekirjoitettava ja päivättävä tilintarkastuskertomus. Jos yhteisössä tai säätiossä on valittu useampia tilintarkastajia, on kaikkien tilintarkastajien allekirjoitettava tilintarkastuskertomus.

Pykälän 1 momentin toisen virkkeen mukaan tilintarkastuskertomuksessa on voimassa olevaa lakia vastaavasti yksilöitävä tilintarkastuskertomuksen kohteena oleva tilinpäätös ja tilinpäätöksen laatimista koskeva säännöstö, jota on noudatettu tilinpäätöstä laadittaessa. Vaatimus perustuu tilintarkastusdirektiivin 28 artiklan 2 kohdan a alakohtaan. Tilinpäätöksen yksilöiminen edellyttää ainakin tarkastuksen kohteen yhtiömuodon ja sen yritys- ja yhteisötunnuksen yksilöimistä samoin kuin tietoa ajanjaksosta, jonka tilinpäätös kattaa sekä ajankohdasta, jolle tilinpäätös on laadittu. Tilinpäätösnormiston osalta riittävää on voimassa olevan lain tapaan se, että tilintarkastuskertomuksesta ilmenee, minkä tilinpäätösnormiston mukaan tilinpäätös on laadittu: Suomen kirjanpitolainsäädännön vai Euroopan unionissa hyväksytyjen IFRS-standardien mukaisesti. Vaikka toimintakertomuksen sisältö ja laajuus kehittyvät ja muuttuvat jatkuvasti niin EU:ssa kuin sen ulkopuolella, niin tilintarkastus kohdistuu kuitenkin yhteisön tai säätion taloudelliseen informaatioon,

Pykälän 1 momentin kolmannen virkkeen mukaan tilintarkastuskertomuksessa on ilmoitettava tilintarkastusstandardit, joita on noudatettu tilintarkastuksessa. Säännöksestä ehdotetaan poistettavaksi voimassa olevassa laissa oleva viittaus kansainvälisiin tilintarkastusstandardeihin, sillä siihen saakka, kunnes standardit hyväksytään unionissa, noudatetaan Suomessa 4 luvun 3 §:n mukaista hyvää tilintarkastustapaa. Muutos vastaisi myös tilintarkastuskertomuksissa noudatettua käytäntöä. Komission hyväksytyä 3 §:ssä tarkoitettulla tavalla tilintarkastusta koskevia kansainvälisiä standardeja noudatettavaksi unionissa, tulisi näiden noudattamisesta ottaa tämän momentin edellyttämä maininta tilintarkastuskertomukseen. Noudatettavilla kansainvälisillä standardeilla tarkoitetaan standardeja kokonaisuutena, eikä yksittäisiä standardeja. Virke perustuu tilintarkastusdirektiivin 28 artiklan 2 kohdan b-alakohtaan.

Pykälän 1 momentin neljännen virkkeen mukaan tilintarkastuskertomuksessa on yksilöitävä tilintarkastajan toimipaikka. Voimassa olevassa laissa ei ole vastaavaa edellytystä, vaikka käytännössä tilintarkastuskertomuksissa ilmoitetaan tilintarkastajan osoite.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin tilintarkastuskertomuksen sisältämistä lausunnoista. Momentin 1 kohdan mukaan tilintarkastajan tulee antaa lausunto siitä, antaako tilinpäätös ja toimintakertomus noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikean ja riittävän kuvan yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Voimassa olevassa laissa edellytetään *oikean ja riittävän kuvan* sijasta lausuntoa siitä, antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus oikeat ja riittävät tiedot. Kyse on lähinnä lakiteknisestä muutoksesta, jonka yhteydessä täsmennetään toimintakertomuksen tarkastuksen kohdetta ja sisältöä. Uusi muotoilu vastaa kirjainpitolain muutoksessa omaksuttua terminologiaa. Uusi muotoilu vastaa myös tilintarkastusdirektiivin 28 artiklan 2 kohdan c alakohtaa, jossa edellytetään tilintarkastajan näkemystä siitä, annetaanko tilinpäätöksessä oikea ja riittävä kuva noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti.

Lisäksi 2 momentissa mainittuun lausuntoon sisältyy velvoite ottaa kantaa tilinpäätössäännösten mukaisuuteen. Se kattaa siten myös tilintarkastusdirektiivin 28 artiklan 2 kohdan c -alakohdan ii) kohdan vaatimuksen siitä, että tilintarkastuskertomuksessa on lausuttava, täyttääkö tilinpäätös lakisääteiset vaatimukset. Lausunto kattaa tästä johtuen myös tilinpäätösdirektiivin 2013/34/EU 34 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa edellytetyn uuden vaatimuksen siitä, että tilintarkastuskertomuksessa on lausuttava siitä, onko ”toimintakertomus laadittu sovellettavien lakisääteisten vaatimusten mukaisesti”.

Koska tilintarkastajan tulee edellä kuvatusti 2 momentin 1 kohdan mukaan lausua siitä, antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikean ja riittävän kuvan yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta kattaa se myös tilinpäätösdirektiivin 2013/34/EU 34 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan uuden vaatimuksen siitä, että tilintarkastuskertomuksessa on lausuttava siitä, onko tilintarkastaja yrityksestä ja sen

toimintaympäristöstä tilintarkastuksen yhteydessä saamiensa tietojen ja käsitysten pohjalta havainnut olennaisia virheellisyyksiä toimintakertomuksessa, ja ilmoitettava kaikkien tällaisten virheellisyyksien luonteesta.

Pykälän 2 momentin 2 kohdassa olisi vastaava säännös kuin voimassa olevan pykälän 2 momentin 2 kohdassa siitä, että tilintarkastuskertomuksessa on oltava lausunto tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa esitetyn informaation ristiriidattomuudesta. Tällä tarkoitetaan niiden tietojen ristiriidattomuutta, jotka välittömästi liittyvät yhteisön toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan. Asiasta tulee tilintarkastuskertomuksessa olla siten aina nimenomainen lausunto. Säännös perustuu tilintarkastusdirektiivin 28 artiklan 2 kohdan c alakohtaan.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin, että tilintarkastajan antama, 2 momentissa tarkoitettu lausunto voi olla vakiomuotoinen eli ”puhdas”, varauman sisältämä tai kielteinen. Voimassa olevan lain ”ehdollinen” termin sijasta ehdotetaan käytettäväksi sanaa ”varauman sisältämä”. Jos tilintarkastaja ei voi antaa lausuntoa, on tilintarkastajan ilmoitettava siitä tilintarkastuskertomuksessa. Säännös vastaa tilintarkastusdirektiivin 28 artiklan 2 kohdan c alakohtaa.

Varauman sisältämällä lausunnolla tarkoitetaan ehdollista lausuntoa (qualified opinion) ja tarkoittaa samaa kuin ehdollinen lausunto voimassa olevassa laissa. Varauman sisältämä lausunto annetaan silloin, kun vakiomuotoista lausuntoa ei voida antaa, mutta tilintarkastusta rajoittavat tekijät tai erimielisyys tilintarkastuksen laatimisperiaatteista, niiden soveltamistavasta tai tilinpäätöksessä esitettyjen tietojen riittävydestä eivät ole niin merkittäviä, että ne edellyttäisivät kielteisen tai avoimen lausunnon antamista. Varauman sisältämä lausunto annetaan vakiomuotoisena muutoin paitsi tietyiltä osin tai tietyllä edellytyksellä. Kielteinen lausunto (adverse opinion) annetaan silloin, kun ehdollinen lausunto ei riittävällä tavalla tuo esiin tilinpäätöksen tai toimintakertomuksen harhaanjohtavuutta tai puutteellisuutta. Avoin lausunto (disclaimer of opinion) on annettava, jos tilintarkastaja ei ole voinut suorittaa tilintarkastusta riittävässä laajuudessa, eikä siten voi antaa lainkaan lausuntoa.

Jos tilintarkastaja ei voi antaa vakiomuotoista lausuntoa, tilintarkastuskertomuksessa on kuvattava rajoituksia sekä mahdollisia muutoksia, joita tilinpäätökseen tai toimintakertomukseen olisi pitänyt tehdä.

Pykälän 4 momentti vastaa aikaisemman 3 luvun vastaavaa 5 §:n 4 momenttia.

Uudessa 5 momentissa ehdotetaan, että tilintarkastuskertomukseen sisällytetään myös muut yhtiökokouksen tai muun yhteisön tai säätiön toimielimen edellyttämät tilintarkastukseen liittyvät lausumat. Toimielimellä ei tarkoiteta toimitusjohtajaa tai isännöitsijää tai muuta vastaavaa lainmukaista henkilöä. Yhden henkilön muodostama yksijäseninen hallitus muodostaa kuitenkin tällaisen toimielimen, joka voi edellyttää tämän pykälän mukaisia lausumia. Uuden säännöksen tarkoituksena on selvittää oikeustilaa siltä osin, että yhtiökokous tai muu yhteisön ja säätiön toimielin voi edellyttää myös muita kuin edellä tässä pykälässä tarkoitettuja lausumia. Yhtiökokous tai vastaava toimielin voi kuitenkin edellyttää tilintarkastuskertomuksessa

annettavaksi ainoastaan sellaisia lausumia, jotka perustuvat suoritettuun tilintarkastukseen, eivätkä siten muuta tilintarkastuksen kohdetta tai sisältöä. Näiden lausumien valmistelu ei myöskään saa aiheuttaa tilintarkastajalle merkittävää lisätyötä. Tällaisia yhteisön toimielimen edellyttämiä lausumia voivat olla esimerkiksi lausumat tuloksen käsittelystä tai lausuma vastuuvollisten vastuuvapaudesta. Näistä säädettiin vuoden 1994 tilintarkastuslain 19 §:n 1 momentin 3 ja 4 kohdassa. Molemmat lausumat ovat luonteeltaan siten tilintarkastukseen liittyviä, että tilintarkastaja voi ne suoritettun tilintarkastuksen perusteella antaa ilman lisätyötä: esimerkiksi, jos esitys voitonjaosta tai tuloksen käsittelystä olisi yhteisö- tai säätiölain taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestyksen, yhtiösopimuksen tai sääntöjen vastainen, olisi tilintarkastajan puuttuttava siihen myös 4 momentin nojalla. Vastuuvapauslausuma on vastaavasti yhteydessä 4 momenttiin.

Esimerkiksi tuloksen käsittelyä koskevassa lausumassa tilintarkastaja esittää tilintarkastuksen perusteella muodostamansa käsityksen esitetystä voitonjaosta tai tuloksen käsittelystä. Tilintarkastajan lausuma perustuu tällöin yhteisön toimivaltaisen toimielimen tekemään esitykseen. Tuloksen käsittelyä koskeva lausuma voi olla myönteinen tai kielteinen. Tilintarkastaja ilmaisee myönteisessä lausunnossa mielipiteenään sen, että tarkastuksen perusteella tilikauden voitto voidaan käyttää tai tappio kattaa ehdotetulla tavalla. Kielteisestä lausumassa on aina annettava 5 momentin mukaiset lisätiedot eli lausuma on perusteltava.

Vastuuvapauslausumassa tilintarkastaja puolestaan lausuu käsityksensä vastuuvapauden myöntämisestä yhteisön tai säätiön vastuuvollisille. Tilintarkastajan vastuuvapauslausuma ilmaisee tilintarkastajan tarkastuksensa perusteella muodostaman käsityksen siitä, onko olemassa perusteita vastuuvapauden myöntämiseen tai epäämiseen. Vastuuvapauslausuma koskee niitä yhteisön tai säätiön toimielinten jäseniä ja toimielimiä, joiden osalta tilinpäätöksen vahvistamisesta tai hyväksymisestä päättävä yhteisön toimielin tekee päätöksen vastuuvapauden myöntämisestä tai sen epäämisestä. Vastuuvolliset määräytyvät yhteisöä tai säätiötä koskevan lain mukaan. Yleensä vastuuvapauslausunto koskee kuitenkin ainakin yhteisön toimitusjohtajaa ja hallituksen ja hallintoneuvoston jäseniä. Tällainen vastuuvapauslausuma voi olla myönteinen tai kielteinen ja se voi olla myös vain osalle vastuuvollisista myönteinen. Kielteisestä lausumasta on annettava 6 momentissa tarkoitett lisätiedot eli lausuma on perusteltava.

Vastuuvapauslausumassa on kyse vastuuvollisen mahdollisesta vahingonkorvausvastuusta yhteisöä kohtaan. Tilintarkastajan ei tule esittää kielteistä vastuuvapauslausuntoa, ellei vastuuvollinen ole syyllistynyt yhteisöä koskevan lain mukaan vahinkoa yhteisölle tuottaneeseen tekoon tai laiminlyöntiin. Kielteisen vastuuvapauslausunnon tarkoituksena on tilintarkastajan mielipiteen kautta kiinnittää päätösvaltaisen kokouksen huomio mahdollisen vahingonkorvauskanteen nostamisen edellytyksiin. Vastuuvapauslausuma voi koskea luonnollisesti vain niitä yhteisömuotoja, joissa lainsäädännön mukaan myönnetään vastuuvapaus.

Tässä 5 momentissa tarkoitettujen lausumien lisäksi tilintarkastajalta voidaan pyytää muita kannanottoja ja lausuntoja, jotka eivät liity tässä momentissa tarkoitettulla tavalla tilintarkastukseen. Tällaiset kannanotot ja lausunnot annetaan erikseen, eikä niitä oteta osaksi tai liitetä tilintarkastuskertomukseen.

Pykälän uudessa 6 momentissa ehdotetaan, että tilintarkastuskertomuksessa on lisäksi annettava muut tarpeelliset lisätiedot seikoista, joihin tilintarkastaja kiinnittää erityistä huomiota. Kohta kattaa tilinpäätösdirektiivin 28 artiklan 2 kohdan d alakohdan, joten tilintarkastuskertomuksessa on mainittava sellaiset mahdolliset muut seikat, joihin tilintarkastaja on kiinnittänyt erityistä huomiota antamatta kuitenkaan ehdollista lausuntoa. Lisätietojen antaminen kertomuksessa voi olla tarpeen, esimerkiksi jos se on tilintarkastuskertomuksen lukijan kannalta olennaista. Lisätietoja on tarvittaessa annettava myös edellä 2 momentissa tarkoitettuun lausuntoon, 4 momentissa tarkoitettuun huomautukseen ja 5 momentissa tarkoitettuihin lausumiin liittyen.

Pykälän 6 momentin mukaisesti lisätietoina on annettava tiedot myös seikoista, jotka voivat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön tai säätiön kykyä jatkaa toimintaansa (going concern). Voimassa olevassa pykälässä ei ole tätä koskevaa nimenomaista velvoitetta. Kyse ei kuitenkaan ole uudesta velvoitteesta eikä merkitse muutosta tilintarkastuksen kohteeseen tai sisältöön. Velvoite tarpeellisten lisätietojen antamiseen kattaa jo nykyisin velvoitteen antaa lisätietoja esimerkiksi keskeisistä toiminnan jatkuvuutta koskevista seikoista. Myös kansainvälisten tilintarkastusstandardien mukaan olennaisesta epävarmuudesta toiminnan jatkuvuudessa on kerrottava tilintarkastuskertomuksessa. Momentissa velvoitteesta tietojenantamiseen liittyen yhteisön kykyyn jatkaa toimintaansa otettaisiin nimenomainen maininta säädösten tasolle. Säännös perustuu uuteen tilintarkastusdirektiivin 28 artiklan 2 kohdan f alakohtaan, jonka mukaan tilintarkastajan on annettava selvitys olennaisista tapahtumiin tai olosuhteisiin liittyvistä epävarmuustekijöistä, jotka voivat antaa merkittävää aihetta epäillä yhteisön kykyä jatkaa toimintaansa. Kyse on siten keskeisestä tarkastuksen sisältöä kuvaavasta velvoitteesta, että se on tarkoitukseenmukaista lisätä säädöstekstiin.

Pykälän uudessa 7 momentissa ehdotetaan säädettäväksi tilintarkastuskertomuksen antamisesta, jos yhteisöllä tai säätiöllä on vähintään kaksi tilintarkastajaa. Momentin mukaisesti tilintarkastajien on annettava yhteinen tilintarkastuskertomus.

Lisäksi pykälän 7 momentissa säädetään tilintarkastuskertomuksen esittämisestä, kun tilintarkastajat eivät ole yksimielisiä sen sisällöstä. Jos tilintarkastajat eivät ole yksimielisiä 2 momentissa tarkoitettusta lausunnosta, 4 momentissa tarkoitettusta huomautuksesta tai 5 momentissa tarkoitettusta lausumasta, kukin esittää kertomuksessa selkeästi oman kantansa. Selkeä esittäminen tarkoittaa, että kunkin tilintarkastajan on esitettävä näkemyksensä selvästi ja erillisissä kappaleissa tilintarkastuskertomuksessa. Lisäksi kertomuksessa on ilmoitettava syy erimielisyydelle. Säännös perustuu tilintarkastusdirektiivin 28 artiklan 3 kohtaan.

Pykälän 8 momenttiin, joka vastaa aikaisemman lain 3 luvun vastaavaa 5 §:n 5 momenttia, ehdotetaan teknisiä tarkastuksia muun muassa siltä osin, että konsernikertomusta ei edellytetä sellaiselta konsernilta, joka ei laadi konsernitilinpäätöstä. Lisäksi säännöksessä todettaisiin, että konsernikertomus on osa emoyrityksen tilintarkastuskertomusta. Momenttiin lisättäisiin täsmennys konsernitilinpäätöksen tilintarkastajan velvollisuudesta laatia emoyrityksenä toimivan yhteisön tai säätiön osalta lisäraportti. Mikäli konsernitilinpäätöksen kohteena on kirjanpitolain 1 luvun 9 §:ssä tarkoitettu yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö tai säätiö, tulee tällaista yhteisön tai säätiön tilintarkastajan huolehtia myös asetuksen (EU) N:o 537/2014 11 artiklan mukaisen lisäraportin laatimisesta. Lisäraportin laatimisvelvollisuus kuuluu konserniyrityksen tilinpäätöksen tarkastavan tilintarkastajan kokonaisvastuun alaan. Säännös koskee siis vain konsernitilinpäätöstä. Lisäraportista säädetään tarkemmin 3 luvussa. Lisäys perustuu direktiivin 27 artiklaan.

5 a §. *Tilintarkastuskertomuksen puutteellisuudesta ilmoittaminen.* Uudessa 5 a pykälässä ehdotetaan säädettäväksi tilintarkastuskertomuksen puutteellisuudesta ilmoittamisesta. Pykälä perustuu direktiivin artiklan 30 a kohdan 1 alakohtaan d. Sen mukaan toimivaltaisella viranomaisella tulee olla valtuudet tehdä ilmoitus, jos tilintarkastuskertomus ei täytä tilintarkastusdirektiivin 28 artiklan tai soveltuvin osin tilintarkastusasetuksen 10 artiklan vaatimuksia. Direktiivissä ei ole määritelty tehtävän ilmoituksen sisältöä tai ilmoittamistapaa.

Pykälän 2 momentin mukaan Tilintarkastuslautakunnalle annetaan valtuudet julkaista verkkosivuillaan ilmoitus siitä, että tilintarkastajan antama tilintarkastuskertomus ei täytä annettuja säännöksiä.

6 §. *Tilintarkastuskertomuksen ja tarkastusvaliokunnan lisäraportin luovuttaminen yhteisölle tai säätiölle.* Pykälän otsikkoon lisätään merkintä tarkastusvaliokunnan lisäraportin luovuttamisesta.

Pykälän 1 momenttiin ehdotetaan teknistä täsmennystä siten, että todetaan tilintarkastajan luovuttavan tilintarkastuskertomuksen.

Pykälään ehdotetaan lisättäväksi uusi 2 momentti, jossa säädettäisiin tarkastusvaliokunnan lisäraportin luovuttamisesta yhteisön tai säätiön hallitukselle tai vastaavalle toimielimelle. Tarkastusvaliokunnan lisäraportista säädetään EU:n tilintarkastusasetuksen 11 artiklassa. Momentin mukaan tarkastusvaliokunnan lisäraportti on luovutettava 1 momentissa tarkoitettulle toimielimelle viimeistään, kun tilintarkastuskertomus luovutetaan. Säännös perustuu EU:n tilintarkastusasetuksen 11 artiklan 1 kohtaan, jonka mukaan lisäraportti on esitettävä yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tarkastusvaliokunnalle viimeistään päivänä, jona tilintarkastuskertomus luovutetaan. Kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat kuitenkin edellyttää, että lisäraportti on toimitettava tarkastettavan yhteisön hallinto- tai valvontaelimille. Momentista seuraa, että tilintarkastajan on toimitettava tarkastusvaliokunnan lisäraportti tarkastusvaliokunnan lisäksi hallitukselle tai vastaavalle toimielimelle.

7 §. Tilintarkastuspöytäkirja. Pykälää ehdotetaan muutettavaksi siten, että tilintarkastuspöytäkirjassa voidaan esittää sellaisiakin seikkoja, joita ei esitetä tilintarkastuskertomuksessa tai yleisen edun kannalta merkittävän yrityksen tarkastusvaliokunnan lisäraportissa. Tilintarkastuspöytäkirja on siten tilintarkastajan käytettävissä yhteisöjen ja säätiöiden, myös yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksissa, siltä osin kuin asioita ei ole esitettävä tilintarkastuskertomuksessa tai tarkastusvaliokunnan lisäraportissa.

Tilintarkastuspöytäkirja eroaa tilintarkastuskertomuksesta ja tarkastusvaliokunnan lisäraportista muun muassa siten, että tilintarkastuspöytäkirjassa tilintarkastaja voi jo tarkastuksen aikana esittää muuta sellaista tietoa, jonka saattaminen hallituksen tai sitä vastaavan toimielimen tietoon on tärkeää. Tällaisia ovat esimerkiksi havainnot pikaisten toimenpiteiden tarpeellisuudesta tai vähäisten puutteiden ja virheiden osoittaminen niiden korjaamista varten. Esimerkiksi tällöin tilintarkastajan saattaa myöhemmin joutua arvioimaan korjaamatta jätettyjen virheiden merkitystä tilintarkastuskertomuksen ja tarkastusvaliokunnan lisäraportin kannalta.

Pöytäkirja on pykälän mukaan annettava yhteisön tai säätiön hallitukselle tai vastaavalle toimielimelle. Voimassa olevan lain mukaan pöytäkirja on annettava toimielimelle, jonka tehtävänä on huolehtia yhteisön tai säätiön hallinnosta ja toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä eli toisin sanoen hallitukselle tai vastaavalle toimielimelle. Sanamuotoa muutetaan ainoastaan lakiteknisistä syistä ilmaisujen yhdenmukaistamiseksi tilintarkastuslaissa.

4 luku Tilintarkastajaa koskevat muut säännökset

1 §. Ammattieettiset periaatteet. Pykälään ehdotetaan otettavaksi nimenomainen maininta ammatillisen skeptisyyden säilyttämisestä, mutta muutoin pykälä vastaa voimassa olevaa 4 luvun 1 §:ää. Kyse ei ole uudesta ammattieettisestä periaatteesta vaan siitä, että jo ammattitaitoon osana kuuluva ammatillinen skeptisyys ehdotetaan mainittavaksi nimenomaisesti ammattieettisiä periaatteita sääntelevässä pykälässä sen ollessa keskeisessä asemassa tilintarkastajan suorittaessa tehtäviään. Esimerkiksi tilintarkastusta suorittaessaan tilintarkastajan on säilytettävä ammatillinen skeptisyys koko tehtävä ajan. Lisäys perustuu tilintarkastusdirektiivin 21 artiklaan.

Ammatillisella skeptisyydellä tarkoitetaan sellaista asennoitumista tehtävään, johon kuuluu kyseenalaistaminen, tarkkaavaisuus seikoista, jotka saattavat viitata virheestä tai väärinkäytöksestä kuten epärehellisyydestä johtuvaan virheellisyyteen ja aineiston kriittinen arviointi. Skeptisyys on säilytettävä siitä riippumatta, minkälainen aikaisempi kokemus tilintarkastajalla on tarkastuksen kohteesta. Erityisen korostuneessa asemassa skeptisyys on esimerkiksi, kun tilintarkastaja käy läpi toimivan johdon arvioita käyvistä arvoista, arvonalennuksista, varauksista ja vastaisista rahavirroista, joilla on vaikutusta yhteisön toiminnan jatkuvuudelle.

6 §. Tilintarkastajan riippumattomuus. Pykälän aiemmissa vastaavissa versioissa tai niiden esitöissä (HE 295/1993, HE 194/2006 tai HE 245/2014) on tilintarkastajan

edellytetty arvioivan riippumattomuuttaan toimeksiannon vastaanottamisesta alkaen.

Tilintarkastusdirektiivin muutetun 22 artiklan mukaan riippumattomuuden tulee kuitenkin kattaa aina tarkastettavan tilinpäätöksen kattama aika. Koska tilintarkastaja usein valitaan tehtäväänsä ensimmäisen tarkastettavan tilikauden alkamisen jälkeen, ehdotetaan pykälän 1 momenttiin otettavaksi nimenomainen maininta riippumattomuuden kattamasta ajasta.

Selvyyden vuoksi pykälän 1 momentissa todetaan se vakiintunut tulkinta, että lainkohdan mukaiseen velvollisuuteen sisältyy tilintarkastajalle jatkuva velvollisuus dokumentoida riippumattomuuden ja objektiivisuuden turvaavat järjestelynsä.

Toiminnan järjestäminen riippumattomuuden turvaavalla tavalla tarkoittaa tilintarkastusdirektiivin 24 a artiklan mukaan tilintarkastajan koko toiminnan laajuuden ja monimutkaisuuden suhteen asianmukaisen tehokkaita menettelyjä riippumattomuuteen kohdistuvien uhkien estämiseksi, havaitsemiseksi ja käsittelemiseksi. Erityisesti on varmistettava, ettei kukaan muu kuin tilintarkastusta tilintarkastajan tai päävastuullisen tilintarkastajan valvonnassa tekevä, 6 § 6 momentin kohta 2, puutu tilintarkastukseen ja siten vaaranna tilintarkastuksen riippumattomuutta ja objektiivisuutta.

Pykälän 2 momentti vastaa aikaisemman lain 4 luvun vastaavaa 6 §:n 2 momenttia.

Pykälän 3 momentin 1 kohdan taustalla on direktiivin osin muutetun 22 artiklan alakohdat 3 ja 4, joissa käsitellään tilanteita, jotka eivät välttämättä ole kokonaan kiellettyjä eli esteellisyysperusteita. Näissä tilanteissa uhka tilintarkastajan riippumattomuudelle saatetaan välttää varotoimin.

Pykälän 3 momentin 1 kohtaan ehdotetulla muutoksella tuodaan esiin, että kohdassa tarkoitettu suhde voi olla muukin kuin liikesuhde, esimerkiksi tilintarkastaja ja yhteisö ovat osapuolia toiselle tai molemmille tärkeässä oikeudenkäynnissä. Ilmaus "taloudellisia tai muita etuuksia" sisältää direktiivin 22 artiklan kohdan 1 alakohdassa 3 mainitun eturistiriidan, alakohdassa 4 mainitun oman intressin ja 22 artiklan kohdassa 5 tarkoitettut rahalahjat ja palvelukset. Pykälän 3 momentin kohdat 2, 3, 4 ja 5 vastaavat aikaisemman lain 4 luvun vastaavan 6 §:n 3 momentin kohtia 2, 3, 4 ja 5.

Pykälän 4 ja 5 momentit vastaavat aikaisemman lain 4 luvun vastaavia 6 §:n 4 ja 5 momentteja.

Pykälän 6 momentin 4 kohtaa ehdotetaan muutettavaksi vastaamaan sen alkuperäisiä perusteluja (HE 194/2006), jolla osaltaan implementoitiin Komission riippumattomuussuositus K(2002)1873. Suosituksen mukaan riippumattomuusarvioinnissa tilintarkastajaan rinnastetaan tilintarkastusyhteisön osakas ja muu johtavassa asemassa oleva silloin, kun hän työskentelee toimeksiantoon toteuttamiseen merkittävästi osallistuvassa yksikössä. Riippumattomuusarvioinnissa merkityksellistä on siten kyseisen yksikön osallistuminen toimeksiannon toteuttamiseen, ei kyseisen henkilön osallistuminen. Koska tilintarkastusyhteisöjen organisaatorakenteeseen ei ole yhtenäistä tai pysyvää mallia, "yksiköstä" voidaan antaa vain esimerkkejä:

osasto, ryhmä, aluetoimisto tai vastaava organisaation osa. Kohdan sisältönä kuitenkin on, että jos tilintarkastusyhteisön omistaja tai johtohenkilö pystyy vaikuttamaan merkittävästi tilintarkastukseen, hänet on otettava huomioon tilintarkastuksen riippumattomuusarvioinnissa. Pykälän 6 momentin kohdat 1, 2 ja 3 vastaavat aikaisemman lain 4 luvun vastaavia 6 §:n 6 momentin kohtia 1, 2 ja 3.

Ehdotettu pykälän uusi 7 *momentti* perustuu tilintarkastusdirektiivin 22 artiklaan. Siinä uudelleenarvioinnin laukaisevina tekijöinä eli ehdotetussa säännöksessä ”yritysjärjestelyinä” mainitaan tarkastuskohteen hankinta uudelle omistajalle, sulautuminen ja tarkastuskohteen tekemä yrityshankinta. Esimerkki ehdotetun säännöksen kattamasta tilanteesta on tarkastuskohteen sulautuminen tilintarkastajan lähipiiriin kuuluvan henkilön johtamaan yritykseen.

7 §. Tilintarkastajan esteellisyys. Pykälän 1 momentin 1 kohtaan esitetään täydennyksenä mainintaa samaan konserniin kuuluvasta säätiöstä. Tämä vastaa säännöksen vakiintunutta tulkintaa ja säännöksen alkuperäisen muodon eli edellisen tilintarkastuslain 25 § 1 momentin perusteluja (HE 194/2006 s. 47).

Pykälän 1 momentin kohdat 2, 3, 4 ja 5 vastaavat aikaisemman lain 4 luvun vastaavan 7 §:n 3 momentin kohtia 2, 3, 4 ja 5.

Pykälän 1 momentin 6 kohdan mukaan tarkastuskohteen liikkeeseen laskema tai takaama rahoitusväline voi synnyttää esteellisyyden toimia tilintarkastajana. Rahoitusvälineellä tarkoitetaan sijoituspalvelulain (747/2012) 1 luvun 10 § 1 momentin 1 ja 3-9 kohdassa tarkoitettua rahoitusvälinettä eli esimerkiksi pörssiosaketta tai joukkovelkakirjalainaa. Rahoitusväline on voimassa olevan lain aikana katsottu sisältyvän tyyppistään riippuen joko tilintarkastajan omistuksia tai hänen saamiaan etuja koskeviin säännöksiin viitaten tämän momentin kohtiin 4 ja 5. Erillinen maininta rahoitusvälineestä on tarpeen, jotta rahoitusvälineeseen uudistetun tilintarkastusdirektiivin mukaan liittyvä muusta esteellisyyssääntelystä poikkeava lähipiirisääntely ja omistamista laajempi tunnusmerkistö saadaan määritetyksi.

Rahoitusvälineen omistamisen, siitä koituvan edun tai siihen liittyvään liiketoimeen osallistumisen kannalta merkityksellinen henkilöpiiri määräytyy direktiivin 2004/72/EY (22) 1 artiklan 2 kohdan mukaisesti. Tämä lähipiiri on laajempi kuin muissa tässä pykälässä tarkoitetuissa tilanteissa sovellettava lähipiiri ja koskee siis ainoastaan rahoitusvälinettä koskevia esteellisyystilanteita. Rahoitusvälineen omistamisen lisäksi tilintarkastaja voi tulla esteelliseksi, jos hänelle tai hänen lähipiirilleen muutoin koituu välitöntä etua rahoitusvälineestä tai hän osallistuu rahoitusvälinettä koskevaan liiketoimeen. Siten tilintarkastaja ei voisi kiertää rahoitusvälineen omistamisen aiheuttamaa esteellisyyttä sijoittamalla rahoitusvälineeseen esimerkiksi osakevaihtosopimuksen tai erilaisten tuotto-swap -järjestelyjen kautta. Kohta perustuu tilintarkastusdirektiivin 22 artiklaan.

Pykälän 1 momentin 7 kohta vastaa aikaisemman lain 4 luvun vastaavan 7 §:n 1 momentin kohtaa 6.

Pykälän 1 momentin 8 kohta vastaa aikaisemman lain 4 luvun vastaavan 7 §:n 1 momentin kohtaa 7. Aikaisemman lain 7 §:n 1 momentin 8 kohta kumoutuu.

Kyseisellä aikaisemmalla kohdalla 8 tavoiteltiin ns. jäähdyttelyjakson toteutumisen turvaamista. Aikaisemman kohdan 8 tavoitteet saavutetaan paremmin tämän 4 luvun 11 §:ssä ehdotetulla tavalla, jossa ehdotetaan luonnolliselle henkilölle kielto siirtyä tilintarkastuskohteen palvelukseen ennen kuin vuosi on kulunut siitä, kun henkilö lakkasi toimimasta kohteen tilintarkastajana. Yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön kohdalla tilintarkastajan ns. jäähdyttelyjaksoksi ehdotetaan kahta vuotta.

Pykälän 2 momentti vastaa aikaisemman lain 4 luvun vastaavan 7 §:n 2 momenttia.

Pykälän 3 momentti vastaa aikaisemman lain 4 luvun vastaavan 7 §:n 3 momenttia.

Pykälän 4 momentti vastaa aikaisemman lain 4 luvun vastaavan 7 §:n 4 momenttia.

8 §. Tilintarkastajan salassapitovelvollisuus. Pykälän 1 momentti vastaa aikaisemman lain 4 luvun vastaavan 8 §:n 1 momenttia.

Pykälän 2 momentin 1 kohtaa ehdotetaan muutettavaksi siten, että lain lisäksi mainitaan Euroopan Unionin tilintarkastusasetus. Tilintarkastusasetuksen 7 artiklan mukaan yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajalla on velvollisuus ilmoittaa sääntöjen vastaisuuksista viranomaisille. Pykälän 2 momentin kohdat 2, 3 ja 4 vastaavat aikaisemman lain 4 luvun vastaavan 8 §:n 2 momentin kohtia 2, 3 ja 4.

Pykälään ehdotetaan lisättäväksi uusi 3 momentti, jossa säädetään tilintarkastajalle oikeudesta, ei siis velvollisuudesta luovuttaa toiselle tilintarkastajalle, myös muussa kuin ETA-valtiossa olevalle tilintarkastajalle, salassapitovelvollisuuden estämättä tilintarkastukseen tarvittavia tietoja. Tilintarkastajan on harkittava tietojen luovuttamisen tarpeellisuus. Lisäksi tilintarkastajan on tietojen luovuttamista koskevassa harkinnassaan huomioitava ja varmistettava muun muassa, että luovutus ei vaaranna arvopaperimarkkinalain (746/2012) sisäpiiritietosäännöksiä, osakeyhtiölain (624/2006) yhdenvertaisuusnäkökohtiin liittyviä säännöksiä tai rikoslain (39/1889) säännöksiä. Tilintarkastajan on myös otettava huomioon henkilötietolain (523/1999) säännökset. Tilanteesta riippuen tiedonvaihto voidaan esimerkiksi konserniyhtiöiden tilintarkastajien kesken hoitaa tytäryhtiön ja emoyhtiön välillä, jolloin arvopaperimarkkinalain mukainen velvollisuus sisäpiirirekisterimerkinnän tekemiseen on tarvittaessa huomioitava. Momentin soveltaminen ei voi johtaa tilanteeseen, jossa tilintarkastajaan sovellettaisiin tietoja vastaanottavan valtion lainsäädäntöä. Uusi momentti perustuu direktiivin 23 artiklan 5 kohtaan. Edellisen lisäksi laki sisältää myös 2 luvun 10 §:ssä säädetyn velvollisuuden antaa tilintarkastuksen suorittamista varten tarpeelliset tiedot seuraajalleen tai samaan konserniin, konsolidointiryhmään tai muuhun yhteistä raportointia edellyttävään kokonaisuuteen kuuluvien yhtiöiden tilintarkastajien keskinäisen tiedonvaihdon. Uusi 3 momentti korvaa voimassa olevan lain 8 §:n 3 momentin, joka käsitteli tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuutta säännösten tai määräysten vastaisuuksien ilmoittamisesta viranomaisille. Kyseinen säännös ehdotetaan kumottavaksi, koska Euroopan unionin tilintarkastusasetuksen mukainen velvollisuus yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöihin liittyvään sääntöjen vastaisuuksista ilmoittamiseen on huomioitu

tämän pykälän 2 momentin kohdassa 1. Tilintarkastusasetuksen 7 artikla sisältää velvoitteen ilmoittaa sääntöjen vastaisuuksista viranomaisille, kun kyse on yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajasta.

9 §. Asiakasrekisteri. Uutta asiakasrekisteriä sääntelevää pykälää ehdotetaan lisättäväksi. Pykälän 1 momentin mukaan perityistä palkkioista on asiakasrekisteriin sisällytettävä tiedot asiakkaan tilikausien eikä tilintarkastajan tilikausien mukaan, koska asiakasrekisterin tiedot on loogista koota asiakkaan olosuhteiden perusteella. Esitetty säännös perustuu tilintarkastusdirektiivin 24 b artiklaan.

Pykälän 2 momentin mukaan mahdollisuus asiakasrekisterin ulkoistamiseen voi olla tarpeen esimerkiksi silloin, kun tilintarkastusyhteisössä työskentelevä tilintarkastaja hoitaa tilintarkastusyhteisön toimeksiantojen lisäksi tilintarkastuksia, joihin hänet henkilökohtaisesti on valittu tilintarkastajaksi. Ei ole perusteltua edellyttää tilintarkastajalta investointeja asiakasrekisteriin, jos hän voi hoitaa asian tehokkaasti ulkoistamalla sen pitämisen tilintarkastusyhteisölle.

10 §. Tilintarkastuskansio. Uutta tilintarkastuskansiota käsittelevää pykälää ehdotetaan lisättäväksi. Tilintarkastajan on dokumentoitava ainakin tilintarkastusdirektiivin 22 b artiklan 1 kohdan mukaiset tiedot ja tapauksen mukaan EU-tilintarkastusasetuksen 6-8 artiklan mukaiset tiedot. Tilintarkastajan on säilytettävä kaikki muut tiedot ja asiakirjat, joilla on merkitystä 3 luvun 5 §:n mukaisen tilintarkastuskertomuksen ja EU-tilintarkastusasetuksen 11 artiklassa tarkoitetun lisäraportin tukena ja seurattaessa tilintarkastusdirektiivin ja muiden sovellettavien säännösten noudattamista.

Tilintarkastuskansion sulkemisella tarkoitetaan sitä, että siihen ei sen sulkemisen jälkeen lisätä aineistoa eikä siitä poisteta aineistoa eikä myöskään tehdä tai poisteta merkintöjä. Tilintarkastajan tulee määritellä omiin prosesseihinsa ja työvälineisiinsä soveltuva mahdollisimman luotettava menettely tilintarkastuskansion sulkemiseksi. Paperinen kansio katsotaan hyväksytysti suljetuksi esimerkiksi siten, että sen kansilehteen tehdään sulkemisajankohtaa koskeva merkintä. Sähköinen kansio voidaan sulkea esimerkiksi polttamalla se optiselle tallennusvälineelle. Kansion sulkemisen määräaika koskevan säännöksen tarkoituksena on varmistaa tilintarkastuskansion sisällön luotettavuus ja eheys tilintarkastajan tekemän työn dokumentointina. Direktiiviin perustuva 60 päivän määräaika ei ole aineellisesti olennainen sinänsä. Tilintarkastuksen sesonkiluonteisuuden vuoksi määräajan epäolennaiset, jopa muutamien kuukausien mittaiset ylitykset eivät ole säännöksen tavoitteiden kannalta olennaisia, vaan olosuhteista riippuen jopa anteeksiannettavia. Sen sijaan säännöksen kannalta vakavia rikkomuksia olisivat kerran suljetun tilintarkastuskansion sisällön muuttaminen siihen kohdistuvien selvitysten alkaessa, esimerkiksi tilintarkastajan laadunvalvonnan tai häneen kohdistetun kanteen johdosta. Esitetty säännös perustuu tilintarkastusdirektiivin 24 b artiklaan.

11 §. Tilintarkastajan toiminnan järjestäminen. Pykälä perustuu muutostilintarkastusdirektiiviin, joka sisältää useita säännöksiä tilintarkastajan toiminnan järjestämisestä. Asiakasrekisteriä ja tilintarkastuskansiota koskevat säännökset on otettu

lakiin tämän luvun 9 ja 10 §:in. Muilta tarpeellisilta osin direktiivin säännökset voidaan saattaa Suomessa voimaan työ- ja elinkeinoministeriön asetuksella.

12 §. *Tilintarkastajan siirtyminen tarkastetun yhteisön palvelukseen.* Uutta pykälää 12, joka käsittelee tilintarkastajan siirtymistä tarkastetun yhteisön palvelukseen, ehdotetaan lisättäväksi. Säännös perustuu direktiivin 22 a artiklaan. Yhteisön palvelukseen siirtymisellä tarkoitetaan, ettei tilintarkastaja voi ottaa vastaan johtoon kuuluvan avainhenkilön tehtäviä, jäsenyyttä tarkastusvaliokunnan tai vastaavassa elimessä eikä myöskään jäsenyyttä kyseisen yhteisön hallintoelimestä.

Pykälän 1 momentissa määritellään perustilanne, joka koskee kaikkia tämän lain 3 luvun mukaista tilintarkastusta suorittavia tilintarkastajia tai päävastuullisia tilintarkastajia. Nämä henkilöt eivät voi siirtyä tarkastuskohteensa palvelukseen tai sen luottamuselinten jäseneksi ennen kuin vähintään yksi vuosi on kulunut tilintarkastustoimeksiannon päättymisestä ja hänen toimikautensa on samalla päättynyt. Tätä ajanjaksoa kutsutaan ns. cool off eli jäähdyttelyjaksoksi. Johtoon kuuluvilla avainhenkilöillä tarkoitetaan toimitusjohtajan apuna toimivan johtoryhmän jäseniä tai toimitusjohtajan tai hallituksen avainhenkilöiksi määrittelemiä henkilöitä. Talousjohtajan tai vastaavan henkilön katsotaan olevan yhteisön avainhenkilö ilman erillistä määrittelyä. Tilintarkastajaan verrattavana henkilönä pidetään myös henkilöä, joka on tilintarkastustoimeksiannon päätyttyä luopunut hyväksynnästä, eikä siten ole enää tilintarkastaja. Häneen sovelletaan myös yllä mainittua jäähdyttelyjaksoa.

Pykälän 2 momentissa todetaan, että edellä 1 momentissa mainittuun perustilanteeseen ovat poikkeuksena ne henkilöt, jotka suorittavat yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteisiä tilintarkastuksia. Heidän kohdallaan ns. jäähdyttelyjakso on vähintään kaksi vuotta.

Pykälän 3 momentin mukaan edellä 1 momentissa määriteltyä yhden vuoden ns. jäähdyttelyjaksoa sovelletaan myös lakisääteistä tilintarkastusta suorittavan tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön työntekijöihin ja muihin tilintarkastusyhteisön osakkaisiin kuin päävastuullisiin tilintarkastajiin sekä niihin muihin luonnollisiin henkilöihin, joiden tarjoamat palvelut ovat tällaisen lakisääteisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön käytettävissä tai määräysvallassa ja jotka itse ovat lakisääteisiä tilintarkastajia.

5 luku Yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajaa ja tilintarkastusta koskevat erityissäännökset

Luvussa säädetään yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajaa tilintarkastusta ja tilintarkastajaa koskevista erityissäännöksistä. Yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö on määritelty 1 luvun 2 §:ssä ja sillä tarkoitetaan kirjanpitolain 1 luvun 9 §:ssä tarkoitettua yleisen edun kannalta merkittävää yhteisöä. Mikään ei kuitenkaan estä eri toimialojen erityislaeissa säätämästä, että tämän luvun säännöksiä sovelletaan kyseisen toimialan yhteisöihin ilman, että ne määriteltäisiin yleisen edun kannalta merkittäviksi yhteisöiksi. Lain 5 luku koskisi siten jatkossa kaikkia yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä, kun voimassa olevan

lain 5 luvussa annetaan säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevien yhteisöjen tilintarkastajaa koskevia säännöksiä.

1 §. *Toimikausien enimmäiskesto.* Pykälässä ehdotetaan säädettäväksi yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajaksi valitun tilintarkastusyhteisön toimikausien yhteenlasketusta enimmäiskestosta (rotaatio). Perussääntönä on pykälän 1 momentin mukaan, että tilintarkastusyhteisön toimikausien yhteenlaskettu kesto voi olla enintään kymmenen vuotta. Säännös perustuu EU:n tilintarkastusasetuksen 16 artiklaan.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin mahdollisuudesta jatkaa 1 momentissa tarkoitettua toimeksiantoa edellä tarkoitetun 10 vuoden jälkeen. Toimeksiantoa voidaan jatkaa ainoastaan, jos yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö järjestää tarjouskilpailun EU:n tilintarkastusasetuksen 16 artiklan 2-5 kohtien mukaisesti. Kilpailutuksen jälkeen sama tilintarkastaja voi toimia yhteisön tilintarkastajana siten, että kilpailutusta ennen ja jälkeen olevien toimikausien yhteenlaskettu kesto on enintään kaksikymmentä vuotta. Säännös perustuu EU:n tilintarkastusasetuksen 17 artiklan 4 kohdan a alakohtaan.

Pykälän 3 momentin mukaan tilintarkastajan toimikausien enimmäiskesto voi poikkeuksellisesti olla enintään kaksikymmentäneljä vuotta. Edellytyksenä on, että 1 ja 2 momentissa tarkoitettut enimmäiskestot on saavutettu ja että useampi kuin yksi tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö on valittuna samanaikaisesti sekä että tilintarkastuksen tuloksena kyseiset tilintarkastajat antavat yhteisen tilintarkastuskertomuksen.

Pykälän 4 momentin mukaan 1 ja 2 momentin enimmäiskestoja laskettaessa huomioidaan myös sellaiset toimikaudet, joilla tilintarkastajan on toiminut 1 tai 2 momentissa tarkoitettussa tilintarkastusyhteisössä toimiva luonnollinen henkilö. Lisäksi tilintarkastajan valinta voi 1 tai 2 momentin enimmäiskeston täytyttyä kohdistua kyseisessä tilintarkastusyhteisössä toimivaan luonnolliseen henkilöön ainoastaan samoin edellytyksin kuin kyseiseen tilintarkastusyhteisöön.

Pykälän 5 momentin mukaan tilintarkastajan valinta voidaan enimmäiskeston täytyttyä kohdistaa tilintarkastusyhteisössä toimivaan tilintarkastajaan samoin edellytyksin kuin kyseiseen tilintarkastusyhteisöön.

2 §. *Tilintarkastajan erottaminen tuomioistuimen päätöksellä.* Lakiin ehdotetaan lisättäväksi uusi säännös tilintarkastajan erottamisesta nostamalla tätä koskeva kanne yleisessä tuomioistuimessa. Säännös koskee yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajan erottamista toimestaan. Pykälä perustuu tilintarkastusdirektiivin 38 artiklan 3 kohtaan ja se täydentää 2 luvun 9 §:ää, jossa on yleissäännös tilintarkastajan erottamisesta ja eroamisesta sekä 8 §:ää, jossa säädetään Patentti- ja rekisterihallituksen velvollisuudesta määrätä tilintarkastaja tietyissä tilanteissa.

Pykälän 1 momentin mukaisesti tuomioistuimen on erotettava tilintarkastaja, jos erottamiselle on perusteltu syy. Perusteltuja syitä voivat olla esimerkiksi ne syyt, joiden perusteella se, joka on tilintarkastajan valinnut, määrännyt tai osoittanut

tehtävänsä, voi erottaa tilintarkastajan 2 luvun 9 §:n perusteella. Perusteltu syy saattaa olla sekin, että tilintarkastajan ammattitaito ei täytä kohtuudella asetettavia vaatimuksia tai että tilintarkastajan riippumattomuuden arvioidaan vaarantuneen tai tilintarkastaja ei terveydellisistä syistä johtuen ole kykenevä hoitamaan tehtäviään.

Pykälän 2 momentissa säädetään niistä, jotka voivat nostaa kanteen tilintarkastajan erottamiseksi. Erottamista koskevan kanteen voivat nostaa osakeyhtiön osakkeenomistajat, jotka edustavat vähintään yhtä kahdeskymmenesosaa eli viittä prosenttia osakkeiden tuottamasta äänimäärästä tai osakepääomasta. Osuuskunnan tilintarkastajan erottamiseksi kanteen voivat nostaa osuuskunnan jäsenet, jotka edustavat vastaavaa osaa osuuskunnan jäsenistöstä. Lisäksi erottamista koskevan kanteen voivat nostaa Tilintarkastusvalvonta ja Finanssivalvonta. Asia käsitellään tuomioistuimessa riita-asiana. Tilintarkastaja on tuomioistuimen toimesta erotettava, milloin siihen on perusteltu syy.

Pykälän 3 momentissa säädetään tilintarkastajan erottamista koskevan asian käsittelystä tuomioistuimessa kiireellisesti.

Pykälän 4 momentin mukaisesti tuomioistuimen on toimitettava tilintarkastajan erottamista koskeva lainvoimainen tuomio tiedoksi Tilintarkastusvalvonnalle.

3 §. *Muiden kuin tilintarkastuspalveluiden rajoittaminen.* Yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajan mahdollisuutta muiden kuin tilintarkastuspalveluiden tarjoamiseen on uudessa EU-säätelyssä rajoitettu. Pykälässä säädetään muiden kuin tilintarkastuspalveluiden tarjoamisesta tilintarkastusasiakkaalle tai sen konserniy yritykselle. Tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö, jossa tilintarkastaja toimii ja saman ketjun jäsen, johon tilintarkastaja kuuluu, voi 1 momentin mukaan tarjota muita palveluita kuin niitä, jotka on kielletty EU:n tilintarkastusasetuksen 5 artiklassa. Ketjulla tarkoitetaan tilintarkastusdirektiivin 2 artiklan 7 kohdassa tarkoitettua ketjua eli yhteistyöhön tarkoitettua suurempaa kokonaisuutta, johon tilintarkastaja kuuluu. Lisäksi ketjuksi katsotaan toimijoiden kokonaisuus, joka on tarkoitettu voittojen tai kustannusten jakamiseen tai jolla on yhteinen omistus, määräysvalta tai johto, yhteiset laadunvarmistusohjeet ja -menettelytavat, yhteinen liiketoimintasuunnitelma tai joka käyttää yhteistä markkinointinimeä tai yhteisiä asiantuntijaresursseja. Artiklassa on yksityiskohtaiset säännökset niistä palveluista, joiden tarjoaminen tilintarkastettavalle yhteisölle ja sen konserniyhteisölle on kokonaan kielletty.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin poikkeama 5 artiklassa säänneltyyn kiellettyjen palveluiden listaan (musta lista). Momentissa yksilöitäisiin ne palvelut, joita tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö, jossa tilintarkastaja toimii tai sen ketjun jäsen, johon tilintarkastaja kuuluu, voi EU:n tilintarkastusasetuksen 5 artiklan estämättä tarjota tarkastettavalle ja sen konserniy yritykselle myös jatkossa, vaikka ne lähtökohtaisesti kielletään edellä mainitussa artiklassa. Momentin poikkeussäännös perustuu EU:n tilintarkastusasetuksen 5 artiklan 3 kohdassa säädettyyn

jäsenvaltio-optioon, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat sallia tiettyjen, muutoin 5 artiklassa kiellettyjen palveluiden tarjoamisen.

Lisäksi pykälän 2 momentin mukaan tilintarkastaja voi tarjota tarkastettavalle yhteisölle ja sen konserniyhteisölle 3 ja 4 momentissa täsmennetyin edellytyksin arvonmäärittämissä palveluissa, joihin ovat sallittuja myös arvonmäärittämissä palveluissa aktuaaripalveluiden ja oikeudenkäynteihin liittyvien tukipalveluiden tarjoamisen yhteydessä. Lisäksi tilintarkastaja voi tarjota veropalveluita, niiden liittyessä verolomakkeiden täyttämiseen, julkisten tukien ja verokannustimien eli verovähennysten yksilöimiseen, verotarkastuksissa avustamiseen sekä välittömien verojen kuten tuloveron, välillisten verojen kuten arvonlisäveron sekä laskennallisten verovelkojen ja -saamisten laskemiseen taikka veroneuvontaan.

Tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö, jossa tilintarkastaja toimii tai sen ketjun jäsen, johon tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, jossa tilintarkastaja toimii, kuuluu, ei kuitenkaan voi tarjota 2 momentissa tarkoitettuja palveluita, jos niiden vaikutus tarkastettavaan tilinpäätökseen on vähäistä suurempi. Rajoitus perustuu EU:n tilintarkastusasetuksen 5 artiklan 3 kohdan a alakohtaan, jonka mukaan tarjottavilla palveluilla ei saa olla suoraa vaikutusta tai niillä on erikseen tai yhdessä vain vähäinen vaikutus tarkastettavaan tilinpäätökseen.

Pykälän 3 momentin mukaan tilintarkastajan on ennen palveluiden tarjoamista arvioitava vaikutukset, mikä arviointi on dokumentoitava. Säännös perustuu EU:n tilintarkastusasetuksen 5 artiklan 3 kohdan b alakohtaan, jonka mukaan tilinpäätöksiin kohdistuvan vaikutuksen arviointi on dokumentoitava kattavasti ja selitettävä tarkastusvaliokunnalle annettavassa lisäraportissa.

Pykälän 4 momenttiin ehdotetaan selvyuden vuoksi säännöstä siitä, että aina on kuitenkin noudatettava 3 luvun säännöksiä riippumattomuudesta, esteellisyydestä ja ammattieettisistä periaatteista.

4 §. *Muiden kuin tilintarkastuspalkkioiden enimmäismäärä.* EU:n tilintarkastusasetuksen 4 artiklassa säädetään palkkiokatto tilintarkastajalle muista kuin tilintarkastuspalveluista maksettaville palkkioille. Säännös ei huomioi sitä tilintarkastuslain mahdollistamaa tilannetta, että tilintarkastajaksi valitaan tilintarkastusyhteisössä toimiva luonnollinen henkilö. EU-asetuksen säännöksen kiertämisen estämiseksi ehdotetaan, että pykälän 1 momenttiin otetaan uusi säännös. Säännöksen mukaan sovellettaessa EU:n tilintarkastusasetuksen 4 artiklaa, jossa säädetään tilintarkastajalle maksettavista palkkioista, kokonaispalkkioihin, joita tarkastuksen kohde maksaa tilintarkastajalle, lasketaan mukaan tilintarkastajan toimiessa tilintarkastusyhteisössä myös tilintarkastusyhteisölle maksettavat palkkiot. Tosiasiansa tilanne usein on sellainen, että kaikki tällaiset palkkiot maksetaan tilintarkastajan sijasta tilintarkastusyhteisölle, jossa tilintarkastaja toimii.

Pykälän 2 momentissa säädetään, että Tilintarkastusvalvonta voi tilintarkastajan hakemuksesta antaa luvan poiketa EU:n tilintarkastusasetuksen 4 artiklan 2 kohdassa säädetystä muista kuin tilintarkastuspalkkioita kokevien palkkioiden

enimmäismäärästä. Säännös perustuu EU:n tilintarkastusasetuksen 4 artiklan 2 kohdan 3 kappaleessa säädettyyn jäsenvaltio-optioon.

EU:n tilintarkastusasetuksen 4 artiklan 2 kohdan 1 kappaleen mukaan, jos tilintarkastaja tarjoaa tarkastettavalle yhteisölle tai sen konserniyhteisöille sellaisia muita kuin tilintarkastuspalveluita, joiden tarjoamista ei ole kielletty EU:n tilintarkastusasetuksen 5 artiklan 1 kohdassa, vähintään kolmena perättäisenä tilikautena, voi palkkioiden yhteenlaskettu määrä näistä muista kuin tilintarkastuspalveluista olla neljäntenä vuonna enintään 70 prosenttia kolmena edellisenä vuonna maksettujen tilintarkastuspalkkioiden keskiarvosta. Keskiarvo lasketaan siten kolmesta palvelujen tarjoamista edeltävästä vuodesta ja jos välissä on vuosia, jolloin palveluita esimerkiksi ei ole tarjottu, asetuksen säännöstä ei lainkaan sovelleta.

Pykälän 3 *momentin* mukaan poikkeusluvan saaminen on Tilintarkastusvalvonnan harkinnassa. Luvan antamisen edellytyksenä on, että siihen on tarkastettavan yhteisön toiminnasta johtuvia erityisiä syitä. Momentissa tarkoitettuja erityisiä syitä voivat olla esimerkiksi yritysjärjestelyt tai muut yhtiöoikeudelliset tilanteet kuten pääomamarkkinatransaktioihin liittyvät toimet kuten listautuminen. Tilintarkastajalta tällaisissa erityisissä tilanteissa hankittavat palvelut voivat liittyä esimerkiksi listalleottoesitteisiin, proforma-informaation tuottamiseen ja ns. Comfort letter -asiakirjoihin.

Pykälän 4 *momentin* mukaan Tilintarkastusvalvonta voi antaa poikkeusluvan 4 artiklan 2 kohdassa säädetystä palkkioiden enimmäismäärästä enintään kahden tilikauden ajaksi. Poikkeusluvan nojalla tilintarkastaja voi siten tarjota palveluita, vaikka palkkiot ylittäisivät 70 prosenttia edellisen kolmen vuoden tilintarkastuspalkkioiden keskiarvosta.

Voimassa olevan lain 5 luvun 2 § ja 3 § ehdotetaan kumottavaksi, koska sekä tilintarkastusyhteisön hallitukselle antamat tiedot että hallintoa ja toimintaa koskevien tietojen julkistaminen on säännelty tilintarkastusasetuksen artikloissa 6, 10 ja 13. Tilintarkastusasetus astuu voimaan ilman erillistä täytäntöönpanoa.

6 luku Hyväksyminen ja rekisteröinti

9 §. Tilintarkastajarekisteri. Pykälän 1, 2 ja 3 momentit vastaavat aikaisemman lain 6 luvun vastaavia 9 §:n 1, 2 ja 3 momenttia kuitenkin niin, että 1 *momentin* kohtaa 6 on tarkennettu siten, että siihen on listattu tarkemmin ne seuraamukset, jotka rekisteriin merkitään. Rekisteriin merkittäviä seuraamuksia ovat siten, varoitus, hyväksymisen peruuttaminen ja peruuttamisen ajankohta, määräaikainen toimintakielto, seuraamusmaksu ja uhkasakko. Lisäksi rekisteriin merkitään myös tilintarkastuslautakunnan tekemä ilmoitus siitä, että tilintarkastuskertomus ei täytä siitä annettuja säännöksiä.

Pykälään ehdotetaan lisättäväksi uusi 4 *momentti*. Momentissa säädetään sellaisen tilintarkastusyhteisöiden rekisteröinnistä, jotka on hyväksytty ja rekisteröity toisessa jäsenvaltiossa tilintarkastusyhteisöksi. Lisäksi tilintarkastusyhteisön päävastuulliseen tilintarkastajaan kohdistuu vaatimuksia 6 luvun 2 ja 3 §:n hyväksymistä

koskevien kriteerien muodossa. Päävastuulliseen tilintarkastajaan sovelletaan, mitä lain 3 luvun 5 §:ssä säädetään päävastuullisesta tilintarkastajasta. Uusi momentti perustuu direktiivin 3 a artiklan 1 alakohtaan. Tilintarkastusvalvonnan on tehtävä ilmoitus rekisteröinnistä Suomen tilintarkastajarekisteriin, jos täällä rekisteröitävä yhteisö on rekisteröity omassa kotijäsenvaltiossaan. Tämä perustuu direktiivin 3 a artiklan alakohtaan 3.

Muiden kuin ETA-valtioissa hyväksytyjen ja rekisteröityjen tilintarkastajien rekisteröintiä koskevaa pykälän 5 *momenttia* muutetaan vastaamaan direktiivin 45 artiklan 1 kohdan alakohtien a ja b edellytyksiä kahdella uudella alakohdalla. Muilta osin pykälä vastaa aikaisempaa sanamuotoa.

Momenttiin ehdotetaan lisättäväksi 1 *alakohta* direktiivin 45 artiklan 1 kohdan alakohdan a mukaisesti koskemaan sellaisia arvopapereita, joiden yksikkökohtainen nimellisarvo tai kirjanpidollinen vasta-arvo on vähintään 50 000 euroa tai tätä liikkeeseenlaskupäivänä vastaava määrä muussa valuutassa, kun liikkeeseenlasku on tapahtunut ennen 31 päivä joulukuuta 2010.

Momenttiin ehdotetaan lisättäväksi 2 *alakohta*, johon on lisätty direktiivin 45 artiklan 1 kohdan b alakohdan edellyttämä uusi 100 000 euron nimellisarvoa tai kirjanpidollista vasta-arvoa koskeva vähimmäisraja, kun arvopaperien liikkeeseenlasku on tapahtunut 31 päivä joulukuuta 2010 jälkeen.

Pykälän 6 *momentti* vastaa aikaisemman lain 6 luvun vastaavaa 9 §:n 5 momenttia.

7 luku Ohjaus, kehittäminen ja valvonta

3 §. Valvottavat. Pykälän 1 *momentti* vastaa aikaisemman lain 7 luvun 3 §:n 1 momenttia.

Pykälään ehdotetaan uutta 2 *momenttia*. Momentti perustuu direktiivin 34 artiklaan. Tilintarkastuslain 6 luvun 9 §:n 4 ja 5 momenttien perusteella Suomessa rekisteröidyt tilintarkastusyhteisöt kuuluvat laaduntarkastuksen osalta Tilintarkastusvalvonnan alaisuuteen tilintarkastuslain (459/2007) 40 §:n perusteluiden kotivaltioperiaatteesta poiketen. Tilintarkastusvalvonta ei kohdistu laaduntarkastusta tilintarkastusyhteisön kotivaltiossa suorittamiin tilintarkastuksiin, vaan kotivaltioperiaate pätee tällaisten tilintarkastustoimeksiantojen osalta normaalisti.

Pykälän 3, 4 ja 5 *momentit* vastaavat aikaisemman lain 7 luvun 3 §:n 2, 3 ja 4 momentteja.

9 §. Laadunvalvonta. Pykälän 1 *momentin* 1 kohta vastaa muutoin voimassa olevaa lakia, mutta siitä ehdotetaan poistettavaksi säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön laaduntarkastusten suorittaminen kolmen vuoden välein. Jatkossa näitä laaduntarkastuksia sääntelee tilintarkastusasetus, siten kuin selvyuden vuoksi ehdotetaan jäljempänä 4 momentissa säädettäväksi.

Säännöksen mukaan tilintarkastaja määrätään laaduntarkastukseen vähintään joka kuudes vuosi. Säännös sisältää sisäänrakennettuna ajatuksen siitä, että tilintarkastaja on kuitenkin määrättävä laaduntarkastukseen useammin, jos siihen on

tehdystä riskianalyysistä johtuen aiheetta. Säännös perustuu tilintarkastusdirektiivin 29 artiklan 1 kohdan h-alakohtaan.

Pykälän 1 momentin 3 kohtaa ehdotetaan muutettavaksi siten, että laaduntarkastusten sisällöstä ja toteuttamistavasta päättäessään Tilintarkastusvalvonnan tulee ottaa huomioon laaduntarkastuksen kohteena olevan tilintarkastajan toiminnan laajuus ja monimutkaisuus. Laadunvalvonnan tulee siten olla oikeasuhtaista ja asianmukaista. Muutos perustuu tilintarkastusdirektiivin 29 artiklan 1 kohdan k-alakohtaan.

Pykälän uudessa 5 momentissa ehdotetaan säädettäväksi siitä, että pykälää ei sovelleta niiden tilintarkastajien laaduntarkastukseen, jotka tarkastavat säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevaa yhteisöä. Näiden tilintarkastajien laaduntarkastuksesta säännellään EU:n tilintarkastusasetuksen 26 artiklassa.

8 luku Valvontavaltuudet

8 §. *Ulkopuolisen asiantuntijan käyttäminen.* Pykälän 1, 2,3 ja 4 momentit vastaavat aikaisemman lain 8 luvun 8 §:n 1, 2, 3 ja 4 momenteja.

Pykälään ehdotetaan lisättäväksi uusi 3 momentti, joka koskee laaduntarkastukseen osallistuvan asiantuntijan riippumattomuutta laaduntarkastuksen kohteena olevasta tilintarkastajasta tai tilintarkastusyhteisöstä. Asiantuntijalla ei saa olla sidonnaisuutta laaduntarkastuksen kohteeseen esimerkiksi työsuhteen, osakkuuden tai hallitusjäsenyyden muodossa. Sidonnaisuuden katsotaan päättyvän, kun asiantuntija on pidättäytynyt toimimasta vähintään kolmen vuoden ajan tehtävissä, jotka perustavat sidonnaisuuden tilintarkastajaan tai tilintarkastusyhteisöön. Muun muassa tilintarkastuslain 4 luvun 6 ja 7 §:ssä tarkoitettut tilanteet synnyttävät tässä momentissa tarkoitetun sidonnaisuuden. Laaduntarkastuksessa toimivan asiantuntijan on myös vakuutettava, että hänellä ei ole sidonnaisuutta laaduntarkastuksen kohteena olevaan tilintarkastajaan tai tilintarkastusyhteisöön. Säännös perustuu direktiivin 29 artiklaan.

Pykälän 6 momentti vastaa aikaisemman lain 8 luvun vastaavaa 8 §:n 5 momenttia.

9 luku Tietojen luovuttaminen ja viranomaisyhteistyö

3 §. *Kansainvälinen valvontayhteistyö.* Pykälän 1 momentti vastaa aikaisemman lain 9 luvun vastaavaa 3 §:n 1 momenttia.

Pykälän 2 momentin 1 alakohtaan ehdotetaan lisättäväksi edellytys konsernitilinpäätöksen kohteena olevan yhteisön kaupallisten etujen suojelemisesta silloin, kun Tilintarkastusvalvonta toimittaa asiakirjoja muun kuin ETA-valtion valvojalle. Asiakirjojen toimittaminen on mahdollista, jos ne liittyvät sellaiseen yhteisöön, joka laatii konsernitilinpäätöksen asiakirjoja vaativassa valtiossa tai jonka arvopaperit on kyseisessä valtiossa otettu kaupankäynnin kohteeksi. Uusi lisäys vaatii konsernitilinpäätöstä tai arvopapereita koskevien edellytysten lisäksi yhteisön kaupallisista etujen vaarantumattomuutta asiakirjojen luovuttamisen yhteydessä. Tällaisia kaupallisia etuja voivat olla muun muassa teollis- ja tekijänoikeudet. Säännös perustuu

direktiivin 47 artiklaan. Muilta osin pykälän toinen momentti vastaa aikaisemman lain 9 luvun 3 §:n 2 momenttia.

Pykälän 3 ja 4 momentit vastaavat aikaisemman lain 9 luvun vastaavia 3 §:n 3 ja 4 momentteja.

10 luku Hallinnolliset seuraamukset

Suomalainen seuraamusjärjestelmä on sisältänyt huomautuksen, varoituksen ja hyväksymisen peruuttamisen jo toistaiseksi tai määräajaksi. Järjestelmä on kokeusten mukaan toiminut hyvin. Direktiivin VII luku käsittelee tutkintaa ja seuraamuksia. Direktiivin 30 a artikla sisältää listan seuraamuksista, joiden toteuttamiseen tai määräämiseen jäsenvaltioiden toimivaltaisilla viranomaisilla tulee olla valtuudet. Näiden seuraamusten yhteensovittamisessa voimassa olevan seuraamusjärjestelmän kanssa on omat haasteensa. Lähtökohtana yhteensovittamisessa on ollut, että lopputuloksena ei tule olemaan kohtuuttomia eikä kumuloituvia seuraamuksia. Yleisseuraamuksina ovat ehdotuksessa yhä huomautus, varoitus ja hyväksymisen peruuttaminen. Edellisten lisäksi voidaan tietyissä laissa mainituissa erityistilanteissa määrätä edellä mainittujen sijasta joko rikemaksu tai seuraamusmaksu. Periaatteessa pyrkimys on välttää kumuloituvia seuraamuksia.

1 §. Huomautus ja varoitus. Pykälä vastaa aikaisemman lain 10 luvun vastaavaa 1 §:ää kuitenkin siten, että varoituksen sijasta huomautus on lähtökohtana. Pykälän 1 momentissa sana varoitus on korvattu sanalla huomautus.

Pykälän 1 momentin kohdat 1, 2 ja 3 vastaavat aikaisemman lain 10 luvun vastaavia 1 §:n kohtia 1, 2 ja 3, kuitenkin siten, että kohdasta 1 poistetaan sana varomattomuus. On katsottava, että huolimattomuus pitää sisällään myös varomattomuuden. Voimassa olevan lain 10 luvun 4 § 1 momentin dekriminalisoinnin varmistamiseksi todetaan, että tämän momentin kohta 2 pitää sisällään myös sen, että tilintarkastajan katsotaan rikkoneen velvollisuuksiaan tilintarkastajana, jos hän on rikkonut 3 luvun 5 §:n säännöstä tilintarkastuskertomuksen laatimisesta tai suorittaessaan 1 luvun 1 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettua toimea antaa lausunnossaan huolimattomuudesta väärän tai harhaanjohtavan tiedon. Jos teko tai laiminlyönti on tahallinen tai törkeän huolimaton, tulee varoituksen sijasta, jos tilanteen kokonaisarviointi antaa siihen aihetta, peruuttaa tilintarkastajan hyväksyntä joko määräajaksi tai toistaiseksi. Rajanveto huolimattomuuden, törkeän huolimattomuuden ja tahallisuuden välillä jää ratkaisukäytännön varaan.

Pykälän 2 momentissa tilintarkastuslautakunnalle annetaan harkintavaltaa siihen, millainen seuraamus annetaan. Toisin sanoen tilintarkastuslautakunnan tulee käyttää kokonaisharkintaa valinnassaan huomautuksen ja varoituksen antamisen välillä. Mikäli menettely on vähäinen tai siihen liittyy lieventäviä asianhaaroja tai se on taloudellisesti vähämerkityksellinen, silloin huomautus voi olla riittävä seuraamus. Vastaavasti mikäli menettely on vähäistä merkittävämpi, on annettava varoitus. Tässäkin momentissa on ehdotetun muutoksen taustalla huomautuksen

muuttaminen lähtökohdaksi varoituksen sijasta. Tarkoituksena ei ole ollut muuttaa voimassa olevan lain huomautuksen ja varoituksen välistä suhdetta.

2 §. *Kielto jatkaa tai toistaa moitittavaa toimintaa.* Pykälän mukaan tilintarkastuslautakunnalla on valtuudet kieltää tilintarkastajaa jatkamasta tai toistamasta huomautuksen tai varoituksen antamiseen johtanutta toimintaa. Pykälä perustuu direktiivin 30 a artiklan 1 a) kohtaan, jonka mukaan jäsenvaltioiden on säädettävä, että toimivaltaisella viranomaisella on valtuudet vaatia rikkomisesta vastuussa olevaa luonnollista henkilöä tai oikeushenkilöä lopettamaan rikkomisen ja olemaan toistamatta sitä.

3 §. *Hyväksymisen peruuttaminen.* Pykälän 1 momentti vastaa aikaisemman lain 10 luvun vastaavia 2 §:n 1 momenttia. Voimassa olevan lain 10 luvun 4 § 1 momentin dekriminalisoinnin seurauksena todetaan, että pykälän 1 momentin kohta 1 pitää sisällään myös sen, että tilintarkastaja on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta rikkonut 3 luvun 5 §:n säännöstä tilintarkastuskertomuksen laatimisesta tai suorittaessaan 1 luvun 1 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettua toimea antaa lausunnossaan tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta väärän tai harhaanjohtavan tiedon.

Pykälän 2 momenttiin tehdään tekninen selventävä muutos eli täsmennetään, että tilintarkastuslautakunta on se elin, joka tekee päätökset liittyen hyväksymisen peruuttamiseen.

Pykälän 3 momentin määräaika nostettaisiin kolmeen vuoteen, sillä direktiivin 30 a artiklan 1 kohdan c) alakohdassa todetaan, että määräaikaisen peruuttamisen kesto voi olla enintään kolme vuotta. Hyväksymisen peruuttaminen koskee tilintarkastuksesta vastuullisia henkilöitä tai tilintarkastusyhteisöä. Kielto voi pahimmillaan johtaa tilintarkastustoiminnan päättymiseen yksittäisen elinkeinonharjoittajan kohdalla. Yksittäisen tilintarkastajan osalta kielto ei kuitenkaan koske osallistumista tilintarkastukseen tiimin jäsenenä tai konsultointia tilintarkastukseen liittyvissä asioissa. Kielto siis koskee tilintarkastuksen suorittamista tilintarkastajana tai päävastuullisena tilintarkastajana ja tähän liittyen tilintarkastuskertomuksen allekirjoittamista asetettuna määräaikana.

Pykälän 4 momentti vastaa pääosin aikaisemman lain 10 luvun vastaavaa 2 §:n 4 momenttia kuitenkin siten, että teknisenä muutoksena on määriteltä, että hyväksymisen peruuttamista koskeva päätös on tilintarkastuslautakunnan tekemä.

Pykälän 5 momentti vastaa aikaisemman lain 10 luvun vastaavaa 2 §:n 5 momenttia kuitenkin siten, että myös määräaikaisesta hyväksynnän peruuttamisesta on ilmoitettava asianomaisille ETA-valtioiden tilintarkastajarekisteriä pitävälle viranomaisille.

Pykälän 6 momentti vastaa aikaisemman lain 10 luvun vastaavaa 2 §:n 6 momenttia.

4 §. *Määräaikainen kielto toimia hallintoelimissä.* Pykälän 1 momentin mukainen määräaikainen kielto koskee tilintarkastusyhteisön lakisääteisiin hallintoelimiin kuuluvia tilintarkastajia. Kiellosta säädetään direktiivin 30 a artiklan 1 kohdan alakohdassa e) ja se koskee osallistumista hallintoelinten toimintaan

tilintarkastusyhteisöissä. Kielto ei estä tilintarkastajaa toimimasta tilintarkastustehtävissä. Kielto liittyy enemmänkin tilintarkastajan rooliin tilintarkastusyhteisön sisäisen toiminnan organisoinnissa. Henkilön katsotaan osallistuneen lain tai EU:n tilintarkastusasetuksen vastaisen päätöksen tekoon, jos hän ei jätä asiasta eriväviä mielipidettä tai eroa kyseisestä hallintoelimestä.

Pykälän 2 momentin mukainen määräaikainen kielto koskee yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteisiin hallintoelimiin kuuluvia henkilöitä. Kiellosta säädetään direktiivin 30 a artiklan 1 kohdan alakohdassa e) ja se koskee osallistumista hallintoelinten toimintaan yleisen edun kannalta merkittävässä yhteisössä. Tilintarkastuslautakunta voi määrätä kiellon tapauksissa, joissa yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön hallintoelimiin kuuluva henkilö toimii tilintarkastuslain tai EU:n tilintarkastusasetuksen säännösten vastaisesti päätöksenteossa koskien muun muassa tilintarkastajan valintaan liittyviä rotaatiosäännöksiä tai tilintarkastajan rajoitettujen palveluiden hankkimista. Hallituksen esityksen jatkovalmistelussa tutkitaan Finanssivalvonnan toimivaltaa kyseisestä kiellosta päättämässä.

5 §. Rikemaksu ja sen määrääminen. Pykälän 1 momentissa mainituissa tapauksissa rikemaksun katsotaan olevan riittävä seuraamus. Mutta jos teko on jatkuvaa tai toistuvaa, niin tilintarkastuslautakunta voi sen sijaan antaa huomautuksen tai varoituksen. Jos laiminlyönti tai teko on vähäinen, niin voidaan rikemaksu jättää kokonaan määräämättä. Toisaalta, jos teko tai laiminlyönti kokonaisuutena ottaen ei anna aihetta ankarampaan seuraamukseen, on rikemaksu riittävä seuraamus.

Pykälän 1 momentin kohtaan 1 on siirretty aikaisemman lain 10 luvun 4 §:n 2 momentissa säännelty ammattinimikkeen väärinkäyttö, josta on ollut mahdollista tuomita sakkoon. Teon dekriminointi ja siirtäminen rikemaksun alle yhdenmuikaistaa nykyistä seuraamusjärjestelmää. Tällä muutoksella kumotaan aikaisemman lain 10 luvun 4 §:n 2 momentti. Mikäli teko on tahallinen tai törkeän huolimaton, voidaan määrätä seuraamusmaksu rikemaksun sijaan.

Pykälän 1 momentin kohdassa 2 tämän lain tietojenanto- tai ilmoitusvelvollisuuksia koskevilla säännöksillä tarkoitetaan lähinnä tämän lain 5 luvun 6 §:n, 6 luvun 10 §:n ja 8 luvun 1 §:n säännöksiä. Muilla tietojenanto- tai ilmoitusvelvollisuutta koskevilla säännöksillä tarkoitetaan työ- ja elinkeinoministeriön asetusta tilintarkastajan toiminnan järjestämisestä (--/--) sekä lakia tilintarkastajan vuosimaksusta ja laadunvalvonnan maksuista (--/--).

Pykälän 2 momentti perustuu lain Finanssivalvonnasta rikemaksuja koskevaan määräytymispykälään. Tarkoituksena on yhtenäistää rikemaksujen määräytymisperusteita. Rikemaksuja määrättäessä on kuitenkin huomioitava, että tilintarkastusyhteisö ei välttämättä ole suuri, vaan sen voi muodostaa parikin henkilöä.

Pykälän 3 momentissa säädetään, että rikemaksu tulee maksettavaksi valtiolle.

Pykälän 4 momentin mukaan jos teko tai laiminlyönti on tahallisen tai törkeän tuottamuksellinen, ei rikemaksu ole riittävä seuraamus, vaan on määrättävä ankarampi seuraamus, joka tässä tapauksessa on seuraamusmaksu.

6 §. Seuraamusmaksu ja sen määrääminen. Uusi pykälä 6 käsittelee seuraamusmaksua ja sen määräämistä. Pykälä perustuu direktiivin 30 a artiklan 1. kohdan f alakohtaan, jonka mukaan jäsenvaltioiden on säädettävä, että toimivaltaisilla viranomaisilla on valtuudet määrätä luonnollisia ja oikeushenkilöitä koskevia hallinnollisia taloudellisia seuraamuksia.

Pykälän 1 momentissa on mainittu ne muutamat tilanteet, joissa tilitarkastuslautakunta voi määrätä seuraamusmaksun. Seuraamusmaksulla pyritään ohjaamaan tilintarkastajan toimintaa.

Pykälän 1 momentin kohdassa 1 säädetään seuraamusmaksu, jos tilintarkastaja tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta rikkoo rotaatiota tai muiden kuin tilitarkastuspalveluiden rajoittamista koskevia säännöksiä.

Momentin kohdassa 2 käsitellään tilintarkastajan antamien tietojen oikeellisuutta ja ajantasaisuutta, jotka muodostavat perustan luottamukselle tilitarkastusalaan kohtaan. Tämän vuoksi on katsottu, että tietojen antamisen laiminlyönnistä tai väärin tietojen antamisesta on voitava määrätä seuraamusmaksu, mikäli tilintarkastaja on toiminut tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta.

Momentin kohdassa 3 käsitellään tilannetta, jossa joku tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta antaa vääriä tietoja valvontaviranomaiselle. Tällä tarkoitetaan sellaisia tietoja, jotka tilintarkastajan on lain tai EU:n tilitarkastusasetuksen nojalla annettava viranomaiselle tai jotka hän viranomaisen pyynnöstä antaa viranomaisen käyttöön joko suullisesti tai kirjallisesti.

Pykälän 2 momentissa säädetään tilitarkastuslautakunnalle mahdollisuus määrätä tilintarkastajan lisäksi seuraamusmaksu kolmannelle henkilölle. Nämä tilanteet on rajattu kahteen ja ne ovat luonteeltaan sellaisia, että näihin väärinkäytöksiin voi syllistyä joko juuri hyväksyntänsä peruuttanut tilintarkastaja tai tilitarkastusalan ulkopuolelta tuleva, joka käyttää hyväkseen tilintarkastajien hyvää mainetta ja luotettavuutta.

Momentin kohdassa 1 säädetään tilanteesta, jossa tilintarkastaja siirtyy tarkastuskohteensa palvelukseen ilman ns. jäädyttelyjaksoa. Tällaisessa tilanteessa varoituksen tai hyväksymisen peruuttamisen uhalla ei ole riittävää ennalta estävää merkitystä. Riittävän suuren seuraamusmaksun uhka toiminee paremmin. Tilintarkastaja voi päättäessään siirtyä tilitarkastusalan ulkopuolelle, luopua viipymättä hyväksynnästään. Tämä ei kuitenkaan vapauta häntä 4 luvun 11 §:n jakson noudattamisvelvollisuudesta. Tilintarkastajan ei voida katsoa pelkästä huolimattomuudesta laiminlyövänsä jäädyttelyjakson noudattamista.

Momentin kohdassa 2 säädetään mahdollisuudesta määrätä seuraamusmaksu, jos tilintarkastaja ja joku kolmas henkilö tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta käyttää 6 luvun 6 §:n vastaisesti tilintarkastajan nimikettä.

Pykälän 3 momentissa käsitellään seuraamusmaksun suuruutta. Direktiivin artikla 30 b kohdassa 1 todetaan, että päättäessään hallinnollisten seuraamusten ja toimenpiteiden tyypistä ja tasosta toimivaltaisten viranomaisten on otettava huomioon kaikki asiaankuuluvat olosuhteet. Artiklan kohdan 1 alakohdan c) mukaan

tähän kuuluu muun muassa vastuussa olevan henkilön taloudellinen vahvuus. Tätä osoittaa esimerkiksi vastuussa olevan yhteisön kokonaisliikevaihto tai vastuussa olevan henkilön vuosiansiot, jos tämä on henkilö on luonnollinen henkilö. Direktiivin johdannon kohdassa (16) todetaan, että toimivaltaisten viranomaisten olisi voitava määrätä hallinnollisia taloudellisia seuraamuksia, joilla on tosiasiallinen estävä vaikutus ja jotka ovat määrältään enintään miljoona euroa, kun kyse on luonnollisista henkilöistä, ja enintään joku prosenttiosuus vuotuisesta kokonaisliikevaihdosta edellisenä tilikautena, kun on kyse oikeushenkilöstä. Seuraamusmaksun määräytymispohjaksi on otettu oikeushenkilön osalta tekoa tai laiminlyöntiä edeltävän vuoden kokonaisliikevaihto. Yleisen edun kannalta merkittävän yhtiön tilintarkastusta suorittavan tilintarkastajan seuraamusmaksun prosenttiosuutta ehdotetaan korkeammaksi kuin muiden yhteisöjen. Yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen seuraamusmaksu on enintään 10 prosenttia vuosittaisesta liikevaihdosta, kun muiden yhteisöjen kohdalla prosenttiluku on 1. Seuraamusmaksulle on yhteisöjen osalta asetettu kuitenkin katto, joka enintään 200 000 euroa. Seuraamuksen osalta ensin lasketaan prosenttiosuuden mukainen määrä ja sen jälkeen selvitetään, tuleeko euromääräinen leikkuri sovellettavaksi. Enimmäisseuraamusmaksu tulee käytännössä sovellettavaksi vain kaikkein suurimpien yhteisöjen kohdalla ja erityin vakavissa tilanteissa. Enimmäisseuraamusmaksu tulee harkittavaksi lähinnä tilanteissa, joissa vaihtoehtona saattaisi olla tämän luvun 3 §:n mukainen hyväksymisen peruuttaminen.

Pykälän 4 momentissa määritellään, että luonnollisen henkilön osalta seuraamusmaksun pohjana käytetään hänen viimeksi toimitetun verotuksen mukaisia vuositulojaan. Seuraamusmaksu saa olla enintään 10 prosenttia kyseisistä tuloista, kuitenkin enintään 10 000 euroa.

Pykälän 5 momentissa käsitellään poikkeuksia luonnolliselle henkilölle määrättävästä seuraamusmaksusta. Siinä todetaan, että seuraamusmaksua ei voida määrätä, jos teko tai laiminlyönti on säädetty rangaistavaksi. Lisäksi momentissa säädetään, että mikäli teko tai laiminlyönti on kaikki asiaan liittyvät seikat huomioiden vähäinen, voi tilintarkastuslautakunta määrätä seuraamusmaksun, mutta jättää teon tai laiminlyönnin ilmoittamatta esitutkintaviranomaisille.

7 §. Seuraamusten soveltaminen. Pykälässä pyritään selvittämään, mitä seikkoja on otettava huomioon, kun päätetään hallinnollisten seuraamusten ja toimenpiteiden tyypistä ja tasosta. Direktiivin 30 b artiklassa luetellaan ne seikat, jotka toimivaltaisten viranomaisten tulee tarvittaessa ottaa huomioon. Luettelo on esimerkinomainen. Pykälässä todetaan, että tilintarkastuslautakunnan on seuraamuksia määrätessään otettava huomioon useita seikkoja, joista tärkeimmät lienevät rikkomisen vakavuus, ajallinen kesto sekä vastuun aste. Rahallisen seuraamuksen kannalta on merkittävää henkilön taloudellinen vahvuus, jolla tarkoitetaan esimerkiksi vastuussa olevan yrityksen kokonaisliikevaihtoa tai luonnollisen henkilön kohdalla hänen vuosiansioitaan. Seuraamusmaksun suuruutta käsitellään edellä 6 pykälässä. Tilintarkastuslautakunta voi tapauksen arvioinnissa huomioida myös muita

tekijöitä, joita ei ole määritelty tässä pykälässä. Tällaisena kokonaisarviointiin liittyvänä seikkana voidaan pitää esimerkiksi teosta tai laiminlyönnistä aiheutuneen vahingon tai haitan määrää.

8 §. Julkistaminen. Pykälän 1 momentin mukaan toimivaltaisten viranomaisten on julkistettava virallisella verkkosivustollaan ainakin tiedot niistä hallinnollisista seuraamuksista, joita määrätään direktiivin tai asetuksen säännösten rikkomisesta. Julkistaminen ei voi tapahtua ennen kuin seuraamuksen kohteena olevalle henkilölle on ilmoitettu kyseisestä päätöksestä. Mikäli päätös julkistetaan, kun muutoksenhaku-aika ei ole vielä päättynyt, tulee tilintarkastuslautakunnan huolehtia siitä, että Tilintarkastusvalvonnan verkkosivuilla julkistetaan myös tieto muutoksenhaun tilanteesta ja lopputuloksesta. Julkistettavat tiedot käsittävät tiedot rikkomisen tyyppistä ja luonteesta sekä sen luonnollisen henkilön tai oikeushenkilön nimi, jolle seuraamus on määrätty. Tilintarkastajarekisteriin merkitään tiedot seuraamuksista, kuten varoitus, hyväksymisen peruuttaminen, toimintakielto, uhkasakko, ilmoitus puutteellisesta tilintarkastuskertomuksesta ja seuraamusmaksu. Tietoja annetusta huomautuksesta tai määrätystä rikemaksusta ei kuitenkaan merkitä rekisteriin. Rekisteristä annetaan tietoja vain niistä seuraamuksista, jotka sinne on merkitty. Jos päätös ei ole vielä lainvoimainen, ei luonnollisen henkilön tai oikeushenkilön nimeä voida julkistaa. Pykälä perustuu direktiivin 30 c artiklan kohtaan 1 seuraamusten ja toimenpiteiden julkistamisesta. Direktiivin artiklan 30 c kohdassa 3 säädetään, että toimivaltaisten viranomaisten on säilytettävä tiedot verkkosivustolla vähintään 5 vuoden ajan siitä, kun kaikki muutoksenhakuoikeudet on käytetty tai niiden voimassaoloaika on päättynyt.

Pykälän 2 momentti perustuu direktiivin 30 c artiklan kohtaan 2. Kyseisen artiklan 3 kohdan toisessa alakohdassa todetaan, että seuraamusten ja toimenpiteiden julkistamisessa ja kaikissa julkisissa lausunnoissa on kunnioitettava Euroopan unionin perusoikeuskirjassa vahvistettuja perusoikeuksia, erityisesti oikeutta yksityis- ja perhe-elämän kunnioittamiseen ja oikeutta henkilötietojen suojaan. Jäsen valtiot voivat päättää, että tässä julkistamisessa tai julkisissa lausunnoissa ei ilmoiteta direktiivin 95/46/EY 2 artiklan a kohdassa tarkoitettuja henkilötietoja.

9 §. Vahingonkorvausvelvollisuus. Pykälän vastaa aikaisemman lain 10 luvun vastaavaa 3 §:ää.

10 §. Rangaistussäännökset. Pykälää ehdotetaan muutettavaksi siten, että dekriminialisoidaan sekä aikaisemman lain 10 luvun 4 §:n 1 momentin tilintarkastusrikkomus sekä aikaisemman lain 10 luvun 4 §:n 2 momentin ammattinimikkeen luvaton käyttäminen. Nämä teot siirrettäisiin hallinnollisten seuraamusten alle eli tämän 10 luvun pykälisiin 2 ja 6, jolloin 10 luvun 4 §:n 1 ja 2 momentit kumotaan.

Voimaantulo ja siirtymäsäännökset

Voimaantulo. Pykälässä ehdotetaan lain tulevan voimaan 17 päivänä kesäkuuta 2016 eli samana päivänä, kun tilintarkastusasetus astuu voimaan.

Siirtymäsäännökset. Pykälän 1 momentissa ehdotetaan, että tilintarkastajan valintaa sekä tilintarkastajan antamia muita kuin tilintarkastuspalveluita koskevat säännökset tulisivat kuitenkin noudatettaviksi tarkastuskohteen ensimmäiseltä tilikaudelta, joka alkaa tämän lain voimaan tulon jälkeen.

Pykälän 2 momentissa ehdotetaan, että lain seuraamuksia koskevia säännöksiä sovellettaisiin tilintarkastajan tekoihin tai laiminlyönteihin, jotka ovat tapahtuneet tämän lain voimaantulon jälkeen.

Pykälän 3 momentissa ehdotetaan, että lain säännöksiä tilintarkastuskansioista, asiakasrekisteristä ja muusta tilintarkastajan toiminnan järjestämisestä noudatetaan viimeistään 1 päivästä tammikuuta 2017 lähtien.

1.2 Osakeyhtiölaki

Esityksen 2. lakiehdotuksessa ehdotetaan osakeyhtiölakia (624/2006) muutettavaksi siten, että sinne lisätään säännökset tarkastusvaliokunnasta. Tilintarkastusdirektiivissä on jo aiemmin ollut tarkastusvaliokuntaa koskeva säännös. Suomessa tarkastusvaliokunnasta on tähän asti säädetty vain laissa luottolaitostoiminnasta (610/2014, 9 luvun 5 §). Muutoin tarkastusvaliokunta on ollut Suomessa itsesääntelyn varassa. Itsesääntelyn kannalta keskeinen dokumentti on Arvopaperimarkkinayhdistys ry:n julkaisema Suomen listayhtiöiden hallinnointikoodi. NASDAQ OMX Helsingin säännöissä edellytetään, että pörssiyhtiöt noudattavat hallinnointikoodia. Suomalaisessa yhtiökäytännössä tarkastusvaliokunnat ovat yleensä olleet hallituksen sisäisiä valiokuntia, joka on ollut itsesääntelynkin mukainen malli.

N §. *Tarkastusvaliokunta yleisen edun kannalta merkittävässä yhtiössä.* Pykälän 1 momentissa ehdotetaan pääsääntönä tilintarkastusdirektiivin 39 artiklan mukaisesti, että kaikilla yleisen edun kannalta merkittävillä yhteisöillä on oltava tarkastusvaliokunta. Lailla ei ole asianmukaista tarpeettomasti rajoittaa yhtiöiden mahdollisuutta hallintonsa järjestämiseen. Tästä johtuen tarkastusvaliokunta voidaan hallituksen sijasta perustaa ehdotuksen mukaan hallintoneuvoston sisäiseksi valiokunnaksi edellyttäen, että tästä on määrätty yhtiöjärjestyksessä. Jos yhtiöön sovelletaan osakeyhtiölain lisäksi tarkastusvaliokuntaa koskevaa erityissääntelyä, kuten laissa luottolaitostoiminnasta, noudatetaan näistä säännöksiä siltä osin kuin ne poikkeavat osakeyhtiölain säännöksistä.

Hallituksen tai hallintoneuvoston osana toimiminen tarkoittaa, että kaikki tarkastusvaliokunnan jäsenet ovat kyseisen toimielimen jäseniä ja valiokunta raportoi toiminnastaan kyseiselle toimielimelle. Lain 5 luvun 29 §:ssä säädetään, että hallintoneuvostosta määrätään yhtiöjärjestyksessä ja se valvoo hallituksen ja toimitusjohtajan vastuulla olevaa yhtiön hallintoa. Koska tarkastusvaliokunnan katsotaan

lähtökohtaisesti hoitavan hallituksen vastuulla olevia tehtäviä, on sen sijoittamisesta hallintoneuvostoon perusteltua määrätä yhtiöjärjestyksessä. Tällöin myös hallintoneuvoston ja hallituksen vastuunjako ilmenee suoraan yhtiöjärjestyksestä. Val-tioneuvoston asetuksen arvopaperin liikkeeseenlaskijan säännöllisestä tiedonan-tovelvollisuudesta (1020/2012) 2 luvun 7 §:ssä säädetään, millä tavoin säännellyillä markkinoilla kaupankäynnin kohteeksi otettujen arvopaperien liikkeeseenlaskijan on ilmoitettava tarkastusvaliokunnan tehtävien järjestämisestä. selvityksessään yhteisön hallinto- ja ohjausjärjestelmästä.

Vaikka tilintarkastusdirektiivi sallii sekavaliokunnan, ehdotuksen mukaan tarkastusvaliokuntaa ei voitaisi perustaa hallituksen ja hallintoneuvoston yhteiseksi valiokunnaksi, jotta näiden toimielinten roolit eivät sekoittuisi.

Pykälän 2 *momentissa* säädetään tilanteesta, jossa hallituksella tai hallintoneu-vostolla ei ole erillistä tarkastusvaliokuntaa. Ehdotettu säännös perustuu tilintar-kastusdirektiivin sisältämään jäsenvaltio-optioon. Toimielimistä vain toinen voi hoi-taa tarkastusvaliokunnan tehtävät. Tilintarkastusdirektiivi ei sisällä mahdollisuutta jakaa tarkastusvaliokunnan tehtäviä eri toimielimille.

Jos hallitus tai hallintoneuvosto ottaa hoitaakseen tarkastusvaliokunnan tehtä-viä, niiden kokoonpanossa ei tarvitse ottaa huomioon N1 §:n mukaisia vaatimuksia. Ehdotus perustuu tilintarkastusdirektiivin sallimaan poikkeukseen.

Ehdotus perustuu tilintarkastusdirektiivin 39 artiklaan ja vastaa soveltuvin osin voimassa olevan lain luottolaitostoiminnasta 9 luvun 6 §:ään.

Pykälän 3 *momentissa* säädetään toisesta poikkeuksesta eli mahdollisuudesta yhdistää tarkastusvaliokunnan tehtävät jonkin toisen hallituksen tai hallintoneu-voston valiokunnan tehtäviin. Valiokuntien kokoonpanon on tällöin vastattava tar-kastusvaliokunnan kokoonpanolle N1 §:ssä asetettuja vaatimuksia. Tarkastusva-liokunnan tehtäviä ei kuitenkaan voida jakaa eli elinten kesken. Ehdotus perustuu tilintarkastusdirektiiviin ja vastaa soveltuvin osin voimassa olevan lain luottolaitos-toiminnasta 9 luvun 6 §:ä.

Pykälän 4 *momentissa* säädetään niistä tilanteista, joissa yhteisön ei tarvitse perustaa tarkastusvaliokuntaa. Kyseessä ovat tilintarkastusdirektiivin mahdollis-tamat poikkeukset. Tällä tuetaan suomalaisten yhtiöiden kilpailukykyä antamalla säännöksessä tarkoitetuille yhtiöille mahdollisuus välttää tarkastusvaliokuntasään-telystä aiheutuvat kustannukset ja hallinnollinen taakka.

Yleisen edun kannalta merkittävälle yhtiölle, jonka emoyritys noudattaa N §:ssä olevaa sääntelyä, oma tarkastusvaliokunta ei ole tarpeen, koska emoyrityksen nou-dattama vastaava menettely jo tuottaa saman hyödyn. Jos emoyritys ei ole suomalai-nen, riittää että emoyritys noudattaa tilintarkastusdirektiivin ja EU-tilintarkastus-asetuksen tarkastusvaliokuntaa koskevia vaatimuksia. Tytäryhtiö voi siten jättää noudattamatta 1, 2 ja 3 momenteissa olevia määräyksiä, vaikka sen emoyrityksellä ei olisi tarkastusvaliokuntaa kunhan sen valvonta- tai hallintoelimet hoitavat tarkas-tusvaliokunnalle kuuluvat tehtävät tilintarkastusdirektiivin ja EU-asetuksen mukai-sesti. Yhteissijoitusyrityksiltä, vaihtoehtorahastoilta ja vain omaisuusvakuudellisia

arvopapereita liikkeeseen laskemaan tarkoitetuilta yhtiöiltä ei myöskään ole tarkoituksenmukaista edellyttää tarkastusvaliokuntasääntelyn noudattamista. Momen-
tissa mainittuja yhtiöitä ei Suomessa tiettävästi ole kuin muutamia.

Ehdotettu säännös perustuu tilintarkastusdirektiivin 39 artiklaan. Siihen sisäl-
tyvä neljäs poikkeama (tietyt luottolaitokset) on implementoitu voimassa olevassa
laissa luottolaitostoiminnasta.

N1 §. Tarkastusvaliokunnan jäsenet. Pykälässä säädetään tarkastusvaliokunnan
jäsenistä. Tarkastusvaliokunnan jäsenet ovat tarkastusvaliokunnan sijainnista riip-
puen yleensä joko hallituksen tai hallintoneuvoston jäseniä. Lain 6 luvun 10 §:ssä
säädetään hallituksen jäsenten ja hallintoneuvoston jäsenten (viittaussäännös 6
luvun 24 §:ssä) kelpoisuudesta. Hallintoneuvoston jäsenen kelpoisuutta koskee
lisäksi 6 luvun 23 §.

Tilintarkastusdirektiivissä tarkastusvaliokunnan jäsenten enemmistön edellyte-
tään olevan riippumattomia yhtiöstä. Jäsenvaltio voi kuitenkin direktiivin mukaan
jättää tämän vaatimuksen huomioimatta, jos jäsenvaltiossa edellytetään tarkastus-
valiokunnan kaikkien jäsenten olevan yhtiön johto- tai/ja valvontaelimen jäseniä.
Tämän ehdotuksen mukaan tarkastusvaliokunnan jäsenet olisivat aina hallituksen
tai hallintoneuvoston jäseniä, joten laissa ei ole välttämätöntä säätää tarkastusva-
liokunnan jäsenten riippumattomuudesta yhtiöstä.

Pykälässä säädetään lisäksi, että tarkastusvaliokunnan jäsen ei saa osallistua
yhtiön päivittäiseen johtamiseen. Tilintarkastusdirektiivin mukaan tarkastusvalio-
kunnan jäsenten on oltava yhteisön ” toimivaan johtoon kuulumattomia”. Toimivan
johdon käsite ei ole Suomessa vakiintunut, joten säännöstekstiin ehdotetaan ilmai-
sua päivittäiseen johtamiseen osallistumisesta. Koska tarkastusvaliokunnan tehtä-
viin kuuluu myös mahdolliseen konserniin ja konsernitilinpäätökseen liittyviä seik-
koja, ehdotetaan, ettei tarkastusvaliokunnan jäsenenä oleva saisi osallistua päi-
vittäiseen johtamiseen myöskään muissa konsernitilinpäätökseen yhdisteltävissä
yhteisöissä tai säätiöissä.

Vähintään yhdeltä tarkastusvaliokunnan jäseneltä edellytettäisiin taloushallin-
non asiantuntemusta. Vaatimus perustuu tilintarkastusdirektiiviin, jonka mukaan
edellytetään ”laskentatoimen ja/tai tilintarkastusalan asiantuntemusta”, englan-
niksi ”competence in accounting and/or auditing”. Ehdotetussa säännöstekstissä
muotoilu ”laskentatoimen tai tilintarkastuksen asiantuntemusta” tarkoittaa, että
vaatimukset täyttää myös henkilö, jolla on asiantuntemusta molemmista.

Asiantuntemus (englanniksi competence) tarkoittaa tässä pätevyyttä, joka on
voitu saada kokemuksen ja usein myös opintojen tai tutkimuksen kautta. Esimer-
kiksi toimiminen talousjohtajana, muissa taloushallinnon vaativissa tehtävissä tai
tilintarkastajana lienee tyypillinen tapa saada tarkoitettua pätevyyttä. Asiantunte-
musta koskevalla vaatimuksella ei tarkoiteta asettaa tarkastusvaliokunnan jäsenille
erilaista keskinäistä vastuuta.

Ehdotettu säännös perustuu tilintarkastusdirektiivin 39 artiklaan.

N2 §. Tarkastusvaliokunnan tehtävät. Pykälässä säädetään tarkastusvaliokunnan tehtävistä. Hallituksen tehtävistä säädetään muun muassa lain 6 luvun 2 §:ssä, jonka mukaan hallitus huolehtii yhtiön hallinnosta ja sen toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä sekä vastaa siitä, että yhtiön kirjanpidon ja varainhoidon valvonta on asianmukaisesti järjestetty. Hallintoneuvoston tehtäviksi on 6 luvun 21 §:ssä säädetty valvoa hallituksen ja toimitusjohtajan vastuulla olevaa yhtiön hallintoa. Yhtiöjärjestyksessä voidaan määrätä, että hallintoneuvosto valitsee hallituksen. Muutoin hallintoneuvostolle voidaan yhtiöjärjestyksessä määrätä vain hallituksen yleistöimivaltaan kuuluvia tehtäviä ja tehtäviä, joita ei ole säädetty muulle toimielimelle.

Pykälän mukaan tarkastusvaliokunnalla on velvollisuus avustaa ”hallitusta tai hallintoneuvostoa”. Lause saa sisältönsä sen mukaan kumman toimielimessä valiokunta yhtiössä toimii. Ehdotuksen mukaan tarkastusvaliokunta on aina hallituksen tai hallintoneuvoston valiokunta, jolloin sen tehtävät tukevat kyseisten toimielinten edellä esitetyjä perustehtäviä.

Tarkastusvaliokunnan tehtävien kuvaamisessa on tilintarkastusdirektiivissä listattu useita toisiaan lähellä olevia seikkoja. Ehdotetussa säännöksessä on tehtävien kuvaus tiivistetty vastaavasti kuin voimassa olevan lain luottolaitostoiminnasta vastaavassa säännöksessä ja käytetty direktiivin tekstissä esiintyviä sanoja seuraaminen (englanniksi monitor) ja arviointi (review).

Säännöstekstiin ehdotettu ilmaisu ”ainakin” on olennainen. Vaikka lainkohtaan on otettu tilintarkastusdirektiivin mukaisesti tilintarkastusta läheisesti koskevia seikkoja, tällä ei ole tarkoitettu rajoittaa tarkastusvaliokunnan muita tehtäviä, vaan esimerkiksi seuraavat tehtävät voivat ehdotetun säännöksen estämättä kuulua tarkastusvaliokunnan tehtäviin:

- lakien ja määräysten noudattamisen arviointi yhtiön toiminnassa;
- yhtiön rahoitustilanteen ja verotuksellisen aseman seuranta;
- yhtiön merkittävien taloudellisten sekä rahoitus- ja veroriskien seuranta;
- tietojärjestelmien luotettavuuteen ja turvallisuuteen liittyvien prosessien ja riskien seuranta;
- tarkastusvaliokunnan toimenkuvaan sopivien erityiskysymysten selvittäminen ja seuranta (esimerkiksi liittyen yhtiön toimintatapoihin ja/tai yksittäisiin riskeihin); ja/tai
- yhtiön hallinto- ja ohjausjärjestelmästä annettavan selvityksen käsittely.

1.3 Osuuskuntalaki

Eesityksen 3. lakiehdotuksessa ehdotetaan osuuskuntalakia (421/2013) muutettavaksi siten, että sinne lisätään säännökset tarkastusvaliokunnasta.

N §. Tarkastusvaliokunta yleisen edun kannalta merkittävässä osuuskunnassa. Pykälän 1 momentissa ehdotetaan pääsääntönä tilintarkastusdirektiivin 39 artiklan mukaisesti, että kaikilla yleisen edun kannalta merkittävillä yhteisöillä on oltava tarkastusvaliokunta. Lailla ei ole asianmukaista tarpeettomasti rajoittaa yhteisöjen

mahdollisuutta hallintonsa järjestämiseen. Tästä johtuen tarkastusvaliokunta voidaan hallituksen sijasta perustaa ehdotuksen mukaan hallintoneuvoston sisäiseksi valiokunnaksi edellyttäen, että tästä on määrätty osuuskunnan säännöissä. Jos osuuskuntaan sovelletaan osuuskuntalain lisäksi tarkastusvaliokuntaa koskevaa erityissääntelyä, kuten laissa luottolaitostoiminnasta, noudatetaan näistä säännöksiä siltä osin kuin ne poikkeavat osuuskuntalain säännöksistä.

Hallituksen tai hallintoneuvoston osana toimiminen tarkoittaa, että kaikki tarkastusvaliokunnan jäsenet ovat kyseisen toimielimen jäseniä ja valiokunta raportoi toiminnastaan kyseiselle toimielimelle. Lain 6 luvun 21 §:ssä säädetään, että hallintoneuvostosta määrätään säännöissä ja se valvoo hallituksen ja toimitusjohtajan vastuulla olevaa osuuskunnan hallintoa. Koska tarkastusvaliokunnan katsotaan lähtökohtaisesti hoitavan hallituksen vastuulla olevia tehtäviä, on sen sijoittamisesta hallintoneuvostoon perusteltua määrätä säännöissä. Tällöin myös hallintoneuvoston ja hallituksen vastuunjako ilmenee suoraan säännöistä.

Vaikka tilintarkastusdirektiivi sallii sekavalioikunnan, ehdotuksen mukaan tarkastusvaliokuntaa ei voitaisi perustaa hallituksen ja hallintoneuvoston yhteiseksi valiokunnaksi, jotta näiden toimielinten roolit eivät sekoittuisi.

Pykälän 2 *momentissa* säädetään tilanteesta, jossa hallituksella tai hallintoneuvostolla ei ole erillistä tarkastusvaliokuntaa. Ehdotettu säännös perustuu tilintarkastusdirektiivin sisältämään jäsenvaltio-optioon. Toimielimistä vain toinen voi hoitaa tarkastusvaliokunnan tehtävät. Tilintarkastusdirektiivi ei sisällä mahdollisuutta jakaa tarkastusvaliokunnan tehtäviä eri toimielimille.

Jos hallitus tai hallintoneuvosto ottaa hoitaakseen tarkastusvaliokunnan tehtäviä, niiden kokoonpanossa ei tarvitse ottaa huomioon N1 §:n mukaisia vaatimuksia. Ehdotus perustuu tilintarkastusdirektiivin sallimaan poikkeukseen.

Ehdotus perustuu tilintarkastusdirektiivin 39 artiklaan ja vastaa soveltuvin osin voimassa olevan lain luottolaitostoiminnasta 9 luvun 6 §:ään.

Pykälän 3 *momentissa* säädetään toisesta poikkeuksesta eli mahdollisuudesta yhdistää tarkastusvaliokunnan tehtävät jonkin toisen hallituksen tai hallintoneuvoston valiokunnan tehtäviin. Valiokuntien kokoonpanon on tällöin vastattava tarkastusvaliokunnan kokoonpanolle N1 §:ssä asetettuja vaatimuksia. Tarkastusvaliokunnan tehtäviä ei kuitenkaan voida jakaa eli elinten kesken. Ehdotus perustuu tilintarkastusdirektiiviin ja vastaa soveltuvin osin voimassa olevan lain luottolaitostoiminnasta 9 luvun 6 §:ä.

Pykälän 4 *momentissa* säädetään niistä tilanteista, joissa yhteisön ei tarvitse perustaa tarkastusvaliokuntaa. Kyseessä ovat tilintarkastusdirektiivin mahdollistamat poikkeukset. Tällä tuetaan suomalaisten yhteisöjen kilpailukykyä antamalla säännöksessä tarkoitetuille yhteisöille mahdollisuus välttää tarkastusvaliokuntasääntelystä aiheutuvat kustannukset ja hallinnollinen taakka.

Yleisen edun kannalta merkittävälle yhteisölle, jonka emoyhteisö noudattaa N §:ssä olevaa sääntelyä, oma tarkastusvaliokunta ei ole tarpeen, koska emoyhteisön noudattama vastaava menettely jo tuottaa saman hyödyn. Jos emoyhteisö ei ole

suomalainen, riittää että emoyhteisö noudattaa tilintarkastusdirektiivin ja EU-tilintarkastusasetuksen tarkastusvaliokuntaa koskevia vaatimuksia. Tytäryhteisö voi siten jättää noudattamatta 1, 2 ja 3 momenteissa olevia määräyksiä, vaikka sen emoyhteisöllä ei olisi tarkastusvaliokuntaa, kunhan sen valvonta- tai hallintoelimet hoitavat tarkastusvaliokunnalle kuuluvat tehtävät tilintarkastusdirektiivin ja tilintarkastusasetuksen mukaisesti. Yhteissijoitusyrityksiltä, vaihtoehtorahastoilta ja vain omaisuusvakuudellisia arvopapereita liikkeeseen laskemaan tarkoitetuilta yhteisöiltä ei myöskään ole tarkoituksenmukaista edellyttää tarkastusvaliokuntasääntelyn noudattamista. Momentissa mainittuja yhteisöjä ei Suomessa tietävästi ole kuin muutamia.

Ehdotettu säännös perustuu tilintarkastusdirektiivin 39 artiklaan. Siihen sisältyvä neljäs poikkeama (tietyt luottolaitokset) on implementoitu voimassa olevassa laissa luottolaitostoiminnasta.

N1 §. Tarkastusvaliokunnan jäsenet. Pykälässä säädetään tarkastusvaliokunnan jäsenistä. Tarkastusvaliokunnan jäsenet ovat tarkastusvaliokunnan sijainnista riippuen yleensä joko hallituksen tai hallintoneuvoston jäseniä. Lain 6 luvun 10 §:ssä säädetään hallituksen jäsenten kelpoisuudesta.

Tilintarkastusdirektiivissä tarkastusvaliokunnan jäsenten enemmistön edellytetään olevan riippumattomia yhteisöstä. Jäsenvaltio voi kuitenkin direktiivin mukaan jättää tämän vaatimuksen huomioimatta, jos jäsenvaltiossa edellytetään tarkastusvaliokunnan kaikkien jäsenten olevan yhtiön johto- tai/ja valvontaelimen jäseniä. Tämän ehdotuksen mukaan tarkastusvaliokunnan jäsenet olisivat aina hallituksen tai hallintoneuvoston jäseniä, joten laissa ei ole välttämätöntä säätää tarkastusvaliokunnan jäsenten riippumattomuudesta yhtiöstä.

Pykälässä säädetään lisäksi, että tarkastusvaliokunnan jäsen ei saa osallistua yhteisön päivittäiseen johtamiseen. Tilintarkastusdirektiivin mukaan tarkastusvaliokunnan jäsenten on oltava yhteisön ”toimivaan johtoon kuulumattomia”. Toimivan johdon käsite ei ole Suomessa vakiintunut, joten säännöstekstiin ehdotetaan ilmaisua päivittäiseen johtamiseen osallistumisesta. Koska tarkastusvaliokunnan tehtäviin kuuluu myös mahdolliseen konserniin ja konsernitilinpäätökseen liittyviä seikkoja, ehdotetaan, ettei tarkastusvaliokunnan jäsenenä oleva saisi osallistua päivittäiseen johtamiseen myöskään muissa konsernitilinpäätökseen yhdisteltävissä yhteisöissä tai säätiöissä.

Vähintään yhdeltä tarkastusvaliokunnan jäseneltä edellytettäisiin taloushallinnon asiantuntemusta. Vaatimus perustuu tilintarkastusdirektiiviin, jonka mukaan edellytetään ”laskentatoimen ja/tai tilintarkastusalan asiantuntemusta”, englanniksi ”competence in accounting and/or auditing”. Ehdotetussa säännöstekstissä muotoilu ”laskentatoimen tai tilintarkastuksen asiantuntemusta” tarkoittaa, että vaatimukset täyttää myös henkilö, jolla on asiantuntemusta molemmista.

Asiantuntemus (englanniksi competence) tarkoittaa tässä pätevyyttä, joka on voitua saada kokemuksen ja usein myös opintojen tai tutkimuksen kautta. Esimerkiksi toimiminen talousjohtajana, muissa taloushallinnon vaativissa tehtävissä tai

tilintarkastajana lienee tyypillinen tapa saada tarkoitettua pätevyyttä. Asiantunte-
musta koskevalla vaatimuksella ei tarkoiteta asettaa tarkastusvaliokunnan jäsenille
erilaista keskinäistä vastuuta.

Ehdotettu säännös perustuu tilintarkastusdirektiivin 39 artiklaan.

N2 §. Tarkastusvaliokunnan tehtävät. Pykälässä säädetään tarkastusvaliokunnan
tehtävistä. Hallituksen tehtävistä säädetään muun muassa lain 6 luvun 2 §:ssä, jonka
mukaan hallitus huolehtii osuuskunnan hallinnosta ja sen toiminnan asianmukai-
sesta järjestämisestä sekä vastaa siitä, että osuuskunnan kirjanpidon ja varainhoi-
don valvonta on asianmukaisesti järjestetty. Hallintoneuvoston tehtäviksi on 6 luvun
21 §:ssä säädetty valvoa hallituksen ja toimitusjohtajan vastuulla olevaa yhtiön hal-
lintoa. Säännöissä voidaan määrätä, että hallintoneuvosto valitsee hallituksen. Muu-
toin hallintoneuvostolle voidaan säännöissä määrätä vain hallituksen yleistoimival-
taan kuuluvia tehtäviä ja tehtäviä, joita ei ole säädetty muulle toimielimelle.

Pykälän mukaan tarkastusvaliokunnalla on velvollisuus avustaa ”hallitusta tai
hallintoneuvostoa”. Lause saa sisältönsä sen mukaan kumman toimielimessä valio-
kunta yhtiössä toimii. Ehdotuksen mukaan tarkastusvaliokunta on aina hallituksen
tai hallintoneuvoston valiokunta, jolloin sen tehtävät tukevat kyseisten toimielinten
edellä esitetyjä perustehtäviä.

Tarkastusvaliokunnan tehtävien kuvaamisessa on tilintarkastusdirektiivissä lis-
tattu useita toisiaan lähellä olevia seikkoja. Ehdotetussa säännöksessä on tehtävien
kuvaus tiivistetty vastaavasti kuin voimassa olevan lain luottolaitostoiminnasta vas-
taavassa säännöksessä ja käytetty direktiivin tekstissä esiintyviä sanoja seuraami-
nen (englanniksi monitor) ja arviointi (review).

Säännöstekstiin ehdotettu ilmaisu ”ainakin” on olennainen. Vaikka lainkohtaan
on otettu tilintarkastusdirektiivin mukaisesti tilintarkastusta läheisesti koskevia
seikkoja, tällä ei ole tarkoitettu rajoittaa tarkastusvaliokunnan muita tehtäviä, vaan
esimerkiksi seuraavat tehtävät voivat ehdotetun säännöksen estämättä kuulua tar-
kastusvaliokunnan tehtäviin:

- lakien ja määräysten noudattamisen arviointi osuuskunnan toiminnassa;
- osuuskunnan rahoitustilanteen ja verotuksellisen aseman seuranta;
- osuuskunnan merkittävien taloudellisten sekä rahoitus- ja veroriskien seuranta;
- tietojärjestelmien luotettavuuteen ja turvallisuuteen liittyvien prosessien ja riskien seuranta;
- tarkastusvaliokunnan toimenkuvaan sopivien erityiskysymysten selvittäminen ja seuranta (esimerkiksi liittyen osuuskunnan toimintatapoihin ja/tai yksittäisiin riskeihin); ja/tai
- osuuskunnan hallinto- ja ohjausjärjestelmästä annettavan selvityksen käsittely.

2 Voimaantulo

Laki tilintarkastuslain muuttamisesta ehdotetaan tulevaksi voimaan 17 päivänä kesäkuuta 2016.

Lisäksi ehdotetaan siirtymäsäännöksiksi, että tilintarkastuslain tilintarkastajan valintaa sekä tilintarkastajan antamia muita kuin tilintarkastuspalveluita koskevat säännökset tulisivat noudatettaviksi tarkastuskohteen ensimmäiseltä tilikaudelta, joka alkaa tämän lain voimaantulon jälkeen. Tilintarkastuslain seuraamuksia koskevia säännöksiä ehdotetaan sovellettaviksi tämän lain voimaantulon jälkeen ajoituviiin menettelyihin. Tällä tarkoitetaan sitä, että uusia seuraamuksia sovelletaan niihin tilintarkastajan tekoihin tai laiminlyönteihin, jotka tapahtuvat lain voimaantulon jälkeen. Tämän lain säännöksiä tilintarkastuskansioista, asiakasrekisteristä ja muusta tilintarkastajan toiminnan järjestämisestä ehdotetaan noudattavaksi viimeistään 1 päivästä tammikuuta 2017 lähtien.

Tarkastusvaliokuntaa koskevia säännöksiä osakeyhtiölaissa ja osuuskuntalaissa ehdotetaan sovellettaviksi 1 päivästä tammikuuta 2018 lähtien.

3 Suhde perustuslakiin ja säätämisjärjestys

Jatkovalmistelussa selvitetään ehdotuksen suhdetta perustuslakiin.

[Edellä olevan perusteella voidaan katsoa, että ehdotetut säännökset ovat sopusoinnussa perustuslain ja sen soveltamiskäytännön kanssa.]

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

1.

Laki

tilintarkastuslain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan tilintarkastuksesta 18 päivänä syyskuuta 2015 annetun lain (1141/2015) 1 luvun 2 §, 2 luvun 2 §:n 5 momentti, 3 luvun 2 §, 5 §, 6 § ja 7 §, 4 luvun 1 §, 6 §, 7 § ja 8 §, 5 luku, 6 luvun 9 §, 7 luvun 3§ ja 9 §, 8 luvun 8 §, 9 luvun 3 §, 10 luku sellaisena kuin ne ovat laissa 1141/2015, sekä

lisätään 1 luvun 1 §:ään uusi 6 momentti, 2 luvun 2 §:ään uusi 6 momentti, 2 lukuun uusi 11 §, 3 luvun 3 §:ään uusi 2 momentti, 3 lukuun uusi 5a §, 4 lukuun uudet 9 §, 10 §, 11 § ja 12 seuraavasti:

1 luku

Yleiset säännökset

1 §

Soveltamisala

Yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastuksesta on lisäksi voimassa mitä Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksessa yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista ja komission päätöksen 2005/909/EY kumoamisesta (EU) N:o 537/2014, jäljempänä Euroopan unionin tilintarkastusasetus.

2 §

Määritelmät

Tässä laissa tarkoitetaan:

1) *tilintarkastajalla* 6 luvun 1 §:n mukaisesti HT-, KHT- tai JHT-tilintarkastajaksi hyväksyttyä luonnollista henkilöä tai tilintarkastusyhteisöksi hyväksyttyä yhteisöä;

2) *HT-tilintarkastajalla* luonnollista henkilöä, joka on 6 luvun 2 §:n mukaiset edellytykset täytettyään hyväksytty tilintarkastajaksi;

3) *KHT-tilintarkastajalla* HT-tilintarkastajaksi hyväksyttyä luonnollista henkilöä, jolle on 6 luvun 3 §:n 1 tai 4 momentin mukaisten edellytysten täytyttyä hyväksytty yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajan KHT-erikoispätevyys;

4) *JHT-tilintarkastajalla* HT-tilintarkastajaksi hyväksyttyä luonnollista henkilöä, jolle on 6 luvun 3 §:n 2 tai 4 momentin mukaisten edellytysten täytyttyä hyväksytty julkishallinnon ja talouden tilintarkastajan JHT-erikois pätevyys;

5) *tilintarkastusyhteisöllä* yhteisöä, joka on 6 luvun 5 §:n mukaiset edellytykset täytettyään hyväksytty tilintarkastusyhteisöksi;

6) *konsernilla* kirjanpitolain 1 luvun 6 §:ssä tarkoitettua konsernia;

7) *konserniyrityksellä* kirjanpitolain 1 luvun 6 §:ssä tarkoitettua konserniyritystä;

8) *säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevalla yhteisöllä* yhteisöä, jonka arvopaperi on otettu kaupankäynnin kohteeksi kaupankäynnistä rahoitusvälineillä annetun lain (748/2012) 1 luvun 2 §:ssä tarkoitettulla säännellyllä markkinalla;

9) *yleisen edun kannalta merkittävällä yhteisöllä* kirjanpitolain 1 luvun 9 §:ssä tarkoitettua yleisen edun kannalta merkittävää yhteisöä;

10) *ketjulla* yhteistyöhön tarkoitettua suurempaa kokonaisuutta, johon tilintarkastaja kuuluu, ja suurempaa kokonaisuutta, joka on selkeästi tarkoitettu voittojen tai kustannusten jakamiseen tai jolla on yhteinen omistus, määräysvalta tai johto, yhteiset laadunvarmistusohjeet ja -menettelytavat, yhteinen liiketoimintasuunnitelma tai joka käyttää yhteistä markkinointinimeä tai yhteisiä asiantuntijaresursseja.

2 luku

Velvollisuus toimituttaa tilintarkastus

2§

Tilintarkastusvelvollisuus

Jos yhteisöllä tai säätiöllä ei ole 1, 2 tai 3 momentin mukaista velvollisuutta valita tilintarkastajaa, yhtiöjärjestyksessä, yhtiösopimuksessa tai säännöissä voidaan määrätä tilintarkastuksen toimittamisesta.

Yhteisön ja säätiön yhtiöjärjestyksessä, yhtiösopimuksessa tai säännöissä voidaan määrätä useamman tilintarkastajan valinnasta.

11 §

Tilintarkastajan valintaa rajoittavien sopimusehtojen kieltö

Yhteisön tai säätiön ja kolmannen osapuolen väliset sopimusehdot, joilla rajoitetaan yhtiömiesten, yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen päätösvaltaa yhteisön tai säätiön tilintarkastajan valinnassa, on kielletty.

Edellä 1 momentissa säädetyn kiellon vastainen sopimusehto on mitätön.

3 luku

Tilintarkastuksen sisältö

2 §

Konsernin tilintarkastus

Emoyrityksen tilintarkastajan on tarkastettava myös konsernitilinpäätös sekä varmistuttava siitä, että konserniin kuuluvien yritysten tilintarkastajat ovat suorittaneet tilintarkastuksen asianmukaisesti.

Jos emoyrityksen tilintarkastaja ei pysty tarkastamaan konsernitilinpäätöstä tai varmistumaan konserniin kuuluvan yrityksen tilintarkastuksen asianmukaisuudesta 1 momentissa tarkoitetulla tavalla, tulee tilintarkastajan toteuttaa asianmukaiset toimenpiteet ja tehdä ilmoitus Tilintarkastusvalvonnalle.

3 §

Kansainväliset tilintarkastusstandardit

Unionissa sovellettaviksi hyväksytyt kansainväliset tilintarkastusstandardit voidaan soveltaa tarkoituksenmukaisessa laajuudessa kirjanpitolain 1 luvun 4a §:ssä tarkoitetun pienyrityksen tilintarkastuksessa noudattaen 4 luvun 3 §:ssä tarkoitettua hyvää tilintarkastustapaa.

5 §

Tilintarkastuskertomus

Tilintarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta päivätty ja allekirjoitettu tilintarkastuskertomus. Tilintarkastuskertomuksessa on yksilöitävä sen kohteena oleva tilinpäätös sekä ilmoitettava, mitä tilinpäätössäännöstöä tilinpäätöksen laatimisessa on noudatettu. Tilintarkastuskertomuksessa on ilmoitettava, mitä tilintarkastusstandardit tilintarkastuksessa on noudatettu. Lisäksi tilintarkastuskertomuksessa on ilmoitettava tilintarkastajan toimipaikka.

Tilintarkastuskertomuksessa on oltava lausunto siitä:

1) antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikean ja riittävän kuvan yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta;

2) ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ristiriidattomia.

Edellä 2 momentissa tarkoitettu lausunto on vakiomuotoinen, varauman sisältävä tai kielteinen. Jos tilintarkastaja ei voi antaa lausuntoa, tilintarkastajan on ilmoitettava tästä tilintarkastuskertomuksessa.

Tilintarkastajan on huomautettava tilintarkastuskertomuksessa, jos yhteisön tai säätiön yhtiömies, hallituksen, hallintoneuvoston tai vastaavan toimielimen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja taikka toimitusjohtaja tai muu vastuuvollinen on:

1) syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä tai säätiötä kohtaan; tai

2) rikkonut yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä.

Tilintarkastuskertomukseen on myös sisällytettävä yhtiökokouksen tai muun yhteisön tai säätiön toimielimen edellyttämät muut tilintarkastukseen perustuvat lausumat.

Tilintarkastuskertomuksessa on annettava tarpeelliset lisätiedot seikoista, joihin tilintarkastaja kiinnittää erityistä huomiota, mukaan lukien tiedot seikoista, jotka voivat antaa olennaista aihetta epäillä yhteisön tai säätiön kykyä jatkaa toimintaansa;

Jos yhteisöllä tai säätiöllä on vähintään kaksi tilintarkastajaa, tilintarkastajat antavat yhteisen tilintarkastuskertomuksen. Jos tilintarkastajat eivät ole yksimielisiä 2 momentissa tarkoitettusta lausunnosta, 4 momentissa tarkoitettusta huomautuksesta tai 5 momentissa tarkoitettusta lausumasta, kukin esittää kertomuksessa selkeästi oman kantansa ja erimielisyyden syyn.

Emoyrityksenä olevan yhteisön tai säätiön, joka laatii konsernitilinpäätöksen, tilintarkastajan on annettava kertomus konsernista noudattaen soveltuvin osin, mitä 1–7 momentissa säädetään. Kirjanpitolain [1 luvun 9 §:ssä] tarkoitettu yleisen edun kannalta merkittävä yhteisön osalta tilintarkastajan tulee lisäksi laatia tarkastusvaliokunnalle Euroopan unionin tilintarkastusasetuksen 11 artiklassa tarkoitettu lisäraportti.

5a §

Tilintarkastuskertomuksen puutteellisuudesta ilmoittaminen

Tilintarkastuslautakunnalla on valtuudet julkistaa verkkosivuillaan ilmoitus siitä, että tilintarkastajan antama tilintarkastuskertomus ei täytä siitä annettuja säännöksiä. Ilmoituksessa on mainittava, mistä tilintarkastuskertomuksesta ja tilintarkastajasta on kyse.

6 §

Tilintarkastuskertomuksen ja tarkastusvaliokunnan lisäraportin luovuttaminen yhteisölle tai säätiölle

Tilintarkastajan on luovutettava tilintarkastuskertomus yhteisön tai säätiön hallitukselle tai vastaavalle toimielimelle viimeistään kaksi viikkoa ennen sitä kokousta, jossa tilinpäätös on esitettävä vahvistettavaksi.

Euroopan unionin tilintarkastusasetuksen 11 artiklassa tarkoitettu tarkastusvaliokunnan lisäraportti on luovutettava 1 momentissa tarkoitettulle toimielimelle viimeistään, kun tilintarkastuskertomus luovutetaan.

7 §

Tilintarkastuspöytäkirja

Tilintarkastaja voi esittää hallitukselle, hallintoneuvostolle, toimitusjohtajalle tai muulle vastuuvolliselle huomautuksia myös seikoista, joita ei esitetä tilintarkastuskertomuksessa tai 7 §:n 2 momentissa tarkoitettussa tarkastusvaliokunnan lisäraportissa. Tällaiset seikat merkitään pöytäkirjaan. Pöytäkirja on annettava yhteisön tai säätion hallitukselle tai vastaavalle toimielimelle. Toimielimen on käsiteltävä pöytäkirja viipymättä ja säilytettävä se luotettavalla tavalla.

4 luku

Tilintarkastajaa koskevat muut säännökset

1 §

Ammattieettiset periaatteet

Tilintarkastajan on suoritettava tässä laissa tarkoitettut tehtävät ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja ammatillinen skeptisyys säilyttäen sekä huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen.

6 §

Tilintarkastajan riippumattomuus

Tilintarkastajan on oltava riippumaton 1 luvun 1 §:n 1 momentissa tarkoitettua toimeksiantoa suorittaessaan ja tarkastettavan tilinpäätöksen kattaman ajan sekä järjestettävä toimintansa riippumattomuuden turvaavalla tavalla.

Jos edellytykset riippumattomaan toimintaan puuttuvat, tilintarkastajan on kieltäydyttävä vastaanottamasta toimeksiantoa tai luovuttava siitä. Tilintarkastajan ei kuitenkaan ole tarpeen kieltäytyä tai luopua toimeksiannosta, jos:

1) riippumattomuutta uhkaavia tekijöitä on kokonaisuutena arvioiden pidettävä merkityksettöminä; tai

2) tilintarkastaja on ryhtynyt riippumattomuuttaan turvaaviin toimenpiteisiin.

Riippumattomuutta turvaaviin toimenpiteisiin on ryhdyttävä ainakin jos:

1) tilintarkastajalla on taloudellisia tai muita etuuksia yhteisössä tai säätiossä taikka tilintarkastajalla on muu suhde kuin tavanomainen liikesuhde yhteisöön tai säätioon;

2) tarkastettavana on tilintarkastajan oma toiminta;

3) tilintarkastaja toimii oikeudenkäynnissä tai muussa asiassa yhteisön tai säätiön puolesta tai sitä vastaan;

4) tilintarkastajalla on läheinen suhde henkilöön, joka kuuluu yhteisön tai säätiön johtoon tai joka on osallistunut toimeksiannon kohteena olevaan asiaan yhteisön tai säätiön palveluksessa; tai

5) tilintarkastajaa painostetaan.

Edellä 2 ja 3 momentissa tarkoitettua riippumattomuutta uhkaavat tekijät ja toimenpiteet riippumattomuuden turvaamiseksi tulee kirjata toimeksiantoa koskevaan aineistoon.

Mitä 3 momentissa säädetään yhteisöstä tai säätiöstä, koskee myös yhteisöjä ja säätiöitä, jotka ovat sen määräysvallassa kirjanpitolain 1 luvun 5 §:n mukaisesti, sekä yhteisöä tai säätiötä, jonka välittömässä määräysvallassa yhteisö on.

Edellä 2 momentissa tarkoitettussa arvioinnissa on otettava huomioon myös tilintarkastajan riippumattomuutta uhkaavat tekijät, jotka liittyvät:

1) tilintarkastusyhteisöön, jossa tilintarkastaja työskentelee;

2) henkilöön, joka osallistuu merkittävästi tilintarkastajan valvonnassa toimeksiannon suorittamiseen;

3) henkilöön, joka välittömästi johtaa tai valvoo tilintarkastajan toimintaa; tai

4) edellä 1 kohdassa tarkoitettua tilintarkastusyhteisön sellaiseen omistajaan tai sen johtoon kuuluvaan henkilöön, joka työskentelee tilintarkastusyhteisön sellaisessa yksikössä, joka osallistuu merkittävästi toimeksiannon toteuttamiseen.

Milloin riippumattomuuden vaarantuminen johtuu tilintarkastuksen kohteena olevaan yhteisöön tai säätiöön vaikuttavasta yritysjärjestelystä, on tilintarkastajan ryhdyttävä kolmen kuukauden kuluessa riippumattomuutta turvaaviin toimenpiteisiin tai luovuttava toimeksiannosta.

7 §

Tilintarkastajan esteellisyys

Tilintarkastaja ei ole 6 §:ssä tarkoitettulla tavalla riippumaton ainakaan jos:

1) tilintarkastaja on yhteisön tai säätiön taikka samaan konserniin kuuluvan yhteisön tai säätiön taikka kirjanpitolain 1 luvun 8 §:ssä tarkoitettua osakkuusyrityksen yhtiömies, hallituksen tai hallintoneuvoston jäsen, toimitusjohtaja tai vastaavassa asemassa oleva;

2) tilintarkastajan tehtävänä on yhteisön tai säätiön kirjanpidon tai varojen hoito taikka hoidon valvonta;

3) tilintarkastaja on palvelussuhteessa yhteisöön tai säätiöön taikka 1 tai 2 kohdassa tarkoitettuun henkilöön;

4) tilintarkastajalla on välitön tai välillinen omistus- tai muu oikeus osakkeeseen tai osuuteen voittoa tavoittelevassa yhteisössä;

5) tilintarkastajalla on rahalaina, vakuus tai muu vastaava etuus yhteisöltä tai säätiöltä tai sen johtoon kuuluvalta henkilöltä taikka tilintarkastaja on antanut mainitulle taholle tällaisen etuuden;

6) tilintarkastajalla tai hänen arvopaperimarkkinalain (14.12.2012/746) 12 luvun 4 §:ssä tarkoitettuun lähipiiriinsä kuuluvalla, on omistuksessaan tilintarkastuksen kohteena olevan yhteisön tai säätiön liikkeeseen laskema tai takaama rahoitusväline taikka hänelle muutoin koituu olennaista välitöntä taloudellista etua sellaisesta rahoitusvälineestä tai hän osallistuu liiketoimeen, joka koskee sellaista rahoitusvälinettä.

7) 1 tai 2 kohdassa tarkoitettu henkilö on tilintarkastajan puoliso, veli, sisar taikka tilintarkastajaan suoraan ylenevässä tai alenevassa sukulaisuussuhteessa; tai

8) tilintarkastajan puolisollla taikka tilintarkastajaan suoraan alenevassa sukulaisuussuhteessa olevalla henkilöllä on 4 kohdassa tarkoitettu omistus- tai muu oikeus, eikä tämä oikeus ole merkityksetön.

Mitä 1 momentin 4 kohdassa säädetään, ei koske yhteisöä, jossa jäsenyys on edellytyksenä sen tarjoamien välttämättömyyspalveluiden käyttämiselle. Tilintarkastajalla saa olla tällaisessa yhteisössä vain sellainen osuus, joka oikeuttaa palveluiden käyttämiseen, ei kuitenkaan suurempaa osuutta kuin yksi sadasosa.

Jos tilintarkastaja toimeksiannon vastaanottamisen jälkeen saa 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettun oikeuden, hänen on luovuttava oikeudesta tai toimeksiannosta kohtuullisen ajan kuluessa siitä, kun hän sai tiedon saannostaan ja hänellä oli oikeus luopua siitä.

Mitä edellä tässä pykälässä säädetään yhteisöstä tai säätiöstä, koskee myös yhteisöjä, jotka ovat sen määräysvallassa kirjanpitolain 1 luvun 5 §:n mukaisesti sekä yhteisöä tai säätiötä, jonka välittömässä määräysvallassa yhteisö on.

8 §

Tilintarkastajan salassapitovelvollisuus

Tilintarkastaja tai hänen apulaisensa ei saa ilmaista ulkopuoliselle tässä laissa tarkoitettua tehtävää suorittaessaan tietoonsa saamaa seikkaa, ellei 2 tai 3 momentissa toisin säädetä.

Salassapitovelvollisuus ei kuitenkaan koske seikkaa:

1) josta tilintarkastajan on ilmoitettava tai lausuttava lain tai Euroopan unionin tilintarkastusasetuksen nojalla;

2) jonka ilmaisemiseen se, jonka hyväksi salassapitovelvollisuus on säädetty, antaa suostumuksensa;

3) jonka viranomainen, tuomioistuin tai muu henkilö on lain perusteella oikeutettu saamaan tietoonsa; tai

4) joka on tullut yleiseen tietoon.

Salassapitovelvollisuus ei estä tilintarkastajaa tai tilintarkastusyhteisöä toimittamasta toiselle tilintarkastajalle tämän tilintarkastusta varten tarvitsemat tiedot.

9 §

Asiakasrekisteri

Tilintarkastajan on pidettävä asiakasrekisteriä, jonka on sisällettävä kustakin tilintarkastusasiakkaasta vähintään seuraavat tiedot:

- 1) nimi, osoite ja toimipaikka;
- 2) tilintarkastusyhteisön päävastuullisen tilintarkastajan nimi; ja
- 3) tilintarkastuksesta perityt palkkiot ja muista palveluista perityt palkkiot lakkain asiakkaan tilikaudella.

Tilintarkastaja voi ulkoistaa asiakasrekisterin pitämisen toisen tilintarkastajan tehtäväksi. Vastuu asiakasrekisterin asianmukaisuudesta on aina asiakkaan tilintarkastajalla.

10 §

Tilintarkastuskansio

Lain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetuissa tehtävissä tilintarkastajan tulee koota tehtävää koskevat merkitykselliset tiedot ja asiakirjat tilintarkastuskansioon, joka on suljettava viimeistään 60 vuorokauden kuluttua tilintarkastuskertomuksen allekirjoittamisesta.

11 §

Tilintarkastajan toiminnan järjestäminen

Tilintarkastajan toiminnan järjestämisestä voidaan säätää tarkemmin työ- ja elinkeinoministeriön asetuksella.

12 §

Tilintarkastajan siirtyminen tarkastetun yhteisön palvelukseen

Tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisön puolesta tilintarkastuksen suorittava päävastuullinen tilintarkastaja ei voi ottaa vastaan seuraavia tehtäviä

- 1) johtoon kuuluvan avainhenkilön tehtävät tarkastetussa yhteisössä;
- 2) jäsenyys tarkastetun yhteisön tarkastusvaliokunnassa tai elimessä, joka suorittaa tarkastusvaliokunnan tehtäviä vastaavia tehtäviä;
- 3) jäsenyys tarkastetun yhteisön hallintoelimessä toimivaan johtoon kuulumattomana tai jäsenyys tarkastetun yhteisön valvontaelimessä

ennen kuin vähintään vuosi on kulunut siitä, kun hän tai se lakkasi toimimasta tämän lain 3 luvun mukaisen tilintarkastuksen suorittavana tilintarkastajana tai päävastuullisena tilintarkastajana kyseisessä tilintarkastustoimeksiannossa.

Yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tämän lain 3 luvun mukaisesta tilintarkastuksesta on kuitenkin oltava kulunut vähintään kaksi vuotta siitä, kun

edellä mainittu tilintarkastaja on lakannut toimimasta tilintarkastajana tai päävastuullisena tilintarkastajana.

Mitä edellä 1 momentissa todetaan, sovelletaan myös tilintarkastusta suorittavan tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön työntekijöihin ja muihin tilintarkastusyhteisön osakkaisiin kuin päävastuullisiin tilintarkastajiin sekä muihin luonnollisiin henkilöihin, joiden tarjoamat palvelut ovat tällaisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön käytettävissä tai määräysvallassa ja jotka ovat henkilökohtaisesti hyväksytyjä tilintarkastajia. Vähintään yksi vuosi on oltava kulunut siitä, kun he suoraan ovat osallistuneet kyseistä tilintarkastusta koskevaan toimeksiantoon.

5 luku

Yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajaa ja tilintarkastusta koskevat erityissäännökset

1 §

Toimikausien enimmäiskesto

Yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajaksi valitun tilintarkastusyhteisön toimikausien yhteenlaskettu kesto voi olla enintään kymmenen vuotta.

Tilintarkastusyhteisö voidaan 1 momentissa tarkoitetun enimmäiskeston jälkeen valita tilintarkastajaksi ainoastaan, jos tilintarkastus kilpailutetaan Euroopan unionin tilintarkastusasetuksen 16 artiklan 2-5 kohdassa tarkoitetulla tavalla. Kilpailutuksen jälkeen tilintarkastusyhteisö voi toimia yhteisön tilintarkastajana siten, että ennen ja jälkeen kilpailutuksen olevien toimikausien yhteenlaskettu kesto on enintään kaksikymmentä vuotta.

Tilintarkastajan toimikausi voidaan poikkeuksellisesti pidentää kahteenkymmeneen neljään vuoteen edellyttäen, että 1 ja 2 momentissa tarkoitetut enimmäiskestot on saavutettu ja että useampi kuin yksi tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö on valittuna samanaikaisesti sekä että tilintarkastuksen tuloksena kyseiset tilintarkastajat antavat yhteisen tilintarkastuskertomuksen.

Edellä 1 ja 2 momentin enimmäiskestoja laskettaessa huomioidaan myös sellaiset toimikaudet, joilla tilintarkastajana on toiminut 1 tai 2 momentissa tarkoitetussa tilintarkastusyhteisössä toimiva luonnollinen henkilö.

Tilintarkastajan valinta voidaan 1 tai 2 momentissa tarkoitetun enimmäiskeston täytyttyä kohdistua 1 tai 2 momentissa tarkoitetussa tilintarkastusyhteisössä toimivaan tilintarkastajaan ainoastaan samoin edellytyksin kuin kyseiseen tilintarkastusyhteisöön.

2 §

Tilintarkastajan erottaminen tuomioistuimen päätöksellä

Tuomioistuimen on erotettava yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastaja toimestaan kesken toimikauden, jos erottamiseen on perusteltu syy. Tilintarkastajaa ei kuitenkaan voida erottaa enää sen jälkeen, kun kyseistä tilikautta koskeva tilinpäätös on vahvistettu ja sitä koskeva päätös on saanut lainvoiman.

Edellä 1 momentissa tarkoitetun kanteen voivat nostaa yleisessä alioikeudessa:

1) osakeyhtiön osakkeenomistajat, jotka edustavat vähintään yhtä kahdeskymmenesosaa osakeyhtiön osakkeiden tuottamasta äänimäärästä tai osakepääomasta ja osuuskunnan jäsenet, jotka edustavat vähintään yhtä kahdeskymmenesosaa osuuskunnan jäsenistöstä;

2) Tilintarkastusvalvonta; sekä

3) Finanssivalvonta.

Tilintarkastajan erottamista koskeva asia on käsiteltävä tuomioistuimessa kiireellisesti.

Tuomioistuimen on toimitettava Tilintarkastusvalvonnalle tieto 2 momentissa tarkoitetussa asiassa annetusta lainvoimaisesta tuomiosta, jolla tilintarkastaja on erotettu toimestaan.

3 §

Muiden kuin tilintarkastuspalveluiden rajoittaminen

Tilintarkastaja voi tarjota tarkastettavalle yhteisölle ja sen konserniyritykselle tilintarkastuspalveluiden lisäksi muita palveluita kuin Euroopan unionin tilintarkastusasetuksen 5 artiklan 1 kohdan 2 alakohdassa tarkoitettuja palveluita, jos noudatetaan 5 artiklan 4 kohdassa säädettyjä edellytyksiä.

Euroopan unionin tilintarkastusasetuksen 5 artiklan estämättä, tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö, jossa tilintarkastaja toimii ja sen ketjun jäsen, johon tilintarkastaja kuuluu tai tilintarkastusyhteisö, jossa tilintarkastaja toimii, voi kuitenkin tarjota tarkastettavalle yhteisölle ja sen konserniyritykselle arvonmäärityspalveluita sekä veropalveluita, niiden liittyessä:

1) verolomakkeiden täyttämiseen;

2) julkisten tukien ja verokannustimien yksilöimiseen;

3) verotarkastuksessa avustamiseen;

4) välittömien ja välillisten verojen sekä laskennallisten verojen laskemiseen; ja/
tai

5) veroneuvontaan.

Tilintarkastaja ei kuitenkaan voi tarjota 2 momentissa tarkoitettuja palveluita, jos niiden vaikutus tarkastettavaan tilinpäätökseen on vähäistä suurempi. Vaikutusten arvioiminen on dokumentoitava ja selostettava 7 §:n 2 momentissa tarkoitetussa tarkastusvaliokunnan lisäraportissa.

Tarjottaessa 1- 2 momentissa tarkoitettuja palveluita on kuitenkin aina noudatettava 3 luvun säännöksiä riippumattomuudesta, esteellisyydestä ja ammattieettisistä periaatteista. Mitä edellä tässä pykälässä säädetään tilintarkastajasta, sovelletaan myös tilintarkastusyhteisöön, jossa tilintarkastaja toimii ja sen ketjun jäsenen, johon tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, jossa tilintarkastaja toimii, kuuluu.

4 §

Muiden kuin tilintarkastuspalkkioiden enimmäismäärä

Sovellettaessa EU:n tilintarkastusasetuksen 4 artiklaa palkkioista kokonaispalkkioihin, joita tarkastuksen kohde maksaa tilintarkastajalle, lasketaan tilintarkastajan toimiessa tilintarkastusyhteisössä myös tilintarkastusyhteisölle maksettavat palkkiot.

Sen estämättä, mitä Euroopan unionin tilintarkastusasetuksen 4 artiklan 2 kohdassa säädetään tilintarkastajalle maksettavien muiden kuin tilintarkastuspalkkioiden enimmäismäärästä, ei sovelleta, jos Tilintarkastusvalvonta on tilintarkastajan hakemuksesta antanut enimmäismäärää koskevan poikkeamisluvan.

Tilintarkastusvalvonta voi antaa 1 momentissa tarkoitettun poikkeamisluvan, jos siihen on tarkastettavan yhteisön toiminnasta johtuvia erityisiä syitä.

Poikkeamislupa voidaan antaa enintään kahdelle peräkkäiselle tilikaudelle.

6 luku

Hyväksyminen ja rekisteröinti

9 §

Tilintarkastajarekisteri

Tilintarkastusvalvonta pitää tilintarkastajarekisteriä, jotta jokainen voi saada tiedon tilintarkastajista sekä muut näistä tarvitsemansa tiedot. Rekisteriä pidetään myös tilintarkastajien toiminnan valvontaa ja hyväksymisten palauttamista varten. Rekisteriin tallennetaan tilintarkastajaksi hyväksytyyn luonnollisen henkilön ja tilintarkastusyhteisöksi hyväksytyyn yhteisön yksilöivät tiedot sekä muut tilintarkastajan ammatin ja liiketoiminnan harjoittamista koskevat tarpeelliset tiedot.

Rekisteriin tallennetaan ainakin seuraavat tiedot:

- 1) luonnollisen henkilön nimi ja henkilötunnus tai sen puuttuessa syntymäaika sekä yhteisön toiminimi ja yritys- ja yhteisötunnus;
- 2) rekisteröintipäivä ja tunnusnumero;
- 3) postiosoite ja mahdollinen sähköpostiosoite sekä puhelinnumero;
- 4) HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajaksi tai tilintarkastusyhteisöksi hyväksyminen sekä hyväksymisajankohta ja hyväksymisen päättymisajankohta;
- 5) hyväksymisen oma-aloitteisen lakkauttamisen ajankohta ja hyväksymisen palauttamisen ajankohta;

6) annettu varoitus, hyväksymisen peruuttaminen ja peruuttamisen ajankohta sekä määräaikainen toimintakielto, seuraamusmaksu, uhkasakko ja tilintarkastuskertomuksen puutteellisuus;

7) tilintarkastusyhteisön omistajien nimet, henkilötunnukset tai henkilötunnusten puuttuessa syntymäajat taikka yritys- ja yhteisötunnukset ja postiosoitteet sekä hallituksen tai sitä vastaavan toimielimen jäsenten sekä toimitusjohtajan ja tämän sijaisen nimi, henkilötunnus tai sen puuttuessa syntymäaika ja postiosoite.

Tiedot säilytetään tilintarkastajarekisterissä seuraavasti:

1) edellä 2 momentin 1, 2, 4 ja 5 kohdan tietoja säilytetään 30 vuotta siitä, kun hyväksyminen on kokonaan lakkautettu 7 §:n nojalla tai peruutettu 10 luvun 2 §:n nojalla lainvoimaisella päätöksellä;

2) edellä 2 momentin 6 kohdassa tarkoitettua peruuttamista koskeva tieto säilytetään kymmenen vuotta, varoitusta koskeva tieto kuusi vuotta ja huomautusta koskeva tieto kolme vuotta siitä, kun kyseistä sanktiota koskeva päätös on saanut lainvoiman;

3) muut kuin 1 ja 2 kohdassa tarkoitettut rekisteriin tallennetut tiedot säilytetään, kunnes hyväksyminen on kokonaan lakkautettu 7 §:n nojalla tai peruutettu 10 luvun 2 §:n nojalla lainvoimaisella päätöksellä.

Rekisteriin merkitään tiedot ETA-valtiossa hyväksytystä ja rekisteröidystä tilintarkastusyhteisöstä, jonka päävastuullinen tilintarkastaja täyttää 6 luvun 2 tai 3 §:n hyväksymisedellytykset. Jos tällainen tilintarkastusyhteisö on rekisteröity tilintarkastajarekisteriin ETA-valtiossa, joka on samalla myös tilintarkastusyhteisön kotivaltio, Tilintarkastusvalvonnan tulee 4 momentissa säädetystä rekisteröinnistä tehdä ilmoitus tilintarkastajan kotivaltion tilintarkastajarekisteristä vastaavalle toimivaltaiselle viranomaiselle.

Rekisteriin merkitään tiedot myös sellaisesta 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 kaupankäynnin kohteena rahoitusvälineistä annetun lain 1 luvun 2 §:ssä tarkoitetussa pörssissä. Rekisteröitävän on lisäksi täytettävä valtioneuvoston asetuksella tarkemmin säädettävät ammattitaitoa, tilintarkastusyhteisön hallintoa, tilintarkastuksen suorittamista ja tietojen julkistamista koskevat edellytykset. Rekisteröinti ei koske tilintarkastajaa sellaisessa yhteisössä, jonka arvopapereista säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena on vain sellaisia muita kuin osakesidonnaisia arvopapereita, joiden yksikkökohtainen nimellisarvo tai kirjan-pidollinen vasta-arvo on vähintään:

1) 50 000 euroa tai tätä liikkeeseenlaskupäivänä vastaava määrä muussa valuutassa

kun liikkeeseenlasku on tapahtunut ennen 31 päivä joulukuuta 2010; tai

2) 100 000 euroa tai tätä liikkeeseenlaskupäivänä vastaava määrä muussa valuutassa kun liikkeeseenlasku on tapahtunut 31 päivä joulukuuta 2010 jälkeen.

Rekisteriin merkittävistä muista tiedoista kuin henkilötiedoista sekä rekisterinpidosta voidaan säätää tarkemmin valtioneuvoston asetuksella.

7 luku

Ohjaus, kehittäminen ja valvonta

3 §

Valvottavat

Tilintarkastusvalvonta valvoo tilintarkastajia.

Tilintarkastusvalvonta valvoo lisäksi 6 luvun 9 §:n 4 ja 5 momentin mukaisesti rekisteröityjä ETA-valtioissa hyväksytyjä ja rekisteröityjä tilintarkastusyhteisöjä näiden Suomessa suorittamien tilintarkastusten osalta.

Tilintarkastusvalvonta valvoo myös 6 luvun 9 §:n 4 momentin mukaisesti rekisteröityjä, muussa kuin ETA-valtiossa hyväksytyjä tilintarkastajia soveltaen, mitä tilintarkastajien valvonnasta säädetään, jollei kyseisen valtion valvonnan ole arvioitu vastaavan tilintarkastajien valvontaa ETA-valtioissa. Vastaavuusarvioinnissa on noudatettava Euroopan unionin komission päätöstä muun kuin ETA-valtion tilintarkastajien valvonnan vastaavuudesta. Jos tällaista päätöstä ei ole tehty, Tilintarkastusvalvonta arvioi kyseisen valtion tilintarkastajien valvonnan vastaavuutta tai noudattaa muun ETA-valtion tekemää vastaavuusarviointia.

Tilintarkastusvalvonta ei voi ottaa tutkittavaksi tilintarkastajan toimintaa, jos tapahtumista on kulunut enemmän kuin kuusi vuotta.

Tilintarkastusvalvonta voi jättää tilintarkastajan toiminnan tutkimatta ja tilintarkastuslautakunta seuraamuksen määräämättä, jos tilintarkastajan hyväksyminen on kokonaan lakkautettu 6 luvun 7 §:n nojalla tai peruutettu 10 luvun 2 §:n nojalla.

9 §

Laadunvalvonta

Valvoessaan tilintarkastuksen laatua Tilintarkastusvalvonta:

- 1) määrää tilintarkastajan laaduntarkastukseen vähintään joka kuudes vuosi;
- 2) määrää yhden tai useamman riippumattoman laaduntarkastajan suorittamaan laaduntarkastusta;
- 3) päättää laaduntarkastuksen sisällöstä ja toteuttamistavasta ottaen huomioon laaduntarkastuksen kohteena olevan tilintarkastajan toiminnan laajuus ja monitkaisuus; sekä
- 4) käsittelee laaduntarkastuksen tulokset ja tekee päätöksen toimenpiteistä, joihin laaduntarkastus antaa aiheutta.

Tilintarkastusvalvonta voi käyttää laaduntarkastuksessa ulkopuolisia asiantuntijoita.

Ulkopuolisen laaduntarkastajan on viipymättä annettava selvitys suoritetusta laaduntarkastuksesta Tilintarkastusvalvonnalle.

Ulkopuolisiin laaduntarkastajiin sovelletaan lisäksi, mitä 8 luvun 8 §:ssä säädetään asiantuntijoista.

Tilintarkastajaan, joka tarkastaa yleisen edun kannalta merkittävää yhteisöä, ei sovelleta, mitä edellä tässä pykälässä säädetään.

8 luku

Valvontavaltuudet

8 §

Ulkopuolisen asiantuntijan käyttäminen

Tilintarkastusvalvonta voi valvonnan kannalta tarpeellisen, erityistä asiantuntemusta vaativan asian selvittämiseksi käyttää ulkopuolista asiantuntijaa.

Asiantuntijalla on oltava kulloisenkin tehtävän laatuun ja laajuuteen nähden riittävä asiantuntemus. Jos asiantuntija toimii ulkopuolisena laaduntarkastajana, on hänen oltava tilintarkastukseen hyvin perehtynyt henkilö, jolla on laaduntarkastukseen pätevöittävä erityiskoulutus.

Asiantuntija ei saa toimia tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön laaduntarkastuksessa laaduntarkastajana ennen kuin kolme vuotta on kulunut siitä, kun asiantuntija on lakannut olemasta kyseisen tilintarkastajan työntekijä tai tilintarkastusyhteisön osakas taikka muulla tavoin sidoksissa kyseiseen tilintarkastajaan tai tilintarkastusyhteisöön.

Asiantuntijalla on tehtävänsä suorittamisen sitä edellyttäessä 1 §:ssä ja 3 §:n 1 momentissa tarkoitetut oikeudet. Lisäksi asiantuntijan tulee noudattaa, mitä 3 §:n 2 momentissa säädetään.

Asiantuntijan on noudatettava, mitä hallintolaissa, kielilaissa ja viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetussa laissa säädetään. Asiantuntija toimii rikosoikeudellisella virkavastuulla hoitaessaan tämän lain mukaisesti annettuja julkisoikeudellisia hallintotehtäviä. Vahingonkorvausvastuusta säädetään vahingonkorvauslaissa.

Tilintarkastusvalvonta voi määrätä ulkopuolisen asiantuntijan palkkion tilintarkastajan maksettavaksi, jos kyse on tilintarkastajan laaduntarkastuksesta tai asiantuntijan käyttämiselle on erityinen, tilintarkastajan toiminnasta johtuva syy. Palkkion tulee vastata alan yleistä palkkiotasoa.

9 luku

Tietojen luovuttaminen ja viranomaisyhteistyö

3 §

Kansainvälinen valvontayhteistyö

Sen estämättä, mitä tietojen salassa pitämisestä säädetään, Tilintarkastusvalvonnan on pyynnöstä toimitettava valvonnan kannalta tarpeellisia asiakirjoja ja muita tietoja edellä 1 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettulle ETA-valtion valvojalle.

Mitä edellä 1 momentissa säädetään, koskee myös valvonnan kannalta tarpeellisten asiakirjojen toimittamista muun kuin ETA-valtion valvojalle, joka kotimaassaan lain nojalla hoitaa vastaavia tehtäviä, jos:

1) asiakirjat liittyvät tilintarkastukseen sellaisessa yhteisössä, joka laatii konsernitilinpäätöksen kyseisessä valtiossa tai jonka arvopaperit on kyseisessä valtiossa otettu kaupankäynnin kohteeksi kaupankäynnistä rahoitusvälineillä annetun lain 1 luvun 2 §:ssä tarkoitettulla säänneltyä markkinaa vastaavalla markkinalla ja jos kyseisen yhteisön kaupallisten etujen suojaaminen ei tämän johdosta vaarannu;

2) tilintarkastajien valvonta kyseisessä valtiossa on arvioitu 7 luvun 3 §:n 2 momentissa tarkoitettulla tavalla riittäväksi;

3) kyseisen valtion valvojan kanssa on sovittu tietojen luovuttamisesta, käyttämisestä ja salassapidosta;

4) tietojen vaihdossa noudatetaan, mitä henkilötietolaissa (523/1999) säädetään.

Tilintarkastusvalvonnan on ryhdyttävä valvontatoimenpiteisiin 1 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettun ETA-valtion valvojan pyynnöstä tai annettava pyynnön esittäneen valvojan osallistua toimenpiteiden suorittamiseen.

Tilintarkastusvalvonta voi kieltäytyä 1–3 momentissa tarkoitettun pyynnön toteuttamisesta painavasta syystä. Tilintarkastusvalvonta voi kieltäytyä pyynnön toteuttamisesta myös, jos pyynnössä tarkoitettua tekoa tai tilintarkastajaa koskeva seuraamusmenettely on Suomessa vireillä tai siitä on Suomessa annettu lainvoimainen päätös tai tuomio.

10 luku

Hallinnolliset seuraamukset

1 §

Huomautus ja varoitus

Tilintarkastuslautakunnan tulee antaa tilintarkastajalle huomautus, jos tämä on:

1) huolimattomuudesta menetellyt tämän lain tai sen nojalla annettujen säännösten tai julkishallinnon ja talouden tilintarkastuksesta annetun lain vastaisesti;

2) rikkonut velvollisuuksiaan tilintarkastajana; tai

3) perusteettomasti menetellyt tavalla, joka on muutoin omiaan alentamaan tilintarkastajien ammatillista luotettavuutta tai arvoa.

Jos menettely sellainen, että huomautusta ei pidetä riittävänä seuraamuksena,, tulee tilintarkastuslautakunnan antaa tilintarkastajalle varoitus.

2 §

Kielto jatkaa tai toistaa moitittavaa toimintaa

Tilintarkastuslautakunnalla on valtuudet kieltää tilintarkastajaa jatkamasta tai toistamasta moitittavaa toimintaa.

3 §

Hyväksymisen peruuttaminen

Tilintarkastuslautakunnan on peruutettava hyväksyminen kokonaan, jos tilintarkastaja:

1) on tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta menetellyt tämän lain tai sen nojalla annettujen säännösten tai julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain vastaisesti;

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

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

Kuitenkin, jos 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettu peruste liittyy tilintarkastajan toimintaan KHT- tai JHT-tilintarkastajaa edellyttävässä tehtävässä ja luonnollisella henkilöllä on edelleen edellytykset toimia tilintarkastajana, tilintarkastuslautakunnan tulee peruuttaa ainoastaan kyseisen erikoispätevyuden hyväksyminen.

Hyväksyminen voidaan peruuttaa tilintarkastajalta myös enintään kolmen vuoden määräajaksi.

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

Jos tilintarkastajan hyväksyminen on peruutettu, Tilintarkastusvalvonnan on viipymättä peruuttamista koskevan päätöksen saatua lainvoiman ilmoitettava peruuttamisesta ja sen syystä asianomaisille ETA-valtioiden tilintarkastajarekisteriä pitävälle viranomaisille.

Jos hyväksyminen on peruutettu 1 momentin 3 kohdan nojalla, uusi hyväksyminen voidaan myöntää 6 luvun 1 §:n 1 momentin nojalla, kun hakija täyttää hakemansa hyväksymisen hyväksymisedellytykset. Tilintarkastajaa, jonka hyväksyminen on peruutettu 1 momentin 1 tai 2 kohdan nojalla, ei voida hyväksyä uudelleen ennen kuin kolme vuotta on kulunut siitä, kun peruuttamista koskeva päätös sai lainvoiman.

4 §

Määräaikainen kieltö toimia hallintoelimissä

Tilintarkastuslautakunta voi kieltää tilintarkastajalta osallistumisen tilintarkastusyhteisöjen yhteisöoikeudellisiin hallintoelimiin enintään kolmen vuoden määräajaksi, jos henkilö on osallistunut hallintoelimen jäsenenä Euroopan Unionin tilintarkastusasetuksen ja tämän lain tai niiden nojalla annettujen säännösten vastaisen päätöksen tekoon tai vastaiseen toimintaan.

Yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön yhteisöoikeudellisiin hallintoelimiin kuuluvalta tai kuuluneelta henkilöltä tilintarkastuslautakunta voi kieltää osallistumisen yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen kyseisiin hallintoelimiin enintään kolmen vuoden määräajaksi, jos henkilö on osallistunut hallintoelimen jäsenenä tilintarkastuslain ja Euroopan Unionin tilintarkastusasetuksen vastaiseen tilintarkastajan valintaa koskevaan päätöksen tekoon tai tilintarkastajan palveluiden hankkimista koskevaan päätöksen tekoon.

5 §

Rikemaksu ja sen määrääminen

Tilintarkastuslautakunta voi määrätä rikemaksun sille, joka:

- 1) 6 luvun 6 §:n vastaisesti käyttää tilintarkastajan nimikettä tai muuta nimitystä, jonka perusteella voidaan virheellisesti olettaa hänen olevan tilintarkastaja; tai
- 2) rikkoo tai laiminlyö tämän lain tilintarkastajan tietojenanto- tai ilmoitusvelvollisuuksia koskevia säännöksiä tai tiedonantovelvollisuudesta annettuja säännöksiä asetuksessa tilintarkastajan toiminnan järjestämisestä (--/--) tai laissa tilintarkastajan vuosimaksusta ja laadunvalvonnan maksuista (--/--).

Rikemaksun suuruus perustuu kokonaisarviointiin. Rikemaksun suuruutta arvioidessa on otettava huomioon menettelyn laatu, laajuus ja kestoaika. Oikeushenkilölle määrättävä rikemaksu on vähintään 500 euroa ja enintään 10 000 euroa. Luonnolliselle henkilölle määrättävä rikemaksu on vähintään 250 euroa ja enintään 5 000 euroa.

Rikemaksu määrätään maksettavaksi valtiolle.

Jos teko tai laiminlyönti on tahallinen tai törkeän huolimaton, rikemaksun sijaan voidaan määrätä seuraamusmaksu.

6 §

Seuraamusmaksu ja sen määrääminen

Tilintarkastuslautakunta voi määrätä seuraamusmaksun, jos tilintarkastaja tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta rikkoo

- 1) 5 luvun 1 §:n ja 3 §:n säännöksiä;

2) tämän lain tilintarkastajan tietojenanto- tai ilmoitusvelvollisuuksia koskevia säännöksiä tai tiedonantovelvollisuudesta annettuja säännöksiä asetuksessa tilintarkastajan toiminnan järjestämisestä (--/--) tai laissa tilintarkastajan vuosimaksuista ja laadunvalvonnan maksuista; tai

3) antaa vääriä tietoja valvontaviranomaiselle.

Tilintarkastuslautakunta voi määrätä seuraamusmaksun, jos tilintarkastaja tai joku muu luonnollinen henkilö rikkoo

1) 4 luvun 11 §:n säännöstä jäähdyttelyjaksosta; tai

2) tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta 6 luvun 6 §:n vastaisesti käyttää tilintarkastajan nimikettä tai muuta nimitystä, jonka perusteella voidaan virheellisesti olettaa hänen olevan tilintarkastaja.

Oikeushenkilön seuraamusmaksu saa olla enintään yhden prosentin tai, jos kyseessä on yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastus, kymmenen prosenttia oikeushenkilön tekoa tai laiminlyöntiä edeltävän vuoden kokonaisliikevaihdosta. Jos tilinpäätös ei ole seuraamusmaksua määrättäessä vielä valmistunut, seuraamusmaksu on määrättävä sitä edeltävän vuoden tilinpäätöksen mukaisesta kokonaisliikevaihdosta. Jos oikeushenkilö vasta aloittanut toimintansa eikä tilinpäätöstä ole saatavissa, liikevaihto voidaan arvioida muun saatavan selvityksen perusteella. Seuraamusmaksu ei voi kuitenkaan olla 200 000 euroa suurempi.

Luonnolliselle henkilölle määrättävä seuraamusmaksu saa olla enintään kymmenen prosenttia hänen viimeksi toimitetun verotuksen mukaisista vuosituloistaan, kuitenkin enintään 10 000 euroa. Jos tuloja ei voida luotettavasti selvittää verotustiedoista tai ne olennaisesti muuttuneet viimeksi toimitetun verotuksen jälkeen, ne voidaan arvioida muun saatavan selvityksen pohjalta.

Seuraamusmaksua ei voida määrätä luonnolliselle henkilölle teosta tai laiminlyönnistä, joka on laissa säädetty rangaistavaksi. Tilintarkastuslautakunta voi kuitenkin määrätä seuraamusmaksun ja jättää asian ilmoittamatta esitutkintaviranomaiselle, jos teko tai laiminlyönti on sen haitallisuus, siitä ilmenevä tekijän syyllisyys sekä siitä saatu hyöty ja muut tekoon tai laiminlyöntiin liittyvät seikat huomioiden ottaen kokonaisuutena arvioiden vähäinen.

7 §

Seuraamusten soveltaminen

Tilintarkastuslautakunnan on päättäessään seuraamusten tyypistä ja tasosta otettava huomioon kaikki asiaankuuluvat seikat. Näitä ovat esimerkiksi:

1) rikkomisen vakavuus ja ajallinen kesto;

2) tilintarkastajan vastuun aste;

3) tilintarkastajan taloudellinen asema;

4) tilintarkastajan saamien voittojen tai välttämien tappioiden suuruus;

5) tilintarkastajan halukkuus tehdä yhteistyötä toimivaltaisen viranomaisen kanssa; tai

6) tilintarkastajalle määrätty aiemmat seuraamukset.

8 §

Julkistaminen

Tilintarkastuslautakunnan on julkistettava annettu tai määrätty seuraamus lukuun ottamatta huomautusta tai rikesakkoa. Julkistamisesta on käytävä ilmi, onko seuraamuksen antamista tai määräämistä koskeva päätös lainvoimainen. Jos päätös ei ole vielä lainvoimainen, tilintarkastuslautakunta ei voi julkistaa luonnollisen henkilön tai oikeushenkilön nimeä. Jos muutoksenhakuviranomainen kumoaa päätöksen, tilintarkastuslautakunnan on julkistettava tieto muutoksenhakuviranomaisen päätöksestä vastaavalla tavalla kuin seuraamuksen antaminen tai määrääminen on julkaistettu. Seuraamusta koskevat tiedot on pidettävä Tilintarkastusvalvonnan verkkosivuilla viiden vuoden ajan siitä, kun kaikki muutoksenhakuoikeudet on käytetty tai niiden voimassaoloaika on päättynyt.

Varoitus, hyväksymisen peruuttaminen, toimintakielto, uhkasakko, ilmoitus puutteellisesta tilintarkastuskertomuksesta tai seuraamusmaksu voidaan julkistaa ilman seuraamuksen kohteena olevan nimeä, jos 1 momentissa tarkoitettu julkistaminen vaarantaisi tilintarkastusalan yleisen luotettavuuden tai meneillään olevan viranomaistutkinnan taikka aiheuttaisi suhteetonta vahinkoa osapuolille tai olisi luonnolliselle henkilölle kohtuutonta.

9 §

Vahingonkorvausvelvollisuus

Tilintarkastaja on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän on 1 luvun 1 §:n 1 momentissa tarkoitettua tehtävää suorittaessaan aiheuttanut tahallisesti tai huolimattomuudesta yhteisölle tai säätiölle. Sama koskee vahinkoa, joka tätä lakia, yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhtiöjärjestystä, sääntöjä tai yhtiösopimusta rikkomalla on aiheutettu yhteisön osakkaalle, yhtiömiehelle tai jäsenelle taikka muulle henkilölle. Tilintarkastaja vastaa myös vahingosta, jonka hänen apulaisensa tahallisesti tai huolimattomuudesta on aiheuttanut.

Edellä 1 momentista poiketen tilintarkastaja on velvollinen korvaamaan 3 luvun 4 §:n 2 momentissa ja 4 luvun 8 §:n 3 momentissa tarkoitettua ilmoituksella aiheutetun taloudellisen vahingon ainoastaan, jos tilintarkastaja on aiheuttanut vahingon antamalla tahallisesti tai törkeästi huolimattomuudesta virheellisiä tietoja epäily perusteena olevista seikoista.

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

Vahingonkorvauksen sovittelusta sekä korvausvastuun jakaantumisesta kahden tai useamman korvausvelvollisen kesken säädetään vahingonkorvauslaissa.

10 §

Rangaistussäännökset

Rangaistus tilintarkastusrikoksesta säädetään rikoslain (39/1889) 30 luvun 10 a §:ssä.

Rangaistus 4 luvun 8 §:ssä säädetyn tilintarkastajan salassapitovelvollisuuden rikkomisesta tuomitaan rikoslain 38 luvun 1 tai 2 §:n mukaan, jollei teko ole rangaistava rikoslain 30 luvun 5 tai 6 §:n mukaan taikka jollei siitä muualla laissa säädetä ankarampaa rangaistusta

Tämä laki tulee voimaan 17 päivänä kesäkuuta 2016.

Tämän lain tilintarkastajan valintaa sekä tilintarkastajan antamia muita kuin tilintarkastuspalveluita koskevat säännökset tulevat noudatettaviksi tarkastuskohteen ensimmäiseltä tilikaudelta, joka alkaa tämän lain voimaan tulon jälkeen.

Tämän lain seuraamuksia koskevia säännöksiä sovelletaan tilintarkastajan tekoihin tai laiminlyönteihin, jotka ovat tapahtuneet tämän lain voimaantulon jälkeen.

Tämän lain säännöksiä tilintarkastuskansioista, asiakasrekisteristä ja muusta tilintarkastajan toiminnan järjestämisestä noudatetaan viimeistään 1 päivästä tammikuuta 2017 lähtien.

Laki

osakeyhtiölain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

lisätään 28 päivänä heinäkuuta 2006 annetun osakeyhtiölain (624/2006) -- luvun
- § seuraavasti:

N §

Tarkastusvaliokunta yleisen edun kannalta merkittävässä yhtiössä

Kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 9 §:ssä tarkoitetun yleisen edun kannalta merkittävän yhtiön hallituksessa tai hallintoneuvostossa on oltava tarkastusvaliokunta. Tarkastusvaliokunnan sijoittamisesta hallintoneuvostoon on määrättävä yhtiöjärjestyksessä.

Hallituksen tai hallintoneuvoston on hoidettava tarkastusvaliokunnan tehtäviä, jos tarkastusvaliokuntaa ei ole perustettu tai sille ei ole annettu hoidettavaksi kaikkia N2 §:ssä mainittuja tehtäviä. Tällä ei ole vaikutusta hallituksen tai hallintoneuvoston kokoonpanoon.

Tarkastusvaliokunnan tehtävät voidaan yhdistää hallituksen tai hallintoneuvoston toisen valiokunnan tehtäviin, jos se täyttää kokoonpanoltaan N1 §:ssä asetut vaatimukset.

Edellä tässä pykälässä säädetty ei koske:

1) yhtiötä, jonka yleisen edun kannalta merkittävässä emoyrityksessä on tässä laissa tarkoitettu tarkastusvaliokunta tai jossa muutoin hoidetaan tarkastusvaliokunnalle kuuluvat tehtävät N §:n mukaisesti tai sitä vastaavasti;

2) Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2009/65/EY 1 artiklan 2 kohdassa määriteltyä yritystä (yhteissijoitusyritys) tai Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2011/61/EU 4 artiklan 1 kohdan a alakohdassa määriteltyä vaihtoehdoista sijoitusrahastoa; tai

3) yhteisöä, jonka ainoa tarkoitus on laskea liikkeelle komission asetuksen (EY) N:o 809/2004 2 artiklan 5 kohdassa määriteltyjä omaisuusvakuudellisia arvopapereita.

N1 §

Tarkastusvaliokunnan jäsenet

Tarkastusvaliokunnan jäsen ei saa osallistua yhtiön tai sen [konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän yhteisön tai säätiön] päivittäiseen johtamiseen. Vähintään yhdellä tarkastusvaliokunnan jäsenellä on oltava ainakin laskentatoimen tai tilintarkastuksen asiantuntemusta.

N2 §

Tarkastusvaliokunnan tehtävät

Tarkastusvaliokunnan on avustettava hallitusta tai hallintoneuvostoa ainakin seuraavien asioiden seuraamisessa ja arvioimisessa:

- 1) taloudellinen raportointijärjestelmä;
- 2) sisäisen valvonnan ja tarkastuksen sekä riskienhallintajärjestelmien tehokkuus;
- 3) tilintarkastus ja
- 4) tilintarkastajan riippumattomuus, erityisesti muiden kuin tilintarkastuspalvelujen tarjoaminen, ja tilintarkastajan valinnan valmistelu.

Tämä laki tulee voimaan - päivänä ----kuuta ----.

[Tämän lain säännöksiä tarkastusvaliokunnasta on noudatettava viimeistään 1.1.2018.

Laki

osuuskuntalain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

lisätään 14 päivänä kesäkuuta 2013 annetun osuuskuntalain (421/2013) -- luvun .. § seuraavasti:

N §

Tarkastusvaliokunta yleisen edun kannalta merkittävässä osuuskunnassa

Kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 9 §:ssä tarkoitettun yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön hallituksessa tai hallintoneuvostossa on oltava tarkastusvaliokunta. Tarkastusvaliokunnan sijoittamisesta hallintoneuvostoon on määrättävä osuuskunnan säännöissä.

Hallituksen tai hallintoneuvoston on hoidettava tarkastusvaliokunnan tehtäviä, jos tarkastusvaliokuntaa ei ole perustettu tai sille ei ole annettu hoidettavaksi kaikkia N2 §:ssä mainittuja tehtäviä. Tällä ei ole vaikutusta hallituksen tai hallintoneuvoston kokoonpanoon.

Tarkastusvaliokunnan tehtävät voidaan yhdistää hallituksen tai hallintoneuvoston toisen valiokunnan tehtäviin, jos se täyttää kokoonpanoltaan N1 §:ssä asetet vaatimukset.

Edellä tässä pykälässä säädetty ei koske:

1) yhteisöä, jonka yleisen edun kannalta merkittävässä emoyrityksessä on tässä laissa tarkoitettu tarkastusvaliokunta tai jossa muutoin hoidetaan tarkastusvaliokunnalle kuuluvat tehtävät N §:n mukaisesti tai sitä vastaavasti;

2) Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2009/65/EY 1 artiklan 2 kohdassa määriteltyä yritystä (yhteissijoitusyritys) tai Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2011/61/EU 4 artiklan 1 kohdan a alakohdassa määriteltyä vaihtoehtoista sijoitusrahastoa; tai

3) yhteisöä, jonka ainoa tarkoitus on laskea liikkeelle komission asetuksen (EY) N:o 809/2004 2 artiklan 5 kohdassa määriteltyjä omaisuusvakuudellisia arvopapereita.

N1 §

Tarkastusvaliokunnan jäsenet

Tarkastusvaliokunnan jäsen ei saa osallistua osuuskunnan tai sen [konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän yhteisön tai säätiön] päivittäiseen johtamiseen. Vähintään yhdellä tarkastusvaliokunnan jäsenellä on oltava ainakin laskentatoimen tai tilintarkastuksen asiantuntemusta.

N2 §

Tarkastusvaliokunnan tehtävät

Tarkastusvaliokunnan on avustettava hallitusta tai hallintoneuvostoa ainakin seuraavien asioiden seuraamisessa ja arvioimisessa:

- 1) taloudellinen raportointijärjestelmä;
 - 2) sisäisen valvonnan ja tarkastuksen sekä riskienhallintajärjestelmien tehokkuus;
 - 3) tilintarkastus ja
 - 4) tilintarkastajan riippumattomuus, erityisesti muiden kuin tilintarkastuspalvelujen tarjoaminen, ja tilintarkastajan valinnan valmistelu.
-

Tämä laki tulee voimaan - päivänä ----kuuta ----.

[Tämän lain säännöksiä tarkastusvaliokunnasta on noudatettava viimeistään 1.1.2018.]

Helsingissä päivänä kuuta 2016

Pääministeri

JUHA SIPILÄ

Oikeus- ja työministeri Jari Lindström

Työ- ja elinkeinoministeriön asetus tilintarkastajan toiminnan järjestämisestä

Työ- ja elinkeinoministeriön päätöksen mukaisesti säädetään tilintarkastuslain (1141/2015) 4 luvun 11 §:n nojalla:

1 luku

Yleisiä säännöksiä

1 §

Soveltamisala

Tässä asetuksessa säädetään tilintarkastajan toimintojen järjestämisestä tilintarkastuslain (1141/2015) 1 luvun 1 §:n 1 momentissa tarkoitetuissa toimeksiannoissa.

Tilintarkastajan muuhun toimintaan asetuksen määräyksiä sovelletaan, kun niin erikseen mainitaan.

2 §

Pienyritysten tarkastukset

Tässä asetuksessa pienyrityksen tarkastuksilla tarkoitetaan kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun §:ssä tarkoitettujen yritysten tilintarkastuksia.

2 luku

Toiminnan järjestäminen

3 §

Dokumentointi

Tilintarkastajan on huolehdittava toimintansa järjestämisen asianmukaisesta dokumentaatiosta.

4 §

Riskienhallinta

Tilintarkastajalla on oltava koko toimintansa laajuuteen ja monimutkaisuuteen nähden riittävä tilintarkastuksen riskienhallinnan järjestelmä ja mahdollisten

tiedonkäsittelyjärjestelmien tehokkaat valvonta- ja turvajärjestelyt, jotka on dokumentoitava.

5 §

Tilintarkastuksen sisäinen laadunvalvontajärjestelmä

Tilintarkastajan on ylläpidettävä tilintarkastustoimintansa laajuuden ja monimutkaisuuden kannalta riittävää sisäistä laadunvalvontajärjestelmää, jonka toimintaa on arvioitava vuosittain. Vastuun siitä on tilintarkastusyhteisössä oltava luonnollisella henkilöllä, joka on tilintarkastaja.

Pienyritysten tilintarkastusten laadunvalvontaa ei tarvitse arvioida vuosittain eikä vastuuhenkilön tarvitse olla tilintarkastaja.

Toimintojen mahdollinen ulkoistaminen ei saa heikentää niiden läpinäkyvyyttä.

6 §

Jatkuvuus ja luotettavuus

Toiminnassa on sen laajuuden ja monimutkaisuuden edellyttämällä tavalla varmistettava jatkuvuus ja muissa kuin pienyritysten tilintarkastuksissa yhtenäinen toiminta on taattava kaikilla toiminnan tasoilla.

Tilintarkastajan on tunnistettava mahdolliset uhat toiminnan luotettavuudelle ja käsiteltävä tapahtumat, joilla toiminnan laajuus ja monimutkaisuus huomioiden on tai voi olla vakavia seurauksia toiminnan luotettavuudelle.

7 §

Rikkomukset ja valitukset

Tilintarkastajan on säilytettävä tiedot:

1) havaitsemistaan tilintarkastuslain (1141/2015) tai sen nojalla annettujen säännösten taikka Euroopan unionin tilintarkastusasetuksen vähäistä merkittävämmistä rikkomisista sekä niiden aiheuttamista omista toimenpiteistään; ja

2) saamistaan kirjallisista valituksista, jotka koskevat muita kuin pienyritysten tilintarkastuksia.

Muista kuin pienyritysten tilintarkastuksia koskevista 1 momentin mukaisista seikoista tilintarkastajan on laadittava vuosittain raportti ja annettava se sisäisesti tiedoksi.

3 luku

Henkilöstö

8 §

Päävastuullinen tilintarkastaja

Tilintarkastusyhteisön on pidettävä päävastuullista tilintarkastajan nimeämisen perusteina pätevyyttä, riippumattomuutta ja laadun varmistamista.

Päävastuullisen tilintarkastajan on oltava aktiivisesti mukana tilintarkastuksessa.

9 §

Luonnollinen henkilö tilintarkastajana

Tilintarkastajaksi valitun luonnollisen henkilön on käytettävä toimeksiantoon riittävästi aikaa.

10 §

Muu henkilöstö

Kuhunkin tilintarkastukseen on osoitettava ja dokumentoitava riittävät resurssit ja henkilökunta, joka on riittävä tehtävän asianmukaiseen hoitamiseen.

Pienyritysten tilintarkastuksissa 1 momentin mukaista toimeksiantokohtaista dokumentaatiota ei tarvita.

11 §

Palkitseminen

Palkitsemisen on kannustettava tilintarkastuksen laadun varmistamiseen ottaen huomioon tilintarkastajan toiminnan laajuus ja monimutkaisuus.

Tarkastettavan yhteisön tai säätiön muista kuin tilintarkastuspalveluista maksama määrä ei saa vaikuttaa tilintarkastajan tai muun tilintarkastukseen vaikuttavan luonnollisen henkilön suoriutumisen arviointiin tai tulospalkkauksen määrittämiseen.

Mitä 2 momentissa on säädettyä, ei sovelleta pienyritysten tilintarkastuksiin.

12 §

Tiedottaminen henkilöstölle

Henkilöstölle on tiedotettava riippumattomuuden turvaavista järjestelyistä ja 7 § 2 momentin mukaan sisäisesti tiedotettavasta raportista.

13 §

Epäilyksistä ilmoittaminen

Tilintarkastajan palveluksessa oleville on järjestettävä menettely ilmoittaa tilintarkastusyhteisön sisällä, jos tilintarkastusta koskevia säännöksiä epäillään rikotun.

4 luku

Voimaantulo- ja siirtymäsäännökset

14 §

Voimaantulo

Tämä asetus tulee voimaan - päivänä ---kuuta 20--.

[15 §

Siirtymäsäännökset

Tämän asetuksen mukaiset velvoitteet tulee olla toteutettuna tämän asetuksen voimaantuloa seuraavan ensimmäisen kokonaisen tilikauden jälkeen.]

Oikeus- ja työministeri

Esittelijä

TYÖ- JA ELINKEINOMINISTERIÖN ASETUS TILINTARKASTAJAN TOIMINNAN JÄRJESTÄMISESTÄ**1 Yleistä**

Tasavallan presidentti on 18 päivänä syyskuuta 2015 vahvistanut uuden tilintarkastuslain (1141/2015). Tilintarkastuslain kokonaisuudistuksessa ei kuitenkaan huomioidu kaikilta osin Euroopan parlamentin ja neuvoston 16 päivänä huhtikuuta 2016 annettua direktiiviä 2014/56/EU tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta annetun direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta (tilintarkastusdirektiivi).

Ehdotettu asetus tilintarkastajan toiminnan järjestämisestä sisältää lähinnä sääntelyä, joka perustuu tilintarkastusdirektiivin artikloihin 24 a ja 24 b. Artikla 24 a sääntelee lakisääteisten tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen toiminnan organisointia ja 24 b koskee työn organisointia.

Työ- ja elinkeinoministeriö asetti 15 päivänä lokakuuta 2014 työryhmän valmistelemaan direktiivin ja asetuksen vaatimia muutoksia kotimaiseen lainsäädäntöön. Työryhmä luovutti raporttinsa, joka oli laadittu hallituksen esityksen muodossa, -----2015. Raportti sisälsi myös ehdotuksen työ- ja elinkeinoministeriön asetukseksi tilintarkastajan toiminnan järjestämisestä. Raportista pyydettiin lausunnot yhteensä xx taholta, joista xx antoi lausunnon. Muita lausuntoja saapui yhteensä xx kappaletta. Tämä asetusehdotus pohjautuu sekä työryhmän raporttiin että lausuntokierroksella esitettyihin kommentteihin.

2 Työ- ja elinkeinoministeriön asetuksen sisältö**1 luku Yleisiä säännöksiä***1 §. Soveltamisala*

Pykälän mukaan asetusta sovelletaan tilintarkastuksen järjestämiseen. Tilintarkastajan muuhun toimintaan asetutusta sovelletaan vain, jos asiasta mainitaan nimenomaisesti.

2 §. Pienyritysten tarkastukset

Pykälässä todetaan, mitä pienyrityksillä tarkoitetaan. Kirjanpitolain (1336/1997) x §:ssä määritellään pienyritys seuraavalla tavalla eli yritys on pienyritys, jos vähintään yksi seuraavista raja-arvoista ylittyy tilinpäätöspäivänä:

- a) Taseen loppusumma 4 000 000 euroa
- b) Liikevaihto 8 000 000 euroa
- c) Työntekijöitä tilikaudella keskimäärin 50

2 Luku Toiminnan järjestäminen

3 §. Dokumentointi

Pykälässä säädetään hyvän tilintarkastustavan mukaisesta tilintarkastuksesta, joka sisältää paljon dokumentointia. Tällä asetuksella ei ole tarkoitus muuttaa hyvän tilintarkastustavan mukaista tilintarkastustyön dokumentointia. Esitetyllä 3 §:llä asetetaan yleinen velvollisuus dokumentoida toiminnan järjestämisestä. Säännöksen merkittävin vaikutus olisi estää tulkintaongelmat, jotka voisivat syntyä, jos tämän asetuksen ja muiden säännösten yksittäisistä dokumentointivaatimuksista tehtäisiin vastakohtaispäätelmä, jonka mukaan tilintarkastajan tulisi dokumentoida vain nimenomaisesti säännöksissä vaaditut seikat.

Dokumentaation järjestämistapa on tilintarkastajan valittavissa ottaen huomioon tilintarkastajan toiminnan vaatimukset.

4 §. Riskienhallinta

Pykälässä säädetään riskienhallinnasta. Riskienhallinnan mitoittamisessa merkitystä ei ole pelkästään tilintarkastajan tilintarkastustoiminnan laajuudella, vaan arviointiin vaikuttaa tilintarkastajan koko toiminnan laajuus. Asetuksessa ei kuitenkaan aseteta velvollisuutta rakentaa riskienhallintajärjestelmää taikka tiedonkäsittelyjärjestelmän valvonta- ja turvajärjestelyjä muuhun kuin tilintarkastustoimintaan.

Tekstissä mainitaan "mahdolliset" tiedonkäsittelyjärjestelmät, koska säännöksellä ei ole tarkoitus asettaa ehdotonta vaatimusta erityisten tiedonkäsittelyjärjestelmien käyttämiseen. Tässä tarkoitettu tiedonkäsittelyjärjestelmä voi olla esimerkiksi PC-tietokone ja sillä käytettävä ohjelma tai isommilla toimijoilla sisäinen tietoverkko servereineen ja sisäverkkoineen. Valvonta- ja turvajärjestelyt voivat olla fyysisiä (lukitus, turvallinen kuljettaminen) ja ohjelmallisia (haittaohjelmien torjuntaohjelmistot).

Esitetty säännös perustuu tilintarkastusdirektiivin 24 a artiklaan.

5 §. Tilintarkastuksen sisäinen laadunvalvontajärjestelmä

Pykälässä säädetään sisäisestä laadunvalvontajärjestelmästä. Laadunvalvontajärjestelmän on katettava vähintään asianmukaiset toimintaperiaatteet ja menettelytavat lakisääteisten tilintarkastusten suorittamiseksi, työntekijöiden toiminnan ohjaamiseksi, valvomiseksi ja tarkastamiseksi sekä tilintarkastuslain 4 luvun 10 §:ssä tarkoitetun tilintarkastuskansion rakenteen järjestämiseksi.

Ilmaisulla ”ylläpitää” tarkoitetaan, että tilintarkastajan on paitsi seurattava ja arvioitava sisäisen laadunvalvonnan mekanismien ja järjestelyjen riittävyttä ja tehokkuutta sekä toteutettava aiheelliset toimenpiteet mahdollisten puutteiden korjaamiseksi. Tilintarkastajan on säilytettävä tiedot arvioinnin tuloksista ja mahdollisista sisäisen laadunvalvontajärjestelmän muuttamiseksi ehdotetuista toimenpiteistä.

Tilintarkastuksen sisäisen laadunvalvontajärjestelmän mitoituksessa olennaista on suhteuttaa se nimenomaan tilintarkastustoiminnan laajuuteen ja monimutkaisuuteen. Tilintarkastajan mahdollisella muulla toiminnalla ei ole asiaan vaikutusta.

Laadunvalvonta voi yksinkertaisimmillaan olla laadunvalvontakäsikirja tai ”laatukäsikirja”, jollaisia monet tilintarkastajat laativat itselleen käyttäen usein apuna Suomen Tilintarkastajat ry julkaisemia, hyvään tilintarkastustapaan perustuvia ISQC1:n tavoitteet täyttäviä malleja. ”Laatukäsikirjan” tarkka sisältö on tilintarkastajakohtainen.

Sisäinen laadunvalvontajärjestelmä on tärkeä osa jokaisen tilintarkastajan toiminnan järjestämistä. Sen pakollinen arviointi vuosittain voi kuitenkin asettaa pienemmille toimijoille tarpeetonta hallinnollista työtä, joten pelkästään pienyritysten tilintarkastuksia tekevältä tilintarkastajalta ei esitetä vaadittavaksi sisäisen laadunvalvontajärjestelmän määräaikaista itsearviointia. Laadunvalvontajärjestelmästä tällaisessa tilintarkastusyhteisössä vastaavan luonnollisen henkilön ei tarvitse olla hyväksytty tilintarkastaja. Direktiivi sallii helpotuksen.

Esitetty säännös perustuu tilintarkastusdirektiivin 24 a artiklaan. Ulkoistamista ei saa toteuttaa tavalla, joka heikentäisi tilintarkastajan sisäistä laadunvalvontaa tai viranomaisvalvontaa.

Ulkoistaminen ei ehdotetussa säännöksessä ole tarkkarajainen käsite vaan sillä tarkoitetaan yleisesti kaikkia sellaisia tilanteita, joissa tilintarkastukseen tai tilintarkastajan toiminnan järjestämiseen liittyviä tehtäviä tekee joku muu kuin tilintarkastaja tai hänen palveluksessaan oleva.

Esitetty säännös perustuu tilintarkastusdirektiivin 24 a artiklaan.

6 §. Jatkuvuus ja luotettavuus

Pykälässä säädetään tilintarkastajan toiminnan jatkuvuudesta ja luotettavuudesta. Tilintarkastajan on käytettävä asianmukaisia järjestelmiä, resursseja ja menettelytapoja, joilla varmistetaan tilintarkastusta koskevan toiminnan jatkuvuus ja yhdenmukaisuus. Suhteellisen soveltamisen arviointiperuste on tilintarkastustoiminnan laajuus ja monimutkaisuus.

Pienyritysten tilintarkastuksia ei koskisi vaatimus taata yhtenäinen toiminta kaikilla toiminnan tasoilla. Tällaisia tilintarkastuksia tekevät usein luonnolliset henkilöt tai pienet tilintarkastusyhteisöt ja kääntäen: yksittäisten tilintarkastajien ja pienten tilintarkastusyhtiöiden asiakaskunta koostuu pääosin pienyrityksistä. Koska tällaisten toimijoiden toimintamuotoon eivät kuulu isot organisaatiot ”toiminnan

tasoiheen”, direktiivin sallimana helpotuksena voitaisiin antaa vapautus yhtenäisen toiminnan takaamisesta kaikilla toiminnan tasoilla. Direktiivi sallii helpotuksen.

Liiketoiminnan jatkuvuudella tarkoitetaan liiketoiminnan keskeytyksetöntä harjoittamista. Se viittaa kaikkiin organisatorisiin, teknisiin ja henkilöstöön liittyviin toimenpiteisiin, joilla varmistetaan ydinliiketoimintojen jatkuminen heti mahdollisen kriisin jälkeen ja taataan liiketoimintojen asteittainen palautuminen kokonaisuutena ennalleen pitkäaikaisten ja vakavien häiriöiden yhteydessä.

Esitetty säännös perustuu tilintarkastusdirektiivin 24 a artiklaan. Artiklan mukaan tilintarkastajan on otettava käyttöön asianmukaiset ja tehokkaat organisaatoriset ja hallinnolliset järjestelyt, joilla pystytään käsittelemään ja kirjaamaan tapahtumat, joilla on tai voi olla vakavia seurauksia tilintarkastajan lakisääteistä tilintarkastusta koskevan toiminnan luotettavuudelle. Toiminta on luotettavaa, kun se on ammattitaitoista sekä terveiden ja varovaisten liikeperiaatteiden mukaista.

Suhteellisen soveltamisen arviointiperuste on tilintarkastustoiminnan laajuus ja monimutkaisuus.

Uhkien tunnistamisella tarkoitetaan niistä tietoiseksi tulemista riippumatta siitä, pystyykö tilintarkastaja tarkasti yksilöimään tai nimeämään uhat. Uhkien käsittelemisellä tarkoitetaan niiden ennakkollista torjumista tai jo toteutuneiden uhkien vaikutuksien korjaamista.

Esitetyn säännöksen mukaiset toimet on dokumentoitava 3 §:n mukaisesti.

Esitetty säännös perustuu tilintarkastusdirektiivin 24 a artiklaan.

7 §. Rikkomukset ja valitukset

Pykälässä säädetään rikkomuksista ja valituksista. Jäsenvaltioiden on varmistettava, että tilintarkastaja säilyttää tiedot tilintarkastusdirektiivin ja soveltuvin osin EU-tilintarkastusasetuksen säännösten rikkomisista. Pykälässä ehdotetaan, että hyödynnetään direktiivin mainitussa kohdassa jäsenvaltioille annettu mahdollisuus vapauttaa tilintarkastaja tästä velvoitteesta kyseen ollessa vähäisistä rikkomisista. Tietenkään vähäisiäkään rikkomisia koskevia tietoja ei saa aktiivisesti kätkeä.

Tilintarkastajan on säilytettävä tiedot rikkomisesta aiheutuneista seurauksista, myös toteutetuista toimenpiteistä tällaiseen rikkomiseen puuttumiseksi ja sisäisen laadunvalvontajärjestelmän muuttamiseksi. Niiden on laadittava vuotuinen raportti, joka sisältää tiivistelmän tällaisista mahdollisista toteutetuista toimenpiteistä, ja annettava tämä raportti sisäisesti tiedoksi. Raportin antaminen sisäisesti tiedoksi voidaan tehdä usealla tavalla. Olennaista kuitenkin on, että tilintarkastaja arvioi tilintarkastajan palveluksessa olevien henkilöiden tiedonsaannin raportista ja sen sisällöstä olevan tehokasta. Tällaisia tapoja voivat olla esimerkiksi raportin sijoittaminen ilmoitustauluille tai ns. intranettiin, johon kaikilla on pääsy. Menettely on dokumentoitava 3 §:n mukaisesti.

Pienyritysten tilintarkastuksia koskevan hallinnollisen taakan vähentämiseksi ehdotetaan, että pienyritysten tilintarkastuksia koskevista rikkomuksista ei tarvitsi vuosittain laatia sisäisesti tiedotettavaa raporttia. Direktiivi sallii helpotuksen.

Esitetty säännös perustuu tilintarkastusdirektiivin 24 b artiklaan.

3 Luku Henkilöstö

8 §. Päävastuullinen tilintarkastaja

Pykälässä säädetään päävastuulliseen tilintarkastajaan liittyvistä kriteereistä. Esi-tetyt säännöksen tarkoitus liittyy seuraavaan momenttiin ehdotettuun velvoitteen. Koska päävastuullisen tilintarkastajan on oltava aktiivisesti mukana tilintar-kastuksessa, hänen nimeämisperusteidensa tulee edistää tilintarkastuksen tavoit-teita. Pätevyyden, riippumattomuuden ja laadun varmistamisen ei tarvitse olla ainoita kriteereitä, vaan esimerkiksi töiden tasainen jakautuminen ja monimuotoi-suuden edistäminen voivat olla nimeämisen perusteita. Etusijalla ovat kuitenkin säännöksessä mainitut perusteet.

Päävastuullinen tilintarkastaja on määritelty tilintarkastuslain 2 luvun 7 §:ssä.

Päävastuullisen tilintarkastajan tehtävä on olla tilintarkastuksen aktiivinen vas-tuuhenkilö, ”pääarkastaja”. Tämä ei estä häntä käyttämästä apulaisia ja isommissa toimeksiannoissa työnjohtoa voi käytännössä hoitaa esimerkiksi tarkastusmanage-riksi nimetty henkilö.

Esitetty säännös perustuu tilintarkastusdirektiivin 24 b artiklaan.

9 §. Luonnollinen henkilö tilintarkastajana

Pykälässä säädetään luonnollisen henkilön toimimisesta tilintarkastajana. Tilintar-kastaja ei käytä toimeksiantoon riittävästi aikaa ainakaan silloin, jos hän ei ehdi tehdä tarvittavia tarkastustoimenpiteitä (esimerkiksi hankkia tarvittavia saldovah-vistuksia tai osallistua inventaariin, kun se olisi tarpeen) tai dokumentoida tilintar-kastusta asianmukaisesti.

Esitetty säännös perustuu tilintarkastusdirektiivin 24 b artiklaan.

10 §. Muu henkilöstö

Pykälässä säädetään muusta tilintarkastukseen osallistuvasta henkilöstöstä. Esi-tetty säännös perustuu tilintarkastusdirektiivin 24 b artiklaan, jonka erilliset mää-räykset tilintarkastusyhteisöstä ja tilintarkastusta tekevästä luonnollisesta henki-löstä on tässä yhdistetty.

Sopivan henkilöstön kriteereiksi mainitaan tilintarkastusdirektiivin 24 b artik-lassa asianmukainen pätevyys ja valmiudet sekä tilintarkastusdirektiivin 24 a artik-lassa asianmukaiset tiedot ja kokemus.

Pienyritysten tilintarkastuksen hallinnollista työtä voitaisiin helpottaa rajaamalla ne 1 momentissa säädetyn velvoitteen ulkopuolelle. Vaikka pienyritysten tilintarkastuksissa ei siis edellytettäisi toimeksiantokohtaista dokumentointia, olisi niitä tekevän tilintarkastajan kuitenkin dokumentoitava 1 momentissa tarkoitettut seikat yleisesti, esimerkiksi tilintarkastajakohtaiseen ns. ”laatukäsikirjaan”, jollaisia monilla pienimuotoisemmilla tilintarkastajilla on.

Jos toimeksiantokohtainen arviointi osoittaa poikkeaman yleisistä vaatimuksista (esimerkiksi erityinen kielitaitovaatimus), olisi tästä mainittava toimeksiantokohtaisessa dokumentaatiossa myös pienyrityksen tilintarkastuksessa.

Direktiivi sallii tehdyn poikkeaman.

11 §. Palkitseminen

Pykälän 1 momentin mukaan tilintarkastajalla on oltava asianmukaiset palkitsemisperusteet, voitonjakoperiaatteet mukaan luettuna, jotka tarjoavat riittävät suorituskannustimet tilintarkastusten laadun varmistamiseksi. Eräistä epäasianmukaisista palkitsemisperusteista ehdotetaan säännöstä 2 momenttiin. Epäasianmukaisia ovat myös muut sellaiset kannusteet, jotka ohjaisivat käyttäytymiseen, joka vaarantaisi tilintarkastuksen laadun.

Toiminnan laajuus ja monimutkaisuus ei tässä tarkoittaisi pelkästään tilintarkastusta, vaan myös mahdollista muuta tilintarkastajan toimintaan kuten konsultointia.

Pykälän 2 momenttiin esitetyllä säännöksellä turvataan tilintarkastuksen riippumattomuus tilintarkastuskohteen ostamista muista palveluista. Se antaa osaltaan rajoja 1 momentin tulkintaan.

Edellä viitatus 2 momentin soveltaminen ammatinharjoittajatilintarkastajiin tai pienimpiin tilintarkastusyhteisöihin voisi johtaa käytännössä hankaliin tilanteisiin. Usein kaikilla niiden toimintaan osallistuvilla luonnollisilla henkilöillä on rooli sekä tilintarkastuspalveluiden että muiden palvelujen tarjoamisessa ja heidän palkitsemisensa saattaa jo toiminnan koosta johtuvista syistä perustua heidän henkilökohtaisesti tarjoamiinsa palveluihin. Tiukasta 2 momentin tulkinnasta saattaisi seurata tosiasiaassa ankarampi rajoitus muiden kuin tilintarkastuspalveluiden tarjoamiseen kuin mitä tilintarkastusdirektiivi ja sen mukaisesti muutettu tilintarkastuslaki asettavat yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen (ns. PIE-yhteisöjen) tilintarkastajille. Direktiivi ei tosin salli helpotuksen antamista tilintarkastajan toiminnan koon perusteella, vaan se voidaan ulottaa vain tarkastuskohteiden perusteella ulottumaan pienyritysten tarkastamiseen. Tätä mahdollisuutta ehdotetaan käytettäväksi.

Helpotuksen käytännön vaikutus ei välttämättä ole suuri, mutta se lisäisi sääntelyn eheyttä ja legitimizeettiä kun vältetään mahdollisuus tulkita pääsäännön aiheuttavan pienyrityksen tilintarkastukselle yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tarkastusta ankarampia vaatimuksia.

Esitetty säännös perustuu tilintarkastusdirektiivin 24 a artiklaan.

12 §. Tiedottaminen henkilöstölle

Pykälässä säädetään tiedottamisesta henkilöstölle. Tiedottamista edellytetään tämän asetuksen 3 luvun 2 §:n perusteella vaadittavista tilintarkastajan toimintaperiaatteista ja menettelytavoista, jotka varmistavat, että sen tai sen sidosyrityksen omistajat, osakkeenomistajat tai hallinto-, johto- tai valvontaelinten jäsenet eivät puutu tilintarkastuksen suorittamiseen tavalla, joka vaarantaa tilintarkastusyhteisön puolesta lakisääteisen tilintarkastuksen suorittavan lakisääteisen tilintarkastajan riippumattomuuden ja objektiivisuuden.

Selvyyden vuoksi todetaan, että silloin kun tilintarkastajan on 8 § 2 momentin mukaan annettava 8 § 1 momentin mukainen raportti sisäisesti tiedoksi, se tapahtuu tiedottamalla siitä henkilöstölle samalla tavoin kuin tiedotetaan riippumattomuuden turvaavista järjestelyistä. Vaikka tiedottamisveloitteet perustuvat tilintarkastusdirektiivin eri kohtiin, niiden täyttäminen olisi selkeintä toteuttaa samalla tavoin.

Esitetty säännös perustuu tilintarkastusdirektiivin 24 a artiklaan.

13 §. Epäilyksistä ilmoittaminen

Pykälässä säädetään epäilyistä ilmoittamisesta tilanteissa, joissa epäillään rikotun tilintarkastusta koskevia säännöksiä. Osin vastaava säännös on lain luottolaitostoinnasta (610/2014) 7 luvun 6 §:ssä, joka perustuu luottolaitosdirektiivin 71 artiklaan. Ehdotettu säännös on luottolaitoslain säännöstä selvästi yksinkertaisempi, koska tilintarkastusdirektiivin vaatimus on selvästi luottolaitosdirektiivin vaatimuksia suppeampi.

Suomalaisten tilintarkastajien toiminnan laajuus ja monimutkaisuus vaihtelee hyvin paljon. Sen vuoksi ei ole mahdollista säätää tarkemmin niistä tavoista, joilla epäilyksistä ilmoittaminen tulisi järjestää.

Esitetty säännös perustuu tilintarkastusdirektiivin 30 e artiklaan.

3 Luku Voimaantulo ja siirtymäsäännökset

14 §. Voimaantulo

Pykälässä olisi tavanomainen voimaantulosäännös. Asetus tulisi voimaan päivänä kuuta 2016 ja sitä sovellettaisiin heti sen voimaantulon jälkeen.

15 §. Siirtymäsäännökset

1.1 Ingalill Aspholmin eriävä mielipide

ERIÄVÄ MIELIPIIDE

Minut on nimitetty työryhmän jäseneksi Finanssivalvonnan asiantuntijana ja esitän eriävässä mielipiteessä näkemykseni seuraavista seikoista.

Ylisääntelyn purkaminen hallitusohjelman tavoitelistalla

Työryhmän tehtävänä oli selvittää tilintarkastuslain ja siihen liittyvän muun sektorilainsäädännön muutostarpeet ottaen huomioon EU:n viimeaikaisen tilintarkastuslainsäädännön kehitys. Tehtävää suorittaessa työryhmän olisi mielestäni tullut ottaa huomioon tarkemmin hallitusohjelmaan kirjattu kansallisen lisäsääntelyn purkaminen ja säädösten sujuvoittaminen edistämään Suomen kilpailukykyä.

Hallitusohjelman mukaan *"EU-säännösten toimeenpanossa pidättäydytään kansallisesta lisäsääntelystä"*.¹ Katson, että seuraavien ehdotusten osalta hallitusohjelman tavoitteista poikkeamista ei ole perusteltu riittävässä määrin. Poikkeamalla mietinnössä esitetyllä tavalla yleisestä kansainvälisestä käytännöstä ja EU:n sääntelystä ei saada aikaan parempaa tilintarkastussääntelyä, jolla edistettäisiin Suomen tilintarkastusmarkkinoiden kehittymistä ja kilpailukykyä ja siten koko elinkeinoelämää.

Toimintakertomuksen tilintarkastaminen

Toimintakertomus

Mietinnössä ehdotetaan, että toimintakertomus olisi ns. täyden tilintarkastuksen kohteena kuten nykyisin. Olen työryhmän kokouksissa tuonut esiin, että toimintakertomuksen tarkastuksen tulisi olla laajuudeltaan uudistettujen tilintarkastus- ja tilinpäätösdirektiivien mukainen. Direktiivien perusteella tilintarkastajan on

- annettava lausunto siitä, onko
- toimintakertomus ristiriidaton saman tilikauden tilinpäätökseen nähden
- toimintakertomus laadittu sovellettavien lakisääteisten vaatimusten mukaisesti
- todettava, onko hän yrityksestä ja sen toimintaympäristöstä tilintarkastuksen yhteydessä saamiensa tietojen ja käsitysten pohjalta havainnut olennaisia virheellisyyksiä toimintakertomuksessa ja ilmoitettava kaikkien tällaisten virheellisyyksien luonteesta.

¹ Katso s. 27. http://valtioneuvosto.fi/documents/10184/1427398/Ratkaisujen+Suomi_FL_YHDISTETTY_netti.pdf/801f523e-5dfb-45a4-8b4b-5b5491d6cc82.

Tilinpäätös- ja tilintarkastusdirektiivien uudistamisen yhteydessä vaatimus tilintarkastajan lausunnosta toimintakertomuksen tarkastuksesta laajentui aiemmasta riskitiriidattomuuslausunnon vaatimuksesta. Mielestäni kehitys oli kannatettava. Direktiivien laajennettuja vaatimuksia pidän kuitenkin riittävinä sijoittajien ja muiden tilinpäätösten ja tilintarkastuskertomusten käyttäjien kannalta. Esimerkiksi finanssisektorilla kansainvälisesti yhdenmukaiset käytännöt ja säännöt (single rule book) ovat edistäneet, ja edistävät edelleen finanssimarkkinoiden tehokkuutta ja toimintavarmuutta sekä vähentävät finanssisektorilla toimivien yhtiöiden hallinnollista taakkaa.

Yhdenmukaiset tilinpäätös- ja tilintarkastuskäytännöt ovat tärkeitä myös Suomelle sen pääomamarkkinoiden pienen koon vuoksi ja asian merkitystä korostaa myös se, että kansainvälisessä vertailussa monet listayhtiömme ovat varsin pieniä. Pienten markkinoiden erikoisuuksia ei tunneta globaalisti ja ne asettavat siten tarpeettomia esteitä suomalaisille toimijoille. Lisäksi Euroopan pääomamarkkinaunionihankkeessa katsotaan tärkeäksi, että sijoittajille annetaan vertailukelpoista informaatiota sijoituskohteista koko Euroopassa.²

Rahoitus- ja vakuutussektorin toimijoiden taloudellinen raportointi on erityisen haasteellista, koska taloudellinen raportointi koostuu varsinaisen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen lisäksi eri tavalla varmennettavista erilaisista riski- ja vakavaraisuustiedoista.. Näiden osalta raportointivaatimukset ovat laajoja sekä kansainvälisesti yhdenmukaistettuja. Tällaisissa olosuhteissa taloudellisten tietojen esittämistä ei tulisi tarpeettomasti vaikeuttaa kansallisella vaatimuksella toimintakertomuksen tilintarkastuksesta. Toimintakertomuksen tilintarkastusvaatimus lisää yhtiöiden hallinnollista taakkaa myös muille yhtiöille finanssisektorin ulkopuolella. Esimerkiksi on mahdollista, että yhtiöt haluaisivat esittää ei-taloudellista tietoa hallinnosta tai yritysvastuukysymyksistä toimintakertomuksessa, jos se ei olisi tilintarkastuksen kohteena. Tällaisten tietojen esittäminen erillisessä raportissa toimintakertomuksen sijaan lisää yhtiöiden hallinnollista taakkaa. Yhtiöt voivat myös haluta esittää toimintakertomuksessa vapaaehtoista lisäinformaatiota, joka ei välttämättä ole tilintarkastettavissa tai jonka tilintarkastus aiheuttaa liikaa kustannuksia. Toimintakertomuksen tilintarkastusvaatimus estäisi merkityksellisen informaation esittämistä joustavasti.

Näistä syistä katson, että toimintakertomuksen tarkastamisen tulisi noudattaa yleistä kansainvälisestä käytäntöä ja EU:n sääntelyä.

Hallinnon tarkastus

Työryhmässä keskusteltiin hallinnon tarkastuksen sisällöstä, koska vastaavanlaista tarkastusvelvollisuutta ei ole muissa EU:n jäsenmaissa kuin Ruotsissa. Hallinnon

2 Pääomamarkkinaunioni: toimintasuunnitelma yritys- ja investointitoiminnan rahoituksen edistämiseksi; http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5731_fi.htm ja toimintasuunnitelma pääomamarkkinaunionia koskevan toimintasuunnitelman http://ec.europa.eu/finance/capital-markets-union/docs/building-cmu-action-plan_en.pdf.

tarkastuksen säilyttäminen tilintarkastuslaissa nyky muodossaan ei vastaa kansainvälistä tilintarkastuskäytäntöä ja EU-säätelyä, vaan kyseessä olisi kansallisesta lisäsäätelystä.

Tilintarkastuskertomukseen sisällytettävät tilintarkastajan lausumat

Tilintarkastuskertomuksen informatiivisuuden parantaminen ja yhdenmukaistaminen on ollut laaja globaalitason hanke. Työryhmän mietinnössä ehdotetaan kuitenkin, että tilintarkastuskertomukseen sisällytetään myös muut yhtiökokouksen tai muun yhteisön tai säätiön toimielimen edellyttämät tilintarkastukseen liittyvät lausumat. Tällaisia kansallisessa lainsäädännössä tilintarkastajalta vaadittavia lausumia ei ole mielestäni perusteltua tuoda kansainväliseen tilintarkastusstandardiin sekä EU tilintarkastusdirektiivin ja -asetukseen perustuvaan tilintarkastuskertomukseen.

EU tilintarkastusdirektiivin ja -asetuksen asettamat vaatimukset tilintarkastuskertomuksen sisällölle, jotka ovat myös linjassa kansainvälisten tilintarkastusstandardien kanssa, ovat riittäviä antamaan sijoittajille ja muille tilinpäätösten sekä tilintarkastuskertomusten käyttäjille merkityksellistä informaatiota.

Helsingissä 12. päivänä marraskuuta 2015

Ingalill Aspholm

ERIÄVÄ MIELIPIDE

Tilintarkastuslainsäädännön muutokset -työryhmän jäsenenä ilmoitan tällä lausunnolla eriävän mielipiteeni työryhmän esitykseen. Mielestäni toimintakertomus tulisi kokonaan saattaa pois tilintarkastuksen kohde -pykälän sisällöstä. Toimintakertomuksen sisällyttäminen tilintarkastukseen on suomalainen, kansallinen erikoisuus. Nykyisen suomalaisista lähtökohdista pääosin laaditun tilintarkastuslainsäädännön ja käytännön valvonnan aikaanakin yhtiöissä olemme joutuneet välillä hankaliin keskusteluihin toimintakertomuksen sisällöstä. Sijoittajan etu kansainvälisissä pörs-siyhtiöissä puoltaa yleensä lisäinformaation antamista kuvaamaan niin yhtiön taloudellista tilaa kuin toimintaympäristöä. Kaikki tämä informaatio, joka yhtiön näkökulmasta auttaisi sijoittajaa paremman kokonaiskuvan muodostamisessa, ei välttämättä kuitenkaan ole tarkastettavissa samalla lailla kuin puhdas tilinpäätösaineisto, jolloin tilintarkastajan taholta on voinut tulla toivetta rajata annetun tiedon määrää. Nyt kun lainsäädäntöä ollaan uusimassa, ja tuomassa merkittävästi enemmän EU-tason sääntelyä, joka on laadittu näkökulmasta, jossa tilintarkastuksen kohteena on pelkkä tilinpäätös, niin tämä ristiriita tulee entisestään korostumaan.

Uusi lainsäädäntöhän tuo merkittävästi lisävastuita tilintarkastajalle mukaan lukien sanktiokäytännöt, joten pidän hyvin arveluttavana, miten tämä mahdollisesti tulee vaikuttamaan heidän toimintaansa toimintakertomuksen osalta. Tämä samaan aikaan kun toimintakertomukseen sisällytetään yhä enenevässä määrin erilaista tietoa, sekä kvantitatiivista että kvalitatiivista. Toimintakertomus sisältää runsaasti muuta kuin absoluuttista tilinpäätöksen numeroinformaatiota ja näen että paine sijoittajien suunnalta listatuille yhtiöille on enemmänkin että tällaisen ei-taloudellisen tiedon määrä tulee entisestään lisääntymään. Olen hyvin huolissani, että me suomalaiset yritykset, jotka olemme pääomaköyhän kotimaan johdosta merkittävin osin kansainvälisen rahoituksen varassa, joudumme eriarvoiseen asemaan. Vastaavasti pidän kehitystä huonona myös suomalaisen sijoittajan näkökulmasta. Pidän merkittävänä riskinä, että me suomalaiset yhtiöt joudumme käyttämään vähintäänkin kohtuuttomasti aikaa keskusteluihin toimintakertomuksen lisäinformaatiosta tilintarkastajien kanssa, sen saattamiseksi heidän intressiensä näkökulmasta haluttuun muotoon. Pahimmillaan jopa joudumme jättämään pois sijoittajan kannalta relevantin lisäinformaation, johon ei uuden lainsäädännön myötä tulevien tilintarkastajien vastuurajoitusten takia pystytä täysin aukotonta numeropohjaa rakentamaan. Ei tarvitse hakea markkinaosuuksia erityisempää tietoa kuin jo törmätään siihen, ettei useimmilta toimialoilta ole olemassa täysin aukotonta faktapohjaa, jolla yhtiö pystyy kuvaamaan markkina-asemaansa.

Minusta meidän täytyy pystyä lainsäädäntöä uudistaessamme katsomaan tilintarkastuksen kokonaisuutta ja arvioida tämän vanhan kansallisen erityispiirteen

vaikutusta Suomen ja suomalaisten yritysten kilpailutilanteeseen. Toimintakertomus tilintarkastuksen kohteena ei enää uudessa lainsäädännössä puolla paikkaansa.

Helsingissä 12. päivänä marraskuuta 2015

Kunnioittavasti

Eeva Sipilä

Talous- ja rahoitusjohtaja
Cargotec Oyj

ERIÄVÄ MIELIPIDE

Tilintarkastuslainsäädännön muutokset -työryhmän asettamispäätöksen mukaan työryhmän tehtävänä oli ehdottaa, miten muuttunut tilintarkastusdirektiivi sekä uusi PIE-yhteisöjen tilintarkastusta koskeva EU:n tilintarkastusasetus pannaan täytäntöön Suomen lainsäädännössä.

Työryhmän työn periaatteellisena lähtökohtana oli EU-sääntelyn mahdollistamien helpotusten hyödyntäminen. Jotta tämä tavoite täyttyisi, olemassa olevaa kansallista ylisääntelyä tulisi purkaa ja pidättäytyä ehdottamasta uutta ylisääntelyä jäljempänä kuvatulla tavalla.

Käsittlemättä jäänyt valvonnan organisointi

Työryhmän olisi tullut laajemmin käsitellä valvonnan kokonaisuutta ja käydä läpi muuttuneen tilintarkastusdirektiivin ja EU-asetuksen säännöksiä valvonnasta siitä huolimatta, että eduskunnassa jo hyväksytyn tilintarkastuslain 1141/2015 mukainen Tilintarkastusvalvonta aloittaa toimintansa PRH:ssa 1.1.2016. Aiempi Tilintarkastajien tutkinnot ja valvonta -työryhmä on käsitellyt valvonta-asioita, mutta työryhmä antoi mietintönsä jo vuonna 2012 eli ennen kuin uusi EU-sääntely hyväksyttiin EU:ssa vuonna 2014. Näin ollen aiempi työryhmä ei ole voinut käsitellä valvonta-asioita uuden EU-sääntelyn perusteella.

Valvonnan kokonaisuuden käsittely olisi ollut erityisen merkityksellistä, koska EU-sääntelystä seuraa valvojalle uusia tehtäväkokonaisuuksia, valtuuksia ja mm. täysin uusia sanktiomuotoja. Valvonnan hallinto-oikeudellinen luonne huomioiden olisi perustellumpaa, että organisointiin, riippumattomuuteen, mahdollisiin intressikonflikteihin, riittävän tilintarkastusosaamisen varmistamiseen ja eri toimijoiden keskinäiseen päätöksentekoon liittyvät kysymykset olisi perusteellisesti käsitelty ennen EU-sääntelyyn perustuvien muutosten voimaantuloa. Myös kansainvälistä vertailua eri maiden lautakuntien kokoonpanosta olisi tarpeellista tehdä uudessa EU-sääntelyyn perustuvassa tilanteessa.

Keskeneräiseksi jäänyt seuraamusjärjestelmä

Ruotsissa (SOU 2015:49) esiin nostettuja seuraamusjärjestelmän ihmisoikeuskysymyksiä ja niihin mahdollisesti liittyviä ongelmia alettiin selvittää oikeusministeriön kanssa, mutta selvitys ei valmistunut työryhmän toimikautena. Tämän vuoksi on vielä tässä vaiheessa mahdotonta tietää, loukkaako työryhmän mietinnössä suunniteltu seuraamusjärjestelmä tilintarkastajien itsekriminointisuoja. Asia on merkittävä ja se olisi tärkeää selvittää viime kädessä eduskunnan perustuslakivaliokunnassa.

EU-sääntelyn ylittävä kansallinen sääntely

Työryhmän asettamispäätöksessä todetaan, että työryhmän tulee tehdä ehdotukset muutosten toteuttamisesta ottaen huomioon niin tilintarkastuksen kohdeyritysten ja tilintarkastajien kuin myös sidosryhmien tarpeet. Työryhmän tulee myös tarkastella, mitä säädöstasolla voidaan tehdä tilintarkastuksen kohteena olevien yritysten hallintokäytänteiden helpottamiseksi säännöksiä yksinkertaistamalla.

Tilintarkastuslainsäädännössä on jo nykyisin EU-lainsäädännön vaatimukset ylittävää kansallista sääntelyä, jota nyt tulee purkaa, kun lainsäädäntöä uudistetaan. Lisäksi tulee pidättäytyä ehdottamasta uutta EU-sääntelyn ylittävää sääntelyä. Ylisääntelyä on tai ehdotetaan mm. seuraaviin asioihin: tilintarkastuksen kohde sisältää myös toimintakertomuksen ja hallinnon tarkastuksen, sanktiot, tilintarkastuskertomuksen sisältö ja velvollisuus noudattaa yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä koskevaa sääntelyä.

Toimintakertomuksen tarkastus

Työryhmä ehdottaa, että toimintakertomus säilyy edelleen täyden tilintarkastuksen kohteena, vaikka tilintarkastusdirektiivin muutoksessa ja uudessa tilinpäätösdirektiivissä säädetään toisenlaisesta tarkastuksesta. Direktiivien mukaan vain tilinpäätös on täyden tilintarkastuksen kohteena, kun taas toimintakertomukseen kohdistetaan muita tarkastustoimenpiteitä. Tämä vastaa myös kansainvälistä käytäntöä.

Toimintakertomus täyden tilintarkastuksen kohteena on poikkeavaa ylisääntelyä ja se aiheuttaa käytännön ongelmia. Se rajoittaa yhtiöiden kykyä raportoida asioista toimintakertomuksessa ja se on myös tilintarkastuksen kannalta ongelma, sillä ei ole tarkoituksenmukaista tai mahdollista tilintarkastaa kaikkia toimintakertomustietoja.

Tilinpäätös ja toimintakertomus ovat kaksi eri dokumenttia, joilla on eri tarkoitus ja jotka sisältävät erityyppistä tietoa. Tämän vuoksi dokumentit myös tarkastetaan eri tavoin.

Tilinpäätös sisältää taloudellista informaatiota ja se kuvastaa taloudellista asemaa, tulosta ja rahavirtoja. Tilintarkastus ja tilintarkastusstandardit on suunniteltu taloudellisen tiedon tarkastukseen. Tilintarkastusdirektiivin mukaan tilinpäätös tilintarkastetaan ja tilinpäätöksen tilintarkastuksen lopputuloksena raportoidaan tilintarkastuskertomuksessa siitä, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Toimintakertomus puolestaan sisältää enenevässä määrin ei-taloudellista ja kvalitatiivista tietoa. Siinä annetaan selostus liiketoiminnan kehittymisestä ja tuloksesta sekä yrityksen tilanteesta. Direktiivien mukaan toimintakertomuksen tarkastuksen perusteella raportoidaan, onko toimintakertomus laadittu säännösten mukaisesti, onko toimintakertomus ristiriidaton tilinpäätökseen nähden ja onko tilintarkastaja havainnut toimintakertomuksessa olennaisia virheellisyyskärsiä. Vaikka

toimintakertomus ei olisi täyden tilintarkastuksen kohteena, se kuitenkin tarkastettaisiin direktiivin vaatimusten mukaisesti.

Edellä esitetyn perusteella toimintakertomus tulee poistaa tilintarkastuksen kohteesta (TTL 3:1 §) ja tilintarkastuskertomusta koskevaa säännöstä (TTL 3:5.2 §) tulee muuttaa lausuntojen osalta seuraavanlaiseksi:

”Tilintarkastuskertomuksessa on oltava lausunto siitä,

- antaako tilinpäätös noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikean ja riittävän kuvan yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta
- ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ristiriidattomia sekä
- onko toimintakertomus laadittu toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti.

Tilintarkastuskertomuksessa on lisäksi todettava, onko tilintarkastaja tilintarkastuksen yhteydessä saamiensa tietojen perusteella havainnut olennaisia virheellisyyskohtia toimintakertomuksessa ja ilmoitettava kaikkien tällaisten virheellisyyksien luonteesta.”

Hallinnon tarkastus

Työryhmä on keskustellut hallinnon tarkastuksen sisällöstä ja todennut sen epäselväksi. Työryhmä ei kuitenkaan ehdota muutoksia hallinnon tarkastusta koskeviin tilintarkastuslain säännöksiin. Tilintarkastusdirektiivi tai EU:n tilintarkastusasetus ei edellytä, että kansallisessa lainsäädännössä hallinnon tarkastus säädetään tilintarkastuksen kohteeksi eikä hallinnon tarkastus erillisenä käsitteenä myöskään vastaa kansainvälistä käytäntöä. Tilinpäätöksen tarkastuksesta erillinen hallinnon tarkastus on vanha jäännös, joka on nykyisin tarpeeton ja josta tulee luopua. Hallinnon tarkastus tulee poistaa tilintarkastuksen kohteesta (TTL 3:1 §) ja tilintarkastuskertomusta koskevasta säännöksestä (TTL 3:5.4 §) tulee poistaa huomautusvelvollisuus.

Kansainväliset tilintarkastusstandardit, joita noudatetaan osana hyvää tilintarkastustapaa, ovat kehittyneet viime vuosikymmenien aikana ja niihin on tullut hallinnon tarkastukseen viittaavia asioita, kuten säädösten ja määräysten noudattamisen selvittäminen sekä sisäiseen valvontaan ja väärinkäyttöihin liittyviä tilintarkastajan velvollisuuksia. Kansainvälisten tilintarkastusstandardien osalta on huomattava, että niissä hallinnon tarkastukseen viittaavat toimet ovat osa tilinpäätöksen tarkastamista. Kyse ei siis ole mistään erillisestä hallinnon tarkastuksesta. Vaikka hallinnon tarkastuksesta ei olisi kansallisessa laissa nimenomaista mainintaa, moni seikka hallinnosta tulisi tarkastettua nykyisen kaltaisesti, mutta tiiviissä yhteydessä tilinpäätöksen tarkastukseen.

Tilintarkastuskertomukseen sisältyvät ylimääräiset lausumat

Työryhmä ehdottaa tilintarkastuslakiin (3:5.5 §) uutta säännöstä siitä, että tilintarkastuskertomukseen on sisällytettävä yhtiökokouksen tai muun yhteisön tai säätiön toimielimen edellyttämät muut tilintarkastukseen perustuvat lausumat. Näistä lausumista ei tule säätää tilintarkastuslaissa. Säännöksen lisääminen lakiin veisi suomalaista käytäntöä kauemmaksi kansainvälisestä käytännöstä.

Vastuuvapautta, voitonjakoa ja tilinpäätöksen vahvistamista koskevista lausunnoista säädettiin vuoden 1994 tilintarkastuslaissa, mutta niistä nimenomaisesti luovuttiin vuonna 2007 voimaan tulleessa tilintarkastuslaissa. Ehdotettu säännös (3:5.5 §) muista tilintarkastukseen perustuvista lausumista on muotoilultaan kumottua säännöstä väljempi ja siten laajentaisi annettavia lausuntoja. Tämä aiheuttaisi sekaannusta siitä, mitä lausuntoja tilintarkastajaa voi pyytää antamaan tilintarkastuskertomuksessa osana lakisääteistä tilintarkastusta.

Valtion tilintarkastuslautakunta (Vala), joka vastaa tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta, kehittämisestä ja valvonnasta, on antanut kannanoton (N:o 1/2009) siitä, millä edellytyksillä ja miten tilintarkastajat voivat antaa lausuntoja, jotka koskevat tilinpäätöksen vahvistamista, hallituksen esitystä voiton käyttämisestä ja vastuuvapautta johtohenkilöille. Tilintarkastajan on annettava lausunnot, jos tarkastuksen kohde pyytää sitä asianmukaisesti Valan kannanotossa esitetyllä tavalla. Valan kannanoton myötä on siis olemassa vakiintunut ja toimiva käytäntö, jonka mukaan toimitaan, jos edellä mainituista asioista halutaan nimenomainen lausunto tilintarkastuskertomukseen. Jos asia halutaan jollain lailla tuoda lakiin, voisi siitä mainita sen pykälän perusteluissa, jossa säädetään, että tilintarkastajan on noudatettava yhtiökokouksen määräyksiä.

Tilintarkastajalla on useita lakiin perustuvia vaatimuksia (esimerkiksi osakeyhtiölain vaatimat lausunnot) antaa erilaisia lausuntoja tilintarkastuksen kohteelle. Ne ovat kuitenkin lakisääteisestä tilintarkastuksesta erillisiä toimeksiantoja, joista raportoidaan jossakin muussa raportissa tai lausunnossa kuin tilintarkastuskertomuksessa.

Luonnollisesti tilintarkastajalta voi pyytää lausuntoja yms. monistakin asioista, mutta on äärimmäisen tärkeää pitää täsmällisenä se, mikä voidaan katsoa kuuluvaksi lakisääteiseen tilintarkastukseen ja raportoitavaksi tilintarkastuskertomuksessa.

Velvollisuus noudattaa PIE-yhteisöjä koskevia säännöksiä

Yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö (PIE-yhteisö) määritellään valmisteilla olevassa uudessa kirjanpitolaissa ja se käsittänee tilintarkastusdirektiivin vaatimat yhteisöt, joita ovat noteeratut yhteisöt, vakuutusyritykset ja luottolaitokset. Työryhmä ehdottaa, ettei tilintarkastuslaissa säädetä laajempaa PIE-yhteisön määritelmää, mikä on kannatettavaa.

Työryhmän ehdotuksessa kuitenkin todetaan, että mikään ei estä eri toimialojen erityislaeissa säätämästä, että yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastajaa ja tilintarkastusta koskevia tilintarkastuslain 5 luvun säännöksiä sovelletaan joko kokonaan tai osittain kyseisen toimialan yhteisöihin ilman, että ne määriteltäisiin yleisen edun kannalta merkittäviksi yhteisöiksi. Tämä voi käytännössä laajentaa velvollisuuden noudattaa PIE-yhteisöjä koskevaa sääntelyä hyvinkin laajaksi, mikä olisi EU-sääntelyn ylittävää kansallista sääntelyä. Työryhmän tulisi selkeästi todeta, että vain PIE-yhteisöiksi määriteltyjen yhteisöjen tulee noudattaa tilintarkastuslain 5 luvun säännöksiä. Mahdolliset erityislakien säännökset tilintarkastuslain 5 luvun soveltamisesta tulisi käsitellä samassa yhteydessä kuin tilintarkastuslain muutokset.

Helsingissä 12 päivänä marraskuuta 2015

Tiina Torniainen

KHT

Tekijät Författare Authors Arbetsgruppen för ändringar i revisionslagen: Ordförande: Pekka Timonen, ANM Sekreterare: Marja Hanski, ANM	Julkaisu-aika Publiceringstid Date November 2015 Toimeksiantaja(t) Uppdragsgivare Commissioned by Työ- ja elinkeinoministeriö Arbets- och näringsministeriet Ministry of Employment and the Economy Toimielimen asettamispäivä Organets tillsättningsdatum Date of appointment 15.10.2014
Julkaisun nimi Titel Title Ändringen av revisionsdirektivet samt revisionsförordningen 2014 Betänkande av arbetsgruppen för ändringar i revisionslagen	
Tiivistelmä Referat Abstract Arbetsgruppen hade i uppdrag att föreslå hur direktivet (2014/56/EU) om ändring av EU:s revisionsdirektiv samt revisionsförordningen (EU) nr 537/2014 införlivas i finsk lagstiftning. Förslagen om ändringar i revisionslagstiftningen och andra behövliga lagstiftningsförslag skulle upprättas i form av en regeringsproposition. De viktigaste förslagen om ändringar i revisionslagen (1141/2015) på grundval av direktivet om ändring av revisionsdirektivet hänför sig till bestämmelserna om revisors jäv, påföljder och lättnader som beviljas småföretag. Det föreslås att kravet på att revisorn är oberoende ska preciseras så att revisorn ska vara oberoende av revisionsobjektet under hela den tid som det granskade bokslutet omfattar. Dessutom ställs det en tidsfrist på 3 månader för förhindrande av vissa faktorer som äventyrar oberoendet. Det föreslås att det till påföljderna utöver varning, anmärkning och återkallande av ett godkännande, som finns i det nuvarande systemet, i enlighet med direktivet läggs till förbud att vara verksam i sammanslutningens förvaltningsorgan samt administrativ sanktionsavgift. Det föreslås två typer av sanktionsavgift, ordningsavgift och sanktionsavgift. Arbetsgruppen undersökte även ett eventuellt införande av lättnader för småföretag. Det konstaterades att alla möjliga lättnader bör införas. Sådana lättnader för småföretag är bland annat tillämpning i ändamålsenlig omfattning av de internationella revisionsstandarder som antagits för tillämpning i Europeiska unionen, med iakttagande av god revisionssed. Detta möjliggör en smidig revision av småföretag. Andra lättnader som gäller småföretag finns i utkastet till arbets- och näringsministeriets förordning om ordnande av revisors verksamhet. Lättnaderna gäller till exempel kvalitetskontroll och kraven på tillräckliga resurser. I revisioner av småföretag behövs inte heller uppdragsspecifik dokumentation av resurser och personal. När det gäller revision av sammanslutningar av allmänt intresse försökte arbetsgruppen utnyttja de valmöjligheter för medlemsstaterna som ingår i EU:s revisionsdirektiv, till exempel föreslår arbetsgruppen införande av de maximala mandattider, dvs. maximala rotationstider, som direktivet tillåter. Arbetsgruppen föreslår också att det införs undantag i fråga om tjänster som inte är revisionstjänster. Således kan revisorn erbjuda den granskade sammanslutningen eller stiftelsen värdebestämningstjänster samt tjänster i samband med beskattning, när tjänsterna hänför sig till bland annat ifyllande av deklaraionsblanketter, hjälp med skattegranskning, skatterådgivning samt beräkning av direkta och indirekta skatter samt kalkylmässiga skatter. Arbetsgruppens betänkande har uppgjorts i form av en regeringsproposition. Till betänkandet har dessutom fogats bestämmelser om en revisionskommitté i överensstämmelse med direktivet om ändring av revisionsdirektivet och det föreslås att dessa bestämmelser tas in i aktiebolagslagen och lagen om andelslag. Till betänkandet har också fogats ett förslag till arbets- och näringsministeriets förordning om ordnande av revisors verksamhet jämte motiveringspromemoria. Kontaktperson vid ANM: avdelningen för arbetslivs- och marknadsfrågor/ Marja Hanski, tfn 029 504 7025	
Asiasanat Nyckelord Key words Revision, revisionsberättelse, småföretag, revisionskommitté, kvalitetskontroll, god revisionssed, jäv, oberoende	
Painettu julkaisu Inbunden publikation Printed publication ISSN ISBN	Verkkojulkaisu Nätpublikation Web publication ISSN 1797-3562 ISBN 978-952-327-060-2
Kokonaissivumäärä Sidoantal Pages 112	Kieli Språk Language Suomi, Finska, Finnish
Julkaisija Utgivare Published by Työ- ja elinkeinoministeriö Arbets- och näringsministeriet Ministry of Employment and the Economy	Vain sähköinen julkaisu Endast som elektronisk publikation Published in electronic format only

Tekijät Författare Authors Working group for amendment of the Auditing Act: Chair: Pekka Timonen, MEE Secretary: Marja Hanski, MEE	Julkaisu-aika Publiceringstid Date November 2015 Toimeksiantaja(t) Uppdragsgivare Commissioned by Työ- ja elinkeinoministeriö Arbets- och näringsministeriet Ministry of Employment and the Economy Toimielimen asettamispäivä Organets tillsättningsdatum Date of appointment 15/10/2014
Julkaisun nimi Titel Title 2014 Statutory Audit Directive amendment and Statutory Audit Regulation Report by the Working group for the Amendment of the Auditing Act	
Tiivistelmä Referat Abstract The task of the working group was to propose how Directive 2014/56/EU (amending Statutory Audit Directive 2006/43/EC) and the Statutory Audit Regulation (537/2014) will be enforced in Finnish law. The proposed amendment of auditing legislation and other necessary legislative proposals were to be made in the form of a Government proposal. Key proposals based on Directive 2014/56/EU (1141/2015) for provisions under the Audit Act (1141/2015) concerning auditor disqualification, sanctions and relief for small entities. It was proposed that the requirement for auditor independence be further clarified, stating that an auditor must remain fully independent for the entire duration of a financial statements audit. In addition, a three-month deadline is to be set for preventing certain factors that would threaten independence. It was proposed that, in addition to the notice, warning and cancellation of approval used in the current system, administrative measures and sanctions would also include a Directive-based prohibition from serving in the administrative organs of an entity as well as an administrative penalty, for which types are proposed: administrative fine and penalty. The working group also investigated the implementation of relief for small entities. It was determined that all possible relief should be adopted. This small entity relief is applicable in, among others, the European Union, in accordance with internationally accepted auditing standards, to an appropriate extent and observing good auditing practices. This allows for the flexible auditing of small entities. Other forms of relief for small entities are provided for in the draft for the Ministry of Employment and the Economy Decree on the arrangement of auditor activities. Relief applies to, for example, quality control and resource adequacy requirements. Engagement-specific documentation for resources and personnel is also not required in the auditing of small entities. With respect to specific requirements regarding the statutory audit of public-interest entities, the working group made an effort to use the member state options included in the EU Statutory Audit Regulation, such as by proposing that the maximum durations permitted under the Directive be adopted. The working group also proposes the adoption of exceptions concerning services other than auditing. The auditor could then offer the entity being audited valuation services and tax services, such as filling out tax forms, assisting in tax audits, tax consulting as well as the calculation of direct, indirect and deferred taxes. The working group report was drafted in the form of a Government proposal. Provisions based on Directive 2014/56/EU (amending Statutory Audit Directive 2006/43/EC) concerning audit committees were appended to the report. It was proposed to include these provisions in the Limited Liability Companies Act and Co-operatives Act. A proposal concerning the draft for the Ministry of Employment and the Economy Decree on the arrangement of auditing activities was also appended to the report. Contact person at the Ministry of Employment and the Economy: Labour and Trade Department / Marja Hanski, tel. +358 (0)29 504 7025	
Asiasanat Nyckelord Key words Auditing, auditing report, small entity, auditing committee, quality control, good auditing practice, disqualification, independence	
Painettu julkaisu Inbunden publikation Printed publication ISSN	Verkkojulkaisu Nätpublikation Web publication ISSN 1797-3562
ISBN	ISBN 978-952-327-060-2
Kokonaissivumäärä Sidoantal Pages 112	Kieli Språk Language Suomi, Finska, Finnish
Julkaisija Utgivare Published by Työ- ja elinkeinoministeriö Arbets- och näringsministeriet Ministry of Employment and the Economy	Vain sähköinen julkaisu Endast som elektronisk publikation Published in electronic format only

Vuoden 2014 tilintarkastusdirektiivin muutos ja tilintarkastusasetus

Tilintarkastuslain muutokset -työryhmän mietintö

Mietinnön laatineen työryhmän tehtäväksi annettiin tehdä ehdotus tilintarkastuslain muuttamiseksi perustuen Euroopan unionin tilintarkastusdirektiivin muutosdirektiiviin ja tilintarkastusasetukseen.

Työryhmän tekemät keskeiset ehdotukset liittyvät säännöksiin tilintarkastajan esteellisyydestä, seuraamuksista sekä pienyrityksille myönnettävistä helpotuksista. Seuraamuksiin ehdotetaan nykyisten seuraamusten rinnalle lisättäväksi kielto toimia yhteisön hallintoelimissä sekä hallinnollinen seuraamusmaksu, jota ehdotetaan kahta tyyppiä: rikemaksu ja seuraamusmaksu. Pienyrityshelpotuksista ehdotetaan otettavaksi käyttöön Euroopan unionissa hyväksytyjen kansainvälisten tilintarkastusstandardien suhteellinen soveltaminen noudattaen hyvää tilintarkastustapaa. Lisäksi ehdotetaan asetukseen tilintarkastajan toiminnan järjestämisestä otettavaksi helpotuksia koskien laadunvalvontaa sekä resurssien riittävyysvaatimuksia.

Yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen osalta työryhmä ehdottaa Euroopan unionin tilintarkastusasetuksen jäsenvaltio-optioiden hyödyntämistä. Työryhmä ehdottaa myös enimmäistoimikausien sekä poikkeuksien koskien muita kuin tilintarkastuspalveluita käyttöönottoa. Tilintarkastaja voisi tarjota tilintarkastuksen kohteelle myös arvonmääritys- sekä tiettyjä veropalveluita.

Työryhmä ehdottaa lisäksi tarkastusvaliokuntaa koskevien säännösten ottamista osakeyhtiö- ja osuuskuntalakiin.

Sähköinen julkaisu
ISSN 1797-3562
ISBN 978-952-327-060-2



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