



TYÖ- JA ELINKEINOMINISTERIÖ

31.1.2008

PL 32

00023 VALTIONEUVOSTO

Lausuntopyyntö KTM 040/00/2007

ASETUSLUONNOS KHT- JA HTM-TILINTARKASTAJIEN HYVÄKSYMISVAATIMUKSISTA JA TÄHÄN LIITTYVÄSTÄ PERUSTELUMUISTIOSTA

Kauppa- ja teollisuusministeriö on 21.12.2007 päivätyllä kirjeellään pyytänyt Valtiontalouden tarkastusvirastolta lausuntoa KHT- ja HTM-tilintarkastajien hyväksymisvaatimuksista laaditusta asetusluonnoksesta sekä asiaan liittyvästä perustelumuistiosta. Hyväksymisvaatimusten uudistamisen tavoitteena on perustelumuistion mukaan edesauttaa osaavien, tilintarkastuksesta kiinnostuneiden henkilöiden osallistumista KHT- ja HTM-tutkintoihin ja siten turvata tilintarkastajien riittävyys Suomessa. Työ- ja elinkeinoministeriön asetus KHT- ja HTM-tilintarkastajan hyväksymisvaatimuksista korvaisi voimaantullessaan kauppa- ja teollisuusministeriön antamat päätökset tilintarkastustutkintojen sisällöstä sekä tutkintoihin vaadittavista opinnoista ja käytännön kokemuksesta.

Tilintarkastuslain (459/2007) käsittelyn yhteydessä eduskunta edellytti, että hallitus valmistelee viivyttämättä tarpeelliset säännökset ja määräykset, joiden perusteella HTM- ja JHTT-tilintarkastajat voivat suorittamansa tutkinnon ja saamansa käytännön kokemuksen hyväkseen lukien täydentää pätevyytensä KHT- ja HTM-pätevyudeksi ja vastaavasti KHT- ja HTM-tilintarkastaja JHTT-pätevyudeksi siirtymäkauden aikana. Uudistuksen eräänä tavoitteena on mahdollistaa JHTT-tutkinnon nykyistä joustavampi täydentäminen HTM-/KHT-tutkinnoksi.

Lausuntonaan tarkastusvirasto esittää seuraavaa.

Työ- ja elinkeinoministeriön asetusluonnos perustelumuistioineen keskittyy pääosin tilintarkastustutkintojen perusrakenteen sisällölliseen uudistamiseen. Tilintarkastajan tutkinto voidaan nähdä kolmivaiheisena kokonaisuutena johon sisältyvät

- 1) koulutusvaatimukset
- 2) käytännön kokemusta koskevat vaatimukset sekä
- 3) tutkintotehtävien hyväksytyt suorittaminen.

Asetusluonnoksessa on jossain määrin väljennetty hyväksytyyn tilintarkastajan opintovaatimusten yksityiskohtaisuutta verrattuna voimassaolevaan kauppa- ja teollisuusministeriön päätökseen KHT- ja HTM-tutkintoihin vaadittavista opinnoista. Opintojen kokonaislaajuus säilyy kuitenkin pääosin ennallaan. Opintovaatimusten yksityiskohtaisuuden väljentäminen palvelee tarkastusviraston näkemyksen mukaan säädösten

VALTIONTALOUDEN TARKASTUSVIRASTO

uudistamistyölle asetettua tavoitetta tutkintoon hakeutumisen helpottamiseksi korkean vaatimustason kuitenkään vaarantumatta.

Käytännön kokemusta koskevien vaatimusten osalta merkittävänä muutoksena voidaan pitää tilintarkastuslain (459/2007) yhteydessä poistunutta ns. maallikkotilintarkastusta. Käytännössä tilintarkastuslain siirtymäsäännösten jälkeen tilintarkastustoimeksiantoja voisivat vastaanottaa ainoastaan auktorisoidut tilintarkastajat. Tilintarkastuslain 30 §:n ja 31 §:n tarkoittamaa ja asetulusuonnoksen 11 §:n 1. momentissa tarkemmin määritettyä käytännön kokemusta ei käytännössä liene mahdollista kerryttää muutoin kuin toimimalla hyväksytyyn tilintarkastajan avustajana tai avustavissa tehtävissä tilin tarkastusyhteisöissä. Itsenäisiä tilintarkastustoimeksiantoja ei ns. hyväksymättömällä henkilöllä ole oikeutta vastaanottaa. Tarkastuskokemuksen monipuolisuuden sekä itsenäisen tarkastuskokemuksen muodostumisen osalta tulisi käytännössä varmistua, että ko. avustavat tehtävät luovat osaltaan riittävän laaja-alaisen kokemuksen ja osaamisen itsenäisten tilintarkastustoimeksiantojen suorittamiseen.

Työ- ja elinkeinoministeriön asetulusuonnoksen 11 §:ssä on määritetty tutkintoon hakevan käytännön kokemuksen sisältöä koskevat vaatimukset. Pääsääntöisesti kokemuksen tulee muodostua kirjanpitolain 1 luvun 1 §:ssä tarkoitetun kirjanpitovelvollisen yhteisön tai säätiön tilinpäätösten, konsernitilinpäätösten tilintarkastuksesta tai vastaavien taloudellisten laskelmien tarkastamisesta. Enintään yksi kolmasosa käytännön kokemuksesta voi koostua myös muusta laskentatoimen tai tilintarkastuksen kokemuksesta. Tällaiseksi kokemukseksi luetaan myös toimiminen valtion liikelaitoksen, kunnan liikelaitoksen tai muun vastaavan julkisyhteisön tilintarkastajana. Perustelumistiossa muulla vastaavalla julkisyhteisöllä viitataan mm. valtion rahastoihin.

Suomen perustuslain 90 §:n 2 momentin mukaan eduskunnan yhteydessä on riippumaton valtionalouden tarkastusvirasto, jonka tehtävänä on tarkastaa valtion taloudenhoitoa ja valtion talousarvion noudattamista. Tarkastusvirasto täyttää perustuslaillista tehtäväänsä muun muassa suorittamalla valtion tilinpäätöksen sekä valtion virastojen ja laitosten tilintarkastuksen sekä suorittamalla toiminnantarkastusta. Tarkastusvirasto suorittaa lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi niissä valtion talousarvion ulkopuolisissa rahastoissa, joissa lailla tilintarkastustehtävä on säädetty tarkastusvirastolle. Tarkastusviraston tarkastusoikeus käsittää valtionalouden lukuun ottamatta eduskuntaa ja sen hoidettavana olevia rahastoja ja Suomen Pankkia sekä Suomen ja Euroopan yhteisöjen väliset varainsiirrot. Tarkastusviraston tarkastusoikeuden piiriin kuuluvat tasavallan presidentin kanslia, valtioneuvosto ja ministeriöt, valtion virastot ja laitokset sekä talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot, valtion liikelaitokset, valtionavut ja valtionapujen saajat valtionavun myöntämiseksi annettujen tietojen oikeellisuuden ja valtionavustuksen asianmukaisen käytön tarkastamiseksi, valtion määräysvallassa olevat yhtiöt valtion omistaja ohjauksen ja osakasvallan käytön tarkastamiseksi ja valtion maksuliikkeen hoitajana toimivat luottolaitokset maksuliikkeen hoidon selvittämiseksi. Tarkastusviraston tarkastusoikeuden piiriin kuuluvat vuosittaiset tulotai menovirrat ovat noin 25,5 % Suomen vuosittaisesta bruttokansantuotteesta.

Tarkastusvirasto on säädetty perustuslaissa riippumattomaksi ja se toimii tarkastuskohteisiinsa nähden ulkoisena tarkastajana. Perustuslain ja valtionalouden tarkastusvirastosta annetun lain (676/2000) valmistelun yhteydessä eduskunnan perustuslakivaliokunta on korostanut tarkastusviraston riippumattomuutta toimeenpanovallasta ja

VALTIONTALouden TARKASTUSVIRASTO

tarkastuskohteistaan ja , että tarkastusviraston toiminnalliseen ja hallinnolliseen riippumattomuuteen kuuluu muun muassa voida itsenäisesti päättää tarkastustensa suorittamisesta (PeVM 1/1998 vp. ja PeVL 19/2000). Tarkastusviraston riippumattomuuteen kuuluu siten se, että tarkastusvirasto itse päättää kansainvälisesti hyväksytyjen ylimmän ulkoisen tarkastuksen standardien puitteissa muun muassa tarkastuksensa menetelmistä ja laadunvarmistuksesta. Tarkastusviraston hallinnollisen riippumattomuuden mukaisesti määräykset tarkastusviraston tarkastustehtävissä devan henkilöstön kelpoisuusvaatimuksista annetaan valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain nojalla tarkastusviraston pääjohtajan vahvistamassa työjärjestyksessä.

Tarkastusvirasto soveltaa ylimpien tarkastuselinten kansainvälisen järjestön INTOSAI:n (International Organisation of Supreme Audit Institutions) antamia kansainvälisiä julkisen talouden ylimmän ulkoisen tarkastuksen standardeja eli ISSAI –standardeja (International Standards of Supreme Audit Institutions, <http://www.issai.org>). ISSAI –standardit valmistellaan yhteistyössä tilintarkastajien kansainvälisen järjestön IFAC:in kanssa. Tilintarkastuksen osalta ISSAI –standardit perustuvat pitkälti IFAC:n yhteydessä toimivan International Auditing and Assurance Standard Board:in hyväksymiin ISA –standardeihin (International Standards on Auditing, ISA), jotka ovat myös EY:n tilintarkastusdirektiivien taustalla ja joiden mukaista tarkastusta edellytetään KHT- ja HTM –tilintarkastajilta sekä julkisen hallinnon ja talouden tilintarkastajista annetun lain mukaisilta JHTT -tilintarkastajilta.

Vaikka tarkastusviraston toiminta rahoitetaan laajasti ottaen valtion varoista eivätkä sen tarkastajat ole valtioon toimeksianto- vaan virkasuhteessa eduskunnan virastoon, on sen asema tarkastettavasta kohteesta perustuslain riippumattomuutta turvaavien säädösten perusteella kiistaton. Lisäksi sen tarkastajia koskevat lainsäädännössä virkamiesten puolueettomuutta ja riippumattomuutta korostavat säädökset ja määräykset. Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastustoimintaa pohjautuu tarkastusalan kansainvälisiin standardeihin, joissa on huomioitu osaltaan myös IFAC:n tarkastusalaa koskevat standardit. Tarkastusvirastossa työskentelee noin 130 tarkastuksen asiantuntijaa, joista noin 60 tilintarkastuksessa.

On huomattava, ettei tarkastusviraston toiminta perustuslaillisessa tarkastustehtävänsään kuulu julkishallinnon ja –talouden tilintarkastajista annetun lain (467/1999) soveltamisalaan. Valtiontalouden tarkastusviraston suorittama tilintarkastus on siten luettava omaksi tilintarkastuksen erikoistumisalueeksi, ja se olisi tarkoituksenmukaista ottaa sellaisena huomioon myös tilintarkastajatutkintoja koskevassa sääntelyssä.

Valtiontalouden tarkastusvirasto on Suomen ylin ulkoinen tarkastusviranomainen ja osallistuu siten ylimpien tarkastuselinten kansainvälisen järjestön INTOSAI:n kansainväliseen tarkastuksen standardointityöhön. INTOSAI:n standardointityössä laaditaan edellä mainitut ISSAI –standardit sekä lisäksi standardeja ja suosituksia julkisen talouden hyvästä hallinnasta, sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta sekä tilinpäätöksistä (INTOSAI Guidance on Good Governance, INTOSAI GOV). INTOSAI toimii standardoinnista yhteistyössä myös IFAC:in ja sen IAASB:n kanssa. Tämän kansainvälisen tehtävänsä puitteissa tarkastusvirastolla on erityistä kiinnostusta osaltaan asiantuntijana edistää korkeatasoisen ja kansainväliset vaatimukset täyttävän tilintarkastajakunnan kehittymistä ja turvaamista Suomessa.

VALTIONTALOUDEN TARKASTUSVIRASTO

Valtion tilivirastojen kirjanpidossa noudatetaan valtion talousarviosta annetun lain (423/1988) ja sen nojalla annetun asetuksen (1243/1992) säännöksiä. Kirjanpitojärjestelyiden osalta valtiolla sovellettavissa menettelyissä on merkittäviä yhtäläisyyksiä kirjanpitolaissa määriteltyihin menettelyihin. Valtion tilivirastojen tilintarkastuksen voidaan katsoa vaativan samantasoista kirjanpidon ja tilinpäätöksen laadinnan perusosaamista liiketoimintaa harjoittavien yhteisöjen kanssa. Tämän lisäksi tilivirastojen tilintarkastuksen vaatavuutta osaltaan lisää merkittävästi valtion tilivirastojen tilinpäätöksissä sovellettavat erityissäännökset (vrt. IFRS yrityksissä). On myös huomattava, että eräissä tapauksissa valtion talousarviosta annettu laki edellyttää asiallisesti IFRS – standardeja pitkälti vastaavia tilinpäätösmenettelyitä (esimerkiksi valtion velkaan liittyvien erien tilinpäätös- ja kirjanpitokäsittely).

Todettakoon lisäksi, että tarkastusviraston tilintarkastuksen piiriin sisältyy myös valtion virastojen harjoittama ns. maksullinen toiminta kokonaisuudessaan, joka oli vuonna 2006 kokonaisvolyymiltään noin 1,16 miljardia euroa. Valtion harjoittamaan liiketoimintaan liittyvä ulkoinen tarkastus ei sisällöltään ja vaativuudeltaan olennaisesti eroa yksityisoikeudellisen yhteisön harjoittamasta liiketoiminnan tarkastuksesta. Lainsäädäntöön perustuen liiketaloudellisesta toiminnasta on myös laadittava laskelmat, joiden oikeellisuus varmennetaan osana tilintarkastusta. Yksityisoikeudellisen yhteisön tarkastukseen liittyvät vero-oikeudelliset tarkastusalueet eroavat julkisyhteisön tarkastukseen verrattuna merkityksellisesti yritysverotukseen liittyvien säädösten osalta.

Edellä mainittuihin seikkoihin viitaten tarkastusvirasto esittää, että työ- ja elinkeinoministeriön asetuksen perustelumistion 11 §:n 2. momentin tarkoittamana tilintarkastuksen käytännön kokemuksena voitaisiin pitää myös valtionalouden tarkastusviraston suorittamaa valtion ja sen virastojen ulkoista tarkastusta. Samoin esitetään, että 12 §:ssä ja 13 §:ssä tarkoitettuna poikkeuksellisena tutkintoon osallistumiseen oikeutavana kokemuksena voitaisiin pitää toimimista tilintarkastajana valtionalouden tarkastusvirasto ssa.

Todettakoon lisäksi, että valtion liikelaitosten kirjanpitoon ja tilinpäätökseen sovelletaan lain valtion liikelaitoksista (1185/2002) 13 §:n perusteella pääsääntönä mitä kirjanpitolaissa ja osakeyhtiölaissa säädetään osakeyhtiön kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä. Tästä johtuen tarkastusvirasto *esittää harkittavaksi, onko asetusluonnoksen 11 §:n 2. momentissa mainittu rajoitus kokemuksen kerryttämiseksi tältä osin perusteltu vai voitaisiinko näissä tapauksissa soveltaa esimerkiksi asetusluonnoksen 26 §:n 3. momentissa mainittuja määräaikoja riittävän käytännön kokemuksen osalta.*

Työ- ja elinkeinoministeriön asetusluonnoksessa on perustelumistion mukaan pyritty huomioimaan myös eduskunnan tilintarkastuslain käsittelyn yhteydessä antama lausuma, jonka mukaan hallitus valmistelee viivyttämättä tarpeelliset säännökset ja määräykset, joiden perusteella HTM- ja JHTT-tilintarkastajat voivat suorittamansa tutkinnon ja saamansa käytännön kokemuksen hyväkseen lukien täydentää pätevyytensä KHT- ja/tai HTM-pätevyydeksi. Lausuman toteuttaminen sisältyy tehtyyn esitykseen kokonaisuutena, eikä siihen liittyviä toimenpiteitä ole erikseen eritelty.

Asetusluonnoksen perusteella JHTT-tutkinnon suorittaneiden osalta ei pääsääntöisesti poiketa 11 §:n tarkoittamista käytännön kokemusvaatimuksista. Siirtymäsäännöksen (26 §) nojalla kokemusvaatimuksista voidaan poiketa, mikäli HTM-tutkintoon hakija

on toiminut kumotun tilintarkastuslain (936/1994) 14 §:n tai tilintarkastuslain (459/2007) 57 §:n 4 momentin tarkoittamassa tehtävässä vähintään kuusi vuotta. Poikkeuksellista kuuden vuoden kokemusvaatimusta on perusteltu mm. sillä että tarkastuskokemusta ei ole hankittu hyväksytyyn tilintarkastajan ohjauksessa. Tässä yhteydessä on kuitenkin välttämätöntä huomioida, että JHTT-tutkinnon suorittaneelta on jo pääsääntöisesti edellytetty, että hän on toiminut hyväksytyyn tilintarkastajan (JHTT/HTM/KHT) ohjauksessa vähintään kaksi vuotta. Hän on siten pääsääntöisesti saanut jo saanut ohjausta hyväksytyltä tilintarkastajalta. Mikäli JHTT-tilintarkastaja on em. säädösten perusteella määräytyneissä tilintarkastustoimeksiannoissa toiminut ammattimaisesti ja päätoimisesti kirjanpitolain 1 luvun 1 §:n tarkoittamassa kirjanpitovelvollisessa yhteisössä, olisi eduskunnan lausuman toteuttamisen näkökulmasta suositeltavaa harkita, onko perusteltua säätää kokemusvaatimus poikkeuksellisesti kuuden vuoden mittaiseksi. Tutkintoon hakijan osaamistasoa varmentaa kuitenkin yhä vaatimus tutkintokokeen hyväksyttävästä suorittamisesta.

Tutkintojen täydentämiseen liittyvän eduskunnan lausuman mukaisena voidaan pitää tutkintokokeiden suorittamista ainoastaan niiden osa-alueiden osalta, joita ei tutkintokokelaan aikaisempiin tilintarkastusalan tutkintoihin ole sisällytetty.

Tilintarkastuslain käsittelyn yhteydessä eduskunta hyväksyi lausuman, jonka mukaan hallitus valmistelelee yhteistyössä KHT-, HTM- ja JHTT-yhdistysten kanssa tilintarkastajien tutkintovaatimusten kokonaisuudistuksen niin, että kaikille tilintarkastajille on yhteinen perustutkinto, jonka jälkeen voidaan erikoistua ja suorittaa erikoitumistutkinnot.

Valtiontalouden tarkastusviraston näkemyksen mukaan lausunnolla olevaan asetustalonokseen sisältyvät esitykset eivät poista tarvetta tilintarkastustutkintojen kokonaisuudistusta koskevan valmistelutyön pikaiselle aloittamiselle. Tässä valmistelussa on huomioitava julkishallinnon toiminnan monimuotoisuus ja siitä tarkastuksen ammattitaidolle ja vaadittavalle osaamiselle seuraavat erityispiirteet.

Kokonaisuudistuksessa on syytä huomioida tasapainoisella tavalla ylimpien tarkastuselinten kansainvälisen järjestön INTOSAIN:n sekä kansainvälisen tilintarkastajaliiton IFAC:n vahvistamat standardit. Tarkastusvirasto on käytettävissä kokonaisuudistuksen valmistelussa erityisesti julkisen talouden kansainvälisten standardien ja suositusten asiantuntijana.

Pääjohtaja

Tuomas Pöysti

Johtava tilintarkastaja

Jaakko Eskola

VALTIONTALOUDEN TARKASTUSVIRASTO