

**TYÖ- JA ELINKEINOMINISTERIÖ**

22.6.2011

Lausuntopyyntö
TEM/1280/00.06.02/2011**LAUSUNTO SELVITYSMIEHEN RAPORTISTA TILINTARKASTAJIEN VALVONNAN YHTENÄISTÄMISESTÄ**

Työ- ja elinkeinoministeriö on pyytänyt Valtiontalouden tarkastusvirastolta (tarkastusvirasto) lausuntoa tilintarkastusjärjestelmän uudistukseen liittyvästä selvitysmiehen raportista tilintarkastajien valvonnan yhtenäistämistä (raportti).

Lausunto on laadittu valtiontalouden näkökulmasta. Vaikka tilintarkastusjärjestelmän valvonnan yhtenäistämiseen ei liity merkittäviä välittömiä valtiontaloudellisia vaikutuksia, niin julkistaloudella on kuitenkin selkeä intressi varmistua siitä, että yhteiskunnassa on toimiva ja luotettavaksi koettu tilintarkastusjärjestelmä. Tilintarkastusjärjestelmän luotettavuuteen ja taloudellisen raportoinnin läpinäkyvyyteen ja luotettavuuteen liittyy merkittävä välillinen valtiontaloudellinen intressi. Julkisyhteisöjen taloudelle on aiheutunut merkittäviä kustannuksia kun yrityksen tilinpäätöstitiedot eivät ole antaneet oikeita ja riittäviä tietoja yrityksen taloudellisesta tilanteesta. Yhteiskunnalla on siten aina merkittävä intressi yritystoiminnan toimintaympäristön valvonnan järjestämisessä (yleinen etu). Valtio myös hyödyntää ja on päätöksenteossaan suoraan riippuvainen sekä kuntien että yritysten kirjanpito- ja tilinpäätöstiedoista..

Lisäksi tarkastusvirasto on kiinnittänyt lausunnossa huomiota julkisen talouden tarkastuksen näkökulmasta tarpeeseen huomioida tarkastusviraston asema yhtenäistettäessä valvontaa ja auktorisointia.

Lausuntonaan Valtiontalouden tarkastusvirasto esittää seuraavaa.

Valtiontalouden tarkastusvirasto pitää perusteltuna selvitysmiehen ehdotusta tilintarkastuksen valvonnan keskittämisestä viranomaistaholle. Tämä parantaa edellytyksiä valvonnan yhdenmukaiseen ja tehokkaaseen toteutukseen ja turvaa valvontaviranomaisen ehdottoman riippumattomuuden sekä vastaa julkisen vallan käytön organisoimisen periaatteita.

3.1 EU-normisto - lakisäätöinen tilintarkastus

Valtiontalouden tarkastusvirasto pitää oikeasuuntaisena linjauksena, että raportissa on huomioitu kansainvälinen kehitys ja että ehdotus on siten laadittu, että tilintarkastajien laadunvalvonta pystyy vastaamaan ja mukautumaan kansainvälisiin vaatimuksiin. Valtiontalouden tarkastusvirasto kiinnittää kuitenkin huomiota siihen, että Komission suositus ulkoisesta laadunvarmistuksesta¹ ja tilintarkastusdirektiivi² säätelevät lakisää-

¹ Komission suositus yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksia tekeviin lakisäätöisiin tilintarkastajiin ja tilintarkastusyhteisöihin sovellettavasta ulkoisesta laadunvarmistuksesta. 2008/362/EY. 6.5.2008

teistä tilintarkastusta, jolla tilintarkastusdirektiivin 2 artiklan 1 kohdan määritelmän mukaisesti tarkoitetaan tilinpäätösten tai konsolidoitujen tilinpäätösten tilintarkastusta, jonka suorittamista *edellytetään* yhteisön lainsäädännössä (*as required by Community law*).

Yhteisön lainsäädännössä³ edellytetään ainoastaan niiden yhtiöiden tilintarkastusta, joilla ylittyy kaksi kolmesta raja-arvosta (*taseen loppusumma: 4 400 000 euroa, nettoliiketoiminta 8 800 000 euroa ja työntekijöitä tilikauden aikainen keskiarvo: 50*). Suomessa on kansallisen lainsäädännön perusteella säädetty yhteisön lainsäädäntöä laajemmasta tilintarkastusvelvollisuudesta⁴. Käsiteltäessä tilintarkastusdirektiivin edellyttämää laadunvarmistusjärjestelmää, olisi perusteltua todeta, että laadunvarmistusjärjestelmää sovelletaan myös yksinomaan kansallisen lainsäädännön perusteella säädettyyn tilintarkastukseen.

Tilintarkastusjärjestelmän uudistuksen yhteydessä tulisi arvioida sitä, mitä vaatimuksia ja mahdollisuuksia seuraa yhteisönlainsäädännön perusteella, ja mitä mahdollisuuksia ja vaatimuksia tilintarkastusjärjestelmän kehittämiseen seuraa ainoastaan kansallisista tarpeista ja säätelystä. Tässä arvioinnissa on perusteltua huomioida myös hallinnollisen taakan vähentämisen tavoite. Tarkastusvirasto on kiinnittänyt esimerkiksi lausunnossaan kansainvälisten tilintarkastusstandardien käyttöönotosta huomiota siihen, että ISA-standardien soveltaminen pienempien yhteisöjen osalta saattaisi olla riskitäristä hallinnollisen taakan keventämisen tavoitteen kanssa⁵.

3.6 Kansallinen järjestelmä uudistus

Raportissa on kiinnitetty huomiota siihen, että yksityinen sektori ei voi toimia uskottavasti julkisen tilintarkastuksen laadunvalvonnan tehtävissä. Raportissa julkishallinnon tilintarkastus tarkoittaa JHTT – tarkastajien suorittamia tilintarkastuksia. JHTT - tarkastajina toimivat kuitenkin yksityisoikeudelliset yhteisöt ja JHTT – tilintarkastajat, jotka ovat siten yksityisiä toimijoita, vaikka JHTT – tilintarkastajat toimivat tehtävissään virkavastuulla⁶.

Arvioinnissa olisi siten perusteltua huomioida se, että laaduntarkastus kohdistuu siihen, miten yksityisoikeudelliset toimijat ovat tilintarkastustehtävissä toimineet, eikä siihen, miten julkishallinto on toteuttanut tilintarkastustehtävän.

3.6 Kansallinen järjestelmä uudistus - julkishallinnon tilintarkastuksen kokonaisuus

² Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisäätöistä tilintarkastuksesta, direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY muuttamisesta sekä neuvoston direktiivin 84/253/ETY kumoamisesta. 2006/43/EY. 17.6.2006.

³ Neljäs neuvoston direktiivi perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan g alakohdan nojalla, yhtiömuodotetaan tietynlaisten yhtiöiden tilinpäätöksistä. 78/660/ETY. 25.6.1978. 11 Artikla & 51 Artikla.

⁴ Tilintarkastuslaki (459/2007) 4 §

⁵ VTV:n lausunto 31.8.2009 kansainvälisten tilintarkastusstandardien käyttöönotto. 279/31/2009, 2107/031/2009.

⁶ Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista (467/1999). 4 §.

Raportissa julkishallinnon tilintarkastuksella tarkoitetaan JHTT – tilintarkastajien tekemää tarkastusta, joka perustuu julkishallinnon hyvään tilintarkastustapaan^{7,8}. Julkishallinnon tilintarkastus sisältää kuitenkin myös Valtiontalouden tarkastusviraston suorittaman tilintarkastuksen, joka ei perustu julkishallinnon hyvään tilintarkastustapaan.

Suomen valtiontalouden ulkoinen tarkastusjärjestelmä perustuu perustuslain 90 §:ään. Tämän tehtävän toteuttamiseksi eduskunnan yhteydessä on riippumaton Valtiontalouden tarkastusvirasto. Valtiontalouden tarkastusvirasto toimii lisäksi Euroopan yhteisön perustamissopimuksessa tarkoitettuna Euroopan tilintarkastustuomioistuimen kansallisena yhteistyöviranomaisena ja osallistuu näin Euroopan unionin taloudenhoidon ulkoiseen tarkastukseen. Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastusoikeus kattaa talousarviontalouden lisäksi rahastot ja valtion määräysvallassa olevat yhtiöt erityisesti sen selvittämiseksi, miten valtion omistajaohjausta ja osakasvaltaa on käytetty, ja tarvittaessa tätä laajemminkin, sekä valtion maksuliikettä hoitavat luottolaitokset.⁹ Tarkastusviraston tietojensaantioikeus kattaa myös tarkastusviraston tarkastettavan tilintarkastajalla olevan tarkastettavaa koskevan aineiston¹⁰.

Valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain (676/2000) mukaan tarkastusvirasto antaa itse tarkastustoimintaansa ja sen suunnittelua sekä tarkastuksissa noudatettavia menettelytapoja koskevat tarkemmat määräykset (tarkastusohjeet).

Viraston tarkastusohjeet perustuvat kansainvälisiin INTOSAI:n ISSAI –standardeihin. (www.issai.org). ISSAI -standardit perustuvat tilintarkastuksen osalta ISA -standardeihin siten, että ISSAI -standardeissa tosinnetaan ISA -standardin teksti ja sen jälkeen esitetään sen mukautukset ja sovellukset sekä tarvittavat täydentävät määräykset julkisyhteisöjen ja julkistalouden tilintarkastuksesta. Lisäksi ISSAI –standardeihin sisältyy erilliset julkisen sektorin erityistarpeita huomioivat tuloksellisuustarkastuksen ja laillisuustarkastuksen standardit¹¹.

Tarkastustyöhön sovellettavan standardin näkökulmasta Valtiontalouden tarkastusviraston suorittama tarkastustoiminta vastaa enemmän tilintarkastuslaissa tarkoitettua ISA –standardien mukaista tarkastusta kuin JHTT laissa säädettyä JHTT– tarkastusta.

Vaikka Valtiontalouden tarkastusviraston suorittama tarkastus ei ole tilintarkastuslaissa eikä JHTT –laissa tarkoitettua tarkastusta, eikä näissä laissa voida säätää tarkastusviraston tai henkilöstön velvollisuuksista tai tehtävistä, niin kehitettäessä tilintarkastusjärjestelmään yhtenäistämällä valvontaa ja auktorisointeja tulee ottaa huomioon tarkastusviraston tarkastustyön standardiperusta sekä asema ja rooli osana julkishallinnon tarkastusta tarvittavin poikkeussäädöksin.

⁷ Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista (467/1999). 6 §.

⁸ Ks. julkishallinnon hyvä tilintarkastustapaan <http://www.jhtt.fi/15>.

⁹ Laki valtiontalouden tarkastusvirastosta (676/2000). 2 § 1 momentin 2. kohta & HE HE 39/2000. yksityiskohtaiset perustelut.

¹⁰ ks. Laki valtiontalouden tarkastusvirastosta (676/2000). 4 § 3 momentti.

¹¹ ks. HE 186/2008 vp. s. 6.

3.6 Kansallinen järjestelmäuudistus - julkishallinnon tilintarkastus – VTV aseman huomioiminen auktorisointien ja laadunvarmistuksen järjestämisessä

Valtiontalouden tarkastusviraston palveluksessa työskentelee noin 30 JHTT – tilintarkastajaa, yksi HTM –tilintarkastaja ja kaksi KHT –tilintarkastajaa. Tarkastusviraston ja sen henkilöstön asema tulisi huomioida siten, että auktorisointien suorittaminen ja ylläpitäminen sekä laadunvalvonnan erityispiirteet turvataan kehitettäessä tilintarkastusjärjestelmää. Tarkastusvirasto hyödyntää tarkastusauktorisointeja viraston osaamisen kehittämisessä.

Säädettäessä auktorisoinnin edellyttämästä käytännön kokemuksesta tulisi varmistaa Valtiontalouden tarkastusviraston palveluksessa saadun kokemuksen hyväksyminen. Tarkastustehtävät kuuluvat tarkastusvirastolle viranomaisena. Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastajat toimivat siten, vaikka olisivat auktorisoituja tilintarkastajia, eduskunnan virkamiehistä annetun lain (1197/2003) mukaisissa virkasuhteissa.

Kehitettäessä tilintarkastusjärjestelmän laadunvalvonnan yhtenäistämistä tulisi varmistua siitä, että tarkastusviraston palveluksessa toimivien auktorisoitujen tarkastajien asema huomioidaan. Valtiontalouden tarkastusviraston asema tulisi huomioida siten, että sen perustuslaissa edellytetty riippumattomuus tarkastettavistaan tilanteessa, jossa valtioneuvoston alainen tilintarkastusvalvontaviranomainen kuuluu Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastettaviin, turvataan. JHTT – laissa¹² Valtiontalouden tarkastusviraston asema on huomioitu siten, että Valtiontalouden tarkastusvirasto valvoo virkamiehinään toimivien tilintarkastajien tarkastustyön laatua ja järjestää laaduntarkastuksen Valtiontalouden tarkastusvirastolle säädetyissä tarkastustehtävissä. Lisäksi tarkastusviraston tarkastustoiminnan laadunvalvontaan ja laadunvalvontajärjestelmään kohdistuu eri maiden kansallisten ylimpien tarkastusviranomaisten toteuttama peer review –prosessi.

5 Tulisiko yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen valvonta erottaa muusta valvonnasta

Tarkastusvirasto ei ota lausunnossaan kantaa siihen, tulisiko PIE-yhteisöjen valvonta eriyttää muusta valvonnasta. Tarkastusvirasto pitää kuitenkin perusteltuna sitä, että selvitysmiehen raportissa on käsitelty tilintarkastusmarkkinoiden keskittyneisyyttä ja suomalaisten tilintarkastusmarkkinoiden rajallista kokoa. Tilintarkastusjärjestelmän kehittämisen tavoitteena tulee olla korkealaatuinen tilintarkastus. Tämän tavoitteen saavuttaminen edellyttää markkinatilanteen huomioimista. Erityisesti tilintarkastusmarkkinoiden syvyys ja käytännön mahdollisuudet erikoistumiseen tulee huomioida osaamisvaatimuksia kehitettäessä.

Raportissa on arvioitu tarvetta nykyistä KHT –tutkintoa vaativamman lisämoduulin asettamista edellytykseksi PIE-yhteisöjen (yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö) tilintarkastajaksi nimeämiselle. Tässä arvioinnissa tuli huomioida myös tilintarkastusmarkkinoiden keskittyneisyys. Tilintarkastusmarkkinoiden keskittyneisyyttä on pidetty ongelmallisena. Erillinen lisämoduuli saattaisi johtaa entisestään kilpailun heikkenemiseen PIE-yhteisöjen tilintarkastusten osalta. Lisäedellytysten vaatiminen ainoas-

¹² Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista (467/1999). 6 a §.

taan PIE-yhteisöjen vastuullisilta tilintarkastajilta ei myöskään vaikuttane merkittävästi tilintarkastuksen laatuun tilanteessa, jossa näiden yhteisöjen tilintarkastuksen on suoritettu pääosin neljän suurimman tilintarkastustoimiston toimesta. Selvitettäessä mahdollisten lisävaatimusten asettamista tulisikin arvioida aina sitä, minkä vaikutus ehdotuksella on tosiasialliseen tilintarkastuksen laatuun ja analysoida esitetyn muutoksen arvioitu vaikutusketju halutun lopputuloksen saavuttamiseen. Tiukempien vaatimusten asettaminen PIE-yhteisöjen osalta tulisi toteuttaa yhteisön lainsäädännön tasolla.

Taloudellisesti merkittävien julkisen sektorin tarkastuskohteiden tilintarkastusvaatimusten eriyttäminen

PIE-yhteisöt käsittävät julkisen kaupankäynnin kohteena olevat yhteisöt sekä luotto- ja vakuutuslaitokset. Julkisen sektorin tarkastuskohteissa on taloudellisesti merkittäviä tarkastuskohteita, joita ei kuitenkaan luokitella PIE-yhteisöiksi.

Arvioitaessa tilintarkastajalle asetettavia vaatimuksia tulisi arvioida sitä, olisiko perusteltua asettaa taloudellisesti merkittävien julkisen sektorin tilintarkastajille PIE-yhteisöjä vastaavia korkeampia vaatimuksia. Tarkastusvirasto on lausunnossaan tilintarkastusjärjestelmän arviomuistiosta kiinnittänyt huomiota kuntien tarkastus- ja valvontajärjestelmän uskottavuuteen ja merkitykseen osana kuntatalouden osin haasteellista tilannetta ja tiukentuneita kuntalain (365/1995) säännöksiä kunnan talouden tasapainosta ja tasapainottamiseen tähtäävistä toimenpiteistä¹³.

7.1 Mihin tilintarkastusalan valvontaviranomainen tulisi sijoittaa

Raportissa on (alaviite 34 s. 26) todettu, että Auditor on lausunnossaan katsonut, että uuden tilintarkastusviranomaisen ohjauksen tulisi kuulua ainakin osittain Valtiontalouden tarkastusvirastolle.

Valtiontalouden tarkastusvirasto ei ole osa valtioneuvoston alaista hallintoa vaan perustuslaissa säädetty eduskunnan yhteydessä oleva valtionalouden ylin ulkoinen tarkastuselin. Valtiontalouden tarkastusvirastoon ei siten kuulu hallinnonviranomaisten ohjaustehtäviä.

Valtiontalouden tarkastusviraston näkemyksen mukaan perustettavaksi ehdotetun tilintarkastusviranomaisen operatiivisen ohjauksen ei tulisi kuulua tarkastusviraston toimintaan. Tarkastusviraston rooli tulisi rajoittaa mahdollisen asiantuntijajäsenen nimeämiseen elimeen, jolla tilintarkastusvalvontaviranomaisen toiminnassa varmistetaan tarpeellinen toimiala osaaminen.

Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastusoikeus kattaa esitetyistä sijoittamisvaihtoehdoista kaikki vaihtoehdot lukuun ottamatta Finanssivalvontaa. Valtiontalouden tarkastusvirasto ei siten voisi uskottavasti edes toimia sekä ohjaustehtävässä että tarkastustehtävässä suhteessa sellaiseen viranomaiseen, joka on tarkastusviraston tarkastuskohde.

Valvontaviranomainen

¹³ VTV:n lausunto 25.2.2009 tilintarkastusjärjestelmän arviomuistiosta. 4219/031/2008, 394/31/2008

Perustettaessa uusi tilintarkastusalan valvontaviranomainen tulee varmistua toiminnan edellyttämien resurssien riittävästä sekä määrällisestä että laadullisesta resursoinnista.

Tilintarkastuksen laadunvalvonnan toteuttajalla tulisi olla riittävä asiantuntemus valvonnan kohteena olevien tilintarkastustoimeksiantojen erityispiirteistä. Se, että laadunvalvonta organisatorisesti järjestetään keskitetysti, ei suoraan saa johtaa siihen, että laadunvalvonnassa ei huomioida sisällöltään tai laajuudeltaan erilaisia tilintarkastustoimeksiantoja.

Tilintarkastusalan valvontaviranomaisella tulee siten olla käytettävissään sellaista laajaa toimialaosuamista, mikä mahdollistaa hyvää tilintarkastajataapaa koskevien valvonta-asioiden käsittelyn. Tämä edellyttää esitetystä sijoitusvaihtoehdossa ulkopuolista rekrytointia, minkä toteuttaminen tulee tuottavuusohjelma huomioiden turvata ja varmistaa valvontaviranomaista perustettaessa. Erityisen tärkeätä olisi turvata TILA:n toimintaan liittyvän osaamisen hyödyntäminen.

Valitus valvontaviranomaisen ratkaisuksista

Viranomaisen ratkaisuksista valittamista hallinto-oikeuteen ja siitä edelleen korkeimpaan hallinto-oikeuteen voidaan pitää perusteltuna. Valitusprosessin osalta olisi kuitenkin perusteltua oikeudenkäynnin kustannusten näkökulmasta, että valvontaviranomainen ei olisi velvollinen ryhtymään selvitystoimiin ja antamaan päätöstä jokaista ilmoituksesta tai kantelusta, vaan sillä olisi mahdollisuus harkita valituskelpoisen päätöksen antamista.

Pääjohtaja

Tuomas Pöysti

Esikuntapäällikkö

Tytti Yli-Viikari