

2.

TILINTARKASTAJATUTKINTOJEN JA TILINTARKASTAJIEN VALVONNAN UUDISTAMINEN

Veikko Vahtera

Johdanto

Suomen nykyinen tilintarkastusjärjestelmä on syntynyt pitkällä aikavälillä. Se on rakentunut erilaisten tilintarkastuskohteiden ja eri tilintarkastajakategorioiden tarpeiden varaan ilman, että kokonaisuutta eri tilintarkastajien tutkintojen ja valvonnan osalta olisi tarkasteltu koko järjestelmän tasolla. Tilintarkastajat on jaettu kolmeen eri luokkaan: yksityisten yhteisöjen ja säätiöiden HTM- ja KHT-tilintarkastajiin sekä julkisen hallinnon ja talouden JHTT-tilintarkastajiin.¹ Kunkin tilintarkastuskategorian tutkintorakenne ja osaamisedellytykset on rakennettu ensisijassa niiden primäärejä tarkastuskohteita silmällä pitäen. Tilintarkastajajärjestelmän uusimista selvittänyt professori Edward Andersson katsoikin, että organisatorisesti nykyinen kolmen tilintarkastajakategorian järjestelmä pitää sisällään päällekkäisyyksiä

1. HE 254/2014 s. 12 on todettu eri tilintarkastuskategorioiden lukumäärät. HTM-tilintarkastajia oli 627, KHT-tilintarkastajia 771 ja JHTT-tilintarkastajia 229 vuoden 2015 alussa.

ja tehottomia ratkaisuja, joihin ei olisi päädytty, jos järjestelmää olisi kehitetty yhtenä kokonaisuutena.²

Myös tilintarkastajien valvontaa ja tilintarkastuksen yleistä ohjausta harjoittaa monta eri toimijaa. HTM-tilintarkastajia valvovat paikallisten kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat ja KHT-tilintarkastajia keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta. Lisäksi valtion tilintarkastuslautakunta toimii näiden tilintarkastajakategorioiden ylimpänä valvontaelimenä, ja se vastaa yksityisen tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta, kehittämisestä ja valvonnasta. Vastaavasti JHTT-tilintarkastajien valvonta on keskitetty JHTT-lautakunnalle, joka vastaa myös yleisesti julkisen sektorin tilintarkastuksen kehittämisestä.³

Tilintarkastus itsessään pitää sisällään varsin samanlaisia piirteitä riippumatta siitä, onko kyseessä yksityisten yhteisöjen tai säätiöiden tarkastaminen vai valtion, kuntien tai seurakuntien hallinnon ja talouden tarkastus: Tilintarkastajan tulee tilintarkastuslain 11.1:n perusteella tarkastaa tilinpäätös ja varmistaa sen oikeellisuus sekä suorittaa hallinnon tarkastus.⁴ Tarkastuskohteet ovat kuitenkin luonteeltaan ja taustasääntelyltään erilaisia, mikä luo kullekin tarkastuskohteelle omat erityispiirteensä. Tämä luonnollisesti heijastuu myös tilintarkastukseen ja tilintarkastajalta edellytettävään osaamiseen. Lisäksi tilintarkastajien tehtävien laajuus on erilainen yksityisellä ja julkisella sektorilla. Esimerkiksi kuntatarkastuksessa tilintarkastajan tehtäviin sisältyy valtiosuukien ja sisäisen valvonnan järjestämiseen liittyviä erityisiä tarkastustehtäviä, jotka luovat tarvetta sektorikohtaisille tulkinnoille ja ylipäättänsä tarpeen erityiselle julkisen tarkastuksen tutkinnolle.

Tilintarkastuksen perustehtävän samankaltaisuuden lisäksi julkisella sektorilla konserniajattelu sekä erityisesti osakeyhtiöiden lukumäärä ja merkitys on kasvanut viimeisinä vuosina, mikä on ollut

2. TEM 1/2010 s. 19.

3. Julkisen hallinnon ja talouden tilintarkastajista annetun lain 13 §:n mukaan JHTT-lautakunnan tehtäviin kuuluu mm. tehdä aloitteita ja esityksiä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksen kehittämiseksi.

4. Tilintarkastus voidaan jakaa a) tilikauden kirjanpidon, b) tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sekä c) hallinnon tarkastukseen. Kuitenkin varsinaisessa tarkastustyössä nämä seikat eivät ole toinen toisistaan erillisiä tarkastuskohteita. Ks. Horsmanheimo – Kaisanlahti – Steiner s. 75.

omiaan lähentämään yksityisen ja julkisen sektorin tilintarkastusta toinen toisiinsa. Tämä trendi tulee jatkumaan, ja esimerkiksi kuntalain muutos, jossa asetettiin kunnille lähtökohtaisesti yhtiöittämisvelvollisuus kilpailullisilla markkinoilla olevista toiminnoista, tulee lisäämään julkisen sektorin omistamien osakeyhtiöiden lukumäärää.⁵

Tilintarkastuksen yhteisten nimittäjien perusteella on haluttu aidosti ryhtyä tarkastelemaan tilintarkastusta, tilintarkastustutkintoja ja tilintarkastajien valvontaa yhtenä kokonaisuutena tavoitteena tilintarkastustutkintojen ja tilintarkastajien valvonnan jonkinasteinen yhtenäistäminen ja tarpeettomien päällekkäisyyksien poistaminen.

Tilintarkastusjärjestelmän yhtenäistämisen ensimmäinen askel oli professori Anderssonille annettu selvitystehtävä, jossa selvitysmiehen tuli ottaa kantaa mahdollisuuksiin yhtenäistää sekä tilintarkastajakategorioita että tilintarkastajien valvontaa. Anderssonin selvitysraportti valmistui vuonna 2010. Tämän jälkeen, vuoden 2011 tammikuussa, asetettiin asiaa valmistelemaan tilintarkastajien tutkinnot ja valvonta -työryhmä, jossa oli laaja edustus tilintarkastuksen kannalta keskeisistä intressitahoista. Samanaikaisesti annettiin OTT Pekka Timoselle erillinen selvitystehtävä tilintarkastuksen valvonnan järjestämisestä. Tämä selvitysraportti valmistui nopealla aikataululla jo huhtikuussa 2011.

Työryhmän mietintö valmistui vuoden 2012 lopussa, ja se piti sisällään ehdotuksen tilintarkastustutkinnoista, valvonnasta ja muutoksenhausta.⁶ Mietinnöstä järjestettiin keväällä 2013 laaja lausuntokierros. Hallituksen esitysluonnos tilintarkastusjärjestelmän uudistamiseksi valmistui kesällä 2014. Sen pohjalta on lausuntokierroksen jälkeen laadittu hallituksen esitys 254/2014, joka annettiin eduskunnan käsittelyyn marraskuussa 2014. Tarkoituksena on, että uusittu tilintarkastuslainsäädäntö tulisi voimaan vuoden 2016 alusta.⁷

-
5. Kuntalain 2a §:n mukaan kunnan hoitaessa 2 §:ssä tarkoitettua tehtävää kilpailutilanteessa markkinoilla sen on annettava tehtävä osakeyhtiön, osuuskunnan, yhdistyksen tai säätiön hoidettavaksi. Ks. HE 32/2013, joka koskee kuntalain muutosta liittyen kunnan velvollisuuteen yhtiöittää toiminta kunnan hoitaessa tehtävää kilpailutilanteessa markkinoilla
 6. Työryhmän mietintö ei ollut yksimielinen vaan se piti sisällään kolme eriävää mielipidettä sekä yhden lausuman. Ks. TEM 48/2012 s. 123–133.
 7. TEM tiedote 20.11.2014.

Tässä artikkelissa tarkastellaan tilintarkastusjärjestelmän ja tilintarkastajien valvonnan yhtenäistämistä sekä siitä mahdollisesti aiheutuvia hyötyjä ja haittoja. Tarkoitus on käsitellä erilaisia lainsäädännöllisiä vaihtoehtoja ja niistä esitettyjä näkemyksiä. Tarkastelu on erityisen perusteltua sen johdosta, että nyt vireillä olevan uudistuksen läpivieminen on toteutettavissa onnistuneesti vain tiiviillä yhteistyöllä keskeisten sidosryhmien kanssa.

Nykyisen tilintarkastusjärjestelmän luonne

Tilintarkastuskategoriat

Nykyisistä tilintarkastuskategorioista HTM-tilintarkastajat eli kauppakamarin hyväksymät tilintarkastajat sekä KHT-tilintarkastajat eli keskuskauppakamarin hyväksymät tilintarkastajat suorittavat yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastusta.⁸ HTM-tilintarkastajat ja KHT-tilintarkastajat ovat jossain määrin rinnakkaisia tilintarkastajatutkintoja, vaikka tiettyjä vaativia tilintarkastustehtäviä voivatkin suorittaa yksin ainoastaan KHT-tilintarkastajat.⁹ HTM-tilintarkastajat voivat kuitenkin toimia näissä vaativissa tilintarkastustehtävissä KHT-tilintarkastajien rinnalla. Sekä HTM- että KHT-tilintarkastajien tilintarkastajatutkinnon järjestää tilintarkastuslain 32 §:n mukaan keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta. Se, että säätiöiden ja yhteisöjen tilintarkastuksessa on kaksi osin rinnakkaista ja vaihtoehtoista tilintarkastajakategoriaa, on johtanut siihen, että KHT-tutkinnon on suorittanut myös merkittävä osa sellaisista tilintarkastajista, jotka eivät tarkasta KHT-tutkintoa edellyttäviä yhteisöjä tai säätiöitä.

8. Ks. hyväksymisen edellytyksistä esimerkiksi Horsmanheimo – Kisanlahti – Steiner s. 222–231.

9. Tilintarkastuslain 5 §:n mukaan vähintään yhden yhtiömiesten, yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen valitseman tilintarkastajan on oltava KHT-tilintarkastaja tai KHT-yhteisö, jos kyse on julkisen kaupankäynnin kohteena olevasta yhteisöstä tai jos yhteisössä tai säätiössä päättyneellä tilikaudella täyttyy vähintään kaksi seuraavista edellytyksistä: 1) taseen loppusumma ylittää 25 000 000 euroa; 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 50 000 000 euroa; taikka 3) yhteisön tai säätiön palveluksessa on keskimäärin yli 300 henkilöä.

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta valtiolla, kunnissa ja seurakunnissa huolehtivat JHTT-tilintarkastajat eli julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat. JHTT-tilintarkastajien tutkinnon järjestää JHTT-lautakunta.

JHTT-tilintarkastajien sekä HTM- ja KHT-tilintarkastajien tarkastuskohteiden rajat eivät ole kuitenkaan yksiselitteiset. Kuntakonserneissa säätiöiden ja yhteisöjen tarkastajina voivat toimia lähtökohtaisesti kaikki kolme tilintarkastuskategoriaa.¹⁰ Siten yhteisöjen ja säätiöiden tarkastaminen ei rajoitu ainoastaan HTM- ja KHT-tilintarkastajien suorittamaan tarkastukseen vaan myös JHTT-tilintarkastajat voivat toimia kuntakonserneissa yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastajana. On kuitenkin huomattava, että JHTT-tarkastajien tarkastusoikeus perustuu tilintarkastuslain siirtymäsäännökseen, jonka mukainen siirtymäaika päättyy viimeistään 31.12.2016 päättyviin tilikausiin.¹¹

Tilintarkastajien valvonta nykyisin

Tilintarkastajien valvonta voidaan jakaa:¹² a) tilintarkastajien ammattitaidon ja hyväksymisen edellytysten valvontaan, b) ennakkoon vaikuttavaan laadunvalvontaan sekä c) jälkikäteen tehtävään yksittäistapaukselliseen tutkinnalliseen valvontaan, jossa on kysymys ns. kurinpidollisesta valvonnasta. Nykyisellään valvonta-asiat jakaantuvat

10. Kuitenkin TTL 5 §:ssä tarkoitetuissa yhteisöissä ja säätiöissä on oltava aina vähintään yksi KHT-tilintarkastaja ja JHTT-tilintarkastajien tarkastusoikeus rajautuu tilintarkastuslain 57 §:n siirtymäsäännöksen mukaisesti.
11. Tilintarkastuslain 57.4 §:n mukaan voidaan sellaisessa yhteisössä tai säätiössä, jossa kunnalla tai kuntayhtymällä on määräysvalta, tilintarkastajaksi valita viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2016 päättyvälle tilikaudelle HTM-tilintarkastajan sijasta JHTT-tilintarkastaja. JHTT-tilintarkastaja voidaan kuitenkin valita 1 päivänä tammikuuta 2013 tai sen jälkeen päättyvälle tilikaudelle edellä tässä momentissa tarkoitettussa yhteisössä, joka on osakeyhtiö taikka avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka kaikki vastuunalaiset yhtiömiehet ovat osakeyhtiöitä tai sellaisia avoimia yhtiöitä tai kommandiittiyhtiöitä, joiden kaikki vastuunalaiset yhtiömiehet ovat osakeyhtiöitä, vain, jos enintään yksi seuraavista rajoista ylittyy sekä tarkastettavalla että sitä edeltäneellä tilikaudella: 1) taseen loppusumma on 4 400 000 euroa; 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto on 8 800 000 euroa; 3) yhteisön palveluksessa on keskimäärin 50 henkilöä.
12. Ks. TEM 48/2012 s. s. 21.

eri tilintarkastajakategorioiden mukaisesti eri instansseihin. HTML-tilintarkastajien ja HTML-yhteisöjen valvonnasta ja laaduntarkastuksesta huolehtivat alueellisten kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat (TI-VA, kaikkiaan 14 kpl), joka jo itsessään muodostaa varsin hajautetun valvontajärjestelmän. Kauppakamareita itsessään on 19 kappaletta, mutta kauppakamarilain 2 §:n mukaan Keskuskauppakamari voi kauppakamareita kuultuaan päättää, että kahdella tai useammalla kauppakamarilla on yhteinen tilintarkastusvaliokunta. Tämä mahdollistaisi resurssien keskittämisen, jos valvonta-asioita on yksittäisessä kauppakamarissa vähän.¹³ Mahdollisuutta on käytetty suhteellisen vähän ja valtaosalla kauppakamareista onkin oma tilintarkastusvaliokuntansa.

KHT-tilintarkastajien ja KHT-yhteisöjen osalta valvonta on keskitetty keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalle (TILA). Lisäksi Valtion tilintarkastuslautakunta (VALA) toimii lähinnä valvonnan muutoksenhakuelimänä. Käytännössä siis se, onko tilintarkastaja HTML- vai KHT-tilintarkastaja ratkaisee sen, käsitteleekö valvonta-asian TIVA vai TILA eikä esimerkiksi sillä, millainen tarkastuksen kohteena oleva yritys tai itse valvonta-asia on, ole merkitystä valvonnan toteuttamisorganisaation valinnassa.

Valtiovarainministeriön yhteydessä on julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunta eli *JHTT-lautakunta*, jonka tehtäviin julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetun lain mukaan kuuluu huolehtia muun muassa julkishallinnon tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta ja valvonnasta. Kun JHTT-tarkastajat voivat toimia myös kuntakonsernien yhtiöiden ja säätiöiden tarkastajana, seuraa tilintarkastajakategorian mukaisesta valvontajärjestelmästä se, että näissä yhteisöissä ja säätiöissä suoritettava tilintarkastuksen ja tilintarkastajien valvonta toteutetaan JHTT-lautakunnassa eikä tilintarkastuslain mukaisessa valvontaelimessä eli keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnassa tai kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnassa.¹⁴

13. Ks. Horsmanheimo – Kaisanlahti – Steiner s. 288–289.

14. Horsmanheimo – Kaisanlahti – Steiner s. 59.

Nykyjärjestelmästä tehtävät johtopäätökset

Nykyinen tilintarkastusjärjestelmä pitää sisällään monin kohdin päällekkäisyyksiä. Nykyiset tilintarkastajakategoriat ovat ennemminkin rinnakkaisia kuin toisiaan täydentäviä. Esimerkiksi HTM- ja KHT-tilintarkastuskategoriat sekä niiden taustarakenteet ovat päällekkäisiä, ja niiden erot eivät ole kaikkienensa kovinkaan merkittäviä.¹⁵ Lisäksi kuntien yhteisöjen tarkastajina voivat toimia kaikki tilintarkastuskategoriat, kun JHTT-tarkastajalla on oikeus tarkastaa kuntakonsernin yhteisöjä ja säätiöitä. Toisaalta JHTT-tarkastajalla ei ole oikeutta tarkastaa pienintäkään yksityisesti omistettua yhtiötä tai säätiötä.¹⁶ Tämä johtaa siihen, että samoja asioita varten on olemassa joka tilintarkastuskategoriassa omat prosessinsa. Tätä ei voi pitää tilintarkastusjärjestelmän kokonaisuuden kannalta mielekkäänä lopputulemana.

Lisäksi tilintarkastusta koskevaa valvonta-asiaa voidaan käsitellä ensimmäisenä asteena kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnissa, keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnassa tai JHTT-lautakunnassa. Kun valvonta-asioiden lukumäärä on Suomessa kokonaisuutena arvioiden vähäinen, johtaa niiden hajautuminen useammalle valvojalle siihen, että ratkaisukäytäntö johtaa samankaltaisissa asioissa helposti epäyhtenäisiin lopputuloksiin ja pahimmillaan yhdenvertaisen kohtelun vaarantumiseen. Valvontaorganisaatioihin, erityisesti kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntiin, ei siten nykyisellään muodostu riittävää juttumassaa osaamisen ja yhtenäisen käytännön synnyttämiseksi.¹⁷

Voidaan myös kysyä, miten tarkoituksenmukaista on se, että kuntayhtiöitä koskeva tilintarkastuksen valvonta-asia voi päätyä mihin tahansa kolmeen eri valvontaorgaaniin sen perusteella, millaiset ”kirjaimet” yhtiön tilintarkastajalla on. Monilla JHTT-tilintarkastajilla on käytännössä myös yksityisten yhteisöjen ja säätiöiden tarkastamiseen oikeuttava HTM- tai KHT-tutkinto, jolloin he ovat kahden

15. Ks. kriteerien välisistä eroista tilintarkastuslain 30-32 §:n säännökset.

16. Tämä on johtanut siihen, että merkittävällä osalla JHTT-tarkastajia on suoritettuna myös joko KHT- tai HTM-tilintarkastajatutkinto.

17. Juttumäärien vähäisyys tarkoittaa muun muassa sitä, että osa asioita valmistelun osa-aikaisten ja sivutoimisten esittelijöiden ja sihteerien toimesta. Ks. TEM 48/2012 s. 48.

eri tilintarkastajakategorian valvonnan piirissä.¹⁸ Tämä saattaa johdattaa ristiriitaisiin lopputulemiin. Lisäksi yksittäinen kurinpidollinen valvonta-asiakokonaisuus saattaa myös pitää pahimmillaan sisällään kaikkiin kolmeen eri tilintarkastuskategoriaan kohdistuvia asioita¹⁹, minkä seurauksena tällaisen valvonta-asian hajauttaminen kolmeen eri valvontainstanssiin ei ole tarkoituksenmukaista valvonta-asian ratkaisemisen taustalla tehtävän kokonaisarvion kannalta.²⁰

Tilintarkastajatutkintojen ja niiden valvontajärjestelmien erillisyydessä on myös omat hyvät puolensa erityisesti julkishallinnon ja yksityissektorin tilintarkastuksen eriyttämisen osalta. Kun näiden tilintarkastus on luonteeltaan ja sisällöltään jossain määrin toisistaan poikkeavaa, voidaan tilintarkastuskategorioiden ja niiden valvonnan eriyttämisellä huolehtia kummakin alan erityispiirteiden tunnistamisesta sekä tutkinnoissa että kunkin tilintarkastuskategorian valvontaelimissä. Tällainen rakenteeltaan hajautunut ja päällekkäinen tilintarkastusjärjestelmä on kuitenkin toiminnallisesti epätarkoituksenmukainen eikä sen kustannustehokkuuskaan ole kovin korkea sen hajauttaessa rajalliset resurssit moneen eri instanssiin, kun huomioidaan tilintarkastuksen perustehtävän samankaltaisuus.

Nykyistä tilintarkastusjärjestelmää on myös peilattava suhteessa Suomen tilintarkastusmarkkinoiden suhteellisen pieneen kokoon ja tilintarkastajien lukumäärään. Näiden tekijöiden perusteella voidaankin Suomeen puoltaa lähtökohdiltaan suhteellisen yksinkertaista ja suoralinjaista tilintarkastusjärjestelmää. Mikäli tilintarkastusmarkkinoiden koko olisi nykyistä merkittävästi suurempi, voisi hajautuneen järjestelmän edut lisääntyä ilman, että sen ylläpitämisen kustannukset nousisivat esimerkiksi toimialalle tarpeettoman korkeiksi. Kaikkienensa lienee syytä yhtyä Anderssonin raportissaan tekemään johtopäätök-

18. HE 254/2014 s. 12 on todettu, että JHTT-tilintarkastajia on ollut vuoden 2014 alussa yhteensä 229, joista 80 oli myös tilintarkastuslain tarkoittama auktorisointi.

19. Näin on silloin, kun kyseessä on useamman eri tilintarkastuskategoriaan kuuluvan tilintarkastajan suorittama tarkastustehtävä. Esimerkiksi toinen tarkastaja saattaa olla JHTT- ja HTM-tilintarkastaja ja toinen KHT-tilintarkastaja.

20. TEM 48/2012 s. 48–49.

seen, jonka mukaan organisatoriset, taloudelliset ja muut asialliset syyt puoltavat nykyisen irrationaalisen järjestelmän muuttamista.²¹

Tilintarkastusjärjestelmän uudistamisen keskeiset elementit

Tutkintojen yhtenäistäminen

Uuden tilintarkastusjärjestelmän ytimen muodostaa kaikille tilintarkastajille yhteinen tilintarkastustutkinto eli hyväksytyyn tilintarkastajan HT-tutkinto.²² Yhden yhteisen perustutkinnon käyttöönoton on arvioitu johtavan tilintarkastajien kapasiteetin tehokkaaseen käyttöön.²³ Yleisesti voi arvioida, että ehdotettavaan järjestelmään suhtaudutaan sidosryhmien osalta yllättävänkin myönteisesti eikä ehdotuksesta radikaalisti poikkeavia näkemyksiä juuri ole. Lähinnä lausunnoissa näkyy tiettyjen tahojen luonnollinen pyrkimys edistää omaa etuaan uudistuksessa, jolla toki on jatkossa huomattava merkitys suomalaisen tilintarkastusjärjestelmään.

HT-tutkinnon suorittamisen jälkeen tilintarkastajan olisi mahdollista suorittaa erikoistumistutkinto tai -tutkinnot, joita ovat JHT- sekä KHT-tilintarkastajan tutkinnot. Näistä uusi JHT-tutkinto kohdistuisi julkishallinnon ja -talouden tarkastuksiin ja KHT-tutkinto yksityisen sektorin vaativiin tilintarkastuksiin. Yleisesti arvioiden tulevan tilintarkastusjärjestelmän uutta peruslinjaa, jossa on yksi yhteinen perustutkinto ja sen jälkeen kaksi erikoistumistutkintoa on kannatettu laajasti.²⁴ Nykyiset HTM- ja KHT-tilintarkastajat siirtyisivät suoraan uuden järjestelmän mukaisiksi HT- ja KHT-tilintarkastajiksi.

21. TEM 2010 s. 13.

22. Ks. sen pääpiirteistä HE 254/2014 s. 37–39 ja 62–64

23. TEM 2010 s. 24.

24. Ks. Lausunnot s. 5-7. Poikkeuksena yleislinjasta voidaan pitää KHT-yhdistyksen ja kolmen ns. big four-keijun näkemystä, joiden mukaan erillistä julkisen sektorin erikoistumistutkintoa ei tarvittaisi tai ettei erikoistumistutkintoja tarvittaisi lainkaan. Ajatus ei liene ainakaan nykyisellään realistinen ottaen huomioon julkisen sektorin tarkastuksen erityisluonteen.

Se, että JHT-tutkinto toimii erikoistumistutkintona, jonka pohjalla on HT-tutkinto antaa myös julkissektorin tarkastukseen keskittyneelle tilintarkastajalle yleisen oikeuden tarkastaa yksityisen sektorin säätiöitä ja yhteisöjä nykyisiä HTM-tilintarkastajia vastaavalla tavalla. Tämä lisää julkissektorin tilintarkastajien tarkastusmahdollisuuksia ja näin parantaa tilintarkastusresurssien yleistä saatavuutta.²⁵ Muutos voi olla myös omiaan kohentamaan julkissektorin tilintarkastuksen yleistä arvostusta. Nykyisillä JHTT-tilintarkastajilla olisi mahdollisuus siirtyä uuteen JHT-tarkastajakategoriaan todennäköisesti erillisen siirtymäkokeen kautta.²⁶ Kun JHT-tilintarkastajilla olisi jatkossa aina pohjalla hyväksytyyn tilintarkastajan HT-tutkinto, poistuisi myös pääsääntöisesti tarve toisen erikoistumistutkinnon suorittamiseen. Tämä tarve olisi jatkossa olemassa lähinnä silloin, kun JHT-tilintarkastajalla on tarkastettavanaan sellaisia yhteisöjä tai säätiöitä, jotka nimenomaisesti edellyttävät KHT-tilintarkastajatutkintoa.

Tilintarkastustutkintojen uudistamisen ohella on tarkoitus poistaa nykyiset kolme erillistä tilintarkastusyhteisökategoriaa ja siirtyä ainoastaan yhteen tilintarkastusyhteisökategoriaan. Muutos selkiytänee järjestelmää, ja sitä on pidetty yleisesti ottaen kannatettavana.²⁷ Patenti- ja rekisterihallituksen yhteyteen muodostettava tilintarkastusvalvonta vastaisi jatkossa tilintarkastuksen yleisestä ohjauksesta sekä kehittämisestä.

25. TEM 48/2012 s. 58.

26. Siirtyminen voidaan toteuttaa joko niin, että nykyiset JHTT-tilintarkastajat siirtyvät suoraan JHT-tutkintoon tai vaihtoehtoisesti siirtymisen edellytyksenä olisi erillisen siirtymäkokeen suorittaminen. Yhtäältä valtaosalla JHTT-tilintarkastajista voidaan katsoa olevan nykyisellään jo käytännössä varsin pitkälti HTM-tilintarkastajia vastaava tarkastusosaaminen. Toisaalta tällöin voidaan kysyä, että miksi riittävää yhteisöjen ja säätiöiden tarkastamisen osaamista ei voisi osoittaa suorittamalla mahdollisen siirtymäkokeen. Asiaa koskevissa lausunnoissa näkemykset ymmärrettävästi poikkeavat tämän osalta. JHTT-tilintarkastajien puolelta kannatetaan luonnollisesti mallia, jossa JHTT-tarkastajat siirtyisivät automaattisesti JHT-tutkintoon. Vastaavasti yksityisten säätiöiden ja yhteisöjen tarkastajat katsovat, että JHTT-tarkastajien tulisi suorittaa täysi HTM-tutkinto, joka on heidän kannaltaan ymmärrettävä näkökohta jo yksin kilpailullisestakin näkökulmasta. Ks. lausunnot s. 12.

27. Esimerkiksi työryhmäraportista annetuissa lausunnoissa kannatettiin siirtymistä yhteen tilintarkastuskategoriaan siltä osin, kun lausunnonantajat olivat ottaneet ylipäättänsä asiaan kantaa. Ks. lausunnot s. 13.

Tulevaisuudessa sekä hyväksytyt tilintarkastajan HT-tutkinnosta että JHT- ja KHT-tilintarkastajatutkinnoista vastaisi tilintarkastusvalvonta, jonka olisi hallituksen esityksen mukaan mahdollista siirtää tutkintojen ja kokeiden järjestämiseen liittyvät tehtävät tilintarkastuslautakunnalle tai sellaiselle muulle toimielimelle tai yhteisölle, jota riippumattomuuden, luotettavuuden, asiantuntemuksen ja muiden seikkojen perusteella on pidettävä tehtävään sopivana.²⁸ Vaihtoehtoisesti tilintarkastusvalvonta voisi asettaa myös erillisen tilintarkastajatutkintolautakunnan tätä tehtävää varten.

Nykyisellään HTM- ja KHT-tutkintojen järjestäminen on keskitettynä keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalle²⁹, jonka tutkintoasioiden osaamista on syytä hyödyntää tilintarkastusvalvontaa muodostettaessa. Kaikkien tutkintoasioiden keskittämistä yhteen organisaatioon voidaankin pitää perusteltuna, kunhan siellä otetaan huomioon myös riittävä julkisen talouden ja hallinnon osaaminen JHT-tilintarkastajatutkinnon osalta.

Tilintarkastustutkintojen yhtenäistämisen näkökulmasta huolta on ollut erityisesti siitä, miten tulevaisuudessa huolehditaan julkisen hallinnon- ja talouden tilintarkastajien riittävästä osaamisesta. Kun kaikille tilintarkastajille yhteinen perustutkinto on perustason yhteisöjen ja säätiöiden tarkastukseen oikeuttava HT, korostuu tutkinnossa yksityisen sektorin tilintarkastuksen osaaminen. HT-tilintarkastajatutkinnon suorittamisen edellytykseksi ei voida juuri vaatia julkisen talouden ja hallinnon opintoja.³⁰ Mikäli erikoistumistutkintona olevan JHT-tilintarkastuskategorian erityiset opintovaatimukset pysyvät vähäisinä tai ne on mahdollista ohittaa kokonaan riittävällä käytännön kokemuksella, on olemassa riski, ettei JHT-tarkastajille muodostu tarvittavan laajaa julkisen talouden ja hallinnon erityisosaamista.³¹ Tämä

28. HE 254/2014 s. 75–76.

29. Nykyisin HTM-tilintarkastajien osalta päätöksen tutkintoon osallistumisesta tekee TIVA ja KHT-tutkintoon osallistumisesta päättää TILA. Ks. Horsmanheimo – Kaisanlahti – Steiner s. 231.

30. Osa yksityisen tilintarkastuspuolen lausunnonantajista jopa katsoi, että julkisen sektorin talouden ja hallinnon kuuluminen pakollisiin opintoihin HT-tutkinnon osalta vaikuttaa negatiivisesti alalle hakeutumiseen. Ks. Lausunnot s. 9.

31. Lakiluonnoksessa opintovaatimukset ovat varsin vähäiset ja ne on mahdollista korvata myös kokonaisuudessaan käytännön kokemuksella. Asiaan on kiinnit-

saattaa yleisesti vähentää julkisen talouden ja hallinnon opetustarjontaa sekä tutkimusta Suomessa, jos tilintarkastuksen perusrakenteen painottuu liikaa yksityisen sektorin yhteisöjen tarkastukseen. Tätä voidaan pitää julkisen sektorin tilintarkastuksen kannalta ongelmana.

Valvonnan yhtenäistämisen hyödyt ja riskitekijät

Tulevaisuudessa kaikkien tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen valvonta on tarkoitus keskittää patentti- ja rekisterihallituksen yhteydessä toimivalle tilintarkastusvalvonnalle, jonka yhteydessä toimisi tilintarkastuslautakunta. Tilintarkastuslautakunnan koosta, kokoonpanosta ja tehtävistä säädettäisiin yksityiskohtaisesti tilintarkastuslaissa.³² Työryhmämietinnöstä annetuista lausunnoissa valtaosa kannatti ylipäättänsä valvonnan keskittämistä, ja sitä perusteltiin muun muassa yhdenmukaisuuden, uskottavuuden ja kustannustehokkuuden takia.³³ Myös valvonnan keskittämisen osalta lausunnoissa esitetyt mielipiteet tukivat pääsääntöisesti ehdotettuja muutoksia. Esitetyt kannat erosivat lähinnä koskien valvonnan sijaintipaikkaa ja tiettyjä vähäisiä yksityiskohtia.

Tilintarkastusvalvonnan sijainnista on esitetty tilintarkastuksen uudistamishankkeen osalta erilaisia näkemyksiä ja tältä osin kannat jakaantuivat melko tasaisesti eri lausunnonantajien kesken, mutta lopullisesti sitä ehdotettiin hallituksen esityksessä sijoitettavaksi patentti- ja rekisterihallituksen yhteyteen.³⁴ Syynä tähän on se, että

tänyt huomioita erityisesti JHTT-tilintarkastusta edustavat tahot. Ks. lausunnot s. 9-10.

32. Hallituksen esityksen mukaan valtioneuvosto asettaisi tilintarkastuslautakunnan kolmeksi vuodeksi kerrallaan. Lautakunnassa olisi puheenjohtaja ja varapuheenjohtaja sekä vähintään viisi ja enintään kahdeksan muuta jäsentä. Ks. HE 254/2014 s. 110.
33. Ks. lausunnot s. 15. Esimerkiksi lausunnon antaneet kaupparekisterin tilintarkastusvaliokunnat kannattivat valvonnan keskittämistä yhtä tilintarkastusvaliokuntaa lukuun ottamatta.
34. HE 254/2014 s. 39. Professori Anderssonin selvitysmiesraportissa ehdotettiin tilintarkastusvalvonnan sijaintipaikaksi nykyistä tilintarkastuslautakunnan sijaintipaikkaa eli keskuskaupparekisteriä, Ks. TEM 1/2010 s. 45–49. Asiaa erikseen selvittänyt Pekka Timonen päätyi kuitenkin ehdottamaan sijaintipaikaksi patentti-

valvojalla on valtuus antaa sanktioita, joten valvonnan sijoittaminen keskuskauppakamariin olisi ongelmallista, koska kyse on välillisestä julkishallinnosta. Toiseksi valvonnan kohteena ovat myös julkissektorin tilintarkastajat, joiden valvonta on tarkoituksenmukaisinta järjestää osana julkishallintoa.³⁵ Valvonnan sijoittaminen patentti- ja rekisterihallituksen yhteyteen sai kannatusta, mutta monet lausunnonantajat kuitenkin katsoivat, että tilintarkastuksen valvonta tulisi sijoittaa jatkossakin keskuskauppakamariin, nykyisen tilintarkastuslautakunnan yhteyteen. Patentti- ja rekisterihallitusta puollettiin erityisesti sen riippumattomuuden perusteella. Kauppakamaria sijoituspaikkana kannattaneissa lausunnoissa esitettiin monia perusteluja sen puolesta, kuten sinne nykyisin keskittynyt osaaminen sekä se, että TILA on hoitanut hyvin tilintarkastajien auktorisoinnin ja valvonnan. Samaten osa samoista lausunnonantajista suhtautui kriittisesti valvonnan sijoittamiseen PRH:n yhteyteen.³⁶ Valvonnan osalta keskeisempää kuin tilintarkastusvalvonnan organisatorinen sijainti on sinne syntyvä osaaminen. Onkin tärkeää, että uuteen tilintarkastusvalvontaan saadaan koottua riittävän laaja ja monipuolinen yksityisen ja julkisen sektorin tilintarkastuksen osaaminen nykyisistä organisaatioista.

Tilintarkastajien valvonnan yhtenäistäminen merkitsee sitä, että kaikki asiat keskitetään samalle valvontainstanssille, jolloin valvonta-asioiden valmistelu voitaneen kokonaisuudessaan antaa kokoaikaisen henkilökunnan hoidettavaksi. Samaten asioiden keskittäminen yhteen paikkaan johtaa siihen, että riski yhdenvertaisen kohtelun vaarantumisesta vähenee nykytilanteeseen nähden.³⁷ Tämä vähentää mahdollisuutta, että esimerkiksi paikalliset tekijät, kuten tilintarkastajan tunteminen vaikuttaisi valvonnan sisältöön. Merkityksellisenä

ja rekisterihallituksen yhteyteen erikseen muodostettavaa tilintarkastusvalvontaa Ks. TEM 16/2011. Lisäksi joissakin asiassa annetuissa lausunnoissa puollettiin patentti- ja rekisterihallituksen sijasta keskuskauppakamaria tai erillistä työ- ja elinkeinoministeriön tai finanssivalvonnan alla toimivaa tilintarkastusvalvontaa. Ks. Lausunnot s. 15–17.

35. Ks. perusteluista HE 254/2014 s. 39-42.

36. Lausunnot s. 16–17.

37. Ks. HE 254/2014 s. 39, jossa on korostettu valvonnan yhtenäistämisen aikaan saamaa yhdenmukaisen kohtelun ja oikeusturvan edistymistä sekä sanktiokäytäntöjen yhdenmukaistumista.

voidaan pitää sitä, että lähes kaikki tilintarkastusvaliokunnat kannattivatkin valvonnan yhtenäistämistä.

Valvonnan keskittämisellä yhdelle taholle poistuu myös mahdollisuus siitä, että saman valvonta-asiakokonaisuuden eri osat käsiteltäisiin eri valvontaelimissä tai kahteen tilintarkastuskategoriaan kuuluvan tilintarkastajan asiaa samanaikaisesti kahdessa eri paikassa. Edellä todettujen seikkojen voidaan ajatella kaikkien merkittävien sitä, että valvonnan järjestelmällisyys lisääntyy ja taso paranee ilman, että valvontajärjestelmän kokonaiskustannukset kasvaisivat. Kustannusten pienenemistä kuitenkin rajoittaa se, että nykyinen valvontajärjestelmä erityisesti tilintarkastusvaliokunnissa rakentuu pitkälti henkilöiden vapaaehtoisuuden varaan ja suurelta osin muodollisiin palkkioihin. Siten valvonnan yhtenäistäminen ei aiheuta suoranaista rahallista säästöä, vaikka järjestelmä sinänsä tehostuukin.

Valvonnan yhtenäistämisen osalta on julkisen sektorin tilintarkastuksen puolelta riskitekijänä nähty se, miten valvontaelin ottaa huomioon sen erityispiirteet ja tullaanko tilintarkastuslautakunnan kokoonpanossa huomioimaan riittävällä tavalla julkisen talouden ja hallinnon tilintarkastuksen tuntemus. Kuitenkin se, että lautakunnan organisoinnissa on mahdollisuus muodostaa lautakunnan sisälle jaostoja³⁸, kuten julkistarkastuksen jaosto, voi vähentää tätä riskiä.

Lopuksi

Tilintarkastusjärjestelmän uudistaminen kokonaisuutena on perusteltua, jotta nykyisen kolmen tilintarkastajakategorian päällekkäisyyksistä ja rinnakkaisista organisaatioista voidaan muodostaa looginen tilintarkastajajärjestelmä. Parhaimmillaan uudistus poistaa tarpeetonta työtä sekä lisää osaamista ja kustannustehokkuutta ilman että yksityisen ja julkisen sektorin erityispiirteiden tunnistamisesta täytyy luopua. Pahimmillaan järjestelmän uudistamisessa kadotetaan se osaaminen,

38. Hallituksen esityksen 7:6.3 säännösehdotuksen mukaan tilintarkastuslautakunta voi tehtäviensä hoitamista varten kuulla asiantuntijoita ja perustaa jaostoja. Ks. HE 254/2014 s. 75.

jota eri tilintarkastusjärjestelmissä nykyisin on olemassa tai unohdetaan eri tilintarkastuskategorioiden toisistaan poikkeava luonne. Lisäksi riittävien opintovaatimusten poistaminen voi johtaa siihen, ettei allalla toimivilla ole asiantuntijaksi kehittymisen edellyttämiä pohjatietoja.

Voidaan pitää selvänä, että näin merkittävässä lainsäädäntöuudistuksissa monet tahot kokevat lopputuloksen joltain osin epätydyttäväksi. Kun uutta järjestelmää ryhdytään rakentamaan, onkin tärkeää koota eri paikoista nykyosaamista ja pyrkiä siihen, että uuden tilintarkastusjärjestelmän toiminta myös itsessään on yhtenäinen kokonaisuus, joka osaa kuitenkin ottaa huomioon eri tilintarkastuskohteiden tarpeet ja erityispiirteet.

Lähteet

- HE 32/2013, Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kuntalain muuttamisesta (HE 32/2013)
- HE 254/2014. Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi tilintarkastuslaiksi ja laiksi julkisen hallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi. (HE 264/2014)
- Horsmanheimo, Pasi – Kaisanlahti, Timo – Steiner, Maj-Lis, 2007: Tilintarkastuslaki – kommentaari. Helsinki.
- Lausuntoyhteenvedo Tilintarkastajien tutkinnot ja valvontatyöryhmän raportista (lausunnot). Saatavana:
https://www.tem.fi/yritykset/tilintarkastus/tilintarkastajajärjestelman_uudistaminen/lausuntoyhteenvedo_tyoryhman_raportista
- Tilintarkastajajärjestelmän uudistaminen – selvitysmies Edward Anderssonin raportti. Työ ja elinkeinoministeriö 1/2010 (TEM 1/2010)
- Tilintarkastajajärjestelmä uudistuu. Työ- ja elinkeinoministeriön tiedote 20.11.2014. (TEM tiedote 20.11.2014).
- Tilintarkastajien tutkinnot ja valvonta -työryhmän raportti. Työ- ja elinkeinoministeriö 48/2010 (TEM 48/2012)
- Tilintarkastajien auktorisoinnin ja valvonnan yhtenäistäminen – Selvitysmies Pekka Timosen raportti. Työ- ja elinkeinoministeriö 16/2011. (TEM 16/2011).