

TYÖ- JA ELINKEINOMINISTERIÖN ASETUS TILINTARKASTAJAN HYVÄKSYMISEDELLYTYKSISTÄ

1 Yleistä

Tasavallan presidentti on 18 päivänä syyskuuta 2015 vahvistanut uuden tilintarkastuslain (1141/2015) sekä uuden julkishallinnon ja –talouden tilintarkastuksesta annetun lain (1142/2015). Tilintarkastuslain kokonaisuudistuksen yhteydessä, jossa tilintarkastajajärjestelmä uudistettiin, myös lakia alemmantasoisen järjestelmään liittyvän sääntelyn uudistaminen on välttämätöntä.

Tilintarkastuslain kokonaisuudistuksen tavoitteena on uudistaa tilintarkastajajärjestelmä niin tilintarkastajien hyväksymis- ja tutkintojärjestelmän kuin valvonta- ja muutoksenhakujärjestelmänkin osalta.

Ehdotettu asetus tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä sisältää sääntelyä, jolla on saatettu voimaan Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2006/43/EY tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta, direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY muuttamisesta sekä neuvoston direktiivin 84/253/ETY kumoamisesta (*tilintarkastusdirektiivi*).

Asetuksessa säädetään tilintarkastajan hyväksymisen edellytyksistä. Asetukseen kootaan hyväksymisedellytyksistä lakia alemmantasoiset säännökset. Voimassa oleva työ- ja elinkeinoministeriön asetus KHT- ja HTM-tilintarkastajan hyväksymisvaatimuksista (262/2008) on katsottu rakenteeltaan hyväksi pohjaksi uudelle asetukselle. Uuden tilintarkastuslain mukainen tutkintojärjestelmä sisältää tilintarkastajan perustutkinnon eli HT-tutkinnon, ja kaksi erikoistumistutkintoa, joista KHT-erikoistumistutkinto koskee yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastusta ja JHT-erikoistumistutkinto julkishallinnon ja -talouden tilintarkastusta. Asetuksessa kutakin tutkintoa koskevat hyväksymisedellytykset koostuisivat edellytetyistä opinnoista, käytännön kokemuksesta sekä tarvittaessa tutkinnon sisältöä erikseen koskevista vaatimuksista. Asetukseen sisältyisi lisäksi hyväksymismenettelyä ja tilintarkastajan vakuutusta koskevia säännöksiä.

Hyväksymisedellytysten uudistaminen aloitettiin osana tilintarkastajajärjestelmän uudistamista. Eduskunta hyväksyessään tilintarkastuslain (459/2007) edellytti, että hallitus valmistele yhteistyössä tilintarkastajajärjestelmän kanssa tilintarkastajien tutkintovaatimusten kokonaisuudistuksen siten, että kaikille tilintarkastajille tulee yhteinen perustutkinto, jonka jälkeen voidaan suorittaa erikoistumistutkinnot.

Eduskunnan pöytäkirjalta aloitettiin työ- ja elinkeinoministeriössä sisäinen selvitystyö ja laadittiin arviomuistio, joka valmistui joulukuussa 2008. Tämän jälkeen professori Edward Anderssonin tehtäväksi annettiin selvittää, millaisia tilintarkastuspalveluita ja millaista tilintarkastusosaamista Suomessa tulevaisuudessa tarvittaisiin. Selvitystyön tuloksena laadittu raportti julkaistiin työ- ja elinkeinoministeriön Kilpailukykyjulkaisusarjassa (1/2010). Työ- ja elinkeinoministeriö asetti 31. tammikuuta 2011 työryhmän valmistelemaan uudistusta. Työryhmässä olivat edustettuina työ- ja elinkeinoministeriö, oikeusministeriö, valtiovarainministeriö, Elinkeinoelämän keskusliitto, Keskuskauppakamari, Suomen yrittäjät ry, Suomen Kuntaliitto ry, KHT-yhdistys – Föreningen CGR, HTM-tilintarkastajat ry, Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry, Aalto-yliopisto, Vaasan yliopisto ja Ammattikorkeakoulujen rehtorineuvosto ARENE. Työryhmän tehtäväksi annettiin muun muassa tilintarkastajan hyväksymisvaatimuksista annettavaksi tulevan asetuksen sisältömuistion laatiminen. Työryhmä luovutti Tilintarkastajien tutkinnot ja valvonta – työryhmän raportin työ- ja elinkeinoministeriölle 31. marraskuuta 2012 ja se on julkaistu työ- ja elinkeinoministeriön julkaisusarjassa Kilpailukyky (48/2012).

Työ- ja elinkeinoministeriössä valmisteltiin hallituksen esitys (HE 254/2014 vp) ja luonnokset uuteen tilintarkastuslakiin liittyviksi alemman asteisiksi säädöksiksi. Näistä pyydettiin lausunnot yhteensä 64 taholta, joista 36 antoi lausunnon. Muita lausuntoja saapui yhteensä yhdeksän kappaletta. Edellisen lisäksi uuteen tilintarkastuslakiin liittyvät asetukset lähetettiin loppukesästä 2015 lausuntokierrokselle 22 eri taholle, joista 12 toimitti lausuntonsa.

2 Työ- ja elinkeinoministeriön asetuksen sisältö

1 Luku Opintoja koskevat edellytykset

1 §. Yleistä

Tilintarkastajan perustutkintoon eli HT-tutkintoon osallistuvalla edellytetään tiettyjen opintojen suorittamista. Näistä opinnoista säädettäisiin yksityiskohtaisemmin asetuksen 1 luvussa. Asetuksen 1 luvussa säädettäisiin myös niistä opinnoista, jotka henkilö voi suorittaa saadakseen luvan osallistua JHT-erikoistumistutkintoon.

Tilintarkastuslain 6 luvun 2 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettua laskentatoimen, oikeustieteen ja muiden kauppa- ja taloustieteellisten aineiden opintokokonaisuuden määrittelyä opintopisteinä ja viikkoina pidetään tarkoituksenmukaisimpana tapana kuvata edellytettyjen opintojen laajuutta. Jäljempänä tilintarkastuslain 6 luvun 3, 4 ja 5 §:ssä säädettyjen opintokokonaisuuksien laajuudet on määritelty tällä tarkkuudella. Opinnot ovat laa-

juudeltaan luontevasti suoritettavissa osana alempaa tai ylempää korkeakoulututkintoa. Jos hakijalla on entuudestaan korkeakoulututkinto yliopistosta tai ammattikorkeakoulusta, hän voi suorittaa opinnot erillisinä kursseina yliopistossa tai ammattikorkeakoulussa osaksi korkeakoulututkintoa sekä ammattikorkeakouluissa että yliopistoissa.

HT-tutkintoon osallistuvilta edellytettävät pakolliset opinnot vastaavat laajuudeltaan voimassa olevan asetuksen (262/2008) HTM-tilintarkastajalle asettamia vaatimuksia. Edellytettyjen opintojen taustalla ovat tilintarkastusdirektiivin 8 artiklan yksityiskohtaiset säännökset.

Opintovaatimukseen sisältyy tilintarkastusdirektiivin vaatimukset teoriakoekseen sisällytettävistä aihealueista. Tilintarkastusdirektiivin vaatimuslista ei ole suoraan siirretty asetukseen, vaan aihealueita on sisällytetty asetukseen laajempina kokonaisuuksina voimassa olevan asetuksen tapaan. Opintovaatimusten tarkoituksena on antaa hakijalle yleistiedot tilintarkastukseen liittyvistä asiakokonaisuuksista. Tutkinnoissa edellytetään hakijan pystyvän soveltamaan ajantasaista lainsäädäntöä.

2 §. Tilintarkastuksen ja laskentatoimen opinnot

Pykälässä säädettäisiin tilintarkastajalta edellytettävistä tilintarkastuksen ja laskentatoimen opinnoista. Tilintarkastuksen ja laskentatoimen opintoihin sisältyy tilintarkastusdirektiivin mukaiset laskentatoimen yleinen teoria ja periaatteet sekä tilinpäätösten ja konsernitilinpäätösten laadintaan liittyvät oikeudelliset vaatimukset ja normit, kansainväliset tilinpäätösstandardit, tilinpäätösanalyysi, kustannuslaskenta ja sisäinen laskentatoimi, riskienhallinta ja sisäinen valvonta sekä taloushallinnon peruseriaatteet. Taloushallinnon peruseriaatteiden voidaan katsoa kuuluvan myös muiden opintojen osioon liiketaloustieteiden alle.

Tilintarkastusdirektiivin edellyttämät tilintarkastus- ja ammattiosaaminen, tilintarkastukseen ja tilintarkastajiin liittyvät oikeudelliset vaatimukset, kansainväliset tilintarkastusstandardit sekä ammattietiikka ja riippumattomuus sisältyvät asetuksessa edellytettyihin tilintarkastuksen ja laskentatoimen opintoihin.

3 §. Kauppa- ja taloustieteen opinnot

Pykälässä säädettäisiin kauppa- ja taloustieteellisistä yleisopinnoista opinnoista, joita hakijan tulee olla suorittanut. Tilintarkastusdirektiivin mukaan teoriakokeen on katettava myös muita liiketaloustieteiden ja kauppatieteiden opintoja, mikäli ne ovat merkityksellisiä tilintarkastuksen kannalta. Nämä myös sisältyvät edellytettyihin opintoihin ja näitä ovat liiketaloustiede ja kansantaloustiede, yritysrahoitus ja rahoitusmarkkinat, talousmatematiikka ja tilastotiede sekä tietotekniikka ja tietojärjestelmät.

4 §. Oikeustieteen opinnot

Pykälässä säädettäisiin edellytettävistä oikeustieteen opinnoista. Ehdotettuihin oikeustieteen opintoihin sisältyy tilintarkastusdirektiivin edellyttämät yhtiöoikeuden, vero-oikeuden, siviili- ja kauppaoikeuden sekä sosiaaliturva- ja työlainsäädännön osa-alueet. Tilintarkastusdirektiivin edellyttämä yritysten johtamis- ja hallintojärjestelmien (corporate governance) vaatimus sisältyy ehdotetun asetuksen eri yhteisömuotoja ja arvopaperimarkkinoita koskevaan sääntelyyn. Lisäksi ehdotukseen sisältyy direktiivin edellyttämällä tavalla vero-oikeus, jota on täsmennetty kattamaan yritysveroituksen, arvonlisäveroituksen ja ennakoperinnän sekä verotusmenettelyn osaamisen varmistamiseksi. Myös arvopaperimarkkinoita koskeva sääntely on haluttu opintovaatimukseen, vaikka se ei sisälly direktiivin teoriakokeen vaatimukseen.

5 §. Julkissektorin opinnot

Pykälässä säädettäisiin julkissektorin erikoispätevyyteen vaadittavista opinnoista. Julkishallinnon ja -talouden opintoja koskevat vaatimukset eivät perustu tilintarkastusdirektiiviin. Opintoja edellytettäisiin JHT-erikoistumistutkintoon hakeutuvilta vaihtoehtoisesti julkissektorin käytännön kokemuksen sijaan.

Tilintarkastusuraa suunnittelevat voivat jo korkeakouluopintojensa aikana suorittaa vaadittavat opinnot ja näin varmistua edellytyksistä hakeutua myöhemmin JHT-erikoispätevyyteen. Julkissektorin opintojen suorittaminen on suositeltavaa yleisesti kaikille tilintarkastustehtäviin suuntautuille. Niiden suorittaminen antaa paitsi peruslähtökohdat julkishallinnon ja -talouden tilintarkastustehtäviin hakeutumiselle ja erikoistumiseen etenemiselle, mutta lisää myös monipuolista ymmärrystä tilintarkastajan toimintakentästä. Julkissektorin opinnot sisältävät opintoja julkishallinnon laskentatoimesta, joihin sisältyy julkisyhteisöjen meno- ja tulotalous, budjetointi, muut talouden ohjausjärjestelmät sekä tuloksellisuustarkastuksen samoin kuin tuloksellisuuden mittauksen ja arvioinnin periaatteet. Lisäksi opintoihin sisältyy julkishallinnon sääntelyä, joka sisältää julkisyhteisöjen ja EU:n varainkäyttöä ja varainkäytön valvonnan sääntelyä sekä julkisyhteisöjen varainhankintaa koskevaa sääntelyä. Opinnot voi sisällyttää tilintarkastajalta HT-tutkinnoissa edellytettyihin opintoihin. Julkissektorin opinnoilla ei kuitenkaan voi korvata 2 ja 3 §:ssä tarkoitettuja aihealueita, mutta ne lasketaan pykälissä edellytettyyn kokonaisopintopistemäärään.

6 §. Hakijan hyväksi luettavat muut opinnot

Pykälässä säädettäisiin hakijan hyväksi luettavista muista opinnoista. Hakijan hyväksi voidaan lukea muita vastaavia opintoja korkeakoulussa Suomessa tai muussa maassa, jos ne laajuudeltaan ja sisällöltään vastaisivat edellä 2, 3, 4 ja 5 §:ssä tarkoitettuja opintoja. Tällöin harkitaan tapaus-

kohtaisesti esimerkiksi hakijan ulkomaisten opintojen riittävyys ja vastaavuus, ellei kyseisiä opintoja ole jo sisällytetty suomalaisessa korkeakoulussa suoritettuihin opintoihin ja niistä annettuun vastaavuustodistukseen. Vastaavuuden arviointi voidaan järjestää tarkoituksenmukaisesti katsotulla tavalla. Mahdollista on esimerkiksi käyttää tarvittaessa arvioinnissa ulkopuolista asiantuntijaa.

Tilintarkastusvalvonta arvioi tilanteet tapauskohtaisesti ja päättää itsenäisesti, siitä mitä opintoja hyväksi luetaan. Hakijan tulee antaa selvitys siitä, että hänen suorittamansa opinnot laajuudeltaan ja sisällöltään vastaavat tämän asetuksen mukaisia opintovaatimuksia.

7 §. Opintojen korvaaminen lisätehtävillä

Pykälässä säädettäisiin lisätehtäviä koskevista tarkemmista säännöksistä. Vaadittavien opintojen laajuuden vuoksi, kaikkien opintojen korvaaminen lisätehtävillä ei ole mahdollista voimassa olevan asetuksen mukaan eikä ole mahdollista myöskään tämän asetuksen voimaantullessa.

Puuttuvia opintoja voidaan voimassa olevan asetuksen tapaan korvata vain rajoitetusti. Tarkoitus on, että opinnot ensisijaisesti suoritetaan korkeakouluissa, koska tutkintojen järjestämiseen liittyvää työmäärää on välttämättömästi hallita korvausmahdollisuutta rajoittamalla. Mahdollisuus lisätehtävien suorittamiseen varataan vain hakijoille, joilla on jo entuudestaan pitkä ja ammattimainen työkokemus. Alalle hakeutuvien henkilöiden ensisijaisena tavoitteena tulee olla opintojen suorittaminen.

HT-tilintarkastajan hyväksymistä hakeva henkilö, jolla on vähintään seitsemän vuoden monipuolinen käytännön kokemus asetuksen 12 §:ssä mainituista tehtävistä voi korvata osan 2, 3 ja 4 §:ssä tarkoitettuista opinnoista HT-tutkinnon yhteydessä suoritettavilla lisätehtävillä. Lisätehtävillä voidaan korvata tilintarkastuksen ja laskentatoimen opintoja, kauppa- ja taloustieteen yleisopintoja sekä oikeustieteen opintoja kutakin enintään kuusi opintopistettä tai neljä opintoviikkoa.

JHT-tilintarkastajan hyväksyntää hakeva henkilö, joka on toiminut vähintään viiden vuoden ajan ammattimaisesti HT-tilintarkastajana tai jolla on vähintään seitsemän vuoden monipuolinen käytännön kokemus 12 §:ssä mainituista tehtävistä voi korvata osan 5 §:ssä tarkoitetuista opinnoista JHT-tutkinnon yhteydessä suoritettavilla lisätehtävillä. Lisätehtävillä voidaan korvata enintään kuusi opintopistettä tai neljä opintoviikkoa julkis-sektorin opintoja.

Tilintarkastusvalvonta päättää lisätehtävien sisällöstä ja laajuudesta. Lisätehtävien sisällön ja laajuuden tulee asetuksen 17 §:n mukaan vastata niillä korvattavien opintojen sisältöä ja laajuutta.

Lisätehtävät muodostavat käytännössä tutkinnosta erillisen kokeen, jonka laajuus ja sisältö vaihtelevat hakijalta puuttuvien opintojen laajuutta ja sisältöä vastaavasti. Hyväksytysti suoritettavat lisätehtävät rinnastetaan opintojen suorittamiseen, joten ne ovat opintojen tavoin voimassa rajoituksetta.

8 §. *Edellytysten täyttymisen osoittaminen*

Pykälässä säädettäisiin HT-pätevyuden tai JHT-erikoispätevyuden hyväksymistä hakevan velvoitteesta osoittaa, että hän täyttää tämän asetuksen opintoja koskevat hyväksymisedellytykset. Pääsääntönä on, että hakijan on esitettävä korkeakoulun antama vastaavuustodistus.

Erityisestä syystä Tilintarkastusvalvonta voi myöntää hakijalle luvan osallistumaan tutkintoon, vaikka hänellä ei ole vastaavuustodistusta. Tällöin hakijan tulee antaa selvitys siitä, että hänen suorittamansa opinnot laajuudeltaan ja sisällöltään vastaavat tämän asetuksen mukaisia opintoja koskevia edellytyksiä. Opintojen hyväksi lukeminen arvioidaan tapauskohtaisesti saadun selvityksen ja tarvittaessa hankitun asiantuntijalausannon perusteella. Erityisenä syynä pidettäisiin sitä, ettei hakija ole saanut vastaavuustodistusta esimerkiksi tilanteessa, jossa opintoja on suoritettu ulkomailla tai useassa eri korkeakoulussa taikka opintojen suorittamisesta on kulunut pitkä aika.

2 Luku Käytännön kokemusta koskevat vaatimukset

9 §. *Yleistä*

Luvussa säädettäisiin tarkemmin tilintarkastajan käytännön kokemusta koskevista vaatimuksista.

Pykälän 1 momentin mukaan HT-tilintarkastajan hyväksymistä hakevalla on oltava 10 ja 11 §:ssä tarkoitettu vähintään kolmen vuoden käytännön kokemus tilintarkastuksen ja laskentatoimen tehtävistä tai vaihtoehtoisesti vähintään 15 vuoden käytännön kokemus 12 §:n mukaisista ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin niistä HT-tutkintoon hakevista, joilla ei ole korkeakoulututkintoa. Tällöin hakijalla tulee olla vähintään seitsemän vuoden käytännön kokemus 12 §:ssä tarkoitetuista ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä. Hakijalla on oltava lisäksi 10 ja 11 §:ssä tarkoitettu vähintään kolmen vuoden käytännön kokemus tilintarkastuksen ja laskentatoimen tehtävistä. Jos hakijalta puuttuu sekä korkeakoulututkinto että edellä mainittu vähintään kolmen vuoden käytännön kokemus, tulee hakijalla olla vähintään 15 vuoden käytännön kokemus 12 §:ssä tarkoitetuista ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin KHT- ja JHT-tilintarkastajan erikoispätevyden edellytyksenä olevasta käytännön kokemuksesta, jos hakijalla ei ole korkeakoulututkintoa. Erikoispätevyden saaminen edellyttää tilintarkastuslain mukaan ylempää korkeakoulututkintoa tai vähintään viiden vuoden ajan toimimista ammattimaisesti HT-tilintarkastajana. Jos henkilö ei täytä kumpaakaan edellytystä, voidaan hänet hyväksyä myös, jos hänellä on vähintään seitsemän vuoden käytännön kokemus 12 §:ssä tarkoitetuista ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin JHT-erikoispätevyden edellytyksenä olevasta käytännön kokemuksesta, joka on vaihtoehtoinen suoritettujen 5 §:n mukaisten julkisen sektorin opintojen kanssa. Jos henkilö ei ole suorittanut julkissektorin opintoja, tulee hänellä olla vähintään yhden ja puolen vuoden käytännön kokemus 10 ja 11 §:ssä tarkoitetuissa tehtävissä toimimisesta julkisella sektorilla. Momentissa tarkoitettu käytännön kokemus voi sisältyä edellä 1, 2 ja 3 momentissa tarkoitettuun käytännön kokemukseen.

10 §. Riittävä tilintarkastuksen ja laskentatoimen kokemus

Pykälässä säädettäisiin HT-tilintarkastajan hyväksymistä hakevalta edellyttävästä käytännön kokemuksesta. Hyväksymistä hakevalla on oltava vähintään kolmen vuoden käytännön tarkastuskokemus tilintarkastuslain 6 luvun 2 §:n 1 momentin 5 kohdan mukaisesti tilinpäätösten tai konsernitilinpäätösten tilintarkastuksesta taikka vastaavien taloudellisten laskelmien tarkastamisesta. Säätelyn taustalla on tilintarkastusdirektiivin 10 artikla. Käytännön kokemus voi olla hankittu niin yksityisen kuin julkisen sektorin tehtävistä kotimaasta tai ulkomailta. Keskeistä on, että se on edellä mainitulla tavalla käytännön tarkastuskokemusta ja että se tukee oppiainneiden käytäntöön soveltamisvalmiutta.

Käytännön kokemuksesta vähintään kaksi vuotta tulee olla hankittu tilintarkastajan ohjauksessa, muussa Euroopan talousalueen valtiossa hyväksytyn tilintarkastajan ohjauksessa tai Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivissä 2006/43/EY säädetyä vastaavat vaatimukset täyttävän hyväksytyn tilintarkastajan ohjauksessa muussa kuin Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa, kuitenkin enintään kaksi vuotta. Julkisen sektorin tehtävistä mainittakoon esimerkkinä toimiminen valtiontalouden tarkastusviraston tarkastajana tilintarkastustehtävissä tai tilintarkastajan ohjauksessa ulkoisen valvonnan tarkastustehtävissä kunnan tai kuntayhtymän ulkoisessa tarkastusyksikössä.

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

11 §. Muu hyväksi luettava käytännön kokemus

Pykälässä säädettäisiin muusta hyväksi luettavasta käytännön kokemuksesta kuin siitä, mikä luetaan HT-tilintarkastajan hyväksymistä hakevan hyväksi 10 §:n perusteella. Käytännön kokemuksesta enintään yksi vuosi voi olla hankittu myös sisäisenä tarkastajana, verotarkastajana, kaupunkitarkastajana, valtiontalouden tarkastusvirastossa muissa kuin tilintarkastustehtävissä kuten tuloksellisuustarkastustehtävissä tai vastaavassa muussa tehtävässä. Kaupunkitarkastajaan rinnastetaan muutkin kuntien tai kuntayhtymien palveluksessa olevat ulkoisen tarkastuksen tarkastajat silloin, kun he toimivat muissa kuin tilintarkastustehtävissä. Sillä ei ole merkitystä, onko tehtäviä suoritettu yksityisellä vai julkisella sektorilla.

12 §. Ammattimaiset laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävät

Pykälässä säädettäisiin tarkemmin siitä, mitä tilintarkastuslain 6 luvun 2 §:n 1 momentin 3 ja 5 kohdassa sekä 6 luvun 3 §:n 1 momentin 1 kohdassa ja 2 momentin 1 kohdassa tarkoitetut ammattimaiset laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävät ovat. Tällaisena käytännön kokemuksena pidetään toimimista päätoimisesti yhteisön tai säätiön toimitusjohtajana, toimitusjohtajan sijaisena tai talousjohtajana, sisäisenä tarkastajana, HT-tilintarkastajana tai muussa vastaavassa tehtävässä yksityisellä tai julkisella sektorilla.

3 Luku HT-tutkintoa, KHT- ja JHT-erikoistumistutkintoja, JHTT-tilintarkastajien siirtymäkoetta sekä kelpoisuuskoetta koskevat vaatimukset

13 §. HT-tutkinnon sekä KHT- ja JHT-erikoistumistutkintojen sisältö ja laajuus

Pykälässä säädettäisiin HT-tutkinnosta sekä KHT- ja JHT-erikoistumistutkinnoista. Tilintarkastuslain 6 luvun 2 §:ssä edellytetään HT-tutkinnon suorittamista yhtenä edellytyksenä tilintarkastajan peruspätevyyden hyväksymiselle ja 3 §:ssä erikoistumistutkinnon suorittamista yhtenä edellytyksenä KHT- ja JHT-erikoispätevyyden hyväksymiselle.

HT-tutkinnon tarkoituksena on varmistaa, että sen hyväksytysti suorittaneella on hyvä tilintarkastajan ja tilintarkastuksen perusosaamisen taso. KHT-erikoistumistutkinnossa keskitytään myös yksityisen sektorin tilintarkastukseen, kuitenkin siten että painotus on erityisesti listayhtiöissä mutta myös luotto- ja vakuutuslaitoksissa sekä näiden konserneissa. Tutkinto palvelee myös kooltaan suurempien yhtiöiden ja näiden konsernien tilintarkastusta. KHT-erikoistumistutkinnossa edellytetään muun muassa arvopaperimarkkinasääntelyn ja kansainvälisten tilinpäätösstandardien syvälistä hallitsemista sekä monimutkaisten konsernirakenteiden ymmärtämistä. Erikoistumistutkinnossa keskitytään pääasiassa muuhun kuin jo HT-tilintarkastajatutkinnossa vaadittavaan perusosaamiseen.

JHT-erikoistumistutkinnon tehtävät liittyvät nimenomaisesti valmiuksiin hoitaa julkishallinnon ja -talouden tilintarkastusta ja näihin liittyviä erityiskysymyksiä. Tutkinnossa edellytetään mm. valtio- ja kuntasektorin hallinnon, talouden ohjauksen sekä valtion ja kuntien kirjanpito-ohjeiden tuntemista ja tuloksellisuustarkastuksen menetelmien hallintaa.

Tilintarkastajan on hallittava 2 momentin mukaisesti tehtävään liittyvä sääntely, jonka painotus vaihtelee perustutkinnon ja erikoistumistutkintojen välillä edellä kuvatusti. Tutkinnoissa testataan hakijoiden kykyä soveltaa useita säännöksiä ja normeja samanaikaisesti. Kaikille tutkinnoille on yhteistä se, että ne liittyvät hakijan valmiuksiin hoitaa tilintarkastustehtäviä ja tutkinnoilla mitataan hakijan ammatinhallintaa eli tosiasiallista kykyä tiedon soveltamiseen käytännön toimien hallinnassa.

Pykälän 3 momentissa täsmennettäisiin sääntelyn aihealueet, joista tutkinnot sisältävät tehtäviä. Aihealueet vastaavat jo opintovaatimuksissa edellytettyä sääntelyä. Sääntelyyn sisältyy kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskeva sääntely ja hyvä kirjanpitolapa, tilintarkastusta koskevan sääntely ja hyvä tilintarkastustapa, sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sääntely ja eri yhteisömuotoja koskeva sääntely. Edellä mainittuihin kokonaisuuksiin sisältyy myös mm. tuloslaskenta ja kansainväliset tilinpäätösstandardit sekä kansainvälisten tilintarkastusstandardien, ammattietiikan ja riippumattomuuden hallinta, tilintarkastuksen menetelmien hallitseminen sekä yrityksen hallinto- ja ohjausjärjestelmien hallinta.

Tilintarkastukseen liittyvä muu sääntely käsittää mm. verotusta, arvopaperimarkkinoita, kauppa- ja varallisuus oikeutta koskevaa sääntelyä, maksukyvyttömyys- ja työlainsäädäntöä. Näihin sisältyisi siten vahingonkorvaus- ja sopimusoikeus, omaisuuden luovutusta ja panttausta koskeva oikeus sekä sosiaaliturvaa koskeva lainsäädäntö.

JHT-erikoistumistutkinnossa puolestaan edellytetään julkishallinnon laskentatoimen ja julkishallintoa koskevan sääntelyn hallintaa. Tämä tarkoittaa muun muassa julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain, hallintolain, valtion talousarviosta annetun lain ja -asetuksen, kuntalain, kuntien valtio-osuuslainsäädännön ja julkisia hankintoja koskevan lainsäädännön hallintaa.

Pykälän 4 momentissa säädettäisiin tarkemmin tutkintojen edellyttämästä käytännön toimien hallinnasta. Tutkinnot sisältävät tehtäviä tilintarkastuskertomuksen ja muiden tilintarkastajan lausuntojen ja todistusten laatimisesta sekä näiden edellyttämistä tarkastustoimenpiteistä.

Tehtävät olisi laadittu tilintarkastuksen näkökulmasta ja tutkintojen tehtävät rakentuvat siten, että erikoistumistutkintojen tehtävät ovat laajuudeltaan vaativampia ja kyseiseen erikoistumiseen keskittyviä. Esimerkiksi

käytännön toimien osalta erikoistumistutkinnoissa edellytetään erikoistumisalueeseen liittyvien käytännön toimien hallintaa.

14 §. HT-tutkinnon sisältö

Tilintarkastajatutkintojen sisältöä koskevien pykälien tarkoituksena on avata tutkintokysymysten teemojen painopistettä. HT-tutkinnon osalta tutkinto jakautuisi kahteen osaan, joista molemmat käsittelevät tilintarkastukseen liittyvää perusosaamista. Ensimmäinen osa sisältäisi hyvää tilintarkastus- ja kirjanpitoa koskevia tehtäviä toisen osan koostuessa tilintarkastuskertomusta ja tilintarkastajan hyvän tilintarkastustavan mukaista raportointia koskevista tehtävistä.

Tutkinnon suorittaminen vaatii molempien osien läpäisemistä hyväksytysti. Jos tutkintosuoritusta ei hyväksytä kokonaisuudessaan, yhden osan suoritus on voimassa hyväksymisvuotta seuraavan viidennen kalenterivuoden loppuun.

15 §. KHT-erikoistumistutkinnon sisältö

KHT-erikoistumistutkintoa koskevien tehtävien osalta pykälässä säädettäisiin tehtävien kohdistumisesta yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuskertomuksien laatimiseen ja niiden edellyttämiin toimenpiteisiin sekä muuhun raportointiin.

16 §. JHT-erikoistumistutkinnon sisältö

JHT-erikoistumistutkinnon osalta tehtävät sisältäisivät julkishallintoa koskevaa sääntelyä, julkishallinnon hyvää tilintarkastustapaa sekä tilintarkastajan raportointia ja sen edellyttämiä toimenpiteitä käsitteleviä kysymyksiä.

17 §. Tutkintojen yhteydessä suoritettavat lisätehtävät

Pykälässä säädettäisiin tutkintojen yhteydessä suoritettavista lisätehtävistä. Lisätehtävien tulee vastata niillä korvattavien opintojen sisältöä ja laajuutta.

18 §. Kelpoisuuskoe

Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajaksi (HT) ja tilintarkastajan erikoispätevyyteen (KHT, JHT) on hyväksyttävä ETA-valtiossa hyväksytty tilintarkastaja. Hakijan on tilintarkastuslain 6 luvun 2 §:n 5 momentin ja 3 §:n 4 momentin mukaan ennen hyväksymistä suoritettava Tilintarkastusvalvonnan järjestämä kelpoisuuskoe.

Kelpoisuuskoe sisältää haettavaa pätevyyttä vastaavasti tilintarkastusta, kirjanpitoa, eri yhteisömuotoja ja tilintarkastukseen liittyvää muuta kansallista sääntelyä koskevia tehtäviä. Julkissektorin sääntelyä koskevia tehtäviä kelpoisuuskoe sisältää vain, jos hakija hakee hyväksymistä JHT-tilintarkastajaksi.

19 §. Tutkintojen sekä kelpoisuuskokeen järjestäminen

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin HT-tutkinnossa ja erikoistumistutkinnoissa sekä kelpoisuuskokeessa käytettävästä kielestä.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin siitä, että Tilintarkastusvalvonta päättää tutkintojen sekä kelpoisuuskokeen järjestämisen ajankohdasta ja paikasta.

20 §. Siirtymäkoee

Pykälässä säädettäisiin tarkemmin julkishallinnon- ja talouden tilintarkastuksesta annetun lain voimaantulo- ja siirtymäsäännöksissä säädetystä siirtymäkoeksesta. Kumotun julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista annetun lain (467/1999) mukaan hyväksytty julkishallinnon ja -talouden tilintarkastaja (JHTT-tilintarkastaja) on julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain (1142/2015) siirtymäsäännöksissä säädettyjen edellytysten täytyessä hyväksyttävä tilintarkastuslain mukaiseksi HT- ja JHT-tilintarkastajaksi. Yhtenä hyväksymisedellytyksenä on, että JHTT-tilintarkastaja suorittaa hyväksytysti siirtymäkokeen. Siirtymäkoee järjestetään vähintään kerran vuodessa viitenä tilintarkastuslain voimaantuloa seuraavana vuotena.

Siirtymäkoee vastaa voimassa olevan KHT- ja HTM-tilintarkastajan hyväksymisvaatimuksista annetun työ- ja elinkeinoministeriön asetuksen (262/2008) mukaisen HTM-tutkinnon 1-osaa. Koe olisi kuitenkin kevennetty ja hakijan tulee suorittaa tehtävistä vapaavalintaisesti vain puolet. Kokeella voidaan testata esimerkiksi kansainvälisten tilinpäätös- ja tilintarkastusstandardien sekä yritysten hyvän hallinnointitavan (corporate governance) osaaminen.

Pykälässä säädettäisiin myös siirtymäkokeen kielestä, kokeen järjestämisen ajankohdasta ja paikasta päättämisestä.

21 §. Vastausten arvostelu

Pykälässä säädettäisiin vastausten arvosteluperusteista. Tilintarkastusvalvonta vahvistaa tutkintojen, lisätehtävien, kelpoisuuskokeen sekä siirtymäkokeen arvosteluperusteet ja julkaisee ne.

4 Luku Tilintarkastajan vakuutus

22 §. Tilintarkastajan vakuutus

Pykälässä säädettäisiin tilintarkastajan vakuutuksesta. HT-tilintarkastajaksi hyväksyttävän henkilön tulee tilintarkastuslain 6 luvun 2 §:n 1 momentin 7 kohdan mukaan antaa tilintarkastajan vakuutus käräjäoikeudelle ennen kuin hänet hyväksytään HT-tilintarkastajaksi. Pykälässä säädetään vakuutuksen sisällöstä.

5 Luku Hyväksymismenettelyä koskevat vaatimukset

23 §. Hakemusmenettely hyväksymis- ja tutkintoasioissa

Pykälässä säädettäisiin hyväksymis- ja tutkintoasioihin liittyvästä hakemusmenettelystä. Pykälän 1 momentin mukaan hakemuksen on oltava kirjallinen ja hakijalla on velvollisuus toimittaa Tilintarkastusvalvonnalle selvitykset hakemuksensa tueksi. Vastuu sen osoittamisesta, että hakemuksen edellytykset täyttyvät, on hakijalla. Hakemukseen on liitettävä kulloinkin tarpeelliset selvitykset, joita ovat esimerkiksi korkeakoulututkintotodistukset, opintosuoritusotteet, opintovastaavuustodistukset ja työtodistukset. Pykälää sovelletaan myös kelpoisuus- ja siirtymäkoetta koskeviin hakemuksiin.

Pykälän 2 momentin mukaan hyväksymiseen ja tutkintoihin osallistumiseen liittyvät hakemukset on jätettävä Tilintarkastusvalvonnan vahvistamalla tavalla viimeistään valvonnan määräämänä päivänä.

24 §. Vaatimusten täyttymisen ajankohta

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin siitä, milloin tutkinnon osallistumislupaa hakevan opintojen tulee olla suoritettu, jotta henkilö voi saada luvan osallistua tutkintoon. Opinnot tulee olla suoritettu tutkinnon järjestämisaikajankohtaan mennessä, muutoin tutkintoon ei voi osallistua.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin siitä mihin mennessä tutkintoon osallistumiseksi edellytetyn käytännön kokemuksen tulee täytyä. Huomioon tulee ottaa tutkinnon järjestämisaikajankohtaan mennessä saatu käytännön kokemus.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin hyväksymistä haettaessa hankitun käytännön kokemuksen täyttymisestä ja 4 momentissa siitä, että 2 ja 3 momentissa tarkoitetun kokemuksen on oltava pääosin viimeisen kymmenen vuoden ajalta.

25 §. Ennakkotieto

Tilintarkastusvalvonta antaa hakemuksesta ennakkotiedon siitä, täyttyvätkö hyväksymisen edellytykset hakijan esittämien tietojen perusteella. Ennakkotiedon avulla hakija voi nykyisen käytännön mukaisesti selvittää esimerkiksi opintojensa tai käytännön kokemuksensa riittävyyden mutta myös esimerkiksi saada ennakkotiedon tilintarkastuslaissa tarkoitetusta sopivuudesta tilintarkastajan tehtävään.

6 Luku Voimaantulo ja siirtymäsäännökset

Asetukseen otettaisiin tavanomainen voimaantulosäännös ja sen lisäksi siirtymäsäännökset.

26 §. Voimaantulo

Pykälässä olisi tavanomainen voimaantulosäännös. Asetus tulisi voimaan 1 päivänä tammikuuta 2016 ja sitä sovelletaan heti sen voimaantulon jälkeen.

27 §. Siirtymäsäännökset

Pykälässä säädettäisiin HTM- ja KHT-tutkintojen osasuorituksia koskevista siirtymäsäännöksistä. Pykälän 1 momentissa säädettäisiin lain voimaan tullessa voimassa olleiden HTM- ja KHT -osasuoritusten voimassaolosta hyväksymisvuotta seuraavan viidennen kalenterivuoden loppuun saakka.

Pykälän 2 momentin mukaan HTM-tutkinnon hyväksytysti suoritettu 1-osa vastaa uuden HT-tutkinnon 1-osaa. HTM-tutkinnon hyväksytysti suoritettu 2-osa vastaa uuden HT-tutkinnon 2-osaa.

Viimeisenä 3 momentissa säädettäisiin, että KHT-hyväksyntää hakeva voi suorittaa hylätyn tai puuttuvan osan tekemällä Tilintarkastusvalvonnan laatimat täydentävät tehtävät, jotka vastaavat ennen uuden tilintarkastuslain voimaantuloa järjestettyä hylättyä tai puuttuvaa tutkinnon osaa.

Käytännössä kokelas, jolla on suoritettuna lain voimaan tullessa voimassa olleen tutkintojärjestelmän mukaisen KHT-tutkinnon 1- tai 2-osa, suorittaa Tilintarkastusvalvonnan määrittelemän täydentävän osan.

Kokelas, joka on suorittanut lain voimaan tullessa voimassa olleen tutkintojärjestelmän mukaisen HTM-tutkinnon lisäksi KHT-tutkinnon 1-osan täydennysosan, suorittaa Tilintarkastusvalvonnan määrittelemän täydentävän osan.

Kokelas, jolla on suoritettuna lain voimaan tullessa voimassa olleen tutkintojärjestelmän mukaisen HTM-tutkinnon lisäksi KHT-tutkinnon 2-osan, suorittaa puolestaan Tilintarkastusvalvonnan määrittelemän täydentävän osuuden.

Täydentävien tehtävien laatimisessa voidaan hyödyntää uuden tutkintojärjestelmän HT-tutkinnon ja KHT-erikoistumistutkinnon tehtäviä.