

**Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tilintarkastuslain muuttamisesta**

**ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ**

Esityksessä ehdotetaan tilintarkastuslakia muutettavaksi siten, että tilintarkastajalle säädettäisiin velvoite ilmoittaa tilintarkastuksen aikana ilmenneistä säännösten tai määräysten vastaisuuksista tarkastuksen kohteena olevalle yhteisölle tai säätiölle. Jos yhteisö tai säätiö ei ilmoituksen johdosta ryhtyisi toimiin, olisi tilintarkastajalla velvollisuus tehdä ilmoitus toimivaltaiselle viranomaiselle.

Lainmuutoksella luotaisiin kannustin tarkastettavalle yhteisölle tai säätiölle ryhtyä

asianmukaisiin toimenpiteisiin säännösten tai määräysten vastaisen menettelyn tultua ilmi. Samalla vahvistettaisiin tilintarkastajan itsenäistä ja riippumatonta asemaa. Ehdotus liittyy harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjuntaan sekä reilun kilpailun edistämiseen.

Tilintarkastuslakia muutettaisiin myös tilintarkastajan tehtävästä eroamisen ja tilintarkastajan salassapitovelvoitteen osalta. Lisäksi lain termistöä päivitetäisiin.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2015.

## SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ.....	1
SISÄLLYS.....	2
YLEISPERUSTELUT.....	3
1 NYKYTILA.....	3
1.1 Lainsäädäntö ja käytäntö.....	3
Tilintarkastus ja tilintarkastajan roolit.....	3
Tilintarkastajan menettely säännösten tai määräysten vastaisen menettelyn tai sitä koskevan epäilyn ilmetessä.....	3
Tilintarkastuskertomus.....	4
Salassapitovelvollisuus ja siitä poikkeaminen.....	4
1.2 Kansainvälinen kehitys sekä ulkomaiden ja EU:n lainsäädäntö.....	5
Euroopan unioni.....	5
OECD.....	5
Ruotsi.....	5
Tanska.....	6
Norja.....	6
Ranska.....	7
Kansainväliset tilintarkastusstandardit ja toimialan eettiset ohjeet.....	7
1.3 Nykytilan arviointi.....	7
2 ESITYKSEN TAVOITTEET JA KESKEISET EHDOTUKSET.....	9
2.1 Tavoitteet.....	9
2.2 Keskeiset ehdotukset.....	9
3 ESITYKSEN VAIKUTUKSET.....	9
3.1 Taloudelliset vaikutukset.....	9
3.2 Vaikutukset viranomaisten toimintaan.....	10
3.3 Yhteiskunnalliset vaikutukset.....	10
4 ASIAN VALMISTELU.....	11
4.1 Valmisteluvaiheet ja -aineisto.....	11
4.2 Lausunnot ja niiden huomioon ottaminen.....	11
YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT.....	13
1 LAKIEHDOTUKSEN PERUSTELUT.....	13
1.1 Tilintarkastuslaki.....	13
2 SUHDE PERUSTUSLAKIIN JA SÄÄTÄMISJÄRJESTYS.....	18
3 VOIMAANTULO.....	19
LAKIEHDOTUS.....	20
Laki tilintarkastuslain muuttamisesta.....	20
LIITE.....	24
RINNAKKAISTEKSTI.....	24
Laki tilintarkastuslain muuttamisesta.....	24

## YLEISPERUSTELUT

## 1 Nykytila

## 1.1 Lainsäädäntö ja käytäntö

Tilintarkastuslaki (459/2007) on yleislaki, johon on koottu kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 1 §:ssä tarkoitettujen kirjanpitovelvollisen yhteisön ja säätiön tilintarkastusta koskevat säännökset. Tilintarkastuslailla on myös saatettu voimaan tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta, direktiivien 78/660 EY ja 83/349/EY muuttamisesta sekä neuvoston direktiivin 84/253/EY kumoamisesta annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2006/43/EY, jäljempänä *tilintarkastusdirektiivi*.

## Tilintarkastus ja tilintarkastajan roolit

Tilintarkastaja on toimivasta johdosta ja hallituksesta riippumaton, itsenäinen toimielin, joka tarkastaa yhteisön tai säätiön kirjanpidon, toimintakertomuksen ja tilipäätöksen sekä hallinnon. Osana tilintarkastusta tilintarkastaja tarkastaa, että säännöksiä ja määräyksiä on noudatettu. Tähän sisältyy myös se, ettei tietoihin sisälly esimerkiksi väärinkäytöksestä johtuvaa olennaista virheellisyyttä. Tilintarkastajalla on siten rooli toiminnan laillisuusvalvonnassa.

Tilintarkastuksella on keskeinen yhteisöoikeudellinen rooli. Tilintarkastaja valvoo esimerkiksi osakeyhtiössä omistajien valitsemana toimielimenä näiden etua yhtiön johdon ja omistuksen eriytyessä. Tämä on tehtävä, jota tilintarkastuksen on nähty ensisijaisesti palvelevan. Esimerkiksi säätiöissä tällaista omistajatahoa ei kuitenkaan ole ja toisaalta yhtiön johto ja omistus voivat olla samoissa käsissä. Tilintarkastaja valvookin omistajien intressien lisäksi myös muiden sidosryhmien eli yhteiskunnallisia yleisen edun näkökohtia. Tilintarkastajan velvoitteesta yleisen edun huomioon ottamiseen toiminnassaan on säädetty tilintarkastuslain 20 §:ssä osana tilintarkastajan ammattieettisiä periaatteita. Tilintarkastuksen yhteiskun-

nallinen merkitys on esimerkiksi pakolliseksi säädetyn tilintarkastusvelvollisuuden laajuuden taustalla ja sillä on rooli esimerkiksi harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnassa. Tilintarkastuksella on siten sekä yhteisöoikeudellinen että yhteiskunnallinen, yleistä etua palveleva merkitys. Molemmat roolit vaikuttavat tilintarkastajan tehtävään.

Tilintarkastajan menettely säännösten tai määräysten vastaisen menettelyn tai sitä koskevan epäilyn ilmetessä

Tilintarkastajan menettelyä säännösten tai määräysten vastaisen menettelyn tai sitä koskevan epäilyn ilmetessä tilintarkastuksen aikana ei nimenomaisesti säännellä tilintarkastuslaissa. Tilintarkastajan on tilintarkastuslain 22 §:n mukaan kuitenkin noudatettava hyvää tilintarkastustapaa. Hyvää tilintarkastustapaa arvioidaan huolellisen ammattihenkilön yleisesti noudattaman tilintarkastuskäytännön mukaisesti. Sen keskeisiä lähteitä ovat oikeuskäytäntö, viranomaisten päätökset ja kannanotot, tilintarkastusstandardit ja suositukset sekä oikeus- ja ammattikirjallisuus. Esimerkiksi kansainvälisissä tilintarkastusstandardeissa (*ISA-standards*, *International Standards on Auditing*), jotka ovat Kansainvälisen tilintarkastajaliiton IFAC:n (*International Federation of Accountants*) alaisen IAASB lautakunnan (*International Auditing and Assurance Standards Board*) laatimat tilintarkastusstandardit, ohjeistetaan tilintarkastajaa liittyen väärinkäytösten sekä säännösten ja määräysten noudattamatta jättämisen huomioimiseen tilintarkastuksessa.

Standardien mukaan, jos tilintarkastaja tunnistaa väärinkäytöksen tai saa sen mahdolliseen esiintymiseen viittaavaa tietoa taikka tilintarkastajan tietoon tulee tapauksia, joissa säädöksiä tai määräyksiä ei ole noudatettu tai sellaista epäillään, tilintarkastajan on oltava yhteydessä tarkastuksen kohteen johtoon. Standardien mukaan tilintarkastajan tulee myös dokumentoida tunnistamansa tai epäilemänsä säädösten tai määräysten noudattamatta jättäminen.

Johdon on tilintarkastajan ilmoituksen seurauksena ryhdyttävä toimeen asiantilan selvittämiseksi ja oikaisemiseksi. Toimintavelvollisuus on yhteisöllä tai säätiöllä itsellään. Mikäli yhteisöt tai säätiö ei ryhdy toimiin, tilintarkastaja harkitsee, onko tällä vaikutusta suoritettavaan tilintarkastukseen ja lopulta tilintarkastuskertomukseen tai mahdollisesti annettavaan tarkastuspöytäkirjaan.

#### Tilintarkastuskertomus

Tilintarkastaja antaa suoritetusta tilintarkastuksesta tilintarkastuskertomuksen. Tilintarkastuslain 15 §:n 2 momentin mukaan tilintarkastuskertomuksessa on oltava lausunto siitä antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta sekä ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ristiriidattomia. Lisäksi tilintarkastuskertomuksessa on pykälän 4 momentin mukaan huomautettava, mikäli yhteisön tai säätiön yhtiömies, hallituksen, hallintoneuvoston tai vastaavan toimielimen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja taikka toimitusjohtaja tai muu vastuuvollinen on syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus tarkastuskohteelle tai mikäli vastuuvollinen on rikkonut tarkastuskohdetta koskevaa lakia, yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä. Yhteisölakien lisäksi tilintarkastajan tulee lain esitöiden mukaan valvoa ainakin kirjanpito- ja arvopaperimarkkinalainsäädännön, verosäännösten ja rikoslain kavallusta koskevien säännösten noudattamista. Tilintarkastuksen suorittamiseen liittyvästä olennaisuusperiaatteesta kuitenkin seuraa, että vähäisestä säännöksen rikkomisesta ei käytännössä aiheudu huomautusvelvollisuutta.

Tilintarkastajan tulee antaa tilintarkastuskertomuksessa myös tarpeelliset lisätiedot eli tietoja asioista, joihin tilintarkastaja kiinnittää erityistä huomiota, mutta jotka eivät aiheuta poikkeamista vakiomuotoisesta lausunnosta.

#### Salassapitovelvollisuus ja siitä poikkeaminen

Tilintarkastuslain 26 §:ssä säädetään tilintarkastajan salassapitovelvollisuudesta. Pykälän 1 momentin mukaan tilintarkastaja tai hänen apulaisensa ei saa ilmaista ulkopuoliselle tehtävää suorittaessaan tietoonsa saamaansa seikkaa. Säännös koskee niin tilintarkastusta kuin tilintarkastajan muita tilintarkastuslain 1 §:ssä tarkoitettuja tehtäviä. Säännöksellä on pyritty suojaamaan yleistä luottamusta tilintarkastajia kohtaan.

Salassapitovelvollisuus velvoittaa tilintarkastajan pidättymään asiakasta koskevien tietojen paljastamisesta. Lain esitöissä on todettu, että luottamuksen vuoksi tilintarkastaja noudattaa aina pidättyvyyttä asiakasta koskevien tietojen välittämisessä ulkopuolisten tietoon, vaikka tiedot eivät olisi salaisia.

Tilintarkastuslain 26 §:ssä säädetään myös poikkeuksista salassapitoon. Pykälän 2 momentin 1 kohdan mukaan salassapitovelvollisuus ei koske seikkoja, joista tilintarkastajan on ilmoitettava tai lausuttava lain nojalla. Lainkohdassa tarkoitetaan tilintarkastajan oma-aloitteista, aktiivista tiedonantamisvelvollisuutta ja se koskee tilanteita, joissa jokin asia on lain tasoisen säännöksen perusteella säädetty ilmaistavaksi. Tällaisia säännöksiä on tilintarkastuslaissa esimerkiksi tilintarkastuskertomusta koskeva säännös sekä erityislainsäädännössä kuten rahanpesun ja terrorismin rahoittamisen estämisestä ja selvittämisestä annetussa laissa (503/2008) sekä Finanssivalvonnasta annetussa laissa (878/2008) säädetyt velvoitteet.

Rahanpesun ja terrorismin rahoittamisen estämisestä ja selvittämisestä annetun 23 §:n mukaan tilintarkastajan on viipymättä ilmoitettava rahanpesun selvityskeskukseen epäilyttävästä liiketoimesta tai terrorismin rahoittamisen epäilystä. Finanssivalvonnasta annetun lain 31 §:ssä puolestaan säädetään, että toimilupavalvottavan tilintarkastajan on viipymättä ilmoitettava Finanssivalvonnalle valvottavaa koskevasta seikasta tai päätöksestä, jonka hän on saanut tietoonsa tehtävänsä suorittaessaan ja jonka voidaan katsoa olennaisesti rikkovan valvottavan toimilupaedellytyksiä tai toiminnan harjoittamista koskevia säännöksiä tai niiden nojalla annettuja määräyksiä, vaarantavan valvottavan toiminnan jatkumisen tai johtavan tilintarkastuskertomuksessa muun kuin tilintarkastuslaissa

tarkoitettua vakiomuotoisen lausunnon tai tilintarkastuslain 15 §:n 4 momentissa tarkoitettua huomautuksen esittämiseen.

Tilintarkastajan oma-aloitteiseen tiedonantoon velvoittavien lain nimenomaisten säännösten lisäksi on tilintarkastuslain 26 §:n 2 momentin 2 kohdassa säädetty salassapitovelvollisuuden ulkopuolelle seikat, joiden ilmaisemiseen se, jonka hyväksi salassapitovelvollisuus on säädetty, antaa suostumuksensa ja 3 kohdassa seikat, joita viranomaisen, tuomioistuin, valvontaelin tai muu henkilö on lain perusteella oikeutettu saamaan tietoonsa. Lain perusteluista käy ilmi, että jälkimmäisen kohdan mukaan viranomaisen lain nojalla antama määräys tiedon luovuttamiseen oikeuttaa poikkeamaan salassapitovelvoitteesta.

Lisäksi salassapitovelvollisuuden ulkopuolelle jäävät 26 §:n 2 momentin 4 kohdan mukaan yleiseen tietoon tulleet seikat. Käytännössä tilintarkastajat noudattavat kuitenkin pidättyvyyttä asiakasta koskevien tietojen paljastamisesta.

## 1.2 Kansainvälinen kehitys sekä ulkomaiden ja EU:n lainsäädäntö

### Euroopan unioni

Uuden 16 päivänä huhtikuuta 2014 annetun Euroopan Parlamentin ja neuvoston asetuksen yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisäateistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista (2014/537/EU), jäljempänä *EU:n tilintarkastusasetus*, 7 artiklassa on säädetty nimenomainen ilmoitusvelvollisuus sääntöjenvastaisuuksista jäsenvaltion määrittelemille toimivaltaisille viranomaisille. Artiklan mukaan, jos yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastuksen suorittava tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö epäilee tai sillä on perustellut syyt epäillä sääntöjenvastaisuuksia, tarkastettavan yhteisön tilinpäätökseen liittyvät väärinkäytökset mukaan lukien, hänen tai sen on ilmoitettava asiasta tarkastettavalle yhteisölle ja pyydettyä sitä tutkimaan asia ja toteuttamaan asianmukaiset toimenpiteet tällaisiin sääntöjenvastaisuuksiin puuttumiseksi ja niiden tulevan toistumisen estämiseksi. Jos tarkastettava yhteisö ei tutki asiaa, tilintarkastajan tai tilin-

tarkastusyhteisön on ilmoitettava asiasta tällaisten sääntöjenvastaisuuksien tutkinnasta vastaaville, jäsenvaltioiden määrittämille viranomaisille. Lisäksi säännöksen mukaan tietojen ilmaisemista koskevaan sopimukseen tai lainsäädäntöön sisältyvän rajoituksen rikkomisena ei pidetä sitä, että lakisäateinen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö vilpittömässä mielessä ilmoittaa sääntöjenvastaisuuksista viranomaisille.

EU:n tilintarkastusasetus on velvoittava yleisen edun kanalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksessa kaikissa jäsenmaissa ja sitä sovelletaan pääosin 17 päivänä kesäkuuta 2016 alkaen.

### OECD

Suomi on vuodesta 1999 ollut mukana taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön OECD:n (*Organisation for Economic Cooperation and Development*) lahjonnanvastaisessa työryhmässä. Työryhmän tehtävänä on seurata OECD:n lahjonnanvastaisen yleissopimuksen täytäntöönpanoa siihen sitoutuneissa maissa. Suomessa yleissopimus on pantu täytäntöön valtiosopimuksena ja siihen liittyvillä täytäntöönpanosäännöksillä.

OECD on antanut Suomelle suosituksia korruptiontorjunnan tehostamiseksi ehdottaen muun muassa tilintarkastuslain muuttamista siten, että tilintarkastajalla on velvollisuus ilmoittaa yritysjohdolle, mikäli hän huomaa merkkejä epäilyttävistä toimista, jotka viittaavat ulkomailla harjoitettavaan lahjontaan. Lisäksi työryhmä on katsonut, että tulisi myös harkita tilintarkastajien velvoittamista ilmoittamaan ulkomailla harjoitettavaan lahjontaan viittaavista seikoista toimivaltaisille viranomaisille.

### Ruotsi

Tilintarkastajan vaitiolo-velvollisuudesta säädetään Ruotsin osakeyhtiölaissa (*aktiebolagslag 2005:551*). Lähtökohta on, että tilintarkastaja ei saa luvattomasti antaa tietoja yksittäiselle osakkaalle tai ulkopuoliselle henkilölle tilintarkastusta tehdessään tietoonsa saamista yhtiön asioista, jos se voi olla yhtiölle haitallista.

Yleisestä salassapitovelvollisuudesta poiketaan osakeyhtiölaissa kuitenkin tiettyjen tilintarkastajan tietoon tulevien talousrikosepäilyjen osalta. Jos tilintarkastaja epäilee hallituksen jäsenen, toimitusjohtajan tai muun yrityksen toiminnassa mukana olevan henkilön syyllistyneen yrityksen toimintaan liittyen rikokseen, tilintarkastajan on viipymättä ilmoitettava havainnoistaan yhtiön hallitukselle.

Tilintarkastajan tulee ilmoittaa epäily ja sen perusteet syyttäjälle neljän viikon kuluttua siitä, kun yhtiön johdolle on kerrottu havainnoista. Ilmoitusvelvollisuutta ei kuitenkaan ole, mikäli epäilystä rikoksesta aiheutunut taloudellinen haitta on hyvitetty ja muut haitalliset vaikutukset poistettu. Ilmoitusvelvollisuutta ei myöskään ole siinä tapauksessa, että epäilystä rikoksesta on jo ilmoitettu poliisille tai syyttäjälle tai jos epäilty rikos on vähäinen.

Tilintarkastajan ei kuitenkaan tarvitse tehdä ilmoitusta ensin hallitukselle, jos oletus on, että hallitus ei tulisi tekemään vahinkoa ehkäiseviä toimenpiteitä ilmoituksen johdosta tai jos ilmoitus muusta syystä ei olisi tarkoituksenmukainen tai se olisi ristiriidassa ilmoitusvelvollisuuden tavoitteiden kanssa. Tällöin ilmoitus tehdään viipymättä suoraan syyttäjälle.

Ruotsissa ilmoituksia on tehty vuosittain arviolta joitain satoja. Tukholman alueen ilmoituksista, jotka muodostavat arviolta noin 1/3 kaikista ilmoituksista.

	2011	2012	2013
Puute tilinpäätöksessä	59	99	65
Myöhässä jätetty tilinpäätös	7	26	9
Verorikos	0	1	4
Muu (esim. kiristys, petos, velallisen petos)	7	1	2
<b>Yhteensä</b>	<b>79</b>	<b>140</b>	<b>93</b>

Tilintarkastajien tekemät ilmoitukset Tukholman alueella vuosina 2011—2013

#### Tanska

Talousrikoksiin liittyvästä ilmoitusvelvollisuudesta on myös säädetty Tanskassa. Tanskan tilintarkastajia koskevan lain (*lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, nr. 468 af 17 juni 2008*) mukaan tilintarkastajan on viipymättä ilmoitettava jokaiselle johdon jäsenelle, mikäli hän huomaa yhden tai useamman johdon jäsenen syyllistyneen talousrikoksiin johtotehtäviensä suorittamiseen liittyen ja mikäli hänellä on syytä olettaa rikoksen koskevan merkittävää rahamäärää tai olevan muuten luonteeltaan vakava. Jos johto ei 14 päivän kuluessa toimita tilintarkastajalle dokumentaatiota osoitukseksi siitä, että se on ryhtynyt toimenpiteisiin lopettaakseen meneillään olevan rikoksen ja korjatakseen syntyneet vahingot, tilintarkastajan on välittömästi tehtävä ilmoitus rikosepäilystä talousrikoksista vastaavalle syyttäjälle (*Statsadvokaten for Særlig Økonomisk Kriminalitet*).

Kuitenkin, jos tilintarkastajan mielestä johdolle annettava ilmoitus ei ole sopiva toimenpide rikoksen torjumiseksi, hänen on viipymättä ilmoitettava suoraan syyttäjälle rikosepäilyistä. Vastaavalla tavalla on toimitava silloin, kun suurin osa yhtiön johdon jäsenistä on sekaantunut rikokseen tai tietää siitä. Tilintarkastajan on tehtävä ilmoitus syyttäjälle myös silloin, jos tilintarkastaja eroaa tehtävästään talousrikosepäilyn seurauksena ja kerrottava eroamisen syy. Toisaalta myös Tanskassa tilintarkastajalla on yleinen salassapitovelvollisuus.

Tanskasta ei ole saatavissa tilastoja tehtyjen ilmoitusten määristä.

#### Norja

Norjan lainsäädännön mukaan tilintarkastajien on käsiteltävä luottamuksellisesti toimeksiannoissaan saamia tietoja, mikäli laissa ei ole toisin määrätty tai mikäli henkilö, johon tieto liittyy, on antanut suostumuksensa luottamuksellisuudesta luopumiseen.

Salassapitovelvoitteesta huolimatta tilintarkastaja saa ilmoittaa viranomaiselle, mikäli

hänellä on tilintarkastuksen tai muiden palveluiden tuottamisen yhteydessä syntynyt aihe epäillä rikokseen syyllistymistä.

#### Ranska

Ranskan lainsäädännön mukaan tilintarkastajan on raportoitava yleiselle syyttäjälle ja tarvittaessa rahanpesua valvovalle viranomaiselle (*Tracfin*), jos hän tilintarkastusta suorittaessaan tulee tietoiseksi rikosoikeudellisiin seuraamuksiin johtavasta lain rikkomuksesta. Yleiselle syyttäjälle on ilmoitettava rikosoikeudellisiin seuraamuksiin johtavasta rikkomuksesta, vaikka tilintarkastaja keskustelee asiasta johdon kanssa. Lisäksi tarkastuskohteesta riippuen tilintarkastajalla on raportointivelvollisuus tietyille viranomaisille, kuten muun muassa finanssimarkkinoiden viranomaiselle AMF (*Autorité des marchés financiers*) ja pankkialan valvontaviranomaiselle ACP (*Autorité de contrôle prudentiel*).

Ranskan järjestelmä on tilintarkastajien kannalta vaativa. Mikäli raportointia ei hoideta määräajassa, se voi johtaa rikosoikeudellisiin seuraamuksiin. Toisaalta Ranskassa on katsottu, että säännösten avulla voidaan välttää riski tilintarkastajille lankeavasta vahingonkorvausvastuusta.

#### Kansainväliset tilintarkastusstandardit ja toimialan eettiset ohjeet

Kansainväliset tilintarkastusstandardit sisältävät omat standardinsa niin säännösten ja määräysten vastaisuuden kuin väärinkäytösten tarkastamiseen tilintarkastuksessa ja näitä on selostettu edellä jaksossa 1.1. Standardit myös tunnistavat, että tilintarkastajalle voi olla lainsäädännössä säädetty velvollisuus raportoida näissä tilanteissa viranomaisille.

Tilintarkastuslain 20 § velvoittaa tilintarkastajan noudattamaan ammattieettisiä periaatteita. Ammattieettisten periaatteiden yhtenä tulkintalähteenä ovat kansainvälisen tilintarkastajaliiton IFAC:n (*International Federation of Accountants*) puitteissa laaditut eettiset ohjeet.

IFAC:n alainen lautakunta IESBA (*International Ethics Standards Board for Accountants*) kehittää tilintarkastusalan eettisiä oh-

jeita. IESBA julkaisi elokuussa 2012 kuulemisen eettisten ohjeiden muuttamisesta liittyen tilintarkastajan menettelyyn väärinkäytöstopauksissa (*Exposure Draft: Responding to a Suspected Illegal Act*). Kyseisessä asiakirjassa IESBA ehdottaa eettisiä ohjeita tilanteisiin, joissa tilintarkastajalla oikeus tai velvollisuus ilmoittaa väärinkäytöksistä.

IESBAn ehdotuksen mukaan tilintarkastajan tulisi väärinkäytösepäilyjen yhteydessä varmentaa, pitääkö epäily paikkansa ja keskustella epäilystä johdon kanssa. Jos johdon reagointi ei ole tarkoituksenmukaista ja epäilyn väärinkäytöksen paljastumisella on yleisen edun näkökulmasta merkitystä, tilintarkastuspalveluja tarjoavan tilintarkastajan tulisi ilmoittaa väärinkäytökset toimivaltaiselle viranomaiselle. Lisäksi IESBA ehdottaa, että tarjottaessa muita kuin tilintarkastuspalveluja tulisi tilintarkastajan ilmoittaa epäilystä yhtiön tilintarkastajalle ja tietyissä tilanteissa myös viranomaiselle. Ohjeiden valmistelu on edelleen kesken.

### 1.3 Nykytilan arviointi

Tilintarkastuslaissa säädetään tilintarkastajalle lähtökohtainen salassapitovelvoite tilintarkastuslaissa tarkoitettuja tehtäviä suoritettaessa tietoon saaduista seikoista. Tilintarkastajat noudattavat käytännössä salassapitosäännöstä tarkasti. Myös tehtävää suoritettaessa ilmennyt säännösten tai määräysten vastainen menettely tai sitä koskeva epäily kuuluvat salassapitovelvoitteen piiriin. Voimassa oleva sääntely siten lähtökohtaisesti estää tilintarkastajaa ilmaisemasta näitä ulkopuolisille tiettyjä säädettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta. Yleistä poikkeusta salassapitovelvoitteesta poikkeamiseen tilanteessa, jossa epäillään säännösten tai määräysten vastaista menettelyä mukaan lukien rikosepäilyjä ei ole voimassa olevassa laissa. Perusteita tällaisten toimien suojaamiselle ei kuitenkaan ole. Myös tilintarkastajan rooliin kuuluvan valvontatehtävän näkökulmasta olisi tärkeää, että tilintarkastaja tilintarkastuksen syventämisen ja johdon informoimisen lisäksi myös edellyttää, että johto ryhtyy asianmukaisiin toimenpiteisiin, jos epäily säännösten tai määräysten vastaisuudesta ilmenee tilintarkastuksen aikana.

Tilintarkastajalla on asemastaan johtuen yhteisön toiminnan ulkopuolisista parhaat edellytykset havaita, onko yhteisön tai säätiön toimintaan liittynyt mahdollisia säännösten tai määräysten vastaisuuksia rikosepäilyt mukaan lukien. Tilintarkastajalla tulisi olla näitä tilanteita varten myös tehokkaita keinoja ja toisaalta myös velvoitteita toimia yhteisön tai säätiön ja sen intressiryhmien ja myös yleisen edun mukaisesti. Säännösten tai määräysten vastaisuudet, mukaan lukien rikosepäilyt voivat jäädä tilintarkastajan ne havaittuakin vaille asianmukaisia toimenpiteitä, jos johto ei ryhdy toimiin. Lainsäädännön tulisi näissä tilanteissa tukea tilintarkastajaa ja antaa tälle välineitä, joilla johto saataisiin kannustettua ryhtymään toimenpiteisiin. Jos johto ei ryhdy toimiin, laiminlyö se myös omaa huolellisuusvelvoitettaan ja näissä tilanteissa olisi ilmoituksen tekeminen toimivaltaiselle viranomaiselle aiheellista. Tätä voidaan pitää perusteltuna myös säätiöissä, joista puuttuu yhtiökokousta vastaava kyseisen toimijan johdosta ja hallintoelimistä riippumattoman tahon tilinpäätöskäsittely ja vastuuvapauden edellytysten arviointi. Samoista syistä tilintarkastajan toimintamahdollisuuksien tehostaminen on perusteltua yhtiöissä, joissa yhtiökokouspäätöksenteko on tosiasiallisesti samojen henkilöiden käsissä kuin yhtiön hallinto ja johtaminen.

Tilintarkastajan raportointi ulkopuolisille rajoittuu pääasiassa tilintarkastuskertomukseen. Käytännössä tilintarkastajat suhtautuvat varovaisesti ylimääräiseen tietojen antoon myös tilintarkastuskertomuksessa. Tilintarkastuskertomuksessa keskitytään tilinpäätöksen ja hallinnon kokonaisuuteen ja kertomuksesta ilmenee tuossa suhteessa tarkastuskohtaisesti olennaiset havainnot. Myös tilanteissa, joissa olennaisuus on ylittynyt ja tilintarkastaja on lausunut tai huomauttanut tästä kertomuksessa, ei kertomus välttämättä koskaan tule viranomaisten saati kyseisiä rikkomuksia tutkivan viranomaisen tietoon.

Tilintarkastuksen tehokkuus ja luotettavuus perustuvat osaltaan luottamukseen ja yhteistyöhön tilintarkastajan ja tarkastuksen kohteen johdon välillä. Luottamuksellisuus tukee sitä, että tilintarkastaja saa johdolta tilintarkastuksen suorittamiseksi tarvitsemansa tiedot. Havaitessaan virheellisyksiä tilintarkas-

taja kehottaa johtoa oikaisemaan menettelyä ja näin mahdolliset epäkohdat tulevat oikaistuiksi jo ennen tilintarkastuskertomuksen antamista. Sääntelyn tulisi myös jatkossa tukea mahdollisuutta ensisijaisesti oikaista moitittava menettely, joka usein saattaa johtua esimerkiksi tietämättömyydestä. Tämä on myös tarkoituksenmukaista tilintarkastuksen yhteisöoikeudellinen tehtävä huomioon ottaen.

Tilintarkastukseen liittyvän luottamuksellisuudenperiaatteen ala on kuitenkin joutanut kansainvälisessä kehityksessä. Yleiseen etuun liittyvät kysymykset ovat kaventaneet luottamuksellisuuden alaa ja lisänneet tilintarkastajan raportointia viranomaisten suuntaan rahoitussektorilla, rahanpesua ja terrorismin torjuntaa koskevassa EU-lainsäädännössä sekä uudessa EU:n tilintarkastusasetuksessa.

Tilintarkastajan velvoitteesta ilmoittaa rikosepäilyistä on vertailumaissa käytössä erilaisia malleja perustuen joko tilintarkastajan velvollisuuteen tai vähintään oikeuteen ilmoittaa epäilyistä viranomaiselle. Myös kansainvälisesti tilintarkastajien eettisiä ohjeita valmistellaan silmällä pitäen tilanteita, joissa tilintarkastajalla on ilmoitusvelvollisuus havaitsemistaan väärinkäytösepäilyistä. Lisäksi OECD on tuonut esiin lahjontaan liittyvän ilmoitusvelvollisuuden tarpeellisuuden Suomessa.

Edellä mainitusti uudessa, 17 päivänä kesäkuuta 2016 alkaen sovellettavassa EU:n tilintarkastusasetuksessa on säädetty ilmoitusvelvollisuus sääntöjenvastaisuuksista yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajille. Tilintarkastajan riippumattoman aseman, säännösten ja määräysten noudattamisen, harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan sekä terveen kilpailun edistämisen näkökulmasta tavoitteet eivät rajaudu vain yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen sektoriin, joiden toiminta on jo valvottua paitsi yhteisöjen sisäisen valvontajärjestelmin, viranomaistoimin ja myös ulkoisten sidosryhmien toimesta. Harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunta kohdistuu tavanomaisesti enemmän muihin kuin näihin yleisen edun kannalta merkittäviin yhteisöihin. Tilintarkastajan velvoitteiden yhdenmukaisuudesta poikkeamiseen tarkastuskohtees-



ta riippuen ei ilmoitusvelvollisuuden osalta näin ole perusteita. Näistä syistä olisi tarkoituksenmukaista, että ilmoitusvelvollisuus ulotettaisiin koskemaan yleisesti yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastusta ja tätä koskeva säännös ehdotetaan lisättäväksi tilintarkastuslakiin.

## **2 Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset**

### **2.1 Tavoitteet**

Esityksen tavoitteena on vahvistaa tilintarkastajan asemaa riippumattomana, laillisuusvalvontaa tekevänä toimielimenä sekä säätää keinoja, joilla yhteisön tai säätiön johtoa voidaan entistä paremmin kannustaa korjaamaan tilintarkastuksessa ilmenevä moitittava menettely. Samalla tilintarkastajan ammatillinen skeptisyys ja riippumattomuus toimivasta johdosta ja hallituksesta vahvistuu.

Ehdotuksen tavoitteena on vaikuttaa ennaltaehkäisevästi säännösten ja määräysten vastaiseen menettelyyn ja siten myös harmaaseen talouteen ja talousrikollisuuteen, vaikuttaa moitittavan menettelyn oikaisemiseen ja myös tuomaan menettely viimekädessä viranomaisen tutkittavaksi. Ehdotuksella, tuetaan laillista yritystoimintaa ja tervettä kilpailua sekä osaltaan edistetään myös verojen ja muiden maksujen kertymistä.

### **2.2 Keskeiset ehdotukset**

Tilintarkastuslakiin ehdotetaan otettavaksi yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksesta annetun EU:n tilintarkastusasetuksen 7 artiklan kaltainen säännös. Laissa säädettäisiin tilintarkastajan menettelystä, kun tilintarkastuksen aikana tulee ilmi seikkoja, joiden perusteella tilintarkastaja epäilee säännösten tai määräysten vastaista menettelyä. Ilmoitusvelvollisuus säädettäisiin näin myös muiden kuin EU:n tilintarkastusasetuksen soveltamisalaan kuuluvien yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastajille.

Ehdotuksessa säädettäisiin siitä, miten tilintarkastajan tulee menetellä, kun tilintarkastaja on tilintarkastuksen aikana havainnut seikkoja, joiden perusteella tilintarkastaja epäilee säännösten tai määräysten vastaista menettelyä. Tilintarkastajalla olisi tietyissä tilanteissa velvollisuus ilmoittaa epäilystä viranomaiselle. Ilmoitus viranomaiselle olisi kuitenkin EU:n tilintarkastusasetuksen 7 artiklan tavoin toissijaista, sillä vaikka tilintarkastukseen liittyy myös yhteiskunnallinen näkökulma, on tilintarkastaja ensisijassa yhtiöoikeudellinen toimielin. On siis perusteltua, että ensisijaisesti tarkastuksen kohteen johdolle varataan tilaisuus huolellisuusvelvoitteensa mukaisesti ryhtyä tarvittaviin toimenpiteisiin saatuaan tilintarkastajalta tiedon epäilystä.

Tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuus viranomaiselle rajattaisiin ainoastaan tilanteisiin, joissa johto ei ole ryhtynyt asianmukaisiin toimenpiteisiin. Ehdotettu säännös toimisi ensisijaisesti tilintarkastajalle välineenä kannustaa yhteisön tai säätiön johto toimimaan siten, että ilmoitusta epäilystä ei viranomaiselle olisi tarpeen tehdä. Jos johto ei tästä huolimatta ryhdy toimenpiteisiin, olisi tilintarkastajan tehtävä muusta kuin vähäisestä asiasta ilmoitus toimivaltaiselle viranomaiselle.

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi myös poikkeus tilintarkastuslain 26 §:ssä säädettyyn tilintarkastajan salassapitovelvollisuuteen. Ehdotuksen mukaan salassapitovelvollisuuden ulkopuolelle jäisivät säännösten ja määräysten noudattamatta jättämisen ilmoittaminen viranomaisille. Poikkeus tulisi sovellettavaksi yleisesti tilintarkastuslain 1 §:ssä tarkoitettuun toimintaan ilmoitusvelvoitteen koskiessa ainoastaan 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettua tilintarkastusta. Lisäksi tilintarkastajan eroamista koskevaa sääntelyä tarkennetaan.

## **3 Esityksen vaikutukset**

### **3.1 Taloudelliset vaikutukset**

Ehdotetulla ilmoitusvelvollisuudella ei muuteta tilintarkastajan päätehtävänä olevan tarkastuksen suunnittelua, laajuutta tai raportointia vaan ehdotuksessa säädettäisiin siitä,

miten tilintarkastajan tulee menetellä, kun tilintarkastaja on tilintarkastuksen aikana havainnut seikkoja, joiden perusteella tilintarkastaja epäilee säännösten tai määräysten vastaista menettelyä. Ehdotuksen mukaan tilintarkastajan on ilmenneen epäilyn jälkeen arvioitava ryhtyykö yhteisön tai säätiön asianmukaisiin toimiin ja mahdollisesti tehtävä ilmoitus toimivaltaiselle viranomaiselle. Tästä uudesta menettelystä tulee aiheutumaan tilintarkastajalle jonkinlainen lisäkustannus. Mahdollisesti aiheutuvien kustannusten määrää on kuitenkin vaikea arvioida niiden ollessa hyvin tapauskohtaisia ja riippues- sa muun muassa siitä, miten huolellisesti tarkastettavan yhteisön tai säätiön toimintaa hoidetaan. Ehdotuksella ei kuitenkaan arvioida olevan merkittävää vaikutusta tilintarkastuspalkkioihin.

Yhteisöille ja säätiöille ylimääräisiä kustannuksia syntyy mahdollisten nousevien tilintarkastuspalkkioiden lisäksi mahdollisten perusteettomiksi osoittautuvien epäilyjen selvittelystä aiheutuvista kustannuksista, jotka jäävät yhteisöjen ja säätiöiden kannettaviksi. Voidaan myös arvioida hallitusten käytännössä kiinnittävän ehdotuksen seurauksena enemmän huomiota ja ryhtyvän aktiivisemmin toimiin tilintarkastajan säännösten ja määräysten vastaisuutta koskevan ilmoituksen perusteella. Tämä kuitenkin kuuluisi jo nyt hallituksen huolellisuusvelvoitteen piiriin.

Ehdotus vaikuttaa kaikkiaan arviolta noin 200 000 yhteisön ja säätiön tilintarkastukseen. Yhteisöistä valtaosan muodostavat Patentti- ja rekisterihallituksen rekisteritietojen mukaan tilintarkastaja on valittuna noin 130 000 osakeyhtiöllä ja 50 000 asunto-osakeyhtiöllä. Lisäksi ehdotus vaikuttaa tilintarkastuksen teettävien muiden kirjanpitovelvollisten yhteisöjen kuten osuuskuntien, henkilöyhtiöiden ja yhdistysten tilintarkastukseen. Ehdotus koskisi myös kaikkien säätiöiden tilintarkastusta. Rekisterissä on tällä hetkellä noin 3 000 säätiötä.

Ehdotuksen arvioidaan edistävän säännösten ja määräysten noudattamista, jolla voi olla suoraa tai välillistä vaikutusta julkiseen talouteen esimerkiksi verokertymään ja muihin maksuihin. Toisaalta viranomaisten tietoon tulevat ilmoitukset työllistävät valvontavi-

ranomaisia, esitutkintaviranomaisia ja tuomioistuinlaitosta. Ehdotuksen myötä yhteisöjen kuitenkin arvioidaan toisaalta hoitavan asioitaan entistä huolellisemmin sekä myös kiinnittävän tilintarkastajan ilmoituksiin enemmän huomiota hoitaen huolellisuusvelvoitettaan aiempaa tarkemmin. Ilmoitusten määrän ei näin ollen arvioida lopulta olevan merkittävä viranomaisten työmäärän kannalta.

### 3.2 Vaikutukset viranomaisten toimintaan

Tilintarkastajien ilmoitusten vaikutuksen viranomaisten työmäärän arvioidaan olevan maltillinen, koska ilmoitusvelvollisuus viranomaisille on kuitenkin toissijaista ja koska yhteisöjen arvioidaan toisaalta hoitavan asioitaan huolellisemmin. Lisäksi ilmoitukset jakautuvat eri viranomaisten kesken. Ilmoitusten edellyttämän työmäärän arvioidaan olevan viranomaisten hallittavissa nykyisillä resursseilla.

Ehdotuksen myötä tilintarkastajien ammatikunnan valvonnassa tulisi jatkossa kiinnittää huomiota tilintarkastajan ilmoitusvelvoitteen noudattamiseen. Myös tilintarkastajan eroamissyyn asianmukaisuuden valvonta olisi valvonnan tehtävänä. Valvojan tulisi seurata tilintarkastajien tekemien eroamisilmoitusten syitä ja tarvittaessa ryhtyä kurinpidolliseen tutkintaan.

### 3.3 Yhteiskunnalliset vaikutukset

Ehdotus vahvistaa tilintarkastajan asemaa tilintarkastajan ammatillista skeptisyyttä ja riippumattomuutta suhteessa toimivaan johtoon ja hallitukseen. Tällä olisi myönteisiä vaikutuksia tilintarkastuksen luotettavuuteen. Toisaalta lausunnoissa erityisesti tilintarkastajat ovat huolissaan siitä, että ilmoitusvelvoite viranomaiselle saattaa vaikeuttaa tilintarkastajan tiedonsaantia tarkastuksen kohteelta, millä olisi vastakkainen vaikutus luotettavuuteen. Viranomaisille ilmoittaminen olisi kuitenkin vasta toissijaista rajautuen vain niihin tilanteisiin, kun yhteisön johto ei ryhdy toimiin ja tällöinkin ilmoitusvelvollisuus koskisi vain niitä tilanteita, kun asia ei ole vähäinen. Ilmoitusvelvollisuutta ei siten

ole tilanteissa, joissa moitittavan menettelyyn puututaan asianmukaisin toimin tai se on muutoin vähäistä. Lisäksi ehdotuksen tavoitteet ja arvioidut myönteiset vaikutukset puoltavat ilmoitusvelvoitteen säätämistä.

Ehdotus tukisi tervettä kilpailua ja laillista yritystoimintaa. Ehdotuksella voidaan arvioida olevan toiminnan huolellisuutta lisäävä ja säännösten ja määräysten vastaista menettelyä ja siten myös talousrikollisuutta ennaltaehkäisevä vaikutus. Rikosepäilyjen ilmitulon mahdollisuuden arvioidaan vaikuttavan yhteisöissä ja säätiöissä toimivien toimintaan harmaata taloutta ennaltaehkäisevästi. Toisaalta ilmoitusvelvollisuus ei kuitenkaan vaikuttaisi harmaata taloutta ja talousrikollisuutta torjuvasti niissä yhteisöissä, jotka hyödynnätilintarkastuslain 4 §:n mukaista mahdollisuutta jättää tilintarkastus toimittamatta tai jotka säännösten vastaisesti jättävät noudattamatta tilintarkastusvelvoitetta. Arvioidaan, että ehdotus myös tulee vaikuttamaan tilintarkastusvelvoitteesta vapautettujen pienten yhteisöjen kiinnostukseen toimittaa tilintarkastus vapaaehtoisesti, jollei jokin ulkopuolinen sidosryhmä kuten rahoittaja tai sopimuskumppani edellytä tilintarkastuksen toimittamista.

## 4 Asian valmistelu

### 4.1 Valmisteluvaiheet ja -aineisto

Valtioneuvosto hyväksyi 19 päivänä tammiukuuta 2012 periaatepäätöksellä tehostetun toimintaohjelman harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjumiseksi. Toimintaohjelman tavoitteena on vähentää harmaata taloutta ja talousrikollisuutta sekä tukea laillista yritystoimintaa ja tervettä kilpailua. Toimintaohjelmalla turvataan verojen ja muiden maksujen kertymistä. Tarkoituksena on myös edistää talousrikosten selvittämistä ja rikosvastuun toteutumista. Tähän liittyen hallitus päätti 21 päivänä maaliskuuta 2013, sopesaan valtionalouden kehyksistä vuosille 2014–2017, selvittää myös mahdollisuudet säätää tilintarkastajille raportointivelvollisuus rikosepäilyistä. Tämän jälkeen työ- ja elinkeinoministeriö laati ilmoitusvelvoitteesta luonnoksen hallituksen esitykseksi, joka lähetettiin lausunnoille elokuussa 2013. Lau-

suntokierroksen jälkeen EU:ssa samanaikaisesti vireillä ollut tilintarkastussäätelyn uudistus alkoi kuitenkin edetä ja sääntelypaketti hyväksyttiin Euroopan parlamentissa ja neuvostossa keväällä 2014. Uuteen EU-sääntelyyn sisältyy edellä kohdassa 1.2 kuvattu ilmoitusvelvollisuus sääntöjenvastaisuuksista yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajille. EU-säännös muodostui siten samansuuntaiseksi lausunolla olleen kansallisen ilmoitusvelvollisuuden kanssa. Aiemmin kansallisista lähtökohdista valmisteltu ilmoitusvelvollisuus sovitettiin jatkovalmistelussa yhteen uuden EU-sääntelyn kanssa ja tästä uudesta ehdotuksesta järjestettiin lausuntokierros.

### 4.2 Lausunnot ja niiden huomioon ottaminen

Hallituksen esitysluonnoksesta pyydettiin lausunnot seuraavilta tahoilta: oikeusministeriö, sisäasiainministeriö, sosiaali- ja terveysministeriö, valtiovarainministeriö, Valtion tilintarkastuslautakunta, Finanssivalvonta, Patentti- ja rekisterihallitus, Verohallinto, Suomen tulli, Valtakunnansyyttäjänvirasto, Poliisihallitus, Keskusrikospoliisi, Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta, Aaltoyliopiston kauppakorkeakoulu, Svenska Handelshögskolan, Tampereen yliopiston kauppa- ja hallintotieteiden tiedekunta, Turun yliopisto, Vaasan yliopiston kauppatieteellinen tiedekunta, Åbo Akademi Handelshögskolan, KHT-yhdistys- Föreningen CGR ry, Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry, Elinkeinoelämän keskusliitto, Finanssialan keskusliitto ry, Keskuskauppakamari, Suomen yrittäjät ry, Taloushallintoliitto ry, Suomen kiinteistöliitto, Säätiöiden ja rahastojen neuvottelukunta ja Yhdistysasiain neuvottelukunta.

Niin tilintarkastajia kuin tarkastettavia yhteisöjä edustavat tahot samoin kuin muutammat yliopistot ja Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta vastustavat velvoitetta asettaa tilintarkastajalle toissijainen ilmoitusvelvollisuus viranomaiselle, kun taas viranomaistahot, jotka ilmoituksia tulisivat saamaan suhtautuvat ehdotukseen myönteisesti. Finanssivalvonta on kuitenkin katsonut, että riittävää olisi ilmoituksen mahdollistaminen.

Valtiovarainministeriö on puolestaan katsonut, että sääntely voitaisiin ensivaiheessa ulottaa vain yleisen edun kannalta merkittäviin yhteisöihin.

Ehdotukseen suhtaudutaan kriittisesti mm. ilmoitusvelvoitteen aiheuttamiin kustannuksiin ja siitä saataviin hyötyihin. Kustannuksia on arvioitu tämän esityksen kohdassa 3.1 ja vaikutuksia kohdassa 3.3. Useat tahot ovat myös kyseenalaistaneet hankkeen aikataulun pitäen sitä ennen aikaisena vuonna 2016 voimaan tulevasta EU:n tilintarkastusasetuksen johdosta. Hanke on kuitenkin alkanut kansallisista harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan tavoitteista jo ennen kuin uudesta EU-sääntelystä saavutettiin yhteisymmärrystä. Uusi EU-sääntely itse asiassa antaa tukea tälle, jo aiemmin vireille tulleelle kansallisista lähtökohdista valmistellulle ehdotukselle.

Ehdotusta on lausunnoissa myös pidetty paikoin tulkinnanvaraisena. Ehdotusta on jatkovalmistelussa selkeytetty ja tulkinnanvaraisuutta on pyritty vähentämään perusteluja täydentämällä. Ehdotus on kuitenkin luonteeltaan sellainen, että säännökseen jää ja on jäätävä varaa yksittäistapausten olosuhteiden huomioimiselle ja ammatillisen harkinnan käyttämiselle.

Lausunnoissa on laajasti tuotu myös esiin huoli tilintarkastuksessa tärkeässä roolissa olevan luottamuksellisuuden suojaamisesta.

Tätä on käsitelty jo edellä kohdassa 3.3. Lisäksi luottamuksellisuutta suojaamaan on lisätty jatkovalmistelussa säännös, jossa nimenomaisesti todettaisiin velvoite tilintarkastajan ilmoituksen käsittelyyn salassa pidettävänä asiakirjana.

Lausuntokierroksella on myös nostettu esiin huoli tilintarkastajan osaamisesta, erityisesti rikosoikeudellisesta osaamisesta. Tästä syystä tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuus perustuu tilintarkastustehtävään ja hyvään tilintarkastustapaan. Tilintarkastajan tulisi suorittaa tilintarkastus hyvän tilintarkastustavan mukaan ja tähän perustuen myös jatkossa ilmoittaa havaintonsa yhteisölle. Tämä määrittäisi tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuden piiriin kuuluvia säännösten ja määräysten vastaisuuksia, väärinkäytökset mukaan lukien.

Muihin ehdotuksiin, kuten tilintarkastajan eroamista koskevan sääntelyn täsmentämiseen ja tilintarkastajan mahdollisuuden ilmoittaa säännösten ja määräysten vastaisuuksista viranomaiselle, on lausuntokierroksella suhtauduttu myönteisemmin myös, sellaisten tahojen toimesta, jotka vastustavat ilmoitusvelvollisuutta.

Lausunnoissa on nostettu esiin myös itsekriminalisointisuoja. Tätä on käsitelty jäljempänä yksityiskohtaisten perustelujen kohdassa 2.

## YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

## 1 Lakiehdotuksen perustelut

## 1.1 Tilintarkastuslaki

**2 §. Määritelmät.** Pykälän 5 kohdan määritelmä ehdotetaan muutettavaksi. Voimassa olevassa laissa viitataan kumottuun arvopaperimarkkinalakiin (495/1989) ja sen käsitteistöön. Kohdassa määritelty julkisen kaupankäynnin kohteena oleva yhteisö ja sen tarkempi määrittely ehdotetaan korvattavaksi säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevalla yhteisöllä ja sen määrittelyllä. Säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevalla yhteisöllä tarkoitettaisiin yhteisöä, jonka arvopaperi on otettu kaupankäynnin kohteeksi kaupankäynnistä rahoitusvälineillä annetun lain (748/2012) 1 luvun 2 §:ssä tarkoitetulla säännellyllä markkinalla. Säännellyllä markkinalla tarkoitetaan kaupankäynnistä rahoitusvälineillä annetun lain esitöiden (HE 4/2013 vp) mukaan rahoitusvälineiden markkinat -direktiivin mukaisesti pörssin tai siitä muussa ETA-valtiossa vastaavan markkinoiden ylläpitäjän ylläpitämää monenkeskistä kaupankäyntimenettelyä. Ehdotettu uusi määritelmä vastaisi asiallisesti voimassa olevan lain määritelmää.

**5 §. Velvollisuus valita KHT-tilintarkastaja tai -yhteisö.** Pykälän 1 momentissa käytetty julkisen kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön määritelmä ehdotetaan korvattavaksi säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevalla yhteisöllä ehdotetun uuden 2 pykälän 5 kohdan mukaisesti.

**10 §. Tilintarkastajan eroaminen ja erotaminen.** Pykälän 2 momentti vastaisi pääosin voimassa olevan lain 10 §:n 2 momenttia, jossa säädetään tilintarkastajan eroamisesta toimikauden aikana. Voimassa olevan säännöksen mukaan KHT-tilintarkastajan tai -yhteisön tulee antaa Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalle selvitys eroamisesta ja sen syystä ja vastaavasti pykälän 3 momentin mukaan HTM-tilintarkastajan tai -yhteisön kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnalle. Pykälän 2 momenttia ehdotetaan täydennettäisiin siten, että valvojalle tulee ilmoittaa perusteltu syy eroamiselle. Ehdotet-

tu muutos on yhdenmukainen tilintarkastusdirektiivin 38 artiklan 2 kappaleen kanssa, jossa edellytetään eroamiselle esitettävän asianmukaiset perusteet. Eroaminen tapahtuisi edelleen ilmoittamalla erosta yhteisölle tai säätiölle. Ehdotetusta täydennyksestä kuitenkin seuraisi, että tilintarkastajalla tulisi olla eroamiselleen perusteltu syy ilmoitettavaksi valvojalle.

Perusteltu syy tilintarkastajan tehtävästä eroamiseen voisi olla esimerkiksi henkilökohtaiset syyt, tilintarkastustoiminnan lopettaminen, riippumattomuuskysymyksiin tai esteellisyyteen liittyvä tilanne, tarkastuksen kohteen esittämä vaatimus lain tai hyvän tilintarkastustavan vastaisesta menettelystä, kyseisen tilintarkastuksen edellyttämän erityisasiantuntemuksen puuttuminen, tilintarkastuspalkkiota koskevien laskujen maksamatta jättäminen tai muu sellainen tilintarkastustehtävän suorittamiseen vaikuttava olosuhde, joka estää tilintarkastajaa toimimasta tehtävässään. Myös sellainen hyvin poikkeuksellinen tilanne, jossa tilintarkastaja kokee hengen tai terveyden uhkaa, olisi perusteltu syy eroamiseen. Lisäksi tilintarkastajan avustamisvelvoitteen olennainen laiminlyönti tarkastettavan taholta olisi perusteltu syy tilintarkastajalle erota, paitsi, jos asiaan liittyy epäily tarkastettavan säännösten tai määräysten vastaisesta menettelystä. Tällöin tilintarkastajan tulisi ensin tehdä tätä koskeva 13 §:n 2 momentin mukainen ilmoitus viranomaiselle, Sitä vastoin esimerkiksi tarkastuksen kohteen hallinnon hoitoa, kirjanpitoäsitelyä tai tilintarkastusmenettelyjä koskevat mielipide-erot tai se, että tilintarkastaja tarkastuksessa havaitsee seikkoja, joiden perusteella tilintarkastaja ei voisi antaa vakiomuotoista lausuntoa tai joista tilintarkastajan tulisi huomauttaa tilintarkastuskertomuksessa tai antaa lisätietoja, ei olisi asianmukainen eroamisperuste. Tilintarkastajan havainto siitä, että tarkastuksen kohteen toiminnassa tai siihen liittyen, siten kuin 13 a §:n 1 momentissa säädetään, on jätetty noudattamatta säännöksiä tai määräyksiä tai tätä koskeva epäily ilmenee, ei myöskään riittäisi perusteeksi tilintarkastajalle erota tehtävästään.

Kuitenkin, jos tarkastuksen kohteen toiminnassa tai siihen liittyen ilmenee menettelyä, josta tilintarkastaja tekee 13 a §:n 2 momentin mukaisen ilmoituksen viranomaiselle, voidaan tätä pitää tilanteena, jolloin tilintarkastajalla on perusteltu syy erota tehtävästään.

Tilintarkastajan eromaiseen johtavat tilanteet voivat olla moninaisia ja tapauskohtaisiin olosuhteisiin liittyviä. Tästä johtuen perusteltuja syitä tehtävästä eroamiseen ei pystytä tyhjentävästi luettelemaan vaan suuri merkitys on valvonta- ja oikeuskäytännöllä.

**13 a §. Ilmoitusvelvollisuus säännösten tai määräysten vastaisesta menettelystä.** Ehdotettu säännös on EU:n tilintarkastusasetuksen 7 artiklassa tilintarkastajalle säädetyn ilmoitusvelvollisuuden kaltainen. Tilintarkastusasetusta sovelletaan tältä osin 17 päivänä kesäkuuta 2016 alkaen yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastukseen. Tilintarkastuslakiin ehdotetulla säännöksellä ilmoitusvelvollisuus ulotettaisiin koskemaan tilintarkastuslaissa tilintarkastusvelvollisiksi säädettyjen yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastusta.

Ehdotetun säännöksen tarkoitus ei ole vaikeuttaa tilintarkastuksen kohteeseen, kohteen tarkastuksen laajuuteen tai tilintarkastusta koskevaan raportointiin. Pykälässä säädettäisiin siitä, miten tilintarkastajan tulee menetellä, kun tilintarkastaja on tilintarkastuksen aikana havainnut seikkoja, joiden perusteella tilintarkastaja epäilee säännösten tai määräysten vastaista menettelyä

Pykälän 1 momentissa säädettäisiin tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuudesta tarkastuksen kohteelle. Jos 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettujen tilintarkastuksen aikana tulisi ilmi seikkoja, joiden perusteella yhteisön tai säätiön tilintarkastaja epäilee sellaista säännösten tai viranomaismääräysten vastaisista menettelyä, josta tilintarkastajan on hyvää tilintarkastustapaa noudattaakseen ilmoitettava tarkastuksen kohteelle, on tilintarkastajan tehtävä ilmoitus ja pyydettävä tarkastuksen kohdetta ilman aiheutonta viivästystä tutkimaan asia ja toteuttamaan asianmukaiset toimenpiteet menettelyyn puuttumiseksi ja sen toistumisen estämiseksi.

Säännös tulisi sovellettavaksi silloin, kun kyse on yhteisön tai säätiön tilintarkastukses-

ta. Säännös velvoittaisi tilintarkastajaa siten myös silloin, kun yhteisö toimittaa tilintarkastuksen vapaaehtoisesti. Koska tilintarkastuslain säännöksiä tilikauden tilintarkastuksesta ja sen sisällöstä sovelletaan myös silloin, jos lainsäädännössä muuten edellytetään tilintarkastusta, tulisi säännös sovellettavaksi myös näissä tilanteissa siten kuin tilintarkastuslain 11 §:n 2 momentissa säädetään. Esimerkiksi osakeyhtiölaissa on tällaisia säännöksiä liittyen sulautumiseen, jakautumiseen ja yhtiön purkamista koskevaan lopputilitykseen.

Tilintarkastajan tulee hyvän tilintarkastustavan mukaan tuntea kulloiseenkin tilintarkastustehtävään ja yhteisön toimintaan liittyvä olennainen normisto. Tämä normisto määrittäisi myös tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuden laajuutta. Tilintarkastuksen yhteydessä ilmi tulevat säännösten tai määräysten vastaisuudet voivat siten liittyä esimerkiksi kirjanpitoa, kyseistä yhteisömuotoa, verotusta, toimialaa tai liiketoimintaa koskeviin tai väärinkäytöksiä normittaviin rikoslain talousrikossäännöksiin. Ilmoitettavaksi tulisi siten esimerkiksi talousrikosepäilyt, milloin tällaisia ilmenee tarkastuksen aikana. Tapauskohtaisesti olennaisia voivat olla myös esimerkiksi valtion tukiin liittyvät säännökset sekä erityistoimialaa koskevat viranomaismääräykset, jolloin säännösten tai määräysten vastaisuus voisi liittyä myös näihin.

Momentin tarkoittama ilmoitusvelvollisuus syntyisi, jos tilintarkastuksen aikana ilmi tulee seikkoja, joiden perusteella tilintarkastaja epäilee sellaista säännösten tai viranomaismääräysten vastaista menettelyä, josta tilintarkastajan tulisi hyvää tilintarkastustapaa noudattaakseen ilmoittaa tarkastuksen kohteelle. Ilmoitusvelvollisuuden aiheuttava menettely voisi ilmetä tekona tai laiminlyöntinä. Kynnystä ilmoituksen tekemiseen arvioitaisiin huolellisen ammattihenkilön noudattaman käytännön mukaisesti ja jos havaittua rikkomusta voidaan pitää niin vähäpätöisenä, ettei siitä olisi ilmoitettava tarkastuksen kohteelle, ilmoitus voitaisiin jättää tekemättä.

Hyvän tilintarkastustavan noudattamisen voidaan katsoa edellyttävän ilmoittamista säännösten tai määräysten vastaisesta menettelystä, joka on tapahtunut yhteisön tai säätiön toiminnassa kuten sen puolesta tai hyväk-

si. Tällöin menettelyyn on voinut ryhtyä yhteisön tai säätiön vastuuvollinen, tosiasiallista päätösvaltaa käyttävä, työntekijä tai toimeksiannon saaja kuten yhteisön ulkopuolinen kirjanpitäjä tai asiamies. Hyvän tilintarkastustavan noudattamisen voidaan katsoa myös edellyttävän ilmoittamista ainakin vastuuvollisen, tosiasiallista päätösvaltaa käyttävän ja työntekijän omasta menettelystä, jos menettely liittyy tarkastuksen kohteeseen. Ilmoitus voisi siten koskea esimerkiksi yhteisöön tai säätiöön kohdistuvaa kavallusta tai muuta väärinkäytöstä taikka tätä koskevaa epäilyä. Ilmoitettava olisi myös mahdollisten toimeksiannosta toimivien menettelystä menettelyn kohdistuessa tarkastettavaan yhteisöön ja ollessa muutoin sellaista, että siitä huolellisesti toimiva ammattihenkilö tekee ilmoituksen.

Ehdotuksen mukaan tilintarkastajan tulisi ilmoittaa epäily tarkastuksen kohteena olevalle yhteisölle tai säätiölle. Lähtökohtaisesti ilmoitus tehtäisiin siten hallitukselle, avoimen yhtiön yhtiömiehille, kommandiittiyhtiön vastuunalaisille yhtiömiehille tai vastavassa asemassa yhteisössä toimiville. Ilmoitus voitaisiin tehdä myös muulle kuten esimerkiksi toimitusjohtajalle tai hallintoneuvostolle. Ilmoituksen kulloisessakin kohdentamisessa olisi käytännössä huomioitava tavoite asian selvittämiseen sekä oikaisevien toimenpiteiden suorittamiseen. Erityisesti, jos kyse olisi rikollista menettelyä koskevasta epäilystä, joka kohdistuu johonkin vastuuvollisista, olisi tilintarkastajan harkittava ilmoituksen kohdistamista tämä huomioon ottaen ja mahdollisuuksien mukaan tehtävä ilmoitus ensisijassa muulle vastuuvolliselle kuin menettelystä epäilylle.

Ilmoitus yhteisölle tai säätiölle tulisi tehdä epäilyn ilmetessä, joten säännös asettaa alhaisen kynnyksen ilmoituksen tekemiselle. Säännös koskisi kuitenkin myös tilanteita, joissa rikkomus on epäilyä ilmeisempää. Ilmoitus tulisi tehdä mahdollisimman pian epäilyn ilmenemisen jälkeen. Olisi kuitenkin hyväksyttävää, että tilintarkastaja ennen ilmoitusta pyrkii selvittämään asiaan liittyviä seikkoja siinä määrin kuin se ilmoituksen tekemiseksi olisi tarpeen.

Ilmoittaessaan ilmenneistä epäilyistä yhteisölle tai säätiölle, tilintarkastajan tulisi pyy-

tää tarkastuksen kohdetta ilman aiheetonta viivästystä tutkimaan asia ja toteuttamaan asianmukaiset toimenpiteet menettelyyn puuttumiseksi ja sen toistumisen estämiseksi. Tilintarkastajan ilmoitus ei kuitenkaan olisi enää tarpeen, jos yhteisö olisi jo tietoinen menettelystä ja ryhtynyt asianmukaisiin toimenpiteisiin tai asiassa olisi jo käynnissä viranomaistutkinta.

Pykälän 2 *momentissa* säädettäisiin tilintarkastajan menettelystä niissä tilanteissa, joissa yhteisö tai säätiö ei tilintarkastajan ilmoituksesta huolimatta ryhdy tutkimaan asiaa. Jos asiaa selvitettyä ilmenee, ettei säännöksiä tai määräyksiä ole rikottu, ei momentti edellyttäisi enempää toimia. Muussa tilanteessa tarkastuksen kohteen tulisi ryhtyä asianmukaisiin toimenpiteisiin menettelyyn puuttumiseksi ja sen toistumisen estämiseksi edellytyksenä sille, ettei tilintarkastajalle synny velvoitetta ilmoittaa epäilystä viranomaiselle.

Asianmukaisia toimenpiteitä menettelyyn puuttumiseksi olisivat moitittavan menettelyn keskeyttäminen, sen oikaiseminen ja vaikutusten poistaminen. Asianmukainen toimenpide voisi olla esimerkiksi kirjanpidon oikaiseminen tai tilinpäätöksen liitetietojen täydentäminen taikka yhteydenotto viranomaiselle sille annettujen virheellisten tai puutteellisten tietojen oikaisemiseksi tai täydentämiseksi. Yhteisöön kohdistuvan väärinkäytösepäilyn osalta asianmukaisena voitaisiin pitää vastuuvollisten osalta esimerkiksi toimia vaikutusten poistamiseksi sekä työntekijöiden ja toimeksiannosta toimivien osalta myös toimia menettelyn toistumisen estämiseksi. Yhteisöön kohdistuvan väärinkäytöksen osalta voi kyseeseen tulla myös esimerkiksi oikeusprosessin aloittaminen tai vahinkojen korvaamisesta sopiminen. Jos menettelyn epäillään aiheuttaneen vahinkoa yhtiön ulkopuolisille eikä toimenpiteisiin menettelyn oikaisemiseksi tai vaikutusten poistamiseksi voisi ryhtyä, yhtiö voisi esimerkiksi käynnistää keskustelut viranomaisen kanssa asian selvittämiseksi. Asianmukaisena toimenpiteenä voitaisiin pitää myös esimerkiksi ilmoitusta esitutkintaviranomaiselle milloin kyse on rikosepäilystä. Menettelyn toistumisen estämiseksi yhteisö tai säätiö voisi esimerkiksi kehittää valvontajärjestel-

miään, järjestää toimivalta ja vastuurakenteita, laatia ohjeistusta tai järjestää koulutusta.

Säännösten tai määräysten rikkomiseen liittyvät tilanteet voivat olla moninaisia ja asianmukaiset toimenpiteet edellyttävät tapauskohtaisten olosuhteiden huomioimista, mistä johtuen niitä ei pystytä tyhjentävästi luettelemaan. Se, onko yhteisö tai säätiö ryhtynyt asianmukaisiin toimenpiteisiin olisi siten aina lopulta tapauskohtaista harkintaa. Harkinnassa voitaisiin huomioida esimerkiksi epäillyn säännösten tai määräysten vastaisen menettelyn vakavuus ja laajuus sekä mahdollinen aiheutuneen vahingon määrä, teosta epäillyn asema yhteisössä tai säätiössä, menettelyn merkitys tarkastettavan yhteisön tai säätiön toiminnassa sekä menettelyn merkitys omistajille, sidosryhmille ja yleiselle edulle.

Jos yhteisö tai säätiö ei ryhdy säännöksessä edellytettyihin toimiin ilman aiheetonta viivästystä ja asia on vähäistä merkittävämpi, tilintarkastajan tulisi ilmoittaa menettelystä kyseisten säännösten tai määräysten vastaisen menettelyn tutkinnasta vastaavalle toimivaltaiselle viranomaiselle.

Ilmoitusvelvollisuus viranomaiselle edellyttäisi myös, että kyseisten säännösten tai määräysten noudattamista valvotaan viranomaistoimin. Jos rikottu normi ei ole viranomaisvalvonnan kohteena, ei ilmoitus tulisi tehtäväksi. Ilmoitusvelvollisuus koskee ilmoitusta vain suomalaiselle viranomaiselle. Säännös rajoittuisi siten koskemaan niitä tilanteita, joissa kansallinen viranomainen on toimivaltainen asiassa. Rikotusta säännöksestä tai määräyksestä riippuen ilmoitus voisi tulla tehtäväksi esimerkiksi kyseistä toimialaa tai toimintaa valvovalle viranomaiselle taikka vero-, esitutkinta- tai tulliviranomaiselle. Milloin toimivaltaisista viranomaisista olisi useampi, olisi riittävää ilmoituksen tekeminen yhdelle toimivaltaiselle viranomaiselle. Tilintarkastajalle ehdotettua velvoitetta ilmoituksen toimittamiseen toimivaltaiselle viranomaiselle lieventää tosiasiallisesti hallintolain 21 §, josta seuraa, että vaikka asiakirja erehdyksessä toimitettaisiin muulle kuin toimivaltaiselle viranomaiselle, tulee viranomaisen siirtää se toimivaltaiseksi katsomalleen viranomaiselle.

Tilintarkastajalle on myös säädetty ilmoitusvelvollisuuksia muualla lainsäädännössä. Jos tilintarkastajalle on muussa laissa säädetty nimenomainen ilmoitusvelvollisuus tietyistä seikoista tietylle viranomaiselle, tulee tilintarkastajan noudattaa ensisijassa kyseistä säännöstä ja tilintarkastuslain yleisvelvoitteen ollessa laajempi, tilintarkastuslakia, jolle ei muuta ole säädetty. Jos taas muussa laissa on tilintarkastajalle säädetty tilintarkastuslakia laajempi mahdollisuus tehdä ilmoituksia viranomaiselle, sovelletaan tuota säännöstä, siltä osin kuin ilmoitusmahdollisuus on laajempi kuin tilintarkastuslakiin ehdotettu ilmoitusvelvollisuus, jollei muuta ole säädetty.

Viranomaiselle ilmoittamisen ulkopuolelle olisi ehdotuksessa rajattu vähäiset asiat. Ilmoitusta ei siten olisi tehtävä viranomaiselle, jos asia on taloudelliselta merkitykseltään tai luonteeltaan sellainen, että siihen ei tilintarkastajan ammatillisen arvion mukaan liity yleisempää yhteiskunnallista intressiä. Tilintarkastajan velvollisuus ilmoittaa epäilyistä viranomaiselle ei siten olisi yhtä laaja kuin velvollisuus ilmoittaa niistä yhteisölle tai säätiölle itselleen. Esimerkiksi yksittäiset yhtiön käyttöomaisuuden ohjeidenvastaiseen käyttöön tai vastaaviin tilanteisiin liittyvät ilmiöt edellyttävät toimivaa sisäistä ohjeistusta ja seurantaa ei viranomaistoimia. Ilmoitusvelvollisuuden ulkopuolelle jäävät myös muut vähäiset rikokset, sillä ne eivät ole taloudelliselta merkitykseltään tai luonteeltaan sellaisia, että niistä olisi edellytettävä ilmoitusta. Luonteeltaan vähäisenä voidaan pitää myös esimerkiksi tilinpäätöksen laatimisajan noudattamisen laiminlyöntiä tai vähäistä puutetta tilinpäätöksessä.

Tilintarkastajan 1 momentissa tarkoitettua ilmoituksen saatuaan yhteisön tai säätiön tulisi ryhtyä hoitamaan asiaa ilman aiheetonta viivästystä. Jos yhteisö tai säätiöstä suhtautuu passiivisesti tilintarkastajan ilmoitukseen eikä ryhdy toimiin tai ryhtyy niihin tavalla, joka ilmentää ennemmin tarkoitusta pitkittää asian selvittämistä, tulisi tilintarkastajan tehdä 2 momentissa tarkoitettu ilmoitus, jos asia ei ole vähäinen.

Viranomaiselle tehtävässä ilmoituksessa tilintarkastajan tulisi yksilöidä epäily ja sen perusteet.



Pykälän 3 momentissa säädettäisiin tilintarkastajan ilmoituksen salassapidosta. Tilintarkastajan viranomaiselle 2 momentin perusteella tekemä ilmoitus olisi salassa pidettävä ja siihen sovellettaisiin, mitä salassa pidettävistä viranomaisen asiakirjoista säädetään viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetussa laissa (621/1999). Tilintarkastajan ilmoitus perustuu laissa säädettyyn poikkeukseen tilintarkastajan salassapitovelvoitteesta ja tästä johtuen ilmoitusta tulisi viranomaisen toimesta käsitellä salassa pidettävänä. Salassapidolla suojataan tilintarkastuksen luottamuksellisuutta.

Pykälän 4 momentin mukaan pykälän 1 ja 2 momenttia ei sovellettaisi silloin, kun tilintarkastajan tulee tehdä rahanpesun ja terrorismin rahoittamisen estämisestä ja selvittämisestä annetun lain mukainen ilmoitus rahanpesun selvityskeskukseksi.

**25 §. Tilintarkastajan esteellisyys.** Pykälän 1 momentin 8 kohdassa käytetty julkisen kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön määritelmä ehdotetaan korvattavaksi säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevalla yhteisöllä ehdotetun uuden 2 pykälän 5 kohdan mukaisesti.

**26 §. Tilintarkastajan salassapitovelvollisuus.** Pykälän 1 momentti vastaa voimassa olevan pykälän 1 momenttia muutoin paitsi siihen ehdotetaan lisättäväksi mainita uudesta 3 momentista. Salassapitovelvollisuuden ulkopuolelle jäisi siten jatkossa 2 momentissa säädettyjen poikkeusten lisäksi myös uudessa 3 momentissa säädettäväksi ehdotettu poikkeus.

Pykälän 2 momenttiin ehdotetaan voimassa olevan lain 2 momenttia vastaavaa säännöstä.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin uudesta poikkeuksesta tilintarkastajan salassapitovelvoitteeseen. Tilintarkastaja voisi ehdotuksen mukaan salassapitovelvollisuuden estämättä ilmoittaa viranomaiselle säännösten tai määräysten vastaista menettelyä koskevasta epäilystä.

Säädöstasolla ei ole tarvetta velvoittaa tilintarkastajaa salassapitoon säännösten tai määräysten rikkomisesta suhteessa virnaomaistahoon. Ehdotettu säännös mahdollistaisi myös sen, että tilintarkastaja voi tarvittaessa ilmoittaa tilintarkastuksen aikana ilmenneen moitittavan menettelyn viranomaiselle myös ennen

ehdotetun 13 a §:n mukaista ilmoitusta yhteisölle tai säätiölle. Mahdollisuus suoraan ilmoittamiseen saattaa olla tarpeen esimerkiksi, jos 13 a §:n mukainen ilmoitus yhteisölle tai säätiölle aiheuttaisi uhan tilintarkastusaineiston tuhoamisesta, tai se olisi ilmeisen tarpeetonta menettelyn ilmentäessä suunnitelmallista rikollista toimintaa. Mahdollisuus suoraan ilmoittamiseen on myös tarpeen niitä poikkeuksellisia tilanteita varten, joissa 13 a §:n mukainen ilmoitus tilintarkastettavan yhteisön vastuuvollisille saattaisi aiheuttaa tilintarkastajan tai tämän läheisen henkeen tai terveyteen kohdistuvan uhan. Tilintarkastaja voisi tällöin ilmoittaa menettelystä suoraan viranomaiselle.

Tilintarkastuksen yhteisöoikeudellinen rooli huomioon ottaen ehdotetun 13 a §:n mukainen ilmoitus yhteisölle tai säätiölle olisi kuitenkin pääasiallinen menettelynormi silloin, kun tilintarkastuksen aikana tilintarkastaja havaitsee säännösten tai määräysten vastaista menettelyä.

Tilintarkastajan tämän momentin perusteella tekemään ilmoitukseen sovellettaisiin, mitä salassa pidettävistä viranomaisten asiakirjoista säädetään viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetussa laissa (621/1999). Tilintarkastajan ilmoitus perustuu laissa säädettyyn poikkeukseen tilintarkastajan salassapitovelvoitteesta ja tästä johtuen ilmoitusta tulisi myös viranomaisen toimesta käsitellä salassa pidettävänä. Salassapidolla suojataan tilintarkastajan toiminnan luottamuksellisuutta.

5 luku

**Säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön tilintarkastajaa koskevat erityissäännökset**

**27 §. Toimikausien enimmäisaika.** Pykälän 1 momentissa käytetty julkisen kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön määritelmä ehdotetaan korvattavaksi säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevalla yhteisöllä ehdotetun uuden 2 pykälän 5 kohdan mukaisesti.

**28 §. Yhteisön hallitukselle annettavat tiedot.** Pykälän 1 momentissa käytetty julkisen kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön

määritelmä ehdotetaan korvattavaksi säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevalla yhteisöllä ehdotetun uuden 2 pykälän 5 kohdan mukaisesti.

**29 §. Hallintoa ja toimintaa koskevien tietojen julkistaminen.** Pykälän 1 momentissa käytetty julkisen kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön määritelmä ehdotetaan korvattavaksi säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevalla yhteisöllä ehdotetun uuden 2 pykälän 5 kohdan mukaisesti.

**37 §. Tilintarkastajarekisteri.** Pykälän 2 momenttia ehdotetaan muutettavaksi siten, että siinä viitattaisiin rahoitusvälineillä annettun lain 2 §:ssä tarkoitettuun pörssiin, jolla korvattaisiin viittaus kumotun arvopaperimarkkinalain 1 luvun 3 §:ään. Lisäksi viittaus muihin kuin oman pääoman ehtosiin arvopapereihin korvattaisiin viittauksella muihin kuin osakesidonnaisiin arvopapereihin. Säännöksellä ei muutettaisi tarkoitettujen arvopapereiden joukkoa, joka viimekädessä määrittyy tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisäätöisestä tilintarkastuksesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin (2006/43/EY) 45 artiklan 1 kohdan viittaussäännöksen seurauksena säännellyillä markkinoilla kaupankäynnin kohteeksi otettavien arvopaperien liikkeeseenlaskijoita koskeviin tietoihin liittyvien avoimuusvaatimusten yhdenmukaistamisesta ja direktiivin 1001/43/EY muuttamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin (2004/109/EY) 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan.

**40 §. Tilintarkastajien valvonta ja laadunvalvonta.** Pykälän 2 momentin 1 kohdassa käytetty julkisen kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön määritelmä ehdotetaan korvattavaksi säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevalla yhteisöllä ehdotetun uuden 2 pykälän 5 kohdan mukaisesti.

**47 §. Valvontaelinten välinen tietojenvaihto ja muu yhteistyö.** Pykälän 2 momentin 1 kohtaa ehdotetaan muutettavaksi siten, että siinä viitattaisiin kaupankäynnistä rahoitusvälineillä annetun lain 2 §:ssä tarkoitettuun säänneltyyn markkinaan. Viittauksella korvattaisiin viittaus kumotun arvopaperimarkkinalain 1 luvun 3 §:ään.

**51 §. Vahingonkorvausvelvollisuus.** Pykälän 1 momentiksi ehdotetaan voimassa olevan lain 1 momenttia vastaavaa säännöstä.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin tilintarkastajan velvollisuudesta taloudellisten vahinkojen korvaamiseen, kun vahinko on aiheutunut 13 a §:n 2 momentin tai 26 §:n 3 momentin mukaisella ilmoituksella. Ehdotuksen mukaan tilintarkastaja vastaa aiheuttamastaan taloudellisesta vahingosta ainoastaan, jos vahinko on aiheutettu antamalla tahallisesti tai törkeästi huolimattomuudesta virheellisiä tietoja epäilyn perusteena olevista seikoista. Korotettu korvausvastuun kynnys perustuu ilmoituksen luonteeseen viranomaisien tiedonsaantia edistävänä toimenpiteenä. Korvausvastuun kynnyksen nostaminen myös vähentää riskiä tilintarkastajan painostamiseen mahdollisen syntyvän vahingonkorvausvastuun perusteella.

Pykälän 3 momenttiin ehdotetaan voimassa olevan lain 2 momenttia vastaavaa säännöstä.

Pykälän 4 momenttiin ehdotetaan voimassa olevan lain 3 momenttia vastaavaa säännöstä sanamuodoltaan tarkistettuna.

## 2 Suhde perustuslakiin ja säätämisjärjestys

Lausuntokierroksella on noussut esiin perustuslain 21 §:ssä turvattu oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin ja hyvän hallinnon takeisiin, johon myös sisältyy Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan mukainen oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin sekä kansalaisoikeuksia ja poliittisia oikeuksia koskevan yleissopimuksen 14 artiklan 3 kappaleen g kohdan mukainen periaate siitä, että rikossyytettä tutkittaessa ketään ei saa pakottaa todistamaan itseään vastaan tai tunnustamaan syyllisyyttään. Itsekriminalisointisuoja tarkoitetan periaatetta, jonka mukaan rikoksesta epäiltyä tai syytettyä ei voida pakottaa eikä painostaa myötävaikuttamaan oman syyllisyytensä selvittämiseen. Itsekriminalisointisuoja liittyy viranomaismenettelyihin ja siihen, että rikoksessa epäilty tai syytetty vaaditaan sanktion uhalla antamaan tietoja, joilla on merkitystä rikosasiassa.

Yhteisön ja säätötoimielimillä kuten yhtiömielillä tai hallituksella ja toimitusjohta-

jalla on tilintarkastuslain 18 §:n mukaisesti velvollisuus antaa tilintarkastajalle sellaista selvitystä ja apua, jota tilintarkastaja pyytää. Tilintarkastaja on yhteisön toimielin ja tilintarkastus on yhtiöoikeudellinen funktio, vaikka siihen liittyy myös yleisen etuun liittyviä näkökohtia, joita myös ehdotettu 13 a §:n 2 momentissa tarkoitettu ilmoitusvelvollisuus edustaa. Tilintarkastuksessa ei ole kyse viranomaismenettelystä vaan yhtiöoikeudellisen toimielimen tehtävästä. Kyse ei siten ole konkurssi- tai ulosottomenettelyn kaltaisesta tilanteesta, jossa henkilö viranomaismenettelyssä sanktion uhalla velvoitettaisiin antamaan tietoja. Jos toimielimet eivät avusta tilintarkastajaa, ottaa tilintarkastaja tämän huomioon kertomuksessaan. Edellä mainitun lisäksi tilintarkastajalla ei ehdotuksen mukaan olisi ilmoitusvelvollisuutta tilanteessa, jossa asia on jo viranomaisen tutkinnassa. Ehdotuksen ei siten katsota vaarantavan yhteisön tai säätiön toimielimissä toimivien itsekriminalisointisuoja.

Kysymys itsekriminalisoinnin suojasta saattaa kuitenkin poikkeuksellisesti nousta esiin valvottaessa ehdotetun 13 a §:n 2 mo-

mentissa tarkoitetun tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuuden noudattamista. Tilintarkastajien toimintaa valvovien lautakuntien tulee valvontatoimessaan kiinnittää huomiota perustuslain 21 §:ään siten, että tilintarkastajan itsekriminalisointisuoja ei vaarannu.

Edellä mainituilla perusteilla ehdotuksen ei katsota olevan ongelmallinen perustuslain 21 §:n kannalta.

### 3 Voimaantulo

Laki ehdotetaan tulemaan voimaan vuoden 2015 alusta.

Voimaantulosäännöksen 2 momentissa säädettäisiin, että ehdotettu 13 a §:n mukainen tilintarkastajan ilmoitusvelvollisuus koskisi niiden tilikausien tilintarkastusta, jotka alkaisivat lain voimaantullessa tai sen jälkeen.

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

## Laki

### tilintarkastuslain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* tilintarkastuslain (459/2007) 2 §:n 1 momentin 5 kohta, 5 §:n johdantokappale, 10 §:n 2 momentti, 25 §:n 1 momentin 8 kohta, 26 §, 5 luvun otsikko, 27 §:n 1 momentti, 28 §:n johdantokappale, 29 §, 37 §:n 2 momentti, 40 §:n 2 momentin 1 kohta, 47 §:n 2 momentin 1 kohta ja 51 § sekä

*lisätään* lakiin uusi 13 a § seuraavasti:

#### 2 §

##### *Määritelmät*

Tässä laissa tarkoitetaan:

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

#### 5 §

##### *Velvollisuus valita KHT-tilintarkastaja tai yhteisö*

Vähintään yhden yhtiömiesten, yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen valitseman tilintarkastajan on oltava KHT-tilintarkastaja tai KHT-yhteisö, jos kyse on säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevasta yhteisöstä tai jos yhteisössä tai säätiössä päätyneellä tilikaudella täyttyy vähintään kaksi seuraavista edellytyksistä:

#### 10 §

##### *Tilintarkastajan erottaminen ja eroaminen*

Tilintarkastaja voi erota toimestaan kesken toimikauden ilmoittamalla erosta yhteisölle tai säätiölle. Tilintarkastajan on ilmoitettava

ero rekisteröitäväksi kahden viikon kuluessa siitä, kun hän teki ilmoituksen. Lisäksi tilintarkastajan on annettava Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalle selvitys eroamisesta ja esitettävä sille perusteltu syy.

#### 13 a §

##### *Ilmoitusvelvollisuus säännösten tai määräysten vastaisesta menettelystä*

Jos 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetun tilintarkastuksen aikana tulee ilmi seikkoja, joiden perusteella yhteisön tai säätiön tilintarkastaja epäilee sellaista säännösten tai viranomaismääräysten vastaista menettelyä, josta tilintarkastajan on hyvää tilintarkastustapaa noudattaakseen ilmoitettava tarkastuksen kohteelle, on tilintarkastajan tehtävä ilmoitus ja pyydetävä tarkastuksen kohdetta ilman aiheetonta viivästystä tutkimaan asia ja toteuttamaan asianmukaiset toimenpiteet menettelyyn puuttumiseksi ja sen toistumisen estämiseksi.

Jos tilintarkastuksen kohde ei ryhdy 1 momentissa tarkoitettuihin toimiin eikä asia ole vähäinen, tilintarkastajan on tehtävä ilmoitus suomalaiselle viranomaiselle, joka on toimivaltainen tukimaan kyseisten säännösten tai määräysten vastaisen menettelyn.

Edellä 2 momentissa tarkoitettuun ilmoitukseen sovelletaan, mitä viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetussa laissa

(621/1999) säädetään salassa pidettävistä viranomaisen asiakirjoista.

Mitä 1 ja 2 momentissa säädetään, ei sovelleta, jos epäily on sellainen, että tilintarkastajan tulee tehdä siitä rahanpesun ja terrorismin rahoittamisen estämisestä ja selvittämisestä annetun lain (503/2008) mukainen ilmoitus.

## 25 §

### *Tilintarkastajan esteellisyys*

Tilintarkastaja ei ole 24 §:ssä tarkoitetulla tavalla riippumaton ainakaan jos:

8) säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön tilintarkastajaksi valittu luonnollinen henkilö tai tilintarkastajaksi valitun tilintarkastusyhteisön päävastuullinen tilintarkastaja on ottanut vastaan 1 tai 2 kohdassa tarkoitetun tehtävän kyseisessä yhteisössä ja tällaiseen tehtävään siirtymisestä on kulunut vähemmän kuin kaksi vuotta.

## 26 §

### *Tilintarkastajan salassapitovelvollisuus*

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

Salassapitovelvollisuus ei kuitenkaan koske seikkaa:

1) josta tilintarkastajan on ilmoitettava tai lausuttava lain nojalla;

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

3) jonka viranomaisen, tuomioistuin, tässä laissa tarkoitettu valvontaelin tai muu henkilö on lain perusteella oikeutettu saamaan tietoonsa; tai

4) joka on tullut yleiseen tietoon.

Salassapitovelvollisuuden estämättä tilintarkastaja voi ilmoittaa säännösten tai viranomaismääräysten vastaista menettelyä koskevan epäilyn viranomaiselle. Ilmoitukseen sovelletaan, mitä viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetussa laissa säädetään salassa pidettävistä viranomaisen asiakirjoista.

## 5 luku

### **Säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön tilintarkastajaa koskevat erityissäännökset**

## 27 §

### *Toimikausien enimmäisaika*

Säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön tilintarkastajan peräkkäisten toimikausien yhteenlaskettu kesto voi olla enintään seitsemän vuotta.

## 28 §

### *Yhteisön hallitukselle annettavat tiedot*

Säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön tilintarkastajan on annettava yhteisön hallitukselle vuosittain:

## 29 §

### *Hallintoa ja toimintaa koskevien tietojen julkistaminen*

Säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön tilintarkastajan on julkistettava vuosittain tietoja tilintarkastusyhteisön oikeudellisesta rakenteesta, omistussuhteista, taloudesta ja tilintarkastusasiakkaista sekä tilintarkastusyhteisön hallinnosta, laadunvarmistusjärjestelmästä ja riippumattomuusohjeista. Julkistettavista tiedoista säädetään tarkemmin valtioneuvoston asetuksella.

## 37 §

*Tilintarkastajarekisteri*

Tilintarkastajarekisteriin merkitään tiedot myös muussa kuin ETA-valtiossa hyväksytystä ja rekisteröidystä tilintarkastajasta, joka antaa tilintarkastuskertomuksen muussa kuin ETA-valtiossa rekisteröidyn yhteisön tilinpäätöksestä tai konsernitilinpäätöksestä sekä toimintakertomuksesta, kun yhteisön arvopaperi on kaupankäynnistä rahoitusvälineillä annetun lain 1 luvun 2 §:ssä tarkoitetussa pörssissä. Rekisteröitävän tilintarkastajan on lisäksi täytettävä valtioneuvoston asetuksella tarkemmin säädettävät ammattitaitoa, tilintarkastusyhteisön hallintoa, tilintarkastuksen suorittamista ja tietojen julkistamista koskevat edellytykset. Edellä tarkoitettu rekisteröinti ei koske tilintarkastajaa sellaisessa yhteisössä, jonka arvopapereista kaupankäynnin kohteena pörssissä on vain sellaisia muita kuin osakesidonnaisia arvopapereita, joiden yksikkökohtainen nimellisarvo tai kirjanpidollinen vasta-arvo on vähintään 50 000 euroa tai tätä liikkeeseenlaskupäivänä vastaava määrä muussa valuutassa.

## 40 §

*Tilintarkastajien valvonta ja laaduntarkastus*

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta valvoo KHT-tilintarkastajien ja KHT-yhteisöjen laadunvarmistusta. Valvoessaan tilintarkastajien laadunvarmistusta lautakunta:

1) määrää tilintarkastajan laaduntarkastukseen enintään kuuden vuoden välein tai jos on kyse tilintarkastajasta, joka tarkastaa säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevaa yhteisöä, enintään kolmen vuoden välein;

## 47 §

*Valvontaelinten välinen tietojenvaihto ja muu yhteistyö*

Mitä edellä 1 momentissa säädetään, koskee myös valvonnan kannalta tarpeellisten asiakirjojen toimittamista muun kuin ETA-valtion vastaavalle valvontaelimelle, jos:

1) asiakirjat liittyvät tilintarkastukseen sellaisessa yhteisössä, joka laati konsernitilinpäätöksen kyseisessä valtiossa tai jonka arvopaperit on kyseisessä valtiossa otettu kaupankäynnin kohteeksi kaupankäynnistä rahoitusvälineillä annetun lain 1 luvun 2 §:ssä tarkoitettua säänneltyä markkinaa vastaavalla markkinalla;

## 51 §

*Vahingonkorvausvelvollisuus*

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

Edellä 1 momentista poiketen tilintarkastaja on velvollinen korvaamaan 13 a §:n 2 momentissa ja 26 §:n 3 momentissa tarkoitulla ilmoituksella aiheutetun taloudellisen vahingon ainoastaan, jos tilintarkastaja on aiheuttanut vahingon antamalla tahallisesti tai törkeästi huolimattomuudesta virheellisiä tietoja epäilyn perusteena olevista seikoista.

Jos tilintarkastajana on tilintarkastusyhteisö, vastaavat vahingosta yhteisö sekä se, jolla

on päävastuu tilintarkastuksen toimittamisesta.

Vahingonkorvauksen sovittelusta sekä korvausvastuun jakaantumisesta kahden tai useamman korvausvelvollisen kesken säädetään vahingonkorvauslaissa (412/1974).

\_\_\_\_\_

Tämä laki tulee voimaan \_\_\_\_\_ päivänä  
kuuta 20 .

Lain 13 a §:ää sovelletaan päivänä kuu-  
ta 20 tai sen jälkeen alkaneen tilikauden ti-  
lintarkastukseen.

Helsingissä 23 päivänä lokakuuta 2014

**Pääministerin sijainen, valtiovarainministeri**

**ANTTI RINNE**

Työministeri *Lauri Ihalainen*

## Liite

Rinnakkaisteksti

**Laki****tilintarkastuslain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* tilintarkastuslain (459/2007) 2 §:n 1 momentin 5 kohta, 5 §:n johdantokappale, 10 §:n 2 momentti, 25 §:n 1 momentin 8 kohta, 26 §, 5 luvun otsikko, 27 §:n 1 momentti, 28 §:n johdantokappale, 29 §, 37 §:n 2 momentti, 40 §:n 2 momentin 1 kohta, 47 §:n 2 momentin 1 kohta ja 51 § sekä

*lisätään* lakiin uusi 13 a § seuraavasti:

*Voimassa oleva laki**Ehdotus*

2 §

2 §

*Määritelmiä**Määritelmät*

Tässä laissa tarkoitetaan

Tässä laissa tarkoitetaan:

5) *julkisen* kaupankäynnin kohteena olevalla yhteisöllä yhteisöä, jonka arvopaperi on otettu *arvopaperimarkkinain* (495/1989) 1 luvun 3 §:ssä tarkoitetun *julkisen kaupankäynnin* tai sitä *Euroopan talousalueeseen* kuuluvassa valtiossa (ETA-valtio) vastaavan kaupankäynnin kohteeksi.

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

5 §

5 §

*Velvollisuus valita KHT-tilintarkastaja tai yhteisö*

*Velvollisuus valita KHT-tilintarkastaja tai yhteisö*

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 päätyneellä tilikaudella täyttyy vähintään kaksi seuraavista edellytyksistä:

Vähintään yhden yhtiömiesten, yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen valitseman tilintarkastajan on oltava KHT-tilintarkastaja tai KHT-yhteisö, jos kyse on *säännellyllä markkinalla* kaupankäynnin kohteena olevasta yhteisöstä tai jos yhteisössä tai säätiössä päätyneellä tilikaudella täyttyy vähintään kaksi seuraavista edellytyksistä:



## 10 §

*Tilintarkastajan erottaminen ja eroaminen*

Tilintarkastaja voi erota toimestaan kesken toimikauden ilmoittamalla siitä yhteisölle tai säätiölle. Tilintarkastajan on ilmoitettava ero rekisteröitäväksi kahden viikon kuluessa siitä, kun hän teki ilmoituksen. Lisäksi tilintarkastajan on annettava Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalle selvitys eroamisesta ja sen syistä.

## 10 §

*Tilintarkastajan erottaminen ja eroaminen*

Tilintarkastaja voi erota toimestaan kesken toimikauden ilmoittamalla erosta yhteisölle tai säätiölle. Tilintarkastajan on ilmoitettava ero rekisteröitäväksi kahden viikon kuluessa siitä, kun hän teki ilmoituksen. Lisäksi tilintarkastajan on annettava Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalle selvitys eroamisesta ja esitettävä sille perusteltu syy.

## 13 a §

*Ilmoitusvelvollisuus säännösten tai määräysten vastaisesta menettelystä*

Jos 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettun tilintarkastuksen aikana tulee ilmi seikkoja, joiden perusteella yhteisön tai säätiön tilintarkastaja epäilee sellaista säännösten tai viranomaismääräysten vastaista menettelyä, josta tilintarkastajan on hyvää tilintarkastustapaa noudattaakseen ilmoitettava tarkastuksen kohteelle, on tilintarkastajan tehtävä ilmoitus ja pyydettävä tarkastuksen kohdetta ilman aiheetonta viivästystä tutkimaan asia ja toteuttamaan asianmukaiset toimenpiteet menettelyyn puuttumiseksi ja sen toistumisen estämiseksi.

Jos tilintarkastuksen kohde ei ryhdy 1 momentissa tarkoitettuihin toimiin eikä asia ole vähäinen, tilintarkastajan on tehtävä ilmoitus suomalaiselle viranomaiselle, joka on toimivaltainen tutkimaan kyseisten säännösten tai määräysten vastaisen menettelyn.

Edellä 2 momentissa tarkoitettuun ilmoitukseen sovelletaan, mitä viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetussa laissa (621/1999) säädetään salassa pidettävistä viranomaisen asiakirjoista.

Mitä 1 ja 2 momentissa säädetään, ei sovelleta, jos epäily on sellainen, että tilintarkastajan tulee tehdä siitä rahanpesun ja terrorismin rahoittamisen estämisestä ja selvittämisestä annetun lain (503/2008) mukainen ilmoitus.

25 §

*Tilintarkastajan esteellisyys*

Tilintarkastaja ei ole 24 §:ssä tarkoitetulla tavalla riippumaton ainakaan jos:

8) *julkisen* kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön tilintarkastajaksi valittu luonnollinen henkilö tai tilintarkastajaksi valitun tilintarkastusyhteisön päävastuullinen tilintarkastaja on ottanut vastaan 1 tai 2 kohdassa tarkoitetun tehtävän kyseisessä yhteisössä ja tällaiseen tehtävään siirtymisestä on kulunut vähemmän kuin kaksi vuotta.

25 §

*Tilintarkastajan esteellisyys*

Tilintarkastaja ei ole 24 §:ssä tarkoitetulla tavalla riippumaton ainakaan jos:

8) *säännellyllä markkinalla* kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön tilintarkastajaksi valittu luonnollinen henkilö tai tilintarkastajaksi valitun tilintarkastusyhteisön päävastuullinen tilintarkastaja on ottanut vastaan 1 tai 2 kohdassa tarkoitetun tehtävän kyseisessä yhteisössä ja tällaiseen tehtävään siirtymisestä on kulunut vähemmän kuin kaksi vuotta.

26 §

*Tilintarkastajan salassapitovelvollisuus*

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

Salassapitovelvollisuus ei kuitenkaan koske seikkaa:

- 1) josta tilintarkastajan on ilmoitettava tai lausuttava lain nojalla;
- 2) jonka ilmaisemiseen se, jonka hyväksi salassapitovelvollisuus on säädetty, antaa suostumuksensa;
- 3) jonka viranomainen, tuomioistuin, tässä laissa tarkoitettu valvontaelin tai muu henkilö on lain perusteella oikeutettu saamaan tietoonsa; tai
- 4) joka on tullut yleiseen tietoon.

26 §

*Tilintarkastajan salassapitovelvollisuus*

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

Salassapitovelvollisuus ei kuitenkaan koske seikkaa:

- 1) josta tilintarkastajan on ilmoitettava tai lausuttava lain nojalla;
- 2) jonka ilmaisemiseen se, jonka hyväksi salassapitovelvollisuus on säädetty, antaa suostumuksensa;
- 3) jonka viranomainen, tuomioistuin, tässä laissa tarkoitettu valvontaelin tai muu henkilö on lain perusteella oikeutettu saamaan tietoonsa; tai
- 4) joka on tullut yleiseen tietoon.

*Salassapitovelvollisuuden estämättä tilintarkastaja voi ilmoittaa säännösten tai viranomaismääräysten vastaista menettelyä koskevan epäilyn viranomaiselle. Ilmoitukseen sovelletaan, mitä viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetussa laissa säädetään salassa pidettävistä viranomaisen asiakirjoista.*

5 luku

**Julkisen kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön tilintarkastajaa koskevat erityissäännökset**

27 §

*Toimikausien enimmäisaika*

*Julkisen kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön tilintarkastajan peräkkäisten toimikausien yhteenlaskettu kesto voi olla enintään seitsemän vuotta.*

---

28 §

*Yhteisön hallitukselle annettavat tiedot*

*Julkisen kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön tilintarkastajan on annettava yhteisön hallitukselle vuosittain:*

---

29 §

*Hallintoa ja toimintaa koskevien tietojen julkistaminen*

*Julkisen kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön tilintarkastajan on julkistettava vuosittain tietoja tilintarkastusyhteisön oikeudellisesta rakenteesta, omistussuhteista, taloudesta ja tilintarkastusasiakkaista sekä tilintarkastusyhteisön hallinnosta, laadunvarmistusjärjestelmästä ja riippumattomuusohjeista. Julkistettavista tiedoista säädetään tarkemmin valtioneuvoston asetuksella.*

---

5 luku

**Säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön tilintarkastajaa koskevat erityissäännökset**

27 §

*Toimikausien enimmäisaika*

*Säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön tilintarkastajan peräkkäisten toimikausien yhteenlaskettu kesto voi olla enintään seitsemän vuotta.*

---

28 §

*Yhteisön hallitukselle annettavat tiedot*

*Säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön tilintarkastajan on annettava yhteisön hallitukselle vuosittain:*

---

29 §

*Hallintoa ja toimintaa koskevien tietojen julkistaminen*

*Säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön tilintarkastajan on julkistettava vuosittain tietoja tilintarkastusyhteisön oikeudellisesta rakenteesta, omistussuhteista, taloudesta ja tilintarkastusasiakkaista sekä tilintarkastusyhteisön hallinnosta, laadunvarmistusjärjestelmästä ja riippumattomuusohjeista. Julkistettavista tiedoista säädetään tarkemmin valtioneuvoston asetuksella.*

---

37 §

*Tilintarkastajarekisteri*

Tilintarkastajarekisteriin merkitään tiedot myös muussa kuin ETA-valtiossa hyväksytystä ja rekisteröidystä tilintarkastajasta, joka antaa tilintarkastuskertomuksen muussa kuin ETA-valtiossa rekisteröidyn yhteisön tilinpäätöksestä tai konsernitilinpäätöksestä sekä toimintakertomuksesta, kun yhteisön arvopaperi on *arvopaperimarkkinain* 1 luvun 3 §:ssä tarkoitetun *julkisen kaupankäynnin kohteena*. Rekisteröitävän tilintarkastajan on lisäksi täytettävä valtioneuvoston asetuksella tarkemmin säädettävät ammattitaitoa, tilintarkastusyhteisön hallintoa, tilintarkastuksen suorittamista ja tietojen julkistamista koskevat edellytykset. Edellä tarkoitettu rekisteröinti ei koske tilintarkastajaa sellaisessa yhteisössä, jonka arvopapereista *julkisen kaupankäynnin kohteena* on vain sellaisia *muun kuin oman pääoman ehtoisia* arvopapereita, joiden yksikkökohtainen nimellisarvo tai kirjanpidollinen vasta-arvo on vähintään 50 000 euroa tai tätä liikkeeseenlaskupäivänä vastaava määrä muussa valuutassa.

37 §

*Tilintarkastajarekisteri*

Tilintarkastajarekisteriin merkitään tiedot myös muussa kuin ETA-valtiossa hyväksytystä ja rekisteröidystä tilintarkastajasta, joka antaa tilintarkastuskertomuksen muussa kuin ETA-valtiossa rekisteröidyn yhteisön tilinpäätöksestä tai konsernitilinpäätöksestä sekä toimintakertomuksesta, kun yhteisön arvopaperi on *kaupankäynnistä rahoitusvälineillä annetun lain* 1 luvun 2 §:ssä tarkoitetussa *pörssissä*. Rekisteröitävän tilintarkastajan on lisäksi täytettävä valtioneuvoston asetuksella tarkemmin säädettävät ammattitaitoa, tilintarkastusyhteisön hallintoa, tilintarkastuksen suorittamista ja tietojen julkistamista koskevat edellytykset. Edellä tarkoitettu rekisteröinti ei koske tilintarkastajaa sellaisessa yhteisössä, jonka arvopapereista *kaupankäynnin kohteena pörssissä* on vain sellaisia *muuta kuin osakesidonnaisia* arvopapereita, joiden yksikkökohtainen nimellisarvo tai kirjanpidollinen vasta-arvo on vähintään 50 000 euroa tai tätä liikkeeseenlaskupäivänä vastaava määrä muussa valuutassa.

40 §

*Tilintarkastajien valvonta ja laaduntarkastus*

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta valvoo KHT-tilintarkastajien ja KHT-yhteisöjen laadunvarmistusta. Valvoessaan tilintarkastajien laadunvarmistusta lautakunta:

1) määrää tilintarkastajan laaduntarkastukseen enintään kuuden vuoden välein tai jos on kyse tilintarkastajasta, joka tarkastaa *julkisen kaupankäynnin kohteena* olevaa yhteisöä, enintään kolmen vuoden välein;

40 §

*Tilintarkastajien valvonta ja laaduntarkastus*

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta valvoo KHT-tilintarkastajien ja KHT-yhteisöjen laadunvarmistusta. Valvoessaan tilintarkastajien laadunvarmistusta lautakunta:

1) määrää tilintarkastajan laaduntarkastukseen enintään kuuden vuoden välein tai jos on kyse tilintarkastajasta, joka tarkastaa *säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena* olevaa yhteisöä, enintään kolmen vuoden välein;

## 47 §

*Valvontaelinten välinen tietojenvaihto ja muu yhteistyö*

Mitä edellä 1 momentissa säädetään, koskee myös valvonnan kannalta tarpeellisten asiakirjojen toimittamista muun kuin ETA-valtion vastaavalle valvontaelimelle, jos:

1) asiakirjat liittyvät tilintarkastukseen sellaisessa yhteisössä, joka laatii konsernitilinpäätöksen kyseisessä valtiossa tai jonka arvopaperit on kyseisessä valtiossa otettu *arvopaperimarkkinalain 1 luvun 3 §:ssä tarkoitettua julkista kaupankäyntiä vastaavan kaupankäynnin kohteeksi*;

## 47 §

*Valvontaelinten välinen tietojenvaihto ja muu yhteistyö*

Mitä edellä 1 momentissa säädetään, koskee myös valvonnan kannalta tarpeellisten asiakirjojen toimittamista muun kuin ETA-valtion vastaavalle valvontaelimelle, jos:

1) asiakirjat liittyvät tilintarkastukseen sellaisessa yhteisössä, joka laatii konsernitilinpäätöksen kyseisessä valtiossa tai jonka arvopaperit on kyseisessä valtiossa otettu *kaupankäynnin kohteeksi kaupankäynnistä rahoitusvälineillä annetun lain 1 luvun 2 §:ssä tarkoitettua säänneltyä markkinaa vastaavalta markkinalla*;

## 51 §

*Vahingonkorvausvelvollisuus*

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

Jos tilintarkastajana on tilintarkastusyhtei-

## 51 §

*Vahingonkorvausvelvollisuus*

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

*Edellä 1 momentista poiketen tilintarkastaja on velvollinen korvaamaan 13 a §:n 2 momentissa ja 26 §:n 3 momentissa tarkoitettulla ilmoituksella aiheutetun taloudellisen vahingon ainoastaan, jos tilintarkastaja on aiheuttanut vahingon antamalla tahallisesti tai törkeästi huolimattomuudesta virheellisiä tietoja epäilyn perusteena olevista seikoista.*

Jos tilintarkastajana on tilintarkastusyhtei-

sö, vastaavat vahingosta yhteisö sekä se, jolla on päävastuu tilintarkastuksen toimittamisesta.

Vahingonkorvauksen sovittelusta sekä korvausvastuun jakaantumisesta kahden tai useamman korvausvelvollisen kesken *on voimassa, mitä vahingonkorvauslain 2 ja 6 luvussa säädetään.*

sö, vastaavat vahingosta yhteisö sekä se, jolla on päävastuu tilintarkastuksen toimittamisesta.

Vahingonkorvauksen sovittelusta sekä korvausvastuun jakaantumisesta kahden tai useamman korvausvelvollisen kesken *säädetään vahingonkorvauslaissa (412/1974).*

Tämä laki tulee voimaan \_\_\_\_\_ päivänä  
kuuta 20 .

Lain 13 a §:ää sovelletaan \_\_\_\_\_ päivänä  
kuuta 20 tai sen jälkeen alkaneen tilikauden  
tilintarkastukseen.