

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi tilintarkastuslain 6 §:n muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan tilintarkastuslakia muutettavaksi niin, että ammattikorkeakoulututkinto saatetaan HTM-tilintarkastajaksi hyväksyttäessä vaadittavaksi perustutkinnoksi. Ammattikorkeakoulututkinto rinnastettaisiin

tältä osin muihin korkeakoulututkintoihin.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan mahdollisimman pian sen jälkeen kun se on hyväksytty ja vahvistettu.

PERUSTELUT

1. Nykyinen tilanne ja ehdotetut muutokset

1.1. Voimassa olevat KHT- ja HTM-tilintarkastajien perustutkinto- ja opintovaatimukset

KHT-tilintarkastajaksi hyväksyminen edellyttää tilintarkastuslain (936/1994) 4 §:n mukaan ylempää korkeakoulututkintoa. KHT-tilintarkastajista 94 % on suorittanut ylempään tai alemman korkeakoulututkinnon. HTM-tilintarkastajaksi hyväksyminen puolestaan edellyttää vähintään alempaa korkeakoulututkintoa. Vuoden 1996 loppuun saakka merkonomien tutkinto ja siihen liittyvät opinnot otettiin huomioon HTM-tilintarkastajaksi hyväksyttäessä. HTM-tilintarkastajista lähes puolet on suorittanut ylempään tai alemman korkeakoulututkinnon.

KHT- ja HTM-tutkintoihin vaadittavista opinnoista annettu kauppa- ja teollisuusministeriön päätös (1325/1996) on tullut voimaan 1 päivänä tammikuuta 1997. Päätös sisältää määräykset laskentatoimen ja oikeustieteen sekä muiden oppiaineiden opinnoista.

1.2. Ammattikorkeakoulututkinto korkeakoulututkintojen järjestelmässä

Yliopistolain (645/1997) 7 §:n 1 momentin mukaan yliopistoissa voidaan suorittaa alempia ja ylempiä korkeakoulututkintoja sekä

tieteellisiä, taiteellisia ja ammatillisia jatkotutkintoja. Yliopistossa suoritettavista tutkinnoista säädetään tarkemmin asetuksella (7 §:n 3 momentti). Ammattikorkeakouluopinnoista annetun lain (255/1995) 2 §:n 1 momentin nojalla ammattikorkeakoulututkinto on korkeakoulututkinto sen mukaan kuin asetuksella tarkemmin säädetään.

Ammattikorkeakoulut ovat osa korkeasteen koulutusjärjestelmää. Korkeakoulututkintojen järjestelmästä annetun asetuksen (464/1998) 1 §:n mukaan korkeakoulututkinnot ja ylempät korkeakoulututkinnot jatkotutkintoihin; maanpuolustuskorkeakoulun tutkinnot ja upseerin tutkinnot jatkotutkintoihin; sekä ammattikorkeakouluissa ja väliaikaisissa ammattikorkeakouluissa suoritettavat tutkinnot.

Ammattikorkeakoulututkinnot muodostavat oman korkeakoulututkintojen ryhmänsä alempien ja ylempien korkeakoulututkintojen ohella. Asetuksen 10 §:ssä säädetään tutkinnon tuottamasta kelpoisuudesta julkiseen virkaan tai tehtävään. Jos julkiseen virkaan tai tehtävään vaaditaan korkeakoulututkinto, korkeakoulussa suoritettu tutkinto, korkeakoulun loppututkinto tai alempi korkeakoulututkinto, tämän kelpoisuusvaatimuksen täyttää myös henkilö, joka on suorittanut ammattikorkeakoulututkinnon (10 §:n 1 momentin 1 kohta).

Ammattikorkeakouluja on Suomessa kaik-

kiaan 33. Niissä opiskelun aloittaa vuosittain noin 24 000 uutta opiskelijaa. Ammattikorkeakoulut on muodostettu aikaisemmin opisto- ja ammatillisen korkea-asteen koulutusta antaneista oppilaitoksista. Niiden tarjoamat koulutusalat ovat: tekniikka ja liikenne; kauppa ja hallinto; luonnonvara-ala; matkailu-, ravitsemis- ja talousala; sosiaali- ja terveysala; kulttuuriala; sekä humanistinen ja opetusala.

Vuoteen 2000 mennessä Suomeen syntyy asteittain ammattikorkeakouluista muodostuva korkeakoulutuksen ei-yliopistollinen sektori ja kaikki ammatillisen korkea-asteen ja suurin osa opistoasteen koulutuksesta kehitetään ammattikorkeakouluopetuksiksi. Samalla poistuu opistoasteen koulutus nyky-muodossaan.

Ammattikorkeakouluopintojen sisällöstä säädetään ammattikorkeakouluopinnoista annetussa laissa. Tarkempia säännöksiä on näitä opintoja koskevassa asetuksessa (256/1995). Laki ja asetus tulivat voimaan 8 päivänä maaliskuuta 1995. Lain 2 §:n mukaan ammattikorkeakoulututkintoon johtavien opintojen tarkoituksena on työelämän ja sen asettamien vaatimusten pohjalta antaa tarpeelliset tiedolliset ja taidolliset valmiudet toimia asiantuntijatehtävissä.

Ammattikorkeakoulututkintoon johtavat opinnot järjestetään koulutusohjelmoina, joissa voi olla suuntautumisvaihtoehtoja. Opetusministeriö vahvistaa koulutusohjelmat ammattikorkeakoulun esityksestä.

Ammattikorkeakoulututkintoihin johtaviin opintoihin kuuluu perus- ja ammattiopintoja, vapaasti valittavia opintoja, ammattitaitoa edistävää harjoittelua sekä oppinnäytetyö. Opintojen laajuus on 120, 140 tai 160 opintoviikkoa. Talouden ja hallinnon koulutusohjelmissa ammattikorkeakouluopintojen laajuus on 140 opintoviikkoa. Erityisestä syystä opetusministeriö voi vahvistaa opintojen laajuuden 160 opintoviikkoa laajemmaksi. Ammatillisten erikoistumisopintojen laajuus on 20–40 opintoviikkoa, jollei opetusministeriö erityisestä syystä vahvista tätä laajempia opintoja.

1.3. Suomalainen ammattikorkeakoulututkinto ja Euroopan unionin säännökset

Tilintarkastuslain säätäminen, tilintarkastusasetuksen (1379/1994) antaminen sekä kauppa- ja teollisuusministeriön päätökset

tilintarkastajista ovat osa lainsäädännön ja alemmanasteisten normien harmonisointia Euroopan yhteisöjen säädösten mukaisiksi. Perustana on kahdeksas neuvoston direktiivi 84/253/ETY. Vain sellainen henkilö tai yhteisö, joka täyttää tämän direktiivin mukaiset tilintarkastajien hyväksymistä ja kelpoisuutta koskevat vaatimukset, saa tarkastaa neljännessä neuvoston direktiivissä 78/660/ETY tarkoitetut tilinpäätökset ja seitsemännessä neuvoston direktiivissä 83/349/ETY tarkoitetut konsernitilinpäätökset.

Kahdeksannen neuvoston direktiivin (jäljempänä *direktiivi*) 4 artiklan mukaan luonnollinen henkilö voidaan hyväksyä suorittamaan direktiivissä tarkoitettujen asiakirjojen lakisäätteistä tarkastusta vasta, kun hän on korkeakoulukelpoisuuden saavutettuaan suorittanut teoreettisen koulutusohjelman mukaiset opinnot ja vaadittavan käytännön harjoittelun sekä suorittanut valtion järjestämän tai tunnustaman ammatillisen tutkinnon, joka on korkeakoulun loppututkinnon tasoinen. Ammatillisen tutkinnon on taattava tarpeellinen teoreettinen perehtyneisyys tilinpäätösasiakirjojen tarkastuksen kannalta tärkeisiin oppiaineisiin sekä taito soveltaa tällaista tietoa käytännössä (5 artikla).

Tutkintoon sisältyvän teoreettisen tiedon kokeen tulee 6(a) artiklan mukaan käsittää seuraavat oppiaineet: tilintarkastus, tilinpäätösanalyysi, yleinen laskentatoimi, konsernitilinpäätös, liikekirjanpito ja sisäinen laskentatoimi, sisäinen tarkastus, tilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksen laatimista ja taseen erien arvostusta sekä tuloksen käsittelyä koskevat säännöt sekä tilinpäätösasiakirjojen lakisäätteistä tarkastusta ja tilintarkastuksen suorittamista koskevat oikeudelliset ja ammatilliset säännöt. Direktiivin 6(b) artiklassa on lueteltu oppiaineet, jotka on tarkastuksen edellyttämässä laajuudessa sisällytettävä teoreettisen tiedon kokeeseen. Näitä oppiaineita ovat yhtiölainsäädäntö, konkurssia ja muita vastaavia menettelyjä koskeva lainsäädäntö, verolainsäädäntö, siviili- ja kauppaoikeus, työlainsäädäntö sekä sosiaalivakuutusta koskevat säännökset, tietojärjestelmät ja tietojenkäsittelyoppi, liiketalous, kansantalous ja rahoitus, matematiikka ja tilastotiede sekä yrityksen taloushallinnon peruseriaatteen.

Jäsenvaltio voi kuitenkin mainituista 5 ja 6 artiklasta poiketen säätää, että henkilö, joka on suorittanut korkeakoulututkinnon tai vastaavan tutkinnon tai jolla on korkeakoulussa suoritettu arvosana tai vastaava arvosana

yhdessä tai useammassa 6 artiklassa tarkoitettussa oppiaineessa, voidaan vapauttaa teoreettisen tiedon kokeesta niiden oppiaineiden osalta, jotka sisältyvät kyseiseen tutkintoon tai arvosanaan (7(1) artikla). Direktiivin 7(2) artiklan nojalla jäsenvaltio voi 5 artiklasta poiketen säätää, että henkilö, jolla on korkeakoulussa suoritettu arvosana 6 artiklassa tarkoitettussa oppiaineessa, voidaan vapauttaa teoreettisen tiedon soveltamistaidon kokeesta näiden oppiaineiden osalta, jos hän on suorittanut niissä käytännön harjoittelun, josta on osoituksena valtion tunnustama tutkinto tai todistus.

Direktiivin mukaan tilintarkastajan hyväksymiseen vaadittavat opintovaatimukset ja tilintarkastajan ammattitutkinto liittyvät yhteen. Direktiivi on laadittu siten, että tilintarkastajan ammattitutkinto on korkeakoulun loppututkinnon tasoinen ja että ennen tutkintoa on suoritettava teoreettisen koulutusohjelman mukaiset opinnot ja vaadittava käytännön harjoittelu.

Direktiivin vaatimusten lisäksi jäsenvaltioilla, kuten Suomella, on kansallisista ratkaisuista johtuvia vaatimuksia. Yhteistä eri maiden järjestelmille on kuitenkin se, että korkeakouluopinnot ja tilintarkastajan ammattitutkinto liittyvät läheisesti yhteen. Useissa valtioissa opinnot tähtäävät nimenomaisesti loppututkinnon eli tilintarkastajan ammattitutkinnon suorittamiseen. Suomessa on kuitenkin omaksuttu järjestelmä, jossa tilintarkastajan ammattitutkinto ei ole korkeakoulun loppututkinto, vaan käytännön valmiuksia testaava tutkinto.

Suomessa ammattikorkeakoulututkinto on korkeakoulututkintojen järjestelmästä annetun asetuksen mukaisesti korkeakoulututkinto. Ammattikorkeakoulututkinnon mukainen kelpoisuus vastaa tietyissä tilanteissa alemman korkeakoulututkinnon tuottamaa kelpoisuutta. Mainitun asetuksen 10 §:n 1 momentin mukaan, kun julkiseen virkaan tai tehtävään vaaditaan korkeakoulututkinto, korkeakoulussa suoritettu tutkinto, korkeakoulun loppututkinto tai alempi korkeakoulututkinto, myös henkilö, jolla on ammattikorkeakoulututkinto, täyttää tämän kelpoisuusvaatimuksen. Jos taas kelpoisuusvaatimuksena on ylempi korkeakoulututkinto, vaatimuksen täyttää ylemmän korkeakoulututkinnon lisäksi tohtorin tutkinnon tai jatkotutkintoihin kuuluvan lisensiaatin tutkinnon suorittanut henkilö, mutta ei alemman korkeakoulututkinnon eikä ammattikorkeakoulututkinnon

suorittanut henkilö (10 §:n 2 momentti).

Tilintarkastuslain 6 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan kelpoisuusvaatimuksena HTM-tilintarkastajaksi hyväksyttäessä on, että hakijalla on vähintään alempi korkeakoulututkinto. Edellä esitetty tarkoittaa analogisesti, että perustutkintoa koskevan vaatimuksen täyttäisi myös henkilö, jolla on ammattikorkeakoulututkinto. Toisaalta KHT-tilintarkastajaksi hyväksyminen edellyttää perustutkinnon osalta ylempää korkeakoulututkintoa (4 §:n 1 momentin 3 kohta). Alemman korkeakoulututkinnon tai ammattikorkeakoulututkinnon suorittanut henkilö ei siten täyttäisi tätä vaatimusta.

1.4. Ammattikorkeakouluopinnot soveltuvuus HTM-tutkintoon vaadittaviksi opinnoiksi

Suomessa kahdeksannen neuvoston direktiivin opintoja koskevat vaatimukset on saatettu voimaan KHT- ja HTM-tutkintoihin vaadittavista opinnoista annetulla kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksellä. Ammattikorkeakouluopinnot vastaavuukseltaan HTM-tutkintovaatimuksiin on selvitetty kauppa- ja teollisuusministeriössä keväällä 1999 kyselytutkimuksella, jossa oli kohteena kaikki Suomen 33 ammattikorkeakoulua. Lähtökohtana oli edellä mainittu ministeriön päätös. Siihen perustuen selvitettiin, täyttääkö ammattikorkeakoulujen opintotarjonta laajuudeltaan (opintoviikkoina mitattuna) HTM-tutkintoon vaadittavat laskentatoimen, oikeustieteen ja muut opinnot.

Selvityksen tulosten mukaan HTM-tutkintoon vaadittavien, ministeriön päätöksen mukaisten opintojen tarjonta on valmiina kahdessa ammattikorkeakoulussa. Tilintarkastusta lukuun ottamatta päätöksessä tarkoitettuja opintoja tarjoavat myös 13 muuta ammattikorkeakoulua. Ne ovat, kahta lukuun ottamatta, ilmoittaneet mahdollisuutensa täydentää puuttuvaa opintotarjontaa. Näiden lisäksi viisi ammattikorkeakoulua on ilmoittanut mahdollisuutensa opintotarjonnan laajentamiseen ministeriön päätöstä vastaavaksi.

1.5. Ehdotettu muutos

Edellä esitetyn perusteella ehdotetaan tilintarkastuslain 6 §:n 1 momentin 3 kohtaa muutettavaksi niin, että ammattikorkeakoulututkinto saatetaan HTM-tilintarkastajaksi hyväksyttäessä vaadittavaksi perustutkinnoksi.

Ammattikorkeakoulutukinto rinnastettaisiin tältä osin muihin korkeakoulututkintoihin.

2. Esityksen vaikutukset

Esityksellä ei vaikuteta viranomaisten keskinäisiin toimivaltasuhteisiin eikä sillä ole organisatorisia vaikutuksia. Esityksellä ei ole välittömiä valtiontaloudellisia vaikutuksia.

HTM-tutkintoon hakeutuneiden määrä on viime vuosina laskenut noin 75 % siitä, mitä se oli ennen kuin alempi korkeakoulutukinto asetettiin vähimmäisedellytykseksi HTM-tarkastajalle vuoden 1994 tilintarkastuslaissa. Ammattikorkeakoulututkinnon rinnastaminen alempaan korkeakoulutukintoon on omiaan edistämään tutkintoon hakeutumista ja siten lisäämään HTM-tilintarkastajien määrää.

3. Asian valmistelu

Kauppa- ja teollisuusministeriö asetti 13 päivänä marraskuuta 1998 työryhmän, jonka tehtävänä oli selvittää, miten ammattikorkeakouluopinnoista annetun lain mukaisissa korkeakouluissa suoritettavat tutkinnot ja opinnot soveltuvat HTM-tilintarkastajan hyväksymistä koskeviksi vaatimuksiksi. Työryhmän oli tarvittaessa määriteltävä uudet perustutkinto- ja opintovaatimukset sekä tehtävä niiden käyttöön ottamista koskevat tarpeelliset toimenpide-ehdotukset. Niin ikään

työryhmän tuli tehdä tarvittavat säädösehdotukset.

Työryhmän raportti lähetettiin lausunto-kierrokselle kesällä 1999 (HTM-tilintarkastaja ja ammattikorkeakoulutukinto – Kauppa- ja teollisuusministeriön työryhmä- ja toimikuntaraportteja 6/1999). Seuraavat tahot antoivat lausunnon: Ammattikorkeakoulujen rehtorineuvosto, HTM-tilintarkastajat, Keskuskauppakamari, KHT-yhdistys, Kirjanpito-toimistojen liitto, opetusministeriö, Suomen Yrittäjät, Svenska Handelshögskolan, Tampereen yliopisto, Teollisuuden ja Työnantajien Keskusliitto, työministeriö, Vaasan yliopisto ja valtiovarainministeriö. Annetuissa lausunnoissa suhtauduttiin pääosin myönteisesti työryhmän ehdottamiin muutoksiin. Esitys perustuu työryhmän ehdotuksiin.

4. Voimaantulo

Laki ehdotetaan tulevaksi voimaan mahdollisimman pian sen jälkeen kun se on hyväksytty ja vahvistettu. Siten ammattikorkeakoulututkinnon suorittaneet voisivat ottaa osaa vuonna 2000 pidettäviin HTM-tutkintokokeisiin, jos he täyttävät muut edellytykset kokeeseen osallistumiselle.

Edellä esitetyn perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

Laki**tilintarkastuslain 6 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan 28 päivänä lokakuuta 1994 annetun tilintarkastuslain (936/1994) 6 §:n 1 momentin 3 kohta seuraavasti:

6 §

*Kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja ja
 tilintarkastusyhteisö*

Tämän lain 33 §:ssä tarkoitettu kauppa-
 kamarin tilintarkastusvaliokunta hyväksyy
 hakemuksesta tilintarkastajaksi luonnolli-
 sen henkilön, joka ei toiminnallaan ole

osoittanut olevansa sopimaton tilintarkasta-
 jan tehtävään ja joka:

 3) on suorittanut korkeakoulututkinnon;

 Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta .

Helsingissä 26 päivänä marraskuuta 1999

Tasavallan Presidentti

MARTTI AHTISAARI

Kauppa- ja teollisuusministeri *Erkki Tuomioja*

Laki

tilintarkastuslain 6 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan 28 päivänä lokakuuta 1994 annetun tilintarkastuslain (936/1994) 6 §:n 1 momentin 3 kohta seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

6 §

6 §

Kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja ja tilintarkastusyhteisö

Kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja ja tilintarkastusyhteisö

Tämän lain 33 §:ssä tarkoitettu kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta hyväksyy hakemuksesta tilintarkastajaksi luonnollisen henkilön, joka ei toiminnallaan ole osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään ja joka:

Tämän lain 33 §:ssä tarkoitettu kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta hyväksyy hakemuksesta tilintarkastajaksi luonnollisen henkilön, joka ei toiminnallaan ole osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään ja joka:

3) on suorittanut *alemman* korkeakoulututkinnon;

3) on suorittanut korkeakoulututkinnon;

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta .

Kauppa- ja teollisuusministeriön päätös

KHT- ja HTM-tutkintoihin vaadittavista opinnoista annetun kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksen muuttamisesta

Kauppa- ja teollisuusministeriö on muuttanut KHT- ja HTM-tutkintoihin vaadittavista opinnoista 23 päivänä joulukuuta 1996 annetun kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksen (1325/1996) 5 §:n johdantokappaleen, 6 §:n johdantokappaleen sekä 7—9 §:n seuraavasti:

5 §

HTM-tutkintoon edellytettävät laskentatoimen opinnot

HTM-tutkintoon hyväksymisen edellytyksenä on, että hakijalla on vähintään 35 opintoviikon laajuiset laskentatoimen opinnot, joihin sisältyy kauppatieteellisistä tutkinnoista annetun asetuksen mukainen aineopintokokonaisuus, tai vastaavan laajuiset laskentatoimen opinnot ammattikorkeakouluista annetun asetuksen (256/1995) mukaisesti, seuraavasti:

hintään 15 opintoviikon laajuiset kauppa- ja taloustieteelliset yleisopinnot, tai vastaavan laajuiset ammattikorkeakouluista annetun asetuksen mukaiset opinnot, seuraavista aiheista:

- 1) liiketalous;
- 2) kansantalous;
- 3) talousmatematiikka;
- 4) tilastotiede; sekä
- 5) tietojenjärjestelmätiede.

8 §

Hakijan hyväksi luettavat muut opinnot

Tässä päätöksessä tarkoitettujen kauppatieteellisistä tutkinnoista annetun asetuksen mukaisten opintojen lisäksi hakijan hyväksi voidaan lukea

1) muita vastaavia opintoja tai arvosanoja yliopistossa Suomessa tai muussa maassa, jos ne KHT-tutkintoon hyväksyttäessä laajuudeltaan ja sisällöltään vastaavat 2—4 §:ssä tarkoitettuja opintoja; sekä

2) muita vastaavia opintoja tai arvosanoja yliopistossa tai ammattikorkeakoulussa Suomessa tai muussa maassa, jos ne HTM-tutkintoon hyväksyttäessä vastaavat 5—7 §:ssä tarkoitettuja opintoja.

6 §

HTM-tutkintoon edellytettävät oikeustieteen opinnot

HTM-tutkintoon hyväksymisen edellytyksenä on, että hakijalla on vähintään 15 opintoviikon laajuiset oikeustieteen opinnot, joihin sisältyy kauppatieteellisistä tutkinnoista annetun asetuksen mukainen perusopintokokonaisuus, tai vastaavan laajuiset oikeustieteen opinnot ammattikorkeakouluista annetun asetuksen mukaisesti, seuraavasti:

7 §

HTM-tutkintoon edellytettävät muut opinnot

HTM-tutkintoon hyväksymisen edellytyksenä on, että hakijalla on kauppatieteellisistä tutkinnoista annetun asetuksen mukaiset vä-

9 §

Vaatimusten täyttymisen osoittaminen

KHT- tai HTM-tutkintoon hakevan henkilön tulee osoittaa, että hän täyttää tässä päätöksessä tarkoitettujen opintovaatimukset esittämällä kauppatieteellisistä tutkinnoista ane-

tun asetuksen mukaista opetusta antavan yliopiston tai ammattikorkeakouluopinnoista annetun asetuksen mukaista opetusta antavan ammattikorkeakoulun laatima todistus hakijan suorittamien opintojen laajuudesta, sisällöstä, ajankohdasta, suorituspaikasta sekä

siitä, että hakijan opinnot vastaavat tämän päätöksen mukaisia opintovaatimuksia.

Tämä päätös tulee voimaan päivänä kuu-
ta 2000.