

TYÖNEUVOSTO

LAUSUNTO

TN 1349-98

PL 32

00023 VALTIONEUVOSTO

puh. 09 - 645 593

7.5.1998

11/1997

Lausunnonpyytäjä: Uudenmaan työsuojelupiirin työsuojelutoimisto

Asia: Työaikalain (605/1996) soveltaminen tilintarkastajien työhön

Työnantaja: X Oy Ab

## Lausuntopyyntö

Uudenmaan työsuojelupiiri on pyytänyt työneuvostolta lausuntoa Suomen Ekonomiliiton lausuntopyynnön perusteella siitä, onko X Oy Ab:n teettämään työhön sovellettava työaikalakia. Suomen Ekonomiliitto on puolestaan asiakirjojen perusteella pyytänyt lausuntoa nimenomaan siitä, onko tilintarkastajien työ työaikalain alaista ja sovelletaanko tilintarkastajien työhön junior-, senior-, manager- ja senior manager-tarkastajina työaikalakia. Työneuvostolle toimitetuista asiakirjoista on ilmennyt muun muassa seuraavaa.

### 1. Yhtiön toimintaympäristö

X Oy Ab:n palveluksessa työskentelee noin 320 henkilöä, joista suurin osa on ekonomin tutkinnon suorittaneita tilintarkastajia. Vuoden 1997 alussa X Oy Ab:n palveluksessa on ollut 300 tilintarkastajaa, joista osakkaita on 45, muita KHT-tilintarkastajia (manager, senior manager) 65, juniiori- ja senioritilintarkastajia 170 sekä hallinnossa 40 henkilöä. X Oy Ab:n omistavat yhtiössä työskentelevät 45 osakasta.

X Oy Ab:lla on Suomessa P:n pääkonttorin lisäksi 11 paikkakunnalla konttoreita, joissa työskentelee lähes kolmannes työntekijöistä eli 97 henkilöä. Sivutoimistojen koot vaihtelevat R:n 31 hengen yksiköstä yhden henkilön konttoriin S:ssä. Toimisto on palkannut viimeisen parin vuoden aikana noin 100 uutta työntekijää, joista valtaosa on vastavalmistuneita ekonomieja maan eri kauppakorkeakouluista ja vastaavista yliopistojen tiedekunnista.

Yhtiön hallinnollinen organisaatio koostuu toimitusjohtajan ja johtoryhmän alaisuudessa toimivista liiketoimintayksiköistä (jaokset) sekä erityispalveluista (6 jaosta) ja esikunnista (3 kpl). Jokainen tarkastaja kuuluu jaokseen. P:ssä on 5 tilintarkastusjaosta sekä 7 erityisosaamisjaosta. R:ssä jaoksia on kaksi ja muualla Suomessa sivutoimisto toimii yhtenä jaoksena. Jaoksen vetäjä toimii muodollisena esimiehenä. Erityisosaamisjaoksissa on asiakirjojen laatimishetkellä työskennellyt 60 tarkastajaa.

## 2. Työsopimuksista

Asiakirjojen mukaan työnantaja ilmoitti joulukuussa 1996 uusivansa kaikki työsopimukset, koska Suomi uusi työaikalakinsa 23.11.1996 EU-direktiivien edellyttämälle tasolle. Työnantajan on todettu katsoneen, että uusi työaikalaki vaikutti työsopimusehtoihin siten, että valtaosaan tarkastajista ei enää sovellettaisi työaikalakia lain 2.1 §:n 3 kohdan perusteella, koska valtaosa työstä tehdään työn luonteen vuoksi asiakkaan tiloissa ja työnantajan näkemyksen mukaan ilman esimiehen valvontaa. Asiakirjoissa on edelleen selvitetty työnantajan täsmentäneen työaikalain soveltamistulkintaansa yhtiön sisäisessä lehdessä tammikuussa 1997. Ekonomiliiton lausuntopyynnössä on selvitetty työnantajan näkemyksenä esitetyn lehdessä muun muassa seuraavaa.

Lehden mukaan on tulkinnanvaraista, valvooko työnantaja (esimies eli X Oy Ab:lla jaostopäällikkö) ja missä määrin työntekijöiden työn tekemiseen käytettyjä työajan järjestelyjä. Lehdessä on esitetty myös Suomen Ekonomiliiton näkemys, jonka mukaan juniori- ja senioritarkastajat sekä mahdollisesti tapauskohtaisesti myös manager-tarkastajat kuuluisivat työaikalain piiriin, koska työnantajalla on mahdollisuus valvoa työajan käyttöä etukäteen työntekijöiden ollessa velvollisia ilmoittamaan kenen asiakkaan luona he minäkin päivänä ovat. Lisäksi nuoret ovat asiakkaan luona useimmiten esimiehensä kanssa ja esimies määrittelee aikataulut.

Lehdessä on edelleen Ekonomiliiton lausuntopyynnön mukaan todettu, että työnantajalla on kuitenkin oikeus ja myös velvollisuus tulkita työaikalain soveltamista. Tämän mukaisesti X Oy Ab on työnantajana päättänyt soveltaa työaikalakia ensinnäkin siten, että junioritilintarkastajat kuuluvat pääsääntöisesti työaikalain piiriin. Heidän työaikansa perustuu työaikalain 6.2 §:n mukaiseen keskimääräiseen viikkotyöaikaan. Käytännössä junioritilintarkastajille laaditaan työvuoroluettelo, jonka mukaan työssä ollaan. Kiireaikoina työtä tehdään pääsääntöisesti 6 päivänä viikossa. Työajan tasoittuminen tapahtuu hiljaisempina aikoina tekemällä vastaavasti työtä vähemmän. Työaika voi näin enimmillään olla 48 tuntia viikossa. Jos työtä tehdään

enemmän, on näille ylitöille oltava työnantajan määräys ja esimiehen hyväksyminen. Sunnuntaisin työtä ei pääsääntöisesti saa tehdä. Jokainen raportoi kuukausittain jaostopäällikölleen tekemänsä työt päiväkohtaisesti.

Edelleen on todettu, että X Oy Ab on päättänyt soveltaa työaikalakia siten, että senior-, manager- ja senior manager- tarkastajat, jotka tekevät työajastaan vähintään 1200 tuntia asiakkaan luona ilman esimiehen fyysistä läsnäoloa, ovat pääsääntöisesti työaikalain ulkopuolella.

Tiedotteen mukaan edellä selvitetystä voi olla olemassa kuitenkin erilaisia poikkeuksia. Esimerkiksi sivutoimistoissa yksittäiset junioritilintarkastajat voivat tehdä itsenäisesti työtä niin paljon, etteivät he kuulu työaikalain piiriin. Vastaavasti taas joissakin isommissa tehtävissä voi olla seniortilintarkastajia, jotka työskentelevät valvonnan alaisina ja kuuluvat siten työaikalain piiriin. Edelleen tiedotteessa on lausuman mukaan todettu, ettei tulkinta siitä, kuuluko henkilö työaikalain piiriin vai ei, mitenkään vaikuta hänen työsuhteensa turvallisuuteen tai huononna hänen asemaansa, eikä työaikalain tulkinta vaikuta työsuorituksesta maksettavaan korvaukseen.

Ekonomiliitto on edelleen selvittänyt työnantajan ottaneen käyttöön uuden työsopimuslomakkeen, johon työnantaja on neuvottelematta työntekijän kanssa etukäteen merkinnyt henkilön osalta esittämänsä vaihtoehdon. Jaostopäälliköt ovat käytännössä hyväksyneet edellä selvitetystä pääperiaatteista poiketen junior-tarkastajien osalta ilmoituksen siitä, etteivät he kuulu työaikalain piiriin. Tähän käytäntöön on Ekonomiliiton mukaan päädytty mahdollisesti sen vuoksi, että esimiehen vastuulla oleva työaikalain edellyttämä työaikakirjanpito työvuoroluetteloinen koetaan työlääksi ja byrokraattiseksi erillisseurannaksi. Lausuntopyyntöön tekohetkellä on ollut epäselvää, missä määrin uusia työsopimuksia on allekirjoitettu.

### 3. Tilintarkastajien tehtäväkuvat ja palkkataso urakehityksen eri vaiheissa

#### 3.1. Junior-tarkastaja

Junior-tarkastaja työskentelee yleensä useammassa tilintarkastusryhmässä kokeneemman tilintarkastajan opastuksella. Pienemmissä asiakasyrityksissä juniori voi työskennellä suoraan osakkaan alaisuudessa käytännön tarkastuksesta vastaavana tarkastajana. Juniorin päätehtävänä on suorittaa annetut tilintarkastus- ja muut tehtävät yhteistyössä muiden tarkastusryhmän jäsenten kanssa ammattitaitoisesti ja tehokkaasti.

### 3.2 Senior-tarkastaja

Senior-tarkastaja työskentelee useammassa tilintarkastusryhmässä. Hän on saavuttanut sellaisen ammatillisen pätevyyden, että hän voi olla käytännön tarkastuksesta vastaavana tarkastajana pienissä ja keskisuurissa yrityksissä. Asiakasyrityksen koosta riippuen seniori työskentelee suoraan osakkaan alaisuudessa tai suuremmissa toimeksiannoissa senior managerin tai managerin alaisuudessa.

### 3.3 Manager

Manager vastaa operatiivisesta tarkastuksesta osakkaan tai senior managerin alaisuudessa siten, että toimeksiannon alemman tason johtamistehtävät kuuluvat hänelle. Suurissa sekä keskisuurissa yrityksissä hänen alaisuudessaan työskentelee nuorempia tarkastajia.

Manager -tason henkilöt ovat pääsääntöisesti KHT-tilintarkastajia ja heillä on myös omia toimeksiantoja. Esimerkiksi asiantuntijoiden osalta vaatimuksesta voidaan kuitenkin poiketa, mikäli henkilö selvästi täyttää muut manager-tarkastajan ominaisuudet

### 3.4 Senior Manager

Senior Manager on henkilö, joka osallistuu tarkastusryhmän strategiseen sekä operatiiviseen johtamiseen. Hän työskentelee muissa kuin omilla toimeksiannoissa asiakas-, toimeksianto- tai tarkastusvastuullisen osakkaan alaisuudessa. Hänellä on myös omia toimeksiantoja.

### 3.5 Partner

Osakas on johtaja, joka vastaa tilintarkastusryhmien strategisesta johtamisesta ja osallistuu X Oy Ab:n johtamiseen sen liiketoimintaa ylläpitämällä ja kehittämällä.

Tilintarkastajat aloittavat valmistumisen jälkeen noin 10 000-11 000 markan kuukausipalkalla, mistä palkka nousee työnantajan ilmoittaman palkkakehityksen mukaan noin 1000 markkaa/vuosi. Siten senioritason tarkastajan palkka on noin 12 000-13 000 markkaa kuukaudessa, manager tasolla noin 15 000 markkaa kuukaudessa, mistä palkka nousee senior manager vaiheessa yli 20 000 markkaan kuukaudessa. Pääsääntöisesti KHT-tarkastajalla eli manager-tason tarkastajilla on mahdollisuus autoetuun osana kokonaispalkkausta.

## 4. Etukäteisvalvonta ja työajan valvonta

### 4.1 Etukäteisvalvonta

Jokainen tarkastaja kuuluu jaokseen tai sivutoimistoon, jonka vetäjä toimii muodollisena esimiehenä. Jaostopäällikköjen tehtävänä on varmistaa asiakastöiden tasainen jakaminen jaoston juniori-, seniori- ja manager-tarkastajille. Asiakastöille laaditaan hyvissä ajoin budjetit. Budjeteissa määrätään asiakkaat ja tehtävät työtunnit. Jokaiselle tarkastajalle laaditaan oma budjetti asiakkaineen ja työtunteineen vuodeksi eteenpäin. Tarkastajalle jää tehtäväksi sovittaa asiakaskäynnit tarkastus/asiakasvastuullisen kanssa etukäteen, jotta kaikki asiakkaat saadaan hoidettua vuoden aikana joustavasti.

Itse tarkastustehtävien osalta jokainen toimeksianto muodostaa oman tehtäväkohtaisen esimiesalaissuhteen. Tarkastusryhmä sopii etukäteen tarkastuksen toteutusajankohdan ja käytettävät tunnit. Periaatteessa kenelläkään ei ole mahdollisuutta sopimatta muuttaa budjetoinnin yhteydessä etukäteen määriteltäviä tuntimääriä tai kalenteriin merkittyjä tarkastuspäiviä. Mitä isompi asiakasyritys on kysymyksessä, sitä tarkemmin on etukäteen määriteltävä tarkastuskäynnit ja raportointiajankohdat, jolloin työn tulee olla tehty.

Tarkastajat sopivat etukäteen tarkastus/asiakasvastuullisen kanssa asiakaskäynneistä. Tällöin sovitaan päivämäärät jatkuvan tarkastuksen ja usein myös tilinpäätöstarkastuksen osalta. Poissaolo-järjestelmään syötetään etukäteen tiedot, milloin tarkastaja on minkäkin asiakkaan luona ja puhelinnumero, josta työnantajan on mahdollista tavoittaa tarkastaja tarkastuksen aikana. KHT-tarkastajilla on noin vuoden ajan ollut käytössä GSM-puhelimet.

### 4.2 Työajan valvonta

Tarkastukset tehdään pääsääntöisesti ryhmissä, jotka koostuvat eri tason tarkastajista. Poissaolo-järjestelmästä voidaan selvittää, mistä tarkastaja on tavoitettavissa. Keskus yhdistää tarkastajan puhelut järjestelmään syötettyjen tietojen perusteella. Tarkastus/asiakasvastuulliset henkilöt käyttävät järjestelmää junior- ja senior-tarkastajien työtilanteen kartoittamiseen.

KHT-tarkastajilla, jotka ovat tehtäväluokituksessa manager ja senior manager-tason tarkastajia, on pääsääntöisesti GSM-puhelimet, jolloin valvonta on itse asiassa koko ajan päällä ja ulottuu myös säännöllisen työajan ulkopuolelle. X Oy Ab:lla on oma yrityskohtainen palvelujärjestelmä, missä vaihteen alanumeron avulla päästään suoraan toisen X Oy Ab-laisen puhelimeen. Myös yhtiön puhelinkeskuksen kautta saadaan yhteys tarkastajaan.

Tilintarkastajia seurataan P:n toimistossa myös kulunvalvontalaitteiston avulla. Tarkastajat leimaavat itsensä sisään toimistolle tullessaan ja ulos poistuessaan. Kulunvalvontalaitteisto on yhteydessä poissaolo-järjestelmään, johon jää tieto sekä taloon tulosta että sieltä lähdöstä.

Kaikille tarkastajille budjetoidaan etukäteen korkea käyttöaste 70-80 % teoreettisesta maksimista. Tämän vuoksi tarkastajille ei lomapäivien ja työnantajan määräämän 5-10 koulutuspäivän lisäksi jää käytännössä merkittävästi vapaapäiviä. Kaikille tarkastajille on budjetoitu vuodeksi eteenpäin asiakastöitä, joiden toteuttaminen on mahdollista käytännössä vain suorittamalla työ toimistoaikaan asiakkaan tiloissa. Uudet ja ennalta arvaamattomat työtehtävät joudutaan yleisesti tekemään ylitöinä tai jo sovitut tehtävät pitää siirtää ylitöiksi, koska budjetoidut tunnit ja aikataulut ovat jo täynnä.

Asiakas saa useassa tapauksessa laskuerittelyn, josta käy ilmi tarkastajan työperiodi ja tarkastajan tuolloin tekemät työtunnit. Tämä toimii osaltaan lisäkontrollina sille, että työajan käyttöä seurataan ja tarkastajilla on tiedossaan myös tämä seurantatapa.

Jokainen huolehtii etukäteen siitä, että seuraavien viikkojen ja kuukausien kalentereissa on töitä. Jokaisen tarkastajan omassa intressissä on käydä mahdollisesti jäämässä olevien vapaahetkien osalta tilanne etukäteen läpi esimiehen kanssa, ja tämä on myös vallitseva toimintatapa. Työtilanne käydään läpi etukäteen jaostopalaverissa, joita jaostosta riippuen pidetään noin kerran kuukaudessa. Siten työnantajalle ja esimiehelle ei käytännössä voi tulla yllätyksiä käyttöasteiden suhteen, vaan työnantajalla on koko ajan tiedossa etukäteen jokaisella viikolla ja kuukautena tehtävät työt. Edelleen jaostoittain pidetään vaihtelevasti kirjaa henkilöiden kalentereista: käytössä olevat seurantajärjestelmät mahdollistavat helposti tarkastajakohtaisen työvuorolistan ylläpidon kaikilla tarkastajatasoilla.

## 5. Tarkastajan työpäivän kuvaus

Suomen Ekonomiliiton lausunnossa on todettu, että yleisesti voidaan sanoa, että juniori-, seniori- ja manager-tasoilla tilintarkastajien työpäivä on pitkälti samanlainen. Asiakkaan tiloissa tehdään yksin tai yhdessä tarkastustyötä 7,5 tuntia etukäteen sovitun aikataulun ja tarkastusohjelman mukaan. Työ on tehtävä toimistoaikana, jolloin asiakkaan vastuuhenkilöt ovat paikalla, ja voivat auttaa aineiston hakemisessa ja ovat vastaamassa tarkastajien kysymyksiin.

Myös senior manager-tarkastajat työskentelevät pääosin asiakkaan tiloissa. Heillä on kuitenkin hallinnollisia tai asiantuntija-asemaan liittyviä lisätehtäviä. Senior Manager -tarkastaja saattaaakin olla asiakkaan luona vain osan päivästä, ja hoitaa muita tehtäviään toimistolla tai muiden asiakkaiden luona saman päivän aikana.

Asiakäynnille mennään joko toimiston kautta (usein käynnin ensimmäisenä päivänä joudutaan hakemaan asiakkaan mapit, mikrot ja muu tarvittava aineisto) tai työpäivä aloitetaan suoraan asiakaskäynnillä. Erityisesti sivutoimistossa työskentelevillä tarkastajilla voi olla 200 kilometrin

matka asiakkaan luokse, jolloin asiakaskäynnille lähdetään esimerkiksi kello 6, jotta kello 9 mennessä ollaan asiakkaan luona.

Lukuun ottamatta lounastaukoa työskentely on yhtämittaista. Junior- ja senior-tarkastajilla ei ole työnantajan hankkimia GSM-puhelimia, joten he voivat keskittyä työskentelyyn asiakkaan luona. Työ tehdään haastatteleamalla asiakasyhtiön henkilökuntaa ja käymällä läpi heidän kauttaan saatava kirjanpitemateriaali. Merkittävässä asemassa on työpapereiden laatiminen ja tarkastuksen dokumentointi, mikä pyritään saamaan valmiiksi tarkastushetkellä. Manager-, ja Senior Manager tarkastajan tehtäviin kuuluu valvoa nuorempien tarkastajien työtä ja he käyvät läpi työpaperit.

Asiakaskäynti päättyy yleensä asiakasyrityksen toimistotyöntekijöiden työajan päättyessä. Tämän jälkeen käydään usein hoitamassa toimistorutiineja työpaikalla (posti, raportointi järjestelmään jne.) tai lähdetään laatimaan toisen asiakkaan raporttia. Sivutoimiston tarkastajat eivät lähde paluumatkalle ennen työajan päättymistä, joten paluumatka voi asiakasyrityksen sijainnista riippuen venyä kello 18 - 19 tienoille. Tällaisesta tarkastuskäynnistä kirjataan yleensä matkalaskun lisäksi 7,5 tuntia tarkastusta työajan seuranta- ja laskutusjärjestelmään.

## 6. Jälkiseuranta

Jälkiseuranta tapahtuu laskutus- ja seurantajärjestelmän kautta, johon syötetään jälkikäteen kullekin päivälle etukäteen määriteltujen koodien perusteella asiakastiedot sekä työtehtävät puolen tunnin tarkkuudella. Kullekin viikolle tulee syöttää tiedot vähintään 37,5 tunnin osalta. Perussääntönä pidetään, että edellisen viikon työtunnit tulisi olla aina syötettynä järjestelmään. Kuukauden vaihteessa on noin kahden päivän verran aikaa täyttää edellisen kuukauden työtunnit ennen kuukauden sulkemista. Työtunteja ei voi enää muuttaa kuukauden sulkemisen jälkeen.

Niin sanottujen veloittamattomien töiden suhteen on tapana ollut, ettei niitä ole kirjattu järjestelmään, vaikka töiden tekemiseen menee viikoittain useita tunteja. Veloittamattomia töitä ovat muun muassa toimistotyöt, yksittäiset asiakaspuhelut, töiden järjestelyt muiden tarkastajien kanssa, kopiointi, arkistointi, postin lukeminen, postitus, työtuntien kirjaaminen, matkalaskun tekeminen, laskutus jne. Jos työviikolla on päivittäinen 7,5 tuntia veloittettavaa työtä jo täynnä, on usein jätetty kirjaamatta edellä mainittuihin tehtäviin käytetty aika, koska sitä ei lueta ylityöksi ja se antaa vain huonon kuvan tehokkuudesta. Edelleen järjestelmään ei merkitä kaikkia asiakastöihin käytettyjä tunteja, kun etukäteen on tiedossa, ettei niistä voi veloittaa.

Jaostopäälliköt seuraavat alaistensa toteutuneita työtunteja ja tätä kautta käyttöastetta kuukausitasolla. Yritystasolla jaostojen käyttöasteita seurataan ja vertaillaan. Käyttöaste on tärkeä tunnusluku, jolla tarkoitetaan veloitetuista asiakastöistä ja kehitystöistä/kausi suhteutettuna teoreettisen työajan maksimimäärään.

Laskutuksen perusteena toimivat järjestelmään syötetyt asiakkaalle tehdyt työtunnit. Asiakasvastuulliset vertailevat toteutuneita tunteja budjetoituihin ja kysyvät perään, elleivät tunnit ole täyttyneet tai jos ne ovat ylittäneet budjetoidun määrän.

## 7. Ylityöt

Suomen Ekonomiliiton lausuntopyynnössä on edelleen todettu, että työnantaja on määritellyt vain osan töistä kuuluviksi mahdollisen ylityökertymän piiriin. Työnantajan käyttämän termin "tehdyt tosiasialliset ylityöt" eivät sisällä ns. veloittamattomia töitä, vaikka niiden tekemiseen menee viikoittain useita tunteja. Edellä on selvitetty, mitä veloittamattomilla töillä tarkoitetaan. Lisäksi lausuntopyynnössä on todettu, että tästä supistetusta työtehtävien joukosta kertyvistä ylitöistä maksetaan kaikissa tilanteissa vain 1:1 korvaus joko rahana tai vapaana.

Edelleen lausuntopyynnössä on todettu, että uusimmasta henkilöstökäsikirjasta on poistettu tarkemmat määrittelyt työajasta ja ylitöistä. Työaikalain ulkopuolelle jäävien osalta on esitetty ylitöiden korvaamista suhteessa 1:1. Lausuntopyynnön mukaan työnantaja on todennut, ettei uusien työ sopimusten mukainen käytäntö suuresti muuta aiemmin noudatettuja periaatteita. Lausuntopyynnössä on tähän liittyen todettu olevan vaarana, että aiemmin noudatetut periaatteet ylityön perustana olevista töistä johtavat siihen, ettei edelleenkään kaikkia töitä hyväksytä "todellisiksi töiksi".

Lausunnossa on selvitetty ylitöiden määrän vaihtelevan suuresti. Erityisesti talvikuukausina ylityö määrät voivat kohota hyvinkin suuriksi, mutta luotettavaa kuvaa ylitöiden määrästä on mahdotonta saada. Tämä johtuu siitä, että tarkastajat jättävät usein merkitsemättä järjestelmään tunteja töistä, joista ei saa ylityökorvauksia tai joita ei voida asiakkaalta laskuttaa. Lausuntopyynnössä on edelleen todettu, että työaikalain 19 §:n ylityön enimmäismäärät ylittyvät useissa tapauksissa.

Ylityöt raportoidaan erillisellä lomakkeella, jonka mukaiset tunnit koodataan omalla koodilla järjestelmään.

## 8. Asianosaisen kuuleminen

Työneuvosto on varannut X Oy Ab:lle mahdollisuuden esittää selvityksensä asiassa. X Oy Ab on toimittanut työneuvostolle selvityksen, jossa on annettu selostus seuraavista kysymyksistä:

1. Onko X Oy Ab:n teettämään työhön sovellettava työaikalakia (605/1996)?
2. Onko tilintarkastajan työ työaikalain alaista?



### 3. Sovelletaanko tilintarkastajien työhön Junior-, Senior-, Manager- ja Senior Manager-tarkastajina työaikalakia?

Selvityksessä on todettu, että Suomen Ekonomiliiton lausuntopyyynnöstä käy ilmi, että tarkoituksena on ollut pyytää lausuntoa erityisesti 3 kohdassa mainittuun kysymykseen. X Oy Ab on vastannut selvityksessään kuitenkin kaikkiin kolmeen kysymykseen, koska kysymyksiin yksi ja kaksi annetut vastaukset valottavat myös kysymyksen kolme vastausta.

## 9. X Oy Ab:n organisaatio

X Oy Ab:n palveluksessa Suomessa oli 15.6.1997 osakkaita ja työsopimussuhteisia työntekijöitä yhteensä 351. Henkilöstö oli jakaantunut työtehtäväalueittain seuraavasti:

<b>Kotimaiset yhtiöt</b>			
Osakkaita konsernissa	48		
<b>Tilintarkastajia, yhteensä</b>	<b>185</b>	<b>Asiantuntijoita ja konsultteja, yhteensä</b>	<b>72</b>
- Junior	89	- Junior	26
- Senior	50	- Senior	26
- Manager	38	- Manager	13
- Senior Manager	8	- Senior Manager	7
<b>Ulkomailla työskenteleviä tilintarkastajia</b>			
	<b>4</b>		
<b>Hallintohenkilöstö</b>			
	<b>43</b>		
<b>Henkilöstöä yhteensä</b>	<b>351</b>		

## 10. Tilintarkastajien kelpoisuus, tehtävät ja valvonta lainsäädännön mukaan

Tilintarkastajien kelpoisuutta ja tehtäviä on säädetty useissa laeissa ja alemmanasteisissa säädöksissä. Tärkein tilintarkastusta koskeva säädös on 1.1.1995 voimaan tullut tilintarkastuslaki, joka säätelee mm. tilintarkastajien hyväksymistä, rekisteröintiä ja valvontaa. Lisäksi lain 3 luvun 10 §:ssä on säädökset tilintarkastajain yleisestä kelpoisuudesta (10 §) ja yhteisön velvollisuudesta valita hyväksytty tai KHT-tilintarkastaja suorittamaan tilintarkastusta (11-13 §:t). Lain 2 luvussa on säännökset tilintarkastajien hyväksymisestä (HTM tai KHT-tilintarkastaja). Lisäksi tilintarkastajan kelpoisuutta koskevia säännöksiä on mm. kirjanpitolaissa (22.3 §), osakeyhtiölaissa (10. luku), osuuskuntalaissa (86 - 91, 99 - 101, 160 - 162 §:t), laissa avoimista yhtiöistä ja kommandiittiyhtiöistä (10. luku), eläkesäätiölaissa (11 - 12 §:t), vakuutuslaissa (56 - 69 §:t) sekä kuntalaissa (72 ja 75 §:t).

Tilintarkastajien auktorisoinnista ja valvonnasta huolehtii kauppa- ja teollisuusministeriön valvonnassa kauppakamarilaitos siten, että KHT-tilintarkastajat auktorisoidaan Kauppakeskuskamarin ja HTM-tilintarkastajat paikallisten kauppakamarien toimesta.

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta hyväksyy hakemuksesta tilintarkastajaksi henkilön, joka ei toiminnallaan ole osoittanut olevansa sopimaton tilintarkastajan tehtävään ja joka

1. hallitsee itseään ja omaisuuttaan
2. ei harjoita tilintarkastustoiminnan kanssa muuta toimintaa, joka on omiaan vaarantamaan tilintarkastajan riippumattomuuden tai tilintarkastuksen suorittamisen
3. on suorittanut ylemmän korkeakoulututkinnon
4. on suorittanut tehtävän edellyttämät opinnot
5. on saanut vähintään viiden vuoden käytännön kokemuksen Keskuskauppakamarin hyväksymän tilintarkastajan ohjauksessa tai vastaavalla tavalla vaativista tilintarkastuksen ja laskentatoimen tehtävistä siten kuin kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksellä tarkemmin määrätään sekä
6. on osoittanut ammattitaitonsa suorittamalla tilintarkastajan ammattitutkinnon ja tämän jälkeen antanut oikeudelle tilintarkastajan vakuutuksen.

KHT-tilintarkastajasääntöjen 19 §:n ja HTM-tilintarkastajasääntöjen 20 §:n mukaan tilintarkastajan ammattitaidon säilyttäminen edellyttää, että tilintarkastajalla on riittävä määrä tilintarkastuksia. Lisäksi hänen tulee hankkia ammattitaidon säilyttämiseksi tarpeellista koulutusta. KHT-tilintarkastajalla riittäväksi määräksi tilintarkastuksia katsotaan yleensä yhteensä vähintään 30 itsenäistä tilintarkastustehtävää, joissa hän on toiminut yhtiökokouksen määräämänä tilintarkastajana kolmen viimeksi kuluneen vuoden aikana. Lisäksi edellytetään, että KHT-tilintarkastajan päiväkirjayhteenvetoonsa merkitsemien tehtäväryhmien (A+B+C) työtuntien lukumäärän tulee olla yleensä yhteensä vähintään 1200 tuntia kolmen viimeiseksi kuluneen vuoden aikana.

Edellä mainituista lainsäännöksistä käy ilmi, että KHT-tilintarkastajan tehtävä on erittäin vaativa. Hänen on oltava kaikista olosuhteista riippumaton tarkastamiinsa yrityksiin nähden ja hänen tulee harjoittaa ammattiaan itsenäisesti ja puolueettomasti.

X Oy Ab:n tilintarkastajista manager-, senior manager- ja partner-tilintarkastajat ovat kaikki suorittaneet KHT-tilintarkastaja tutkinnon.

## 11. Tilintarkastustoiminta X Oy Ab:ssa

X Oy Ab:n asiakkaat vaihtelevat pienistä muutaman hengen yrityksistä suuriin konserniyhtiöihin, joiden osakkeita noteerataan Helsingin arvopaperipörssissä lisäksi myös ulkomaisissa arvopaperipörssissä. Kaiken kaikkiaan X Oy Ab:lla on useita tuhansia asiakkaita. Jokaisen asiakkaan tilintarkastusta varten on perustettu oma projektiorganisaatio, jonka kokoonpano ja laajuus riippuu asiakkaan koosta ja tarpeista.

X Oy Ab:n tilintarkastajat muodostavat viisitasoisen organisaation (Junior, Senior, Manager, Senior Manager ja Partner).

Asiakkaalle annettavien tilintarkastuspalveluiden suorittamiseen osallistuvat tehtävän laajuudesta riippuen konsernivastuullinen, asiakasvastuullinen, toimeksiantovastuullinen ja tarkastusvastuullinen tarkastaja sekä muu tarkastusryhmä, jotka pääsääntöisesti ovat senior- ja junior- tasoisia tarkastajia.

Konsernivastuullinen (partner/senior manager) vastaa asiakkaalle annettavien tilintarkastus- ja konsultointipalvelujen kokonaiskoordinoinnista sekä huolehtii asiakassuhteen ylläpitämisestä.

Asiakasvastuullinen (partner/ senior manager/ manager) on yhtiökokouksen valitsema tilintarkastaja. Pienissä toimeksiannoissa asiakasvastuullinen ja konsernivastuullinen ovat useinkin sama henkilö.

Tilintarkastustehtävään voi sisältyä lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi useampia toimeksiantoja (esim. taloushallinnonkonsultointi, verokonsultointi jne.). Jokaiselle tehtävälle määritellään toimeksiantovastuullinen, joka vastaa saamaansa toimeksiannon perusteella tehtävän loppuunsaattamisesta. Toimeksiantovastuullinen tarkastaja valvoo, että tarkastusvastuullinen on ohjannut työryhmän suorittamaan työtä ja tekee johtopäätöksen työn tuloksista. Hän valvoo, että työ suoritetaan suunnitelman mukaisesti sekä hyväksyy toimeksiannon perusteella laaditun muistion.

Tarkastusvastuullinen (usein KHT-tilintarkastaja/pienemmissä tehtävissä myös senior) vastaa tarkastustyön käytännön toteutuksesta. Hän ohjaa ja opastaa tilintarkastustyöhön osallistuvien työryhmän jäsenten työtä ja valvoo työn laatua. Tarkastusvastuullinen tilintarkastaja toimii toimeksiantovastuullisen tarkastajan laatiman tarkastusstrategian mukaisesti. Hän seuraa työn edistymistä ja raportoi siitä toimeksiantovastuulliselle.

Seniorin tehtävänä on ottaa vastuu nuorten tilintarkastajien työstä ja valmentaa heitä antamalla käytännön neuvoja pulmatilanteissa. Seniorit ovat siten esimiesasemassa asiakastehtävän osalta tarkastusryhmässä ja heidän työhönsä sisältyy vaativampia asiakokonaisuuksia, kuin taas juniortarkastajien tehtävät käsittävät lähinnä perusasioiden selvittelyä.

Roolit eivät käytännön työssä esiinny kuitenkaan näin selvästi. Kaikki tarkastukseen osallistuvat henkilöt osallistuvat myös varsinaiseen tarkastustyöhön ja roolit menevät päällekkäin.

Pienimmissä tehtävissä konserni-/asiakas- ja toimeksiantovastuulliset ovat samoja henkilöitä. Suuressa osassa asiakastoimeksiantoja rooleja on vain yksi. Vain isoissa konserneissa, joissa on useita tytäryhtiöitä, roolit eriytyvät.

Tilintarkastajat kuuluvat edellä kuvatun projektiorganisaation lisäksi X Oy Ab:n hallinnolliseen organisaatioon, jossa tilintarkastajan esimiehenä toimijaostopäällikkö (jaostopäällikkö toimii myös itse tilintarkastajan tehtävissä lähinnä senior manager- ja joskus partner-tasolla). Jaostopäällikön tehtävänä on huolehtia jaostonsa henkilöstön palkkauksesta, kehittämisestä sekä budjetoinnista eri projekteihin. Tilintarkastaja kuuluu hallinnollisesti vain yhteen jaostoon, mutta lukuisiin projekteihin (30 - 120), jotka käytännössä määrittävät hänen työtehtävänsä.

## 12. Tilintarkastusorganisaation toiminta X Oy Ab:ssa

Tarkastusorganisaation kokoonpano määräytyy asiakkaan koon ja tilanteen mukaisesti. Tilintarkastus tapahtuu perehtymällä asiakkaan kirjanpitoon, varainhoitoon sekä sen valvontaan. Hallinnon tarkastus käsittää kyseisen yhteisöläinsäädännön ja yhteisön omien sääntöjen noudattamisen valvonnan. Tilinpäätöksen tarkastuksen tavoitteena on varmistua tilinpäätöksen oikeellisuudesta. Tällöin mm. tase-erittelyjen sisältöä tarkastetaan ja tarkistus lasketaan yksityiskohtaisesti. Tarkistus tapahtuu lähes poikkeuksetta asiakkaan tiloissa. Muualla ei ole mahdollisuutta tutkia esim. kirjanpidon oikeudellisuutta. Tilintarkistuksen raportointi ja suunnittelu voi tapahtua tarkastajan itse valitsemissa tiloissa esim. asiakkaan luona, yhtiön toimistossa tai kotona. Koska useimmilla tarkastajilla on yhä etevässä määrin käytössään modeemilla varustettu kannettava mikrotietokone, jolla saa yhteyden X Oy Ab:n tietokantaan, ei raportointi- ja suunnittelutyö edellytä näiden tehtävien suorittamista yhtiön tiloissa.

Käytännön tarkastustyön tekevät pääsääntöisesti senior- ja junior- tasoiset tarkastajat ilman toimeksiantovastuullisen fyysistä valvontaa asiakkaan tiloissa. Tarkastuksilla on käytännön sanelema määräaika (yhtiökokous, hallituksen kokous ym.), johon mennessä työn tulee olla valmiina. Sen puitteissa tarkastusryhmä sopii keskenään ja yhdessä asiakkaan kanssa joustavasti omasta työskentelystään ja aikatauluistaan. Pienemmissä tehtävissä junior- ja senior-tasoiset tarkastajat sopivat täysin itsenäisesti tarkastuksen suorittamisajankohdat. X Oy Ab ei valvo eikä määrittele mihin kellonaikaan työ tehdään. Jokainen tilintarkastaja suunnittelee itse omat tekemisensä eikä kenelläkään muulla ole käytännössä mahdollista huolehtia aikatauluista.

## 13. Tilintarkastusresurssien kohdentaminen X Oy Ab:ssa

Tilintarkastustoiminnan lähtökohtana on, että asiakkaan yhtiökokous valitsee vuosittain tilintarkastajan huolehtimaan tilintarkastuksen suorittamisesta. Tilintarkastus-liiketoiminta syntyy pääasiassa tilintarkastajan asiakkaalle tekemien työtuntien myynnistä. Näiden työtuntien allokointi

eri asiakkaiden kesken tapahtuu siten, että jokainen tarkastaja laatii itselleen tuntibudjetin. Jaostopäällikkö koordinoi jaostonsa (20 - 35 henkilöä) osalta tilintarkastajien tekemät tuntibudjetit ja huolehtii siitä, että kaikille on budjetoitu tasaisesti asiakastoimeksiantoja. Tämä koordinointityö sisältää lähinnä tarkastuskohteen, määrittelyn, tilintarkastajien osoittamisen tiettyyn kohteeseen, tarkastustuntien määrän arvioinnin sekä tarkastusajankohdan määrittelyn työviikon tarkkuudella. Jokainen tilintarkastaja voi kuitenkin jo suunnitteluvaiheessa vaikuttaa omaan työmääräänsä eri työvaiheissa.

Junior-tarkastajien työsuhteen alussa suurin osa heidän työajastaan menee kouluttautumiseen ja valmentautumiseen. Tältä osin jaostopäällikkö huolehtii heidän tuntibudjettinsa laadinnasta huolehtien samalla, että he saavat riittävästi myös valmennusta asiakastyössä (on-the-job training). He laativat oman tuntibudjettinsa itsenäisesti noin 8 kk valmennusvaiheen jälkeen. Junior-tasoisien tilintarkastajan työsuhteen alussa asiakastyöhön budjetoitu tuntimäärä on pienempi ja tällöin he ovat enemmän toimistolla tai esimiehen valvonnan alaisena. Taitojen kasvaessa itsenäisyys lisääntyy ja 8 kuukauden koulutus- ja valmennusjakson jälkeen suurin osa junioreista pystyy jo itsenäiseen työhön pienissä toimeksiannoissa. Samalla asiakkaiden määrä lisääntyy ja asiakastyöhön varattava työtuntimäärä kasvaa.

Toteutuneet tilintarkastustunnit rekisteröidään ns. seurantajärjestelmään, joka on perustettu lähinnä laskutusta varten. Tilintarkastuspalkkiot veloitetaan asiakkaalta aina tähän järjestelmään merkittyjen työtuntien perusteella. Kun järjestelmään on syötetty tehtyjen työtuntien lisäksi tiedot matkakuluista, suoritetaan laskutus toimeksiantovastuullisen tilintarkastajan hyväksymisen jälkeen.

Tilintarkastaja syöttää järjestelmän asiakkaalle tekemänsä tunnit jälkikäteen viikoittain. Käytännössä kaikki tarkastajat eivät kuitenkaan ehdi syöttää tietoja viikoittain, vaan se tapahtuu kuukausittain. Jokaiselle kuukaudelle on määriteltävä päivä, johon mennessä kaikki kuukauden tunnit on oltava tallennettuina ennen kuin kuukausi teknisesti suljetaan kuukauden vaihteen ATK-raportointiajoka varten. Kuukauden lopussa hallinnon osaston henkilöt lähinnä laskuttajat ja jaostosihteerit valvovat että jokainen on raportoinut tuntinsa.

Jaostopäälliköt saavat kuukausittain raportit oman jaostonsa tarkastajien tekemistä käyttöasteista, joilla käytännössä valvotaan jaoston tekemää työtä. Käyttöasteet lasketaan siten, että kuukauden aikana asiakkaalle raportoidut tunnit jaetaan kuukauden teoreettisilla tunneilla. Teoreettinen työaika vastaa tarkastajan sovittua työaikaa. Keskimääräinen tilintarkastajan käyttöaste on noin 75 %.

Työtuntien budjetointijärjestelmä ja laskutuksen pohjana oleva toteutuneiden työtuntien määrää sekä matkakuluja rekisteröivä seurantajärjestelmä eivät sisällä työaikalaisissa tarkoitettuja työvuoroluetteloita tai työtuntijärjestelmää eikä niillä määritellä päivittäisen työajan pituutta, alkamista tai päättymistä.

Ekonomiliitto on lausuntopyynnössään katsonut, että tilintarkastajien työaikalain piiriin kuulumisen määrittelyyn vaikuttaisi se seikka, että järjestelmään ei kirjata ns. veloittamattomia töitä. Tämä asia johtuu kuitenkin siitä, että järjestelmä on nimenomaan laskutusjärjestelmä.

#### 14. Työaikalain ulkopuolella olevien tilintarkastajien "ylityöt" X Oy Ab:ssa

Ekonomiliitto on viitannut lausuntopyynnössään myös X Oy Ab:n aikaisemmin käytössä olleen henkilöstökirjan ylityömääritelmään ja katsonut tällä määritelmällä olevan merkitystä työaikalain soveltamiseen tilintarkastajien työhön. Tämä määritelmä "tehdyt todelliset ylityöt" on kuitenkin koskenut ainoastaan niitä tarkastajia, jotka eivät ole kuuluneet kumotun kauppaliikkeiden ja toimistojen työaikalain (1.2.3. §) piiriin. Se seikka, että työaikalain ulkopuolella oleville tarkastajille on korvattu - ja korvataan yhä - tietty osa keskimääräisen 37,5 viikkotyötunnin ylittävistä tunneista yksinkertaisen tuntipalkan mukaisena ylityökorvauksena johtuu siitä että tilintarkastajien työ on osittain kausiluontoista varsinkin helmimaaliskuussa, jolloin useimpien yritysten tilinpäätökset valmistuvat. Näinä aikoina työpäivät venyvät ja vastaavasti myöhemmin keväällä ja kesällä tehdään lyhyempiä työviikkoja. Edellä kuvattu "ylituntien korvauskäytäntö" otettiin X Oy Ab:ssa käyttöön vuonna 1990.

Koska ylityön käsitteen määrittely työaikalain ulkopuolella olevien tilintarkastajien kohdalla ei ole perustunut työaikalainsäädäntöön, vaan työnantajan ja työntekijän väliseen sopimukseen (ja X Oy Ab:n käytäntöön), ei tällä menettelyllä ole työaikalain tulkinnan kannalta merkitystä. Työnantaja on myös uudessa työsopimuksessa sopinut työaikalain ulkopuolella olevien tarkastajien osalta vanhan käytännön jatkamisesta. X Oy Ab:n työsopimuslomakkeen 6b ja 7c kohtien perusteella maksetaan työaikalain ulkopuolella oleville toimihenkilöille säännöllisen työajan ylittäviltä tunneilta yksinkertaista tuntipalkkaa vastaava korvaus. Tältä osin uusi työsopimus vastaa aikaisemmin noudatettua käytäntöä.

Koska kyseiset henkilöt eivät ole työaikalain piirissä, ei siten heidän kohdallaan sovelleta luonnollisesti myöskään työaikalain 19 §:ssä mainittuja ylityöiden enimmäismäärää koskevia rajoituksia.

Työsopimuslomakkeen 6.a kohdassa mainittuja johtavassa asemassa olevia toimihenkilöitä, jotka eivät kuulu työaikalain piiriin, on X Oy Ab:lla yhteensä 48 (toimitusjohtaja ja osakkaat).

## 15. Henkilöstön liikkuvuutta ja tavoitettavuutta kuvaavat järjestelmät X Oy Ab:ssa

### 15.1 Poissaolo –ohjelma

Poissaolo-ohjelma on käytössä X Oy Ab:n P:n toimistossa ja sen tarkoituksena on pääasiassa toimia puhelinvaihteen hoitajien informaatiojärjestelmänä. Puhelinvaihteen hoitaja voi ohjelmalla selvittää mistä tilintarkastaja on tavoitettavissa ja yhdistää hänen puhelunsa ohjelmaan ilmoitettujen yhteystietojen perusteella.

Ohjelmiston avulla ei ole mahdollista seurata kenenkään työntekijän työaikaa. Ohjelmisto ei tallenna muistiin kenenkään menoja, vaan poistaa menon aina kun ko. menon päättymisaika on toteutunut.

Ohjelmaan tehtävät merkinnät tekee yleensä tilintarkastaja itse, mutta myös kuka tahansa muu X Oy Ab:n toimihenkilö voi tehdä merkintöjä ko. henkilön pyynnöstä kyseiseen järjestelmään. Järjestelmä ei myöskään ole pakollinen.

### 15.2 Kulunvalvontajärjestelmä

X Oy Ab:n P:n toimistossa olevan kulunvalvontalaitteiston tarkoituksena on toisaalta seurata liikkuvan työajan piirissä olevan hallintohenkilöstön työajan käyttöä ja toisaalta pääasiassa asiakkaiden luona työskentelevien tilintarkastajien kulkua P:n toimiston ovista.

Kuten Ekonomiliitto on kirjelmässään todennut, on kulunvalvontalaitte yhteudessa poissaolo - järjestelmään, johon jää tieto taloon tultaessa ja lähtiessä. Järjestelmä eikä myöskään kulunvalvontajärjestelmä liity tilintarkastajien osalta mitenkään heidän työvuorojensa määrittelyyn. Esimerkiksi liitteessä 4 mainitusta järjestelmän otteesta käy ilmi, että kyseinen tilintarkastaja on ollut tietyn asiakkaan luona 17.6.1997 klo 10.36 seuraavan päivän klo 16.00 asti eikä kyseiseen rekisteriin ole merkitty työaikalain tarkoittamaan säännöllisen työajan alkamista ja päättymistä.

Kulunvalvontajärjestelmä toimii puolestaan tilintarkastajien kohdalla pääasiassa turvallisuustekijänä. Tästä järjestelmästä voidaan seurata, ketkä henkilöt ovat liikkuneet yhtiön pääkonttorissa. Sivutoimistoilla ei ole käytössään vastaavia laitteistoja.

## 16. X Oy Ab:ssa käytössä olevat työaikajärjestelmät

X Oy Ab:n henkilöstöstä kuuluu työaikalain piiriin tällä hetkellä 76 henkilöä. Vastineessa on edelleen todettu, että työaikalain piiriin tulee kuulumaan lisäksi 23 henkilöä, joiden työsuhde alkaa syksyllä 1997. Mainitut 76 henkilöä jakautuvat tehtävien mukaan seuraavasti:

Osasto	Säännöllinen työaika/vko	Henkilöiden lukumäärä
Hallinto-osasto	35,5 h liukuva työaikajärjestelmä -P:n toimistossa 37,5 h keskimääräinen työaika -sivutoimistoissa (TAL 6.2 §)	41 henkilöä
Erikoisasiantuntijat, jotka työskentelevät P:n toimistossa - Senior -Manager -Senior Manager-tarkastajat	37,5 h liukuva työaikajärjestelmä	17 henkilöä
Junior-tarkastajat, jotka työskentelevät pääasiassa P:n toimistossa	37,5 h liukuva työaika	14 henkilöä
Aloittelevat Junior-tilintarkastajat, jotka työskentelevät pääosin toimistolla ja asiakkaiden luona vanhemman tilintarkastajan valvonnassa. (TAL 6.2 §)	37,5 h keskimääräinen viikkotyöaika	4 henkilöä

Syksyllä 1997 aloittavien Junior-tilintarkastajien työaika tulee olemaan keskimäärin 37,5 tuntia/viikko. He tulevat aluksi toimimaan vanhempien tilintarkastajien valvonnassa ja valmentautuminen ja suunnittelu tapahtuu työntäjän tiloissa. Näitä henkilöitä on 21. Kaksi Junior-tilintarkastajaa palkataan erityisasiantuntijan tehtäviin ja heidän työaikansa tulee olemaan 37,5 tuntia/viikko ja heidän työaikajärjestelmänsä perustuu työaikalain 13 §:n liukuvaan työaikajärjestelmään.

P:n toimistossa työskentelevän hallintohenkilöstön ja erityisasiantuntijoiden liukuva työaika perustuu työaikalain 13 §:ään sekä sen perusteella tehtyyn sopimukseen liukuvasta työajasta ja lisätyön korvaamisesta. Ennen nykyisen työaikalain voimaantuloa 23.11.1996 kyseinen liukuva työaikajärjestelmä perustui kauppaliikkeiden ja toimistojen työaikalain (400/1978) 3 a §:ään. Uuden työaikalain voimaantultua muutettiin kyseisten henkilöiden työsopimus ja liukuva



työaikasopimus vastaamaan työaikalain 13 §:n säännöstä. Aikaisemmin esimerkiksi liukuvan työajan enimmäiskertymä oli enintään 10 tuntia.

Sivutoimistoissa työskentelevien sihteerien työaika perustuu työaikalain 6.2 §:ään ja on keskimäärin 37,5 h/viikko. Aikaisemmin kyseisten henkilöiden työaika perustui KTAL 3.1 §:ään.

Esimiehen valvonnassa toimivien junior-tilintarkastajien työaika perustuu työaikalain 6.2 §:ään ja on keskimäärin 37,5 tuntia viikossa.

## 17. Tilintarkastajien säännöllisen työajan määrittely ja valvonta X Oy Ab:ssa

Tilintarkastajan lakimääräisiä tehtäviä ja heidän työtään X Oy Ab:ssa on selvitetty edellä pääpiirteissään. Työajan käytön määrittelyn ja seurannan kannalta tarkastajien työssä on seuraavat piirteet:

1. Tilintarkastajat laativat itsenäisesti asiakaskohtaisen tuntibudjetin (tarvittaessa jaostopäällikkö suorittaa tarkastajien työmäärän tasaamiseen tähtävään koordinoitutyön).
2. Tuntibudjetin perusteella jokainen tilintarkastaja suunnittelee itse omat päiväkohtaiset tarkastuskohteensa.
3. Asiakaskohtaiset toteutuneet työtunnit ja asiakkaiden luona käynneistä aiheutuvat matkakustannukset rekisteröidään laskutus- ja seurantajärjestelmään, joka on laskutuksen perusteena.
4. Tarkastajat ilmoittavat poissaolo-järjestelmään (koskee vain P:n toimistoa) tiedot liikkumisistaan asiakkaiden luona sekä sen hetkiset yhteystietonsa.
5. Kulunvalvontajärjestelmä (vain P:n toimistossa) toimii tarkastajien osalta ainoastaan turvallisuusseuranta varten (tiedetään kuka milloinkin on liikkunut P:n toimistoon ja toimistosta).
6. Mikäli tarkastus tapahtuu tarkastusryhmän puitteissa, sopivat jäsenet keskenään (toisinaan myös asiakkaan kanssa) omasta aikataulustaan.
7. Pienemmissä tehtävissä tarkastajat sopivat täysin itsenäisesti tarkastuksen suorittamisajankohdat. Työnantaja ei määrittele eikä valvo, mihin kellonaikaan työ tehdään.
8. Työn alkamis- ja päättymisajankohdat ovat osittain riippuvaisia asiakastoimistojen aukioloajoista. Nämä aukioloajat vaihtelevat eri yrityksissä,

eikä asiakas ole velvollinen seuraamaan, milloin tilintarkastaja kunakin päivänä aloittaa työnsä, pitää ruokailutauon ja lopettaa työnsä.

9. Tilintarkastajien lounastauko määräytyy useimmiten asiakkaan toivomusten mukaisesti. Työnantajalla ei ole mitenkään mahdollisuutta vaikuttaa ruokailutauon alkamiseen ja päättymiseen.
10. Tilintarkastajien kelpoisuus ja vastuu on määritelty toisaalta tilintarkastuslaissa sekä useissa yhtiöoikeudellisissa laeissa. Heidän työtään valvoo valtion tilintarkastuslautakunta sekä Keskuskauppakamarin ja kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta. Lainsäädännön eräänä periaatteena on, että heidän työnsä on kaikissa olosuhteissa riippumatonta tarkastamiinsa yrityksiin nähden ja heidän tulee toimia ammatissaan itsenäisesti ja puolueettomasti. Tästä lainsäädännöllisestä lähtökohdasta katsottuna työnantajalla ei ole samanlaista tarvetta valvoa heidän työajan käyttöönsä kuin muiden henkilöiden kohdalla.

Ainoan poikkeuksen edellä kuvatusta tilintarkastajan työajan käytön määrittelystä muodostavat junior-tason tilintarkastajat. He työskentelevät alussa seniorin ohjauksessa. Noin 8 kuukauden koulutus- ja valmennusjakson jälkeen suurin osa junioreista pystyy jo itsenäiseen työhön pienissä toimeksiannoissa ja samalla hän voi itse allokoida ja määritellä työaikansa.

Alla olevasta taulukosta käy ilmi eri tilintarkastajaryhmittäin työajan alkamisen ja päättymisen ajankohtien määrittely. Siitä voidaan havaita, että kaikki muut tarkastajat paitsi junior-tarkastajat määrittelevät pääasiassa itse säännöllisen työaikansa ajankohdat.

Tilintarkastajien päivittäisen työajan alkamisen ja päättymisen määrääminen X Oy Ab:ssa jaostopäälliköiden suorittaman arvion mukaan on seuraava (luvut ovat prosenttilukuja):

	<b>itse/asiakas</b>	<b>kollegat/ryhmä</b>	<b>tarkastusvast.</b>	<b>hallinnollinen esimies</b>
uusi Junior 0-8 kk	10	70	19	1
Junior 8kk -	30	50	20	0
Senior	60	30	10	0
Manager/KHT	95		5	
Senior Manager	99		1	
Partner	99		1	

## 18. X Oy Ab:n kanta Uudenmaan työsuojelupiiriin ja Ekonomiliiton esittämiin kysymyksiin

### 18.1 Työaikalain 2.1 §:n 1 kohdan tulkinta hallituksen esityksen mukaan

X Oy Ab:n käsityksen mukaan osa sen henkilökunnasta jää työaikalain soveltamisalan ulkopuolelle työaikalain 2.1 §:n 1 kohdan ja osa saman säännöksen 3 kohdan perusteella. Mainitut säännökset ovat pakottavaa oikeutta, eikä niistä voida edes poiketa valtakunnallisella työehtosopimuksella (TAL 40 §). Siten Ekonomiliiton esittämä kanta siitä, että työnantaja olisi ratkaissut tilintarkastajien kuulumisen työaikalain piiriin junior-tarkastajien oman ilmoituksen perusteella, ei pidä paikkaansa. Työnantaja on pyrkinyt ratkaisemaan asian yksinomaan tarkastelemalla objektiivisesti työaikalain edellä mainittuja säännöksiä ja erityisesti näihin liittyvää hallituksen esitystä ja työneuvoston ratkaisukäytäntöä.

Työaikalain 2.1 §:n 1 kohdan mukaan lakia ei sovelleta työhön, jota siihen kuuluvien tehtävien ja muutoin työntekijän aseman perusteella on pidettävä yrityksen, yhteisön tai säätiön taikka sen itsenäisen osan johtamisena tai tällaiseen johtamistehtävään välittömästi rinnastettavana itsenäisenä tehtävänä. Tämän jälkeen lausunnossa on selvitetty, mitä säännöksen perusteena olevassa hallituksen esityksessä (HE 34/1996 s. 34-35) on todettu.

Edelleen vastineessa on todettu monien X Oy Ab:n henkilöstöstä täyttävän hallituksen esityksessä mainitut kriteerit. Toimitusjohtaja ja partner-tarkastajat osallistuvat X Oy Ab:n johtamistehtäviin laissa tarkoitettulla tavalla. Osakkaana toimivien partner-tilintarkastajien työ on myös johtamistehtävään rinnastettavaa itsenäistä työtä, vaikka he ovat työsopimussuhteessa. Heidän asemansa yrityksessä on erittäin itsenäinen ja riippumaton, ja he itse päättävät työajan käytöstä. Lisäksi heillä on erittäin laaja asiakaskohtainen vastuu.

### 18.2 Työaikalain 2.1 §:n 3 kohdan tulkinta hallituksen esityksessä

X Oy Ab:n lausumassa siteerataan hallituksen esitystä (HE 34/1996 s.34), jonka mukaan työaikalain 2.1 §:n 3 kohdan lähtökohtana on ollut muun muassa kauppatyölain 2 §:n 3 kohta. Viimeksi mainitun säännöksen mukaan lakia ei sovelleta työntekijän työhön, jota hän tekee liikkeen tai yrityksen ulkopuolella, mikäli ei voida katsoa olevan työnantajan asiana valvoa, miten tämä osa työstä on järjestetty työajan käytön osalta. Lain perustelujen mukaan uudessa lainsäädännöksessä on otettu huomioon, että työaikalain yleinen soveltamisala olisi huomattavasti laajempi ja moninaisempi kuin voimassa olevien työaikalakien. Uuden lain mukaan työaikalakia ei sovelleta työhön, jota työntekijä tekee kotonaan tai muutoin sellaisissa oloissa, ettei voida katsoa työnantajan asiaksi valvoa siihen käytettävän ajan järjestelyä.

Edelleen lausumassa on selvitetty, että hallituksen esityksessä mainitaan esimerkkitalanteet henkilöistä, jotka kuuluvat edellä mainitun säännöksen piiriin. Lausuman esitys asiasta on seuraava:

- työntekijä tekee työtään yksinomaan kotonaan tai muualla itse valitsemassaan paikassa, jos hän myös itse päättää työn tekemisen ajankohdan.
- työntekijä tekee työtään kiinteän työpaikkansa ulkopuolella, mikäli työntekijä itse päättää työsuorituksensa ajankohdan ja ehkä paikankin työnantajan valvomatta ja ehkä voimattakaan valvoa työhön käytettävän ajan järjestelyä. Mikäli kyseessä olisi kiinteä työpaikka, tulisi työaikalakia soveltaa, ellei tällainen työ olisi lyhytaikaista ja tilapäistä.
- kiinteän työpaikan ulkopuolella tehtävä työ jää työaikalain ulkopuolelle vain, jos se on luonteeltaan tai suoritusolosuhteiltaan niin itsenäistä, ettei työnantajalta voida edellyttää työntekijän työaikajärjestelyä ja valvontaa sekä ettei hän myöskään tee sitä. Tällaiseen työhön on sovellettava työaikalakia, jos työnantaja voi etukäteen määrätä työpaikan ulkopuolella tehtävän työn päivittäiset ajankohdat, samoin kuin jos työntekijällä on velvollisuus ilmoittaa, milloin hän aloittaa ja lopettaa päivittäisen työnsä.
- lisäksi edellytetään, että työnantajalla on tosiasiallinen mahdollisuus valvoa työajan käyttöä työpäivän aikana.

Suurimpaan osaan X Oy Ab:n tilintarkastajista voidaan työnantajan käsityksen mukaan soveltaa esillä olevaa työaikalain säännöstä. Tilintarkastajat suorittavat noin 75 % työajastaan kiinteän työpaikkansa ulkopuolella. Lisäksi heidän työpaikkansa ei ole toimiston ulkopuolella kiinteä, vaan vaihtelee lähes päivittäin. Yksi tilintarkastaja saattaa vuoden aikana käydä tarkastustehtävissä yli sadassa yrityksessä. Tarkastaja saattaa saman päivän aikana käydä useammassa yrityksessä tarkastuskäynnillä.

Lausumassa on todettu, ettei työnantajalla ole mitään tosiasiallista mahdollisuutta valvoa tilintarkastajan työajan käyttöä työpäivän aikana. Useimmat tarkastajat ilmoittavat poissaolojärjestelmään asiakaskäyntiensä alkamis- ja päättymisajankohdan. Alkamisajankohta voi olla periaatteessa mikä tahansa kellonaika ja vastaavasti päättymisajankohdan ei tarvitse olla alkamisajankohtaa vastaavan vuorokauden aikana. Toisinaan yksi asiakaskäynti voi päättyä esimerkiksi alkamisajankohdasta luettuna vaikkapa kolmannen päivän puolivälissä. Tällaisen asiakaskäynnin aikana työntekijä tavallisesti itse määrää työhön tulo- ja lähtöaikansa. Mikäli kysymyksessä on tarkastusryhmä, sopivat ryhmän jäsenet keskenään - yhdessä asiakkaan kanssa - tarkastuksen alkamis- ja päättymisajankohdat. Toisinaan on myös tavallista, että osa tarkastajista - varsinkin vanhemmat tarkastajat - poistuu muihin asiakastehtäviin aikaisemmin kuin nuoremmat tarkastajat asiakaskäynniltä.

### 18.3 Työaikalain 2.1 §:n 1 kohdan ja 2.1 §:n 3 kohtien tulkinta työneuvoston ratkaisukäytännön valossa

Uuden työaikalain otsikossa mainittujen säännösten pohjana ovat vanhan työaikalain 3.1 §:n ja kauppaliikkeiden ja toimistojen työaikalain 2.2 §:n tulkinnasta annetut työneuvoston ratkaisut. Viimeksi mainitun säännöksen tulkinnasta mainittakoon työneuvoston ratkaisu n:o 1275/1991, jossa katsottiin, että ammattiharjoittajan liiton aluepäällikkö ei ollut henkilö, johon tuli soveltaa kauppaliikkeiden ja toimistojen työaikalakia. Työneuvosto perusteli ratkaisuaan muun muassa sillä, että työnantajalla ei ollut kohtuullisia mahdollisuuksia valvoa kyseisen päällikön työn alkamista ja loppumista, koska työ oli luonteeltaan itsenäistä ja työpaikat ja -ajat vaihtelivat usein (TN 1275/1991).

Työneuvosto on ratkaisussaan n:o 991/1975 myös katsonut, että kunnallisen keskusjärjestön piiritarkastaja rinnastetaan matkustajaan ja edustajaan. Kyseinen tarkastaja toimi kuntien jatkuvana tai vuositarkastajana tehden työnsä tarkastuspiiriin kuuluvien kuntien virastoissa.

Työaikalain 2.1 §:n 3 kohdan yhteydessä voidaan lausunnon mukaan käyttää apuna ainakin tapauksia 4/1996 ja 6/1996 tulkittaessa sitä kysymystä, kuuluvatko tilintarkastajat kyseisen lainkohdan tarkoittamalla tavalla työaikalain ulkopuolelle. Ensin mainitussa tapauksessa oli kysymys siitä, tuliko yritysconsultin työhön soveltaa kauppaliikkeiden ja toimistojen työaikalakia, kun kyseinen konsultti oli hoitanut valtaosan tehtävistään työnantajayrityksen ulkopuolella. Kyseinen konsultti käytti työajastaan koulutustilaisuuksissa kurssinvetäjänä noin 10 päivää kuukaudessa ja asiakkaiden luona yrityksissä 7-8 päivää kuukaudessa. Lisäksi hän teki raportointiin liittyviä töitä 3-4 päivää kotona ollen yrityksen toimistossa ainoastaan keskimäärin yhden päivän kuukaudessa.

Työneuvosto katsoi, ettei kyseiseen konsulttiin tullut soveltaa työaikalakia. Työneuvosto perusteli päätöstään muun muassa vanhan KTAL:n esitöillä, joiden mukaan tulkinnassa tulisi kiinnittää huomiota siihen, onko työnantajalla kohtuulliset mahdollisuudet joko itse tai alaiensa avulla valvoa, koska yrityksen tai liikkeen ulkopuolella tehtävä työ alkaa tai loppuu. Sillä seikalla, että työnantaja oli jossakin määrin voinut päättää työajan sijoittumisesta määräämällä koulutustilaisuuksien ohjelmat ja konsultointien alkamisajan, ei ollut työaikalain 2.1 §:n 3 kohdassa ratkaisevaa merkitystä. Kyseisen konsultin kohdalla erityisesti konsultoinnin kesto ja raportointi kokonaisuudessaan olivat olleet hänen itsensä määrättävissä.

Lausumassa on edelleen todettu, että X Oy Ab:lla on ollut jossakin määrin mahdollisuus vaikuttaa tilintarkastajien työajan sijoittumiseen eri työpäiville. Tämä tapahtuu resurssisuunnittelun yhteydessä, jolloin jaostopäällikkö koordinoi hallinnollisesti alaisinaan toimivien tilintarkastajien budjetoitujen työtuntien kohdentamista eri asiakasyrityksiin. Tällaisessa koordinoinnissa ei kuitenkaan puututa - eikä voida puuttua - yksittäisen työpäivän alkamiseen ja päättymiseen. Tavallisesti kyseinen tarkastaja määrää tämän ajankohdan itsenäisesti tai sopii sen yhdessä tarkastusryhmään kuuluvien ja mahdollisesti myös asiakkaan kanssa.

Tilintarkastaja raportoi veloitetettavat työtunnit yrityksessä käytössä olevaan laskutus- ja seurantajärjestelmään. Myöskään tässä järjestelmässä ei ole tietoja yksittäisten työpäivien työaikojen alkamisesta ja päättymisestä eikä myöskään ruokailutauoista. Siinä on ainoastaan tiedot kyseiseen kohdeyritykseen käytettyjen veloitetujen työtuntien määrästä sekä matkakustannuksista.

Ratkaisussaan n:o 6/1996 työneuvosto katsoi, että arvioitaessa työajan valvonnan mahdollisuutta on eri asemassa työ, jonka suorituspaikka pysyy samana verrattuna työhön, jossa suorituspaikka on osittain työntekijän itsensä päätettävissä ja jossa suorituspaikka vaihtelee viikon tai jopa yhdenkin päivän aikana useaan otteeseen. X Oy Ab:n mukaan yhdellä tilintarkastajalla on vuoden aikana useita kymmeniä, joskus jopa yli sata asiakasyritystä, jossa hän suorittaa tilintarkastustehtäviä. Lisäksi tarkastustehtäviä voidaan myös suorittaa useammassa yrityksessä yhden päivän aikana. Tällaisessa tilanteessa työnantajalla ei ole mahdollisuutta valvoa tarkastajan työajan käyttöä.

Osa tilintarkastajista toimii X Oy Ab:ssa erityisasiantuntijan tehtävissä ja heidän työpisteensä on pääasiassa työnantajan tiloissa P:n toimistossa. Tällaiset tarkastajat kuuluvat - johtavassa asemassa olevia tarkastajia lukuun ottamatta - työaikalain piiriin, ja heihin sovelletaan aikaisemmin kerrotuin tavoin liukuvaa työaikajärjestelmää.

Ainoa ryhmä tilintarkastajista, joka toimii "kentällä" ja jonka työnantaja katsoo kuuluvan työaikalain piiriin, ovat uudet junior-tilintarkastajat. Heidän mukanaan asiakasyrityksissä on alkuvaiheessa aina vanhempi tilintarkastaja, joka ohjauksen ja opastuksen lisäksi myös määrittelee kyseisen junior-tarkastajan työn alkamis- ja päättymisajankohdan. Junior-tarkastajat toimivat tällaisen "kiinteän valvonnan" piirissä noin 8 kuukautta työsuhteen alkamisesta lukien. Tämän jälkeen jo noin kolmasosa heidän työpäivistään on sellaisia, joiden alkamis- ja päättymisajankohdan he voivat itse tai muiden tarkastusryhmään kuuluvien tarkastajien kanssa yhdessä määritellä.

## 19. Uusien työsopimusten tekeminen X Oy Ab:ssa

Ekonomiliitto on lausuntopyynnössään katsonut, että X Oy Ab:ssa laadittujen uusien työsopimusten tekemisessä ei olisi noudatettu asianmukaista sopimuskäytäntöä. Ekonomiliitto on muun muassa viitannut siihen, että sopimuksia tehtäessä ei ole käyty keskusteluja työntekijöiden kanssa ja että työnantaja olisi muuttanut työaikalain piiriin kuuluvien osalta aikaisemmin noudatettua käytäntöä. Lisäksi Ekonomiliitto on katsonut, että junior-tarkastajien omalla ilmoituksella olisi työnantajan ratkaisun kannalta ollut jotakin merkitystä.

Uusien työsopimusten tekemisen yhtenä perusteena oli uuden työaikalain voimaan tuleminen. Tässä yhteydessä muutettiin jonkin verran myös liukuvan työajan käyttöä koskevaa sopimusta. Sen sijaan tilintarkastajien osalta ei työajan määrittelyyn liittyvä käytäntö ole muuttunut laisinkaan.

Työsopimukseen tehtiin ainoastaan täsmennys siitä, että niihin tilintarkastajiin, jotka ovat olleet aikaisemmin kauppatyöaikalain ulkopuolella, sovelletaan uuden työaikalain 2.1 §:n 3 kohtaa. Tämä täsmennys oli ainoastaan sopimustekninen. Asiallista muutosta yrityksen käytännössä ei tapahtunut.

Se seikka että työsopimusten muuttamisesta on ollut artikkeli yhtiön sisäisessä lehdessä johtuu lähinnä siitä, että Ekonomiliiton ja eräiden muiden ylempien toimihenkilöiden liittojen toimesta käytiin lainvalmistelun yhteydessä keskustelua ja käydään edelleen siitä, ketkä ylemmistä toimihenkilöistä kuuluvat työaikalain piiriin ja ketkä eivät. Sisäisessä lehdessä haluttiin tiedottaa asiasta ja kertoa lisäinformaatiota.

Toisena tärkeänä perusteluna uusien työsopimusten tekemiselle oli myös se seikka, että työsopimukseen haluttiin ottaa täsmälliset ehdot tilintarkastajilta ja myös muulta henkilöstöltä kielletyistä sopimussuhteista ja osakeomistuksista työnantajan asiakasyrityksissä. Tämä sopimuskohta on erityisen tärkeä yrityksen ja sen kaikkien tilintarkastajien luotettavuuden ja riippumattomuuden takaamiseksi. Kukaan yrityksen henkilöstöstä ei ole vastustanut kyseistä sopimuskohtaa.

Ennen työsopimusten allekirjoittamista työnantaja informoi koko henkilöstöä työsopimusten sisällöstä ja allekirjoittamismenettelystä. Mikäli sopimuksen tekemisessä oli jotain epäselvyyttä tai toimihenkilö halusi, käytiin asiasta myös keskustelut jaostopäällikön ja ko. toimihenkilön kanssa. Keskustelussa pyrittiin selvittämään yksityiskohtaisesti ko. toimihenkilön työsopimustilanne. Yhtään työsopimusta ei ole allekirjoitettu ennen kuin työntekijälle on annettu mahdollisuus kyseiseen keskusteluun ja tarvittava keskustelu on käyty.

Keskustelun pituuteen vaikutti jonkin verran se seikka, että työsopimuksen allekirjoittamisajankohta ajoittui kiireisimpään työaikaan, minkä johdosta jaostopäällikkö ja tilintarkastaja eivät aina löytäneet sopivaa ajankohtaa keskustelulle. Kevään rauhallisemman työperiodin jälkeen suurin osa työsopimuslomakkeista on palautettu. Palauttamatta on ainoastaan 4 työsopimusta. Lisäksi sopimusta ei ole tehty vielä niiden 23 toimihenkilön kanssa, jotka ovat äitiys- tai hoitovapaalla, "virkavapaalla" tai opintovapaalla.

## TYÖNEUVOSTON LAUSUNTO

Uudenmaan työsuojelupiiri on pyytänyt työneuvoston lausuntoa siitä, sovelletaanko X Oy Ab:n teettämään työhön työaikalakia (605/1996). Työsuojelupiirin kautta lausuntoa on pyytänyt Suomen Ekonomiliitto, joka on pyytänyt lausuntoa nimenomaan siitä, onko tilintarkastajan työ työaikalain alaista ja sovelletaanko tilintarkastajien työhön junior-, senior-, manager- ja senior manager-tarkastajina työaikalakia. Annetun selvityksen perusteella X Oy Ab:n palveluksessa on lausuntopyynnön laatimisen aikana ollut noin 300 tilintarkastajaa. Yhtiöllä on Suomessa konttoreita 11 paikkakunnalla. P:n ulkopuolella olevien ns. sivutoimistojen koot vaihtelevat noin 30 henkilön yksiköistä yhden henkilön toimistoon. Yhtiön omistavat sen palveluksessa olevat 45 osakasta.

Asiakirjojen perusteella X Oy Ab:n tilintarkastajat muodostavat viisitasoisen organisaation siten, että tilintarkastajat toimivat junior-, senior-, manager- tai senior manager-tarkastajina. Yhtiön hallinnollisessa organisaatiossa jokainen tilintarkastaja kuuluu jaokseen. P:ssä on 5 tilintarkastusjaostoa sekä 7 erityisosaamisjaostoa. R:ssä jaoksia on kaksi ja muualla Suomessa sivutoimisto toimii yhtenä jaoksena. Tilintarkastajan hallinnollisena esimiehenä toimii jaostopäällikkö, joka myös itse toimii tilintarkastajan tehtävissä lähinnä senior manager- ja joskus partner-tasolla.

Hallinnollisen organisaation lisäksi tilintarkastajat kuuluvat selvityksen mukaan lukuisiin projektiorganisaatioihin. Työnantajan antaman selvityksen perusteella projektiorganisaatio perustetaan jokaisen asiakkaan tilintarkastusta varten. Organisaation kokoonpano ja laajuus määräytyy asiakkaan koon ja tilanteen mukaan. Tilintarkastaja on mukana lukuisissa projekteissa (30-120), jotka käytännössä määrittävät kunkin tarkastajan työtehtävät vuoden aikana.

Asiakirjoista ilmenee, että osa tilintarkastajista työskentelee erityisasiantuntijoina työnantajan tiloissa P:n toimistossa. Suurin osa tilintarkastajista työskentelee kuitenkin toimitilojen ulkopuolella asiakkaan tiloissa. Suomen Ekonomi-liitto on asiakirjoissaan todennut, että yleisesti ottaen junior-, senior- ja manager-tasoilla tilintarkastajan työpäivä on pitkälti samanlainen. Tarkastustyötä tehdään asiakkaan tiloissa yksin tai ryhmässä 7,5 tuntia päivässä etukäteen sovitun aikataulun ja tarkastusohjelman mukaan. Tämän lisäksi myös senior manager- tarkastajat työskentelevät pääosin asiakkaan tiloissa. Heillä on kuitenkin hallinnollisia ja asiantuntija-asemaan liittyviä lisätehtäviä. Siten senior manager-tarkastaja saattaa työskennellä vain osan päivästä asiakkaan luona, ja hoitaa muita tehtäviä toimistolla tai muiden asiakkaiden luona saman päivän aikana.

Työnantajan mukaan tilintarkastuspalveluiden suorittamiseen osallistuvat tehtävän laajuudesta riippuen konsernivastuullinen (partner/senior manager), asiakasvastuullinen (partner/senior manager/manger), toimeksiantovastuullinen, tarkastusvastuullinen (usein KHT-tilintarkastaja/pienimmissä tehtävissä myös senior). Roolien ei käytännön työssä ole kuitenkaan katsottu esiintyvän näin selvästi. Työnantajan mukaan kaikki tarkastukseen osallistuvat henkilöt osallistuvat



myös varsinaiseen tarkastustyöhön ja roolit menevät päällekkäin. Pienemmissä tehtävissä konserni-/asiakas- ja toimeksiantovastuulliset ovat samoja henkilöitä. Suuressa osassa asiakastoimeksiantoja rooleja on vain yksi.

Työnantajan mukaan käytännön tarkastustyön asiakkaan luona tekevät pääsääntöisesti senior- ja junior-tasoiset tarkastajat ilman projektiryhmän toimeksiantovastuullisen tarkastajan fyysistä valvontaa asiakkaan tiloissa. Seniorin tehtävänä on ottaa vastuu nuorten tilintarkastajien työstä ja valmentaa heitä antamalla käytännön neuvoja pulmatilanteissa. Seniorit ovat esimiesasemassa asiakastehtävän osalta tarkastusryhmässä, ja heidän työhönsä sisältyy vaativampia asiakokonaisuuksia, kun taas junior-tarkastajien tehtävät käsittävät lähinnä perusasioiden selvittelyä.

Työnantaja on esittänyt näkemyksensä, että ainoa ryhmä tilintarkastajista, joka toimii työnantajan tilojen ulkopuolella, mutta jotka silti kuuluvat työaikalain piiriin, ovat uudet junior-tarkastajat. Heidän mukanaan asiakasyrityksissä on aina vanhempi tilintarkastaja, joka ohjauksen ja opastuksen lisäksi myös määrittelee kyseisen junior-tarkastajan työn alkamis- ja päättymisajankohdan. Tämä vaihe kestää työnantajan mukaan noin 8 kuukautta työsuhteen alkamisesta.

Työneuvostolle esitetty lausuntopyyntö soveltamisalakysymyksestä on luonteeltaan yleinen. Lausunnonpyytäjä on yleisesti pyytänyt työneuvoston lausuntoa työaikalain (605/1996) soveltamisesta X Oy Ab:n teettämään työhön. Asiassa annetun selvityksen perusteella työneuvoston käsityksenä on, että epäselvyyttä on kuitenkin nimenomaan siitä, onko tilintarkastajan tekemään työhön sovellettava työaikalakia (605/1996). Tämä käy ilmi myös Uudenmaan työsuojelupiirin kautta lausuntoa pyytäneen Suomen Ekonomi-liiton asiakirjoista, joista ilmenee, että lausuntoa on pyydetty nimenomaan tilintarkastajan työn lukemisesta työaikalain piiriin.

Asiakirjoista ilmenee, että X Oy Ab:n palveluksessa on yli 300 tilintarkastajaa. Selvityksen perusteella yhtiön tilintarkastajat työskentelevät sangen erilaisissa olosuhteissa. Asiakirjoissa ei ole esitetty mitään yksittäistapausta tai muutenkaan tarkennettu pyynnön kohdetta. Lausuntopyyntöä ole haluttu myöhemminkään millään tavoin tarkentaa työneuvoston asianosaiselle varaamasta mahdollisuudesta huolimatta.

Lausuntopyynnön yleisyydestä johtuen työneuvosto ei ota kantaa työaikalain soveltamiseen X Oy Ab:n eri tilintarkastajaryhmien tekemään työhön, vaan tyytyy esittämään soveltamisalarakaisussa huomioon otettavia yleisiä periaatteita. Tilintarkastajien työn luonteen ja työskentelyolosuhteiden perusteella työaikalain soveltaminen riippuu työneuvoston näkemyksen mukaan siitä, onko tilintarkastajien tekemä työ katsottava työaikalain 2 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitetuksi työksi, jota työntekijä tekee kotonaan tai muutoin sellaisissa oloissa, ettei voida katsoa työnantajan asiaksi valvoa siihen käytettävän ajan järjestelyjä.

Siltä osin kun Uudenmaan työsuojelupiirin lausuntopyyntö on muotoiltu koskemaan muidenkin kuin tilintarkastajien työtä työneuvosto pitää lausunnon esittämistä tarpeettomana jutussa esitetty selvitys huomioon ottaen.

Lausuntonaan työneuvosto esittää seuraavan:

### Työaikalain (605/1996) soveltamisalasta

Työaikalain (605/1996) 1 §:n mukaan lakia sovelletaan työsopimuslain 1 §:n 1 momentissa tarkoitetun työsopimuksen sekä virkasuhteen perusteella tehtävään työhön. Lain 2 §:ssä on luettelo olosuhteista, jotka jäävät lain soveltamisalan ulkopuolelle. Lain 2 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan lakia ei sovelleta työhön, jota työntekijä tekee kotonaan tai muutoin sellaisissa oloissa, ettei voida katsoa työnantajan asiaksi valvoa siihen käytetyn ajan järjestelyjä. Säännöksen lähtökohtana ovat olleet työaikalain (604/1946) 1 §:n 2 momentin 3 kohta, kauppatyöaikalain 1 §:n 2 momentin 3 kohta ja maatalouden työaikalain 2 §:n 3 kohta.

Säännöksen sanamuotoa voidaan pitää väljänä verrattuna niihin säännöksiin, jotka ovat olleet sen lähtökohtana. Säännöksen sanallinen väljyys johtuu siitä, että työaikalain yleinen soveltamisala on huomattavasti laajempi ja moninaisempi kuin kumottujen työaikalakien. Perustelujen mukaan työaikalain 2 §:n 1 momentin 3 kohdan säännös on kuitenkin tarkoitettu verraten suppeaksi (HE 34/1996). Säännöksen esitöihin perustuen voidaan todeta, että säännöksen soveltamisalaa ei ole tarkoitettu laajemmaksi kuin millainen oli kumottujen työaikalakien vastaava sääntely ja tulkintakäytäntö.

Säännöksen perustella työaikalain soveltamisalan ulkopuolella jää ensinnäkin työ, jota työntekijä tekee yksinomaan kotonaan tai muualla itse valitsemassaan paikassa, jos työntekijä myös itse päättää työn tekemisen ajankohdista. Säännöksen perusteella soveltamisalan ulkopuolelle jää myös työ, jota työntekijä tekee kiinteän työpaikkansa ulkopuolella, mikäli työntekijä itse päättää työsuorituksensa ajankohdan ja ehkä paikankin työnantajan valvomatta tai ehkä voimattakaan valvoa työhön käytettävän ajan järjestelyjä (HE 34/1996 s.36). Tällöinkin on työntekijän kiinteällä työpaikalla tekemään työhön sovellettava työaikalakia, ellei tällainen työ ole lyhytaikaista ja tilapäistä.

Silloin kun työntekijä suorittaa työtään asiakkaan luona tai yleensä muualla kuin kiinteässä työpaikassaan, ovat työnteko-olosuhteet ja työn luonne tavallisesti sellaiset, että esille tulee niin työaikalain soveltamista puoltavia kuin työn työaikalain ulkopuolelle jäämistä osoittavia tekijöitä. Hallituksen esityksen perusteluissa on tulkintaohjeeksi soveltamisalakysymykseen annettu, että työ jää työaikalain ulkopuolelle vain, jos se on luonteeltaan tai suoritusolosuhteiltaan niin itsenäistä, ettei työnantajalta voida edellyttää työntekijän työaikojen järjestelyä ja valvontaa sekä ettei

Sitä milloin työ luonteeltaan tai suoritusolosuhteiltaan on niin itsenäistä, ettei työnantajalta voida edellyttää työaikojen järjestelyä ja valvontaa sekä milloin olosuhteiden on katsottava olevan sellaiset, ettei työnantaja näin myöskään menettele, ei perusteluissa ole erityisesti käsitelty. Ratkaisu joudutaan aina tekemään kussakin nimenomaisessa tapauksessa esiin tulleiden seikkojen perusteella.

Perusteluissa ei ole mainittu mitään niistä keinoista, joilla työnantajan voidaan katsoa osallistuvan työaikojen järjestelyyn tai työajan valvontaan. Käytettävien keinojen valinta kuuluu lähtökohtaisesti työnantajan päätösvallan piiriin. Menettelytavat voivat töiden ja olosuhteiden moninaisuuden vuoksi muodostua sangen erilaisiksi. Tämä merkitsee, että ne olosuhteet, jolloin voidaan katsoa työnantajan osallistuvan työaikojen järjestelyyn esimerkiksi siten, että työn päivittäiset ajankohdat on etukäteen määrätty voivat poiketa toisistaan jonkin verran. Ratkaistaessa soveltamisalakysymystä työaikalain 2 §:n 1 momentin 3 kohdan perusteella suuntaa antavina tulkintaperiaatteina voidaan käyttää säännöksen taustalla olevien kumottujen työaikalakien vastaavien säännösten yhteydessä annettuja työneuvoston lausuntoja ja ratkaisuja.

### Työaikalain (605/1996) 2 §:n 1 momentin 3 kohdan tulkinnasta

Silloin kun tilintarkastaja suorittaa työtään asiakkaan luona tai muualla kuin kiinteässä työpaikassaan voidaan joutua arvioimaan sitä, onko tällainen tilintarkastajan tekemä työ työaikalain alaista, vai jääkö työ työaikalain ulkopuolelle lain 2 §:n 1 momentin 3 kohdan perusteella. Kuten edellä on todettu muualla kuin kiinteässä työpaikassa suoritettu työ on luonteensa ja työskentelyolosuhteidensa vuoksi tavallisesti sellaista, että esille tulee niin työaikalain soveltamista puoltavia kuin työaikalain ulkopuolelle jäämistä puoltavia tekijöitä. Joka tapauksessa työ jää säännöksen mukaan työaikalain ulkopuolelle vain, jos se on luonteeltaan tai suoritusolosuhteiltaan niin itsenäistä, ettei työnantajan voida edellyttää työntekijän työaikojen järjestelyä ja valvontaa sekä ettei työnantaja myöskään sitä tee.

Edellä on jo selvitetty sitä, että tavat joilla työnantaja voi osallistua työaikojen järjestelyyn ja valvontaan voivat muodostua erilaisiksi olosuhteiden mukaan. Arvioitaessa työaikalain soveltamista työntekijän tekemään työhön ratkaisevana voidaan edelleen pitää, kuten muun muassa lausunnoissa TN 1275-91 ja TN 1329-1996 on todettu, onko työnantaja voinut päättää tai etukäteen tietää työajan pysymisestä säännöllisen työajan rajoissa, ylityön tekemisestä tai lepoajoista. Selvää on, että muiden edellytysten ohessa työntekijän kiinteän työpaikan ulkopuolella tekemään työhön on sovellettava työaikalakia silloin, kun työnantaja päättää työajan sijoittumisesta määräämällä nimenomaisesti työn alkamis- ja päättymisajankohdan. Toisaalta työneuvoston käsityksenä on, että vaikka työnantaja ei nimenomaisesti määrää työn alkamis- ja päättymisajankohtia joissakin olosuhteissa, työnantaja voi myös muiden toimenpiteidensä kautta vaikuttaa työaikojen järjestelyyn siten, että työajasta, sen sijoittelusta ja muusta järjestelystä on etukäteen tosiasiallisesti määrätty. Edellytykset tällaiselle toiminnalle voivat muodostua

esimerkiksi silloin, kun työnantaja tai tämän edustaja viime kädessä tekee päätökset siitä, missä työkohteessa ja milloin työntekijä kulloinkin on sekä arvioi kuluvien työtuntien määrän. Riippuen siitä kuinka tarkasti työaika edellä mainituin tavoin on suunniteltu, työnantajan voidaan katsoa etukäteen määräävän myöskin työaikojen järjestelystä. Esimerkiksi silloin jos työn tekeminen on sidottu jonkin sidosryhmän, kuten asiakkaiden toimisto- tai muihin annettuihin kellonaikoihin, työnantaja voi tarkan työmäärän mitoituksen avulla määrätä etukäteen tosiasiallisesti -työn alkamisesta ja päättymisestä.

Jos työnantaja voi etukäteen määrätä työaikojen järjestelystä, on työntekijän kiinteän työpaikan ulkopuolella suoritettavaan työhön sovellettava työaikalakia, jos työnantajalla on myös mahdollisuus valvoa työntekijän työajan käyttöä työpäivän aikana. Ratkaisevaa on nimenomaan mahdollisuus valvontaan, mitään välitöntä ja jatkuvaa valvontaa ei edellytetä. Työntekijän tulee, kuten lausunnossa TN 1332-96 on todettu, olla sillä tavoin työnantajan valvonnassa, että työnantaja voi tarvittaessa selvittää työajan pysymisen säännöllisen työajan rajoissa, ylityön tekemisen ja lepoajat. Työajan valvonnan taso ja käytännön muodot ovat työnantajan itsensä päätettävissä. Työaikalain voidaan kuitenkin katsoa myös velvoittavan työnantajan järjestämään mahdollisuuden valvoa työntekijän työajan käyttöä sellaisin keinoin, jotka kulloinkin ovat kohtuudella käytettävissä.

Joissain tilanteissa myös erilaiset kehittyneet tekniset menetelmät voivat olla apuna seurattaessa työntekijöiden työajan käyttöä. Vaikka käytetty menetelmä palvelisi ensisijaisesti jotain muuta tarkoitusta kuten esimerkiksi puhelinvaihteen toimintaa eikä työntekijöiden työajan valvontaa, työneuvoston käsityksen mukaan menetelmän on katsottava muodostavan erään valvonnan muodon, jos menetelmän avulla voidaan selvästi valvoa työaika ja sitä tähän tarkoitukseen myös käytetään.

Sen sijaan työneuvoston lausuntokäytännössä on katsottu, että työnantajan mahdollisuus saada jälkikäteen erilaisten raporttien välityksellä tieto työajan käytöstä ei vielä välttämättä muodosta tarpeellista valvonnan edellytystä. Valvontaan on oltava mahdollisuus nimenomaan työsuorituksen aikana.

Työntekijän ammattinimike tai nimikkeet, joilla viitataan työntekijän asemaan tai työssään hankkimaan kokemukseen, eivät ole ratkaisun peruste. Ratkaisu siitä onko työntekijän tekemä työ työaikalain 2 § 1 momentti 3 kohdassa tarkoitettua työtä, joka siten jää työaikalain soveltamisalan ulkopuolelle, tehdään kussakin yksittäistapauksessa aina tosiasiallisten olosuhteiden perusteella. Esiin tulleiden seikkojen painoarvo ratkaisun kannalta ei välttämättä ole aina samanlainen, vaan painotukset riippuvat kulloisistakin olosuhteista.

## Sovelletut lainkohdat

Työaikalaki (605/1996) 1 § ja 2 § 1 momentti 3 kohta.