Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi tilintarkastajan vuosimaksusta ja laadunvalvonnan maksuista sekä tilintarkastuslain 11 luvun 2 §:n muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi laki tilintarkastajan vuosimaksusta ja laadunvalvonnan maksuista. Lisäksi tilintarkastuslain 11 luvun 2 § ehdotetaan muutettavaksi.

Uuden lain mukaan HT-tilintarkastajat ja JHTT-tilintarkastajat maksaisivat perusvuosimaksua. KHT- ja JHT-tilintarkastajat sekä tilintarkastusyhteisöt ja JHTT-yhteisöt maksaisivat perusvuosimaksun lisäksi erillistä lisävuosimaksua. Vuosimaksun lisäksi tilintarkastajina toimivilta luonnollisilta henkilöiltä, tilintarkastusyhteisöiltä, JHTT-tilintarkastajilta ja JHTT-yhteisöiltä perittäisiin laadunvalvonnan perusmaksu sekä yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajina toimivilta laadunvarmistuksen valvontamaksu. Vuosimaksua ja laadunvalvonnan maksuja olisi pidettävä valtiosääntöoikeudellisesti veroina. Laissa säädettäisiin verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Maksut määräisi ja perisi Patentti- ja rekisterihallitus.

Vuosimaksu- sekä valvontamaksutulot tuloutettaisiin valtion talousarviossa bruttomääräisinä tuloina. Talousarviossa Patentti- ja rekisterihallitukselle osoitettaisiin vastaavan suuruinen määräraha.

Esitys liittyy valtion vuoden 2016 talousarvioesitykseen ja on tarkoitettu käsiteltäväksi sen yhteydessä.

Lait ovat tarkoitetut tulemaan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2016.

SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ....1
SISÄLLYS....2
YLEISPERUSTELUT....3
1 NYKYTILA....3
1.1 Lainsäädäntö ja käytäntö....3
1.2 Kansainvälinen kehitys....5
Ruotsi....5
Tanska....6
1.3 Nykytilan arviointi....6
2 ESITYKSEN TAVOITTEET JA KESKEISET EHDOTUKSET....7
3 ESITYKSEN VAIKUTUKSET....11
3.1 Vaikutukset valtiontalouteen ja viranomaisten toimintaan....11
3.2 Taloudelliset vaikutukset tilintarkastajille ja tilintarkastusyhteisöille sekä JHTT-tilintarkastajille ja JHTT-yhteisöille....13
4 ASIAN VALMISTELU....15
5 RIIPPUVUUS MUISTA ESITYKSISTÄ....17
YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT....19
1 LAKIEHDOTUSTEN PERUSTELUT....19
1.1 Laki tilintarkastajan vuosimaksusta ja laadunvalvonnan maksuista....19
1.2 Laki tilintarkastuslain 11 luvun 2 §:n muuttamisesta....22
2 VOIMAANTULO....22
3 SUHDE PERUSTUSLAKIIN JA SÄÄTÄMISJÄRJESTYS....23
LAKIEHDOTUKSET....26
Laki tilintarkastajan vuosimaksusta ja laadunvalvonnan maksuista....26
Laki tilintarkastuslain 11 luvun 2 §:n muuttamisesta....30
LIITE....31
RINNAKKAISTEKSTI....31
Laki tilintarkastuslain 11 luvun 2 §:n muuttamisesta....31

YLEISPERUSTELUT

1 Nykytila

1.1 Lainsäädäntö ja käytäntö

Tilintarkastuslaki (459/2007, jäljempänä TTL) tuli voimaan 1 päivänä heinäkuuta 2007. Tuolloin aiemman tilintarkastuslain (936/1994) säännöksiä tarkistettiin kansallisista lähtökohdista ja lisäksi sääntelyyn sisällytettiin uudesta Euroopan unionin, jäljempänä EU, direktiivistä johtuvat vaatimukset. Keväällä 2015 eduskunta hyväksyi hallituksen esityksen eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi (HE 254/2014 vp). Ehdotuksen mukaista tilintarkastuslakia kutsutaan jäljempänä uudeksi tilintarkastuslaiksi ja ehdotuksen mukaista lakia julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta uudeksi laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta. Hallituksen esityksessä ehdotettiin, että nykyiset yksityisen ja julkisen sektorin tilintarkastajien erilliset järjestelmät lakkautetaan ja siirrytään uudessa tilintarkastuslaissa säänneltyyn uuteen järjestelmään. Uudessa järjestelmässä tilintarkastajatutkinto olisi toimialan perustutkinto, jota voisi täydentää suorittamalla yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön erikoistumistutkinnon ja julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan erikoistumistutkinnon sekä säädettyjen hyväksymisedellytysten täyttyessä saada erikoistumista osoittavan erikoispätevyyden.

Uudessa järjestelmässä tilintarkastajan peruspätevyyden hyväksymisedellytykset täyttänyt tilintarkastaja, joka on hyväksytty ja rekisteröity tilintarkastajarekisteriin, käyttää nimitystä HT-tilintarkastaja. Erikoistumistutkinnon suorittaminen olisi yhtenä edellytyksenä tilintarkastajan hyväksymiselle erikoispätevyyteen. Tilintarkastajalle voitaisiin hyväksyä kahdenlaisia erikoispätevyyksiä, joiden ammattinimikkeet ovat KHT-tilintarkastaja ja JHT-tilintarkastaja. Näistä KHT-tilintarkastaja on erikoistunut yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastukseen ja JHT-tilintarkastaja julkishallinnon ja -talouden tilintarkastukseen. Samalla luovutaan nykyisin käytössä olevasta HTM-tilintarkastajanimikkeestä. Tietyin uudessa tilintarkastuslaissa määritellyin edellytyksin kyseisen lain voimaan tullessa hyväksytty ja tilintarkastajarekisteriin rekisteröity HTM- ja KHT-tilintarkastaja sekä HTM- ja KHT-yhteisö voi jatkaa toimintaansa. Uuden tilintarkastuslain edellytysten mukaisesti menetellyt HTM-tilintarkastaja jatkaa toimintaansa HT-tilintarkastajana, KHT-tilintarkastaja HT- ja KHT-tilintarkastajana ja KHT- ja HTM-yhteisö tilintarkastusyhteisönä. Uuden lain julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta siirtymäsäännösten mukaan kyseisen lain voimaan tullessa kumotun lain nojalla hyväksytty JHTT-tilintarkastaja ja JHTT-yhteisö voi jatkaa toimintaansa siirtymäsäännöksissä mainituin edellytyksin. Siirtymäsäännösten mukaan JHTT-yhteisön hyväksyminen on kuitenkin voimassa enintään viisi vuotta kyseisen lain voimaan tultua, minkä jälkeen JHTT-yhteisön hyväksyminen lakkaa. Uusia JHTT-yhteisöjä ei hyväksytä eikä lakkautettua hyväksymistä palauteta kyseisen lain voimaan tultua.

Hallituksen esityksessä (254/2014 vp) myös esitettiin muutoksia tilintarkastajien valvontaan. Valvonnan osalta uuden lain tavoitteena on luoda valvontajärjestelmä, joka voi ottaa hoitaakseen uusien EU-säädösten mukaiset tehtävät. EU:ssa yksityisen sektorin tilintarkastussääntely on pitkään perustunut direktiiviin, joista viimeisin ja yhä voimassa oleva on tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta, direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY muuttamisesta sekä neuvoston direktiivin 84/253/ETY kumoamisesta annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2006/43/EY. Lisäksi Euroopan parlamentti ja neuvosto antoivat 16 päivänä huhtikuuta 2014 säädökset tilintarkastussääntelyn uudistamiseksi eli direktiivin tilinpäätösdirektiivin muuttamisesta (2014/56/EU) sekä asetuksen yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista ja komission päätöksen 2005/909/EY kumoamisesta (537/2014), jäljempänä EU:n tilin-

tarkastusasetus. Uuden lainsäädännön soveltaminen alkaa pääosin 17 päivänä kesäkuuta 2016, johon mennessä myös kansallinen lainsäädäntö tulee saattaa vastaamaan EU-säädösten asettamia vaatimuksia. Muutettu tilintarkastusdirektiivi ja EU:n tilintarkastusasetus nivoutuvat yhteen ja muodostavat tilintarkastusalalle uudenlaisen sääntelykokonaisuuden.

Hallituksen esityksen (254/2014 vp) mukaan kaikkien tilintarkastajien valvonta keskitetään Patentti- ja rekisterihallituksessa toimivalle Tilintarkastusvalvonnalle. Tilintarkastusvalvonnassa toimisi ehdotuksen mukaan valtioneuvoston nimeämä tilintarkastuslautakunta. Nykyiset valvontalautakunnat eli Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta, jäljempänä TILA, kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat, jäljempänä TIVA, sekä julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunta, jäljempänä JHTT-lautakunta, lakkaisivat. Myös valtion tilintarkastuslautakunta, jäljempänä VALA, lakkaisi, koska muutoksenhaussa noudatettaisiin hallinto-oikeudellista valitustietä.

Hallituksen esityksen (254/2014 vp) mukaan tilintarkastusmaksuista säädettäisiin erikseen. Kyseisessä esityksessä olevat lait ovat tarkoitetut tulemaan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2016. Nykyisin voimassa oleva tilintarkastusjärjestelmä sekä ehdotetut muutokset on kuvattu yksityiskohtaisesti kyseisessä esityksessä.

Nykyisin tilintarkastusmaksuista säädetään tilintarkastuslain (459/2007) 55 §:ssä KHT- ja HTM-tilintarkastajien ja -yhteisöjen osalta. Sen mukaan tilintarkastuslaissa tarkoitettujen tehtävien hoitamisesta aiheutuvien kustannusten kattamiseksi Keskuskauppakamarilla ja kauppakamareilla on oikeus periä maksuja noudattaen, mitä valtion maksuperustelaissa (150/1992) säädetään. Keskuskauppakamarille ja kauppakamarille suoritettavista maksuista säädetään tarkemmin kauppa- ja teollisuusministeriön asetuksella. Keskuskauppakamarin ja kauppakamarin edellä mainitun maksun määräämistä koskevaan päätökseen haetaan muutosta siten kuin valtion maksuperustelain 11 b §:ssä säädetään.

Tarkemmin maksuista on säädetty työ- ja elinkeinoministeriön asetuksessa Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan ja kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan maksullisista suoritteista (TEMA 285/2009, jäljempänä TEM maksuasetus) sekä valtiovarainministeriön asetuksessa julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunnan maksullisista suoritteista (1004/2013, jäljempänä VvM maksuasetus).

TEM maksuasetuksen mukaan KHT-tilintarkastajan vuosimaksu on 760 euroa ja KHT-yhteisön vuosimaksu on 1500 euroa, minkä lisäksi KHT-yhteisöltä peritään lisämaksuna yhteisössä kalenterivuoden alussa työskentelevien KHT-tilintarkastajien lukumäärän perusteella 240 euroa kutakin tilintarkastajaa kohden kaksi tilintarkastajaa ylittävältä määrältä. Perusmaksu KHT-tilintarkastajan ja KHT-yhteisön laadunvarmistuksesta on 70 euroa vuodessa. Lisäksi peritään maksu KHT-tilintarkastajan ja KHT-yhteisön laaduntarkastuksesta tuntiperusteisesti tai TEM maksuasetuksen 2 a §:n mukainen laadunvarmistuksen valvontamaksu, mikäli KHT-tilintarkastaja tai KHT-yhteisö on valittuna julkisen kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön tai luotto- tai vakuutuslaitoksen tilintarkastajaksi kyseisen vuoden kesäkuun lopussa. 2 a §:n mukaisen laadunvarmistuksen valvontamaksun suuruuden määrittelyperusteena käytetään niitä julkisen kaupankäynnin kohteena olevia yhteisöjä sekä luotto- ja vakuutuslaitoksia, joiden tilintarkastajaksi KHT-tilintarkastaja tai KHT-yhteisö on valittuna kyseisen vuoden kesäkuun lopussa. Valvontamaksun määräytyminen on tarkemmin säännelty maksuasetuksen 2 a §:ssä, jonka mukaan maksun määräytymisen perusteena käytetään muun muassa tilintarkastusasiakkaan markkina-arvoa tai omaa pääomaa asetuksessa tarkemmin määritellyin tavoin. TEM maksuasetuksen mukaan HTM-tilintarkastajan vuosimaksu on 530 euroa ja HTM-yhteisön vuosimaksu 830 euroa, minkä lisäksi peritään HTM-yhteisöltä lisämaksuna yhteisössä viimeksi päättyneen tilikauden päättyessä työskennelleiden KHT- ja HTM-tilintarkastajien lu-

kumäärän perusteella 100 euroa kutakin tilintarkastajaa kohden kaksi tilintarkastajaa ylittävältä määrältä. Vastaavasti kuin KHT-tilintarkastajilta ja -yhteisöiltä myös HTM-tilintarkastajilta ja -yhteisöiltä peritään 70 euron laadunvarmistuksen perusmaksu sekä tuntiperusteinen maksu laaduntarkastuksesta tai muun muassa tilintarkastusasiakkaan markkina-arvoon tai omaan pääomaan perustuvin kriteerein määritettävä laadunvarmistuksen valvontamaksu, mikäli HTM-tilintarkastaja tai HTM-yhteisö on valittuna julkisen kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön tai luotto- tai vakuutuslaitoksen tilintarkastajaksi kyseisen vuoden kesäkuun lopussa.

VvM maksuasetuksen mukaan JHTT-tilintarkastajan vuosimaksu on 130 euroa ja JHTT-yhteisön vuosimaksu on 500 euroa. Lisäksi JHTT-yhteisöltä peritään maksua JHTT-yhteisön palveluksessa JHTT-toimintaselvityksen jättämistä edeltävän kalenterivuoden viimeisenä päivänä olleiden JHTT-tilintarkastajien lukumäärän perusteella 120 euroa kutakin tilintarkastajaa kohden, kuitenkin enintään 2 280 euroa. JHTT-tilintarkastajilta tai JHTT-yhteisöiltä ei peritä erillistä maksua laaduntarkastuksesta tai laadunvarmistuksen valvonnasta.

Kun tilintarkastajien valvonta uuden tilintarkastuslain mukaan siirtyy Patentti- ja rekisterihallitukseen perustettavaan Tilintarkastusvalvontaan, on huomioitava, että Patentti- ja rekisterihallitus on nettobudjetoitu virasto, jonka on katettava kaikki kustannuksensa asiakkailtaan saamilla tuloilla. Ainoastaan yhdistysrekisterin toimintaa on tuettu valtion budjettivaroista yhteiskuntapoliittisista syistä.

Valtion suoritteiden maksullisuuden ja maksujen suuruuden yleisistä perusteista säädetään valtion maksuperustelaissa. Patentti- ja rekisterihallituksen suoritteiden maksullisuudesta ja maksujen suuruudesta säädetään patentti- ja rekisterihallituksen suoritteista perittävistä maksuista annetussa laissa (1032/1992). Laissa tarkemmin määritellyin kriteerein suoritteista perittävät maksut määritetään vastaamaan suoritetuotannosta syntyviä kustannuksia. Tarkemmin Patentti- ja rekisterihallituksen perimistä maksuista säädetään työ- ja elinkeinoministeriön asetuksella patentti- ja rekisterihallituksen maksullisista suoritteista (696/2014).

1.2 Kansainvälinen kehitys

Seuraavassa tarkastellaan tilintarkastajan maksuja Ruotsin ja Tanskan osalta.

Ruotsi

Ruotsissa tilintarkastajien maksuista säädetään asetuksessa, Förordning om revisorer (1995:665) sekä Ruotsin valvontaviranomaisen Revisorsnämnden, jäljempänä RN, määräyksissä. Asetuksessa säädetään muun muassa hakemusmaksuista ja vuosimaksuista. Sen 23 §:n mukaan auktorisointia, hyväksymistä tai rekisteröintiä koskeva hakemusmaksu on 3 100 kruunua. Jos hakemus hyväksytään, tilintarkastajan on maksettava 5 500 kruunun vuosimaksu ja tilintarkastusyhteisön 20 000 kruunun vuosimaksu. Se mitä sanotaan tilintarkastajista ja tilintarkastusyhteisöstä koskee myös sellaisia fyysisiä henkilöitä samoin kuin yrityksiä, jotka on rekisteröity kolmansista maista tulevina tilintarkastajina.

Asetuksen mukaan RN perii maksun hakemuksesta tilintarkastajan kokeen tai kelpoisuuskokeen suorittamiseksi. RN päättää maksujen suuruuden. RN:n koulutusta ja koetta koskevan määräyksen (Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1996:1) om utbildning och prov) mukaan tilintarkastajatutkinnon tai kelpoisuuskokeen suorittamisesta on maksettava 5 000 kruunun hallinnollinen maksu sekä 20 000 kruunun tutkintomaksu.

RN perii myös maksun toteuttamastaan, säännöllisin väliajoin toistuvasta laaduntarkastuksesta niiltä tilintarkastajilta, jotka ovat tarkastuksen kohteena.

Tilintarkastajilla, joilla on tilintarkastustoimeksianto yrityksessä, jonka luovutuskelpoiset arvopaperit ovat kaupankäynnin kohteena säännellyillä markkinoilla tai vastaavilla markkinoilla Euroopan talousalueen ulkopuolella, maksavat laaduntarkastusta koskevan maksun vuosimaksun muodossa. Maksun suuruus päätetään ottaen huomioon niiden tilintarkastustoimeksiantojen lukumäärä, joka kullakin tilintarkastajalla on 1. marraskuuta tällaisissa yhteisöissä, samoin kuin se miten suuria tällaiset yhteisöt ovat. Yksityiskohtaisemmin tällaisten vuosimaksujen määrästä säädetään RN määräyksessä (Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet). Sen mukaan jokaisen tilintarkastustoimeksiannon osalta maksetaan maksua siten, että maksun määrä riippuu toimeksiannon kohteena olevan yhteisön koosta siten, että sen määrä on:

10 000 kruunua sellaisen yhteisön osalta, jonka pörssiarvo on korkeintaan 150 miljoonaa euroa

20 000 kruunua sellaisen yhteisön osalta, jonka pörssiarvo on yli 150 miljoonaa euroa, mutta ei yli miljardia euroa

40 000 kruunua sellaisen yhteisön osalta, minkä pörssiarvo on yli miljardi euroa sekä

40 000 kruunua sellaisen yhteisön osalta, jonka arvopaperit ovat kaupankäynnin kohteena Ruotsin ulkopuolisilla markkinoilla.

Tanska

Tanskassa elinkeino- ja kasvuministeriön alainen Tanskan elinkeinoviranomainen asettaa valvojan (Revisortilsynet) sekä määrää tarkemmin muun muassa maksuista.

Jokaisen sellaisen tilintarkastajan osalta, joka ei tarkasta yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä, on maksettava Tanskan elinkeinoviranomaiselle vuosittain maksua 1 665 kruunua. Tällaisten tilintarkastajien laaduntarkastukset laskutetaan erikseen. Jokaisen sellaisen rekisteröidyn tilintarkastajan osalta, mikä tarkastaa yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä, on maksettava vuosimaksua 1 625 kruunua sekä tuntiperusteinen laaduntarkastusmaksu. Tuntimaksu on 950 kruunua jokaista tarkastukseen käytettyä tuntia kohti. Laaduntarkastuksia voidaan myös tehdä tarpeen vaatiessa. Tarpeen vaatiessa tehtäviä laaduntarkastuksia varten kerätään 620 kruunun vuosittainen maksu jokaista rekisteröityä tilintarkastajaa kohden.

1.3 Nykytilan arviointi

Tilintarkastajien valvontajärjestelmän uudistamisen yhteydessä on arvioitu useita vaihtoehtoisia järjestelmiä, joita on kuvattu hallituksen esityksen (254/2014 vp) yleisperustelujen jaksossa 3.2.2 Valvonnan yhtenäistäminen. Ehdotuksessa on päädytty Tilintarkastusvalvonnan keskittämiseen Patentti- ja rekisterihallitukseen sekä sen toiminnan rahoittamiseen valvottavilta ja hakijoilta perittävillä maksuilla.

Tällä hetkellä valvontaorganisaatioista VALAn ja JHTT-lautakunnan toiminta on lähes kokonaan budjettirahoitteista, vaikkakin osa JHTT-lautakunnan menoista katetaan valvottavilta perittävillä maksuilla. Yhteensä valtion budjettivaroista on tilintarkastajien valvontaan käytetty vuosittain noin 200 000 euroa. Uutta tilintarkastuslakia koskevassa hallituksen esityksessä (HE 254/2014 vp) omaksuttiin linja, jonka mukaan myös tämä summa on jatkossa katettava valvottavilta perittävillä maksuilla. Budjettirahoituksen ulkopuolella ovat kauppakamarijärjestelmän yhteydessä toimivat TILA ja TIVAt, joiden toiminta katetaan jo nyt kokonaan valvottavilta perittävillä maksuilla. Vuonna 2013 tilintarkastajien valvonnan kokonaismenot olivat

yhteensä noin 2,4 miljoonaa euroa. Vuonna 2014 nämä menot olivat noin 2,1 miljoonaa euroa. Vuoden 2014 alemmat menot suhteessa vuoteen 2013 johtuvat siitä, että TILAssa oli henkilövajausta vuoden 2014 aikana. Kokonaismenojen on arvioitu pysyvän 2,4 miljoonan tasolla valvonnan siirtyessä Patentti- ja rekisterihallituksen osana toimivaan Tilintarkastusvalvontaan.

Perustettavan Tilintarkastusvalvonnan tehtävistä ja toiminnasta säädetään uuden tilintarkastuslain 7 luvussa, jonka 2 §:n mukaan Tilintarkastusvalvonnan tehtävänä on muun muassa valvoa, että tilintarkastajat toimivat uuden tilintarkastuslain, sen nojalla annettujen säännösten sekä uuden julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain mukaisesti sekä valvoa tilintarkastuksen laatua ja huolehtia laadunvalvontajärjestelmän kehittämisestä. Uuden tilintarkastuslain 7 luvun 9 §:ssä on tarkemmin säännelty laadunvalvontaa.

Uuden tilintarkastuslain 7 luvun mukainen tilintarkastajien valvonta merkitsee merkittävän valvontavastuun siirtymistä valtion viranomaiselle. Tilintarkastajien valvontaa on pidettävä yhteiskunnallisesti tarpeellisena niiden merkittävien taloudellisten arvojen vuoksi, joita pyritään suojaamaan tilintarkastuksen asianmukaisella toteuttamisella.

Yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä tarkastavien tilintarkastajien laadunvarmistusten valvontamaksut määräytyvät nykyisin TEM maksuasetuksen mukaisesti muun muassa tilintarkastusasiakkaan markkina-arvon ja oman pääoman perusteella. Maksun määräytyminen nykyjärjestelmän mukaan on joissain tapauksissa maksuvelvollisen ja maksun määräävän viranomaisen kannalta työlästä ja hankalaa, koska maksun peruste ei aina ole yksiselitteinen.

Muiden kuin yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä tarkastavien tilintarkastajien laaduntarkastukset suoritetaan ulkopuolisia laaduntarkastajia käyttäen. Pääasiassa tehtävässä käytetään ammatissa toimivia kokeneita tilintarkastajia. Ulkopuolisten laaduntarkastajien tarkastusten maksut määräytyvät tuntiperusteisesti TEM maksuasetuksen perusteella.

Nykyisin jokainen tilintarkastajaluokka (HTM-, KHT- ja JHTT-tilintarkastajat) maksaa erisuuruisia vuosimaksuja. Vastaavasti myös tilintarkastusyhteisöt (HTM-, KHT- ja JHTT-tilintarkastusyhteisöt) maksavat erisuuruisia vuosimaksuja. JHTT-tilintarkastajat sekä JHTT-yhteisöt maksavat muihin tilintarkastajiin nähden alempia vuosimaksuja, koska edellä mainituin tavoin heidän valvontaorganisaatioidensa toiminnat ovat lähes kokonaan budjettirahoitteisia. Kun budjettirahoitteinen osuus on tilintarkastuslain uudistamisen yhteydessä omaksutun linjauksen mukaisesti jatkossa katettava maksuilla, ja tilintarkastajien hyväksymis- ja tutkintojärjestelmä on muutenkin uuden tilintarkastuslain myötä uudistettu, ei ole enää perusteltua säilyttää nykyisellä tavalla eri vuosimaksujen tasoja.

Laadunvarmistuksen perusmaksun määrän 70 euroa on arvioitu olevan nykyisin oikealla tasolla. Myös laaduntarkastuksen tuntiperusteisen maksun muita kuin yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä tarkastavilta tilintarkastajilta on arvioitu olevan sopivalla tasolla nykyisen määräisenä eli 130 euron maksu tunnilta kultakin laaduntarkastajalta ja avustajalta.

2 Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset

Esityksen tarkoituksena on, että tilintarkastajien valvontaan liittyvä maksujärjestelmä on yksinkertainen ja tasapuolinen.

Esityksellä pyritään myös saavuttamaan Patentti- ja rekisterihallitukseen perustettavan Tilintarkastusvalvonnan kustannusvastaavuus.

Esityksen tavoitteena on myös tehdä tilintarkastajien vuosimaksujärjestelmä sellaiseksi, että se tukee uuden tilintarkastuslain mukaista tilintarkastajien hyväksymis- ja tutkintojärjestelmää. Tilintarkastajana toimivia luonnollisia henkilöitä koskevien vuosimaksujen määrän osalta arvioitiin kahta vaihtoehtoista mallia. Ensimmäisen vaihtoehdon mukaan kaikilla tilintarkastajana toimivilla luonnollisilla henkilöillä olisi ollut sama vuosimaksu riippumatta siitä, olisiko tilintarkastaja suorittanut erikoispätevyyttä vai ei. Toisen vaihtoehdon mukaan peruspätevyyden hyväksymisedellytykset täyttänyt HT-tilintarkastaja sekä JHTT-tilintarkastaja maksaisivat perusvuosimaksua ja jokaisesta erikoispätevyydestä (eli KHT- ja JHT-erikoispätevyyksistä) maksettaisiin perusvuosimaksun lisäksi erillistä lisävuosimaksua. Ensimmäistä vaihtoehtoa puoltaisi järjestelmän yksinkertaisuuteen liittyvät näkökohdat. Toisen vaihtoehdon mukainen vuosimaksumalli taas tukisi paremmin uuden tilintarkastuslain mukaista uutta järjestelmää. Se ottaisi myös paremmin huomioon JHTT-tilintarkastajien aseman siten, että JHTT-tilintarkastajien maksu olisi näin alhaisempi kuin ensimmäisen vaihtoehdon mukaisessa mallissa. Korotus JHTT-tilintarkastajien vuosimaksuun tulee joka tapauksessa olemaan huomattava.

Edellä esitetyn perusteella on katsottu tarkoituksenmukaisimmaksi periä vuosimaksuja toisen vaihtoehdon mukaisesti eli siten, että jokainen HT-tilintarkastaja maksaa perusvuosimaksua ja KHT- tai JHT- erikoispätevyydestä maksetaan lisäksi erillistä lisävuosimaksua. HT-tilintarkastajien perusvuosimaksuksi ehdotetaan 560 euroa. JHTT-tilintarkastajat maksaisivat samaa 560 euron perusvuosimaksua. Esityksessä esitetään siirtymäsäännöstä, jonka mukaan JHTT-tilintarkastajat maksaisivat 200 euron perusvuosimaksua vuosina 2016–2020. KHT- ja JHT-erikoispätevyydestä ehdotetaan maksettavaksi lisäksi 240 euron lisävuosimaksua. Näin KHT-tilintarkastajan vuosimaksuksi kokonaisuudessaan tulisi 800 euroa. Myös uuteen järjestelmään JHT-tilintarkastajana hyväksytyn vuosimaksu olisi 800 euroa. Jos tilintarkastaja olisi hyväksytty uuteen järjestelmään sekä KHT- että JHT-tilintarkastajana olisi vuosimaksu 1 040 euroa eli jokaisen erikoispätevyyden osalta maksettaisiin erikseen lisävuosimaksu. Tämä on perusteltua, koska jokainen erikoispätevyys myös laajentaa osaamisvaatimuksia sekä potentiaalista asiakaskuntaa.

Kuten nykyisinkin tilintarkastusyhteisöt maksaisivat omaa vuosimaksuaan, joka muodostuisi kiinteästä osasta sekä tilintarkastajana toimivien luonnollisten henkilöiden lukumäärän mukaan määräytyvästä lisäosasta. Myös JHTT-yhteisöjen vuosimaksu määräytyisi vastaavasti kuin tilintarkastusyhteisöjen vuosimaksu. Tilintarkastusyhteisöjen ja JHTT-yhteisöjen vuosimaksun kiinteäksi osaksi ehdotetaan 1 150 euroa. Lisäksi tilintarkastusyhteisöiltä ja JHTT-yhteisöiltä ehdotetaan perittäväksi 260 euroa tilintarkastajana toimivien luonnollisten henkilöiden osalta kutakin henkilöä kohden kaksi henkilöä ylittävältä määrältä.

Tavoitteena on myös yksinkertaistaa yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä tarkastavilta tilintarkastajilta ja tilintarkastusyhteisöiltä perittävän laadunvarmistuksen valvontamaksun määräytymisperusteita. Nykyisen TEM maksuasetuksen mukaisesti muun muassa tilintarkastusasiakkaan markkina-arvon tai oman pääoman perusteella määräytyvän laadunvarmistuksen valvontamaksun määrittäminen on joissain tapauksissa maksuvelvollisen ja maksun määräävän viranomaisen kannalta työlästä ja hankalaa, koska maksun peruste ei aina ole yksiselitteinen. Nykyisen järjestelmän mukaan laadunvarmistuksen valvontamaksun määrittämisessä otetaan lisäksi huomioon ainoastaan tilintarkastusyhteisön yleisen edun kannalta merkittäviin yhteisöihin lukeutuvat asiakkaat, vaikka valvontatoiminta kuitenkin kohdistuu tilintarkastusyhteisöön kokonaisuutena. Nykyjärjestelmä on myös kategorinen. Etenkin silloin jos esimerkiksi tilintarkastusasiakkaan markkina-arvo tai oma pääoma on TEM maksuasetuksen mukaisen maksun määräytymisperusteena olevan raja-arvon tuntumassa, voi tilintarkastusyhteisön valvontamaksussa olla vuosittain merkittäviä vaihteluja sen mukaan ylittyykö vai alittuuko raja-arvo kyseisenä vuonna.

Valvontaviranomainen suorittaa laadunvarmistuksen valvonnan yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tarkastavan tilintarkastajan osalta vähintään joka kolmas vuosi. Näin ollen tilintarkastaja ei välttämättä ole valvonnan kohteena joka vuosi. Kun valvonnan kustannukset ovat huomattavia, on tarkoituksenmukaista, että kustannukset jakautuvat tasaisesti jokaiselle vuodelle. On myös otettava huomioon, että hyöty tarkastusten suorittamisesta ei koidu pelkästään tarkastettavalle tilintarkastusyhteisölle vaan sillä edistetään yleisesti tilintarkastustoiminnan nauttimaa luottamusta.

Kun yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tarkastava tilintarkastusyhteisö on valvonnan kohteena, kohdistuu valvonta sen koko tilintarkastustoimintaan. Kuitenkin valvonnan pääpaino on tilintarkastajan tarkastamissa yleisen edun kannalta merkittävissä yhteisöissä. Näiden yhteisöjen tilintarkastusten laadunvarmistuksen valvonta on myös kaikista aikaa vievintä ja työläintä sekä yleisen edun kannalta merkittävintä. Näistä syistä on tarkoituksenmukaista, että laadunvarmistuksen valvontamaksun määrässä painottuu yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastus. Tällainen painotus valvontamaksun määrässä ottaa myös huomioon mm. EU:n tilintarkastusasetuksen velvoitteet valvonnan kohdistamisesta erityisesti yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä tarkastaviin tilintarkastusyhteisöihin.

Laadunvarmistuksen valvontamaksun määrän on tarkoituksenmukaisinta perustua tilintarkastuspalkkioiden määrään, joka kuvaa parhaiten tilintarkastajan toiminnan laajuutta.

Edellä esitetyistä syistä olisi yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä tarkastavien tilintarkastajien laadunvarmistuksen valvontaa tarkoituksenmukaista rahoittaa tällaisilta tilintarkastajilta vuosittain perittävällä laadunvarmistuksen valvontamaksulla, joka perustuisi näiden tilintarkastajien tilintarkastuspalkkioiden määrään kuitenkin painottaen sitä osaa tilintarkastuspalkkioista, joka johtuu yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksesta. Näin perittävällä maksulla voitaisiin yleisesti turvata tehokkaan tilintarkastusvalvonnan edellytykset ja samalla ottaa huomioon edellä esitetyt näkökohdat.

Edellä esitetyillä perusteilla esityksessä ehdotetaan, että jatkossa laadunvarmistuksen valvontamaksu olisi 0,1 prosenttia tilintarkastajan viimeksi kuluneen tilikauden mukaisista tilintarkastuspalkkioista lisättynä 2,9 prosentilla siitä tilintarkastajan viimeksi kuluneen tilikauden mukaisesta tilintarkastuspalkkiosta, joka johtuu ehdotetun 5 §:n 1 momentissa mainittujen yhteisöjen tilintarkastuksesta. Jos tilintarkastettu yhteisö on konsernin emoyritys, tilintarkastuspalkkio käsittää myös emoyrityksen konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksesta johtuvan palkkion.

Perustettavan Tilintarkastusvalvonnan kulujen on arvioitu pysyvän samoina kuin tilintarkastajien valvonnan kulut ovat olleet viime vuosina eli noin 2,4 miljoonaa euroa. Ei ole myöskään perustetta muuttaa maksuerien suhdetta toisiinsa. Tästä syystä esityksessä on pyritty määrittämään vuosimaksujen taso sekä laadunvarmistuksen valvontamaksun määrittämisessä käytettävien prosenttien määrät siten, ettei vuosimaksuilla ja laadunvalvonnan maksuilla saatavien maksukertymien suhdetta toisiinsa muuteta. Tästä syystä myös laadunvarmistuksen perusmaksu on pidetty esityksessä samalla tasolla kuin nykyisin eli 70 eurona vuosittain. Jatkossa laadunvarmistuksen perusmaksua kutsuttaisiin laadunvalvonnan perusmaksuksi. Ehdotettavan lain nimessä olevalla käsitteellä laadunvalvonnan maksut tarkoitetaan laadunvalvonnan perusmaksua sekä laadunvarmistuksen valvontamaksua. Myös työ- ja elinkeinoministeriön asetuksessa patentti- ja rekisterihallituksen maksullisista suoritteista säänneltävän tuntiperusteisen laaduntarkastuksen maksun niiltä tilintarkastajilta, jotka eivät ole viimeksi kuluneella tilikaudella tarkastaneet yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä sekä JHTT-tilintarkastajilta ja JHTT-yhteisöiltä, arvioidaan olevan oikealla tasolla eli laaduntarkastuksesta perittäisiin maksua 130 euroa tunnilta kultakin laaduntarkastajalta ja avustajalta.

Seuraavassa taulukossa on arvioituna soveltuvin osin vuoden 2014 tilintarkastajamäärien sekä vuoden 2014 tilintarkastuspalkkioiden perusteella ehdotetussa laissa olevien eri maksujen mukaiset maksukertymät:

Maksu	**Kpl (arvio)**	**Hinta vuodessa**	**Yhteensä (arvio)**	**Maksukertymä, euroa (arvio, pyöristettynä)**
Laadunvalvonnan perusmaksu	1715	70		120 000
Perusvuosimaksu (HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajalta sekä JHTT-tilintarkastajalta)	1636	560	916 160	
Lisävuosimaksu / KHT	780	240	187 200	
Lisävuosimaksu/ JHT	100	240	24 000	1 130 000 (tilintarkastajien sekä JHTT-tilintarkastajien vuosimaksut yhteensä)
Tilintarkastusyhteisöjen sekä JHTT-yhteisöjen vuosimaksu	79	1150	90 850	
Tilintarkastusyhteisöjen sekä JHTT-yhteisöjen lisämaksu per tilintarkastaja	500	260	130 000	220 000 (tilintarkastusyhteisöjen ja JHTT-yhteisöjen vuosimaksut yhteensä)
	Liikevaihdon määrä	**Prosenttia**		
Laadunvarmistuksen valvontamaksu / yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen osuus tilintarkastuspalkkioista	20 600 000	2,9	597 400	
Laadunvarmistuksen valvontamaksu / tilintarkastuspalkkiot	196 650 000	0,1	196 650	790 000 (laadunvarmistuksen valvontamaksu yhteensä)
			YHTEENSÄ	**2 260 000**

Yllä olevassa taulukossa ei ole huomioitu ehdotettua siirtymäsäännöstä, jonka mukaan JHTT-tilintarkastajilta perittäisiin 200 euron perusvuosimaksu vuosina 2016–2020.

Työ- ja elinkeinoministeriön asetukseen patentti- ja rekisterihallituksen maksullisista suoritteista lisättäisiin tilintarkastusasiat omaksi suoriteryhmäkseen. Yllä olevassa taulukossa ovat ehdotetussa laissa olevien maksujen kertymät, joten asetuksen mukaiset suoriteperusteiset maksut tai niistä saatavat maksukertymät eivät ole mukana yllä olevassa taulukossa. Suurimman asetukseen perustuvan suoriteperusteisten maksujen erän muodostavat tutkintomaksut, jotka olivat vuonna 2014 noin 100 000 euroa. Lisäksi asetuksen perusteella kerättäisiin suoriteperusteisia maksuja muun muassa hyväksymisen palauttamista koskevan hakemuksen käsittelystä sekä todistuksesta ja otteesta tilintarkastajarekistereistä. Kun asetukseen sisältyvät suoriteperusteiset maksut otetaan huomioon, tulee Tilintarkastusvalvonnan kokonaistuloiksi noin 2,4 miljoonaa. Lisäksi asetukseen sisältyy laaduntarkastuksen maksu, joka peritään muita kuin yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä tarkastavilta tilintarkastajilta. Tällainen laaduntarkastus on nykyisin tavallisesti suoritettu ulkopuolisten asiantuntijoiden avulla siten, että maksu on suoritettu suoraan ulkopuolisille laaduntarkastajille. Tästä syystä laaduntarkastuksen maksun tulokertymä ei sisälly Tilintarkastusvalvonnan arvioituihin 2,4 miljoonan euron kokonaistuloihin. Tällaisia ulkopuolisten laaduntarkastajien tekemiä laaduntarkastuksia, jotka eivät kohdistu yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajiin, tehdään nykyisin vuosittain noin 140, joista noin 30 prosenttia kohdistuu KHT-tilintarkastajiin ja noin 70 prosenttia kohdistuu HTM-tilintarkastajiin. Lisäksi arvioidaan, että JHT-tilintarkastajien, JHTT-tilintarkastajien ja JHTT-yhteisöjen laaduntarkastukset lisäävät vuosittaisten tarkastusten määrää noin 25:llä. Yhden laaduntarkastuksen työkustannus ilman arvonlisäveroa on vakiintunut noin 1 500 euroksi, joka sisältää myös valmistelun ja raportoinnin. Edellä mainitulla määrällä (160 laaduntarkastusta/vuosi) laskettuna ulkopuolisen laaduntarkastustyön vuosittainen arvo on noin 240 000 euroa.

Perustuslakivaliokunnan tulkintakäytännön mukaan vuosimaksut ja valvontaan liittyvät maksut on pitkälti katsottu perustuslain 81 §:n näkökulmasta veroiksi. Myös nyt esitettäviä vuosimaksuja, laadunvalvonnan perusmaksua sekä laadunvarmistuksen valvontamaksua olisi valtiosääntöoikeudellisesti katsoen pidettävä veroina.

3 Esityksen vaikutukset

3.1 Vaikutukset valtiontalouteen ja viranomaisten toimintaan

Tilintarkastajien valvonnan siirtymisestä Patentti- ja rekisterihallitukseen perustettavaan Tilintarkastusvalvontaan aiheutuu sekä kertaluonteisia että pysyviä kustannuksia. Vuonna 2016 Tilintarkastusvalvonnan organisoinnista sekä tilintarkastajarekisterin perustamisesta aiheutuu arviolta 0,7–0,9 miljoonan euron kertaluonteinen meno. Tämä kertaluonteinen meno on tarkoitus kattaa valtiovarainministeriön toimintamenoista momentilta 28.01.01 Patentti- ja rekisterihallitukselle momentille 32.40.03 siirrettävällä JHTT-lautakunnan nettomenoja vastaavalla 125 000 euron määrällä. Lisäksi työ- ja elinkeinoministeriön toimintamenoista momentilta 32.01.01 siirrettäisiin Patentti- ja rekisterihallitukselle VALAn nettomenoja vastaava noin 20 000 euroa. Kertaluonteiset menot tullaan rahoittamaan osaksi edellä mainituilla toimintamenosiirroilla ja muutoin toimialalta perittävillä maksuilla. Tämä 145 000 euron budjettivaikutus poistuisi siirtymävaiheen jälkeen arviolta vuonna 2018.

Siirtymäkauden jälkeen Tilintarkastusvalvonta olisi lähtökohtaisesti itsekannattava ja sen toiminnasta aiheutuvat kustannukset perittäisiin tilintarkastajilta ja tilintarkastusyhteisöiltä sekä JHTT-tilintarkastajilta ja JHTT-yhteisöiltä perittäviltä maksuilla. Tilintarkastusvalvonnan pysyviksi menoiksi vuositasolla arvioidaan 2,4 miljoonaa euroa. Menojen arvioidaan pysyvän

suunnilleen samoina myös sen jälkeen, kun tilintarkastajien valvonta siirtyy Patentti- ja rekisterihallitukseen. Valvonnan kustannuksista tällä hetkellä yli kaksi kolmasosaa aiheutuu henkilöstökuluista, kuten palkoista, sivukuluista, henkilöstön koulutuksesta ja työhön liittyvistä matkakuluista sekä lautakunnan kuluista. Lisäksi suurimpia kulueriä ovat tilavuokrat ja hallintokulut, joihin kuuluvat muun muassa palkkahallinto, kirjanpito, vastaanotto-, toimisto- ja esimiespalvelut. Valvonnan kustannusrakenteesta johtuen vuosikustannusten voidaan arvioida säilyvän lähes ennallaan.

Valvonnan työmäärä valmistelevan henkilökunnan henkilötyövuosina mitattuna oli vuoden 2013 lopussa arvioilta noin 16 henkilötyövuotta. Tilintarkastajien valvonnan siirtämisellä Patentti- ja rekisterihallituksen yhteyteen ei ole arvioitu olevan vaikutusta tehtävien määrään varsinaisissa valvonta-asioissa, sillä valvonnan laajuuteen tai valvontatehtävien määrään ei ehdotettu muutoksia tilintarkastajajärjestelmän uudistamisen yhteydessä. Patentti- ja rekisterihallitukseen perustettavan uuden valvontayksikön arvioidaan jatkossakin työllistävän noin 16 henkilöä. Hallituksen esitys (254/2014 vp), jossa tilintarkastajien valvontajärjestelmä on esitetty uudistettavaksi, valmisteltiin siitä lähtökohdasta, että Keskuskauppakamarin sihteeristö siirtyy toimivana kokonaisuutena Patentti- ja rekisterihallitukseen ja siirtyvän henkilöstön asemaan sovelletaan työsopimuslain (55/2001) liikkeen luovutusta koskevia säännöksiä. Näin ollen nyt esitetyillä lakiehdotuksilla ei ole välittömiä henkilöstövaikutuksia.

Vuosimaksuilla ja laadunvalvonnan perusmaksulla katettaisiin Tilintarkastusvalvonnan edellä mainittuja pysyviä kuluja. Tilintarkastusvalvonta toteuttaa yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä tarkastavien tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen laadunvalvonnan. Tästä valvonnasta aiheutuvien kustannusten kattamiseksi perittäisiin yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä tarkastavilta tilintarkastajilta laadunvarmistuksen valvontamaksu. Muilta tilintarkastajilta perittäisiin suoriteperusteisesti laaduntarkastuksen maksu, josta säädettäisiin tilintarkastuslain 11 luvun 2 §:ssä. Perustuslaista johtuvat velvoitteet huomioon ottaen vuosimaksusta, laadunvalvonnan perusmaksusta sekä laadunvarmistuksen valvontamaksusta säädettäisiin ehdotettavassa laissa.

Ehdotetun lain tilintarkastajan vuosimaksusta ja laadunvalvonnan maksuista perusteella vuosimaksu- ja valvontamaksutuloja on arvioitu kertyvän vuosittain 2 260 000 euroa. Vuosimaksu- sekä valvontamaksutulot tuloutettaisiin valtion talousarviossa bruttomääräisinä tuloina momentille 11.19.09 (Muut verotulot). Talousarviossa Patentti- ja rekisterihallitukselle osoitettaisiin vastaavan suuruinen määräraha.

Patentti- ja rekisterihallitus on nettobudjetoitu virasto, jonka toiminta rahoitetaan sen maksullisista suoritteista kertyvillä tuloilla. Patentti- ja rekisterihallituksella olisi oikeus periä maksuja tilintarkastajatutkintoon osallistumisesta, kelpoisuuskokeeseen osallistumisesta, JHTT-siirtymäkokeeseen osallistumisesta, todistuksesta ja otteesta tilintarkastajatutkinto- ja tilintarkastajarekisteristä samoin kuin hyväksymisen palauttamista koskevasta hakemuksesta, ennakkotiedosta hyväksymisen edellytysten täyttymisestä, ETA-alueen ulkopuolelta tulevan tilintarkastajan rekisteröintihakemuksen käsittelystä sekä edellä mainitusta laaduntarkastuksesta. Velvoitteesta näiden maksujen maksamiseen ehdotetaan säädettäväksi tilintarkastuslain 11 luvun 2 §:ssä. Kyseisen pykälän mukaan näiden maksujen määräytymisperusteista säädettäisiin patentti- ja rekisterihallituksen suoritteista perittävistä maksuista annetussa laissa ja sen nojalla annetuissa säädöksissä. Työ- ja elinkeinoministeriön asetukseen patentti- ja rekisterihallituksen maksullisista suoritteista lisättäisiin tilintarkastusasiat omaksi suoriteryhmäkseen.

Ehdotuksen mukaan oikaisuvaatimusasioista saisi hakea muutosta valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen. Muutoksenhaun keskittämisessä yhteen hallinto-oikeuteen seurataan uudessa tilintarkastuslaissa omaksuttua linjaa, jonka mukaan tilintarkastusasioita koskevat valitusasiat

keskitetään Helsingin hallinto-oikeuteen. Asioiden keskittämistä puoltaa myös se, että Patentti- ja rekisterihallituksen päätöksistä yleissäännökseen perustuva valitustie on keskitetty Helsingin hallinto-oikeuteen ja voimassa olevan lain julkishallinnon ja talouden tilintarkastuksesta (467/1999, jäljempänä JHTT-laki) mukaan muutosta haetaan keskitetysti Helsingin hallinto-oikeudelta. Muutoksenhaun keskittämistä on tarkasteltu yksityiskohtaisesti uutta tilintarkastuslakia koskevan hallituksen esityksen (HE 254/2014 vp) yleisperustelujen kappaleessa 3.2.3. Muutoksenhaku. Jatkomuutoksenhaku korkeimpaan hallinto-oikeuteen edellyttäisi oikaisuvaatimusasioissa valituslupaa. Valitusasioiden määrän on arvioitu olevan vähäinen, eikä ehdotuksen tästä syystä arvioida aiheuttavan lisäresurssien tarvetta hallinto-oikeudelle.

Viranomaistoiminnan kannalta vuosimaksulla ja laadunvalvonnan maksuilla turvataan tehokaan tilintarkastusvalvonnan edellytykset jatkossakin, mitä on tilintarkastuksiin liittyvien yhteiskunnallisten ja taloudellisten arvojen kannalta pidettävä tärkeänä.

Tilintarkastusvalvonnan työmäärää ja kustannuksia tulee seurata. Kolmen vuoden kuluessa ehdotetun lain voimaantulosta tulee arvioida, miten ehdotetut maksut kattavat tilintarkastajien valvonnan kustannukset, ja tarvittaessa ryhtyä tarpeellisiin lainsäädännön muutoksiin.

3.2 Taloudelliset vaikutukset tilintarkastajille ja tilintarkastusyhteisöille sekä JHTT-tilintarkastajille ja JHTT-yhteisöille

Nykyisessä järjestelmässä valvonnan kustannukset rahoitetaan yksityisen sektorin tilintarkastajien osalta VALAa lukuun ottamatta toimialalta perityillä maksuilla. Julkisen sektorin tilintarkastajien osalta valvonta rahoitetaan suurimmaksi osaksi valtion talousarviosta ja vain osittain valvottavilta perittävillä maksuilla. Uudistuksen jälkeen ja edellä mainitun budjettivaikutuksen poistuttua siirtymävaiheen jälkeen arviolta vuonna 2018 valvonta rahoitettaisiin kokonaisuudessaan toimialalta kerättävin maksuin. Maksujen määrät on pyritty asettamaan ehdotuksessa sellaisiksi, ettei niiden taso olisi esteenä alalla pysymiselle tai alalle tulemiselle.

Vuoden 2015 alussa kolmeen tilintarkastajaluokkaan kuuluvia tilintarkastajia oli yhteensä 1632. Näistä HTM-tilintarkastajia oli 627, KHT-tilintarkastajia oli 780 ja JHTT-tilintarkastajia 225. Noin 80 tilintarkastajalla oli sekä TTL:n että JHTT-lain mukainen auktorisointi. Tilintarkastusyhteisöjä oli vuoden 2015 alussa yhteensä 80. Näistä 32 oli HTM-yhteisöä, 38 KHT-yhteisöä ja 10 JHTT-yhteisöä.

Ehdotetut vuosimaksut merkitsisivät sitä, että uuteen järjestelmään HT-tilintarkastajaksi siirtyneen entisen HTM-tilintarkastajan vuosimaksu nousisi 530 eurosta 560 euroon eli 30 euroa. Uuteen järjestelmään KHT-tilintarkastajana hyväksytyn entisen KHT-tilintarkastajan vuosimaksu nousisi 760 eurosta 800 euroon eli 40 euroa. Nykyisille HTM- ja KTH-tilintarkastajille maksumuutokset ovat pienet. Uuteen järjestelmään JHT-tilintarkastajana hyväksytyn vuosimaksu olisi 800 euroa.

Jos tilintarkastaja olisi hyväksytty uuteen järjestelmään sekä KHT- että JHT-tilintarkastajana olisi vuosimaksu 1 040 euroa. Aiemmin tilintarkastaja, jolla on ollut sekä TTL:n että JHTT-lain mukainen auktorisointi, on maksanut vuosimaksua joko 660 euroa (HTM-tilintarkastajan vuosimaksu 530 euroa + JHTT-tilintarkastajan vuosimaksu 130 euroa) tai 890 euroa (KHT-tilintarkastajan vuosimaksu 760 euroa ja JHTT-tilintarkastajan vuosimaksu 130 euroa).

JHTT-tilintarkastajien vuosimaksu nousisi eniten, koska ehdotuksen mukaan he maksaisivat samaa vuosimaksua kuin HT-tilintarkastajat eli 560 euroa. Heille korotusta aiempaan 130 euron vuosimaksuun nähden tulisi näin ollen 430 euroa. Kuitenkin heidänkin osaltaan vuosimaksujen voidaan arvioida säilyvän kohtuullisella tasolla. JHTT-tilintarkastajiin kohdistuva

suuri vuosimaksun korotus selittyy sillä, että he siirtyvät budjettirahoitteisesta järjestelmästä järjestelmään, joka rahoitetaan kokonaan toimialalta perityin maksuin. Ehdotuksessa on kuitenkin otettu huomioon JHTT-tilintarkastajiin kohdistuva suurin vuosimaksun nousu siten, että esityksessä ehdotetaan JHTT-tilintarkastajien osalta siirtymäsäännöstä, jonka mukaan heiltä perittäisiin vuosina 2016–2020 alempaa, 200 euron suuruista perusvuosimaksua. Jos tilintarkastaja olisi ollut aiemmin JHTT-tilintarkastaja ja hän siirtyisi siirtymäkokeen kautta uuteen järjestelmään JHT-tilintarkastajaksi, hänen vuosimaksunsa nousisi aiemmasta 130 eurosta 800 euroon. On kuitenkin otettava huomioon, että JHTT-tilintarkastajat saavat siirtyessään uuteen järjestelmään JHT-tilintarkastajaksi kelpoisuuden tarkastaa laajaa joukkoa yksityisen sektorin yrityksiä eli kaikkia muita paitsi niitä, joiden tilintarkastajaksi tulee valita KHT-tilintarkastaja. Tällaista kelpoisuutta JHTT-tilintarkastajilla ei tällä hetkellä ole ja siten heidän kelpoisuutensa toimia tilintarkastajana laajentuu uuteen järjestelmään siirtymisen myötä merkittävästi. Näin ollen uuteen järjestelmään JHT-tilintarkastajaksi siirtyneen entisen JHTT-tilintarkastajan maksun vertailukohteeksi sopisi parhaiten edellä mainittu 660 euroa, joka perittiin tilintarkastajalta, jolla oli sekä TLL:n että JHTT-lain mukainen auktorisointi (HTM-tilintarkastajan vuosimaksu 530 euroa + JHTT-tilintarkastajan vuosimaksu 130 euroa).

Tilintarkastusyhteisöjen perusvuosimaksuksi ehdotetaan 1 150 euroa. Aiemmin yhteisöjen kiinteä vuosimaksun osa oli KHT-yhteisöiltä 1 500 euroa, HTM-yhteisöiltä 830 euroa sekä JHTT-yhteisöiltä 500 euroa. Lisäksi tilintarkastusyhteisöiltä ehdotetaan perittäväksi lisävuosimaksua 260 euroa niissä tilintarkastajana toimivien luonnollisten henkilöiden osalta kutakin henkilöä kohden kaksi henkilöä ylittävältä määrältä. Aiemmin tämä henkilömäärään perustuva lisämaksu henkilöä kohden oli HTM-yhteisöiltä 100 euroa ja KHT-yhteisöiltä 240 euroa kaksi henkilöä ylittävältä määrältä sekä JHTT-yhteisöiltä jo yksi henkilöä ylittävältä määrältä 120 euroa henkilöä kohden, mutta JHTT-yhteisöiltä kuitenkin enintään 2 280 euroa. Näin ollen entisten KHT-yhteisöjen vuosimaksut putoavat kiinteän osuuden osalta ja nousevat 20 euroa henkilöä kohden henkilömäärään perustuvan maksun osalta. Entisten HTM-yhteisöjen ja JHTT-yhteisöjen vuosimaksut nousevat enemmän sekä maksun kiinteän osan että henkilömäärään perustuvan maksun osalta. Tämä johtuu siitä, että aiemmin KHT-yhteisöiltä on peritty korkeampaa maksua kuin muilta tilintarkastusyhteisöiltä. Jatkossa kaikilta tilintarkastusyhteisöiltä sekä JHTT-yhteisöiltä peritään samansuuruiset vuosimaksut. Vuosimaksutuloilla katetaan Tilintarkastusvalvonnan yleiskustannuksia, kuten henkilöstökuluja ja tilakustannuksia. Koska kustannukset kohdistuvat samalla lailla kaikkiin tilintarkastusyhteisöihin, on perusteltua, että kaikki samansuuruiset tilintarkastusyhteisöt maksavat samansuuruista maksua suhteessa toisiinsa. Kun yhteisöjen vuosimaksu määräytyy osittain yhteisössä olevien henkilöiden määrän perusteella, maksun suuruus on lähtökohtaisesti suhteutettu yrityksen koon mukaan. JHTT-tilintarkastajien ja JHTT-yhteisöjen maksujen nostamisesta voi seurata korotuspainetta julkisen sektorin tilintarkastuksesta perittäviin palkkioihin.

Esityksessä ehdotetaan säännöstä, jonka mukaan tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön on annettava Patentti- ja rekisterihallitukselle vuosimaksun tai laadunvarmistuksen valvontamaksun sekä JHTT-tilintarkastajan ja JHTT-yhteisön on annettava Patentti- ja rekisterihallitukselle vuosimaksun määräämistä varten tarvittavat tiedot. Ehdotuksella ei kuitenkaan olennaisesti lisätä tilintarkastajien hallinnollista taakkaa, koska edellä mainittujen tietojen ilmoittamisvelvollisuudet perustustuvat jo muun muassa EU:n tilintarkastusasetukseen, kun sen soveltaminen 17 kesäkuuta 2016 pääosin alkaa. Tilintarkastusvalvonta tarvitsee samoja tietoja myös valvontatehtäviensä hoitamista varten. Ehdotus olisi selventävä ja antaisi Tilintarkastusvalvonnalle mahdollisuuden tarvittaessa velvoittaa tilintarkastaja tietojen antamiseen.

Laadunvalvonnan perusmaksun määrän ehdotetaan pysyvän nykyisellä tasolla eli 70 euroa vuodessa. Näin ollen laadunvalvonnan perusmaksun osalta muutosta maksuvelvollisuudessa aiheutuu vain JHTT-tilintarkastajille ja JHTT-yhteisöille, koska heiltä ei ole aiemmin peritty

vastaavaa maksua. Tämä selittyy sillä, että he siirtyvät budjettirahoitteisesta järjestelmästä järjestelmään, joka rahoitetaan kokonaan toimialalta perityin maksuin.

Laadunvarmistuksen valvontamaksun määrä perustuu ehdotettavan 5 §:n mukaan tilintarkastuspalkkioiden määrään siten, valvontamaksu on 0,1 prosenttia tilintarkastajan viimeksi kuluneen tilikauden tilintarkastuspalkkioista lisättynä 2,9 prosentilla siitä tilintarkastajan viimeksi kuluneen tilikauden tilintarkastuspalkkiosta, joka johtuu ehdotetun 5 §:n 1 momentissa mainittujen yhteisöjen tilintarkastuksesta. Jos tilintarkastettu yhteisö on konsernin emoyritys, tilintarkastuspalkkio käsittää myös emoyrityksen konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksesta johtuvan palkkion. TEM maksuasetuksen mukaan alin laadunvarmistuksen valvontamaksu on 450 euroa. Vuonna 2014 ylimmät laadunvarmistuksen valvontamaksut ovat olleet suuruusluokaltaan satoja tuhansia euroja. Ehdotettavan 5 §:n mukaan valvontamaksu riippuisi tilintarkastuspalkkioiden määrästä. Se olisi kuitenkin aina vähintään 750 euroa. Mitattuna sinä prosenttiosuutena, joka laadunvarmistuksen valvontamaksu on ollut vuonna 2014 kunkin tilintarkastajan tilintarkastuspalkkioista, on vuoden 2014 maksu suhteessa tilintarkastuspalkkioihin ollut ylimmillään noin yhden prosentin. Ehdotetun laskutavan mukaan maksun osuus suhteessa tilitarkastuspalkkioihin olisi vuoden 2014 tiedoilla ylimmillään noin puoli prosenttia. Näin ollen uusi laskutapa kohtelee yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä tarkastavia tilintarkastajia yhdenmukaisemmin kuin nykyisin voimassa oleva laskutapa.

Muilta tilintarkastajilta perittäisiin nykyisen suuruinen tuntiperusteinen laaduntarkastuksen maksu, josta säädettäisiin tarkemmin asetuksessa. Laaduntarkastuksen maksun osalta muutosta maksuvelvollisuudessa aiheutuu JHTT-tilintarkastajille ja JHTT-yhteisöille, koska heiltä ei ole aiemmin peritty vastaavaa maksua. Tämä selittyy sillä, että he siirtyvät budjettirahoitteisesta järjestelmästä järjestelmään, joka rahoitetaan kokonaan toimialalta perityin maksuin.

4 Asian valmistelu

Esitys on valmisteltu työ- ja elinkeinoministeriössä. Luonnos hallituksen esityksestä lähti lausuntokierrokselle 3 päivänä kesäkuuta 2015. Lausuntoja pyydettiin oikeusministeriöltä ja valtiovarainministeriöltä, korkeimmalta hallinto-oikeudelta, Helsingin hallinto-oikeudelta, Patentti- ja rekisterihallitukselta, Elinkeinoelämän keskusliitolta, Suomen Yrittäjiltä, Keskuskauppakamarilta, Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunnalta, Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalta, Valtion tilintarkastuslautakunnalta, Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry:ltä, Kuntatarkastajat ry:ltä, Suomen tilintarkastajat ry:ltä sekä vuonna 2014 yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tarkastaneilta tilintarkastajilta ja tilintarkastusyhteisöiltä.

Lausuntokierroksella saapui kaikkiaan 13 lausuntoa. Esityksestä lausuivat oikeusministeriö, valtiovarainministeriö, korkein hallinto-oikeus, Helsingin hallinto-oikeus, Patentti- ja rekisterihallitus, Elinkeinoelämän keskusliitto, Suomen Yrittäjät, Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunta, Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta, Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry, Kuntatarkastajat ry, Suomen tilintarkastajat ry sekä PricewaterhouseCoopers Oy.

Lausunnoissa näkemykset jakautuivat sen suhteen, onko Tilintarkastusvalvonnan vuosittaista rahoituksen tasoa eli 2,4 miljoonaa euroa pidettävä sopivana vai liian korkeana. Osa lausunnonantajista totesi, että maksujen riittävyyttä tulisi jatkossa seurata ja suhteuttaa valvontaorganisaation toiminnan järjestäminen vastaamaan kustannuksia. Kritiikkiä esitettiin myös tilintarkastuslain uudistamisen yhteydessä omaksuttua mallia kohtaan, jonka mukaan valvonnan toiminta rahoitettaisiin jatkossa kokonaan alalta perittävillä maksuilla. Sen sijaan tulisi harkita

vaihtoehtoisia rahoitusmalleja ja -lähteitä. Myös sen, että valvonta yhdistetään Tilintarkastusvalvontaan, olisi toivottu näkyvän kustannustason laskuna.

Maksujen tasojen osalta ehdotettua vuosimaksua pidettiin huomattavana erityisesti JHTT-tilintarkastajille. Joissain lausunnoissa ehdotettuja vuosimaksuja pidettiin kohtuuttomina JHTT-tilintarkastajille ja JHT-tilintarkastajille. Osassa lausuntoja myös esitettiin JHTT-tilintarkastajille tai JHTT- ja JHT-tilintarkastajille alhaisempaa maksua siirtymäajaksi. Myös alempaa maksua esitettiin osalle JHTT-tilintarkastajista ja JHT-tilintarkastajista. Lausunnoissa kiinnitettiin myös huomiota kahteen lisämaksuun, jota peritään sekä KHT- että JHT-tilintarkastajana toimivalta. Osassa lausunnoista myös katsottiin, että mahdolliset maksujen korotukset pitäisi kohdentaa enemmässä määrin tilintarkastusyhteisöihin tai PIE-yhteisöjen tarkastuksiin.

Erityisesti lausunnoissa kiinnitettiin huomiota esitysluonnoksen laadunvarmistuksen valvontamaksua koskeneeseen pykälään. Sen osalta katsottiin muun muassa, että jatkovalmistelussa tulisi kiinnittää erityistä huomiota lakisääteisen tilitarkastuspalkkion, tilintarkastustoimintojen ja liikevaihdon määrittelyyn sekä konsernirakenteiden ja kansainvälisesti toimivien suurien tilintarkastusasiakkaiden huomioon ottamiseen. Näkemykset jakautuivat sen suhteen, pidettiinkö laadunvarmistuksen valvontamaksun määräytymistä liikevaihdon perusteella perusteltuna. Myös nykymallin puutteiden korjaamista esitettiin sen sijaan, että siirryttäisiin uuteen laadunvarmistuksen valvontamaksun määrittämistapaan. Kritiikkiä esitettiin myös sitä kohtaan, että valvontamaksun määrän ja tilintarkastuspalkkion välillä olisi suora yhteys.

Muun muassa oikeusministeriö kiinnitti lausunnossaan huomiota esitettyjen maksujen veroluonteisuuteen sekä yhtyi käsitykseen siitä, että ehdotettuja maksuja tulee valtiosääntöoikeudellisesti pitää veroina. Oikeusministeriö kiinnitti myös huomiota ehdotetussa laissa oleviin norminantovaltuuksiin.

Esityksessä ehdotettuun muutoksenhaun keskittämiseen Helsingin hallinto-oikeuteen kiinnittivät huomiota lausunnoissaan korkein hallinto-oikeus, Helsingin hallinto-oikeus ja oikeusministeriö. Korkein hallinto-oikeus totesi, ettei sillä asioiden luonne ja asiaryhmän koko huomioon ottaen ole huomautettavaa siihen, että esityksessä ehdotetaan poikettavan pääperiaatteesta, jonka mukaan kaikki alueelliset hallinto-oikeudet käsittelevät kaikkia asioita. Myös Helsingin hallinto oikeus totesi, että kyseisessä asiassa valitusten keskittämistä Helsingin hallinto-oikeuteen puoltaa uuden tilintarkastuslain mukainen valitusreitti sekä patentti- ja rekisterihallituksesta annetun lain mukainen yleinen valitusreitti. Oikeusministeriö esitti, että ehdotetun lain mukaisia maksuja koskevissa valituksissa toimivaltainen hallinto-oikeus määräytyisi hallintolainkäyttölain 12 §:n yleissääntelyn perusteella.

Valtiovarainministeriö esitti lausunnossaan, että esityksen yhteydessä tulisi säätää myös Finanssivalvonnalle oikeus veloittaa tilintarkastajien valvonnasta aiheutuneet kustannukset tilintarkastajilta tai tilintarkastusyhteisöiltä. Valtiovarainministeriö totesi, että tämä on tuotu esiin myös valtiovarainministeriön lausunnossa työ- ja elinkeinoministeriölle hallituksen esityksestä (254/2014 vp). Valtiovarainministeriö piti vähintäänkin tarpeellisena, että Finanssivalvonnalle aiheutuvaa työmäärää ja kustannuksia arvioidaan lakimuutosten voimaantulon jälkeen ja arvion perusteella ryhdytään tarpeellisiin lainsäädännön muutoksiin.

Helsingin hallinto-oikeus kiinnitti huomiota ehdotetun oikaisua maksuvelvollisen hyväksi koskevan pykälän sekä muutoksenhakua koskevan pykälän keskinäiseen suhteeseen. Lausunnoissa esitettiin myös konkreettisia parannusehdotuksia pykäliin, muun muassa pykäliin oikaisusta maksuvelvollisen hyväksi (8 §) tai vahingoksi (9 §). Myös tilintarkastajajärjestelmäuudistukseen yleisesti liittyviä lainsäädäntömuutoksia esitettiin tehtäväksi ehdotetun maksuja

koskevan lain säätämisen yhteydessä. Lausunnoissa tehtiin esitykseen myös muita huomiota ja tarkennusehdotuksia muun muassa taloudellisten vaikutusten ja maksujen määräytymisen osalta. Patentti- ja rekisterihallitus lausui myös niistä seikoista, joita Patentti- ja rekisterihallituksen kustannusvastaavuus edellyttää.

Myös patentti- ja rekisterihallituksen maksullisista suoritteista annettuun työ- ja elinkeinoministeriön asetukseen tehtäviin muutoksiin kiinnitettiin huomiota konkreettisten maksujen osalta. Asetukseen sisältyvän laaduntarkastuksen maksun sisällyttämistä ehdotettavaan lakiin esitettiin harkittavaksi jatkovalmistelun yhteydessä.

Hallituksen esityksen jatkovalmistelussa pyrittiin ottamaan huomioon lausunnoissa saatu palaute sekä muutosehdotukset.

Ehdotetussa laissa laadunvarmistuksen valvontamaksua koskevan pykälän muotoilua parannettiin suhteessa lausuntokierroksella olleeseen pykälään. Muutoksenhaun osalta päädyttiin siihen, että valitukset keskitettäisiin Helsingin hallinto-oikeuteen. Ehdotetussa laissa noudatetaan näin ollen tilintarkastuslain uudistuksen yhteydessä omaksuttua linjaa. Maksuilla on kiinteä yhteys tilintarkastajien valvonta-asioihin, joita koskeva valitustie on Helsingin hallinto-oikeuteen. Asioiden keskittämistä puoltaa myös se, että Patentti- ja rekisterihallituksen päätöksistä yleissäännökseen perustuva valitustie on keskitetty Helsingin hallinto-oikeuteen.

Ehdotetussa laissa esitetään siirtymäsäännöstä, jonka mukaan JHTT-tilintarkastajilta perittäisiin 200 euron perusvuosimaksua vuosina 2016–2020. Esityksessä myös todetaan, että kolmen vuoden kuluessa ehdotetun lain voimaantulosta tulee arvioida, miten ehdotetut maksut kattavat tilintarkastajien valvonnan kustannukset, ja tarvittaessa tulee ryhtyä tarpeellisiin lainsäädännön muutoksiin.

Valtiovarainministeriön esitystä siitä, että Finanssivalvonnalle annettaisiin oikeus veloittaa tilintarkastajien valvonnasta aiheutuneet kustannukset tilintarkastajilta ja tilintarkastusyhteisöiltä käsiteltiin uuden tilintarkastuslain säätämisen yhteydessä eduskunnan talousvaliokunnassa. Tällöin työ- ja elinkeinoministeriö totesi talousvaliokuntaan antamassaan vastineessa, että tilintarkastajien valvontamaksuilla ei tulla kattamaan Finanssivalvonnan kustannuksia. Finanssivalvonnalle ei ole uutta tilintarkastuslakia koskevassa hallituksen esityksessä ehdotettu tehtäviä, joista aiheutuisi resursointitarpeita. Kyseisessä hallituksen esityksessä ehdotettu Finanssivalvonnan tutkintavaltuus rajautuu ainoastaan tilanteisiin, joissa tilintarkastajan toiminnan tutkinta on Finanssivalvonnan valvottavan kannalta tarpeen. Intressi liittyy tällöin Finanssivalvonnan varsinaisiin valvottaviin ja näiden valvontaan, jolloin se rahoitetaan Finanssivalvonnan nykyisestä rahoitusrakenteesta. Asiaa on käsitelty uuden tilintarkastuslain hallituksen esityksen (HE 254/2014 vp) sivulla 47. Finanssivalvonnalle ei uudesta tilintarkastuslaista tule muita velvoitteita kuin molemminpuolinen viranomaisyhteistyö Tilintarkastusvalvonnan kanssa, minkä kustannukset jäävät viranomaisten itsensä kannettavaksi.

5 Riippuvuus muista esityksistä

Esitys liittyy eduskunnan keväällä 2015 hyväksymään hallituksen esitykseen eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi (HE 254/2014 vp). Kyseinen hallituksen esitys sisälsi ehdotuksen tilintarkastajien hyväksymis- ja tutkintojärjestelmän uudistamisesta sekä tilintarkastajien valvontajärjestelmän uudistamisesta. Esityksen mukaan tilintarkastajamaksuista säädettäisiin erikseen. Hallituksen esityksen (254/2014 vp) mukainen uusi tilintarkastuslaki on tarkoitettu tulevan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2016.

Suoriteperusteisista Patentti- ja rekisterihallituksen maksuista ehdotetaan säädettäväksi tilintarkastuslain 11 luvun 2 §:ssä. Kyseisen pykälän mukaan näiden maksujen määräytymisperusteista säädettäisiin patentti- ja rekisterihallituksen suoritteista perittävistä maksuista annetussa laissa ja sen nojalla annetuissa säädöksissä. Työ- ja elinkeinoministeriön asetukseen patentti- ja rekisterihallituksen maksullisista suoritteista lisättäisiin tilintarkastusasiat omaksi suoriteryhmäkseen.

Esitys liittyy vuoden 2016 talousarvioesitykseen ja on tarkoitettu käsiteltäväksi sen yhteydessä.

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1 Lakiehdotusten perustelut

1.1 Laki tilintarkastajan vuosimaksusta ja laadunvalvonnan maksuista

1 §. *Tarkoitus ja soveltamisala.* Pykälän 1 momentin mukaan tässä laissa säädetään valtiolle perittävistä tilintarkastajan, JHTT-tilintarkastajan sekä JHTT-yhteisön vuosimaksusta ja laadunvalvonnan perusmaksusta sekä laadunvarmistuksen valvontamaksusta. Muista tilintarkastajamaksuista säädetään tilintarkastuslain (1141/2015) 11 luvun 2 §:n 1 momentissa.

Pykälän 2 momentin mukaan tilintarkastajan, HT-tilintarkastajan, KHT-tilintarkastajan, JHT-tilintarkastajan, tilintarkastusyhteisön sekä konsernin määritelmien osalta sovellettaisiin tilintarkastuslain 1 luvun 2 §:n mukaisia määritelmiä. Momentin mukaan JHTT-tilintarkastajalla tai JHTT-yhteisöllä taas tarkoitettaisiin tilintarkastuslain 6 luvun 9 §:ssä tarkoitettuun tilintarkastajarekisteriin merkittyä JHTT-tilintarkastajaa tai JHTT-yhteisöä.

Koska vuosimaksu, laadunvalvonnan perusmaksu sekä laadunvarmistuksen valvontamaksu ovat veroluonteisia maksuja, niistä säädettäisiin lailla ja maksutulot tuloutettaisiin bruttomääräisinä tuloina valtion talousarviossa.

2 §. *HT-, KHT- ja JHT- tilintarkastajan sekä JHTT-tilintarkastajan vuosimaksu.* Pykälän 1 momentin mukaan HT-, KHT- ja JHT- tilintarkastajan sekä JHTT-tilintarkastajan vuosimaksu koostuisi perus- ja mahdollisesta lisävuosimaksusta.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin perusvuosimaksusta HT-, KHT-, ja JHT-tilintarkastajalle sekä JHTT-tilintarkastajalle. Momentin mukaan perusvuosimaksu olisi 560 euroa.

Pykälän 3 momentin mukaan KHT-tilintarkastajalta perittäisiin 2 momentissa mainitun 560 euron perusvuosimaksun lisäksi lisävuosimaksua 240 euroa. KHT-erikoispätevyyden suorittaneet maksaisivat näin ollen vuosimaksua 800 euroa.

Pykälän 4 momentin mukaan JHT-tilintarkastajalta perittäisiin 2 momentissa mainitun 560 euron perusvuosimaksun lisäksi lisävuosimaksua 240 euroa. JHT-erikoispätevyyden suorittaneet maksaisivat vuosimaksua näin ollen 800 euroa. Jos luonnollisella henkilöllä olisi sekä KHT- että JHT-erikoispätevyys, olisi vuosimaksun määrä tällöin 1 040 euroa.

3 §. *Tilintarkastusyhteisön ja JHTT-yhteisön vuosimaksu*. Pykälässä asetettaisiin vuosimaksun määrä tilintarkastusyhteisöille sekä JHTT-yhteisöille. Pykälän 1 momentin mukaan tilintarkastusyhteisön ja JHTT-yhteisön vuosimaksu koostuisi perusvuosimaksusta ja lisävuosimaksusta.

2 momentin mukaan tilintarkastusyhteisöjen sekä JHTT-yhteisöjen perusvuosimaksu olisi 1 150 euroa. Sen lisäksi perittäisiin 260 euroa lisävuosimaksua niiden tilintarkastusyhteisössä tai JHTT-yhteisössä tilikauden aikana toimivien luonnollisten henkilöiden, jotka ovat tilintarkastajia, keskimääräisen lukumäärän perusteella. Lisävuosimaksua maksettaisiin 260 euroa kutakin henkilöä kohden kaksi henkilöä ylittävältä määrältä.

4 §. *Laadunvalvonnan perusmaksu.* Pykälän mukaan tilintarkastajalta eli HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajalta ja tilintarkastusyhteisöltä, JHTT-tilintarkastajalta ja JHTT-yhteisöltä perittäisiin laadunvalvonnan perusmaksuna 70 euroa vuodessa.

5 §. *Laadunvarmistuksen valvontamaksu.* Pykälässä säädettäisiin yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä tarkastavilta tilintarkastajilta perittävästä laadunvarmistuksen valvontamaksusta. Pykälän 1 momentissa on määritetty ne yhteisöt, joita tarkastaville tilintarkastajille laadunvarmistuksen valvontamaksu määrätään. 1 momentissa tarkoitettuna tilintarkastajana toimimisella tarkoitetaan sellaista tilintarkastajaa, joka antaa tilintarkastuskertomuksen yhteisössä. 1 momentin 1 kohdassa mainitulla suomalaisella yhteisöllä tarkoitetaan Suomessa kaupparekisteriin merkittyä yhteisöä.

2 momentin mukaan valvontamaksu on 0,1 prosenttia tilintarkastajan viimeksi kuluneen tilikauden tilintarkastuspalkkioista, lisättynä 2,9 prosentilla siitä tilintarkastajan viimeksi kuluneen tilikauden tilintarkastuspalkkiosta, joka johtuu pykälän 1 momentissa mainittujen yhteisöjen tilintarkastuksesta. Kun säännöksen perusteella laskettaisiin 0,1 prosenttia tilintarkastajan viimeksi kuluneen tilikauden mukaisista tilintarkastuspalkkioista otettaisiin huomioon tilintarkastajan kaikkien tilintarkastuspalkkioiden määrä eli vastaavat tulot, joita tarkoitetaan EU:n tilintarkastusasetuksen avoimuusraporttia säätelevän 13 artiklan 2 kohdan k) alakohdan i) ja ii) alakohdissa. Tilintarkastuksella tarkoitetaan tilintarkastuslain ja erityislakien kuten esimerkiksi osakeyhtiölain (624/2006) säätelemää tilintarkastusta. Kirjanpitoasetuksen (1339/1997) 2 luvun 7 a §:ssä säädetään liitetiedoista tilintarkastajan palkkioista. Ehdotetussa pykälässä mainituilla tilintarkastuspalkkioilla tarkoitetaan samaa kuin kirjanpitoasetuksen 2 luvun 7 a §:n 1 momentin 1 kohdassa. Näin ollen laadunvarmistuksen valvontamaksun määräytymisperusteina ei käytettäisi tilintarkastajien tarjoamien muiden esimerkiksi konsulttipalvelujen perusteella saamia palkkioita. Jos tilintarkastettu yhteisö on konsernin emoyritys, tilintarkastuspalkkioon luetaan myös emoyrityksen konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksesta johtuva palkkio.

Vuonna 2016 voimaan tuleva EU:n tilintarkastusasetus edellyttää tilintarkastajia jatkossa seuraamaan ja erittelemään tilintarkastuksesta saamiaan tuloja aikaisempaa tarkemmin. Kyseisen asetuksen 14 artiklassa edellytetään, että tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt toimittavat joka vuosi toimivaltaisille viranomaisille luettelon tilintarkastamistaan yleisen edun kannalta merkittävistä yhteisöistä jaoteltuna niiltä saatujen tulojen mukaan. Tiedot on toimitettava muun muassa edellä mainittujen yhteisöjen lakisääteisestä tilintarkastuksesta saaduista tuloista. Tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen on näin ollen jatkossa kehitettävä muun muassa laskutusjärjestelmiään niin, että ne voivat toimittaa edellä mainitut tiedot ja ratkaistava laskutuksen seurantaan liittyvät mahdolliset ongelmat. Tilintarkastajilla on ehdotetun 12 §:n perusteella velvollisuus tietojen antamiseen Patentti- ja rekisterihallitukselle muun muassa laadunvarmistuksen valvontamaksun määrittämiseksi.

3 momentin mukaan jos 2 momentissa tarkoitettu tilintarkastuspalkkio kohdistuu tilintarkastusyhteisöön, maksuvelvollisuus koskee tilintarkastusyhteisöä. Tämä merkitsee muutosta nykytilaan, jossa tilintarkastajana toimivat luonnolliset henkilöt vastaavat laadunvarmistuksen valvontamaksusta, jos he työskentelevät tilintarkastusyhteisöissä, mutta heidät on henkilökohtaisesti valittu tilintarkastajaksi. Käytännössä kuitenkin nykyisinkin valvontamaksun tällaisessa tilanteessa maksaa tilintarkastusyhteisö.

4 momentissa säädettäisiin laadunvarmistuksen valvontamaksulle minimimäärä. Sen mukaan laadunvarmistuksen valvontamaksu olisi kuitenkin aina vähintään 750 euroa.

6 §. *Toimivaltainen viranomainen.* Toimivaltainen viranomainen maksujen määräämisessä ja perimisessä olisi Patentti- ja rekisterihallitus.

7 §. *Maksujen määrääminen.* Pykälän 1 momentin mukaan 2 ja 3 §:n mukaiset vuosimaksut, 4 §:n mukainen laadunvalvonnan perusmaksu sekä 5 §:ssä säädetty laadunvarmistuksen val-

vontamaksu erääntyisivät maksettaviksi kalenterivuosittain Patentti- ja rekisterihallituksen määräämänä ajankohtana. Päätöksessään Patentti- ja Rekisterihallitus myös määräisi maksun eräpäivän, joka voi olla aikaisintaan maksuunpanovuoden heinäkuun viimeinen päivä. Patentti- ja rekisterihallitus määräisi maksujen suuruuden edellä mainittujen pykälien mukaisesti ja lähettäisi maksupäätökset HT-, KHT- tai JHT-tilintarkastajalle tai JHTT-tilintarkastajalle tai tilintarkastusyhteisölle tai JHTT-yhteisölle. Maksupäätös olisi lähetettävä viimeistään 30 päivää ennen eräpäivää.

Pykälän 2 momentin mukaan tilintarkastajan, joka on luonnollinen henkilö, sekä tilintarkastusyhteisön on suoritettava vuosimaksu sekä laadunvalvonnan perusmaksu jokaiselta vuodelta, jonka heinäkuun alkaessa tilintarkastajan tilintarkastuslain 6 luvun 1 §:n 1 momentissa tarkoitettu hyväksyminen on voimassa ja tilintarkastaja on merkittynä tilintarkastuslain 6 luvun 9 §:ssä tarkoitettuun tilintarkastajarekisteriin.

Pykälän 3 momentin mukaan JHTT-tilintarkastajan tai JHTT-yhteisön on suoritettava vuosimaksu sekä laadunvalvonnan perusmaksu jokaiselta vuodelta, jonka heinäkuun alkaessa JHTT-tilintarkastajan tai JHTT-yhteisön hyväksyminen on voimassa julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain (1142/2015) 12 §:n 16 momentissa tarkoitetulla tavalla ja JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö on merkittynä tilintarkastuslain 6 luvun 9 §:ssä tarkoitettuun tilintarkastajarekisteriin.

Patentti- ja rekisterihallitus määräisi maksut näin ollen vuosimaksut sekä laadunvalvonnan perusmaksut kalenterivuosittain heinäkuun 1. päivän tilanteen mukaisesti.

Pykälän 4 momentissa todettaisiin selvyyden vuoksi, että tiedot ehdotetun lain perusteella määrättyjen maksujen määristä ovat julkisia.

Pykälän 5 momentin mukaan Patentti- ja rekisterihallitus voisi antaa yksityiskohtaisia, lähinnä teknisluonteisia määräyksiä maksumenettelystä.

8 §. *Oikaisu maksuvelvollisen hyväksi.* Pykälässä säädettäisiin oikaisusta maksuvelvollisen hyväksi. Pykälä vastaa verolakeihin tavallisesti sisältyvää säännöstä.

9 §. *Oikaisu maksuvelvollisen vahingoksi.* Pykälässä säädettäisiin oikaisusta maksuvelvollisen vahingoksi. Laskuvirheeseen verrattavana syynä voitaisiin pitää esimerkiksi tietojenkäsittelyssä tapahtunutta virhettä. Pykälä vastaa verolakeihin tavallisesti sisältyvää säännöstä.

10 §. *Muutoksenhaku.* Pykälän 1 momentissa säädettäisiin oikaisuvaatimuksen tekemisestä. Vuosimaksua tai laadunvarmistuksen valvontamaksua koskevaan päätökseen haettaisiin oikaisua siten kuin hallintolaissa (434/2003) säädetään. Oikaisua haettaisiin hallintopäätöksen tehneeltä viranomaiselta eli Patentti- ja rekisterihallitukselta. 1.1.2016 voimaan tulevan hallintolain muuttamisesta annetun lain (893/2015) 49 d §:n mukaan jos oikaisuvaatimus tehdään hallintopäätöksen tehneelle viranomaiselle, ei oikaisuvaatimusviranomaisesta tarvitse säätää erikseen.

Hallintolain 7 a luvussa on vuonna 2010 voimaan tulleet yleissäännökset oikaisuvaatimuksen tekemisestä. Näiden mukaan oikaisuvaatimus on tehtävä 30 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista. Hallintolain 46 §:ssä säädetään myös velvollisuudesta antaa oikaisuvaatimusohjeet. Kun ehdotettavassa laissa ei ole tarkoitus poiketa hallintolain oikaisuvaatimusta koskevista yleissäännöksistä, ei ole syytä erikseen säätää oikaisuvaatimusmenettelystä, vaan on riittävää viitata tältä osin hallintolakiin.

Pykälän 2 momentin mukaan Patentti- ja rekisterihallituksen oikaisuvaatimuksen johdosta tekemään päätökseen haettaisiin muutosta valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen siten kuin hallintolainkäyttölaissa (586/1996) säädetään.

Pykälän 3 momentin mukaan muutoksenhaku hallinto-oikeuden päätökseen olisi mahdollista vain, jos korkein hallinto-oikeus myöntää valitusluvan.

11 §. *Maksun perintä ja viivästyskorko.* Vuosimaksut, laadunvalvonnan perusmaksu sekä laadunvarmistuksen valvontamaksu olisi mahdollista periä ilman ulosottoperustetta siinä järjestyksessä kuin verojen ja maksujen täytäntöönpanosta annetussa laissa (706/2007) säädetään.

Pykälän 2 momentin mukaan ehdotetun lain mukaisten maksujen viivästyessä niille peritään korkolain (633/1982) mukainen viivästyskorko.

12 §. *Tietojenantovelvollisuus.* Pykälän 1 momentin mukaan tilintarkastajan eli HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön olisi annettava Patentti- ja rekisterihallitukselle vuosimaksun ja laadunvarmistuksen valvontamaksun määräämistä varten tarvittavat tiedot. Tilintarkastajalla on velvollisuus antaa laadunvarmistuksen valvontamaksun määräämisen kannalta tarpeellisia tietoja muun muassa liikevaihtonsa jakautumisesta myös EU:n tilintarkastusasetuksen 13 ja 14 artiklan perusteella. Pykälä olisi kuitenkin selventävä ja antaisi Patentti- ja rekisterihallitukselle mahdollisuuden velvoittaa tietojen antamiseen, jos tilintarkastaja ei olisi toimittanut tietoja muuten. Jos tilintarkastaja ei kuitenkaan toimittaisi tietoja, määräisi Patentti- ja rekisterihallitus maksun käytettävissä olevien tietojen perusteella.

Pykälän 2 momentin mukaan JHTT-tilintarkastajien ja JHTT-yhteisöjen olisi annettava vastaavasti Patentti- ja rekisterihallitukselle vuosimaksujen määräämistä varten tarvittavat tiedot.

Pykälän 3 momentin mukaan Patentti- ja rekisterihallitus voisi antaa yksityiskohtaisia, lähinnä teknisluonteisia määräyksiä tietojen toimittamistavasta.

13 §. *Voimaantulo.* Pykälä sisältäisi voimaantulosäännöksen.

14 §. *Siirtymäsäännös.* Pykälä sisältäisi siirtymäsäännöksen, jonka mukaan JHTT-tilintarkastajalta, jonka hyväksyminen on julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain 12 §:n 16 momentissa tarkoitetulla tavalla voimassa ja joka on merkittynä tilintarkastuslain 6 luvun 9 §:ssä tarkoitettuun tilintarkastajarekisteriin peritään perusvuosimaksua 200 euroa vuosina 2016–2020.

1.2 Laki tilintarkastuslain 11 luvun 2 §:n muuttamisesta

2 §. Pykälää muutettaisiin siten, että sen 1 momentissa lueteltaisiin maksut, joiden määräytymisperusteista säädettäisiin patentti- ja rekisterihallituksen suoritteista perittävistä maksuista annetussa laissa (1032/1992) ja sen nojalla annetuissa säädöksissä.

Pykälän 2 momentissa vuosimaksun, laadunvalvonnan perusmaksun sekä laadunvarmistuksen valvontamaksun osalta viitattaisiin uuteen ehdotettavaan lakiin.

2 Voimaantulo

Lait ehdotetaan tulemaan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2016.

3 Suhde perustuslakiin ja säätämisjärjestys

Valtion verosta säädetään perustuslain 81 §:n 1 momentin mukaan lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Valtion viranomaisten virkatoimien, palvelujen ja muun toiminnan maksullisuuden ja maksujen suuruuden yleisistä perusteista säädetään perustuslain 81 §:n 2 momentin mukaan lailla. Perustuslakia koskevan hallituksen esityksen (HE 1/1998 vp) perusteluiden mukaan valtion veroa koskevassa laissa tulee säätää verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista. Laista tulee yksiselitteisesti ilmetä verovelvollisuuden piiri. Lain säännösten tulee myös olla sillä tavoin tarkkoja, että lakia soveltavien viranomaisten harkinta veroa määrättäessä on sidottua harkintaa. Lisäksi verolaissa edellytetään säädettäväksi, miten verovelvollinen voi saada oikeusturvaa hakemalla muutosta verotuspäätökseen.

Eduskunnan perustuslakivaliokunta on arvioinut ehdotetussa laissa tilintarkastajan vuosimaksusta ja laadunvalvonnan maksuista olevan maksun kaltaista valvontamaksua vuonna 2002 uutta viestintämarkkinalakia koskevan hallituksen esityksen (HE 112/2002 vp, PeVL 61/2002 vp) käsittelyn yhteydessä. Tuossa yhteydessä perustuslakivaliokunta linjasi eräitä maksuja, joissa oli mukana myös valvontamaksuja, koskevat perusteet, joita sittemmin on sovellettu viestintämarkkinoiden, postitoiminnan, eri liikennemuotojen, finanssimarkkinoiden sekä lääkkeiden valvontaan.

Perustuslakivaliokunnan tulkintakäytännön mukaan valvontaan liittyvät maksut on pitkälti katsottu perustuslain 81 §:n näkökulmasta veroiksi. Perustuslakivaliokunnan tulkintakäytännön mukaan veron keskeisiä tunnusmerkkejä ovat suorituksen vastikkeettomuus, pakollisuus sekä tuotantokustannusten ylittäminen, jos suoritus kannetaan jonkin palvelun tai hyödykkeen yhteydessä. Valtiosääntöisille maksuille on ominaista, että ne ovat korvauksia tai vastiketta julkisen vallan palveluista; jos vastikesuhdetta ei ole, niin tällaiset rahasuoritukset valtiolle ovat sen sijaan veroja valtiosääntöoikeudellisessa mielessä (PeVL 61/2002 vp s. 5/II, PeVL 66/2002 vp. s. 3/II, PeVL 67/2002 vp, s. 3/II). Rahasuorituksen mahdollisella rajoitetulla käyttötarkoituksella ei ole merkitystä suorituksen valtiosääntöoikeudellisen luonteen arvioinnissa. Jos rahasuoritus peritään yleisesti jonkin toiminnan rahoittamiseen esimerkiksi virastolle tiettyjen laissa säädettyjen tehtävien hoitamisesta aiheutuneiden kustannusten korvaamiseen, kysymyksessä on pikemminkin valtiosääntöoikeudellinen vero kuin maksu.

Ehdotettu sääntely merkitsisi valtiosääntöoikeudellisesti veroja. Siksi ehdotettava laki tilintarkastajan vuosimaksusta ja laadunvalvonnan maksuista sisältäisi perustuslain edellyttämät säännökset verovelvollisuuden ja verojen suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Näin ollen ehdotus ei ole ongelmallinen perustuslain 81 §:n kannalta.

Perustuslain 21 §:n mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Pykälän 2 momentin mukaan oikeus hakea muutosta samoin kuin muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet turvataan lailla. Perustuslakivaliokunta on antamassaan lausunnossa pitänyt tarpeellisena tarkistaa kantaansa hallinto-oikeudellisen valituslupajärjestelmän poikkeuksellisuudesta todeten lisäksi, että valituslupajärjestelmään ja sen laajentamiseen ei enää ole perusteita suhtautua lähtökohtaisen pidättyvästi (PeVL 32/2012 vp). Hallinto-oikeudellista muutoksenhakujärjestelmää on sen sijaan syytä arvioida kokonaisuutena, josta valitusmahdollisuus korkeimpaan hallinto-oikeuteen muodostaa yhden osan. Valituslupajärjestelmän hyväksyttävyyttä ja oikeasuhtaisuutta on syytä kussakin tapauksessa arvioida valiokunnan aiemman käytännön pohjalta. Hiljattain antamassaan lausunnossa perustuslakivaliokunta on suhtautunut myönteisesti oi-

kaisuvaatimusjärjestelmän ja valituslupajärjestelmän johdonmukaisen kehittämisen ja laajentamisen jatkamiseen (PeVL 55/2014 vp).

Perustuslain 21 §:n kannalta asiaa tarkasteltaessa keskeistä on varmistua siitä, että muutoksenhakujärjestelmä kokonaisuutena turvaa sekä oikeusturvan saatavuuden ja riittävyyden että asian käsittelyn niin joutuisasti kuin se on oikeusturvavaatimuksen valossa mahdollista. Huomiota tulisi kiinnittää siihen, turvaavatko korkeinta hallinto-oikeutta edeltävät muutoksenhakujärjestelyt kyseisessä asiaryhmässä asian laadun ja merkittävyyden edellyttämät oikeusturvatakeet. (PeVL 32/2012 vp, PeVL 33/2012 vp, PeVL 35/2009 vp, PeVL 33/2008 vp, PeVL 55/2014 vp).

Ehdotettavan lain tilintarkastajan vuosimaksusta ja laadunvalvonnan maksuista 10 §:n mukainen sääntely merkitsee sitä, että kaikki ehdotetun lain nojalla tehtävät hallinto-oikeuden päätökset kuuluvat valituslupajärjestelmän piiriin. Oikeusturvan takeiden kannalta on olennaista, että Patentti- ja rekisterihallituksen päätöksiin haettaisiin jatkossa muutosta riippumattomalta tuomioistuimelta, hallinto-oikeudelta, jossa noudatettava oikeudenkäyntimenettely täyttää perustuslain 21 §:ssä oikeudenmukaiselle oikeudenkäynnille asetetut vaatimukset. Valituslupajärjestelmä todennäköisesti lyhentää keskimääräisiä asioiden käsittelyaikoja tällaisissa asioissa. Tapauskohtaista tarvetta saada asia ylimmän tuomioistuimen käsiteltäväksi turvaa näissä tapauksissa puolestaan se, että korkeimman hallinto-oikeuden on myönnettävä valituslupa, jos siihen on jokin hallintolainkäyttölain 13 §:n 2 momentissa mainittu peruste.

Ehdotettavan lain tilintarkastajan vuosimaksusta ja laadunvalvonnan maksuista 7 §:n 5 momentissa säädettäisiin Patentti- ja rekisterihallituksen valtuudesta antaa tarkempia määräyksiä maksumenettelystä. Lain 12 §:n 3 momentissa säädettäisiin Patentti- ja rekisterihallituksen valtuudesta antaa tarkempia määräyksiä 12 §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitettujen tietojen toimittamistavasta.

Perustuslain 80 §:n 2 momentin mukaan viranomainen voidaan lailla valtuuttaa antamaan oikeussääntöjä määrätyistä asioista, jos siihen on sääntelyn kohteeseen liittyviä erityisiä syitä eikä sääntelyn asiallinen merkitys edellytä, että asiasta säädetään lailla tai asetuksella. Tällaisen valtuutuksen tulee olla soveltamisalaltaan täsmällisesti rajattu.

On selvää, että Patentti- ja rekisterihallitus on sellainen perustuslain 80 §:n 2 momentissa tarkoitettu viranomainen, jolle norminantovaltaa voidaan antaa. Lakiehdotukseen sisältyvissä valtuutussäännöksissä on kyse sellaisesta teknisluonteisesta norminannosta, jonka voidaan katsoa soveltuvan maksujen toimeenpanosta vastaavan asiantuntijaviraston tehtäväksi. Ehdotetulla sääntelyllä on siten perustuslain 80 §:n 2 momentissa tarkoitettuja sääntelyn kohteeseen liittyviä erityisiä syitä (PeVL 35/2005 vp).

Perustuslakivaliokunta on edellyttänyt valtuutussäännöksen kirjoittamista täsmälliseksi ja tarkaksi (PeVL 35/2005 vp, s. 4/I). Siihen nähden ehdotetun 7 §:n 5 momentin sanamuotoa (”tarkempia säännöksiä maksumenettelystä”) voidaan pitää väljähkönä. Ehdotetussa 7 §:ssä on kuitenkin perussäännökset maksujen suorittamisesta. Ehdotettu sääntely vastaa myös olennaisilta osin perustuslakivaliokunnan myötävaikutuksella säädetyn Finanssivalvonnan valvontamaksusta annetun lain (879/2008) 8 §:n sääntelyä. Ehdotettua sääntelyä voidaan siten pitää asianmukaisena myös tältä osin.

Edellä esitetyistä syistä ehdotettava laki tilintarkastajan vuosimaksusta ja laadunvalvonnan maksuista täyttää perustuslaissa asetetut vaatimukset, ja laki voidaan säätää tavallisessa lainsäätämisjärjestyksessä.

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäviksi seuraavat lakiehdotukset:

Lakiehdotukset

1.

Laki

tilintarkastajan vuosimaksusta ja laadunvalvonnan maksuista

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

1 §

Tarkoitus ja soveltamisala

Tässä laissa säädetään valtiolle perittävistä tilintarkastajan, JHTT-tilintarkastajan ja JHTT-yhteisön vuosimaksusta ja laadunvalvonnan perusmaksusta sekä laadunvarmistuksen valvontamaksusta. Muista tilintarkastajamaksuista säädetään tilintarkastuslain (1141/2015) 11 luvun 2 §:n 1 momentissa.

Tässä laissa sovelletaan tilintarkastuslain 1 luvun 2 §:n mukaisia tilintarkastajan, HT-tilintarkastajan, KHT-tilintarkastajan, JHT-tilintarkastajan, tilintarkastusyhteisön sekä konsernin määritelmiä. Tässä laissa tarkoitetaan JHTT-tilintarkastajalla tai JHTT-yhteisöllä tilintarkastuslain 6 luvun 9 §:ssä tarkoitettuun tilintarkastajarekisteriin merkittyä JHTT-tilintarkastajaa tai JHTT-yhteisöä.

2 §

HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajan sekä JHTT-tilintarkastajan vuosimaksu

HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajan sekä JHTT-tilintarkastajan vuosimaksu koostuu perus- ja mahdollisesta lisävuosimaksusta.

HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajalta sekä JHTT-tilintarkastajalta peritään perusvuosimaksua 560 euroa.

KHT-tilintarkastajalta peritään perusvuosimaksun lisäksi lisävuosimaksua 240 euroa.

JHT-tilintarkastajalta peritään perusvuosimaksun lisäksi lisävuosimaksua 240 euroa.

3 §

Tilintarkastusyhteisön ja JHTT-yhteisön vuosimaksu

Tilintarkastusyhteisön ja JHTT-yhteisön vuosimaksu koostuu perus- ja lisävuosimaksusta.

Tilintarkastusyhteisöltä ja JHTT-yhteisöltä peritään perusvuosimaksua 1 150 euroa, minkä lisäksi peritään lisävuosimaksua niiden yhteisössä tilikauden aikana toimivien luonnollisten henkilöiden, jotka ovat tilintarkastajia, keskimääräisen lukumäärän perusteella 260 euroa kutakin henkilöä kohden kaksi henkilöä ylittävältä määrältä.

4 §

Laadunvalvonnan perusmaksu

Tilintarkastajalta, JHTT-tilintarkastajalta ja JHTT-yhteisöltä peritään valtiolle laadunvalvonnan perusmaksua 70 euroa vuodessa.

5 §

Laadunvarmistuksen valvontamaksu

Tilintarkastajan on maksettava laadunvarmistuksen valvontamaksu, jos hän on toiminut tilintarkastajana jossakin seuraavassa yhteisössä:

1) suomalainen yhteisö, jonka liikkeeseen laskema osake, velkakirja tai muu arvopaperi on kaupankäynnin kohteena arvopaperimarkkinalain (746/2012) 2 luvun 5 §:ssä tarkoitetulla säännellyllä markkinalla;

2) luottolaitostoiminnasta annetun lain (610/2014) 1 luvun 7 §:ssä tarkoitettu luottolaitos;

3) vakuutusyhtiölain 1 luvun 1 §:ssä (521/2008) tarkoitettu vakuutusyhtiö.

Valvontamaksu on 0,1 prosenttia tilintarkastajan viimeksi kuluneen tilikauden tilintarkastuspalkkioista lisättynä 2,9 prosentilla siitä tilintarkastajan viimeksi kuluneen tilikauden tilintarkastuspalkkiosta, joka johtuu 1 momentissa mainittujen yhteisöjen tilintarkastuksesta. Jos tilintarkastettu yhteisö on konsernin emoyritys, tilintarkastuspalkkio käsittää myös emoyrityksen konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksesta johtuvan palkkion.

Jos 2 momentissa tarkoitettu tilintarkastuspalkkio kohdistuu tilintarkastusyhteisöön, maksuvelvollisuus koskee tilintarkastusyhteisöä.

Laadunvarmistuksen valvontamaksu on kuitenkin aina vähintään 750 euroa.

6 §

Toimivaltainen viranomainen

Vuosimaksun, laadunvalvonnan perusmaksun sekä laadunvarmistuksen valvontamaksun määrää ja perii vuosittain Patentti- ja rekisterihallitus.

7 §

Maksujen määrääminen

Vuosimaksut, laadunvalvonnan perusmaksu sekä laadunvarmistuksen valvontamaksu erääntyvät maksettaviksi kalenterivuosittain Patentti- ja rekisterihallituksen määräämänä ajankohtana, kuitenkin aikaisintaan heinäkuun viimeisenä päivänä. Patentti- ja rekisterihallituksen on lähetettävä maksupäätös tilintarkastajalle sekä JHTT-tilintarkastajalle ja JHTT-yhteisölle viimeistään 30 päivää ennen eräpäivää.

Tilintarkastajan on suoritettava vuosimaksu sekä laadunvalvonnan perusmaksu jokaiselta vuodelta, jonka heinäkuun alkaessa tilintarkastajan tilintarkastuslain 6 luvun 1 §:n 1 momentissa tarkoitettu hyväksyminen on voimassa ja tilintarkastaja on merkittynä tilintarkastuslain 6 luvun 9 §:ssä tarkoitettuun tilintarkastajarekisteriin.

JHTT-tilintarkastajan tai JHTT-yhteisön on suoritettava vuosimaksu sekä laadunvalvonnan perusmaksu jokaiselta vuodelta, jonka heinäkuun alkaessa JHTT-tilintarkastajan tai JHTT-yhteisön hyväksyminen on julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain (1142/2015) 12 §:n 16 momentissa tarkoitetulla tavalla voimassa ja JHTT-tilintarkastaja tai JHTT-yhteisö on merkittynä tilintarkastuslain 6 luvun 9 §:ssä tarkoitettuun tilintarkastajarekisteriin.

Tiedot vuosimaksun, laadunvalvonnan perusmaksun sekä laadunvarmistuksen valvontamaksun määristä ovat julkisia.

Patentti- ja rekisterihallitus voi antaa tarkempia määräyksiä maksumenettelystä.

8 §

Oikaisu maksuvelvollisen hyväksi

Jos maksuvelvolliselle on virheen johdosta määrätty liikaa maksua, maksupäätös on oikaistava, jollei asiaa ole valitukseen tai oikaisuvaatimukseen annetulla päätöksellä ratkaistu. Oikaisu maksuvelvollisen hyväksi voidaan tehdä kolmen vuoden kuluessa maksun määräämistä seuraavan kalenterivuoden alusta.

9 §

Oikaisu maksuvelvollisen vahingoksi

Jos maksuvelvolliselle on laskuvirheen tai siihen verrattavan erehdyksen vuoksi taikka sen johdosta, ettei asiaa ole joltakin osalta tutkittu, jäänyt määräämättä säädetty maksu tai osa siitä, maksupäätös on oikaistava, jollei asiaa ole valitukseen tai oikaisuvaatimukseen annetulla päätöksellä ratkaistu. Oikaisu maksuvelvollisen vahingoksi voidaan tehdä vuoden kuluessa sitä seuraavan kalenterivuoden alusta, jolloin maksu määrättiin tai olisi pitänyt määrätä.

10 §

Muutoksenhaku

Tässä laissa tarkoitettuun päätökseen saa vaatia oikaisua siten kuin hallintolaissa (434/2003) säädetään.

Patentti- ja rekisterihallituksen oikaisuvaatimuksen johdosta tekemään päätökseen saa hakea muutosta valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen siten kuin hallintolainkäyttölaissa (586/1996) säädetään.

Hallinto-oikeuden päätökseen saa hakea muutosta valittamalla vain, jos korkein hallinto-oikeus myöntää valitusluvan.

11 §

Maksun perintä ja viivästyskorko

Vuosimaksun, laadunvalvonnan perusmaksun sekä laadunvarmistuksen valvontamaksun perimisestä suoraan ulosottokelpoisina maksuina säädetään verojen ja maksujen täytäntöönpanosta annetussa laissa (706/2007).

Vuosimaksun, laadunvalvonnan perusmaksun sekä laadunvarmistuksen valvontamaksun viivästyessä niille peritään korkolain (633/1982) mukainen viivästyskorko.

12 §

Tietojenantovelvollisuus

Tilintarkastajan on annettava Patentti- ja rekisterihallitukselle vuosimaksun ja laadunvarmistuksen valvontamaksun määräämistä varten tarvittavat tiedot.

JHTT-tilintarkastajan ja JHTT-yhteisön on annettava Patentti- ja rekisterihallitukselle vuosimaksun määräämistä varten tarvittavat tiedot.

Patentti- ja rekisterihallitus voi antaa tarkempia määräyksiä 1 ja 2 momentissa tarkoitettujen tietojen toimittamistavasta.

13 §

Voimaantulo

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

14 §

Siirtymäsäännös

JHTT-tilintarkastajalta, jonka hyväksyminen on julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain 12 §:n 16 momentissa tarkoitetulla tavalla voimassa ja joka on merkittynä tilintarkastuslain 6 luvun 9 §:ssä tarkoitettuun tilintarkastajarekisteriin peritään perusvuosimaksua 200 euroa vuosina 2016–2020.

———

2.

Laki

tilintarkastuslain 11 luvun 2 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan tilintarkastuslain (1141/2015) 11 luvun 2 § seuraavasti:

2 §

Tilintarkastajamaksut

Tilintarkastajatutkintoon osallistumisesta, kelpoisuuskokeeseen osallistumisesta, JHTT-siirtymäkokeeseen osallistumisesta, todistuksesta ja otteesta tilintarkastajatutkinto- ja tilintarkastajarekisteristä samoin kuin hyväksymisen palauttamista koskevasta hakemuksesta, ennakkotiedosta hyväksymisen edellytysten täyttymisestä, laaduntarkastuksesta sekä ETA-alueen ulkopuolelta tulevan tilintarkastajan rekisteröintihakemuksen käsittelystä tulee suorittaa maksu, jonka määräytymisperusteista säädetään patentti- ja rekisterihallituksen suoritteista perittävistä maksuista annetussa laissa (1032/1992) ja sen nojalla annetuissa säädöksissä.

Tilintarkastajan, JHTT-tilintarkastajan ja JHTT-yhteisön vuosimaksusta sekä laadunvalvonnan perusmaksusta samoin kuin tilintarkastajan laadunvarmistuksen valvontamaksusta säädetään tilintarkastajan vuosimaksusta ja laadunvalvonnan maksuista annetussa laissa (/).

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Helsingissä 28 päivänä syyskuuta 2015

Pääministerin sijainen, ulkoasiainministeri

Timo Soini

Oikeus- ja työministeri Jari Lindström

Liite
Rinnakkaisteksti

2.

Laki

tilintarkastuslain 11 luvun 2 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan tilintarkastuslain (1141/2015) 11 luvun 2 § seuraavasti:

1.1.2016 voimaan tuleva laki	*Ehdotus*
2 §	2 §
Tilintarkastajamaksut	*Tilintarkastajamaksut*
Tilintarkastajan valvontamaksuista säädetään erikseen.	*Tilintarkastajatutkintoon osallistumisesta, kelpoisuuskokeeseen osallistumisesta, JHTT-siirtymäkokeeseen osallistumisesta, todistuksesta ja otteesta tilintarkastajatutkinto- ja tilintarkastajarekisteristä samoin kuin hyväksymisen palauttamista koskevasta hakemuksesta, ennakkotiedosta hyväksymisen edellytysten täyttymisestä, laaduntarkastuksesta sekä ETA-alueen ulkopuolelta tulevan tilintarkastajan rekisteröintihakemuksen käsittelystä tulee suorittaa maksu, jonka määräytymisperusteista säädetään patentti- ja rekisterihallituksen suoritteista perittävistä maksuista annetussa laissa (1032/1992) ja sen nojalla annetuissa säädöksissä.* *Tilintarkastajan, JHTT-tilintarkastajan ja JHTT-yhteisön vuosimaksusta sekä laadunvalvonnan perusmaksusta samoin kuin tilintarkastajan laadunvarmistuksen valvontamaksusta säädetään tilintarkastajan vuosimaksusta ja laadunvalvonnan maksuista annetussa laissa (/).*

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20