

Asia: VN/6525/2019

Lausuntopyyntö kevyemmän tarkastuksen käyttöönottoa valmistelleen työryhmän mietinnöstä

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

Lausunto kevyemmän tarkastuksen käyttöönottoa valmistelleen työryhmän mietinnöstä

Työryhmän asettamispäätöksen 1.3.2019 mukaan valmisteltavan uudistuksen tavoitteena on yritysten lakisääteisten velvoitteiden keventäminen ja kustannusten vähentäminen sekä yritysten hallinnollisen taakan keventäminen ja sääntelyn sujuvoittaminen. Mietinnöstä käy ilmi, että työryhmän tekemän selvityksen perusteella kevyemmän tarkastuksen säätämällä mikrokokoisille osakeyhtiöille, henkilöyhtiöille ja osuuskunnille lakisääteisen tilintarkastuksen sijasta sallittavaksi vaihtoehdoksi ei saavuteta mitään näistä tavoitteista.

Työryhmän yhteensä 16:sta jäsenestä 10 jäsentä on liittänyt mietintöön eriävän mielipiteen ja yksi jäsen täydentävän lausuman. Työryhmän jäsenten ylivoimaisen enemmistön kriittinen suhtautuminen asettamispäätöksen mukaisten tavoitteiden saavuttamiseen kevyemmän tarkastuksen käyttöönotolla on ilmeisesti vaikuttanut siihen, että mietinnön mukaan (luku 3) uudistuksen tavoitteena onkin ”mahdollistaa tilintarkastusta tarkoituksenmukaisempi lakisääteinen varmennusmuoto pienille yhteisöille ja joustavoittaa lainsäädäntöä, heikentämättä tilintarkastajainstituution merkitystä yrityksille ja yhteiskunnalle”. Uutena tavoitteena mietinnössä on lisäksi ”selkeyttää oikeustilaa tilintarkastukselta edellytetyn varmuustason osalta ja kansainvälisten tilintarkastusstandardien merkityksestä hyvän tilintarkastustavan lähteenä”. Mitään näistäkään tavoitteista ei saavuteta kevyemmän tarkastuksen säätämällä tilintarkastuksen sijasta sallittavaksi vaihtoehdoksi.

Työryhmän tekemässä uudistuksen valmistelussa on ollut perustavanlaatuisena puutteena, että mietinnössä luonnosteltua ”kevyempää tarkastusta” ei tosiasiaassa ole verrattu tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan mukaan riittävään mikroyritysten tilintarkastukseen vaan paljon

työläämpään ja kalliimpaan ISA-standardien mukaiseen tilintarkastukseen. Tilintarkastuslain vähimmäisvaatimukset täyttävä tilintarkastus on mikroyrityksille paljon tarkoituksenmukaisempi lakisääteinen varmennusmuoto kuin ”kevyempi tarkastus”, jossa varmennuksen kohteena on ainoastaan tilinpäätös mutta eivät kirjanpito ja hallinto eikä varmennuksella tavoitella kuin ”rajoitettua” eli alhaista varmuutta tilinpäätöksen oikeellisuudesta.

Yleisluonteista tarkastusta koskevan säännösten lisääminen esityksen mukaisesti tilintarkastuslakiin erilliseen 3a lukuun ei joustavoittaisi eikä sujuvoittaisi lainsäädäntöä vaan monimutkaistaisi sitä mikroyritysten johdon, omistajien ja muiden sidosryhmien näkökulmasta. Mikroyritysten tilintarkastusta koskeva lainsäädäntö on nykyisellään riittävän joustava eikä sen lisää joustavoittamiseen ole mitään tarvetta. Epäselvyydestä ISA-standardien soveltamisessa pienyritysten tilintarkastukseen ei aiheudu tällaista tarvetta, koska ISA-standardit eivät ole voimassa olevaan lainsäädäntöön kuuluvia velvoittavia oikeusnormeja (ks. KHO 583/12.2.2020), joita perustuslain 2 §:ssä säädetyn oikeusvaltioperiaatteen nojalla viranomaistenkin toiminnassa on tarkoin noudatettava.

Yleisluonteisen tarkastuksen salliminen lakisääteisen tilintarkastuksen vaihtoehdoksi mikroyrityksissä heikentäisi tilintarkastajainstituution merkitystä, vaikka sen tekijänä tulisi esityksen mukaisesti aina olla tilintarkastaja. Tilintarkastukseen kuuluu olennaisena osana etenkin pienyrityksissä myös kirjanpidosta ja hallinnosta vastuullisten henkilöiden normipuitteistoon perustuva neuvonta virheiden syntymisen ennalta ehkäisemiseksi sekä kirjanpidon ja hallinnon tarkastuksessa havaituista virheistä huomauttaminen niiden oikaisemiseksi. Yleisluonteisessa tarkastuksessa sitä vastoin tilinpäätöksen oikeellisuutta varmennetaan ensi sijassa tiedusteluilla vastuuhenkilöiltä ja tilinpäätöksen analyttisellä tarkastuksella. Tilintarkastajan tekemästä yleisluonteisesta tarkastuksesta on tämän takia tarkastuskohteen vastuuhenkilöille sekä sen kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon lainmukaisuudesta kiinnostuneille muille sidosryhmille huomattavasti vähemmän hyötyä kuin tilintarkastuksesta. Kun yleisluonteisen tarkastuksen tuottama varmuus tilinpäätöksen oikeellisuudesta on lisäksi rajoitettu eli alhainen, tilintarkastajan tekemän työn merkitys vähenisi olennaisesti tilintarkastukseen verrattuna. Tästä olisi väistämättä seurauksena myös tilintarkastajien arvostuksen aleneminen ja tilintarkastajainstituution merkityksen heikentyminen.

Tilintarkastukselta edellytetyn varmuustason osalta ei ole mitään tarvetta oikeustilan selkeyttämiseen lisäämällä tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:ään vaatimus sen ilmoittamisesta erikseen tilintarkastuskertomuksessa, että kyseessä on toimeksianto, joka antaa kohtuullisen varmuuden. Käytännössä ei ole esiintynyt mitään eriäviä näkemyksiä tilintarkastuksessa hankittavan varmuuden tasosta. Nykytila on selkeä ja esitetty lisätietovaatimus, joka koskisi kaikkia muitakin tilintarkastusvelvollisia kuin mikroyrityksiä, olisi omiaan aiheuttamaan vain sekaannusta.

Oikeustilan selkeyttämiseen kansainvälisten tilintarkastusstandardien merkityksestä hyvän tilintarkastustavan lähteenä ei ole myöskään mitään tarvetta. Mietintöön sisältyvässä tilintarkastuslain muutosesityksessä ei ole tällaiseen selkeyttämiseen tähtäväää säännösehdotusta. Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:ään ehdotetun lisäyksen perusteluissa todetaan kuitenkin siitä

irralisena ja kaikkia tilintarkastusvelvollisia koskevana asiana, että tilintarkastuskertomuksessa tulisi mainita hyvän tilintarkastustavan keskeiset lähteet ja kansainväliset tilintarkastusstandardit niihin sisältyen. Käytännössä tilintarkastuskertomuksissa täytetään tilintarkastuksessa noudatettuja tilintarkastusstandardeja koskeva ilmoitusvelvollisuus täysin vakiintuneesti toteamalla, että on noudatettu tilintarkastuslain 4 luvun 3 §:n mukaista hyvää tilintarkastustapaa.

Tilintarkastuskertomusten hyödyntäjät eivät ole tuoneet sen osalta esiin mitään selkeyttämisen tarvetta tai muuta ongelmaa. Kansainvälisten tilintarkastusstandardien mainitseminen hyvän tilintarkastustavan keskeisenä lähteenä olisi omiaan vain vääristämään käsityksiä voimassa olevasta oikeustilasta ISA-standardien velvoittavuuden suhteen.

Eryteisesti mikroyritysten tilintarkastuskertomuksissa kansainvälisten tilintarkastusstandardien mainitseminen hyvän tilintarkastustavan keskeisenä lähteenä olisi karkeasti harhaanjohtavaa, koska ne soveltuvat käytännössä huonosti ohjeistukseksi pienyritysten tilintarkastuksen tekemiseen. Mietinnössä mainitaan (luku 2.2.2) IFAC:ssa vuonna 2019 käynnistetty ISA-standardeja laativan IAASB:n selvitystyö kokonaan uuden tilintarkastusstandardin laatimisesta rakenteeltaan ja toiminnaltaan yksinkertaisten yhteisöjen (Less Complex Entities, LCE, joihin pienyritykset lähtökohtaisesti kuuluvat) tilintarkastuksesta. Työryhmän tekemä selvitys on kuitenkin kovin puutteellinen, kun siinä ei perehdytty vastauksiin, joita muun muassa EU-valtioissa toimivien tilintarkastajien järjestöt ovat lähettäneet IAASB:n kyselyyn haasteista ISA-standardien soveltamisessa.

Pohjoismaiden tilintarkastajaliitto (Nordiska Revisorsförbundet, NRF) on esittänyt vastauksessaan IAASB:lle pienten ja yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastusohjeistuksen kehittämistä seuraavia, muidenkin järjestöjen vastauksissa esitettyjä kommentteja:

- ISA-standardien haasteet liittyvät yleisesti ottaen niiden rakenteeseen, laajuuteen ja muotoiluun.
- Pituus ja monimutkaisuus ovat ISA-standardeissa kauttaaltaan toistuvia avainasioita.
- ISA-standardeissa käytetty kieli on monimutkaista ja virkkeet ovat pitkiä.
- ISA-standardit pitenevät ja monimutkaistuvat jatkuvasti.
- ISA-standardeissa esitettyjen vaatimusten suuri määrä sen sijaan, että ne nojaisivat todella peruseriaatteisiin, aiheuttaa sekaannusta ja on johtanut lukuisiin negatiivisiin seuraamuksiin.
- ISA-standardien pituuden ja lukuisten vaatimusten vuoksi on tullut haasteelliseksi ymmärtää ja noudattaa ”isoa kuvaa”, mikä kannustaa tsekkilistojen käyttämiseen tilintarkastuksissa.
- ISA-standardien muotoilu vähentää myös mahdollisuutta ammatillisen harkinnan käyttämiseen.
- ISA-standardit sisältävät laajat dokumentointivaatimukset, jotka liittyvät usein pikemminkin standardeihin mukautumiseen kuin itse tilintarkastukseen.

- ISA-standardien ”top-down” (ylhäältä-alas) lähestymistapa skaalausoptioineen on aiheuttanut ”mukaudu tai selitä” lähestymistavan omaksumisen dokumentoinnissa ja johtanut ylidokumentointiin.
- Ottaen huomioon nykyisten ISA-standardien haasteet (pituus, monimutkaisuus, top-down lähestymistapa, raskaat dokumentointivaatimukset ja yksityiskohtaisten vaatimusten suuri määrä) erillinen, pienten ja yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksiin keskittyvä standardi on ratkaisu näihin haasteisiin.

ISA-standardit eivät juurikaan sisällä mitään tilintarkastuksen periaatteita koskevia nimenomaisia esityksiä, mikä osaltaan vaikuttaa siihen, että standardien yksityiskohtiin tehdään jatkuvasti muutoksia.

IAASB:n LCE-kyselyn vastauksiin perehtyminen työryhmän tekemän selvityksen yhteydessä olisi myös korostanut tarvetta hyödyntää työryhmän työssä Ammattitilintarkastajat ry:n helmikuussa 2019 julkaisemaa hyvän tilintarkastustavan ohjetta. Mietinnössä siitä on (luku 2.3) ohjeen keskeisyyteen katsoen työryhmän tehtävän kannalta ainoastaan seuraava kovin vähättelevä toteamus:

”Pientä jäsenkuntaa edustava Ammattitilintarkastajat ry on laatinut ohjeen hyvästä tilintarkastustavasta Suomessa erityisesti pienehköjen yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastuksissa. Ohje ei varsinaisesti perustu kansainvälisiin tilintarkastusstandardeihin.”

IAASB:n hanke erillisen standardin laatimiseksi yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksesta ohitetaan mietinnössä (luvut 2.2.2 ja 2.3) arviolla, että uuden standardin tulo on yhä epävarmaa eikä sitä todennäköisesti ole odotettavissa vielä lähivuosina. IAASB:n kokouksessa kesäkuussa 2020 päätettiin, että lautakunnan asettama LCE-työryhmä ryhtyy laatimaan erillistä standardia ja valmistelee hankesuunnitelman lautakunnan joulukuun 2020 kokoukseen. IAASB:n seurantaryhmän kokoukselle syyskuussa 2020 raportoidun LCE-työryhmän työsuunnitelman mukaan IAASB:lle esitellään erillisen standardin ensimmäinen luonnos joulukuun 2020 kokouksessa, toinen luonnos maaliskuun 2021 kokouksessa ja sidosryhmille kommentoitavaksi lähetettävä luonnos hyväksytään kesäkuussa 2021. Yksityiskohtaista tietoa rakenteeltaan ja toiminnaltaan yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastusta koskevasta kansainvälisestä standardista on siis odotettavissa varsin pian. Koska hyvän tilintarkastustavan sisällön kansainvälisessäkin ohjeistuksessa painopiste on ISA-standardeja selkeämmän ja yksinkertaisemman standardin pikaisessa laatimisessa pienyritysten tilintarkastusta varten, yleisluonteisen tarkastuksen säätäminen vaihtoehdoksi mikroyritysten tilintarkastukselle olisi myös tämän kehityksen vastaista, tarpeetonta hätiköintiä.

Työ- ja elinkeinoministeriön lausuntopyynnössä 9.9.2020 uudistuksen tavoitteeksi on ilmoitettu ”suhteuttaa ja selkeyttää sääntelyä, sekä antaa tilintarkastuskertomuksen loppukäyttäjille enemmän tietoa tavasta, jolla varmennus on tehty”. Tämä tavoite poikkeaa – vastaavasti kuin mietinnössä ilmoitettu tavoite – olennaisilta osin työryhmän asettamispäätöksen mukaisesta valmisteltavan

uudistuksen tavoitteesta. Tavoitteen muuttaminen osoittaa, että pyrkimyksestä lisätä tilintarkastuslakiin mikroyritysten yleisluonteisen tarkastuksen salliva säännöstö sekä tilintarkastuskertomuksen sisältöä koskevaan säännökseen vaatimus sen ilmoittamisesta erikseen, että kyseessä on toimeksianto, joka antaa kohtuullisen varmuuden, on tullut itsetarkoitus ilman tällaista uudistusta asiallisesti puoltavia perusteita.

Edellä esitetyin perustein vakaa kantamme on, että tilintarkastuslakiin ei tule lisätä tarpeetonta ja nykytilaa heikentävää säännöstöä mikroyritysten yleisluonteisen tarkastuksen sallimisesta eikä osakeyhtiölakiin ja osuuskuntalakiin tule tehdä siihen liittyviä muutoksia. Tilintarkastuslain tilintarkastuskertomuksen sisältöä koskevaan säännökseen ei tule myöskään lisätä tarpeetonta vaatimusta sen ilmoittamisesta, että kyseessä on kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto.

Esitämme, että kevyemmän tarkastuksen käyttöönottoa koskevan sääntelyn valmistelua ei jatketa, vaan hanke lopetetaan tähän lausunтовaiheeseen.

Helsingissä 4.11.2020

Veijo Riistama

kauppatieteiden tohtori,

Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulun

dosentti

Eero Prepula

kauppatieteiden maisteri

Eero Prepula
Riistama Veijo