

Asia: VN/6525/2019

Lausuntopyyntö kevyemmän tarkastuksen käyttöönottoa valmistelleen työryhmän mietinnöstä

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

Lausunto

Kannatan yleisluonteisen tarkastuksen hyväksymistä tilinpäätöksen lakisääteiseksi varmennusmuodoksi tilintarkastuksen rinnalle. Uusi varmennustapa varmistaisi mikroyrityksille tarkoituksenmukaiset ja suorittajalle mielekkäät palvelut. Yleisluonteinen tarkastus vaihtoehtona tukisi pienten tilintarkastusyhteisöjen ja yksin toimivien tilintarkastajien toimintaa varmistaen nykyisen tasoiset palvelut tasapuolisesti koko maassa.

Vahvan kannatukseni perustan laajaan ja pitkäaikaiseen kokemukseeni tilintarkastusalasta, erityisesti kohdistuen mikro- ja pienyrityssektoriin. Ajatustani tukevat hyvä tilintarkastusalan standardien hallintani sekä alan kansallisen ja kansainvälisen nykytilan ja kehitystrendien tunteminen.

Esitän seuraavat muutokset esityksen tilintarkastuslain kohtiin, jotta lakimuutoksen tavoitteet toteutuisivat mahdollisimman hyvin. Oikealla tavalla toteutettu yleisluonteinen tarkastus voi vähentää tarkastustoimeksiantoon käytettävää aikaa parhaimmillaan puolella verrattuna ISA:n mukaisesti suoritettuun tilintarkastukseen.

Esittämilläni lakitekstien muutoksilla on tarkoitus löytää tilintarkastuksen rinnalle sellainen varmennusmuoto, joka on mielekäs kaikille osapuolille: Se on tarkoituksenmukainen yhteisölle ja sen sidosryhmille, mutta myös tarkastusta toteuttavalle tilintarkastajalle.

Esitän lisättävän tekstin ISOILLA KIRJAIMILLA. Lainaukset esityksestä tai laista ovat lainausmerkeissä.

3.11.2020

Lasse Åkerblad, HT-tilintarkastaja

=====

Osa 1: Mietinnössä esitetyt yleisluonteiseen tarkastukseen liittyvät pykälät

=====

=== 3a luku Yleisluonteinen tarkastus 1 § Yleisluonteisen tarkastuksen soveltamisala ===

(3 mom.) ”Yhteisö, joka on velvollinen valitsemaan tilintarkastajan, ei voi toimituttaa yleisluonteista tarkastusta, jos yhteisöllä on ollut alkaneella tai edeltävällä tilikaudella verovelkarekisterissä merkintöjä verovelkoista tai verojen ilmoituslaininlyönneistä.”

**** Esitän 3. momentin poistamista.

* Perusteluni muutokselle:

Vaatus tilintarkastuksen suorittamisesta yleisluonteisen tarkastuksen sijaan verovelkamerkinnän perusteella on ylimitoitettu tavoitteeseensa nähden ja tulee siksi poistaa.

Rajauksen tarkoitus toteutuu jo, koska yleisluonteiseen tarkastukseen kuuluu sisäänrakennetusti, että tilintarkastaja arvioi väärinkäytösriskin ja kohdistaa toimenpiteensä arvionsa tulosten mukaisesti. Esitetty pykälä pitää ko. olosuhteita merkkeinä kohonneesta väärinkäytöksen riskistä. Se, että yhteisöllä on merkintä verovelkarekisterissä, ei kuitenkaan saa olla esteenä yleisluonteisen tarkastuksen toimituttamiselle.

Yleisluonteisen tarkastuksen standardi vaatii, että tilintarkastajan on aina arvioitava valinnan asianmukaisuus sekä tarkastuksessa suoritettavat toimenpiteet vallitsevassa tilanteessa – mukaan lukien mahdolliseen verovelkarekisterimerkintään johtaneet syyt.

Pykälässä mainitun eston takia suoritettavat lisätoimenpiteet ovat lähes poikkeuksetta sellaisia toimenpiteitä, joiden pakollinen suorittaminen ei johda väärinkäytösrisikin hallintaan. Esto merkitsee tilintarkastajan käyttämän tarkastusajan jopa kaksinkertaistumista.

**** Mikäli 3. momentin poistaminen ei tule kysymykseen, esitän tekstimuutosta (täsmennetty ajankohta isoilla kirjaimilla): ”Yhteisö, joka on velvollinen valitsemaan tilintarkastajan, ei voi TEHDÄ PÄÄTÖSTÄ yleisluonteisesta...”

* Perusteluni vaihtoehtona olevalle muutokselle:

Mietintöesitys sitoo eston tilintarkastushetkeen (”ei voi toimituttaa”). Säännöskohtaiset perustelut-osassa mainitaan ristiriitaisesti ajankohtina sekä yhteisön ”päätöstä tehtäessä” että tilintarkastajan ”kertomusta annettaessa”.

Päätös tilintarkastajan valinnasta ja varmennusmuodon valinnasta tehdään aina lähes vuosi ennen varsinaisen tarkastuksen suorittamista. Tämän päätöshetken tulee olla lopullisesti ratkaiseva. Siksi tulee olla: ”ei voi tehdä päätöstä”.

Tilintarkastusyhteisö ja tilintarkastaja suunnittelee tarkastuksensa ja varaa kapasiteettinsa etukäteen. Muutos yleisluonteisesta tarkastuksesta tilintarkastukseen ei ole edes mahdollinen toimittamisvaiheessa, koska osa tilintarkastuksen edellyttämistä ja pakollisista tilintarkastustoimenpiteistä on jäänyt lopullisesti suorittamatta eikä niitä ei voida enää jälkikäteen tehdä. Sellaisia ovat esimerkiksi tilikauden alun ja lopun varastoinventoinnit, sisäisen valvonnan ja kontrollinen kuvaus, riskien arviointi ja dokumentointi alas kannanottotasolle asti jne. Lähtökohtaisesti useissa tapauksissa tilintarkastajan on tällaisessa tilanteessa annettava mukautettu tilintarkastuskertomus.

Pykälä johtaa ehdottomuudellaan runsaaseen ja tarpeettomaan hallinnolliseen työhön niin yhteisön kun tilintarkastajan toimesta.

=== 3a luku Yleisluonteinen tarkastus 3 § Yleisluonteisen tarkastuksen sisältö ===

(1) ”Yleisluonteisen tarkastuksen kohteena on tilinpäätös.

(2) Yleisluonteisessa tarkastuksessa noudatettava hyvä tilintarkastustapa.

(3) Sen lisäksi mitä 2 momentissa edellytetään, tilintarkastajan on varmistettava, että yhteisön Verohallinnolle antamat ilmoitukset palkoista, arvonlisäverosta ja tuloveroista täsmäävät yhteisön kirjanpidon tai kirjanpidosta löytyvien raporttien kanssa.”

**** Esitän, että 1. momentin tulisi kuulua: ”Yleisluonteisen tarkastuksen kohteena on TILIKAUDEN tilinpäätös JA KIRJANPITO SEKÄ HALLINTO. (Lisätyt sanat isoilla kirjaimilla.)

* Perusteluni muutokselle:

Yhtenäistetään yleisluonteisen tarkastuksen kohteet tilintarkastuksen kanssa, tekstin tulee sanoiltaan olla yhtenäinen vastaavan tilintarkastuspykälän kanssa.

Kirjanpidon ja hallinnon tarkastuksen poisjättäminen ei ole perusteltua ”keventämistä” koska se tulee käytännössä aiheuttamaan tarpeetonta hämmennystä tilintarkastajille ja sidosryhmille; tilintarkastajille hallinnon tarkastus on ”tarkastuksen DNA:ssa”. Siksi esityksen eteneminen vaatii tältä osin yhtenäisyyttä tilintarkastuksen kanssa.

Esillä olevassa uudistuksessa on nyt kyse yhden tilinpäätöksen varmennukseen tarkoitetun tarkastusstandardin korvaamisesta toisella, periaatteessa muun pysyessä entisellään: Tilintarkastusstandardi ISA ulos - Yleisluonteisen tarkastuksen standardi ISRE 2400 sisään.

Mietintöesityksen 2 momentti: ”Yleisluonteisessa tarkastuksessa noudatettava hyvä tilintarkastustapa”.

Momentti on tarpeellinen sen toteamiseksi, että on olemassa kaksi erilaista ’hyvää tapaa’. Termi ja sisältö on analoginen lain hyvän tilintarkastustavan kanssa erona vain se, että tarkastus toteutetaan IAASB:n kansainvälisen ISRE 2400 Yleisluonteinen tarkastus -standardin mukaisesti tässä laissa mainituin kansallisin lisäyksiin.

**** Esitän, että 3. momentti poistetaan.

* Perusteluni poistamiselle:

Vaatimus on sellaisenaan ylimitoitettu ja liian laajana esitetty. Lisäksi se on täysin epäsymmetrinen tilintarkastuksen kanssa, koska tällaista nimenomaista vaatimusta ei ole tilintarkastuksessa.

Vaatimus tekisi tilintarkastajasta Verohallinnon tarkastajan. Sellaisena kuin vaatimus on nyt lakitekstissä ehdottomana - lain perusteluista poiketen - esitetty, kyseessä saattaa olla jopa neljänkymmenen ilmoituksen täsmäyttäminen. Tilintarkastajan on yleisluonteisessa tarkastuksessa voitava huomioida virheellisen ilmoituksen riskitaso aivan samoin kuin hän voi ja saa tehdä tilintarkastuksessa; molemmat ovat riskiperusteisia standardeja. Riippumatta varmennustavasta,

tilintarkastajan on voitava riskiarviossaan ja siihen perustuvissa toimenpidevalinnoissaan saada ottaa huomioon, että mikroista ainakin 9/10 on ulkoistanut taloushallintonsa ammattimaiselle tilitoimistolle.

Yleisluonteisen tarkastuksen standardiin sisältyy sisäänrakennetusti vaatimus arvioida, miten yhteisö noudattaa säädöksiä ja määräyksiä. Tähän kuuluu lähtökohtaisesti myös ne säädökset, joihin mainitut raportit perustuvat.

Standardi sisältää myös ne menettelytavat, miten tilintarkastajan tulee reagoida huomatessaan säädösten ja määräysten vastaisuutta, menettely vastaa tilintarkastuksen määräyksiä. Hallinnon tarkastuksen ollessa yleisluonteisen tarkastuksen kohteena mahdolliset tilintarkastuslain huomautukset johdon toimista voivat tulla kysymykseen.

Todettakoon, ettei tilintarkastuslaki velvoita tässä tai muutenkaan tilintarkastuksessa tilintarkastajaa ilmoittamaan Verohallinnolle todetuista ilmoitusten täsmäyttämismääräyksiä tai toimittamaan heille mukautettua tilintarkastuskertomusta.

**** Mikäli 3. momentin poistaminen ei tule kysymykseen, esitän, että 3. momentin sisältö muutetaan seuraavaksi: ”Sen lisäksi mitä 2 momentissa edellytetään, tilintarkastajan on yleisluonteisen tarkastuksen puitteissa varmistettava, että yhteisön Verohallinnolle antamat ilmoitukset ovat luotettavasti kirjanpitoon perustuvia.”

* Perusteluni muutokselle, mikäli sen poistaminen ei tule kysymykseen. Rajataan kattavuus:

Toimenpidevaatimus ei voi olla laajempi kuin mitä se on tilintarkastuksessa. Mikäli vaatimuksia esitetään, niiden tulee olla syvyys- ja kattavuustasoltaan sellaiset, että ne ovat yleisluonteisen tarkastuksen kulloisessakin tilanteessa vaadittavan varmennustason mukaiset.

Yleisluonteisen tarkastuksen – samalla tavalla kuin tilintarkastuksenkin - tarkoitus on varmistaa toimiva järjestelmä, jolla ilmoitukset tuotetaan.

On tarpeetonta luetella ilmoitukset nimeltään tällä tarkkuudella – ilmoitettavia aiheita voi poistua ja niitä voi tulla uusia.

=== 3a luku Yleisluonteinen tarkastus 4 § Yleisluonteisesta tarkastuksesta annettava kertomus ===

(2) ”Yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavassa kertomuksessa on annettava lausunto siitä, onko tilintarkastajan tietoon tullut mitään, mikä antaisi syyn uskoa, ettei tilinpäätös anna Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti oikeaa ja riittävää kuvaa yhteisön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.”

**** Esitän, että viimeistä lausetta jatketaan tekstillä ”ja ettei tilinpäätös täytä lakisääteisiä vaatimuksia.”

* Perusteluni muutokselle:

Yhtenäistetään kertomus tilintarkastuskertomuksen kanssa ja lisätään laissa esiintyvä lausuttava kohta. Lause tulee suoraan tilintarkastuslaista eikä poisjättämiselle ole perusteita.

**** Esitän uutta momenttia huomautuksista ja kuuluisi: ”Tilintarkastajan tulee tarvittaessa esittää 3:5§ 5 momentin mukaiset huomautukset.”

* Perusteluni muutokselle:

Edellä olen ehdottanut hallinnon tarkastuksen lisäämistä tarkastuksen kohteeksi. Riippumatta siitä, otetaanko se mukaan vai ei, tulee tilintarkastajalla olla yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannossa käytettävissään samat raportointimahdollisuudet ja -kanavat yhteisön omistajien kokoukselle.

Sen lisäksi tulee yhteisön sidosryhmillä olla sama oikeus saada tietoa sellaisesta, joka tilintarkastuksessa merkitsisi huomautuksen antamista kertomuksessa.

Ei ole perusteltua muutenkaan rajata yleisluonteisen kertomuksen sisältöä tai sen toimimista samalla tavalla tietojen välittäjänä samalla tavalla kuin tilintarkastuskertomus. Tämä tulisi tuoda esille lain perusteluissa.

=====
Osa 2: Muutosehdotukseni, jotka perustuvat tilintarkastuslain muutostarpeisiin
=====

=== 3 luku Tilintarkastuksen sisältö 5 § Tilintarkastuskertomus ===

”Tilintarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta päivätty ja allekirjoitettu tilintarkastuskertomus. Tilintarkastuskertomuksessa on yksilöitävä sen kohteena oleva tilinpäätös sekä ilmoitettava, mitä tilinpäätössäännöstöä tilinpäätöksen laatimisessa on noudatettu. Tilintarkastuskertomuksessa on ilmoitettava, mitä tilintarkastusstandardeja tilintarkastuksessa on noudatettu. Lisäksi tilintarkastuskertomuksessa on ilmoitettava tilintarkastajan toimipaikka.” Mietintöesityksen mukaan lisätään seuraava teksti: ”Kertomuksesta on käytävä ilmi, että kyseessä on kohtuullisen varmuuden antama toimeksianto.”

**** Esitän, että pykälässä jo olevaan lauseeseen tehdään lisäys, jonka jälkeen lause kuuluisi (lisäykseni isoilla kirjaimilla): ”Tilintarkastuskertomuksessa on ilmoitettava, mitä tilintarkastusstandardeja tilintarkastuksessa on noudatettu OSANA HYVÄÄ TILINTARKASTUSTAPAA.”

* Perusteluni muutokselle: (Yhteen kytkeminen tilintarkastuslain muuhun vaatimukseen):

Hyvän tilintarkastustavan sisältöä tulee vihdoin selkeyttää, tämän ovat esityksen laatijat myös huomanneet. Voidaan perustellusti todeta, että tilanne on alalla riistäytynyt hallinnasta jopa niin, että se osuus tilintarkastajista, jotka pitävät ISA:n asemaa tilintarkastuksessa epäselvänä, on vuosien myötä kasvanut.

Yleisesti hyväksytty hyvän tilintarkastustavan määritelmä on, että kansainväliset tilintarkastusstandardit tulkitaan osana hyvää tilintarkastustapaa. Tämä on kansainvälisesti vallitseva tila ja sen tulee myös olla Suomessa. Kyseessä on merkittävä tekijä tilintarkastajan oikeusturvassa. Tässä yhteydessä määritelmä – vaikkei olekaan kristallin kirkas - olisi siirrettävissä myös lain tasolle. Yhteyden puuttuminen on perussyy epäselvään tilanteeseen.

Viittaan tässä kohdin seuraavaan kohtaan, jossa myös kansainväliset tilintarkastusstandardit voidaan vaihtoehtoisesti kytkeä yhteen tilintarkastuslain tarkoittaman hyvän tilintarkastustavan kanssa. Seuraavan kohdan toteutuessa, tämä muutosesitys jää tarpeettomaksi.

Mietinnön esityksen lisäys, ”kertomuksesta on käytävä ilmi, että kyseessä on kohtuullisen varmuuden antama toimeksianto”, on asiallinen. Analogisesti on vastaava kuvaus esitettävä yleisluonteisen tarkastuksen kohdalla.

==== 3 luku Tilintarkastuksen sisältö 3 § Kansainväliset tilintarkastusstandardit ===

Mietintöesityksessä ei ole esitetty muutosta tähän pykälään. Tuon sen kuitenkin esille siksi, että se olisi vaihtoehtoinen paikka selkeyttää ISA:n asemaa osana tilintarkastuslain tarkoittamaa hyvää tilintarkastustapaa.

(1) ”Sen lisäksi, mitä tässä laissa ja sen nojalla annetuissa säädöksissä säädetään, 1 luvun 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettussa tehtävässä on noudatettava tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta, direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY muuttamisesta sekä neuvoston direktiivin 84/253/ETY kumoamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY 26 artiklassa tarkoitettuja, unionissa sovellettaviksi hyväksytyjä tilintarkastusstandardeja (kansainväliset tilintarkastusstandardit).”

**** Esitän selkeyden lisäämiseksi, että viittaus direktiivin 26 artiklan tekstiin kuuluisi (lisäyksenä isoilla kirjaimilla): ”... direktiivin 2006/43/EY SEKÄ SEN MUUTOSDIREKTIIVIN 2014/56/EU...”

* Perusteluni muutokselle:

Uudella momentilla lisätään lain muutoksessa 2016 lisäämättä jäänyt muutospäätös. Muutospäätöksen mukanaan tuoma tarkennus kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja koskien on huomioimatta laissa. Muutospäätös toteaa eksplisiittisesti, että ”kansainvälisillä tilintarkastusstandardeilla tarkoitetaan IFAC:n IAASB:n kautta antamia kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja (International Standards on Auditing, ISA), kansainvälistä laadunvalvontastandardia (ISQC 1) ja muita niihin liittyviä standardeja, sikäli kuin ne ovat merkityksellisiä lakisääteisen tilintarkastuksen kannalta.”

**** Esitän, että pykälään lisätään kokonaan uusi momentti: ”SIIHEN ASTI ON NOUDATETTAVA MUUTOSDIREKTIIVIN 204/56/EU 26 ARTIKLAN TARKOITTAMIA KANSAINVÄLISIÄ STANDARDEJA OSANA HYVÄÄ TILINTARKASTUSTAPAA.”

* Perusteluni muutokselle:

Uuden momentin myötä tarjoutuu mahdollisuus selkeyttää ISA:n asemaa. Epäselvä tilanne Suomen tilintarkastusalalla perustuu ko. pykälän tekstiin, että ”EU:ssa ei ole hyväksytty yhtään kansainvälistä tilintarkastusstandardia noudatettavaksi.” Esitettyjen tulkintojen mukaan tilintarkastuslain pykälä ko. standardien noudattamisesta ei siten olisi (vielä) voimassa.

Tarkasti ottaen, koko pykälän olemassaolo on tarpeeton ja perusteet vanhentuneet. Yleisesti on tiedossa, ettei EU-tason tilintarkastusstandardia tule: EU:n asema standardien laadinnassa on nyt muuttunut 2000-luvun alun ”sivustaseuraajasta” standardien laadinnan keskeiseksi osallistujaksi. IAASB:n standardit ovat nyt ”EU:n omia”.

Koska Suomi on, poiketen mm. muista Pohjoismaista, kirjannut standardeista maininnan lakitasolle, eikä sen poistaminen sieltä ole todennäköistä, on ilmeisesti jatkettava 2007 alkanutta odottelua. Siksi ”komission hyväksyntää odotellessa”, lisätään uusi momentti, joka kertoo, mitä standardeja on ”siihen asti” noudattava ja joka samalla tarkentaa eksplisiittisesti, mitkä ne tilintarkastuslain ”kansainväliset tilintarkastusstandardit ovat.

Karl Åkerblad
Karl L a s s e Åkerblad