

Lausunto

04.11.2020

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

Työ- ja elinkeinoministeriö on kirjeellään 9.9.2020 (VN/6525/2019-TEM-5) 04.01/2016) pyytänyt PricewaterhouseCoopers Oy:ltä ("PwC") lausuntoa kevyemmän tarkastuksen käyttöönottoa valmistelleen työryhmän mietinnöstä ("mietintö").

PwC kiittää mahdollisuudesta lausua ja esittää huomioinaan seuraavan.

Mietinnössä todetun mukaisesti se ei sisällä varsinaista työryhmän ehdotusta työryhmässä vallinneesta erimielisyydestä johtuen. Mietintöön liittyy useita eriäviä mielipiteitä ja muita lausuntoja.

PwC katsoo ensisijaisesti, että mietinnössä esitetty luonnos sääntelymalliksi tulisi jättää sillensä. Mikäli asian valmistelua päädyttäisiin jatkamaan, PwC katsoo, että valmistelua varten tulisi asettaa uusi työryhmä.

Mikäli asian valmistelua kuitenkin päädyttäisiin jatkamaan mietinnössä esitetyn luonnoksen pohjalta, PwC yhtyy Suomen Tilintarkastajat ry:n lausunnoissaan esittämiin näkemyksiin ja huomioihin. Lisäksi PwC tuo esille seuraavat täydentävät huomiot.

## 1. TTL 3 luku 5 § Tilintarkastuskertomus

### 1.1 Kohtuullisen varmuuden hankkiminen

Mietinnön jaksossa 2.1.3.1 TTL:n vaatimukset tilintarkastuksen suorittamiselle todetaan mm., että "[t]ilintarkastuskertomukselle asetetut sisältövaatimukset ohjaavat käytännössä tilintarkastuksen suorittamista. Tilintarkastuskertomuksessa annettavan lausunnon varmuustasolle ei TTL:ssä ole määräyksiä."

PwC:llä ei ole mitään sitä vastaan, että tilintarkastuskertomuksen sisältövaatimuksia täydennetään maininnalla siitä, että kyseessä on kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto.

PwC katsoo kuitenkin, että tilintarkastuksen suorittamista koskevien vaatimusten, kuten esimerkiksi kohtuullisen varmuuden hankkiminen annettavan lausunnon perustaksi, tulee käydä ilmi nimenomaisina vaatimuksina, eikä niitä tule asettaa epäsuorasti esimerkiksi tilintarkastuskertomuksen sisältövaatimusten kautta.

Näin ollen PwC katsoo, että tilintarkastuksen luonne kohtuullisen varmuuden antavana toimeksiantona tulisi todeta tilintarkastuslaissa nimenomaisesti, esimerkiksi tilintarkastuslain 1 luvun 2 pykälän määritelmässä. Vastaavalla tavalla määritelmässä voitaisiin todeta yleisluonteisen tarkastuksen luonne rajoitetun varmuuden antavana toimeksiantona.

### 1.2 Kansainväliset tilintarkastusstandardit

Tilintarkastuskertomuksen sisältöä koskevan perustelutekstin (sivu 42) mukaan tilintarkastuskertomuksessa olisi syytä mainita hyvän tilintarkastustavan keskeiset lähteet sidosryhmien tiedonsaannin parantamiseksi. Tällöin tulisi mainita myös kansainväliset tilintarkastusstandardit, jotka muodostavan yhden keskeisen hyvää tilintarkastustapaa määrittävän lähteen.

PwC katsoo, että nykymuotoinen tilintarkastuskertomuksen viittaus hyvään tilintarkastustapaan on riittävä. Tapaoikeutena hyvän tilintarkastustavan lähteitä on useita, jolloin vain yhden tai muutaman lähteen mainitseminen tilintarkastuskertomuksessa olisi omiaan hämmentämään lukijaa hyvän tilintarkastustavan sisällön suhteen.

Viittaus kansainvälisiin tilintarkastusstandardeihin (ISA-standardit) ei myöskään olisi kyseisten standardien periaatteiden mukaista. Kuten ISA 200 -standardissa todetaan (kappale 20), "[t]ilintarkastaja ei saa tilintarkastuskertomuksessa todeta noudattaneensa ISA-standardeja, ellei hän ole noudattanut tämän standardin ja kaikkien muiden kyseisen tilintarkastuksen kannalta relevanttien ISA-standardien vaatimuksia." ISA-standardien asema Suomessa on puolestaan todettu KHO:n päätöksessä 12.2.2020 (ks. työryhmän mietinnön sivu 9). KHO katsoo mm., että ISA-standardien sisältämien keskeisten periaatteiden noudattamista on pidettävä osana tilintarkastuslaissa säädettyä hyvää tilintarkastustapaa.

## 2. TTL 3 a luku 3 § Yleisluonteisen tarkastuksen sisältö

Perustelutekstin mukaan "yleisluonteinen tarkastus olisi tehtävä noudattaen yleisluonteista tarkastusta ohjaavaa hyvää tilintarkastustapaa. Käytännössä tämä tarkoittaisi, että yleisluonteinen tarkastus tehdään noudattaen ISRE 2400 -standardia yleisluonteisesta tarkastuksesta. ISRE 2400 -standardi toimisi samaan tapaan yleisluonteisen tarkastuksen sisältöä määrittävänä tulkintalähteenä kuin kansainväliset tilintarkastusstandardit toimivat tilintarkastuksen osalta."

PwC viittaa tältä osin edellä ISA-standardeista todettuun ja toteaa, että perustelutekstissä esitetty kanta on ristiriidassa sekä ISRE 2400 -standardin että KHO:n ISA-standardeja koskevan linjauksen kanssa. Kuten ISA-standardeista on edellä todettu, myös ISRE 2400 -standardin mukaan (kappale 20) "[t]oimeksiannon suorittaja ei saa raportissaan mainita noudattaneensa tätä standardia, ellei hän ole noudattanut tämän standardin kaikkia vaatimuksia, jotka ovat relevantteja kyseisen yleisluonteisen tarkastuksen toimeksiannon kannalta." PwC toteaa, että em. seikkojen valossa jää epäselväksi, mitä säännösluonnoksen mukaisella "yleisluonteisessa tarkastuksessa noudatettavalla hyvällä tilintarkastustavalla" käytännössä tarkoitetaan.

## 3. TTL 3 a luku 4 § Yleisluonteisesta tarkastusta annettava kertomus

PwC kiinnittää huomiota siihen, että yleisluonteisen tarkastuksen vakiintuneen terminologian mukaan toimeksiannosta annetaan "raportti", ei "kertomusta", kuten tilintarkastuksessa. Vastaavalla tavalla toimeksiannosta annettava raportti sisältää "johtopäätöksen", ei "lausuntoa", kuten tilintarkastuksessa.

Koska yleisluonteisessa tarkastuksessa ja tilintarkastuksessa on kysymys eri varmuustason toimeksiannoista, myös käytettävän terminologian tulisi heijastaa tätä eroa. Säännösluonnoksessa käytettyä (tilintarkastus)terminologiaa tulisi korjata yleisluonteisen tarkastuksen terminologian mukaiseksi. Korjaus on omiaan parantamaan sidosryhmien ymmärrystä yleisluonteisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen keskinäisestä suhteesta ja myös niiden eroista.

#### 4. TTL 3 a luku 5 § Yleisluonteiseen tarkastukseen sovellettavat muut säännökset

Ehdotetun 5 momentin mukaan ”[m]itä osakeyhtiölaissa (21.7.2006/624) ja osuuskuntalaissa (14.6.2013/421) säädetään tilintarkastuskertomuksesta, koskee myös yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavaa kertomusta.”

Osakeyhtiölaissa ja osuuskuntalaissa on useita säännöksiä, joissa mainitaan tilintarkastuskertomus. Säännösluonnoksen perustelutekstit ovat tältä osin niukat. Jää epäselväksi, miten säännöstä tulkitaan esimerkiksi sulautumis- ja jakautumistilanteissa. Toisin sanoen, voidaanko esimerkiksi sulautumisen lopputilityksestä edellytettävä tilintarkastuskertomus antaa yleisluonteisen tarkastuksen raporttina? Säännösluonnoksen perustelutekstejä tulisi täydentää tältä osin.

Helsingissä 4. marraskuuta 2020

PricewaterhouseCoopers Oy

Janne Rajalahti

hallituksen puheenjohtaja, KHT

Pirhonen Reija  
PricewaterhouseCoopers Oy