

Asia: VN/6525/2019

## **Lausuntopyyntö kevyemmän tarkastuksen käyttöönottoa valmistelleen työryhmän mietinnöstä**

### Lausunnonantajan lausunto

**Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään**

Patentti- ja rekisterihallitus

PRH/1733/05/2020

#### LAUSUNTO KEVYEMMÄN TARKASTUKSEN KÄYTTÖÖNOTTOA VALMISTELLEEN TYÖRYHMÄN MIETINNÖSTÄ

Työ- ja elinkeinoministeriön asettama tilintarkastusta kevyemmän tarkastuksen käyttöönottoa valmistellut työryhmä on 10.6.2020 luovuttanut mietintönsä. Mietinnön mukaan kirjanpitolain mikroyritysmääritelmän täyttävät yhtiöt (OY, KY, AY) ja osuuskunnat voisivat määrättyjen edellytysten nojalla päättää tilintarkastusta kevyemmän yleisluonteisen tarkastuksen toimittamisesta. Muutos ei vaikuttaisi velvollisuuteen valita tilintarkastaja, mutta loisi tilintarkastuksen rinnalle vaihtoehtoisen lakisääteisen varmennusmuodon. Yleisluonteinen tarkastus perustuisi kansainväliseen standardiin yleisluonteisesta tarkastuksesta (ISRE 2400) ja sisältäisi kansallisena lisävaatimuksena mm. määrättyjen verotietojen vastaavuuden tarkastamisen. Muutos olisi omiaan selkeyttämään tilintarkastukselta edellytettyä aina varsin korkeaa eli kohtuullista varmuustasoa. Yleisluonteisen tarkastuksen tulisi vuorostaan antaa rajoitettu varmuus tilinpäätöksen oikeellisuudesta. Varmennuksen muoto kävisi ilmi tilintarkastajan tilinpäätösmerkinnästä ja lisäksi varmuuden taso tilinpäätökseen oheistetusta kertomuksesta.

Hallituksen esitysluonnoksen mukaan säädösmuutosten tavoitteena on mahdollistaa tilintarkastusta tarkoituksenmukaisempi lakisääteinen varmennusmuoto pienille yhteisöille ja joustavoittaa lainsäädäntöä, heikentämättä tilintarkastajainstituution merkitystä yrityksille ja yhteiskunnalle. Määrätyt kirjanpitolain mukaiset mikroyritykset voisivat omista tarpeistaan käsin valita teettävätkö tilintarkastuksen vai yleisluonteisen tarkastuksen. Monet sidosryhmät kuten rahoittajat ja sopimuskumppanit saattaisivat jatkossakin edellyttää tilintarkastusta tai huomioisivat sen

puuttumisen hinnoittelussaan, mutta moneen tilanteeseen kevyempi varmennusmuoto olisi riittävä ja lähtökohtaisesti edullisempi vaihtoehto. Esitys olisi omiaan madaltamaan kynnystä vapaaehtoisesti valita tilintarkastaja tilanteissa, joissa velvollisuutta ei ole, sekä selkeyttämään myös tilintarkastukselta vaadittavaa tasoa, kun käytössä olisi tilintarkastuksen lisäksi lakisääteinen kevyempi varmennusmuoto.

Tavoitteena on lisäksi selkeyttää oikeustilaa tilintarkastukselta edellytetyn varmuustason osalta ja kansainvälisten tilintarkastusstandardien merkityksestä hyvän tilintarkastustavan lähteenä, sekä tarvittavilla muutoksilla koskien rahanpesulain soveltamisalaa varmistaa, että muutosesityksellä ei heikennetä rahanpesun torjuntatyötä.

### Yleisluonteisesta tarkastuksesta

Tilintarkastuslakiin ehdotetaan lisättäväksi uusi 3a luku, jossa säädettäisiin yleisluonteisesta tarkastuksesta. Tilintarkastuskertomukseen ehdotetaan lisättäväksi maininta siitä, että kyseessä on kohtuullisen varmuuden antama toimeksianto. Yleisluonteisesta tarkastuksesta annettavasta kertomuksesta olisi käytävä ilmi, että kyseessä on rajoitetun varmuuden antama toimeksianto.

Ehdotuksen mukaan yleisluonteinen tarkastus voidaan toimittaa vain mikroyrityksessä. Kirjanpitolain mukaisen mikroyrityksenä pidetään yhtiötä, kun sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä:

- taseen loppusumma 350 000 euroa;
- liikevaihto 700 000 euroa;
- tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 10 henkilöä.

Yhteisö, joka on velvollinen valitsemaan tilintarkastajan, ei voi toimituttaa yleisluonteista tarkastusta, jos yhteisöllä on ollut alkaneella tai edeltävällä tilikaudella verovelkarekisterissä merkintöjä verovelosta tai verojen ilmoituslainlyönneistä.

Ehdotetun uuden 3a luvun 3 §:n mukaan yleisluonteinen tarkastus olisi tehtävä noudattaen yleisluonteisessa tarkastuksessa noudatettavaa hyvää tilintarkastustapaa. Lisäksi edellytettäisiin, että tilintarkastajan olisi varmistettava, että yhteisön Verohallinnolle antamat ilmoitukset palkoista, arvonlisäverosta ja tuloveroista täsmäävät yhteisön kirjanpidon tai kirjanpidosta löytyvien raporttien kanssa.

Patentti- ja rekisterihallituksen (PRH) mielestä yleisluonteinen tarkastus on sinänsä toimiva ja käytännössä koeteltu varmennuspalvelu. Tätä osoittaa sekin, että kansainvälisen varmennuslautakunta IAASB on antanut yleisluonteisesta tarkastuksesta standardin ISRE 2400. Review on kansainvälisesti yleisesti käytössä ja sen pitäisi toimia myös Suomessa. Toimivan ISRE 2400 -normiston käyttäminen olisi perustelluin tapa ottaa yleisluonteinen tarkastus käyttöön Suomessa mikroyrityksissä vaihtoehtona lakisääteiselle tilintarkastukselle.

Yleisluonteinen tarkastus perustuisi luonnoksen mukaan kansainväliseen standardiin yleisluonteisesta tarkastuksesta (ISRE 2400) ja sisältäisi kansallisenä lisävaatimuksena määrättyjen verotietojen vastaavuuden tarkastamisen. PRH:n mielestä ei ole tarkoituksenmukaista, että review – tarkastukseen sekoitetaan siihen kuulumattomia elementtejä (verotietojen tarkastaminen). ISRE 2400 -standardiin perustumaton lisätehtävä sekoittaa yleisluonteisen tarkastuksen perusluonnetta (rajoitettu varmuus), nostaa tarkastuksen kustannuksia, vaikeuttaa yleisluonteisen tarkastuksen sääntelyä ja valvontaa sekä etenkin kasvattaa odotuskuilua yleisluonteisen tarkastuksen todellisen tarkoituksen ja luonteen hämärtyksen johdosta.

Jos työryhmän lakiluonnos toteutuu, yleisluonteisen tarkastuksen teettäminen olisi liitettävä lain tasoisissa säännöksissä nimenomaisesti ISRE 2400 –standardiin. Säädöksen perusteluissa oleva maininta ei ole riittävä. Vaihtoehtoisen normiston luominen ISRE 2400 -standardille olisi käytännössä työlästä tai jopa mahdotonta.

Lain tasoiset viittaukset ISRE 2400 -standardiin edistävät yleisluonteisen tarkastuksen ymmärtämistä sekä toimeksiantajan että yleisluonteisen tarkastuksen raportin lukijan kannalta. ISRE 2400 standardin mukainen yleisluonteisen tarkastuksen vakimuotoinen raportti on vaikealukuinen. Tarvittaessa tilintarkastajien ammattikunta voi luoda ymmärrettävän mallin vakimuotoiseksi raportiksi. Raporttimallissa on avattava selvästi, mitä tarkoittaa tilintarkastusta alempi rajoitettu varmuus ja mitä tarkastustoimenpiteitä yleisluonteisen tarkastuksen suorittaja on tehnyt. Toimeksiantajilla ja raportin lukijoilla on oltava selvä käsitys siitä, ettei yleisluonteisen tarkastuksen vastaa tilintarkastusta, vaan on täysin erilainen varmennuksen muoto. Osapuolten on tiedostettava, että yleisluonteinen tarkastus kohdistuu vain tilinpäätökseen, mikä on yleisluonteisen tarkastuksen olennainen idea.

#### Tilintarkastajan korvausvastuu

Jos työryhmän laatima lakiluonnos toteutuu, tilintarkastajan korvausvastuu aiheuttamistaan vahingoista olisi tuottamusperusteista kuten tilintarkastuksessa. Tuottamusperusteista korvausvastuuta yleisluonteisessa tarkastuksessa voi perustellusti pitää tilintarkastajan kannalta ankarana ottaen huomioon yleisluonteisen tarkastuksen edellyttämien tarkastustoimenpiteiden rajallisuus. Se, ettei yleisluonteisen tarkastuksen raportin käyttäjällä ole ylimitoitettuja odotuksia tarkastusta kohtaan, olisi omiaan vähentämään turhia korvausvaatimuksia tilintarkastajaa kohtaan.

#### Vaikutuksia PRH:n toimintaan

Työryhmän laatiman lakiluonnoksen mukaan yleisluonteisen tarkastuksen suorittaminen olisi tilintarkastajan tehtävä. Tilintarkastajatutkintoihin olisi mahdollisesti lisättävä yleisluonteisen tarkastuksen koskeva osa tai tehtävä, jos tutkintoa suorittavien tietämystä tilintarkastuksen ja yleisluonteisen tarkastuksen eroista halutaan selvittää. Yleisluonteisen tarkastuksen suorittaja kuuluisi tilintarkastuslain mukaan PRH:n tilintarkastusvalvonnan ja tilintarkastuslautakunnan valvontaan.

Tilintarkastuksen korvaamista yleisluonteisella tarkastuksella voidaan puolustaa sillä, että nykyisin mikroyritysten tilintarkastusta on erittäin vaikea suorittaa taloudellisesti kannattavasti kaikilta osin hyvää tilintarkastustapaa noudattaen. Tilintarkastustoimenpiteistä ja dokumentoinnista tinkiminen tulee usein esiin tilintarkastajiin kohdistuvissa valvontatapauksissa.

Yleisluonteisesta tarkastuksesta syntyisi vähitellen huolellisten ammattihenkilöiden yleisesti noudattamaa käytäntöä eli hyvää tilintarkastustapaa. Hyvään tilintarkastustapaan sisältyisi näin ollen yleisluonteisen tarkastuksen suorittamista koskeva osa-alue. Valvonnassa käytettäisiin apuna ISRE 2400 –standardia. Sen soveltamisen tarkkuudessa olisi otettava huomioon, päädytäänkö lainvalmistelussa siihen, että ISRE 2400 standardin velvoittavuuteen viitataan suoraan laissa vai olisiko standardin pääperiaatteita noudatettava osana hyvää tilintarkastustapaa.

Osakeyhtiölakiin ja osuuskuntalakiin ehdotetuilla muutoksilla on vain vähän vaikutuksia PRH:n toiminnan kannalta. Ehdotetut muutokset koskevat vähemmistön oikeutta vaatia tilintarkastajan valitsemista tai oikeutta hakea PRH:lta tilintarkastajan määräämistä suorittamaan tilintarkastusta. Vähemmistö voisi vaatia tilintarkastuksen suorittamista, vaikka yhtiössä olisi suoritettu ehdotetun lainsäädännön mukainen yleisluonteinen tarkastus. PRH:lta on vain muutamana kerran haettu tilintarkastajan määräämistä. Ehdotetut muutokset eivät edellytä osakeyhtiön yhtiöjärjestyksen tai osuuskunnan sääntöjen muuttamista.

PRH:n mielestä hallituksen esitysluonnos ei sellaisenaan ole toteutuskelpoinen, vaan esitys vaatii jatkovalmistelua.

Tilintarkastusvelvollisuudessa ei ole kyse yksinomaan yrityksen omistajien edun turvaamisesta. Yritykset kantavat laajan tilintarkastusvelvollisuuden muodossa kustannukset siitä, että yhteiskunnan muiden sidosryhmien (veronsaaja, velkojat, rahoittajat, sijoittajat, työntekijät) riskejä taloudellisen informaation luotettavuudesta pienennetään pakollisen, laajan tilintarkastusvelvollisuuden avulla.

PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Liisa Räsänen

johtaja

Jouko Koitto

johtava lakimies

Koitto Jouko  
Patentti- ja rekisterihallitus