

Asia: VN/6525/2019

Lausuntopyyntö kevyemmän tarkastuksen käyttöönottoa valmistelleen työryhmän mietinnöstä

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

Työryhmän mietinnössä ja siihen sisältyvässä luonnoksessa hallituksen esitykseksi ei ole riittävästi huomioitu tilintarkastuksen ja tilintarkastuskertomuksen yhteiskunnallista merkitystä yritysten kirjanpidon ja tilinpäätösten oikeellisuuden varmentajana suhteessa eri viranomaisiin ja moniin muihin toimijoihin. Ehdotetulla muutoksella ei todennäköisesti riittävällä tasolla saavuteta alkuperäisesti työryhmälle asetettuja tavoitteita pienentää hallinnollista taakkaa ja tilintarkastuksesta yrityksille aiheutuvia kuluja.

Lausuntopyyntön mukaan uudistuksen tavoitteena on suhteuttaa ja selkeyttää sääntelyä, sekä antaa tilintarkastuskertomuksen loppukäyttäjille enemmän tietoa tavasta, jolla varmennus on tehty. Verohallinnon näkemyksen mukaan työryhmän mietinnössä esitetty ajatus eri asteisena toteutettavista tilintarkastuksista on sinänsä mahdollinen, mutta asian edistäminen tulisi saattaa voimaan tilintarkastuslain kokonaisuudistuksella siten, että laissa säädettäisiin paitsi kevyemmän, yleisluonteisen tarkastuksen sisällöstä, myös varsinaisen tilintarkastuksen sisällöstä. Samalla tulisi selvittää ja säätää tilintarkastusvelvollisuuden laiminlyöntiin liittyvä sanktioinnin mahdollisuus.

Työryhmän mietinnössä esitetyt tavoitteet ja toimenpiteet

Työryhmän tavoitteena oli mikroyritysten tilintarkastukseen liittyvän hallinnollisen taakan keventäminen sekä kulujen pienentäminen. Työryhmän mietinnössä on ehdotettu, että tilintarkastuslakiin säädettäisiin mikroyrityksille mahdollisuus toteuttaa tilintarkastus kansainvälisen ISRE 2400-standardia noudattavana yleisluonteisena tarkastuksena. Yleisluonteinen tarkastus toteutettaisiin tilinpäätöstä koskevien analyysien ja selvitysten, haastattelujen ja kyselyiden

perusteella, eikä varsinaista tositetarkastusta suoritettaisi kuin poikkeuksellisesti. Yleisluonteista tarkastusta koskeva tilintarkastajanlausunto antaisi rajoitetun varmuuden tilinpäätöksen luotettavuudesta, kun varsinaista tilintarkastusta koskeva tilintarkastajanlausunto antaa kohtuullisen varmuuden tilinpäätöksen luotettavuudesta.

Työryhmän mietinnön ja ehdotettujen muutosten kommentointi

Tilintarkastuslaissa ei tällä hetkellä ole tarkkaan määritelty tilintarkastuksen suorittamisen sisältöä ja syvyyttä, vaan säännökset edellyttävät hyvän tilintarkastustavan noudattamista ja kohtuullista varmuustasoa. Tavanomaisesti tilintarkastuksessa noudatetaan kansainvälisiä standardeja ja alalla toimivien järjestöjen ohjeistuksia. Mikäli säädösten avulla määriteltäisiin ehdotuksen mukaisesta kevyemmästä tarkastuksesta ja sen sisällöstä, olisi selkeyden vuoksi tarve säätää myös varsinaisen tilintarkastuksen sisältö saman tasoisella sääntelyllä esimerkiksi Verohallinnon esittämien verotukseen liittyvien tarkastustoimenpiteiden osalta.

Tilintarkastus tuottaa informaatiota yrityksen toiminnasta ja taloudellisesta tilanteesta. Työryhmän mietinnössä mainitaan useassa kohdassa, että tilintarkastuksen ja tilintarkastuskertomuksen ensisijainen tavoite on ollut tuottaa omistajataholle tietoa toiminnasta ja hallinnon lainmukaisuudesta ja suojata siten omistajatahon oikeuksia. Tätä tietoa hyödyntävät omistajatahon lisäksi myös yhteistyökumppanit ja viranomaiset toiminnassaan. Työryhmän mietinnössä todetaan, että mikroyritysten osalta on tavanomaista, että omistaja ja operatiivinen toimija ovat sama taho, jolloin tilintarkastus ei palvele alkuperäistä tarkoitustaan ja tästä syystä tilintarkastus olisi mahdollista suorittaa myös kevyempänä kuin tällä hetkellä on säädetty.

Työryhmän mietinnöllä todetaan myös, että esimerkiksi verolainsäädännön monimutkaisuus johtaa siihen, etteivät pienyritykset välttämättä ole tietoisia kaikista velvoitteistaan ja tämä ohjaa toimijat käyttämään tilitoimistojen palveluita kirjanpidossa ja palkanlaskennassa. Verolainsäädännön mukaan verovelvollinen on tässäkin tapauksessa vastuussa kirjanpidosta ja toiminnasta, mikä tarkoittaa sitä, että lopullisen päätöksen kirjanpidon kirjauksista ja toiminnasta tekee verovelvollinen. Ulkopuolisella, riippumattomalla tilintarkastajalla taas on velvollisuus huomauttaa havaitsemistaan virheistä ja puutteista, joten tilintarkastuksen ohjaava vaikutus toiminnan lainmukaisuudessa on merkittävä, myös silloin kun operatiivisen toiminnan hoitaa omistajataho.

Yleisluonteisen tarkastuksen analyysillä ja selvityksillä ei ole mahdollista saavuttaa yhtä luotettavaa kuvaa yrityksen toiminnan lainmukaisuudesta kuin tositetarkastuksia sisältävässä tilintarkastuksessa. Tätä kautta tilintarkastajalla on heikentynyt mahdollisuus hoitaa esimerkiksi rahanpesuun liittyvää ilmoitusvelvollisuuttaan ja havaita harmaata taloutta. Tositetarkastuksen puuttuessa tilintarkastaja ei myöskään yhtä hyvin havaitse kirjauksiin liittyviä virheellisyyksiä esimerkiksi verotukseen liittyen, jolloin yritys ei saa korjaavia neuvoja toiminnan oikaisemiseksi.

Varsinaisen tositetarkastuksen perustuessa tilintarkastajan ammattitaitoon ja tarveharkintaan, Verohallinto on esittänyt, että osana yleisluonteista tarkastusta tilintarkastajan tulisi pistokokeellisesti tarkastaa ja täsmäyttää kirjanpidon raportteja ja/tai kirjanpidosta johdettuja tietoja annettuihin veroilmoituksiin (esim. arvonlisäverotukseen liittyvät ilmoitukset). Vertailun myötä tilintarkastajalla olisi parempi mahdollisuus arvioida varsinaisen tositetarkastuksen tarpeellisuutta verotuksen oikeellisuuteen liittyvien kysymysten osalta ja muodostaa tarvittava kokonaiskuva yrityksen toiminnasta erityisesti verovelvoitteiden hoitamisen näkökulmasta.

Verohallinto on esittänyt (ja esittää edelleen) rajoituksia yleisluonteisen tarkastuksen toteuttamiseen. Verohallinto on esittänyt, ettei yleisluonteista tarkastusta voida toimittaa tilanteessa, jossa yrityksellä on ollut verovelkaa tai ilmoituslaiminlyöntejä tarkastettavalla tilikaudella tai sitä edeltävän tilikauden aikana. Ilmoituslaiminlyönnit ja kertyvä verovelka ovat viitteitä haasteista yrityksen toiminnassa ja taloudellisessa tilanteessa ja ilmaisevat tästä syystä tarvetta tarkemmalle tarkastelulle. Tämän lisäksi ehdotetun yleisluonteisen tarkastuksen käytettävyyttä saattaa rajoittaa esimerkiksi rahoituslaitosten vaatimukset tilintarkastuksen varmuustasoon liittyen, millä on vaikutus ulkopuolista rahoitusta tarvitseviin yrityksiin. Työryhmän mietinnössä ei ole selvitetty riittävällä tarkkuudella, kuinka laajalti esitetty muutos olisi todellisuudessa hyödynnettävissä.

Verovelkarekisterimerkintä on mietinnössä todetulla tavalla hyvä osoitus siitä, että yrityksen hallinnon ja kirjanpidon kattava tilintarkastus on tarpeellinen, eikä yritys voi valita yleisluonteista tarkastusta. Lainvalmistelussa on kuitenkin selvitettävä tarkemmin verovelkarekisterin toimintaperiaatteita: verovelkarekisteriin ei jää historiatietoja ja merkintä laiminlyönnistä poistuu heti kun laiminlyönti on korjattu (ilmoitus annettu tai verovelka maksettu siten, että velkaa on alle 10.000 euroa). Olisi selvitettävä tarkemmin, mikä on yrityksen johdon velvollisuus seurata tilannetta ja informoida tilintarkastajaa rekisterimerkinnöistä, koska tilintarkastaja ei voi tilintarkastustoimeksiantoon ryhtyessään millään keinolla itse tarkistaa, onko yritys ollut tarkastettavan tilikauden aikana verovelkarekisterissä.

Yhtenä työryhmälle asetetuista keskeisistä tavoitteista on ollut kustannussäästö mikroyrityksille sekä hallinnollisen taakan vähentäminen. Työryhmän mietinnön ja siihen annettujen lukuisten eriävien mielipiteiden perusteella nämä tavoitteet eivät muutosten osalta toteutuisi. Esitetyllä muutoksella tilintarkastajan vastuuta rajattaisiin ja tilintarkastuksen varmuustasoa alennettaisiin. Muutoksen tulisi siten johtaa tilintarkastuskulujen selkeään alentumiseen, mutta mietinnössä esitetyn perusteella kulut pysyisivät yleisluonteisen tarkastuksen osalta nykytasolla ja varsinaisen tilintarkastuksen osalta muutos johtaisi mahdollisesti jopa kustannusten nousuun. Käytettävyyteen liittyvät rajaukset ja kevyemmän tarkastuksen suoritustapa huomioiden muutos saattaisi johtaa joidenkin mikroyritysten osalta jopa tilintarkastuskulujen nousuun.

Työryhmän mietinnössä käsitellään myös puutteita tilintarkastusvelvollisuuden noudattamisessa sekä tilintarkastuksiin liittyvää laadullista vaihtelua. Tilintarkastus on maksullinen palvelu ja lienee

ymmärrettävää, etteivät toimijat halua maksaa asiakirjasta, joka mahdollisesti ilmaisee negatiivisia seikkoja yrityksen toiminnasta, varsinkaan kun tilintarkastusvelvollisuuden laiminlyöntiä ei ole sanktioitu. Esimerkiksi vakavimmissa harmaan talouden torjunnan tapauksissa on tyypillistä, että tilintarkastusta ei ole suoritettu tai ettei tilintarkastajaa ole edes valittu, koska velvollisuuden täyttäminen on yrityksen näkökulmasta epäedullisempää kuin laiminlyönti.

Käsityksemme mukaan voimassa oleva lainsäädäntö ei varsinaisesti estä mikroyrityksille ja toiminnoiltaan yksinkertaisemmille yrityksille toteutetun kevyemmän ja tarkoituksenmukaisen tilintarkastuksen suorittamista nykytilassakaan (vrt. suuremmat yritykset ja kansainväliset tilintarkastusstandardit). Työryhmän mietinnön mukaan tilintarkastustavoissa ja laadussa on havaittavissa laajaa vaihtelua. Ehdotetuilla muutoksilla on tavoiteltu sääntelyn selkeyttämistä ja parannusta tilintarkastustavasta loppukäyttäjille annettavaan tietoon. Useamman tilintarkastustavan salliminen ei helpottaisi tilintarkastuksiin liittyvää laadullista vaihtelua, varsinkaan jos säädösten säänneltäisiin vain kevennettyä yleisluonteista tilintarkastusta koskevista ehdoista ja sisällöstä.

Aaltonen Kari
Verohallinto