

VEROHALLINTO
Esikunta- ja oikeusyksikkö
PL 325
00052 VERO

LAUSUNTO

22.2.2018

Valtiovarainministeriö
valtiovarainministerio@vm.fi

Viite / Diaarinumero

A9/00 00 01/2018

Lausunto työryhmän muistiosta tilintarkastuslain määrätyistä lainkohdista ja hallinnollisen taakan keventämisestä

Valtiovarainministeriö on pyytänyt Verohallinnolta lausuntoa työryhmän muistiosta tilintarkastuslain määrätyistä lainkohdista ja hallinnollisen taakan keventämisestä (Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja 1/2018). Työryhmän muistiossa on selvitetty tilintarkastuslain hallinnon tarkastusta sekä tilintarkastuksen rajoja koskevan sääntelyn nykytilaa ja kehittämistarvetta.

Työryhmä ehdottaa, että hallinto säilytetään tilintarkastuslaissa tilintarkastuksen kohteena, mutta oikeustilaa selkeytetään tilintarkastuslautakunnan ohjeistuksella. Hallinnon tarkastuksella ei nähdä suurta vaikutusta yritysten hallinnolliseen taakkaan. Lakisääteisen tilintarkastuksen rajoja ehdotetaan korotettavan niin, että kirjanpitolain mukaiset mikroyritykset rajattaisiin lakisääteisen tilintarkastusvelvollisuuden ulkopuolelle.

Yleistä

Työryhmän muistiossa on selvitetty tilintarkastuslain hallinnon tarkastusta sekä tilintarkastuksen rajoja koskevan sääntelyn nykytilaa ja kehittämistarvetta. Molempien muistiossa käsiteltyjen asiakokonaisuuksien osalta tulee arvioitavaksi tilintarkastajan rooli toisaalta yrityksen, sen johdon ja omistajien etujen valvojana ja toisaalta tilintarkastajan rooli yrityksen sidosryhmiä ja laajemmaltikin yleistä etua palvelevana tahona. Verohallinto katsoo, että molempia rooleja tulee pitää yhtälailla tärkeinä.

Työryhmän muistiossa tuodaan useaan otteeseen esiin sinänsä kannatettava näkökulma hallinnollisen taakan ja kustannusten pienentämiseksi. Tilintarkastusrajojen nostamisen osalta on muistiossa tuotu voimakkaasti esiin hallinnollisen taakan ja yrityksen juoksevien kulujen pienentyminen. Muistiossa ei kuitenkaan ole tuotu esiin, kuinka suuri tämä hallinnollinen taakka ja yrityksille aiheutuva kustannus nykyisellään on. Muistiossa ei ole myöskään tuotu esiin niitä konkreettisia vaikutuksia, joita tilintarkastusvelvollisuuden poistamisella voisi olla yrityksen johdon ja omistajien sekä yrityksen eri sidosryhmien intressien turvaamiselle.

Hallinnon tarkastus

Työryhmän muistiossa on esitetty tilintarkastuslain mukaisen hallinnon tarkastuksen osalta kolme erilaista vaihtoehtoa:

- i) hallinnon tarkastus on omistajien ja sidosyhteisöjen kannalta tärkeä osa suomalaista tilintarkastusta ja se tulisi säilyttää nykyisen kaltaisena. Samanaikaisesti pidetään välttämättömänä täsmentää hallinnon tarkastuksen sisältöä ja siihen liittyviä vastuukysymyksiä tilintarkastusvalvonnan ohjeistuksella;
- ii) hallinnon tarkastusta pidetään tarkoituksenmukaisena em. tavoin, mutta oikeustilan ja vastuukysymysten selkeyttämisen katsotaan edellyttävän tilintarkastuslain 3 luvun teknisluonteisia muutoksia;
- iii) hallinnon tarkastuksesta tulisi luopua ja tilintarkastuslain 3 luvun säännökset sekä relevantti muu lainsäädäntö tarkistaa sen toteuttamiseksi.

Työryhmä esittää muistiossaan etenemistä vaihtoehdon i) mukaisesti.

Verohallinto pitää työryhmän esitystä kannatettavana. Hallinnon tarkastus on niin yrityksen omistajien kuin eri sidosryhmienkin kannalta olennaisen tärkeä yrityksen toiminnan yleisen lainmukaisuuden ja yrityksen toimintaan liittyvien eri velvoitteiden täyttämisen valvomiseksi.

Eri tahojen intressien suojaamiseen liittyy olennaisesti työryhmän muistion kohdan 3.7 lopussa esiintuodut seikat taloudelliseen epärehellisyyteen, rahanpesuun sekä aggressiiviseen verosuunnitteluun liittyen; näiden haitallisten ilmiöiden torjunnassa voidaan hallinnon tarkastuksella katsoa olevan merkittävä rooli. Hallinnon tarkastuksen tarkempi sisältö tulee kuitenkin sopeuttaa kunkin yrityksen yksilölliset piirteet (yhtiömuoto, toimiala ym.) huomioiden.

Verohallinto pitää kannatettavana, että tilintarkastusvalvonta täsmentää ohjeistusta hallinnon tarkastuksen osalta. Ohjeistuksen pitää olla selkeää, kattavaa ja tilintarkastajia velvoittavaa. Kuten työryhmän muistiossakin todetaan, on hallinnon tarkastuksen sisältöä käsitelty kattavasti hallituksen esityksessä HE 295/1993 vp. Hallituksen esityksessä esiintuotuja näkökulmia voidaan edelleen pitää relevantteina, minkä johdosta niitä voidaan pitkälti hyödyntää myös ohjeistuksen laatimisessa. Samanaikaisesti ohjeistuksen tulee kuitenkin mahdollistaa edellä mainittu yksittäisen yrityksen erityispiirteiden huomioiminen.

Työryhmän muistiossa on monelta osin viitattu kansainväliseen sääntelyyn (lähinnä ISA-standardit sekä PIE-yhteisöjä koskeva sääntely). Kuten muistiossakin todetaan, ISA-standardit eivät kuitenkaan vielä ole suoraan lain tasolla velvoittavia ja kaiken kaikkiaan niiden velvoittavuus jää kovin epäsuoraksi ja epämääräiseksi. On myös huomioitava, että ISA-standardit on laadittu lähinnä suuryhtiöitä varten, joten niiden sisältämää hallinnon tarkastusta koskevaa sääntelyä voitaisiin soveltaa pienten yritysten (joita Suomessa on valtaosa) vain tietyin osin. Kaiken kaikkiaan on siten pidettävä selvänä, että hallinnon tarkastusta ei voida jättää yksinomaan kansainvälisen sääntelyn varaan.

Työryhmän muistion kohdassa 3.8 on käsitelty vielä yksityiskohtaisemmin työryhmän esittämää vaihtoehtoa ii). Arvioitavaksi tulee tällöin tilintarkastuslain 3 luvun 1 §:n sekä 5 §:n 5 momentin täsmentäminen. Todennäköisesti myös muistiossa esitetty vaihtoehto ”hallinto” –sanon poistamisesta kokonaan tilintarkastuksen kohteesta (vaihtoehto iii) edellyttäisi tilintarkastuslain 3:5.5 §:n täsmentämistä. Joka tapauksessa voidaan katsoa, että mahdollisen täsmennyksen jälkeen hallinnon tarkastus jäisi jossain määrin liian suppeaksi. Myöskään oikeustila ei välttämättä selkeytyisi nykyisestä pelkästään kyseisen täsmennyksen myötä.

Tilintarkastusrajojen nosto

Työryhmän muistiossa on esitetty tilintarkastusvelvollisuutta koskevien rajojen osalta kolme erilaista vaihtoehtoa:

- i) pitää rajat ennallaan;
- ii) nostaa rajoja ja rajata KPL:n mukaiset mikroyritykset tilintarkastusvelvollisuuden ulkopuolelle; tai
- iii) nostaa rajoja ja rajata kaikki KPL:n mukaiset pienyritykset tilintarkastusvelvollisuuden ulkopuolelle.

Työryhmä esittää muistiossaan etenemistä vaihtoehdon ii) mukaisesti. Verohallinnon käsityksen mukaan tilintarkastusvelvollisuutta koskevat rajat tulisi pitää ennallaan.

Työryhmän muistiossa esitettyjen lukujen mukaan Suomen nykyisestä n. 280.000 yrityksestä n. 60.000 – 75.000 yritystä on lakisääteisen tilintarkastuksen kohteena. Mikäli rajoja nostettaisiin vaihtoehdon ii) mukaisesti, olisi tilintarkastusvelvollisuuden piirissä jatkossa enää n. 30.000 yritystä. Vaihtoehdon iii) jälkeen tilintarkastusvelvollisten yritysten joukko supistuisi vain n. 3.100 yritykseen. Oli vaihtoehtona sitten ii) tai iii) jäisi siten merkittävä joukko nykyisistä yrityksistä tilintarkastusvelvollisuuden ulkopuolelle.

Muistiossa on monelta osin viitattu ns. maallikotilintarkastuksen poistamista koskeneen lakimuutoksen esitöihin (HE 194/2006 vp). Tuolloin on katsottu, että kirjanpidon ja tilinpäätösten oikeellisuutta edesauttaa merkittävästi tilitoimistojen käyttö, ei pelkästään tilintarkastus. Tutkimusten mukaan n. 75 % yrityksistä on tuolloin käyttänyt tilitoimistoa kirjanpidon ja tilinpäätösten laadinnassa. Verohallinnon yhteydessä – varsinkin harmaan talouden toimijoiden osalta – tehtyjen havaintojen perusteella on kuitenkin todettavissa, että kirjanpitäjät tai tilitoimistot eivät ole asiakkaaseensa nähden lähellekään (jos ollenkaan) siinä määrin riippumattomassa asemassa kuin tilintarkastaja. Näin ollen kirjanpidon ja tilinpäätösten luotettavuuden varmistamista ei voida jättää yksinomaan kirjanpitäjän tai tilitoimiston varaan. Joka tapauksessa on huomattava, että joka neljännessä yrityksessä ei olisi edes tällaista ulkopuolista, luotettavuuden varmistavaa tahoa käytössä.

Tilintarkastusrajojen nostoon liittyvien negatiivisten (muidenkin kuin harmaaseen talouteen liittyvien) vaikutusten voidaan olettaa konkretisoituvan erityisesti uusien yritysten kohdalla. Mikäli tilintarkastusvelvollisuutta ei ole, on todennäköistä, että yritystä perustettaessa jää tilintarkastaja helposti valitsematta. Uusien yritysten alkutaipaleella ulkopuolisen kontrollimekanismin tarve on monesti suurimmillaan. Tämän puuttuessa on omiaan syntymään tilanne, jossa yrityksen toimintaan liittyvät virheellisydet ja puutteellisuudet rasittavat tarpeettoman paljon viranomaisia.

Verovalvonnassa tehtyjen havaintojen perusteella harmaata taloutta ilmenee nimenomaan mikro- ja pienyrityksiksi luokiteltavissa yrityksissä: merkittävä osa Verohallinnon harmaan talouden verotarkastuksista on kohdistunut mikroyrityksiin ja lähes kaikki yrityksiin, jotka eivät ylitä kirjanpitolain mukaisen pienyrityksen määritelmän ylärajoja. Tilintarkastusvelvollisuuden poistaminen siltä yritysjoukolta, jossa harmaata taloutta ilmenee eniten, on lähes varmasti omiaan lisäämään niin verotukseen kuin yritystoimintaan liittyvien muidenkin velvoitteiden laiminlyöntejä.

Muistiossa korostetaan sitä, että tilintarkastusvelvollisuuden puuttumisesta huolimatta monet yritykset kuitenkin valitsisivat vapaaehtoisesti tilintarkastuksen rahoituksen saamisen turvaamiseksi. Harmaan talouden toimijoiden osalta on kuitenkin huomioitava, että toimintaan ei välttämättä edes haeta ulkopuolista rahoitusta, vaan toiminta rahoitetaan nimenomaan verojen ja muiden lakisääteisen maksujen suorittaminen laiminlyömällä.

Muistiossa esitetään, että verovalvontaa on mahdollista ohjata enenevässä määrin yrityksiin, joissa ei ole tilintarkastajaa. On selvää, että mikäli tilintarkastuksen lakisääteistä kattavuutta heikennetään, tulee se lisäämään viranomais toiminnan kustannuksia mm. lisääntyneiden virheiden ja valvontatarpeen takia. Verohallinnon näkemyksen mukaan tilintarkastuksen tulee olla riittävän velvoittava kaikille yhteisöille ilman, että tilintarkastusta joudutaan korvaamaan yhteiskunnan rahoittamilla Verohallinnon valvontaresursseilla. Verohallinnon resurssien käytöstä päättämisen tulee olla Verohallinnon omassa harkintavallassa. Ratkaisevaa on, että valvontaresurssit voidaan suunnata mahdollisimman tehokkaasti harmaan talouden torjumiseksi ja verovajeen pienentämiseksi.

Työryhmän muistion kohdassa 4.5 on käsitelty Ruotsissa tehtyä selvitystä lakisääteisen tilintarkastuksen poistamisen vaikutuksesta talousrikollisuuteen (Ekobrottsmyndigheten, 2016, Effekter på den ekonomiska brottsligheten efter avskaffandet av revisionsplikten för mindre aktiebolag). Selvityksessä katsotaan muutoksen lisänneen talousrikollisuutta (ainakin mahdollisuutta siihen) sekä tilinpäätösten laadun laskeneen muutoksen voimaantulon jälkeen. Selvityksessä pidetään tärkeänä jonkinasteisen tarkastuksen ulottumista kaikkiin yhtiöihin, jotta mahdollisuus rahanpesuun ja terrorismin rahoitukseen vähentyisi. Selvityksessä esiintuodut näkökulmat tulee ottaa huomioon myös Suomessa tilintarkastusrajojen nostoa harkittaessa. Huomattakoon lisäksi, että Ruotsissa valtiontalouden tarkastusviranomainen (Riksrevision) on 12.12.2017 hyväksymässään raportissa suositellut pienten osakeyhtiöiden tilintarkastusvelvollisuuden palauttamista (Avskaffandet av revisionsplikten för små aktiebolag – en reform som kostar mera än den smakar, RIR 2017:35, s. 9).

Yrityksen kirjanpidon ja tilinpäätöksen luotettavuus on välttämätön edellytys verotuksen toimittamiselle. Yhtälailla monen muunkin yrityksen sidosryhmän toiminta nojautuu vahvasti siihen, että yrityksen kirjanpidon ja erityisesti tilinpäätöksen sisältämät tiedot ovat oikeansisältöisiä. Tilintarkastajalla on tämän vaatimuksen varmistamisessa keskeinen rooli.

Yhteenveto

Verohallinnon käsityksen mukaan yritysten hallinnon tarkastus tulee säilyttää olennaisena osana tilintarkastusta. Muistiossa esitettyä vaihtoehtoa tilintarkastuslain säännösten pitämisestä ennallaan sekä tilintarkastusvalvonnan täsmällisestä hallinnon tarkastusta koskevasta ohjeistuksesta voidaan pitää kannatettava. Näin varmistetaan niin yrityksen kuin eri sidosryhmienkin näkökulmasta kokonaisvaltainen yrityksen toiminnan lainmukaisuuden valvonta.

Työryhmän muistiossa esitettyä tilintarkastusrajojen nostoa ei Verohallinnon näkemyksen mukaan voida pitää kannatettavana eikä perusteltuna. Tilintarkastuksen merkitys yritysten kirjanpidon ja tilinpäätöksen luotettavuuden sekä yleisemminkin yritysten toiminnan lainmukaisuuden varmistajana on olennaisen tärkeä. Erityisesti harmaaseen talouteen tilintarkastusrajojen nostolla voisi edellä käsitellyin perustein olla merkittävä vaikutus. Tämä on todennettavissa myös Ruotsissa tehdystä selvityksestä. Työryhmän muistiossa ei ole tuotu esiin millaisia kustannussäästöjä yrityksille tilintarkastusrajojen noston myötä aiheutuisi, mutta oletettavaa on, että rajojen nostosta aiheutuvat negatiiviset yhteiskunnalliset vaikutukset (mm. harmaaseen talouteen) tulisivat ylittämään yksittäisten yritysten kustannussäästöihin liittyvät edut.

Pääjohtaja

Markku Heikura

Johtava asiantuntija

Kari Aaltonen