Työ- ja elinkeinoministeriö Dnro 01/2018

PL 32

00023 Valtioneuvosto

13.3.2018 1 (4)

[kirjaamo@tem.fi](mailto:kirjaamo@tem.fi)

[nadine.hellberg-lindqvist@tem.fi](mailto:nadine.hellberg-lindqvist@tem.fi)

Lausuntopyyntönne: TEM/669/00.04.01/2016, 16.1.2018

lausunto KOSKIEN tilintarkastustyöryhmän muistiota

Suomen Asianajajaliitto (jäljempänä ”**Asianajajaliitto**”) on saanut työ- ja elinkeinoministeriöltä 16.1.2018 päivätyn lausuntopyynnön koskien tilintarkastustyöryhmän ("**työryhmä**") muistiota ja muistiossa esitettyjä tilintarkastuslain muuttamistarpeita.

Asianajajaliitto kiittää mahdollisuudesta lausua asiassa ja lausuu työryhmän muistion johdosta seuraavaa.

# Tarve toimenpiteille

Asianajajaliitto kiittää työryhmää laaditusta kattavasta taustoituksesta. Asianajajaliitto pitää työryhmän näkemyksiä koskien tilintarkastuksen osana olevaa hallinnon tarkastusta perusteltuina. Asianajajaliitto kannattaa työryhmän näkemystä siitä, että hallinto tulisi säilyttää tilintarkastuksen kohteena ja että tarkempaa ohjeistusta tulisi antaa hallinnon tarkastuksen sisällöstä.

Sen sijaan Asianajajaliitto suhtautuu varauksella tilintarkastusvelvollisuuden rajojen nostoon, sillä rajojen nostolla saattaisi olla yhteiskunnallista luottamusta heikentäviä sekä talousrikollisuutta lisääviä vaikutuksia. Asianajajaliitto katsoo työryhmän selvittäneen tilintarkastuksen rajojen nostoa varsin kattavasti, mutta mahdollisten muutosten tullessa ajankohtaisiksi asia vaatii Asianajajaliiton näkemyksen mukaan lisäselvitystä, sillä rajojen nostolla olisi merkittävä vaikutus tilintarkastusvelvollisuuden alaisten yhteisöjen määrään. Asianajajaliiton näkemyksen mukaan tilintarkastusvelvollisuutta koskevien rajojen nostamisen sijaan saattaisi olla perusteltua selvittää, voisiko muilla säädännöllisillä keinoilla turvata sen, että ne yhteisöt, joiden toiminnassa tilintarkastus on tarpeellista, ovat tilintarkastusvelvollisia.

# Hallinnon tarkastus osana tilintarkastusta

Asianajajaliitto on perehtynyt työryhmän mietintöön sekä lisäksi aihetta koskevaan oikeuskirjallisuuteen ja rajalliseen tutkimustietoon. Asianajajaliitto on työryhmän kanssa samaa mieltä siitä, että hallinnon tarkastus tulisi säilyttää tilintarkastuslaissa ja sitä koskevia epävarmuustekijöitä tulisi ensisijaisesti pyrkiä poistamaan tilintarkastuslautakunnan ohjeistuksen avulla. Asianajajaliitto haluaa kuitenkin lisäksi painottaa alla tarkemmin käsiteltäviä seuraavia seikkoja ja näkemyksiään niistä.

Asianajajaliitto katsoo, että hallinnon tarkastuksen sisältöä on jo sinänsä riittävästi avattu lainsäädäntötasolla, mutta samalla hallinnon tarkastuksen määritelmä ja sisältö on koettu jokseenkin epäselväksi käytännön tilintarkastustyössä. Asianajajaliitto painottaa, että hallinnon tarkastus on sisältynyt tilintarkastuslainsäädäntöömme kauan, hallinnon tarkastuksen sisältöä on avattu melko kattavasti tilintarkastuslakien esitöissä[[1]](#footnote-1) ja lisäksi tilintarkastuksen muiden osa-alueiden suorittaminen edellyttää jo itsessään hallintoonkin perehtymistä. Toisaalta taas käytäntö hallinnon tarkastuksen suorittamisen osalta vaikuttaa olleen vaihteleva, tilintarkastajien tarkastaessa hallintoa omien ammatillisten näkemyksiensä mukaisesti. Siten Asianajajaliitto katsoo olevan tarvetta määritelmän täsmentämiselle ohjeistuksella.

Asianajajaliitto katsoo, että hallinnon tarkastuksella on suuri merkitys tilintarkastuksen kohteena olevan yhteisön omistajille ja sidosryhmille. Esimerkiksi pienosakeyhtiökontekstissa, jossa arvopaperimarkkinat eivät turvaa tiedonsaantia ja vähemmistöomistajien mahdollisuutta luopua omistuksesta, hallinnon tarkastus turvaa erityisesti vähemmistöosakkeenomistajien, mutta myös rahoittajien, sopimuskumppaneiden ja julkisen intressin etuja. Hallinnon tarkastus tukee myös yhteisön hallituksen työtä, sillä usein tilintarkastajalla on myös neuvonantajarooli ja tilintarkastajan hallintoa koskevat havainnot voivat ennaltaehkäistä riskejä koskien hallituksen vastuuta. Käytännössä pienten- ja keskisuurten yhteisöjen hallinnon dokumentaatiossa on usein puutteita. Mikäli hallinnon tarkastuksesta luovuttaisiin, Asianajajaliitto näkee riskin hallintodokumentaation tason heikentymisestä entisestään, mikä olisi omiaan lisäämään oikeudellisia ongelmia. Asianajajaliiton näkemys on, että hallinnon tarkastus on omistuksen ja sidosryhmien kannalta tärkeä osa suomalaista tilintarkastusta ja siksi se tulisi säilyttää osana tilintarkastusta.

Asianajajaliitto kuitenkin katsoo, että hallinnon tarkastuksen määritelmää saattaisi olla perusteltua täsmentää ja tarkentaa. Hallinnon tarkastuksen määritelmän epäselvyys voi muun muassa johtaa tilintarkastajan oikeusturvan vaarantumiseen. Hallinnon tarkastuksen määritelmän laaja tulkinta edellyttää osakeyhtiötä tarkastavalta tilintarkastajalta oikeudellista erityisosaamista. Toisaalta tällainen erityisosaaminen, ainakin tietyssä laajuudessa, tulisi tilintarkastajalla olla, koska tilintarkastajan tehtävään edellytetään tiettyä muodollista osaamista. Tilintarkastajan vastuuseen liittyvien kysymysten lisäksi epäyhtenäinen käytäntö heikentää sitä suojaa ja informaatioarvoa, mitä tilintarkastus tuottaa yhtiön omistukselle ja sidosryhmille.

Edellä esitetyn valossa Asianajajaliitto katsoo, että hallinnon tarkastus tulee säilyttää nykyisen kaltaisena osana tilintarkastusta. Hallinnon tarkastuksen sisältöä olisi kuitenkin syytä täsmentää tilintarkastusvalvonnan ohjeistuksella.

Hallinnon tarkastukseen liittyen Asianajajaliitto haluaa lisäksi tuoda esille, että tilintarkastuslain 4 luvun 6 §:n mukaan tilintarkastajan tulee olla riippumaton. Käytännössä asianajajat havaitsevat usein tilanteita, joissa hyväksytyn tilintarkastusyhteisön asiantuntijat tuottavat yritykselle esimerkiksi oikeudellisia palveluja ja saman tilintarkastusyhteisön palveluksessa oleva tilintarkastaja suorittaa yhtiön tilintarkastuksen. Tilintarkastuksen osana suoritettavassa hallinnon tarkastuksessa riippumattomuuden merkitys korostuu. Edellä esitetyn perusteella tilintarkastajan riippumattomuutta koskevaa sääntelyä ja sen noudattamisen valvontaa tulee tiukentaa.

# Tilintarkastusvelvollisuuden rajojen nosto

Asianajajaliitto suhtautuu varauksella lakisääteisen tilintarkastuksen rajojen nostoon, huolimatta siitä, että lakisääteisen tilintarkastuksen rajat ovat merkittävästi matalammat kuin mitä EU-sääntely edellyttää. Asianajajaliitto tiedostaa, että kansallisten matalien rajojen seurauksena myös monet sellaiset yhtiöt, joilla ei ole yksiselitteistä sisäistä tai ulkoista tarvetta tilintarkastukselle, ovat nykyisin tilintarkastusvelvollisia. Tämän seurauksena muun muassa sellaisille osakeyhtiölle, joilla on suppea osakeomistus ja vähäinen tarve vieraalle pääomalle, aiheutuu hallinnollisia kustannuksia ilman havaittavissa olevaa olennaista hyötyä. Toisaalta, monissa mikroyrityksen rajat alittavissakin yhtiöissä tilintarkastuksella on tärkeä merkitys muun muassa vähemmistöosakkeenomistajien, rahoittajien, sopimuskumppaneiden ja verottajan etujen turvaajana. Edelleen tilintarkastus tukee myös tällaisissa yhtiöissä hallituksen työskentelyä ja lisää kolmansien luottamusta yhtiön toimintaan.

Asianajajaliitto painottaa, että tilintarkastus palvelee myös laajemmin yleistä etua eikä asiaa voi siten tarkastella ainoastaan yhteisöille aiheutuvien kustannusten ja tilintarkastuksen yhteisön omistukselle ja sidosryhmille tuottamien hyötyjen kautta. Tilintarkastus turvaa muun muassa veropohjan oikeellisuutta, edistää yhteiskunnan avoimuutta ja luottamusta sekä kannustaa yhteisöjä toimimaan lakien ja säännösten mukaisesti.

Asiassa tulee myös huomioida Ruotsissa tehty selvitys lakisääteisen tilintarkastuksen poistamisen vaikutuksesta talousrikollisuuteen.[[2]](#footnote-2) Sanotussa tutkimuksessa katsottiin lakisääteisen tilintarkastusvelvollisuuden poiston lisänneen talousrikollisuutta ja laskeneen tilinpäätöksien laatua. On perusteltua olettaa, että lakisääteisen tilintarkastusvelvollisuuden rajojen korottamisella olisi vastaavia negatiivisia vaikutuksia myös Suomessa. Asianajajaliiton tehtäviin kuuluu yhteiskunnassa oikeudellisten olojen kehittäminen. Siten Asianajajaliitto suhtautuu varauksella hankkeisiin, joilla voisi olla rikollisuutta edesauttava tai yleistä oikeustilaa heikentävä vaikutus.

Tilintarkastusvelvollisuutta koskevien rajojen nostoa suunniteltaessa tulee lisäksi huomioida kansalliset yritysrakenteen erityispiirteet. Mikäli rajat nostettaisiin kirjanpitolain mukaiselle mikroyritystasolle, nykyisestä n. 60 000–75 000 yrityksestä enää vain 30 000 yritystä olisi lakisääteisen tilintarkastuksen kohteena. Jos tilintarkastusvelvollisuuden rajat nostettaisiin kirjanpitolain mukaiselle pienyritystasolle, kattaisi velvoite enää 3 100 yritystä. Siten Asianajajaliitto pitää rajojen mikroyritystasollekin nostamisen seurauksia erittäin merkittävinä. On toki huomattava, että lakisääteisestä tilintarkastusvelvollisuudesta riippumatta moni yhteisö tulisi (tai joutuisi esim. sen rahoittajien asettamista velvoitteista johtuen) edelleen tilintarkastuksen toteuttamaan. Tästä huolimatta muutos olisi merkittävä ja mahdollisesti avaisi keskustelun myös tilintarkastusta suppeamman (joko laadullisesti tai laajuudellisesti) vaihtoehtoisen tarkastusmallin käyttämiselle, mikä ei olisi oikeusvarmuuden kannalta suositeltavaa. Tältäkin kannalta voisi olla perusteltua tehdä laajempaa selvitystä siitä, miten ja missä laajuudessa mahdollinen vapaaehtoinen tilintarkastus tulisi toteutumaan.

Asianajajaliitto katsoo, että ehdotettu rajojen nostaminen kirjanpitolain mukaiselle mikroyrityksen raja-arvolle saattaisi lisätä riskiä harmaan talouden torjunnassa. Mikäli rajojen nostoa oltaisiin suunnittelemassa, Asianajajaliitto katsoo, että rajojen noston potentiaalisia yhteiskunnallisia seurauksia tulisi selvittää tarkemmin. Lisäksi Asianajajaliitto katsoo, että tulisi harkita ehdotettua mikroyritystasoa matalampia rajoja tilintarkastusvelvollisuudelle ja lisäksi tutkia, voisiko rajojen nostosta huolimatta muilla säädännöllisillä keinoilla turvata sitä, että ne yhteisöt, joiden toiminnassa tilintarkastus on tarpeellista, olisivat myös jatkossa tilintarkastusvelvollisia.

Helsingissä 13. päivänä maaliskuuta 2018

SUOMEN ASIANAJAJALIITTO



Jarkko Ruohola

Suomen Asianajajaliiton puheenjohtaja, asianajaja

LAATI

Asianajaja Marko Vuori, Asianajotoimisto Krogerus Oy, Helsinki

*Suomen Asianajajaliiton lausunnot valmistellaan oikeudellisissa asiantuntijaryhmissä, joiden toiminnassa on mukana noin 120 asianajajaa. Tämä lausunto on valmisteltu yhtiöoikeuden asiantuntijaryhmässä.*

1. HE 295/1993 vp, s. 31; HE 70/2016, s. 12 ja 26. [↑](#footnote-ref-1)
2. Effekter på den ekonomiska brottsligheten efter avskaffandet av revisionsplikten för mindre aktiebolag, Ekobrottsmyndigheten, 1.6.2016 [↑](#footnote-ref-2)