

Raportointi & hyvä hallinto

BALANSSI

2/2016

Millaiset asiat
vaikuttavat
Going concern
-mukautuspäätökseen?

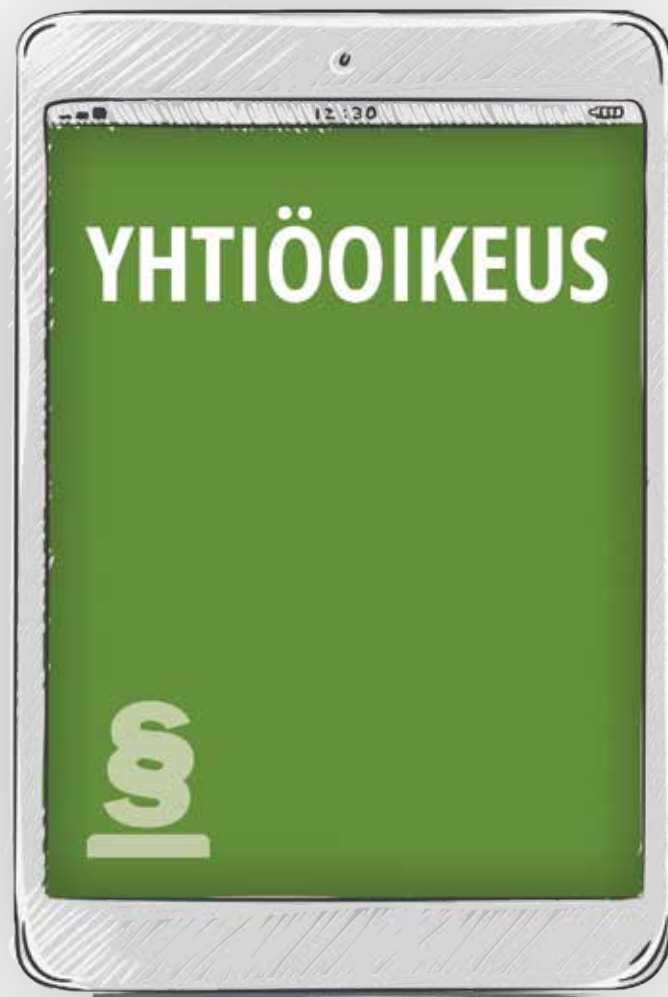
44

Johdannaissopimusten
tarkastamista koskevat
TILA:n ratkaisut

16

Riikka Harjula

luotsaa uutta Tilin-
tarkastusvalvontaa



Fokus Yhtiöoikeus

Aina olennaisin. Aina tuorein. Aina mukanasasi.

”Yhteiskunnallisen ja taloudellisen kehityksen myötä yhteisöainsäädäntöä uudistetaan ja oikeuskäytäntö tuottaa jatkuvasti vastauksia lainsäädännön soveltamisessa ilmeneviin kysymyksiin. Seuraan jatkuvasti yhtiöoikeuteen liittyvän lainsäädännön kehitystä, EU:n yhtiöoikeudellisia normeja sekä oikeuskäytäntöä, esim. KKO:n päätöksiä. Huolehdin siitä, että sinulla on Fokus Yhtiöoikeus -teoksessa käytössäsi aina tuorein tieto.”

– **Matti J. Sillanpää**, kauppaoikeuden professori, Turun kauppakorkeakoulu



HAASTATTELUSSA

- 8 **RIIKKA HARJULA**
Ennakoiva laadunvalvonta
kehittää tilintarkastusalaa

TILINTARKASTUS

- 12 **MIRJA FRAKTMAN**
Tilintarkastuskertomus uudistuu
- 44 **TEIJA LAITINEN**
Going concern -mukautus – kun
tuloslaskelma ja tase eivät riitä

YHTIÖOIKEUS

- 16 **JANNE RUOHONEN**
Johdannaissopimusten
tarkastamista koskevat TILA:n
ratkaisut 3/2015 ja 5/2015
- 36 **MIKKO REINIKAINEN,**
MILLA KOKKO-LEHTINEN,
TIMO ETELÄMÄKI, SATU SCHMIDT
Säätiölain herättämiä tulkinta- ja
soveltamiskysymyksiä

VEROTUS

- 20 **MARKKU JÄRVENOJA**
Aggressiivinen veronsuunnittelu
ja veron kiertäminen kuriin?
- 26 **TIMO TORKKEL**
Uudistuneen kirjanpitolain
verovaikutukset

TILINPÄÄTÖS

- 30 **ELINA PEILL**
IFRS 16 tuo vuokrasopimukset
taseeseen vuonna 2019

RISKIENHALLINTA

- 41 **ANNE SORMUNEN, OLLI UOTILA**
Kuntastrategiaan osuma-
tarkkuutta riskienhallinnan avulla

– Ennakoivan laadun
varmistuksen rooli korostuu
tulevaisuudessa, sanoo
Tilintarkastusvalvonnan
johtaja **Riikka Harjula. 8**



- 58 **RITVA WECKSTRÖM**
VALA:n päätös 14/2015 koskien
huomautusta puutteellisesta
tarkastuskertomuksesta

- 61 **KLAUS KROKFORS**
Laatujaosto loi hyvän pohjan JHT-
tarkastajien uudelle valvonnalle

CORPORATE GOVERNANCE

- 50 **OLLI MÄENPÄÄ**
Julkisuusperiaate ja sisäinen
tarkastus julkishallinnossa
- 54 **MARKO PARKKINEN**
Luottamus hyvä, kontrolli
parempi

AJANKOHTAISTA

- 5 **MIRJA FRAKTMAN**
Tilintarkastuslain muutosten
jatkovalmistelu etenee

VAKIOPALSTAT

- 7 **PÄÄKIRJOITUS**
Kevät uudistaa myös
tilintarkastuslain
- 25 **VEROTUKSEN VIISARIT – OUTI UKKOLA**
Rohkea vero-ohjelma voisi viedä
kasvu-uralle
- 49 **PYKÄLÄPILOTTI**

Eräs haastavimmista
tilintarkastukseen
liittyvistä tehtävistä on
yrityksen toiminnan
jatkuvuuden arviointi. **44**

TILINTARKASTUSLAIN MUUTOSTEN JATKOVALMISTELU ETENEE

Vuoden alusta voimaan tullutta uutta tilintarkastuslakia muutetaan uudistuneen EU:n tilintarkastuslainsäädännön täytäntöön panemiseksi.

Työ- ja elinkeinoministeriö lähetti maaliskuussa kommentoitavaksi luonnoksen hallituksen esitykseksi tilintarkastuslain muuttamisesta ja järjesti siitä kuulemistilaisuuden sidosryhmille. Luonnos perustuu Tilintarkastuslain muutokset -työryhmän mietintöön sekä siihen saatun lausuntopalautteeseen.

Luonnos hallituksen esitykseksi poikkeaa työryhmämietinnöstä

Suurin muutos verrattuna työryhmän mietintöön on se, että tilintarkastuksen kohteeseen esitetään muutosta, mikä aiheuttaa muutoksia myös tilintarkastuskertomukseen, ja että työryhmän ehdottamaa sanktiosääntelyä on yksinkertaistettu. Työryhmämietinnön tavoin luonnoksessa hallituksen esitykseksi ehdotetaan, että otetaan käyttöön tilintarkastajan toimikausien osalta enimmäiskestot sekä hyödynnetään mahdollisuus tarjota jäsenvaltio-option mukaisia arvomääritys- ja veropalveluita.

Tarkastusvaliokunnasta ehdotetaan säädettäväksi osakeyhtiö- ja osuuskuntalaeissa. Lisäksi tehdään muutoksia tiettyihin rahoitus- ja vakuutussektorin lakeihin.

Toimintakertomus poistuu tilintarkastuksen kohteesta

Luonnoksessa hallituksen esitykseksi ehdotetaan, että tilintarkastuksen kohteena on yhteisön tai säätöön tilikauden kirjanpito, tilinpäätös sekä hallinto. Jatkossa toimintakertomus ei siis enää olisi täyden tilintarkastuksen kohteena, vaan siihen kohdistettaisiin direktiivin vaatimat toimenpiteet.

Koska toimintakertomus ei olisi enää tilintarkastuksen kohteena, ei myöskään tilintarkastuskertomuksessa lausutaisi tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen yhdessä antamasta oikeasta ja riittävästä kuvasta. Tilinpäätöksen yksinään tulee antaa oikea ja riittävä kuva toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Tämä muutos tilintarkastuslakiin edellyttäisi myös kirjanpitolain muuttamista, jotta kirjanpitolaki ja tilintarkastuslaki olisivat yhdenmukaisia. Nyt ei kuitenkaan ehdoteta kirjanpitolain muuttamista.

Hallituksen esitys tilintarkastuslain muuttamisesta annetaan lopullisessa muodossaan eduskunnalle huhtikuun aikana.

Tilintarkastuskertomuksessa lausutaan jatkossa siitä, onko toimintakertomus laadittu toimintakertomuksen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti ja ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot yhdenmukaisia. Lisäksi tilintarkastuskertomuksessa on todettava, onko tilintarkastaja havainnut olennaisia virheellisyyksiä toimintakertomuksessa.

Hallinnon tarkastus jatkoselvitykseen

Hallinnon tarkastusta koskeviin säännöksiin ei ehdoteta muutoksia, joten hallinto säilyy tilintarkastuksen kohteena ja huomautusvelvollisuus tilintarkastuskertomuksessa säilyy ennallaan. Luonnoksessa hallituksen esitykseksi perustellaan asiaa siten, että huolimatta laajasta kannatukselta poistaa toimintakertomuksen lisäksi hallinnon tarkastus tilintarkastuksen kohteesta, esitetään sen säilyttämistä, kunnes ehditään selvittää säännösten muuttamisen vaikutuksia eri sidosryhmille. Hallinnon tarkastuksen poistamisen valmistelua varten tullaan perustamaan oma työryhmä.

Sanktiojärjestelmään ehdotettuja muutoksia karsitaan

Suurimpana muutoksena nykysanktioihin verrattuna on se, että jatkossa tilintarkastajalle voidaan määrätä seuraamusmaksu. Maaliskuun keskustelutilaisuuden perusteella säännöksiä valmistellaan ilmeisesti siten, että seuraamusmaksu voitaisiin määrätä vain, jos tilintarkastaja rikkoo määräaika- (ns. jäähyttelyaika) siirtyessään tarkastamansa yhteisön palvelukseen. Tilintarkastuslautakunnalla olisi harkintavaltaa seuraamusmaksun suuruuden määrittelyssä.

Tilintarkastusrikkomus säilynee voimassaolevan sääntelyn mukaisena, eivätkä rikkomukset siirtyisi seuraamusmaksun piiriin, kuten luonnoksessa hallituksen esitykseksi ehdotetaan.

Lait voimaan kesällä

Hallituksen esitys annettaneen eduskunnalle huhtikuussa ja tarkoituksena on, että eduskunta käsittelee hallituksen esityksen kevätkauden aikana, jolloin uudistuneet lait tulisivat voimaan 17.6.2016. Samaan aikaan tulee sovellettavaksi myös EU:n tilintarkastusasetus.

Mirja Fraktman

Tilintarkastusasiantuntija, Suomen Tilintarkastajat ry

Aihetta juhlaan

Tänä vuonna vietetään sisäisen tarkastuksen juhlavuotta. Alan globaali kattojärjestö The Institute of Internal Auditors perustettiin USA:ssa 75 vuotta sitten. Suomessa johtamis- ja hallintokulttuurien pitkäjänteistä kehittämistyötä on vienyt eteenpäin jo 60 vuoden ajan Sisäiset tarkastajat ry.

www.theiia.fi/instancedata/prime_product_yhdistys/sisaisettarkastajat/embeds/sisaisettarkastajatstructure/Syynissa_1_2016_web_final.pdf

ST-AKATEMIA ONLINE

– talousalan kattava tietopankki

KÄYTTÄJÄYSTÄVÄLLINEN ONLINE-PALVELU HELPOTTAA TYÖTÄSI

ST-Akatemia Online -palvelun ytimessä ovat tilinpäätösmallit, joita tukevat mm. verotusaiheiset julkaisut. Suosittuihin julkaisuihin yhdistyvät nyt erinomaiset haku- ja muistiinpano-ominaisuudet sekä säännöllisesti päivittyvä sisältö.

Asiakkaiden toiveesta nyt entistä enemmän valinnanvapautta!

- Omavalinta 7, alk. 349,00 €/vuosi (alv. 0 %)
- Omavalinta 9, alk. 449,00 €/vuosi (alv. 0 %)

Omavalinta-kirjahyllyn voit koota oman tarpeesi mukaan.

Uusia julkaisuja online-palvelussa

- Kirjanpitolaki – normeista käytäntöön
- Yhdistykset ja säätiöt – kirjanpidon, tilinpäätöksen ja verotuksen erityiskysymyksiä
- Käytännön sukupolvenvaihdos

Ajankohtaisia päivityksiä

- Tilinpäätösmallissa uudistuneen kirjanpitolain muutoksia kuvaavat lisätietolaatikat

SAMASSA PALVELUPORTAALISSA MYÖS BALANSSI ONLINE -PALVELU!

Kokeile
veloituksetta
viikon ajan!
stakatemiaonline.fi

LUE LISÄÄ
STAKATEMIA.FI

BALANSSI

Julkaisija

Kustannus Oy Tase-Balans
Toimitusjohtaja Jukka Silvo

Kustannus Oy Tase-Balans julkaisee Balanssi-lehteä yhteistyössä Suomen Tilintarkastajat ry:n ja Sisäiset tarkastajat ry:n kanssa.

Toimitus

Päätoimittaja Tarja Sviili
(09) 694 4064
tarja.sviili@balanssilehti.fi
Fredrikinkatu 61 A, 4. krs.
00100 Helsinki

Toimitusneuvosto

Eero Suomela, puheenjohtaja
Ari Engblom
Jani Heikkala
Markku Järvenoja
Lasse Niemi
Jukka Prepula
Tarja Sviili

Ulkoasu

Petteri Kivekäs, Citrus Agency Oy

Taitto

Crisme Kotilainen, Citrus Agency Oy

Ilmestymistiheys

Lehti ilmestyy v. 2016 viisi kertaa.
Vuosikerta 125,00 € (sis. alv 10 %) sisältää veloituksetta luku oikeuden vuonna 2016 Balanssi Online -palveluun.
Irttonumero 30,00 € (sis. alv 24 %).

Tilaukset

toimitus@balanssilehti.fi
www.balanssilehti.fi
Puh. (09) 694 4064
Fax (09) 694 9215

Ilmoitusmyynti

ilmoitukset@balanssilehti.fi

Painopaikka

Painotalo Plus Digital Oy

Kirjoituksissa esitetyt mielipiteet ovat kirjoittajien omia eivätkä edusta välttämättä yhteistyöjärjestöjen virallista kantaa.

ISSN 2323-4695 (lehti)
ISSN 2343-3612 (verkkojulkaisu)



Kansikuva

Jari Härkönen

Kevät uudistaa myös tilintarkastuslain

Uusi tilintarkastuslaki ja laki julkishallinnon ja -talouden tarkastuksesta tulivat voimaan vuoden 2016 alussa kumoten samalla vanhat lait. Tilintarkastusta koskevien lakien uudistustyö ei suinkaan loppunut tähän. Uudistuneen EU:n tilintarkastuslainsäädännön vaatimukset on implementoitava kansalliseen lainsäädäntöön ja tavoitteena on, että lait tulisivat voimaan vielä ennen juhannusta. Kansalliseen lainsäädäntöön tulee vaikuttamaan myös EU:n tilintarkastusasetus, joka kohdistuu yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksiin.

Työ- ja elinkeinoministeriö julkaisi maaliskuussa Tilintarkastuslain muutokset työryhmän mietintöön pohjautuvan luonnoksen hallituksen esitykseksi tilintarkastuslain muuttamisesta. Luonnos sisältää monia hyviä ja kokonaiskuvaa edesauttavia uudistuksia, mutta edelleen huolena voidaan nähdä tietynlainen sääntelyn ylikorostuminen. Ylimoitettun, talouden rattaita hidastavan sääntelyn purkaminen on asetettu hallituksen yhdeksi kärkihankkeeksi, ja toiveena onkin, että tilintarkastuslain uudistus osaltaan veisi tätä kehitystä eteenpäin.

Positiivisena uudistuksena voidaan nähdä se, että toimintakertomus on poistettu tilintarkastuksen kohteesta ja jatkossa siihen kohdistetaan rajatumpia tarkastustoimia. Toimiakseen muutos edellyttäisi myös kirjanpitolain uudistamista vastaavasti. Luonnoksessa päädytään jättämään hallinnon tarkastus osaksi tilintarkastusta, vaikkakin tämän poisjättäminen on saanut laajaa kannatusta. Tätä valmistelemaan perustetaan uusi työryhmä, josta saamme lisätietoja myöhemmin.

Hallituksen esitysluonnoksessa on myös EU-vaatimukset ylittävää uutta sääntelyä tilintarkastuskertomuksen lausuntojen osalta. Luonnokseen sisältyy mm. uusi säännös siitä, että tilintarkastuskertomukseen olisi sisällytettävä yhtiökokouksen tai muun toimielimen edellyttämät muut tilintarkastukseen perustuvat lausumat. Tämä voi herättää hämmennystä ja hämärtää osaltaan käsitystä tilintarkastuksen sisällöstä. Toivottavaa olisi myös, ettei tiukemman sääntelyn soveltamisalaan kuuluvia yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä määritettäisi direktiiviä laveammin. Lista- ja finanssiyhtiöiden ohella tulkinta rasittaisi tarpeettomasti lukuisia pieniä ja keskisuuria yrityksiä, joiden varaan Suomen kansantalouden suotuisa kehitys pitkälti nojaa. Toivon mukaan nämäkin huolet ovat poistuneet, kun pääsemme lukemaan lopullista hallituksen esitystä – ehkä jo samoihin aikoihin kuin tämä lehti on kädessäsi.

Kokonaisuus on aina osiensa summa, ja kuluva kevät näyttää, minkälaiseksi tilintarkastuslain uudistus kokonaisuudessaan asettuu. Tilintarkastuslain uudistus asettaa vaatimuksia myös vuoden alusta aloittaneelle Tilintarkastusvalvonnalle, jonka tehtäviin kuuluu mm. tilintarkastuksen yleinen ohjaus sekä alan laadunvalvonta. Tässä lehdessä johtaja Riikka Harjula valottaa näkemyksiään viraston painopistealueista ja uudistamis- ja kehittämistavoitteista.

TARJA SVIILI

päätoimittaja
tarja.sviili@balanssilehti.fi



KUVA: ALLAN LEPPINEN

Tilintarkastusvalvonnan johtaja Riikka Harjulalla on takana pitkä ura KHT-tilintarkastajana sekä monipuolinen kokemus konsernitason talousjohtajan tehtävistä.

Ennakoiva laadunvalvonta kehittää tilintarkastusala

Uuden Tilintarkastusvalvonnan johtaja Riikka Harjula sanoo, että ennakoivan laadun varmistuksen rooli korostuu tulevina vuosina. Tilintarkastuksen laadun arviointiin tarvitaan entistä parempia mittareita.

TEKSTI // MATTI REMES KUVAT // JARI HÄRKÖNEN

Patentti- ja rekisterihallituksen (PRH) Innotalo Helsingin Arkadiankadulla sai tammikuun alussa uusia työntekijöitä, kun Tilintarkastusvalvonta aloitti toimintansa viraston osana.

Riikka Harjula vetää uutta yksiköä, johon siirtyivät Keskuskauppa-kamarin tilintarkastuslautakunnan ja kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien ja JHTT-lautakunnan tehtävät.

– Talven ja kevään aikana tehtyjen rekrytointien jälkeen Tilintarkastusvalvonnassa on kaikkiaan 14 työntekijää.

Yksikön päällikön lisäksi ennakoivassa valvonnassa toimii kuusi henkilöä, kolme hoitaa valvonta-asioita ja kolme vastaa tutkinto- ja rekisteriasioista, Riikka Harjula sanoo.

Mehiläisessä talous- ja laatujohtajana

Riikka Harjulan edellinen työpaikka oli terveys- ja sosiaalipalveluja tuottava Mehiläinen, jossa hän toimi runsaat viisi vuotta talousjohtajana ja vajaan vuoden laatu- ja hallintojohtajana.

Laatujohtajan tehtävänä on varmistaa, että organisaation toiminta on järjestetty tehokkaasti ja luotettavasti, jotta sekä asiakkaat että henkilöstö ovat tyytyväisiä.

Edellisestä työkokemuksesta on Harjulalle hyötyä myös uudessa työssä, sillä samoihin asioihin kiinnite-

tään huomiota myös tilintarkastajien laadunvalvonnassa.

–Työkokemus Mehiläisen talousjohtajana oli kuitenkin vieläkin merkittävämpi. Terveysalalla tapahtui tuoloin paljon, ja konserni kasvoi muun muassa yrityskaupoilla. Talousjohtajana sai myös katsoa tilintarkastusta asiakkaan näkökulmasta.

Takana pitkä ura tilintarkastajana

Ennen Mehiläistä Riikka Harjula teki PwC:llä tilintarkastajana lähes 15 vuoden työuran, josta yhdeksän vuotta KHT-tarkastajana. Välillä hän työskenteli konsernilaskentatehtävissä Tamrossa ja F-Securessa.

Harjulalla on lämpimät muistot tilintarkastajan työstä. Tehtävät olivat monipuolisia, mutta erityisesti hänelle on jäänyt mieleen tiimihenki.

– Kaikki pyrkivät täysillä yhteisen tavoitteen eli asiakkaan antaman toimeksiannon täyttämiseen. Yhdessä tekemisen meiningsistä kertoi esimerkiksi se, että kollegaa autettiin pyyteettömästi, jos siihen oli tarvetta.

PRH:n Tilintarkastusvalvonta

- Uuden tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajien valvonta siirtyi Patentti- ja rekisterihallituksen PRH:n tehtäväksi 1.1.2016 alkaen.
- Tilintarkastusvalvonnan tehtäviin kuuluvat muun muassa tilintarkastajien hyväksyminen, tutkintojen järjestäminen, rekisterin ylläpito, tilintarkastuksen yleinen ohjaus ja kehittäminen sekä tilintarkastajien toiminnan laadunvalvonta.
- Tilintarkastusvalvonta rahoitetaan valvottavilta perittävillä maksuilla.
- Viraston yhteydessä toimii myös valtioneuvoston nimittämä tilintarkastuslautakunta. Itsenäisen lautakunnan tehtävänä on muun muassa varoitusten ja huomautusten antaminen sekä hyväksymisten peruuttaminen. Se vastaa myös oikaisuvaatimuksista ja muutoksenhakuun liittyvistä ratkaisuksista.



Valvonnan tehtävä on kehittää tilintarkastusalaa, sanoo Tilintarkastusvalvonnan johtaja Riikka Harjula.

Harjulan toivoo, että tilintarkastajan ura on jatkossakin varteenotettava vaihtoehto laskentatoimea opiskeleville nuorille tai laskentatoimen parissa jo jonkun aikaa töitä tehneille. Kyse on hänestä antoisasta mutta myös vaativasta ammatista.

– Uralla menestyminen vaatii pitkäjänteisyyttä ja paineensietokykyä. Alan vetovoimaa voi vähentää kasvava regulaatio, sillä se vaikuttaa väistämättä tilintarkastajan työhön.

Tilintarkastajan työkenttä muuttuu

Harjula muistuttaa, että maailman nopeat muutokset koskettavat myös tilintarkastusta. Esimerkiksi kirjanpidon entistä pidemmälle menevä automatisointi muuttaa työkenttää.

– Myös tilintarkastuksessa työnteon menetelmiä on kehitettävä. Uskon, että tilintarkastajan työ keskittyy jatkossa

entistä enemmän taloudellisten prosessien luotettavuuden varmistamiseen.

Harjulan mukaan yhden ihmisen on tulevaisuudessa vaikea hallita kaikkea tilintarkastuksessa tarvittavaa tietoa. Tilintarkastustiimeissä tarvitaankin entistä monipuolisempaa osaamista.

– Mukana pitää olla esimerkiksi itäalan vahvoja ammattilaisia, jotka kuitenkin ymmärtävät myös tilintarkastusta.

Rekisteri kevään suurhanke

Riikka Harjulan mukaan Tilintarkastusvalvonnan ensimmäisten kuukausien painopisteenä on ollut yksikön toiminnan järjestäminen ja vanhoissa organisaatioissa kesken jääneiden asioiden vieminen eteenpäin.

Kevään isoimpia yksittäisiä urakointa on uusi tilintarkastajarekisteri, johon HTM-, KHT- ja JHTT-tilintarkastajien ja heidän yhteisöjensä tulee uu-

den tilintarkastuslain mukaan rekisteröityä.

Rekisteröityminen päättyi maaliskuun lopussa, ja Tilintarkastusvalvonnan on saatava rekisteri valmiiksi toukokuun loppuun mennessä.

Uudet tutkimukset alkavat syksyllä

Lisätyötä teettää nimikkeiden muuttuminen. HTM-tilintarkastajat rekisteröityvät HT-tilintarkastajiksi ja KHT-tilintarkastajat KHT- ja HT-tilintarkastajiksi.

Jos HTM- tai KHT-tilintarkastaja on lisäksi JHTT-tilintarkastaja, hän rekisteröityy vielä JHT-tilintarkastajaksi.

– Uuden rekisterin tekeminen on työläs, mutta sen jälkeen meillä on varmasti ajantasainen tieto.

Myös uusien tilintarkastajatutkimusten valmistelut ovat täydessä vauhdissa. Syyskuun kahtena viikonlopuna on mahdollisuus suorittaa uusia

HT-, KHT- ja JHT-tutkintoja sekä tenttiä keskeneräisiä HTM-, KHT- ja JHTT-tutkintoja vastaavia tutkintoja.

Uutta on sekin, että JHTT-tilintarkastajilla on mahdollisuus saada HT- ja JHT-tilintarkastajan pätevyydet suorittamalla erityinen siirtymäkoee. Koikeita järjestetään vuosittain aina vuoteen 2020 saakka.

Tilintarkastuslain edellyttämien uusien tutkintojen ohella itse koekäytäntöihin ei ole tulossa suuria muutoksia.

– Kysymyksetkin ovat yhtä kiperiä kuin ennenkin.

Ennakoiva valvonta korostuu

Riikka Harjulan mukaan pidemmällä aikavälillä Tilintarkastusvalvonta aikoo laittaa erityistä painoa tilintarkastuksen ennakoivaan laadunvalvontaan. Laaduntarkastukset ovat osa tavanomaista ja jatkuvaa valvontaa. Yleisen edun kannalta merkittävien eli niin sanottujen PIE-yhteisöjen tilintarkastajat tarkastetaan vähintään joka kolmas vuosi ja muiden yhteisöjen tilintarkastajat vähintään joka kuudes vuosi.

Harjulan mukaan muita kuin PIE-yhteisöjä tarkastavissa yhteisöissä laadunvalvontaa on tehty käymällä

läpi yksittäisen tilintarkastajan työtä. PIE-tarkastuksia tekevissä isommissa tilintarkastusyhteisöissä on puolestaan keskitytty yhteisön omaan laadunvalvontajärjestelmään ja sen toimivuuteen. Valvontajärjestelmän toimivuutta käytännössä on testattu käymällä läpi yksittäisiä toimeksiantoja.

Valvontaan lisää tasapuolisuutta

Tilintarkastuksen ennakoivaa laadunvalvontaa on arvosteltu siitä, että se ei kohtelee tasapuolisesti kaikkia tilintarkastajia. Tähän saakka niin sanotuissa PIE-yhteisöissä eli yleisen edun kannalta merkittävissä yhteisöissä toimivat tilintarkastajat ovat saaneet merkinnän suoritetusta laadunvarmistuksesta silloin, kun heidän tilintarkastusyhteisönsä laadunvarmistusjärjestelmä on tarkastettu. Lisäksi muutamien tilintarkastajien tekemää työtä on käyty läpi pistokokein.

Sen sijaan pienemmissä yhteisöissä ja ammatinharjoittajina toimivat yksittäiset tilintarkastajat ovat joutuneet laadunvalvonnan kohteiksi.

– Jatkossa kaikkia tilintarkastajia kohdellaan nykyistä tasapuolisemmin. PIE-tilintarkastusyhteisöjen laadunval-

vontajärjestelmä käydään läpi kuten tähänkin saakka, mutta sen lisäksi käydään läpi jokaisen yksittäisen tilintarkastajan työtä.

Muutos vaatii Tilintarkastusvalvonalta enemmän työtä. Harjulan alustavan arvion mukaan yksikön vahvistuneet resurssit antavat tähän kuitenkin mahdollisuuden. Harjula korostaa, että Tilintarkastusvalvonnan ensisijainen tavoite ei ole löytää virheitä tilintarkastajan työstä.

Valvonnan tehtävänä on saada ala kehittymään, jotta kaikki voivat olla varmoja siitä, että jokainen tilintarkastaja tekee työnsä mahdollisimman hyvin ja tilinpäätöstieto on luotettavaa.

– Kyse ei ole vastakkainasettelusta. Uskon, että tilintarkastajatkin pitävät laadunvalvonnan havaintoja tärkeinä, sillä ne kehittävät liiketoimintaa eteenpäin.

Uusia mittareita laadun arviointiin

Laatujohtajana Riikka Harjula oppi, että keskeistä laatujohtamisessa on jatkuvan kehittämisen periaate toimialasta riippumatta. Tähän tarvitaan mittareita, joilla toiminnan kehitystä ja tuloksia voidaan seurata.

– Jos mittarit osoittavat, että asiat eivät mene haluttuun suuntaan, tähän on myös puututtava.

Harjula toivoo, että tulevaisuudessa myös tilintarkastuksen laadun arviointiin voidaan kehittää uusia mittareita. Mittareista olisi hyötyä tilintarkastajien oman toiminnan kehittämiseksi. Ne auttaisivat myös tilinpäätösinformaation käyttäjiä arvioimaan tilintarkastuksen laatua.

– Mittareista voisi olla hyötyä myös silloin kun organisaatio valitsee tilintarkastajia ja vertailee kandidaatteja.

Harjula myöntää, että laatumittareiden kehittäminen ei ole helppoa ja kehitystyö vie aikaa. Suomeen soveltuvia malleja, oppia ja kokemuksia kannattaa hänen mielestään hakea maista, joissa ollaan päästy pidemmälle. □

Triathlon vei mennessään

Tilintarkastusvalvonnan käynnistäminen on teettänyt pitkiä työpäiviä. Harjula on kuitenkin yrittänyt saada ajan riittämään lähes päivittäisiin liikuntaharrastuksiinsa. Pitkänmatkan juoksu ja maratonit ovat kuuluneet ohjelmaan jo pitkään, mutta neljä vuotta sitten hän innostui uudesta lajista: triathlonista.

– Pyöräilyn ja uinnin mukaantulo rasittaa vähemmän kroppaa kuin pelkkä juoksu. Nyt olen yrittänyt parantaa eniten uintia, mutta myös pyöräilyä tulee paljon.

Monipuolinen laji on vienyt mennessään. Harjulalle on tähän mennessä kertynyt täysmittaisia triathlonkilpailuja kaksi, puolitriatlhoneita neljä ja sen lisäksi lukuisa joukko lyhyempiä kisoja.

– Triathlonin harrastajien porukka on varsin laaja mutta tiivis. Tärkeintä urheilussa on kuitenkin se, että se auttaa jaksamaan ja irrottaa ajatukset hyvin työasioista.

TILINTARKASTUSKERTOMUS UUDISTUU

Tilintarkastuskertomus uudistuu sekä sisällöllisesti että rakenteellisesti EU-sääntelyn ja kansainvälisten tilintarkastusstandardien muutosten seurauksena.

MIRJA FRAKTMAN

Uudistuneiden kansainvälisten tilintarkastusstandardien eli ISA-standardien mukaisia tilintarkastuskertomuksia annetaan ensimmäistä kertaa keväällä 2017, sillä standardeja sovelletaan 15.12.2016 tai sen jälkeen päättyvien tilikausien tilintarkastuksiin. Myös tilintarkastuskertomuksia koskeva lainsäädäntö on muuttumassa uuden EU-sääntelyn myötä. Lainsäädäntömuutosten voimaantulo kuitenkin poikkeaa ISA-standardien voimaantulosta, minkä seurauksena tilintarkastuskertomuksiin tulee muutoksia kahtena peräkkäisenä vuonna.

EU-sääntelystä uusia vaatimuksia

Tilintarkastuslain uudistaminen vastaamaan muutettua tilintarkastusdi-

rektiiviä on parhaillaan meneillään ja myös tilintarkastuskertomusta koskeviin säännöksiin on tulossa muutoksia. Hallituksen esitys tilintarkastuslain muuttamisesta annettaneen eduskunnalle huhtikuussa ja tavoitteena on, että tilintarkastuslain muutokset tulisivat voimaan 17.6.2016.

Samaan aikaan tulee voimaan myös EU:n tilintarkastusasetus, jossa on lisäsääntelyä yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen (PIE-yhteisö) eli listayhtiöiden, pankkien ja vakuutusyhtiöiden tilintarkastuskertomuksiin. EU-asetuksen säännökset koskevat 17.6.2016 jälkeen alkavilta tilikausilta annettavia tilintarkastuskertomuksia.

Tavoitteena informatiivisempi tilintarkastuskertomus

EU-sääntelystä ja ISA-standardeista tulevien uudistusten tavoitteena

on informatiivisempi tilintarkastuskertomus, josta sijoittajat ja muut tilintarkastuskertomusten lukijat saavat yrityskohtaista tietoa tarkastuskohteesta. Merkittävimpana sisällöllisenä muutoksena voidaankin pitää ISA-standardeista tulevaa vaatimusta esittää listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksissa tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat (key audit matters) ja EU-asetuksesta tulevaa velvoitetta esittää PIE-yhteisöjen tilintarkastuskertomuksissa merkittävimmät olennaisen virheellisuuden riskit ja se, miten tilintarkastaja on toiminut riskien johdosta.

Tilintarkastuksen kannalta keskeiset seikat ovat seikkoja, jotka tilintarkastajan ammatillisen harkinnan mukaan ovat olleet merkittävimpiä tarkastuksen kohteena olevan tilikauden tilintarkastuksessa. Tilintarkastuskertomuksessa raportoitavat seikat vali-

taan hallintoelinten kanssa kommunikoiduista seikoista, ja niistä tulee kertoa, miksi asian on katsottu olevan tilintarkastuksessa yksi merkittävimmistä ja kuinka kyseistä seikkaa on käsitelty tilintarkastuksessa. Tilintarkastuskertomuksessa tulisi viitata asiasta tilinpäätöksessä mahdollisesti esitettyihin tietoihin.

Edellä mainitut muutokset koskevat vain PIE-yhteisöjen tilintarkastuskertomuksia, joten jatkossa tilintarkastuskertomuksen sisältö vaihtelee sen mukaan, onko kyseessä PIE-yhteisö vai jokin muu tarkastuskohde.

PIE-yhteisöjen lisävaatimukset

PIE-yhteisöjen tilintarkastuskertomuksille on edellä kuvattujen seikkojen lisäksi myös muita lisävaatimuksia verrattuna muiden kuin PIE-yhteisöjen tilintarkastuskertomuksiin. Tilintarkastuskertomuksen sisältöä koskevat EU-vaatimukset ovat pitkälti yhdenmukaisia ISA-vaatimusten kanssa, joten ISA-standardien mukainen tilintarkastuskertomus kattaa myös EU-vaatimuksia.

EU-asetuksesta tulee kuitenkin PIE-yhteisöjen tilintarkastuskertomuksille joitakin vaatimuksia, joita ISA-standardit eivät kata. PIE-yhteisöjen tilintarkastuskertomuksissa on oltava

- maininta siitä, kuka on valinnut tilintarkastajan ja valitsemispäivämäärä
- maininta siitä, kuinka kauan tilintarkastustoimeksianto on keskeytyksettä jatkunut
- vahvistus siitä, että tilintarkastuslausunto on ristiriidaton tarkastusvaliokunnalle annettavan lisäraportin kanssa
- ilmoitus siitä, että EU-asetuksessa tarkoitettuja kiellettyjä muita kuin tilintarkastuspalveluja ei ole suoritettu
- ilmoitus tilintarkastuksen lisäksi suoritetuista muista palveluista, jos niitä ei ole esitetty tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa.

Edellä mainittuja EU-asetuksen vaatimuksia tulee soveltaa vasta 17.6.2016 jälkeen alkavien tilikausien tilintarkastuksista annettaviin tilintarkastuskertomuksiin.

Toiminnan jatkuvuudesta lisätietoa

Toiminnan jatkuvuus ja siitä tilintarkastuskertomuksessa annettavat tiedot herättivät keskustelua finanssikriisin jälkeen. Tämän vuoksi sekä johdon että tilintarkastajan velvollisuuksien kuvauksiin on lisätty selostusta siitä, mitä toimenpiteitä tehdään toiminnan jatkuvuuden osalta. Tämä koskee kaikkia tarkastuskohteita.

Tilinpäätöstä koskevan lausunnon mukauttamista ja lisätiedon antamista toiminnan jatkuvuudesta ei muutettu nykyisistä ISA-standardien vaatimuksista. Tilintarkastuslakiin tulee uusi säännös, jonka mukaan tilintarkastuskertomuksessa on annettava tarpeelliset lisätiedot seikoista, joihin tilintar-

→



kastaja kiinnittää erityistä huomiota, mukaan lukien tiedot seikoista, jotka voivat antaa olennaista aihetta epäillä yhteisön tai säätiön kykyä jatkaa toimintaansa. Sisällöllisesti uusi säännös vastaa nykyistä ISA-standardien mukaista käytäntöä.

Toimintakertomus poistuu tilintarkastuksen kohteesta

Tilintarkastuslain muuttaminen on vielä kesken, joten tilintarkastuskertomuspykälän sisältöä ei ole vielä löyty loppuun. Maaliskuussa on julkaistiin luonnos hallituksen esitykseksi tilintarkastuslain muuttamisesta, ja sen mukaan toimintakertomus ei olisi enää jatkossa tilintarkastuksen kohteena. Toimintakertomuksen osalta siirryttäisiin siis kansainväliseen ja direktiivien mukaiseen käytäntöön.

Tilintarkastuskertomuksessa ei enää lausuttaisi siitä, antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus yhdessä oikeat ja riittävät tiedot toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Jatkossa annettaisiin lausunto siitä, antaako

tilinpäätös noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikean ja riittävän kuvan yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Teknisluonteisena muutoksena oikeat ja riittävät tiedot muutetaan laissa oikeaksi ja riittäväksi kuvaksi.

Direktiivin mukaiset lausunnot

Toimintakertomuksesta annettaisiin jatkossa tilinpäätös- ja tilintarkastusdirektiivien vaatimat lausunnot eli lausunto siitä, onko toimintakertomus laadittu toimintakertomuksen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti ja ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot yhdenmukaisia. Tilintarkastuskertomuksessa olisi lisäksi todettava, onko tilintarkastaja tilintarkastuksen yhteydessä saamiensa tietojen perusteella havainnut olennaisia virheellisyys- toimintakertomuksessa, sekä ilmoitettava näiden virheellisyysien luonteesta.

Huomautusvelvollisuus hallinnon tarkastuksen perusteella

Hallinnon tarkastuksen poistaminen tilintarkastuksen kohteesta sai laajaa kannatusta tilintarkastuslain muuttamista koskevan työryhmämietinnön lausuntopalautteessa ja myös eduskunta on todennut kirjanpitolain muuttamisen yhteydessä, että varsinaisen tilintarkastuksen kohteena tulee olla vain tilinpäätös.

Luonnoksessa hallituksen esitykseksi ei kuitenkaan ehdoteta muutoksia hallinnon tarkastusta koskeviin säännöksiin, joten hallinto säilyy kesällä voimaan tulevassa laissa tilintarkastuksen kohteena ja huomautusvelvollisuus tilintarkastuskertomuksessa säilyy ennallaan.

Työ- ja elinkeinoministeriö perustaa työryhmän hallinnon tarkastuksen poistamiseksi ja mm. selvittää säännösten mahdollisen muuttamisen vaikutuksia eri sidosryhmille.

Tilintarkastuskertomuksen uusi rakenne

Tilintarkastuskertomuksen rakenne muuttuu, ja siinä tulee olemaan kaksi osiota: ensin tilinpäätöksen tilintarkastus ja sitten kansallisiin vaatimuksiin perustuva raportointi. Tämän ISA-standardien mukaisen käytännön tarkoituksena on parantaa kansainvälistä vertailukelpoisuutta, kun kansalliset vaatimukset esitetään erillään tilinpäätöksen tilintarkastusta koskevasta osiosta. Kansallisessa ”Muut raportointivelvoitteet” -osiossa esitettäisiin mm. toimintakertomusta ja hallinnon tarkastusta koskevat seikat sekä erityislainsäädännön, kuten säätiölain, edellyttämät lausunnot.

Lausuntokappale on siirretty tilintarkastuskertomuksen alkuun, koska tärkein asia halutaan sanoa ensiksi. Uutena asiana tulee myös mahdollisuus esittää osa tilintarkastajan velvollisuuksien kuvauksesta viranomaisen, kuten Suomessa tilintarkastusvalvonnan, verkkosivuilla. Tilintarkastuskertomuksessa viitattaisiin viranomaisen verkkosivuilla olevaan kuvaukseen ja kuvaus olisi osa tilintarkastuskertomusta.

Tilintarkastuskertomusten valmistelu

Suomen Tilintarkastajat ry:ssä valmistellaan parhaillaan kansallisia tilintarkastuskertomusmalleja, jotka perustuvat uuteen sääntelyyn. Luonnoksista on tarkoitus pyytää kommentteja sidosryhmiltä kevään kuluessa ja mallit on tarkoitus saada valmiiksi vuoden 2016 aikana. □



Mirja Fraktman
Tilintarkastusasiiantuntija,
Suomen Tilintarkastajat ry



UUSI BALANSSI ONLINE – NOPEAA JA VAIVATONTA

Löydät entistä reaaliaikaisemmin Balanssi-lehden taloudelliseen raportointiin ja corporate governanceen liittyvät asiantuntija-artikkelit ja uutiset uudesta palvelustamme:

www.balanssionline.fi

Päaset lukemaan artikkeleita ja lehden aiemmin ilmestyneitä numeroita online-palvelussa kaikilla päätelaitteilla silloin, kun sinulle sopii. Tehokkain hakutoiminnoin teet vaivattomasti esim. teema- ja kirjoittajakohtaisia artikkelihakuja.

Lehden vuosikertatilaajana voit tutustua Balanssi Online -palveluun veloituksetta vuoden 2016 aikana! Saat käyttäjätunnukset lähettämällä sähköpostiosoitteesi toimitukseen toimitus@balanssilehti.fi

Jatkuva, 12 kk lukuoikeus Balanssi Online -palveluun 125,00 € (sis. alv 24 %).

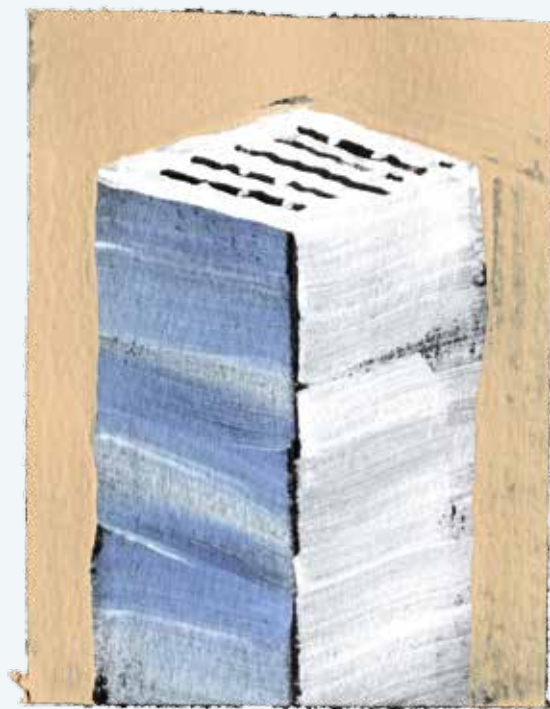
Koekäyttötunnukset ja rekisteröityminen
www.balanssionline.fi

Tiedustelut ja tilaukset myös
toimitus@balanssilehti.fi
puh. (09) 694 4064

Johdannaissopimusten tarkastamista koskevat TILA:n ratkaisut

Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan ratkaisuissa 3/2015 ja 5/2015 annettiin päävastuullisille tilintarkastajille huomautus ja varoitus hyvän tilintarkastustavan vastaisesta toiminnasta liittyen tilintarkastuksen yhteydessä suoritettuun johdannaissopimusten tarkastamiseen.

JANNE RUOHONEN



Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta (TILA) antoi viimeksi joulukuussa 2015 kaksi ratkaisua liittyen siihen, onko yhtiön tilintarkastus suoritettu johdannaissopimusten tarkastamisen osalta hyvän tilintarkastustavan mukaisesti, ja ovatko KHT-yhteisöt osoittaneet tilintarkastukseen riittävät resurssit.

Ratkaisut koskevat saman yhtiön tilintarkastusta eri tilikausilta (tilikausi 2010 ja tilikaudet 2011–2012), joskin yhtiön tilintarkastaja oli vaihtunut vuonna 2011. Vuoden 2016 alusta alkaen tilintarkastuslautakunta on toiminut osana Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastusvalvontayksikköä. Tilintarkastuslautakunnan ratkaisuista on mahdollista valittaa hallinto-oikeuteen. □

TILA 3/2015

Riskialttiiden johdannaissopimusten havaitseminen

AOyj kanteli Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalle A Oyj:n (ja aiemman valtion liikelaitoksen) tilintarkastajien toiminnasta tilikausina 2009–2010. Tilintarkastuslautakunta otti ratkaisussaan kantaa tilintarkastajien toimintaan vain tilikauden 2010¹ osalta, jolloin A Oyj:n tilintarkastajana oli toiminut X Oy päävastuullisena tilintarkastajanaan Y.

Kantelussa nostettiin esille, että A Oyj:llä on toiminnan luonteesta johdettua huomattava määrä investointilainoja, joiden korkorisistä oli suojattu koronvaihtosopimuksin. Yhtiön hallituksen hyväksymän rahoituspolitiikan mukaan johdannaisia sai kuitenkin käyttää vain korkosuojaustarkoituksiin.

Tilintarkastajan vaihduttua oli havaittu, että vuosina 2009–2011 yhtiössä oli tehty silloisen rahoituspäällikön toimesta monimutkaisia johdannaissopimuksia ilman korkosuojaustarkoitusta. Niistä oli aiheutunut 30.11.2013 mennessä A Oyj:lle noin 5,4 miljoonan euron tappio. Kantelun mukaan tasekirja oli puutteellinen eivätkä tasekirjan liitetiedot olleet sisältäneet spekulatiivisia johdannaissopimuksia tai niiden riskejä. Tasekirjassa oli mainittu näiden koronvaihtosopimusten olevan yhtiön rahoituspolitiikan mukaisia.

Kantelun mukaan tilintarkastaja Y oli ilmoittanut yhdeksi tilintarkastuksensa painopistealueeksi rahoituksen

tarkastamisen – lisäksi oli sovittu sisäisen tarkastuksen keskittyvän muuhun kuin rahoituksen tarkastukseen, ja tilintarkastajan keskittyvän yhtiön rahoituskysymyksiin. Huolellisen tilintarkastajan olisi tullut havaita riskialttiit johdannaissopimukset tarkastuksensa yhteydessä, ja myös havaita se, etteivät pankin vahvistusilmoitukset johdannaissopimuksista ja A Oyj:n tilinpäätös liitetietoineen vastanneet toisiaan.

Evidenssin hankkiminen johdannaisten riskeistä

Tilintarkastuslautakunta totesi ratkaisussaan, että tilikauden 2010 tilintarkastuksesta on annettu vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus. Liitetietojen mukaan koronvaihtosopimuksilla oli suojattu konsernin avointa korkorisistä hallituksen rahoituspolitiikan mukaisesti.

Tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva yhtiön taloudellisesta asemasta. Koska tällaisilla vastuilla on suuri vaikutus yhtiön taloudelliseen asemaan, tilintarkastajan on tarkastettava, pitävätkö taseen liitetiedot sisällään tarpeelliset lisätiedot johdannaisopimuksista.

Tilintarkastuslautakunnan mukaan tilintarkastajan olisi tullut hankkia evidenssiä johdannaisten riskeistä, koska:

- 1) johdannaisia koskevat tiedot olivat puuttuneet tilinpäätösluonnoksesta,
- 2) johdannaisten arvo oli huomattava taseen loppusummaan nähden,
- 3) johdannaisten nimet ja ominaisuudet viittasivat sopimusten monimutkaisuuteen, ja

4) johdannaissopimusten kesto ja alkamisajankohta antoivat aihetta tarkempaan arviointiin.

Tilintarkastuslautakunta katsoi, että tilintarkastaja olisi voinut hankkia kohtuullisen varmuuden sopimusten suojavaikutuksesta ja olennaisista riskeistä esimerkiksi johdannaissopimuksiin kohdistuvien pistokokein. Samalla tilintarkastaja olisi voinut havaita, onko kyseessä monimutkainen vai yksinkertainen instrumentti, ja monimutkaisen instrumentin kohdalla edellyttää yhtiöltä myös perusteluja sellaisten instrumenttien käytöstä.

Tilintarkastusdokumentaation ja tilintarkastajien antaman selvityksen perusteella TILA katsoi, että johdannaisista annettujen liitetietojen tarkastuksesta oli puuttunut ammatillinen skeptisyys, ja tarkastuksessa oli luotettu rahoituspäällikön ja yhtiön antamiin tietoihin korkorisien suojaamisesta johdannaisten avulla, eikä ollut hankittu riittävää evidenssiä siitä, antavatko liitetiedot oikeat ja riittävät tiedot yhtiön johdannaisista.

Huomautus päävastuulliselle tilintarkastajalle

Tilintarkastuslautakunnalle toimitettu dokumentaatio ei kuitenkaan tukenut esitettyä väitettä yhtiön sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastajan välisestä työnjaosta eikä rahoitusta ollut väitetyllä tavalla nimetty tilintarkastuksen painopistealueeksi. Tilintarkastajan on tarkastettava yhtiön rahoitus hyvän tilintarkastustavan edellyttämässä laajuudessa.

¹ TILA:lla ei katsottu olleen toimivaltaa tutkia silloisen valtion liikelaitoksen tilikauden 2009 tilintarkastajan toimintaa (VALA:n päätös 23.6.2015).

Tilintarkastuslautakunnan vakiintuneen valvontakäytännön mukaisesti tilintarkastuksen moitteet ja mahdolliset sanktiot kohdistettiin ensisijaisesti päävastuullisen tilintarkastajaan, joka oli tässä tapauksessa laiminlyönyt velvollisuuden hankkia tarpeellisen määrän tilintarkastusevidenssiä asiassa. Tilintarkastaja A oli kuitenkin ilmoitta-

nut liitetietojen puutteellisuudesta A Oyj:lle, ja johdannaissopimusten tiedot oli lisätty liitetietoihin.

Lieventävänä seikkana huomioitiinkin, että päävastuullinen tilintarkastaja oli pyrkinyt määrittelemään merkittävimmät riskit ja tarkastusta oli kohdistettu näihin seikkoihin. Lisäksi johdannaissopimusten oikeellisuuden tarkas-

tus oli yksi osa liitetietojen tarkastusta eikä rahoitus ollut tarkastuksen painopistealueena. Päävastuulliselle tilintarkastajalle annettiin huomautus. KHT-yhteisön katsottiin antaneen riittävät resurssit tilintarkastustoimeksiannon hoitamiseksi eikä yhteisön toiminta antanut aihetta moitteille. □

TILA 5/15

Johdannaisten tarkastus ja tarkastusresurssien riittävyys

Tapauksessa Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta on omasta aloitteestaan kiinnittänyt huomioita A Oyj:n tilinpäätöstiетoihin tilikausilta 2011–2013, mutta rajasi tarkastelunsa tilikausiin 2011–2012. A Oyj:n tilintarkastajana on noina tilikausina toiminut Z Oy, päävastuullisena tilintarkastaja B. Tilikausilta on annettu vakiomuotoiset tilintarkastuskertomukset.

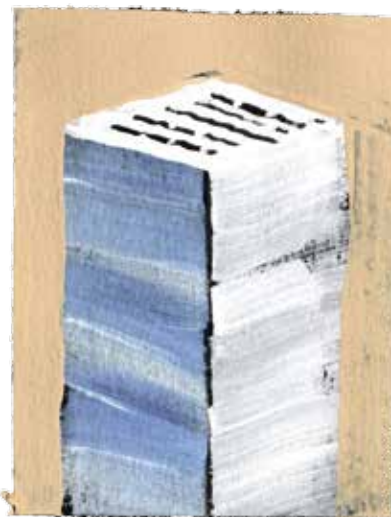
Tilintarkastuslautakunta otti kantaa siihen, onko tilintarkastaja B suorittanut mainittujen tilikausien tilintarkastuksen lainmukaisesti siltä osin kuin kyse on A Oyj:n johdannaisten tarkastamisesta, ja onko Z Oy osoittanut hyvän tilintarkastustavan mukaiset resurssit tilintarkastuksen suorittamiseen. Tilintarkastuslautakunta kiinnittää huomiota siihen, että monimutkaisista johdannaissopimuksista saatava aiheutua yhtiölle jopa rajoittamaton taloudellinen vastuu. Lautakunta on tarkastellut vuosia 2011 ja 2012 erikseen.

Ammatillinen skeptisyys

Tilikauden 2011 liitetietojen perusteella A Oyj on solminut huomattavia taseen ulkopuolisia johdannaissopimuksia, jotka voivat vaikuttaa yhtiön ase-

maan olennaisella tavalla. Vuoden 2011 tilintarkastuksessa oli havaittu, että A Oyj:n liitetiedot eivät olleet johdannaisten osalta täydelliset.

Tilintarkastajan pyydettyä lisätietoja tilintarkastaja on tullut tietoiseksi muun muassa yhtiön solmimista johdannaista, niiden pitkistä maturiteettista, lainojen suojausasteesta ja koronvaihtosopimusten kohde-etuusarvoista (osa yksityiskohdista salattuja). Näiden havaintojen seurauksena tilintarkastajan olisi TILA:n mukaan tullut hankkia esimerkiksi pistokokein evidenssiä



siitä, ovatko A Oyj:n johdannaiset sellaisia, että niistä voi aiheutua A Oyj:lle merkittäviä taloudellisia riskejä.

Tilintarkastaja olisi näin voinut havainnoida, onko kyseessä monimutkainen vai yksinkertainen instrumentti. Toiminnasta puuttui ammatillinen skeptisyys, ja tilintarkastuksessa on liiaksi luotettu yhtiön antamiin tietoihin johdannaisten riskeistä.

Raportointi johdolle johdannaisiin liittyvistä riskeistä

Tilikauden 2012 osalta TILA totesi, että tilintarkastaja on saanut eräiden havaintojensa, raporttien ja tekemiensä merkintöjenkin pohjalta tilintarkastuksessa evidenssiä siitä, että A Oyj:n johdannaiset eivät ole yksinkertaisia instrumentteja, ja että niihin voi sisältyä huomattava taloudellinen riski. Hyvä tilintarkastustapa olisi edellyttänyt tilintarkastajaa raportoimaan havainnoistaan A Oyj:n johdolle.

Tilintarkastuslautakunta antoi tilintarkastajalle varoituksen. Tilintarkastusyhteisö B:n kuitenkin katsottiin antaneen tilintarkastustoimeksiannon hoitamiseen riittävät resurssit eikä yhteisön toiminnassa ollut moitittavaa. □

Arviointia TILA:n ratkaisusta

Tilintarkastusyhteisöjen tulee osoittaa riittävät resurssit tilintarkastustoimeksiannon suorittamiseen ja nimetä tilintarkastustoimeksiannon päävastuulliseksi tilintarkastajaksi sellainen henkilö, jolla on riittävä pätevyys ja kokemus tilintarkastustoimeksiannon suorittamiseen. Jos nämä edellytykset täyttyvät, päävastuullisella tilintarkastajalla katsotaan olevan edellytykset hoitaa tilintarkastus asianmukaisella tavalla.

Molemmassa käsitellyissä TILA:n ratkaisussa katsottiin, että tilintarkastusyhteisöt olivat täyttäneet velvollisuutensa eikä niihin kohdistettu valvontasanktioita (varoitusta, huomautusta). Toisin sanoen päävastuullisella tilintarkastajalla katsottiin olleen edellytykset järjestää tilintarkastus hyvän tilintarkastustavan mukaisella tavalla myös johdannaissopimusten osalta.

Tapauksessa 3/15 annettiin päävastuulliselle tilintarkastajalle huomautus, sillä asiassa oli esitetyllä tavalla lieventäviä asianhaaroja. On tulkittavissa, että tapauksessa 5/15 päävastuullinen tilintarkastaja sai ankaramman sanktion eli varoituksen johtuen nimenomaan tilikauden 2012 tilintarkastuksesta, jonka yhteydessä viimeistään tilintarkastajan olisi saamiensa tietojen pohjalta tullut hankkia johdannaissasiasta lisäevidenssiä. Tilikauden 2011 tarkastuksen olosuhteet nimittäin olivat kovin samankaltaiset kuin olosuhteet olivat tilikauden 2010 tarkastuksessa (TILA 3/15).

Valvontasanktioita ei siis kohdistettu tilintarkastusyhteisöihin. Tilintarkastuslain 51.2:n (nyk. TTL 10:3.3) mukaan jos tilintarkastajana on tilintarkastajayhteisö, vastaavat vahingosta yhteisö sekä se, jolla on päävastuu tilintarkastuksen toimittamisesta. Tapauksista ei kuitenkaan voi vielä vetää johtopäätöksiä mahdollisen vahingonkorvausvastuun jakautumisesta yhteisöjen ja päävastuullisten tilintarkastajien keskinäisessä suhteessa, mikäli tällainen asia tulisi pohdittavaksi. □



KTT Janne Ruohonen työskentelee yritysjuridikan yliopistonlehtorina Tampereen yliopiston johtamiskorkeakoulussa.

BALANSSI

Ilmoita 17.6.2016
ilmestyvässä
Balanssi-lehdessä!

Kysy tarjouksista ja
toistoalennuksista osoitteessa:
ilmoitukset@balanssilehti.fi

Kotisivuiltamme
www.balanssilehti.fi
löydät päivitettyä tietoa Balanssi-
lehdessä ja ilmoittelusta.



TALOUSHALLINTO
DIGIAIKAAN!

@larsentilitoimisto

P-Analyzer
Tilinpäätösanalyysi-
ja ennusteohjelmisto.

Info ja ilmaisversio
www.sbb.fi

Aggressiivinen verosuunnittelu ja veron kiertäminen kuriin?



Yritysverotuksen kentällä tapahtuu nyt paljon. OECD:n BEPS-hankkeen ehdotukset ja EU:n veronkiertämisdirektiiviehdotus vaikuttavat tulevaisuudessa yritysten verosuunnitteluun. Yrityksiltä edellytetäänkin nyt tarkkaa seurantaa sen suhteen, mitä muutoksia ja milloin kansainväliseen verotukseen on tulossa.

MARKKU JÄRVENOJA

Kansainvälistyneiden yritysten harjoittama verosuunnittelu on ollut viime vuosina hyvin suosittu julkisen keskustelun aihe. Suunnittelua on arvioitu paljolti moraalisesta näkökulmasta. Vakiintuneesti lainsäätäjän tietoisien ratkaisujen hyödyntämistä ei ole pidetty veron kiertämisenä, vaan sallittuna verosuunnitteluna. Poliittinen ilmapiiri on kuitenkin aiheuttamassa merkittäviä muutoksia aggressiiviseen verosuunnitteluun ja veron kiertämiseen.

OECD ja EU ovat molemmat viime vuosina työstäneet laajoja selvityksiä aggressiivisen verosuunnittelun vaikutuksista ja mahdollisuuksista torjua sitä. Tavoitteena on ollut estää tilanteet, joissa jokin meno vähennetään rajat ylittävissä tilanteissa kahteen kertaan sekä maksajan että saajan kotivaltioiden verotuksissa, ja tilanteet, joissa jokin suoritus on maksajan kotivaltiossa vähennyskelpoinen meno, mutta saajan kotivaltiossa verovapaa tulo. Kysymyksessä on siten ollut veropohjan eroosiota ja tulonsiirtoja koskeva laaja selvityshanke, joka on tullut hyvin tunnetuksi ns. OECD:n BEPS-hankkeenä. EU on samanaikaisesti työskennellyt ehdotuksien kimpussa, joilla taat-taisiin, että jäsenvaltioiden lainsäädäntöjen muutoksissa noudatettaisiin yhtenäistä vähimmäistasoa, jotta sisä-

markkinoiden toiminta ei häiriintyisi tai vaikeutuisi erisisältöisten muutosten vuoksi. Tähän liittyen komissio on antanut ehdotuksensa direktiiviksi sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien verojen kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta. Suomen hallitus on kannanotossaan kannattanut pyrkimyksiä torjua veron kiertämistä ja aggressiivista verosuunnittelua.

BEPS-hankkeen ehdotukset

OECD julkaisi 5.10.2015 yhteensä 15 ehdotusta, joiden tarkoituksena on estää yrityksiä hyödyntämästä eri valtioiden verojärjestelmien välisiä eroja, kohdentaa tulo verotettavaksi siinä valtiossa, jossa se on syntynyt, ja laajentaa verotusta koskevaa tietojen vaihtoa.

Hankkeen ehdotukset voidaan jakaa kolmeen pilariin. Tämän lisäksi hankkeessa on digitaaliseen talouteen ja monenkeskiseen verosopimukseen liittyvät ehdotukset, jotka koskevat kaikkia pilareita.

I pilari – kansallisten verolainsäädäntöjen yhtenäistäminen

Ensimmäisen pilarin ehdotuksien tavoitteena on yhtenäistää kansallisia verolainsäädäntöjä siten, etteivät kansainväliset yritykset pysty hyödyn-



tämään niissä olevia eroavaisuuksia. Pilariin kuuluu neljä ehdotusta: hybridi-tilanteita, väliyhteisöjä, korkovähennysrajoituksia ja haitallista verokilpailua koskevat ehdotukset.

Hybridi-instrumentit ja -yhteisöt

Hybridi-instrumenttien osalta tavoitteena on ehkäistä vähennyksen saaminen sekä maksaja- että saajavaltioiden verotuksissa tai tilanne, jossa korvaus on vähennyskelpoinen maksajavaltiossa mutta verovapaa tulo saajavaltiossa. OECD:n raportissa ehdotetaan varsin monimutkaista säännöstöä, jonka lähtökohtana on, että maksajavaltio epää suorituksen vähennyskelpoisuuden. EU:ssa on jo osittain muutettu lainsäädäntöjä hieman eri tavalla. Emo-tytär-yhtiödirektiiviä muutettiin niin, että jos suoritus on maksajavaltiossa vähennyskelpoinen erä, sitä ei voi saajavaltiossa käsitellä verovapaana osinkona. EVL 6 a §:ä muutettiin tällä tavalla jo vuoden 2016 alusta alkaen, ja samalla säännökseen lisättiin yleinen väärinkäytön vastainen eli veron kiertämistä koskeva säännös.

Hybriditilanteesta on kysymys, kun verotusyksikköä, esimerkiksi yhtiötä, kohdellaan yhdessä valtiossa itsenäisenä verovelvollisena mutta toisessa valtiossa ns. läpikulkukyökkönä, jolloin verotus kohdistetaan yhtiön sijasta sen osakkaisiin. EU:n komission veron kiertämisen torjuntaa koskevassa direktiiviehdotuksessa on ratkaisuesitys tällaisen sekamuotoisen yhteisön verokoh-

telun eroavuudelle. Direktiiviehdotuksen mukaan sen jäsenvaltion, josta maksu on peräisin tai jossa menot tai tappiot syntyvät, sekamuotoiselle yhteisölle antamaa oikeudellista luonnehdintaa on noudatettava myös toisessa jäsenvaltiossa. Suomen sisäisessä lainsäädännössä ei ole vastaavaa säännöstä.

Väliyhteisöt

OECD:n raportissa määritellään kuusi rakennuspalikkaa, joille tehokas väliyhteisölainsäädäntö on perustettava: väliyhteisön määritelmä, vähimmäisverorasituksen taso, väliyhteisötulon määritelmä, sen laskeminen ja kohdistamisperiaatteet sekä kahdenkertaisen verotuksen estäminen. EU:n veronkiertämisdirektiivissä ehdotetaan jäsenvaltioille sääntelyn rakentamista näille periaatteille. Ehdotuksessa on lisäksi otettu huomioon Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukainen vaatimus, että jos sijoittautuminen toiseen jäsenvaltioon ei ole täysin keinotekoista, sääntelyä ei voida soveltaa. Direktiiviehdotus poikkeaa jossakin määrin väliyhteisölain sääntelystä. Esimerkiksi tulot, joihin sitä voidaan soveltaa, on määritelty positiivisella luettelolla toisin kuin laisamme on tehty. Valtioneuvoston kannanotossa ei ole esitetty arvioita, onko lain muuttamiseen tarvetta.

Korkojen vähennysoikeuden rajoitukset

EVL 18 a §:ssä rajoitetaan elinkeinotoimintaa harjoittavan yhteisön tai henkilöyhtiön oikeutta vähentää etuyhteysta-

holta saadun lainan korkokuluja. Sääntely perustuu oikaistun EBITDA:n laskemiseen. Korkovähennyksen enimmäismääräksi on määritelty 25 %:a tästä määrästä. OECD:n ehdotuksen tavoitteena on veropohjan rapautumisen ehkäiseminen. EU:n veronkiertämisdirektiivissä ehdotetaan myös korkokulujen vähennysoikeuden rajoituksien perustuvan pitkälti samoihin perusteisiin. Ehdotus sisältää muun muassa tasetestiä, EBITDA:n laskemista ja vähennysoikeuden enimmäismäärää koskevat määritelmät. Ehdotus perustuu samoille periaatteille kuin EVL 18 a §, mutta se poikkeaa josakin määrin EVL 18 a §:n nykyisestä sisällöstä. Valtioneuvoston kannanotossa ei ole esitetty arvioita, onko lain muuttamiseen tarvetta.

Haitallinen verokilpailu

OECD:n raportissa keskitytään kahteen aiheeseen, jotka liittyvät haitalliseen verokilpailuun. Ensinnäkin käsitellään tiettyjen tulojen ja niiden hankintaan liittyvien kustannusten, esimerkiksi patenttiboxin, määrittämistä. Toiseksi käsitellään rajat ylittäviin tilanteisiin vaikuttaviin verokilpailun kannalta haitallisiksi arvioitavien ennakkoratkaisujen tiedoksi antamiseen muille valtioille.

II pilari – substanssivaatimus

OECD:n ehdotuksista toinen pilari keskittyy ehdotuksiin ns. substanssivaatimuksesta eli sääntelyihin, joilla varmistettaisiin, että tulosta verotettaisiin siinä valtiossa, jossa harjoitetusta toiminnasta se kertyy. Ehdotukset liittyvät verosopimusten väärinkäytösten estämiseen, kiinteän toimipaikan määrittelyyn ja siirtohinnoitteluun.

Verosopimusten väärinkäyttäminen

Verosopimusten väärinkäyttämisessä (ns. treaty shopping) on kysymys järjestelyistä, joissa tulovirtaa järjestellään niin, että siihen saadaan soveltumaan

EU:n ehdotus veronkiertämisen ehkäisemiseksi

Euroopan unionin neuvoston on tarkoitus toukokuun lopulla käsitellä komission ehdotusta veron kiertämisen ehkäisemistä koskevaksi direktiiviksi. Edellä on jo useammassa kohdassa kuvattu direktiiviin sisältyviä ehdotuksia. Niiden lisäksi direktiivi sisältäisi määräykset maastapoistumisverotuksesta (ns. exit tax), yleisestä väärinkäytöksiä koskevasta säännöstä ja vapautusmenetelmästä hyvitysmenetelmään siirtymisestä. Ehdotuksen mukaan maastapoistumisvero olisi laaja-alainen ja kattaisi yleisesti tilanteet, joissa verovelvollinen luonnollinen henkilö tai yritys siirtyisi toiseen jäsenvaltioon asuvaksi taikka kiinteä toimipaikka siirtäisi toimipaikkansa pois jäsenvaltiosta. Veron perusta olisi siirrettävien varojen markkina-arvon ja niiden verotusarvon välinen erotus. Verovelvollinen voisi saada tietyin edellytyksin lykkäystä maastapoistumisveron maksamiselle ja myös säännökset siitä, millä edellytyksillä vero lankeaisi viipymättä maksettavaksi.

Vapautusmenetelmästä hyvitysmenetelmään siirtyminen tulisi kysymykseen lähinnä tilanteissa, joissa tulo olisi lähdevaltiossa alhaisen verotuksen kohteena ja saajavaltiossa se olisi vapautettu verotuksesta. Tällöin olisi mahdollista siirtyä soveltamaan hyvitysmenetelmää eli saajavaltio käsittelee tulon veronalaisena.

Yleinen väärinkäytöstä koskeva sääntö on yleinen veron kiertämistä sääntö. Säännön mukaan sellaiset järjestelyt tai järjestelyjen sarjat, joiden keskeisenä tarkoituksena on muutoin sovellettavien verosäännösten kohteen tai tarkoituksen vastaisen veroedun saavuttaminen, on jätettävä ottamatta huomioon yhtiöverovelvollisuutta laskettaessa. Järjestelyä tai järjestelyjen sarjaa pidetään epäaitona, jos se ei perustu päteviin liiketaloudellisiin syihin, jotka vastaavat asian todellista taloudellista luonnetta. Valtioneuvoston kannanotossa ei ole esitetty arvioita, onko lain muuttamiseen tarvetta.

verosopimus, joka on edullisempi kuin olisi ollut verosopimus, jota muutoin olisi sovellettu. Verosopimushoppailulla voidaan esimerkiksi pyrkiä välttämään jaettavaan osinkoon kohdistuva lähdeverotus. OECD:n raportissa ehdotetaan kahdenlaisia keinoja puuttua tähän muuttamalla malliverosopimusta. Ensimmäinen ehdotus muistuttaa USA:n verosopimuksissaan edellyttämää ns. limitation on benefits -lauseketta, jossa lähinnä asetetaan tarkempia edellytyksiä tulonsaajan kytkentään tulon verotusvaltioon. Toinen ehdotus on veron kiertämissäännös, joka lisättäisiin verosopimuksiin, jot-

ta verosopimusetuuksia ei voida päästää nauttimaan keinotekoisten järjestelyjen avulla.

EU:n komissio antoi 28.1.2016 suosituksen jäsenvaltioille, että ne verosopimusneuvotteluissaan edellyttäisivät, että sopimukseen lisätään verosopimusetuuksien keinotekoista tavoittelua estävä veronkiertämisartikla. Komissio on muotoillut suosituksessaan artiklan tarkan sanamuodon, jotta jäsenvaltiot toimisivat yhtenäisesti näissä neuvotteluissaan. Suosituksen mukaan verosopimusetuuksia ei tarvitse myöntää, jos järjestely ei perustu aitoon liiketoimeen.

Kiinteän toimipaikan syntyminen

Kiinteän toimipaikan syntymistä koskevan OECD:n raportin ehdotukset ovat koko hankkeen eräitä merkityksellisimpiä ehdotuksia. Raportissa tehdään ehdotuksia, joiden avulla voitaisiin estää keinotekoinen kiinteän toimipaikan syntymisen välttäminen toiminnan harjoittamisvaltioon. Tarkoituksena on saattaa kiinteän toimipaikan määritelmä vastaamaan yritysten nykypäivän toimintamalleja. Keskeiset ehdotukset koskevat ns. agenttimääritelmää verosopimuksessa. Muutos merkitsisi muun muassa sitä, että kiinteän toimipaikan syntyminen ei edellyttäisi, että hän solmisi sopimuksia yrityksen nimiin, vaan riittävää olisi merkittävä rooli sopimusten aikaansaamisessa. Käytännössä tämä merkitsisi muutosta mm. komissionäärirakenteiden käyttöön ja supistusta myös avustavien ja valmistelevien toimien määritelmään. Muutos toteutuisi OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin muutoksilla.

Siirtohinnoitteluperiaatteet

OECD:n raporttien ehdotuksista materiaalisesti merkittävimmät muutokset koskevat siirtohinnoittelua. Tavoitteena on lisätä toiminnan substanssin ja konserniyhtiöiden toiminnan painoarvoa sääntelyssä. Tämä merkitsee mm. muutoksia aineettomien oikeuksien ja konsernin sisäisen rahoituksen sääntelyssä. Tärkeää on toimintoihin liittyvä riskianalyysi.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeita on muokattu liiketoimintojen tunnistamisen osalta ja niihin on lisätty aineettomia oikeuksia, konsernin sisäisiä palveluja ja kustannustenjakojärjestelmiä koskevat kappaleet. Kysymyksessä on käytännön kannalta hyvin hankalasti hallittavista tilanteista, kuten on jo voitu havaita runsaista sekä tuomioistuimissa että oikaisulautakunnissa vireillä olevista siirtohinnoittelurii-doista. Ohjeiden muutoksella pyritään vaikuttamaan siihen, että kansain-

→



Suomi allekirjoitti OECD:n tietojenvaihtosopimuksen

Suomi allekirjoitti 27.1.2016 Pariisissa yhdessä yli 30 muun valtion ja oikeusalueen kanssa OECD:n monenvälisen sopimuksen verotukseen liittyvästä tietojenvaihdosta. Sopimuksen mukaan yritysten maakoh-
taisia tietoja vaihdetaan Suomen ja muiden valtioiden sekä oikeusalu-
eiden verohallintojen kesken. Tietojenvaihto koskisi ensimmäisen ker-
ran verovuodelta 2017 annettavia tietoja. Sopimus liittyy edellä kuvat-
tuun kansainvälistyneiden yritysten maakoh-
taista raportointia koske-
vaan sääntelyyn.

Yritysverotuksessa on siis tapahtumassa paljon. BEPS-hankkeen ja EU:n ehdotusten perusteella muutokset toteutetaan monella erilaisel-
la tavalla: muuttamalla kansallista lainsäädäntöä BEPS:n ehdotusten tai EU:n direktiivin perusteella taikka OECD:n malliverosopimusta ja sen tulkintakommentaaria tai siirtohinnoitteluo-
hjetta noudattaen. Kysy-
myksessä on siten yritysten kannalta sekä tiedollinen että hallinnolli-
nen haaste, joka edellyttää tarkkaa seurantaa, milloin ja miten muutok-
sia kansainväliseen verotukseen on tulossa.

välisissä konserneissa verotettavaa tu-
loa esitetään siinä valtiossa, jossa se on
syntynyt. Tämä on tosin äärimmäisen
vaikeasti määriteltävä asia, mutta oh-
jeiden muutoksilla pyritään rajaamaan
yritysten mahdollisuuksia vaikuttaa tu-
lon verotusvaltion määräytymiseen.

III pilari – läpinäkyvyys ja ennakoitavuus

OECD:n ehdotuksista kolmannessa pi-
larissa on kysymys tavoitteesta lisätä lä-
pinäkyvyyttä ja ennakoitavuutta vero-
asioihin. Näitä asioita koskevat rapor-
tit käsittelevät verosuunnittelun vai-
kutusten mittaamista, verosuunnitte-
lueinojen ennakkollista ilmoittamista,
siirtohinnoitteludokumentaatiota ja
maakoh-
taista raportointia sekä riidan-
ratkaisumekanismia. Verosuunnitte-
lun vaikutusten mittaaminen on hyvin
hankalaa, eikä tarkkoja lukuja ole mah-
dollista esittää. Kysymys on ns. aggres-
siivisen verosuunnittelun vaikutus-
ta. OECD:n ja EU:n toimien tarkoituk-

sena on nimenomaan tämän moraa-
lisesti tuomittavana pidettävän vero-
suunnittelun mahdollisuuksien raja-
minen. Sen vaikutusten mittaamis-
poh-
dinnat eivät aiheuta mitään lainsäädän-
tömuutoksia.

Verosuunnittelukeinojen ennako-
llista ilmoittamista koskevaa sääntelyä
on tällä hetkellä kuudessa OECD:n jä-
senvaltiossa. Raportissa keskustellaan
näiden sääntelyiden sisällöstä ja mer-
kityksestä. Jos velvoite ennakkollisesta
ilmoittamisesta säädettäisiin, tavoit-
teena olisi lähinnä yhtäältä antaa in-
formaatiota veroviranomaisille ja toi-
saalta pelottaa verovelvollisia pidät-
tymään kyseisen suunnittelukeinon
käyttämisestä.

Siirtohinnoitteludokumen- taatio ja maakoh- tainen raportointi

OECD:n raportissa ehdotetaan siirto-
hinnoitteludokumentaatioissa annet-
tävien tietojen määrän merkittävää li-
säämistä, jotta sen avulla voitaisiin pa-
remmin analysoida siirtohinnoittelun

vaikutuksia konsernin tulon muodot-
ukseen ja jakautumiseen. Samalla eh-
dotetaan ns. maakohtaista raportoin-
tia, joka koskee laajaa kansainvälistä
toimintaa harjoittavia konserneja. Tar-
koituksena on antaa verohallinnoille
tietoja, joiden perusteella ne pystyisi-
vät helpommin arvioimaan siirtohin-
noittelun oikeellisuutta ja vaikutuksia.

Suomessa verotusmenettelylain
muutosesitys, jossa esitetään em. rapor-
tin ehdotusten lisäämistä dokumentaa-
tion sisältövaatimuksiin ja maakohtais-
ta raportointia koskeviksi säännöksik-
si, on ollut lausuntokierroksella. Muu-
tokset tulisivat sovellettaviksi verovu-
desta 2017 alkaen.

Digitaalitalous ja monenkeskinen verosopimus

Perinteisillä verosäännöksillä on vaikea
operoida digitaalitalouden vero-ongel-
mien kanssa. OECD:n raportissa pohdi-
taan tähän liittyviä ongelmia ja mieti-
tään muun muassa kiinteän toimipai-
kan määritelmän muokkaamista sopi-
vammaksi, digitaalisille liiketoimille
määrättävää lähdeveroa ja ”equalisati-
on levy”-veroa, jolla tasattaisiin digita-
listen liiketoimintaa harjoittavan yrityk-
sen verotusta verrattuna perinteisesti
toimivan yrityksen verotukseen.

OECD:ssa on tunnistettu verosopi-
musten hidas muuttaminen mallive-
rosopimuksen ja sen ohjeiden muutos-
ten jälkeen. Sen vuoksi viimeisessä ra-
portissa pohditaan mahdollisuutta, jol-
la jäsenvaltiot ja muut halukkaat valtiot
voisivat solmia monenkeskisen veroso-
pimuksen, jolla muutettaisiin olemassa
olevien verosopimusten, jotka jäisivät
muutoin edelleen voimaan, tiettyjä mää-
räyksiä. Näin hankkeen tavoitteet olisi
mahdollista saavuttaa nopeammin. □



OTK, KTM **Markku Järvenoja** on Ernst & Youngin veropalveluiden executive director. Hänellä on yli 20 vuoden kokemus yritysverotukseen liittyvistä asiantuntijatehtävistä.

EROTUKSEN VIISARIT

Rohkea vero-ohjelma voisi viedä kasvu-uralle



Brittien valtiovarainministeriö julkaisi tä-
män vuoden maaliskuussa hallituksen vuo-
teen 2020 ja sen jälkeiseen aikaan tähtää-
vät yritysverolinjauksensa. Julkaisussa Bu-
siness tax road map todetaan investointien
tärkeys kasvulle ja tuottavuuden kehityk-
selle. Verolinjauksilla halutaan lisätä varmuutta ja ennakoit-
avuutta tulevista toimin-
nista.

Maaliskuun 2016 julkaisu on jat-
koa 2010-ohjelmalle, jonka tavoit-
teena oli kehittää verojärjestelmästä
G20-maiden kilpailukykyisin. Tavoit-
te rakentui viidelle peruseria-
teelle: verokannan alentaminen veropoh-
ja säilyttäen, jatkuvuuden ylläpitämi-
nen, veronmaksajille tasapuolinen ve-
roympäristö, nykyaikaiseen liiketoi-
mintaan sopeutuva verojärjestelmä
ja monimutkaisuuden välttäminen.
2010-ohjelmassa verokantaa alennet-
tiin 28 prosentista 20 prosenttiin, in-
vestointivarausta korotettiin, inno-
vaatio- ja yrittäjyytystukia lisättiin ja
uusien työpaikkojen luomista tuettiin verotuksen keinoin.
Toimenpiteet vaikuttavat onnistuneilta, kun tarkastellaan
Ison-Britannian taloudellista suoriutumista.

Britannialle on pitkään ollut tunnusomaista kaksipu-
luejärjestelmä. Pienten puolueiden kannatus on kuitenkin
noussut, ja poliittiset voimasuhteet muuttuvat. Poliittisista
muutospaineista huolimatta 2016-vero-ohjelma esittää roh-
keasti linjanvedot pitkälle tulevaisuuteen. Yritysverokanta
laskee edelleen 19 prosenttiin vuonna 2017, 18 prosenttiin
2020, ja sen jälkeen 17 prosenttiin. Sijoituksia listaamatto-
miin yrityksiin edistetään verokannustimilla. Suurten yri-
tysten ennakoverojen maksuaikataulua koskevaa kiristys-
tä, jonka piti tulla voimaan 2017, lykättiin sopeutumis-
syy-
lä muuttamalla vuodelle.

Meillä Suomessa veropolitiikka on joskus varsinaista kat-
kokävelyä. Poliittisen kentän eri laidoilla on hyvin erilaisia
näkemyksiä siitä, mitä ja miten pitää verottaa. Sotekin hei-
luttaa verorakenteita. Pehdytkö verovuosina 2013–2014

sovellettuun tutkimukseen ja tuotekehityksen verotukseen?
Yllättikö ETLAn tuore arviointi, jossa todettiin, että T&K-ve-
rotuki ei saavuttanut sille asetettuja tavoitteita? Lisäväh-
en-
nystä käytettiin selvästi odotettua vähemmän, eikä se koh-
dentunut toivotulla tavalla. ETLA toteaa arvioinnissaan, että
veropolitiikan tavoitteina on ollut koko ajan kasvun vauhdit-
taminen ja pärjääminen verokilpailussa, mutta eri toimien

tehokkuudesta on vallinnut erimielii-
syyttä. Millä meillä luodaan näkyvyyt-
tä tulevaisuuteen? Suomalainen vaa-
likausi on kovin lyhyt aika merkittä-
vien investointien suunnitteluun, val-
misteluun ja toteuttamiseen.

Verotuksen ennustettavuudesta
puhuttiin mediassa alkuvuonna myös
maakoh-
taisen veroraportoinnin yhte-
ydessä. Lisääntyvät verokiistat ja epä-
varmuus valtioiden välisestä tulonja-
osta nousivat konsulttien suulla yri-
tysmaailman uhkakuvaksi kiristyvän
veroraportoinnin seurauksena. Vero-
hallinnon pääjohtaja Pekka Ruuhonen
kommentoi keskustelua Twitterissä,

että virheiden voisi päivittäin kuvitella vähentyvän, kun
tieto lisääntyy. Isossa-Britanniassa verohallinto odottaa siir-
tohinnoittelun alueelle kohdennettujen henkilöresurssien
lisäyksen tuottavan 500 miljoonan punnan lisätulot neljäs-
sä vuodessa eli maaliskuuhun 2018 mennessä. Kansainvä-
liset verokiistat eivät ratkea kovin nopeasti ja sitovistakin
aikatauluista huolimatta jotkut valtiot osaavat hidastella
omissa prosesseissaan. Jos riitojen ratkaisumekanismi toi-
mii tehokkaasti ja oikea-aikaisesti valtioiden välillä, yrityk-
sen huolet mahdollisesti syntyvistä kiistoista varmasti vä-
henevät olennaisesti. Paras toimintaympäristö yrityksille
syntyy valtioiden pitkäjänteisistä ja avoimesti kommu-
nikoidusta veropolitiikasta, kansallisen lainsäädännön laa-
dusta, verohallintojen ennustettavasta ja ohjaavasta toimin-
nasta ja oikeuslaitosten toimintaedellytysten turvaamisesta.
Kukaan ei taida olla eri mieltä. □

OUTI UKKOLA

Uudistuneen kirjanpitolain verovaikutukset

Kirjanpidon ja verotuksen välisen suhteen kannalta kirjanpitolain muutoksiin sisältyy kolme keskeistä säännöstä; sijoituskiinteistöt, rahoitusleasing ja pääomalaina. Niiden kirjanpidolliseen käsittelyyn on verotuksessa jouduttu ottamaan kantaa jo aikaisemmin.

TIMO TORKKEL

Kirjanpitolakia muutettiin vuodenvaihteessa 2015/2016. Muutosten taustalla oli EU:n uuden tilinpäätösdirektiivin (2013/34/EU) vaatimukset ja kirjanpitolain kansalliset uudistamistarpeet. Kirjanpitolain ja verotuksen välisen suhteen kannalta kirjanpitolain muutoksiin sisältyy kolme keskeistä säännöstä, joiden verotuksellisia liittyviä on arvioitava.

Sijoituskiinteistöt käypään arvoon

Kirjanpitolaki ei ole mahdollistanut sijoituskiinteistöjen arvostamista käypään arvoon. Lakimuutoksen myötä tämä tuli mahdolliseksi. Kirjanpitolain 5:2b:ssä säädetään sijoituskiinteistön merkitsemisestä käypään arvoon.

Lainkohdan mukaan kirjanpitovelvolinen saa merkitä sijoituskiinteistönsä käypään arvoon. Tällaisessa merkitsemisessä ja esittämisessä tilinpäätöksessä noudatetaan IAS-asetuksella hyväksyttyjä tilinpäätösstandardeja sekä 5:2a:n 2 ja 3 momentin säännöksiä käyvän arvon rahastosta.

Sijoituskiinteistöjen merkitseminen oli esillä lainvalmistelussa. IAS-säätelytyöryhmän loppuraportissa (KTM 9/2003, s. 47–48) selostettiin IAS 40 -standardin ja verotuksen säätelyä, ja Valtiovarainministeriön Verotus, tilinpäätös ja yhtiöoikeus -työryhmän muistiossa (VM 4/2006, s. 76–80) katsottiin, että sijoituskiinteistöjen käypään arvoon arvostamisesta aiheutuvia, kirjanpitoon merkittyjä realisoitumattomia arvonnousuja ei tulisi katsoa veronalaiseksi tuloksi eikä realisoitumattomia →



arvonalentumisia vähennyskelpoiseksi menoksi.

Elinkeinotuloverotuksen keskeiset teoreettiset lähtökohdat ovat suoriteperuste ja meno tulon kohdalle -periaate (realisointiperiaate). Realisointiperiaatteen vuoksi sijoituskiinteistöjen arvostaminen ei käsitteellisesti sisälly elinkeinotuloverotuksen tulokäsittään piiriin. Kun asiasta ei muutoinkaan ole toisin säädetty, sijoituskiinteistöjen arvostamisesta käypään arvoon johtuvaa tuloa tai menoa ei huomioida elinkeinotulon verotuksessa.

Rahoitusleasingsopimukset

Vuoden 1997 kirjanpitolain 6:18 (1336/1997) mahdollisti konsernitilinpäätöksessä, että vuokralle antaja sai merkitä hyödykkeen konsernitilinpäätökseensä siten kuin se merkitsäisiin myytyinä ja vuokralle ottaja siten kuin se merkittäisiin ostettuna. Vuoden 2004 kirjanpitolain muutoksessa (1304/2004) kyseinen lainkohta kumottiin (HE 126/2004 vp, s. 25). Lisäksi kirjanpitolautakunnan lausunnossa 1775/2006 todettiin, että sisällepainotteisuuden periaatteen nojalla ei ollut mahdollista merkitä rahoitusleasingsopimusta sen taloudellisen si-

sällön mukaisesti, kun tällainen merkitseminen oli nimenomaisesti estetty lain pakottavissa kirjaussäännöissä ja lain esitöissä.

Kirjanpitolain muutos on nyt muuttanut rahoitusleasingsopimusten kirjaamista. Lain 5:5b:n mukaan, jos kirjanpitovelvollinen on tehnyt vuokrasopimuksen, jonka kohteena olevaan hyödykkeeseen perustuvat riskit ja edut siirtyvät olennaisilta osin vuokralle ottajalle sopimuskauden alkaessa, saa vuokralle antaja merkitä hyödykkeen tilinpäätökseensä siten kuin se olisi myyty ja vuokralle ottaja siten kuin se olisi ostettu. Jos kirjanpitovelvollinen ottaa tämän merkintätavan käyttöönsä, sitä tulee soveltaa kaikkiin sopimuksiin. Merkitsemisessä ja esittämisessä tilinpäätöksessä noudatetaan IAS-asetuksella hyväksyttyjä tilinpäätösstandardeja.

Sale and leaseback -järjestelyä koskeva KVL:n päätös

Elinkeinotulon verotuksessa on omaksuttu liberaali vuokrasopimusten käsitteily. Viimeaikaisesta oikeuskäytännöstä voidaan mainita KVL 25/2013 (KHO 2014 T 1443 ei muutosta):

A Oy aikoi hankkia lisärahoitusta ns. sale and leaseback -järjestelyn avulla. A Oy myi omistamansa kiinteistöosakeyhtiön osakkeet rahoittajalle. Kaupan yhteydessä sovittiin, että A Oy vuokraa kiinteistöosakeyhtiön tilat omaan käyttöönsä kymmenen vuoden ajaksi. Sopimuksen mukaan A Oy:llä oli oikeus lunastaa kiinteistöosakeyhtiön osakkeet takaisin itselleen aikaisintaan kolmen vuoden kuluttua ja velvollisuus lunastaa osakkeet vuokrasopimuksen päättyessä kymmenen vuoden kuluttua.

Kiinteistöosakeyhtiön osakkeiden luovutus oli A Oy:n verotuksessa veronalainen luovutus. Kiinteistöosakeyhtiön tilojen käyttöoikeudesta maksettavat leasingvuokrat olivat A Oy:n verotuksessa vähennyskelpoisia vuokramenoja. Lea-

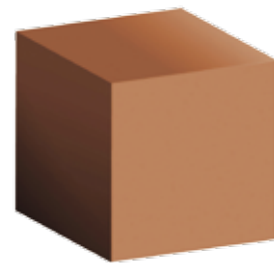
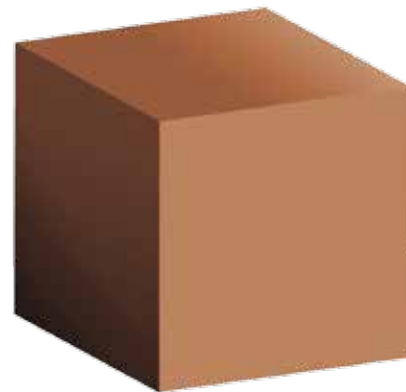
singmaksut eivät ole elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 18 a §:ssä tarkoitettuja suorituksia, joten niihin ei tulut soveltaa mainittua säännöstä. Leasingvuokrasuorituksilla ei näin ollen ollut vaikutusta A Oy:n elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 18 a §:ssä tarkoitettujen nettokorkomenojen vähennyskelpoisuuteen verovuosina 2014 ja 2015.

Jos mainittua järjestelyä tarkastellaan IAS 17 -standardin ja KPL 5:5b:n valossa, kyse ei ollut kaupasta ja takaisinvuokrauksesta vaan rahoitusjärjestelystä. Verotuksessa asiaa arvioitiin toisin ja katsottiin, että kyse oli kaupasta ja takaisinvuokrauksesta. Tulkin-ta omaksuttiin, vaikka kyse oli takaisinostovelvollisuudesta eikä takaisinosto-oikeudesta.

Kirjanpidossa takaisinostovelvollisuuden on tavattu merkitsevän, että kyse on rahoitusjärjestelystä. Ja mikäli kyseessä olisi takaisinosto-oikeus, kirjanpidossa tavataan tarkastella takaisinosto-oikeuden toteuttamisen todennäköisyyttä. Jos on ilmeistä, että takaisinosto-oikeutta käytetään, kyse on rahoitusjärjestelystä. Ainoastaan tilanteessa, jossa takaisinosto-oikeuden toteutuminen ei ole todennäköistä, kyse on kaupasta ja takaisinvuokrauksesta.

Verotuksen ja kirjanpidon tulkintojen mahdollinen ero nostaa esille kysymyksen verotuksen kirjanpitosidonaisuudesta (EVL 54 §). Kysymys on siitä, voiko hyödykkeen verotuksellinen omistaja vähentää poistot, vaikka vastaavaa poistoa ei ole kirjanpidossa vähennetty.

Valtiovarainministeriön Verotus, tilinpäätös ja yhtiöoikeus -työryhmän muistiossa on katsottu, että poistojen vähentäminen ei olisi mahdollista (s. 108). Työryhmän muistiossa omaksuttu kanta ei kuitenkaan ole perusteltu. On syytä omaksua EVL 54 §:n joustava tulkinta ja katsoa, että hyödykkeen verotuksellisella omistajalla on oikeus



vähentää poisto. Tätä voidaan perustella sillä, että kun hyödyke on kirjanpidollisesti katsottu myydyin, hyödyke on tullut kirjanpidon myyntikirjausten myötä jo välittömästi kokonaisuudessaan, poistetuksi.

Pääomalainan merkitseminen taseeseen

Kirjanpitolakiin ei ole sisällynyt säännöstä pääomalainojen merkitsemisestä. Kirjanpitoikäytännössä pääomalainaa on pidetty velkana eikä sitä ole luettu omaan pääomaan (KILA: Konsernitilinpäätöksen laatiminen. Yleisohje 07.11.2006, kohta 6.2.3.).

Kirjanpitolain uudistuksen myötä tilanne on muuttunut. Lain 5:5c:n mukaan omaan pääomaan saadaan merkitä erilliseksi eräksi sellainen pääomalaina, jota osakeyhtiö tai osuuskunta pitää ehdoiltaan oman pääoman luonteisena siten kuin IAS-asetuksella hyväksytyissä tilinpäätösstandardeissa omaan pääomaan luettavilta arvapapereilta edellytetään. Muussa tapauksessa tällainen laina merkitään vieraaseen pääomaan.

Oikeuskäytännössä on vakiintuneesti katsottu, että pääomalaina on vierasta pääomaa. Oikeuskäytännöstä voidaan viitata esimerkiksi seuraaviin päätöksiin:

– KHO 1995 T 3932: *Vaihtovelkakirjalaina, jonka ehdot vastasivat pääomallinaa ja joka oli nimetty pääomallinaksi*
– KHO 1995 T 3933: *Kansainvälisille pääomamarkkinoille liikkeeseen laskettava debentuurilaina, joka ehdoiltaan vastasi pääomallinaa.*

Verotuskäytännössä on otettu kantaa myös ns. hybridi-instrumentteihin. Hybridi-instrumenteilla voidaan tarkoittaa KPL 5:5c:ssä tarkoitettua oman pääoman luonteista erää. Verotuskäytännössä on KVL:n ratkaisussa 57/2009 päädytty seuraavaan:

A Oy aikoi laskea liikkeeseen eräpäivättömän joukkovelkakirjalainan vahvistaakseen yhtiön pääomarakennetta. Liikkeeseenlaskijalla oli kuitenkin oikeus lunastaa laina takaisin tietyn ajan kuluttua liikkeeseenlaskupäivästä. Joukkovelkakirjalainoja tarjottiin merkittäväksi institutionaalisille sijoittajille ja yksityishenkilöille. Joukkovelkakirjalainan ehtojen mukaan merkitsijöille ei muodostunut mitään oikeuksia yhtiöön eikä velkakirja ollut vaihdettavissa yhtiön osakkeisiin. Velalle maksettava markkinaehtoinen korko oli kiinteä vuosikorko lainan pääomalle. Velkakirjan ehtojen mukaan liikkeeseenlaskijalla oli oikeus siirtää kertyneen koron maksamista. A Oy:n joukkovelkakirjalainalle maksama korko kat-

sottiin EVL 18.1 §:n 2 kohdassa tarkoitetuksi vähennyskelpoiseksi koroksi. Korko oli EVL 23 §:n mukaan sen verovuoden kulu, jolta se suoritettiin.

Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisussa katsottiin, että lainan korko oli verotuksessa vähennyskelpoista. Ennakkoratkaisu on kirjanpitolain muutosta edeltävältä ajalta. Sittenmin on muutettu ainoastaan kirjanpitolain sääntelyä ja verolain sääntely on säilynyt ennallaan. Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu vastaa edelleen nykyistä oikeustilaa. Kirjanpitolain 5:5c:n mukaisesti omaan pääomaan merkitty pääomalaina on verotuksessa vierasta pääomaa ja siitä maksettu korvaus korkoa. □



KTT, **Timo Torkkel** toimii Senior Tax Partnerina Oy KPMG Ab:ssa.

IFRS 16

IFRS 16

tuo vuokrasopimukset taseeseen vuonna 2019

Uusi IFRS 16 luo vuokrasopimusten käsittelyyn yhtenäisen mallin, johon kätkeytyy kuitenkin lukuisia soveltamishaasteita – teoreettisesti yksinkertainen asia on käytännön vaikutuksiltaan hyvin monimuotoinen. Tasekäsittelyn muuttuessa yritysten on mietittävä investointiensä rahoituspäätökset uusin periaattein.

ELINA PEILL



International Accounting Standards Board, IASB, julkaisi 13.1.2016 uuden vuokrasopimusstandardin, joka luo yhte-näisen mallin kaikkien vuok-rasopimusten tunnistamiseen ja kä-sittelyyn sekä vuokralle ottajien että vuokralle antajien IFRS-tilinpäätök-sissä. IFRS 16, Vuokrasopimukset, korvaa IAS 17 -standardin sekä kaik-ki siihen liittyvät tulkinnat. Standar-di tulee voimaan vuoden 2019 alusta lukien.

Yksinkertainen malli tuo lukuisia soveltamishaasteita

Vuokralle ottajat tulevat kirjaa-maan kaikki vuokrasopimuksensa

taseeseen käyttöoikeuteen perustu-van mallin mukaisesti. Vuokrattuja omaisuuseriä käsitellään vuokrakau-den aikana samoin periaattein kuin omistettujakin ja vuokramaksujen nykyarvoon perustuva velka lyhenee sitä mukaa kuin vuokria maksetaan. Tämän yksinkertaisen mallin taustal-le kätkeytyy kuitenkin lukuisia käy-tännön soveltamisen kannalta haas-tavia kysymyksiä:

- Miten vuokrasopimukset erotetaan palvelusopimuksista?
- Mikä on vuokrakausi?
- Mitä ovat vuokrat?
- Miten olennaisuus huomioidaan kirjauksissa?

Ratkottavia kysymyksiä on toki enem-mänkin. Vuokralle antajan problema-tiikka kytkeytyy vahvasti samoihin kysymyksiin. Vaikka vuokralle anta-jat edelleen jakavat vuokrasopimuk-set rahoitusleasingiin ja operatiivisiin vuokrasopimuksiin sopimusten luon-teen perusteella, saattaa niidenkin las-kenta käytännössä muuttua. Huomio kiinnittyy nyt aiempaan verrattuna erilaisiin kysymyksiin ja lisääntyvä so-veltaminen muokkaa käytäntöä.

Vuokrasopimus vai palvelusopimus?

Vuokrasopimukset erotetaan jatkos-a palvelusopimuksista määräysval-taan perustuvaa mallia soveltaen. Kun järjestelyyn sisältyy yksilöity omaisuuserä, joka on asiakkaan mää-räysvallassa, on kyseessä vuokrasopi-mus. Omaisuuserän yksilöintiin liit-tyy kysymys sen korvaamisoikeuden vaikutuksesta.

Esimerkissä 1. kuvatussa tilantees-sa arvioinnin kannalta olennaista on se, että palveluntarjoaja voi hyötyä ta-loudellisesti monitoimilaitteen korvaa-misesta toisella. Tällöin palvelun osta-jalla ei ole oikeutta käyttää yksilöityä omaisuuserää eikä vuokrasopimuksen määritelmä täyty. Johtopäätös ei kui-tenkaan ole mustavalkoinen ja sekä vuokralle ottaja että vuokralle antaja joutuvat tahoillaan käyttämään harkin-taa tulkintansa määrittelyssä.

Haastavaa vuokrasopimuksen mää-rittelyssä on myös sen arviointi, milloin omaisuuserä on asiakkaan määräysval-lassa (katso kuvio s. 35). Jos solmittu so-pimus on hyvin yksityiskohtainen sen

suhteen, miten omaisuuserää missäkin tilanteessa käytetään, jää sopimuskau-delle tehtäväksi hyvin vähän päätök-siä, joiden perusteella määräysvaltaa voidaan arvioida. Tällöin joudutaan miettimään, mihin sopimuksen yksi-tyiskohdat perustuvat – kenen kynäs-tä suunnitelmat ovat tulleet? Jos suun-nitelmat ovat asiakkaan laatimia, täy-tyy sopimuskaudella toimittajan teh-tävänä olla merkittäviä päätöksiä, jot-ta määräysvallan voitaisiin katsoa py-syvän toimittajalla – ja järjestelyn jää-vän palvelusopimukseksi.

Mikä on vuokrakausi?

Suomessa vuokrakauden arviointiin liittyy erityiskysymys toistaiseksi voi-massaolevien sopimusten arvioinnista. Vuokrakausi on sopimuksen sitova kausi sekä mahdollisiin optioihin pe-rustuvat jatkokaudet. Toistaiseksi voi-massaolevassa sopimuksessa jatko-kauden käyttämistä arvioidaan peri-aatteessa joka hetki.

Jatko-optiot tulee ottaa huomioon vuokrakauden määrittelyssä vain, jos niiden käyttämiseen liittyy taloudel-lista hyötyä kuten esimerkissä mai-nittu investointien käyttöiän hyö-dyntäminen. Jatko-option käyttämi-

sen tulee olla kohtuullisen varmaa, jotta se lasketaan mukaan vuokrakau-teen – tai vähennetään siitä, jos ky-seessä on oikeus päättää sopimus en-nenaikaisesti.

Vuokrakauden arviointi on erityi-sen tärkeää myös siksi, että standardi si-sältää poikkeuksen lyhytaikaisiin, alle 12 kuukauden vuokrasopimuksiin liit-tyen. Lyhytaikaisia vuokrasopimuksia ei ole tarpeen kirjata taseeseen vaan ne voidaan käsitellä samaan tapaan kuin operatiiviset vuokrasopimukset tällä hetkellä – liitetiedoissa tästä kuiten-kin kertoen.

Mitä ovat vuokrat?

Vuokrasopimukset ovat harvoin täy-sin riisuttuja muista samassa yhtey-dessä tarjottavista palveluista. Maksui-hin saattaa sisältyä esimerkiksi toimis-totilojen kohdalla maksuja vastaanot-to-, turvallisuus- tai siistimispalveluis-ta. Näitä palvelukomponentteja ja sitä kautta niiden osuutta maksettavista maksuista ei tulisi huomioida vuokra-sopimusta kirjattaessa.

Palvelusopimusten osuus tulee kä-sitellä erillään vuokrasopimuksesta. Palvelulle kohdistettava osuus mak-suista ei välttämättä ole laskun eritte-



ESIMERKKI 1

Omaisuuserän yksilöinti

Yhtiö on solminut palveluntarjoajan kanssa sopimuksen monitoimi-laitteesta, joka toimitetaan yhtiön tiloihin. Sopimuksessa määritel-lään laitteelta vaadittavat toiminnot sekä vasteajat huoltopyyntöi-hin, jotka laite lähettää automaattisesti vikatilanteessa. Laitteen rik-koutuessa palveluntarjoaja voi joko korjata laitteen tai vaihtaa sen uu-teen. Palveluntarjoajalla on muulloinkin oikeus korvata laite toisella oman harkintansa mukaan. Sopimuksen kesto on 5 vuotta ja onkin to-dennäköistä, että palveluntarjoaja käyttää korvausoikeuttaan pitääk-seen korjauskustannukset kohtuullisina koko sopimuskauden ajan. Tästä seuraa, että kyseessä ei todennäköisesti ole vuokrasopimus.

ESIMERKKI 2

Vuokrakausi

Yhtiö vuokraa tuotantotilat toistaiseksi voimassaolevalla sopimuk-sella, jossa on 3 kuukauden irtisanomisaika. Yhtiö tarvitsee tuotan-toprosessissaan ns. puhdastilat ja rakentaa omalla kustannuksellaan tuotantotiloihin tätä varten tarvittavat lisäjärjestelyt. Investointi pois-tetaan 10 vuodessa. Tämä poistoaika indikoi, että yhtiö tulee käyttä-mään tuotantotiloja pidempään kuin 3 kuukautta. Johdon arvio tuo-tantotilan vuokrakauden pituudesta onkin todennäköisesti lähempä-nä mainittua poistoaikaa kuin irtisanomisaikaa.

lyssä mainittu summa vaan se määritetään kunkin sopimuksen osan suhteellisen erillishinnan perusteella. Eli käytännössä huomioiden se hinta, jonka vuokralle antaja tai palveluntarjoaja muussa tilanteessa veloittaisi samasta palvelusta.

Jos vuokrat on sidottu johonkin indeksiin tai muuhun muuttujaan kuten korkoon, ei vuokralle ottajan ole tarpeen lähteä kokonaisvuokria määrittäessään arvioimaan näiden muuttujien kehitystä. Vuokrat määritetään vuokrasopimuksen alkuhetkellä tiedossa olevien arvojen perusteella ja niissä myöhemmin tapahtuvat muutokset kirjataan suoraan tuloslaskelmaan muuttuvina vuokrina.

Miten olennaisuus huomioidaan kirjauksissa?

Edellä on useita kertoja mainittu tarkinta ja arviointi. Näiden toteuttaminen ja dokumentointi on keskeistä uuden standardin soveltamisessa. Tähän pohdintaan IASB on tarttunut sallimalla poikkeuksia standardin sovelta-

miseen mm. lyhytaikaisten sopimusten ja pienten vuokrakohteiden osalta. Samoin yhtiöillä on oikeus olla erottamatta sopimuksista palvelukomponentteja. Valinta on tehtävä omaisuuseräluokittain, mutta epäolennaisien sopimusten osien kohdalla tästäkin voi poiketa.

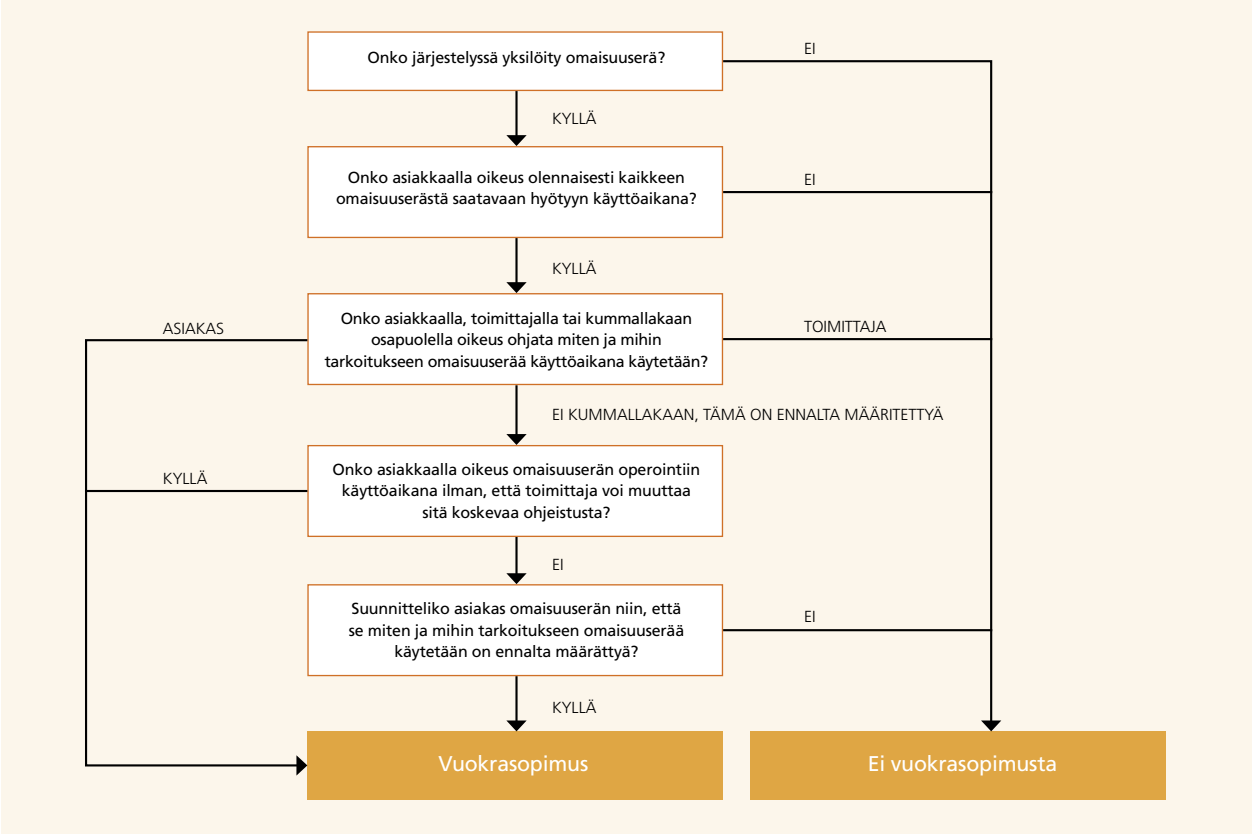
IFRS-standardien taustalla on aina periaate, jonka mukaan epäolennaisia asioita ei ole tarpeen erikseen käsitellä tai esittää. Yhtiöiden ei siis tarvitsisi käydä läpi pieniä sopimuksiaan tai sopimusten epäolennaisia yksityiskohtia eikä käsitellä näitä tilinpäätöksen liitetiedoissakaan. Liitetietojen tulee kuitenkin antaa perusta sen arvioimiseen, millainen vaikutus vuokrasopimuksilla on vuokralle ottajan taloudelliseen asemaan, tulokseen ja rahavirtoihin. On hyvin tapauskohtaista, miten tämä tavoite saavutetaan. Selvää on kuitenkin, että tavoitteeseen eivät riitä ympäripyöreät lauseet, jotka toistuvat samanlaisina eri yhtiöiden tilinpäätöksissä.

Kysymyksistä ensimmäiseen vastattava vuonna 2016

Ilman vuokrasopimuksen määritelmän konkreettista sanoitusta on standardin käyttöönottoa mahdotonta viedä ensiaskelia pidemmälle. Sijoittajien on myös pystyttävä ennakoimaan, miten uuden standardin käyttöönotto tulee vaikuttamaan yhtiön tilinpäätökseen. Tällöin he useimmiten kääntyvät yhtiön vastuuliitetiedon puoleen ja laskevat siellä kerrottujen vuokraveloitteiden perusteella yhtiön taseeseen pian siirtyvän velan.

Ovatko liitetiedot täydelliset? Sisältävätkö ne kaikki IFRS 16:nkin mukaiset vuokrasopimukset? Tämä kysymys on syytä selvittää jo ennen vuoden 2016 tilinpäätöksen valmistumista.

Standardin käyttöönotto tulee vaatimaan useimmissa yrityksissä muutoksia IT-järjestelmiin sekä sisäisiin prosesseihin ja kontrolleihin. Vuokrasopimuksia on helposti niin runsaasti, ettei tiedon keräämiseen ja käsittelyyn tarvittavaa työmäärää ole syytä väheksyä – vaikka käyttöönottoon on vielä muu-



Vuokrasopimukset erotetaan palvelusopimuksista määräysvaltaan perustuvaa mallia soveltaen.

tama vuosi aikaa, ja nyt solmittavat palvelusopimukset jäävät standardin soveltamisalan ulkopuolelle. Standardin soveltamisen laajuudesta on oltava parempi selvyys ennen kuin IT-hankinnassa edetään pidemmälle.

Uudistus vaikuttaa myös rahoittajiin

Kuinka usein olette kuulleet sanottavan, että kirjanpitoikäsiittely ei vaikuta tai sen ei ainakaan tulisi vaikuttaa liiketoimintaan? Uuden vuokrasopimusstandardin myötä näin kuitenkin väistämättä käy. Tasekäsiittelyn muuttuminen pakottaa yritykset miettimään investointien rahoituspäätöksensä uusin periaattein ja riippuen mm. kannustinjärjestelmien mittareista ne voivat päättyä erilaisin lopputuloksiin.

Vaikka rahan välitön hinta ei muuttuisikaan, voi palvelukonseptien erois-

ta aiheutua yhtiöille välillisiä kustannuksia niin, että aiemmin halvimmalta vaikuttanut ratkaisu ei enää olekaan kustannustehokkain valinta. Kokonaisvaltaisemman hallinnointipalvelun (kirjanpito vaikutuksetkin kattaen) tarjoava rahoittaja voikin olla houkuttelevampi yhteistyökumppani.

Vuokravelojen kirjaaminen taseeseen voi myös vaikuttaa rahoittajien arvioon yhtiöiden taloudellisesta asemasta (joko huonompaan tai parempaan suuntaan riippuen lähinnä vuokrakausien pituuksista ja sitä kautta kirjattavien velkojen suuruudesta). Uudistuksen tulisi lisätä läpinäkyvyyttä, mistä on seurauksensa.

Pyrkimys lyhytaikaisempiin sopimuksiin nostaisi rahoittajan näkökulmasta lisääntyvän epävarmuuden myötä myös rahan hintaa. Yhtiöiden eteen saattaakin tulla valinta eri rahoitusjär-

jestelyjen välillä – edullisempi vuokra rahoitus saattaa merkitä kovenanttiehtojen myötä kalliimpia yleisempiä lainaehtoja.

Tämä uudistus koskettaa kaikkia IFRS-tilinpäätösten kanssa työskenteleviä. Uskomme, että standardin käyttöönoton aikana ymmärryksemme IASB:n standardin säätämiseen käyttämä pitkää aikaa kohtaan lisääntyy – teoreettisesti yksinkertainen asia on käytännön vaikutuksiltaan hyvin monimuotoinen. □



KTL **Elina Peill** toimii IFRS-asiantuntijana Deloitte & Touche Oy:n Accounting Advisory Services -yksikössä.

Säätiölain herättämiä tulkinta- ja soveltamiskysymyksiä

Uudistetuista pykälistä merkittävimmät ovat osoittautumassa toimiviksi. Kysymyksiä ovat herättäneet hallintoneuvoston ja toimitusjohtaja-toimielimen tarpeellisuus ja lukuisat tulkinnanvaraisuudet lähipiirisääntelyssä.

MIKKO REINIKAINEN, MILLA KOKKO-LEHTINEN, TIMO ETELÄMÄKI, SATU SCHMIDT

Kauan valmisteltu ja vielä pidempään odotettu uusi säätiölaki (487/2015) tuli voimaan 1.12.2015. Laki annettiin jo 24.4.2015, joten tätä kirjoitettaessa maaliskuussa 2016 on uuteen säätiölakiin ehditty tutustua jo lähes vuoden ajan.

Tässä artikkelissa käsitellään lain olennaisimpia muutoksia tuoreimman soveltamiskäytännön näkökulmasta. Syksyllä 2016 julkaistavassa artikkelin jatko-osassa tehdään laajempi katsaus uuden lain soveltamiseen säätiöissä.

Sijoitustoiminta – suunnitelmallisuuden vaatimus

Sijoitusomaisuudella tarkoitetaan säätiön omistuksessa olevia sellaisia omaisuuksia, joiden tuotoilla sää-

tiö rahoittaa varsinaista toimintaansa (tarkoituksen toteuttaminen). Sijoitustoiminta on osa varainhankintaa, jota koskee suunnitelmallisuuden vaatimus. ”Suunnitelmallisuus” on uusi käsite säätiölaissa, mutta sitä ei kuitenkaan ole laissa määritelty. Säätiön hallitus vastaa siitä, että sijoitustoiminta on suunnitelmallisesti järjestetty.

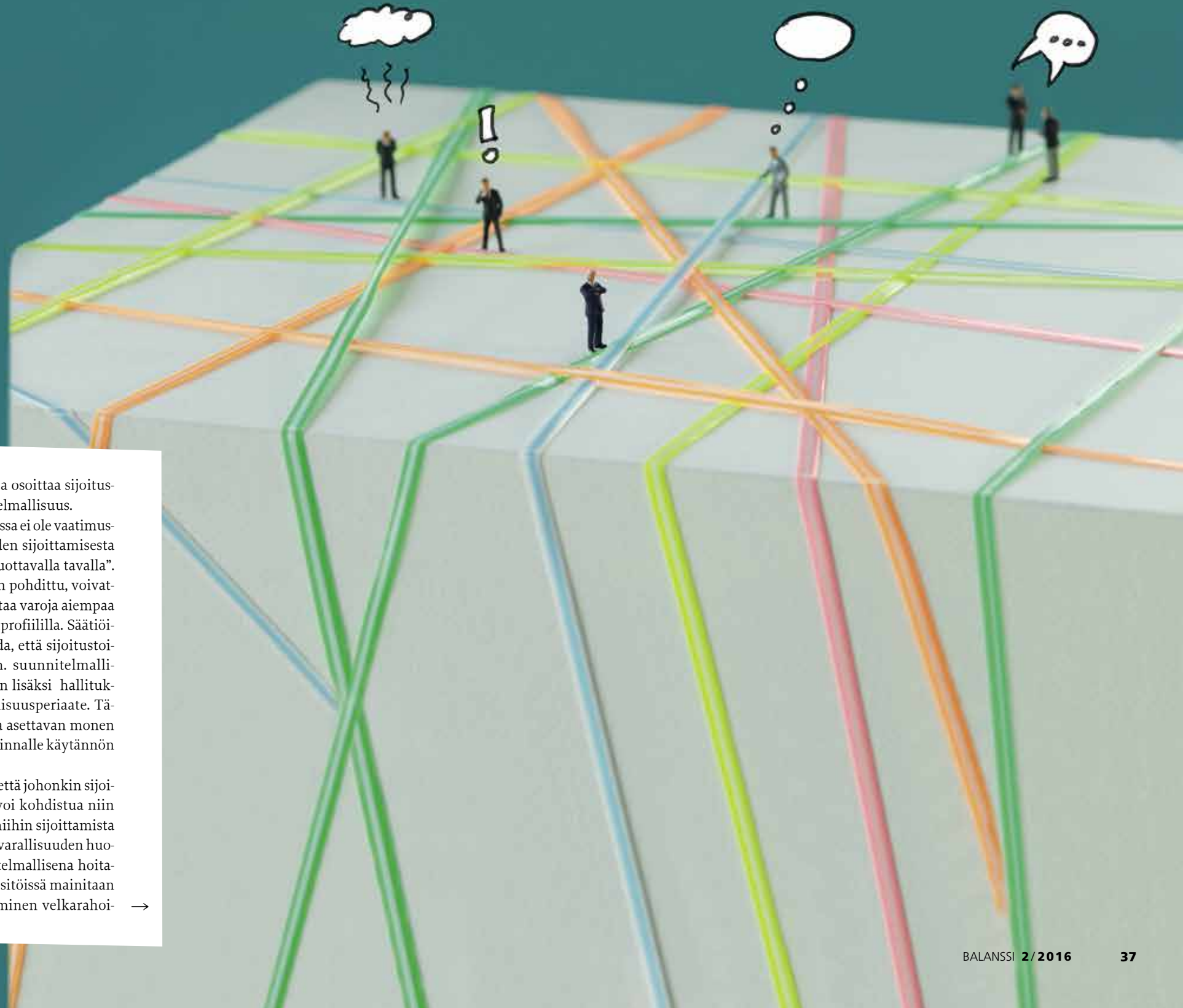
Käytännössä tämä voi tarkoittaa esimerkiksi sitä, että säätiön hallitus hyväksyy sijoitustoiminnan yleiset periaatteet, jotka dokumentoidaan ja kommunikoidaan sijoitustoimintaa hoitaville (esimerkiksi salkunhoitajalle). Hallituksen tulee pystyä osoittamaan sijoitustoiminnan suunnitelmallisuus ainakin säätiön tilintarkastajalle sekä tarvittaessa valvojalle (rekisteriviranomaiselle). Vaikka säätiölaissa ei ole vaatimusta kirjallisen sijoitussuunnitelman laatimisesta, monelle säätiölle

se voi olla paras tapa osoittaa sijoitustoiminnan suunnitelmallisuus.

Uudessa säätiölaissa ei ole vaatimusta sijoitusomaisuuden sijoittamisesta ”varmalla ja tuloa tuottavalla tavalla”. Useissa säätiöissä on pohdittu, voivatko säätiöt nyt sijoittaa varoja aiempaa korkeammalla riskiprofiililla. Säätiöiden tulee huomioda, että sijoitustoimintaan liittyy em. suunnitelmallisuuden vaatimuksen lisäksi hallituksen yleinen huolellisuusperiaate. Tämän voidaan katsoa asettavan monen säätiön sijoitustoiminnalle käytännön rajoituksia.

On mahdollista, että johonkin sijoitusinstrumenttiin voi kohdistua niin suuria riskejä, että niihin sijoittamista ei voida pitää säätiövarallisuuden huolellisena ja suunnitelmallisena hoitamisena. Säätiölain esitöissä mainitaan myös, että sijoittaminen velkarahoi-

→



tuksella voi nostaa sijoitustoiminnan riskejä sellaisella tasolle, jota ei voida pitää huolellisena varainhoitona.

Sijoitustoiminta verotuskäytännön valossa

Mikäli säätiön sijoitusstrategiaa muutetaan, on tärkeää selvittää muutoksen mahdollinen vaikutus sijoitustoiminnasta saatujen tulojen verotukseen sekä säätiön yleishyödyllisyystatukseen. Verotuksessa säätiön (yleishyödyllisen yhteisön) sijoitustoiminnasta saatuja tuloja on lähtökohtaisesti pidetty säätiön henkilökohtaisina tuloina, jotka ovat sille verovapaata tuloa (poikkeuksena kiinteistön tuottama tulo). Mahdotonta ei kuitenkaan ole, että sijoitustoimintaa pidetään säätiön elinkeinotoimintana, jolloin tulo on yhteisön veronalaista tuloa.

Arviointi tehdään tapauskohtaisena kokonaisarviointina elinkeinotoiminnan yleisten tunnusmerkkien perusteella. Verotuskäytännössä elinkeinotoiminnan tunnusmerkeinä on muun muassa pidetty voiton tavoittelua, toiminnan itsenäisyyttä ja suunnitelmallisuutta sekä toiminnan jatkuvuutta. Erityisesti sijoitustoiminnan kannalta tärkeitä kriteerejä voivat olla velkarahoituksen merkittävä määrä, sijoitustoiminnan spekulatiivisuus, suuri riski ja sijoitustoiminnan harjoittamista varten palkattu henkilökunta¹.

Toisaalta laaja ja euromääräisesti suuri sijoitustoiminta ei itsessään aiheuta toiminnan katsomista verotuksessa elinkeinotoiminnaksi. Sijoitustoimintaan ei liity arvonlisäverovelvollisuutta, koska sijoitustoiminta on vapautettu arvonlisäverosta.

Lähipiirisääntelystä paljon tulkintakysymyksiä

Uuteen säätiölakiin sisältyy kokonaan uusi ja ennennäkemättömän laaja lähipiirin määritelmä verrattuna mihin tahansa suomalaiseen aiempaan sään-

telyyn. Myös lähipiiri-käsitteen soveltamisala on laaja: lähipiirisuhde tulee ottaa huomioon hallituksen jäsenen esteellisyyttä koskevassa päätöksenteossa, säätiön varojen luovuttamista koskevissa määräyksissä sekä ennen kaikkea lähipiiritoimien seurannassa ja raportoinnissa.

Säätiölain mukaan säätiön tarkoituksena ei voi olla taloudellisen edun tuottaminen lähipiiriin kuuluvalle. On kuitenkin hyvä muistaa, että lähipiiritoimet eivät ole kiellettyjä, jos ne ovat perusteltavissa säätiön tarkoituksen ja toimintamuotojen kautta. Lisäksi lähipiiritoimet suppean lähipiirin kanssa tulee raportoida toimintakertomuksessa.

Säätiölain lähipiiriä koskevat määräykset ovat odotetusti herättäneet useita kysymyksiä säätiöissä. Tulkintaa apua säätiöille tarjoavat mm. kirjanpitolautakunnan marraskuussa 2015 antama omaehtoinen lausunto sekä Säätiöiden ja rahastojen neuvottelukunnan uudistettu Säätiön hyvä hallinto-opas. Silti monia tulkintakysymyksiä on edelleen auki säätiöiden lähipiiriä koskevassa sääntelyssä.

Lähipiiriohjeet ja -tapahtumat

Lähipiiriohjeiden laadinnassa ja lähipiiritapahtumien raportoinnissa useille säätiöille lähtökohtana on ollut edellä mainitussa Säätiön hyvä hallinto-oppaassa esitetyt lähipiiriohjeen sisältöä kuvaavat ohjeet sekä lähipiiriraportointia koskeva mallitaulukko. Lisäksi useat säätiöt ovat hyödyntäneet kirjanpitolautakunnan omaehtoista lausuntoa, jossa on säätiölain säännöksiä tarkempia ohjeistuksia lähipiiritapahtumien raportoinnista.

Kirjanpitolautakunnan lausunnon mukaan toimintakertomuksessa on suositeltavaa antaa yleiskuvaus niistä periaatteista, joita säätiö noudattaa mahdollisissa lähipiiritapahtumissa. Lähipiiritapahtumista vaaditut tiedot (lähipiirisuhteen luonne, kuvaus toimesta tai taloudellisesta edusta ja toimen tai taloudellisen edun raha-arvo) voidaan an-

taa jaoteltuina säätiölain 1 luvun 8 §:n kunkin kohdan tarkoittamien lähipiiriin kuuluvien yhteenlaskettuihin kokonaan tai osittain vastikkeettomiin etuihin ja muihin taloudellisiin toimiin.

Säätiölain sisältämät määräykset lähipiiritapahtumien raportointitavasta mahdollistavat siten niiden raportoinnin jaotteleamalla lähipiiritapahtumat kunkin säätiön toimintaan parhaiten sopiviin tapahtumaluokkiin. Kirjanpitolautakunta kuitenkin suosittelee, että yhdistelymahdollisuutta käytettäessä huomioidaan olennaisuusperiaate, eli tapahtumaluokkiin yhdistelemisen ei tulisi vaarantaa oikean ja riittävän kuvan saamista säätiöstä.

Lähipiiritapahtumien raportointi edellyttää, että säätiön lähipiiri on säätiön tiedossa. Lähipiiriin kuuluvia tahoja koskevien tietojen keräämisessä eräänä keskeisenä ongelmana on epävarmuus siitä, kenellä on velvollisuus vastata säätiön lähettämään lähipiiritiedusteluun ja missä laajuudessa.

Eräs käytännössä vaikeuksia aiheuttanut lähipiiriin olottuvuuden tulkintakysymys liittyy lähipiiriin kuuluviin perustajiin: ne voivat olla oikeudelliselta muodoltaan hyvin erilaisia eikä ole lainkaan selvää, ketkä kuuluvat niiden kaut-

ta säätiön lähipiiriin. Lähipiiritapahtumien tunnistamisessa ongelmia tulee esiin etenkin silloin, jos tapahtuma on osa laajempaa tapahtumaketjua kuten tilanteessa, jossa säätiön maksamien apurahojen jakamista ohjataan säätiön oman organisaation ulkopuolelta esimerkiksi asiantuntijatoimikunnasta.

Onko lähipiiriä koskeva hahmotus tehtävä silloin säätiön ja toimikunnan vai säätiön ja apurahansaaajan välillä?

Liiketoiminta

Uuden lain mukaan säätiö voi harjoittaa liiketoimintaa joko toteuttaakseen tai rahoittaakseen toimintamuotoihinsa välittömästi liittyvää toimintaa. Tarkoituksen toteuttamiseen liittyvän liiketoiminnan ei välttämättä tarvitse olla taloudellisesti kannattavaa tai voittoa tuottavaa, kun taas varsinaisen toiminnan rahoittamiseksi harjoitettu liiketoiminta ei ole mielekästä tappiollisena ainakaan pidempään.

Erityisenä detaljina mainittakoon, että jos liiketoimintaa harjoittavien säätiöiden oma pääoma tulee negatiiviseksi, tämä tulee ilmoittaa rekisteröitäväksi kaupparekisteriin. ”Liiketoimintaa” ei ole määritelty säätiölaissa, mutta käytännössä sen katsotaan yleensä

tarkoittavan ainakin sitä toimintaa, joka verotuskäytännössä on elinkeinoverolain alaista elinkeinotoimintaa (ks. edellä).

Merkitystä on myös toimintaympäristöllä, kilpailutilanne tai muut olosuhteet voivat muuttua nopeastikin. Tästä esimerkkinä on vastaanottokustusten ylläpitäminen, minkä osalta tulokinnat esimerkiksi verotuksessa ovat vielä vakiintumatta. Säätiöiden arvonlisäverovelvollisuus on sidottu tuloverotukseen siten, että jos säätiön toimintaa pidetään sen elinkeinotoimintana, on se myös lähtökohtaisesti arvonlisäverollista, ellei toimintaa ole arvonlisäverolaissa erikseen vapautettu verosta (esimerkkinä em. sijoitustoiminta).

Liiketoiminnan kirjaaminen sääntöihin

Säätiö voi uuden säätiölain mukaan harjoittaa toimintamuotoihinsa välittömästi liittyvää liiketoimintaa ilman, että asiasta tarvitsee ottaa määräystä sääntöihin. Muuta liiketoimintaa toimintamuotojensa rahoittamiseksi säätiö voi harjoittaa, jos siitä määrätään säätiön säännöissä.

Uusi säätiölaki edellyttää joka tapauksessa säätiön toimintamuotojen esittämistä säätiön säännöissä ja liiketoiminnan harjoittamista koskeva määräys yleensä kuuluu toimintamuotojen kuvaukseen.

Uuden säätiölain aiempaa lakia selkeämpi sääntely selkeyttää säätiön hallituksen asemaa.

Säätiön säännöt

Useat säätiöt ovat aktiivisesti ryhtyneet tarkastelemaan sääntöjensä muutostarpeita ja mahdollisuuksia, vaikka uuden säätiölain voimaantulon mukainen kolmen vuoden siirtymäaika ei edellytä säätiöiltä välittömiä toimia sääntöjen muuttamiseksi. Sääntöihin perehtyminen on suositeltavaa, jotta säätiöissä tunnistetaan ja voidaan tehdä tarvittavat päätökset esimerkiksi sääntöjen mukaisista toimielimistä tehtävineen ja varmistaa, että

esimerkiksi mahdollisella asiamiehellä on tarkoituksenmukaisesti käytösään säätiön edustamisoikeudet.

Uuden säätiölain mukaisista toimielimistä kysymyksiä ovat herättäneet hallintoneuvoston ja toimitusjohtajatoimielimen tarpeellisuus. Säätiöissä on pohdittu, mitä päätöksiä esimerkiksi valtuuskunnalle voidaan uuden lain mukaan edelleen antaa. Muille kuin uuden säätiölain mukaisille toimielimille ei voida säännöissä määrätä tehtäviä, joihin liittyy päätösvallan käyttäminen säätiössä.

Valtuuskunnan rooli

Kuitenkin valtuuskunnan tehtävänä voi edelleen olla esimerkiksi hallituksen jäsenten ja tilintarkastajan valinta sekä hallituksen vahvistaman tilinpäätöksen käsittely.

Sääntöjen muuttamiseen voidaan säännöissä edelleen vaatia tietyn ulkopuolisen tahon suostumus. Tällä tavalla voidaan esimerkiksi järjestää, ettei hallitus voi muuttaa säätiön sääntöjä ilman valtuuskunnan suostumusta. Tämän vuoksi kaikissa säätiöissä ei ole haluttu muuttaa sääntöjen mukaisia valtuuskuntia uuden säätiölain mukaisiksi hallintoneuvostoiksi.

Samalla valtuuskunnan jäsenet voivat välttää hallintoneuvoston jäsenelle uudessa säätiölaissa säädetyn vastuun. Valtuuskunnan jäsenet eivät myöskään kuulu säätiön lähipiiriin ellei heidän esimerkiksi sääntöjen mukaisten valtuuskunnan tehtävien perusteella katsota kuitenkin kuuluvan säätiön johtoon.

Myös asiamiehet on monissa säätiöissä säilytetty säätiölain mukaista päätösvaltaa käyttämättömänä elimenä, joka toimii hallituksen antamien ohjeiden mukaan hallituksen valvonassa ja vastuulla. Asiamiehen oikeus edustaa säätiötä on hoidettu antamalla asiamiehenä toimivalle henkilölle säätiön edustusoikeus joko yksin tai yhdessä hallituksen jäsenen kanssa.

Koska uusi säätiölaki sisältää kattavat olettamassäännöt useista säätiön säännöissä määrättävistä seikoista, →



¹ Verohallinto: Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille (A47/200/2014), Myrsky 2014: Yhdistysten ja säätiöiden verotus

on sääntömuutoksissa usein otettu lähtökohdaksi karsia säännöistä pois kaikki määräykset, joista säädetään suoraan laissa. Siten säätiöiden sääntöjä on saatua modernisoitua ja selkeytettyä, mikä on uuden säätiölain tavoitteena olleen avoimuuden lisäämisen mukaista. Jos säätiön säännöt eivät ole vaatineet modernisointia, on muutoksia saatettu tehdä vain uuden lain vastaisten määräysten osalta.

Konsernitilinpäätös

Uuden säätiölain mukaan lähtökohtaisesti kaikkien emosäätiöiden tulee laatia konsernitilinpäätös. Vaatimus on siten huomattavasti tiukempi kuin kirjanpitolaissa, jonka mukaan pienemmät konsernit sekä erityisesti yhdistykset ja säätiöt, jotka eivät harjoita liike-toimintaa, on vapautettu konsernitilinpäätöksen laatimisesta.

Tytäryrityksen saa säätiölain mukaan jättää yhdistelemättä säätiön konsernitilinpäätökseen, jos yhdistelemisen on tarpeetonta oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi säätiön toiminnasta ja taloudellisesta asemasta. Kirjanpitolautakunta otti kantaa marraskuussa 2015 omaehtoisessa lausunnossaan tytäryrityksen yhdistelemättä jättämiseen.

Lautakunnan mukaan yhdistelemättä jättämistä tulee arvioida ankarasti ja yhdistely tulisi tehdä, jos tytäryhtiöllä on ulkopuolista velkaa, säätiö taikka tytäryhtiö on saanut rahoitusta julkisista varoista tai se on kerännyt varoja yleisöltä. Samoin tytäryhtiö tulisi lausunnon mukaan yhdistellä säätiön konserniin, jos tytäryritys on ”välinen” säätiön toiminnan harjoittamiseksi” tai jos säätiö harjoittaa sijoitustoimintaa tytäryhtiön kautta. Lausunnon annettiin myös ohjeistusta informaatiosta, joka tulee antaa silloin, jos tytäryhtiö jätetään yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen.

Päätös tytäryrityksen yhdistelemättä jättämisestä konsernitilinpäätökseen vaatii emosäätiön hallitukselta usein huomattavasti harkintaa. Arvioides-

saan ratkaisun vaikutusta säätiöstä saatavaan kuvaan monet säätiöt laativat päätöksenteon tueksi ns. pro forma-konsernitilinpäätöksen.

Konserniavustus

Konserneissa yleensä tuloksentasauskeinona käytetty konserniavustus ei sovelu emosäätiön ja sen tytäryhtiön välillä eikä emosäätiön välittömästi omistamien tytäryhtiöiden kesken, vaikka uudessa säätiölaissa edellytetään konsernitilinpäätöksen laatimista. Suomen konserniavustusjärjestelmä, jossa suoritus on maksajalle verotuksessa vähennyskelpoinen ja saajalle veronalainen, edellyttää muun muassa sekä antajan että saajan olevan yhtiömuodoiltaan joko osakeyhtiöitä tai osuuskuntia.

Lisäksi edellytetään osakeyhtiön tai osuuskunnan omistavan vähintään yhdeksän kymmenesosaa tytäryhteisön osakepääomasta tai osuuksista.

Valvonta – toimintakertomukseen erityishuomiota

Säätiövalvonnan tehostaminen oli uuden säätiölain keskeisiä tavoitteita ja sitä varten rekisteriviranomaisen (Patentti- ja rekisterihallitus eli PRH) valtuuksia lisättiin. Kokemuksia uuden lain aikaisesta valvonnasta ei vielä paljoa ole. Tammikuussa PRH on aloittanut uudessa säätiölaissa säädetyn toimimattomien säätiöiden poiston rekisteristä.

Tammikuussa säätiöille lähetetysä vuosiselvitystiedotteessa PRH kertoi tänä vuonna kiinnittävänsä huomiota erityisesti säätiön toimintakertomukseen, jossa on muun muassa raportoitava sekä millä tavoin säätiö on toteuttanut tarkoitustaan että lähipiiritoimet. Tieto säätiön tarkoituksen toteuttamisesta on tärkeä säätiön sidosryhmille, jotta ne pystyvät arvioimaan, toteuttaako säätiö asianmukaisesti tarkoitustaan.

Säätiön hyvä hallinto -oppaassa on suosituksia siitä, mitä tietoja toiminnasta tulisi esittää. Säätiön hallituksen

tulee kuitenkin tapauskohtaisesti arvioida, mitkä tiedot ovat asianmukaisia kunkin säätiön toiminnassa.

Yksittäisiä tietoja olennaisempaa on kokonaiskuva säätiön varsinaisesta toiminnasta, toiminnan rahoituksesta ja toiminnan tuloksista. Parhaissa toimintakertomuksissa on yhdistetty kuvaus toiminnasta ja tiedot luvuista.

Lähipiirisääntely odotettua tulkinnanvaraisempaa

Uudessa säätiölaissa olevat merkittävät uudistukset ovat tähän (maaliskuu 2016) mennessä osoittautuneet pääosin toimiviksi. Suuret lainmuutokset synnyttävät aina runsaasti tulkintakysymyksiä, se oli odotettavissa.

Valitettavasti eräät uudistukset, varsinkin lähipiirisääntely, ovat osoittautumassa vielä tulkinnanvaraisemmaksi kuin etukäteen pelättiin. On mielenkiintoista nähdä, mitkä tulkintalinjat tulevat vallitseviksi artikkelin syksyllä 2016 julkaistavaan jatko-osaan mennessä. □



VT, KTM **Mikko Reinikainen** vastaa PwC Oy:llä muun muassa yhteisöjä ja säätiöitä koskevasta juridiikasta.



OTK, KTM **Milla Kokko-Lehtinen** työskentelee PwC Oy:n Lakipalvelut-ryhmässä yhtiöoikeusasiantuntijana ja hoitaa myös yleishyödyllisten yhteisöjen ja säätiöiden toimeksiantoja.



KHT **Timo Etelämäki** PwC Oy:stä on erikoistunut säätiöiden ja yhdistysten kirjanpidon, valvonnan ja hallinnon erityispiirteisiin.



KTM **Satu Schmidt** työskentelee PwC Oy:n yritysveroryhmässä veroasiantuntijana ja on erikoistunut yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen.

Kuntastrategiaan osumatarkkuutta riskienhallinnan avulla

Kuntastrategian painopisteet määritetään uudistuneessa kuntalaissa.

ANNE SORMUNEN, OLLI UOTILA



Kuntastrategian laatiminen on tulossa pakolliseksi uudistuneen kuntalain myötä. Useat to-

teavat, että vihdoin. Itse strategiatyöskentelyn käynnistäminen on haastavaa, sillä se vaatii ennakoluulotonta ideointia ja irtautumista kuntaelämän arjesta ja sen vänpolttavista ongelmista.

Strategiaa laadittaessa ei useinkaan kirjata tarkoin ylös sen lähtökohtia ja perusteita, minkä johdosta strategiatyön ulkopuolella olevien tahojen on vaikea ottaa kantaa strategian sisältöön.





”

MITÄ YKSITYISKOHTAISempi
TAVOITE TAI TOIMENPIDE ON,
SITÄ YKSITYISKOHTAISemmin SEN
EPÄVARMUUKSIA JA RISKEJÄ ON
TARKASTELTAVA.

Strategian ja sen perusteiden ymmärtäminen on kuitenkin tärkeää, sillä silloin kuntalaisilla ja eri sidosryhmillä on mahdollisuus tuoda siihen omia realistisia ehdotuksiaan mukaan sekä sitoutua sen toteutumiseen. Strategiahan laaditaan ohjaamaan ja suuntaamaan koko yhteisön tulevaisuutta.

Nykytila, toimintaympäristö, tavoitteet, mittarit

Uudistuneen kuntalain määrittelemässä kuntastrategiassa valtuusto päättää kunnan toiminnan ja talouden pitkän aikavälin tavoitteista. Kuntastrategian tulee perustua arvioon kunnan nykytilanteesta sekä tulevista toimintaympäristön muutoksista ja sen tulee huomioida näiden vaikutukset kunnan tehtävien toteuttamiseen. Kuntastrategiasa on myös määriteltävä, miten sen toteutumista arvioidaan ja seurataan. Talousarvio ja -suunnitelma tulisi laatia siten, että ne toteuttavat kuntastrategiaa ja että edellytykset kunnan tehtävien hoitamiseen turvataan. Kuntastrategia tarkistetaan vähintään kerran valtuuston toimikauden aikana.

Kuntastrategiassa tulee ottaa huomioon

- kunnan asukkaiden hyvinvoinnin edistäminen
- palvelujen järjestäminen ja tuottaminen
- kunnan tehtäviä koskevissa laeissa säädetyt palvelutavoitteet
- omistajapolitiikka
- henkilöstöpolitiikka
- kunnan asukkaiden osallistumis- ja vaikuttamismahdollisuudet
- elinympäristön ja alueen elinvoiman kehittäminen.

Jokainen kunta laatii strategian aina lähtien omista tarpeistaan. Avaintekijöitä strategian laadinnassa ovat nykytilanteen ymmärtäminen, toimintaympäristön muuttuminen sekä tavoitteiden ja mittareiden asettaminen. Nämä tekijät ovat vähimmäisvaatimuksia asioista, joita strategiaan tulisi sisällyttää.

Tuloksellinen strategiaprosessi

Strategiaprosessi alkaa nykytilan arvioinnista. Ensimmäiseksi on hyvä luoda käsitys niistä asioista tai mit-

tareista, joiden perusteella nykytila määritellään. Kunnan tärkeimpänä tehtävänä pidetään usein laadukaiden palvelujen tuottamista kuntalaisille tehokkaasti ja taloudellisesti. Kunnan nykytilanteen arvioinnin voi aloittaa muodostamalla kuvan kuntalaisten hyvinvoinnista väestöryhmittäin ja siitä, saavatko he ja missä määrin hyvinvointiaan tukevia palveluja. Tämä edellyttää hyvinvointitiedon ja -johtamisen osaamista kunnissa. Tieto kuntalaisten hyvinvoinnista on järkevää kiinnittää tiiviisti strategia- ja toimenpideohjelmatyöhön, jotta se saadaan osaksi kunnan talouden ja toiminnan suunnittelua, arviointia ja raportointia.

Palvelutavoitteita ja -tasoja koskevat moninaiset lakisäädökset ja suositukset. Niiden toteutuminen on viisasta ottaa arvioinnin perusteeksi. Kuntalaisten tyytyväisyys palveluiden laatuun on tunnustetusti tärkeimpiä mittareita, ja se selviää parhaiten selvittämällä kokemuksia kuntalaisilta. Myös kuntalaisten vaikutusmahdollisuuksista voidaan hankkia tietoa suoraan kuntalaisilta.

Omistaja- ja konserniohjauksen tuloksellisuutta tai henkilöstöpolitiikassa onnistumista voidaan arvioida muun muassa suhteessa yleisesti määritettyihin suosituksiin. Kunnan elinvoimaisuutta ja vetovoimaisuutta koskevaa vertailutietoa löytyy esimerkiksi Tilastokeskuksen, työ- ja elinkeinoministeriön sekä Suomen Kuntaliiton aineistoista.

Kunnan taloudellista tilaa voidaan arvioida esimerkiksi vertaamalla sitä sekä absoluuttisesti että toisaalta keskiarvoihin koko maassa ja verrokkikunnissa. Taloudellinen tilanne- ja kehityskuva on usein tekijä, joka määrittää reunaehdot kunnan kehittämiseen. Talouden tunnuslukujen absoluuttisten arvojen lisäksi on tärkeää tarkastella ainakin toiminnan, palveluiden ja henkilöstövoimavarojen muutosten suuntaa sekä kunnan kykyä itse vaikuttaa muun muassa talouslukuihin.

Kun kuva kunnan nykytilanteesta on muodostettu ja dokumentoitu, siirrytään analysoimaan toimintaympäristön muutoksia astetta tarkemmin. Toimintaympäristön analyysi on hyvä aloittaa miettimällä, mitkä kaikki teki-

jät voivat olla vaikuttamassa kunnan tilanteeseen. Tekijöiden ryhmittely auttaa jäsentämään kokonaisuutta. Epävarmuuksista kuvataan niiden vaikutusmekanismit sekä arvioidaan niihin liittyvä epävarmuuden määrä ja merkittävyys kunnalle. Esimerkiksi kuntaan tulevaisuudessa tulevien turva- paikanhakijoiden määrään liittyy erittäin suuri epävarmuus, kun taas muu muuttoliike kuntaan ja kunnasta pois yleensä muuttuu suhteellisen ennakoitavasti.

Nykytilan ja toimintaympäristön muutosten analysoinnin jälkeen voidaan edetä tavoitteiden ja toimintapolitiikan suunnitteluun. Tavoitteiden tulee olla

- sellaisia, jotka kuntalaiset ja eri sidosryhmät kokevat omikseen
- realistisia ottaen huomioon kunnan taloudelliset ja muut resurssit.

Tavoitteisiin tulee kytkeä tärkeimmät toimenpiteet tai toimenpiteiden suunnittelua ohjaavat suuntaviivat, jotta ohjausvaikutus talousarvioprosessiin varmistetaan.

Riskinäkökulma strategia-työn ytimeen

Tavoitteisiin ja varsinkin niiden vaatimiin toimenpiteisiin liittyy aina eritasoisia epävarmuuksia ja riskejä.

Riskit voivat liittyä käytettävissä olevaan osaamiseen, aikatauluun, projektihallintaan, taloudellisiin panoksiin tai verkostomaiseen yhteistyöhön sidosryhmien kanssa. Strategiatyön yhteydessä voi perusohjeena pitää seuraavaa: mitä yksityiskohtaisempi tavoite tai toimenpide on, sitä yksityiskohtaisemmin sen epävarmuuksia ja riskejä on syytä tarkastella.

Kunnan riskinottokyvyn ja -halukkuuden tarkastelun tulisi sisältyä yhtenä tärkeänä näkökulmana strategia-työhön ja sen toimeenpanoon. Kuntalainkin edellyttämänä riskienhallinta lisää ja vahvistaa kuntastrategian osumattarkkuutta ja tuloksellista toteutumista merkittävässä määrin. □



KTM **Olli Uotila** toimii projektipäällikkönä riskienhallinnan toimeksiannoissa BDO Oy:n neuvontapalveluissa.



TtM **Anne Sormunen** toimii kehittämisspäällikkönä BDO Oy:ssä.

Going concern -mukautus – kun tuloslaskelma ja tase eivät riitä

GC-mukautuspäätökseen saattavat vaikuttaa muutkin kuin ns. kovat asiakkaaseen liittyvät mittarit. Tuoretta kansainvälistä tutkimustietoa on saatavilla mm. tilintarkastajan henkilökohtaisista kytköksistä asiakkaaseen, kertomushoppailusta, tilintarkastusviiveestä ja taloudellisesta riippuvuudesta.

TEIJA LAITINEN

Eräs haastavimmista tilintarkastukseen liittyvistä tehtävistä on yrityksen toiminnan jatkuvuuden arviointi. Suurimmassa osassa tilintarkastuksia tämä arviointi on suhteellisen helppoa joko yrityksen erinomaisen tai selvästi heikon taloudellisen tilan vuoksi. Sitäkin ongelmallisempia ovat sellaiset rajatapaukset, joissa tilintarkastaja joutuu todella puntaroimaan ja pohtimaan, onko johdon oletus toiminnan jatkuvuudesta perusteltu.

Mukautuksista mittavaa tutkimusta

Mukautus ei ole vain sijoittajaa, tilintarkastajaa ja tilintarkastettavaa kiinnostava kysymys, sillä mukautukseen ja sen saamiseen liittyvä tieteellinen tutkimus on mittavaa. Maailmanlaajuisesti tutkijat ovat keränneet materiaalia mukautuksen saaneista yrityksistä ja mukautuksen antaneista tilintarkastajista. Suo-

malaisia tilintarkastajia ei ole juurikaan tutkittu, joten kaikki tässä artikkelissa esitellyt tulokset perustuvat ulkomaisiin tutkimuksiin.

Pääosa perinteisestä GC-tutkimuksesta keskittyy julkisesti saatavilla oleviin tilinpäätöksiin ja tekijöihin, jotka niissä ovat yhteydessä GC-mukautuksen antamiseen tai antamatta jättämiseen. Tämä tutkimus tuottaa yleisesti tiedossa olevia tuloksia kuten että yritykset, joilla on alhainen kannattavuus, korkea velkaisuus, alhainen maksuvalmius, maksuhäiriöitä ja pieni koko, saavat todennäköisemmin mukautuksen kuin muut yritykset. Tutkimuksen anti on lähinnä siinä, millaisia raja-arvoja näitä ominaisuuksia mittaaville tunnusluvuille tulisi antaa, jotta ne luokitelisivat mahdollisimman hyvin yritykset toimintaansa jatkaviin ja sellaisiin yrityksiin, joilla toiminnan jatkuvuus on uhattuna.

Vähemmälle huomiolle ovat jääneet ne tutkimustulokset, joilla myös

on yhtymäkohtia käytännön tilintarkastustyöhön ja sääntelyyn, mutta jotka eivät suoranaisesti tuota työkaluja varsinaiseen GC-arviointiin. Näissä tutkimuksissa tutkitut ilmiöt ovat luonnollisesti painoarvoltaan huomattavasti pienempiä kuin edellä mainitut taloudelliset tunnusluvut, mutta ne ovat osoittaneet, että GC-mukautuspäätökseen saattaa vaikuttaa jossakin määrin muutkin kuin ns. kovat asiakkaaseen liittyvät mittarit.

Mukautetun kertomuksen antamisherkkyydessä eroja

Tutkimukset ovat myös osoittaneet, että yksittäisten tilintarkastajien GC-mukautuksen antoherkkyyksissä on eroja. Tämä ilmenee siten, että saman tarkastusaineiston perusteella eri tilintarkastajat päätyvät erilaiseen arvioon yrityksen toiminnan jatkuvuudesta. Selvää on, että näissä arvioissa on aina kyse rajatapauksista, jolloin asiakkaan toiminnan jatkuvuuden arvioin-

tia on erityisen vaikeaa perustella esimerkiksi selkeillä tunnuslukujen kriittisillä arvoilla.

Eroavaisuuksien syitä on selvitetty kysymällä erikseen mukautuksen useammin ja harvemmin antavien tilintarkastajien näkemyksiä mukautusten seurauksista. Tällöin on käynyt ilmi, että eniten mukautuksia antavat tilintarkastajat pitävät tarkastusyhteisön mainetta tärkeämpänä tekijänä kuin vähemmän mukautuksia antavat tilintarkastajat. Vähiten mukautuksia antavat tilintarkastajat puolestaan uskovat, että mukautus voi johtaa asiakkaan menettämiseen, oikeudenkäyntiriskin kasvuun tai yhteisön maineen vahingoittumiseen.

Vaikka toiminnan jatkuvuuden arviointiin liittyviä rajatapauksia on onneksi kuitenkin todella vähän huomioiden tilintarkastuksien kokonaismäärä ylipäätään, on kiinnostavaa pohtia, millaisten muiden seikkojen on tutkimuksissa väitetty kallistavan tilintarkastajan päätöksen GC-mukautuksen suhteen näissä rajatapauksissa jompaankumpaan suuntaan. Tarkastellaan aluksi lyhyesti minkä tyyppisiä ja millaisia määriä näitä rajatapauksia saattaisi tilintarkastusten yhteydessä yleensä olla.

GC-mukautus yrityksille, joiden toiminta jatkuu

Toiminnan jatkuvuuden arvioinnin vaikeutta kuvaa hyvin tutkimuksissa ilmenneet erot GC-mukautuksen saaneiden yritysten ja näiden yritysten todellisen toiminnan jatkuvuuden välillä. Eräässä kansainvälisessä tutkimuksessa kerättiin laaja, yli 40 000 tilinpäätöstä käsittävä aineisto tappiollisista yrityksistä 17 maasta vuosilta 2000–2012. Tässä yritysjoukossa noin 5 700 yritystä eli 13 prosenttia sai tilintarkastajalta GC-mukautuksen, mutta vain vajaa 800 yritystä eli noin kaksi prosenttia ajautui konkurssiin.

Huomattavia eroja syntyi esimerkiksi Australian osalta, jossa 21 prosenttia yrityksistä sai GC-mukautuksen, mutta

vain 0,5 prosenttia koko aineiston yritysjoukosta ajautui konkurssiin. Samantyyppiset lukemat sai Kanada, 18 prosenttia mukautuksia ja 0,5 prosenttia konkurssseja. Edelleen, aineistossa mukautuksen saivat tappiollisista yrityksistä Ranskassa, Saksassa ja Englannissa kussakin 13 prosenttia yrityksistä, kun vastaavat konkurssimäärät näissä yritysjoukoissa olivat 0,6, 1,6 ja 0,5 prosenttia. Nämä tulokset herättävät joitakin ajatuksia myös sen yleisen väittämän suhteen, että GC-mukautus aiheuttaisi usein ongelmia yrityksille, joilla niitä ei lähtökohtaisesti ole.

nen Enron-skandaalia ja SOX-lainsäädännön voimaantuloa. Huippuunsa, yli 80 prosenttiin, se kohosi finanssikriisin aikana vuonna 2009.

Toimivien yritysten osalta vastaavat GC-mukautuksen prosenttiosuudet vaihtelivat 10–17 prosentin välillä samoina vuosina. Laajan vuositason vaihtelun perusteella GC-mukautuksen antamiseen näyttäisi siis vaikuttavan jonkin verran myös makrotaloudelliset tekijät. Tällaisia ovat muun muassa standardien ja lainsäädännön muuttuminen ja talouden suhdanteet. Euroopan osalta voidaan todeta, että useissa eurooppa-



Toiminnan loppuminen ilman GC-mukautusta

Toisenlainen haaste ilmenee tutkittaessa konkurssiin ajautuneita yrityksiä ja niiden tilintarkastuskertomuksia mukautusten osalta. Amerikkalainen noin 90 000 yrityksen aineisto vuosilta 2000–2010 osoittaa, että konkurssiin menneistä yrityksistä 40–80 prosenttia sai GC-mukautuksen tarkasteluvuosina. Määrä oli alhaisimmillaan, 40 prosenttia, vuonna 2000 hieman en-

laisia yrityksiä aineistona käyttäneissä tutkimuksissa GC-mukautuksen on havaittu saaneen konkurssiin lopulta päätyneistä yrityksistä noin 50 prosenttia, mikä on hyvin linjassa amerikkalaisella aineistolla saatujen tulosten kanssa.

Mikä ohjaa päätöksentekoa rajatapauksissa?

Ensin kuvattuun rajatapaukseen saattaa liittyä kohonnut riski asiakkaan menettämisestä, kun taas toi- →

seen rajatapaukseen voi liittyä kohonnut oikeudenkäyntiriski ja myös mahdollinen mainehaitta tilintarkastajalle. Rajatapauksissa tilintarkastajan päätöksentekoa ohjaa se, kumpaa näistä riskeistä päätöksen tekijä henkilökohtaisesti pitää suurempana ja jota hän siis mieluummin pyrkii karttamaan.

Tämän riskin lisäksi joissakin tutkimuksissa on esitetty arvioita, että tilintarkastajan ja asiakkaan välisessä suhteessa on muitakin tekijöitä, jotka voivat kallistaa epävarmoissa tapauksissa vaa’an jompaan kumpaan suuntaan. Tällaisiksi tekijöiksi on ehdotettu esimerkiksi tilintarkastajan vaihtamista ja kertomusshoppailua (opinion shopping), henkilökohtaisia kytköksiä asiakkaaseen, tilintarkastusviivettä (audit lag) ja tilintarkastajan taloudellista riippuvuutta asiakkaasta.

Tilintarkastajan vaihtaminen ja kertomusshoppailu

Jos tilintarkastukseen kohdistuvassa tutkimuksessa ylipäätään jotkin tulokset ovat suhteellisen ristiriidattomia, ne koskevat tilintarkastajan vaihtumisen todennäköisyyttä GC-mukautuksen antamisen jälkeisenä vuonna. Tutkimus on laajaa ja sitä on tehty ympäri maailmaa samoin tuloksin – asiakkaalle annettua mukautusta seuraa tilintarkastajan vaihtumisen todennäköisyyden kasvu. Asiakkaan näkökulmasta tilintarkastajan vaihtamista motivoi kertomusshoppailu. Tällöin tilintarkastajan vaihtamisen motiivina arvellaan olevan vakiomuotoisen kertomuksen saaminen uudelta tilintarkastajalta.

Oman kysymyksensä muodostaa siten se, miten menestyksestä kertomusshoppailu on asiakkaan näkökulmasta. Kun tilintarkastuskertomuksia on vertailtu ennen ja jälkeen tilintarkastajan vaihtumista, ei mukautusten määrässä ole yleisesti löydetty eroja. Hieman menestysekkäämpää kertomusshoppailu on ollut niissä tapauksissa, joissa johdolla on ollut henkilökohtaisia kytköksiä tilintarkastajaan.

Henkilökohtaiset kytkökset asiakkaaseen

Eräs vaikeimmista tutkimuskohteista tilintarkastuksen piirissä on tilintarkastajan ja asiakkaan välisen riippumattomuuden tutkiminen erityisesti silloin, kun kyseessä ovat henkilökohtaiset kytkökset. Yhdessä näistä harvoista tutkimuksista määriteltiin henkilökohtaisen kytköksen syntyneen esimerkiksi siinä tapauksessa, kun yritys palkkasi palvelukseensa johtotehtäviin henkilön, joka työskenteli yrityksen senhetkisen tilintarkastajan palveluksessa.

Henkilökohtainen kytkös saattoi tutkimuksen mukaan syntyä myös viiveellä siten, että tilintarkastusyhteisössä työskentelevä henkilö siirtyi johtotehtäviin johonkin toiseen yritykseen, jossa tilintarkastuksesta vastasi muu tilintarkastusyhteisö. Jonkin ajan kuluttua henkilön palkannut yritys vaihtoi tilintarkastajaa muusta yhteisöstä henkilön entiseen työnantaja-yhteisöön, jolloin johtavassa asemassa työskennelleellä henkilöllä katsottiin mahdollisesti olleen jonkinlainen rooli tilintarkastajavaihdoksen liikkeelle panevana voimana.

Kolmas kytköstyyppi syntyi siten, että jossakin vaiheessa henkilön aikaisemmassa työhistoriassa oli sattuu-

malta työskentely nykyisen työnantajansa tilintarkastusyhteisön palveluksessa. Tutkimuksessa päädyttiin tulokseen, että tällaisia kytköksiä omaavilla yrityksillä oli pienempi todennäköisyys saada GC-mukautus kuin sellaisilla yrityksillä, joilla näitä kytköksiä ei ollut.

Tilintarkastusviive

Lukuisat tutkimukset ovat osoittaneet, että GC-mukautuksen todennäköisyys kasvaa sitä suuremmaksi mitä pidempi aika kuluu tilintarkastuksen valmistumiseen. Suoranaista selitystä tälle ilmiölle ei kuitenkaan tutkimuksissa ole löydetty. Syyksi on arveltu, että asiakkaan GC-ongelmat pitkittävät tilintarkastuskertomuksen antamista, koska tilintarkastaja joutuu tekemään enemmän tarkastustoimenpiteitä arvioidessaan tällaisten yritysten elinkelpoisuutta seuraavan tilikauden ajaksi.

Toisaalta on myös arveltu, että tilintarkastusviive kasvattaa GC-mukautuksen todennäköisyyttä siksi, että mitä pitempään tilintarkastaja työskentelee toimeksiannon parissa sitä todennäköisempää on, että hän löytää yrityksestä taloudellisia uhkia kuten oikeudenkäyntiriskejä, jotka saattavat kyseenalaistaa yrityksen toiminnan jatkuvuuden.

→



TUNNUSMERKKEJÄ MAKSUKYKYISYYDEN HEIKENTYMISESTÄ

Kaikissa taulukoissa käytetty aineisto on saatu Suomen Asiakastieto Oy:ltä ja se sisältää yli 60 000 maksuhäiriötöntä ja yli 500 konkurssiin haettua suomalaista yritystä vuotta ennen konkurssia.

1. Eroja häiriöttömien ja konkurssiyritysten tunnuslukujen (ns. kovat mittarit) mediaaneissa ja keskiarvoissa. Merkittävimmät erot yritysryhmien välillä ovat omavaraisuusasteessa, sijoitetun pääoman tuottosuhteessa ja rahoitustulosprosentissa.

	Häiriöttömät yritykset		Konkurssiyritykset		F-testi	
Tunnusluku	Mediaani	Keskiarvo	Mediaani	Keskiarvo	F-testisuure	p-taso
1. Sijoitetun pääoman tuottosuhde	14,20	18,90	3,90	0,71	127,85	0,00000
2. Omavaraisuusaste	48,60	46,19	8,20	5,49	676,53	0,00000
3. Quick ratio	1,30	3,57	0,60	0,99	58,02	0,00000
4. Rahoitustulosprosentti	8,00	9,42	1,80	−1,49	97,70	0,00000
5.a. Liikevaihto	268 571	3 826 134	348 689	830 100	0,53	0,46700
5.b. Logaritminen liikevaihto	12,40	11,92	12,72	12,51	17,39	0,00000
6.a. Positiivinen kasvuprosentti (> 0)	2,90	20,87	4,35	36,58	60,03	0,00000
6.b. Negatiivinen kasvuprosentti (< 0)	0,00	−9,71	0,00	−9,19	0,34	0,56000

2. Yksittäisten tunnuslukujen luokittelukyky

		Luokittelussa oikein (%):		
Tunnusluku	Kriittinen arvo	Häiriöttömät yritykset	Konkurssi-yritykset	Kaikki yhteensä
1. Sijoitetun pääoman tuottosuhde	9,00	59,22	61,28	59,24
2. Omavaraisuusaste	25,84	71,90	73,70	71,90
3. Quick ratio	0,90	67,53	68,92	67,54
4. Rahoitustulosprosentti	3,97	66,70	63,50	66,67

3. Tilinpäätöstunnuslukuihin perustuva konkurssitodennäköisyyden malli luokittelee testiaineiston yrityksistä 77 prosenttia oikein.

Tunnusluku	Kerroin	Keskivirhe	Waldin testi	p-arvo
Omavaraisuusaste	−0,0270	0,0030	88,9720	0,0000
Quick ratio	−0,0390	0,0300	1,7280	0,1890
Rahoitustulosprosentti	−0,0100	0,0040	6,5380	0,0110
Vakio	0,8430	0,1120	56,3790	0,0000

Luokittelukyky	Kriittinen arvo	Häiriöttömät yritykset	Konkurssi-yritykset	Kaikki yhteensä
Estimointiaineisto (75 %)	0,50	70,90	74,40	72,60
Testiaineisto (25 %)	0,50	70,80	82,60	77,00

4. Eroja suomalaisten häiriöttömien ja konkurssiyritysten taustamuuttujien mediaaneissa ja keskiarvoissa.

Kaikki erot ovat tilastollisesti erittäin merkitseviä.

	Häiriöttömät yritykset		Konkurssiyritykset		F-testi	
Taustamuuttuja	Mediaani	Keskiarvo	Mediaani	Keskiarvo	F-testisuure	p-taso
1. Mukautettu tilintarkastuskertomus (0 tai 1)	0,00	0,15	0,00	0,45	384,44	0,00000
2.a. Yrityksen ikä kuukausina	136,00	170,07	94,00	120,75	66,46	0,00000
2.b. Logaritminen ikä kuukausina	4,92	4,88	4,55	4,54	111,66	0,00000
3. Toimialan häiriöalttius	4,90	5,07	5,60	6,27	138,76	0,00000
4. Vastuuhenkilöiden lukumäärä	3,00	3,13	2,00	2,45	80,93	0,00000
5. Vastuuhenkilöiden yhteydet häiriöyrityksiin	0,00	0,08	0,00	0,53	664,80	0,00000
6.a. Maksuviiveiden lukumäärä	0,00	0,07	1,00	1,60	7 351,88	0,00000
6.b. Logaritminen maksuviiveiden (+1) lukumäärä	0,00	0,04	0,69	0,74	6 669,99	0,00000

5. Omavaraisuusasteen ja taustamuuttujien muodostama yhdistelmämalli. Tässä mallissa maksuviiveiden lukumäärä on selvästi tilastollisesti merkitsevin muuttuja. Toiseksi tärkein muuttuja on omavaraisuusaste, joten tilinpäätöstiedot ja taustatiedot täydentävät tehokkaasti toisiaan. Malli toimii myös luokittelussa huomattavasti tehokkaammin, sillä oikein luokiteltujen yritysten osuus testiaineistossa on 84,9 prosenttia. Tämä on 7,9 prosenttiyksikön parannus tilinpäätösmalliin verrattuna.

Muuttuja	Kerroin	Keskivirhe	Waldin testi	p-arvo
Omavaraisuusaste	−0,0200	0,0030	59,8800	0,0000
Logaritminen ikä kuukausina	−0,5110	0,1330	14,8620	0,0000
Toimialan häiriöalttius	0,1910	0,0400	23,1960	0,0000
Logaritminen maksuviiveiden lukumäärä	3,1240	0,3110	100,9810	0,0000
Vakio	1,0490	0,6800	2,3790	0,1230

Luokittelukyky	Kriittinen arvo	Häiriöttömät yritykset	Konkurssi-yritykset	Kaikki yhteensä
Estimointiaineisto (75 %)	0,50	88,20	74,80	81,60
Testiaineisto (25 %)	0,50	88,30	81,80	84,90

Taloudellinen riippuvuus

Ennen SOX-lainsäädäntöä (2002) tehdyt amerikkalaiset tutkimukset eivät juurikaan pystyneet osoittamaan, että asiakkaan taloudellinen merkitys mitattuna sen koolla suhteessa tilintarkastustoimiston kokoon tai asiakkaan maksamalla palkkiolla suhteessa kaikkiin toimiston palkkioihin olisi yhteydessä GC-mukautuksen antamiseen. Sarbanes-Oxley -lain voimaantulon jälkeen on kuitenkin saatu joitakin tuloksia siitä, että suuret palkkiot saat-

taisivat olla yhteydessä GC-mukautuksen antamatta jättämiseen.

Näyttäisi kuitenkin siltä, että myös yleinen taloudellinen lama vaikuttaa tuloksiin. Finanssikriisin aikana vuonna 2008 saadut tulokset viittasivat siihen, että tilintarkastajat antoivat harvemmin ensimmäisen kerran GC-mukautuksen taloudellisesti merkittävälle asiakkaalle kuin ennen kriisiä vuonna 2006. Kun tilintarkastuspalkkiota tarkastellaan suhteuttamatta sitä tilintar-

kastajan tuloihin, evidenssi on kuitenkin hyvin ristiriitaista. □

Lähdeviittaukset tutkimustuloksiin saatavissa kirjoittajalta.



KTT **Teija Laitinen** toimii laskentatoimen ja rahoituksen professorina Vaasan yliopistossa.



Pykäläpilotti

Pykäläpilotin ovat koonneet Senior Counsel **Leena Romppainen** ja Associate **Jenni Parviainen** Castrén & Snellman Oy:stä.

Hallituksen esitys laiksi arvo-osuusjärjestelmästä ja selvitystoiminnasta sekä eräiksi siihen liittyviksi laeiksi

Hallituksen esityksessä 28/2016 vp ehdotetaan säädettäväksi uusi laki arvo- osuusjärjestelmästä ja selvitystoiminnasta ja kumottavaksi voimassa oleva samanniminen laki. Esityksessä ehdotetaan lisäksi muutettaviksi mm. osakeyhtiölakia.

Esityksen tarkoituksena on tehdä pääosin Euroopan unionin niin sanotun arvopaperikeskusasetuksen voimaantulosta johtuvia muutoksia kansalliseen lainsäädäntöön. Yksi keskeisimmistä asetuksen tuomista muutoksista on se, että arvopaperin liikkeeseenlaskijalla on oikeus valita käyttämänsä arvopaperikeskus Euroopan unionin alueella hyväksytyistä arvopaperikeskuksista. Suomalaisen yhtiön osakkeet voidaan siten liittää myös ulkomaiseen arvo-osuusjärjestelmään.

Hallintarekisteröintiä ei Suomessa sallita suomalaisille henkilöille, mutta jos yhtiön osakkeet liitetään ulkomaiseen arvo-osuusjärjestelmään, niin sikäläisten sääntöjen mukaan hallintarekisteröinti voi olla sallittu.

Esitys sisältää myös yleiseen osakeyhtiöoikeuteen liittyviä muutoksia. Heinäkuun alusta osakeyhtiöiltä vaadittaisiin vain osakasluettelo, ei erillistä osakeluetteloä. Arvo-osuukien säilytyksessä luovuttaisiin ilmaisesta eli liikkeeseenlaskijoiden kustannuksella pidettävästä säilytyksestä Euroclear Finland Oy:ssä. Euroclear Finland Oy:n ilmaistilit tulevat maksullisiksi kahden vuoden siirtymäajan jälkeen.

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.7.2016.

VEROHALLINNON UUSIA OHJEITA JA KANNANOTTOJA

Yhteisöjen tuloverotus

- Toiminnan aloittaminen Suomessa (1.3.2016)
- Liikkeen- ja ammatinharjoittajan elinkeinotoiminnan nettovarallisuus tuloverotuksessa (1.3.2016).

Yksityishenkilöiden tuloverotus

- Lakisääteisiä eläkkeitä tarjoavien ulkomaisten eläkelaitosten osinkojen lähdeverotus (22.3.2016)
- Apurahojen, stipendien, tunnustuspalkintojen ja muiden palkintojen verotus (16.3.2016)
- Tulon ja menon jaksottaminen henkilöverotuksessa (15.3.2016)
- Maa-aineksista saatavat tulot luonnollisen henkilön verotuksessa (8.3.2016)
- Opiskelijan ja harjoittelijan verotus kansainvälisissä tilanteissa (11.2.2016)
- Luontoisedut verotuksessa (3.2.2016)
- Hallintoelimen jäsenen ja toimitusjohtajan palkkion verotus (1.2.2016)

- Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisun KHO:2012:85 vaikutukset erityisalan työntekijöiden verotukseen (1.2.2016)
- Kotitalousvähennys (27.1.2016).

Arvonlisäverotus

- Arvonlisäveron vähennysoikeudesta (17.3.2016)
- Käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikki-esineiden marginaaliverotusmenettely (4.2.2016).

Kiinteistöverotus

- Kiinteistöverolain soveltamisohje (4.3.2016)
- Kiinteistöverotuspäätös 2016 (4.3.2016).

Verotusmenettely

- Sivullisilmoittajan laiminlyöntimaksu 2015 (28.1.2016)
- Verohallinnon päätös rakentamiseen liittyvästä tiedonantovelvollisuudesta (16.3.2016).

Julkisuusperiaate ja sisäinen tarkastus julkishallinnossa

Viranomaisen toimintaan kohdistuvan sisäisen tarkastuksen julkisuuden puitteet löytyvät julkisuuslaista. Laki määrittelee muun ohessa tarkastusdokumenttien julkisuutta ja salassapitoa sekä sisäisen tarkastajan tiedonsaantioikeutta.

OLLI MÄENPÄÄ

Julkisuusperiaate kuuluu keskeisesti julkishallinnon toimintaan. Perustuslaissa julkisuus on turvattu perusoikeutena, jonka mukaan jokaisella on oikeus saada tieto julkisesta asiakirjasta ja tallenteesta. Julkisuutta voidaan kuitenkin erikseen rajoittaa lailla, jos siihen on välttämättömiä syitä.

Julkisuuden perusteita ja toteuttamista sääntelee yleisesti laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta eli julkisuuslaki (JulkL, 1999; ks. myös Mäenpää, *Julkisuusperiaate*, 2016). Laki määrittelee puitteita myös viranomaisen toimintaan kohdistuvalle sisäiselle tarkastukselle. Käytännön pulmakohdiksi sisäisessä valvonnassa ovat osoittautuneet muun muassa tarkastusdokumenttien julki-

suus ja salassapito sekä sisäisen tarkastajan tiedonsaantioikeus. Niidenkin perusteet määräytyvät julkisuuslain mukaan.

Tarkastusdokumentit ovat julkisia

Julkisuusperiaatteen soveltamisalaan kuuluu koko julkishallinto. Vastavasti julkisuuslain kahta peruskäsitettä – viranomainen ja asiakirja – on tarkoitettu sovellettavaksi laajasti. Julkisuuslakia sovelletaan muun muassa kaikkiin valtion viranomaisiin, kuntiin ja kuntayhtymiin sekä kunnan toimintaan, joka kuntalain mukaan käsittää myös kuntakonsernin toiminnan tytäryhteisöineen. Myös ulkoistettu hallintotehtävien hoitaminen kuuluu julkisuuslain soveltamisen piiriin.

→



Asiakirjan määritelmä on kattava. Julkisuuslakia sovelletaan paperidokumenttien lisäksi digitaalisiin asiakirjoihin ja viranomaisen tietojärjestelmiin. Lähtökohtana on, että myös sisäisen tarkastuksen toteuttamiseksi laaditut ja saadut asiakirjat kuuluvat julkisuuslain soveltamisalaan.

Viranomaisen asiakirjat ovat yleensä julkisia. Tämä lähtökohta kohdistuu sisäiseen tarkastukseenkin. Yleisellä tiedonsaantioikeudella ja julkisuudella on itse asiassa erityisen suuri merkitys sisäisessä tarkastuksessa. Tämä johtuu siitä, että sisäisen tarkastuksen avulla muun muassa arvioidaan viranomaiselle asetettujen tavoitteiden toteutumista, edistetään organisaation tehokasta johtamista ja valvontaa, riskien hallintaa, toiminnan kehittämistä ja tuloksellisuuden arviointia. Kaikki nämä tavoitteet ovat erityisen olennaisia myös yleisen edun ja hyvän hallinnon toteuttamisessa.

Valmistelun julkisuus ja sisäinen tarkastus

Julkisuuslain tarkoituksena on muun muassa vahvistaa valmistelun julkisuutta. Sisäisen tarkastuksen kannalta voi olla merkitystä sillä, että päätöksen valmistelua varten laaditut muistiot ja pöytäkirjat tulevat julkisiksi, kun päätös on allekirjoitettu. Muutkin asian valmisteluun liittyvät asiakirjat tulevat julkisiksi, kun asia, jota ne koskevat, on käsitelty viranomaisessa loppuun (JulkL 6.1 § 8 ja 9 kohta). Jo ennen tätä ajankohtaa viranomainen voi harkintansa mukaan antaa tiedon valmisteluasiakirjasta, ellei se sisällä salassa pidettäviä tietoja (JulkL 9.2 §).

Sisäisen tarkastuksen yhteydessä laaditut asiakirjat liittyvät yleensä tarkastusasian käsittelyyn. On myös mahdollista, että siinä laadittu muistio tai pöytäkirja on tarkoitettu viranomaisen päätöksen valmistelua varten. Valmistelun julkisuutta koskeva sääntely kohdistuu siten myös tällaisiin asiakirjoihin. Tosin on otettava huomioon, että sisäisessä tarkastuksessa laa-

ditaan myös sellaisia muistioita ja muita asiakirjoja, jotka jäävät kokonaan julkisuuslain soveltamisalan ulkopuolelle (ei-asiakirjat). Lisäksi salassapitovelvoitteet rajoittavat sisäisen tarkastuksen julkisuutta.

Ei-asiakirjat sisäisessä tarkastuksessa

Vaikka asiakirjojen julkisuus on pääsääntö, osa asiakirjoista on nimenomaisesti jätetty julkisuuslain soveltamisalan ulkopuolelle. Tällaiset ei-asiakirjat (non-papers) voivat olla keskeisiä sisäisessä tarkastuksessa. Muun muassa viranomaisen *sisäisen työskentelyn asiakirjat* jäävät julkisuuslain ulkopuolelle, jos niitä ei liitetä arkistoon. Oikeuskäytännössä on katsottu, että tällä tarkoitetaan julkisuusperiaatteen kannalta toisarvoisia sisäisen viestinnän ja mielipiteiden vaihdon asiakirjoja ja eräitä muita vähämerkityksellisiä asiakirjoja (KHO 2015:171).

Julkisuuslain ulkopuolelle jäävät myös *muistiinpanot ja luonnokset*, joita niiden laatija ei ole vielä antanut



”SISÄISESSÄ VALVONNASSA TULEE SIIS SOVELLETTAVAKSI ERÄÄNLAINEN ”NEED TO KNOW” -KRITEERI.

esittelyä tai muuta asian käsittelyä varten. Sisäisessä tarkastuksessa laaditut dokumentit, kuten erilaiset työpaperit, voivat olla tällaisia ei-asiakirjoja, etenkin jos työpaperi on luonnosmainen apudokumentti tai tekninen muistiinpano.

Sisäisen tarkastuksen muistiinpanot ja luonnokset kuuluvat kuitenkin julkisuuslain soveltamisalaan, jos ne annetaan esittelyä tai muuta asian jatkokesittelyä, kuten päätöksen tai tarkastuskertomuksen valmistelua, varten. Ei-asiakirjoina ne pysyvät siltä osin kuin tällaista asiakirjaa ei anneta jatkokesittelyä varten. Tällöinkin muistiinpanoon ja luonnokseen kohdistuu salassapito julkisuuslain 24 §:n mukaisesti.

Valvonta- ja tarkastussalaisuus

Julkisuuslaissa säädetään myös asiakirjan salassapidon perusteista. Erikseen on määritelty valvonta- ja tarkastussalaisuus. Sen kohteena ovat tarkastus- ja valvonta-asiakirjaan sisältyvät tiedot, jos tiedon antaminen vaarantaisi valvonnan tai sen tarkoituksen toteuttamisen tai ilman painavaa syytä olisi omiaan aiheuttamaan vahinkoa asiaan osalliselle (JulkL 24.1 §:n 15 kohta). Tarkastus- ja valvontatiedot on siis pidettävä salassa vain, jos niiden julkisuus aiheuttaisi säännöksessä tarkoitettua vaaraa tai vahinkoa.

On selvää, että etukäteen annettu tieto yllätystarkastuksesta vaarantaisi tarkastuksen toteuttamisen, joten tällainen tieto on pidettävä salassa. Sen sijaan tieto toteutetusta tarkastuksesta

ja sen tuloksista on yleensä julkinen, sillä tällainen tieto ei voi vaarantaa valvonnan toteuttamista. Lisäksi on otettava huomioon, että salassapitosäännöksessä mainittu vahinko ei tarkoita sellaista negatiivista julkisuutta tai yleistä kritiikkiä, jonka tällainen tieto julkisuudessa voisi aiheuttaa.

Toisaalta on mahdollista, että vahinko tai uhka epäkohdan ilmoittajalle (”whistle-blower”) voi edellyttää, että hänen nimensä pidetään salassa. Myös tarkastuksen kohteen aiheeton leimautuminen etukäteen voi olla salassapidon perusteena. Sen sijaan tarkastuksen valmistuttua salassapidolle ei yleensä ole perusteita, ellei sitten ole kysymys esimerkiksi liikesalaisuudesta tai yksityiselämän suojasta.

Valvonnan tarkoituksen toteuttaminen voi myös edellyttää riittävää luotamuksellisuutta tarkastajan ja viranomaisen välillä, sillä se edistää tarkastustietojen saamista. Yksinomaan sisäisen tarkastuksen kohteena olevan viranomaisen luottamuksen suojaaminen tai viranomaisen julkisuuskuuvan edistäminen ei kuitenkaan voi toimia salassapidon perusteena.

Sisäisellä tarkastajalla on tiedonsaantioikeus

Laissa ei määritellä sisäisen tarkastajan oikeutta saada salassa pidettäviä tietoja. Tällaisiakin tietoja sisäisessä tarkastuksessa voidaan hyvin perustein tarvita. Miten siis menetellä, kun toimivaltasäännös puuttuu?

Nimenomaisen sääntelyn puuttuessa lähtökohtana voidaan pitää salassapidon tarkoitusta ja alaa. Salassapidolla suojataan tietoa niiltä, joilla ei ole oikeutta sitä saada. Siksi salassa pidettävää asiakirjaa tai tietoa ei saa näyttää, luovuttaa eikä paljastaa *sivulliselle* (JulkL 23.1 §). Salassapidon kannalta sivullinen on jokainen, jolla ei ole oikeutta saada tietoa viranomaisen salaisesta asiakirjasta. Etenkin viranomaisen ulkopuoliset, kuten yksityiset toimijat ja toiset viranomaiset ovat tällaisia sivullisia.



Viranomaisen sisällä sivullisia ovat ne henkilöt, joiden tehtäviin salaisen tiedon käsittely ei kuulu. Sivullinen ei sen sijaan ole se, jonka säädettyihin tai määrättyihin tehtäviin asian käsittely viranomaisessa kuuluu.

Sisäisen tarkastajan tehtävät ja velvoitteet määritellään siten kuin viranomaisessa yleensä, esimerkiksi työjärjestyksessä tai ohjesäännössä. Tarkastajan tiedonsaantioikeuden keskeisenä perusteena voidaan pitää oikeutta saada tiedot, jotka ovat välttämättömiä näin määriteltyjen tarkastustehtävien toteuttamiseksi.

Sisäisessä valvonnassa tulee siis sovellettavaksi eräänlainen ”need to know” -kriteeri. Tarkastaja ei ole sivullinen, jolle salassa pidettävän tiedon luovuttaminen on julkisuuslain mukaan kielletty. Mikäli salassa pidettävän tiedon saaminen on välttämätön tarkastajan tehtävien toteuttamiseksi, hänellä on oikeus saada se tietoonsa. Tilanne on olennaisesti ongelmallisempi, jos sisäinen tarkastus on ulkoistet-

tu muulle kuin viranomaiselle. Tällaisen tarkastajan tiedonsaantioikeus voi perustua vain lakiin.

Sisäisen tarkastajan tiedonsaantioikeus perustuu siis lähtökohdiltaan julkisuuslakiin. Tätä lähtökohtaa konkretisoi, mutta ei sellaisenaan korvaa, esimerkiksi valtion sisäisen tarkastuksen malliohjesäännön (2007) normi, jonka mukaan sisäisellä tarkastuksella on oikeus saada tarkastustehtävänsä varten tarpeelliset tiedot ja asiakirjat salassapitosäännösten estämättä. Kunnissa taas valtuusto päättää hallintosäännössä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteista (Kuntal 14 ja 90 §). □



Helsingin yliopiston hallinto-oikeuden professori OTT **Olli Mäenpää** erikoisalaa ovat hallinto-, virkamies- ja hallintoprosessioikeus.

Luottamus hyvä, kontrolli parempi

Hallituksen kontrollin ulottumattomissa oleva toimitusjohtaja on yritystoiminnan kannalta riski. Luottamukseen perustuva, toimitusjohtajan henkilökohtaista kehittymistä tukeva toimintamalli muodostunee tuoreen selvityksen mukaan hallitustyön käytännöksi tulevina vuosina.

MARKO PARKKINEN



”**L**uottamus hyvä, kontrolli parempi”, totesi Suomen itenäisyyden takuumies, Joseph Jughashvili, paremmin Josef Stalinina tunnettu Neuvostoliiton hirmuhallitsija. Ja hän oli oikeassa, ainakin, mitä tulee hallituksen ja toimitusjohtajan suhteeseen tuoreen selvityksen mukaan.

Luottamusta joko on tai ei ole

Keväällä 2015 mietin koneen äärelä, kuinka voisin kiihdyttää omaa oppimistani toimitusjohtajana. Googlasin ”toimitusjohtajan oppiminen”. Vastauksena tuli ”tarkoitatko toimitusjohtajan osaaminen”. En tarkoittanut, vaan oppiminen! Toistonkin jälkeen tulos pysyi samana; toimitusjohtajan oppimisesta ei yksinkertaisesti löytynyt hakutuloksia. Syntyi päätös hakea tietoa tutkimuksella toimitusjohtajan oppimisen tueksi.

Hakutulos itsessään kertoi kiistatta, että toimitusjohtajan oppiminen ja kehittäminen on meillä Suomessa jäänyt monen muun asian jalkoihin. Löysimme kaksi hypoteesia syiksi kolmessa ryhmäkeskustelussa, jotka toteutimme ennen varsinaisen tutkimuksen käynnistämistä.

Ensiksi, kuten me kaikki tiedämme, toimitusjohtaja on osakeyhtiölaissa instituutio, ei henkilö. Myyttinen yksinäinen sateentekijä kahden ryhmän, hallituksen ja johtoryhmän, välissä on joko valmis ja täydessä iskussa, tai hän on entinen toimitusjohtaja. Mutta voiko ihminen olla koskaan ”valmis”, edes toimitusjohtajana? Voiko ja pitäisikö hallituksen esimiehenä auttaa toimitusjohtajaa oppimaan ja kehittymään?

Toiseksi hallituksen luottamus toimitusjohtajaan nähdään porrassfunktiona, jossa mahdollisia ovat vain ar-

vot yksi tai nolla, luottamusta joko on tai ei ole. Samalla monet kokevat hallituksen aloitteesta lähtevän toimitusjohtajan työn, osaamisen, yrityksen tilan mittaamisen tai edes kehittymisestä puhumisen itsessään, epäluottamuslauseena toimitusjohtajalle.

Toisenlaisiakin puheenvuoroja on toki kuultu. Risto Siilasmaa totesi taanoin Kauppalehden haastattelussa tapaavansa henkilökohtaisesti kaikki johtoryhmän jäsenet vuosittain. Palautetta on sitten helppo käyttää toimitusjohtajan oppimisen tukemiseen. Onko tällainen käytäntö luottamuksen puutetta vai kaikkia hyödyttävä toimintamalli?

Motiivimme Future CEO -tutkimusyhteisössä on tarjota toimitusjohtajan ja koko hallintoketjun oppimisen mahdollistava tietokanta. Kävimme toimitusjohtajuutta läpi kokonaisvaltaisesti demografian, työhyvinvoinnin, oman ja muiden tyytyväisyyden, osaamisen, kommunikaation ja ymmärryksen laadun, yrityskulttuuri- ja panostusalueenäkemyksen kautta.

Toimitusjohtaja näkee toisin

Tutkimuksen tarpeellisuus hyppää tuloksista heti silmille. Suomalainen toimitusjohtaja elää pelottavan usein kuplassa. Yleisesti ottaen hallitus ja johtoryhmä näkevät tilanteen varsin yhdenmukaisesti, toimitusjohtaja parempana kuin ruusunpunaisten lasien läpi. Väistämättä mieleen tulee Paasikiven ajatus tosiasioiden ymmärtämisen ja viisauden välillä.

Toimitusjohtajien arvosana itselleen NPS-metodilla (välillä -100, +100)



oli 42, kun hallituksen antama kymmenen kietämissä ja johtoryhmien nolla. Ero on merkittävä.

Toimitusjohtajat näkevät omana vahvuutenaan ennen kaikkea ihmiset, kun hallitus ja johtoryhmä näkevät toimitusjohtajan vahvuuksien painottuvan operaatioiden johtamiseen. Ero on merkittävä.

Kahdestakymmenestä neljästä osaamistekijästä toimitusjohtaja antaa itselleen vain yhdessä, verkostoutumisessa, merkittävästi alhaisemman arvosanan kuin hallitus ja johtoryhmä. Ero on merkittävä.

Hallitus ja johtoryhmä näkevät yrityksen kulttuurin hierarkisena ja tuloskeskeisenä. Tulevaisuuden toiveitkin ryhmillä kohtaavat. Toimitusjohtajat näkevät kulttuurin aivan eri tavoin. Yllätys, yllätys – ero on merkittävä.

Kommunikaatio tai sen puute on ratkaisevaa

Toimitusjohtajan näkemysten poikkeaminen laajasti johtoryhmän ja hallituksen näkemyksistä voi tulla hallitukselle yllätyksenä, sillä keskimäärin toimitusjohtajan ajasta hallituksen asioihin kuluu 3 %. Johtoryhmän ja toimitusjohtajan näkemysten eroa ei ajankäytön vähäisyys selitä. Toimitusjohtajien ajasta suurin yksittäinen osuus, 22 %, kuluu johtoryh-





män kanssa työskentelyyn.

Jos kommunikaatioon käytettävä aika ei riitä selitykseksi johtoryhmän kanssa työskentelyssä, niin miksi toimitusjohtajat siis näkevät asiat niin eri tavoin kuin johtoryhmät ja hallitus? Tähän voi tutkimuksen perusteella löytää kaksi erilaista näkökulmaa.

Ensinnäkin toimitusjohtajan ajasta kuitenkin vain 26 %:n osuus kuluu yhteensä asiakkaiden ja muun henkilöstön kuin johtoryhmä kanssa. Näissäkin tilaisuuksissa valitettavan usein vuorovaikutus on varsin yksisuuntaista, toimitusjohtaja puhuu ja muut kuuntelevat. Näin voi ajatella, että toimitusjohtaja voi varomattomuuttaan olla ”pihalla” siitä, mitä yhteisössä tapahtuu.

Toinen ajatus on, että toimitusjohtaja pelaa omaa peliään – ei kerro hallitukselle, mistä on kysymys. Varmaan moni hallituksen jäsen on huomannut inhimillisen taipumuksen vältellä ikävien asioiden kertomista. Mieluummin moni toimitusjohtaja haluaa hoitaa asiat kuntoon omin päin, kuin kertoa ongelmista hallitukselle, vaikka oman oppimisen ja asioidenkin kannalta erityisesti vaikeiden asioiden tulisi olla kaikkien tiedossa.

Hallituksen jäseniltä ja johtoryhmiltä kysyttiin näitä asioita suoraan

Ratkaisutoimisto Seedin ja kumppaneidensa Evli Pankin, Panostajan, Odgers Berndtsonin, Eteran, Pohjantähti Keskinäinen Vakuutusyhtiön, Hanken & SSE Executive Educationin sekä Viewpoint Finlandin kanssa toteutetussa selvityksessä tutkittiin toimitusjohtajan roolia hallintoketjussa hallitus-toimitusjohtaja-johtoryhmä. Selvitykseen osallistui 452 vastaajaa yli 100 henkeä työllistävien yritysten hallituksen jäsenistä, toimitusjohtajista ja johtoryhmän jäsenistä.

Tutkimuksen tiivistelmään voi tutustua osoitteessa <http://seedi.fi/futureceo/tutkimustulokset/>

eli kertooko toimitusjohtaja vaikeat asiat ja toisaalta tietääkö toimitusjohtaja, missä yrityksessä mennään. Kiitetävän arvosanan molemmissa ulottuvuuksissa sai hieman yli 30 % toimitusjohtajista. Hyvän tai välttävän arvosanan molemmissa sain hieman alle puolet toimitusjohtajista. Näin viidennes toimitusjohtajista sai huonon arvosanan joko avoimuudessa tai tilanteen tasalla olemisesta tai molemmista tekijöistä.

Stalin ja Siilasmaa ovat oikeassa

Tutkimus vahvisti kokonaisuudessaan, että hallitus voi ja sen pitää auttaa toimitusjohtajaa kehittymään, aivan ku-

ten missä tahansa muussakin esimies-tehtävässä. Asia on tärkeä, sillä toimitusjohtajan kehittyminen kehittää suoraan koko yritystä.

Stalinin ajatus tuskin liittyi millään tavoin ihmisten kehittämiseen, mutta hän oli oikeassa. Jos kontrolli ja luottamus laitetaan vastakkain, kontrolli on parempi. Ilman kontrollia tutkimuksen yli 400 yrityksestä viidesosa eli lähes sata on merkittävässä vaarassa, kun toimitusjohtaja ei joko ymmärrä, missä yrityksessä mennään tai kerro vaikeita asioita. Jokainen täysipäinen, paitsi keskuspankit, ymmärtää, ettei pelkkä kontrolli ikinä johda oikeasti hyvin tuloksiin. Siilasmaan luottamukseen perustuva, mutta koko hallintoketju seuraava toimintamalli muodostuu varmasti hallitustyön käytännöksi tulevina vuosina.

Toimitusjohtajan itsearvioinnista tai 360-asteen arvioinnista päästään kehittymisen ja oppimisen polulle, joka mahdollistaa toimitusjohtajan ja siten koko yrityksen, kehittymisen. Future CEO -taustadata tarjoaa hyvän pohjan oman ajattelun ja pärjäämisen vertaamiseen suureen tietokantaan. □



DI, BBA **Marko Parkkinen** toimii mm. perustamansa Ratkaisutoimisto Seedi Oy:n toimitusjohtajana sekä Boardman Oy:n partnerina.



UUSI BALANSSI ONLINE KULKEE KEVYESTI MUKANA

Löydät entistä nopeammin Balanssi-lehden taloudelliseen raportointiin ja corporate governanceen liittyvät asiantuntija-artikkelit ja uutiset uudesta palvelustamme:

www.balanssionline.fi

Pääset lukemaan artikkeleita ja lehden aiemmin ilmestyneitä numeroita online-palvelussa kaikilla päätelaitteilla silloin, kun sinulle sopii. Tehokkain hakutoiminnoin teet vaivattomasti esim. teema- ja kirjoittajakohtaisia artikkelihakuja.

Lehden vuosikertatilaajana voit tutustua Balanssi Online -palveluun veloituksetta vuoden 2016 aikana! Saat käyttäjätunnukset lähettämällä sähköpostiosoitteesi toimitukseen toimitus@balanssilehti.fi

Jatkuva, 12 kk lukuoikeus Balanssi Online -palveluun 125,00 € (sis. alv 24 %).

Koekäyttötunnukset ja rekisteröityminen
www.balanssionline.fi

Tiedustelut ja tilaukset myös
toimitus@balanssilehti.fi
puh. (09) 694 4064

VALA:N PÄÄTÖS 14/2015

KOSKIEN HUOMAUTUSTA PUUTTEELLISESTA TARKASTUSKERTOMUKSESTA

Valtion tilintarkastuslautakunnan päätöksen 14/2015 myötä tilintarkastajan saama huomautus puutteellisesta Tekes-projektin tarkastuskertomuksesta jäi voimaan.

RITVA WECKSTRÖM

Valtion tilintarkastuslautakunnan 7.12.2015 antama päätös koski kahta valitusta, jotka liittyivät Helsingin seudun ja Hämeen kauppakamareiden tilintarkastusvaliokunnan tilintarkastajalle antamaan huomautukseen.

Tekes-projektien kustannustilitykset

Innovaatorahoituskeskus Tekes oli kannellut Helsingin seudun ja Hämeen kauppakamareiden tilintarkastusvaliokunnalle tilintarkastaja A:n toiminnasta. Kanteluissaan Tekes oli katsonut, että A oli toimittanut puutteelliset tarkastuskertomukset.

Projektin jälkeen suoritettu Tekes-tarkastus oli kantelijan mukaan paljastanut merkittäviä puutteita tarkastuskertomuksen laadinnassa. Kantelijan mukaan oli ilmeistä, ettei A ollut suorittanut tarkastustehtävää riittävää huolellisuutta osoittaen.



Tekes-rahoituksen yleisten ehtojen mukaan rahoituksensaajan on toimitettava lopputilityksen yhteydessä koko projektin kestoajaa koskeva yrityksen ulkopuolisen hyväksytyn tilintarkastajan tekemä määrämuotoinen tarkastusraportti. A oli antanut puhtaat tarkastuskertomukset kyseessä olevien projektien kustannustilityksistä projektien kestoajalta. Tarkastusraporteissa A ei ollut kertonut havainneensa olennaisia virheitä tai puutteita vaan hän oli todennut yrityksen noudattaneen oleellisilta osilta yritysten tutkimus- ja kehitystoiminnan rahoituksen yleisiä ehtoja.

Tekes-tarkastuksessa ilmi useita puutteita

Tekes päätti tehdä projektille erillisen Tekes-tarkastuksen. Tekes-tarkastuksen suorittivat ulkopuolinen HTM-tilintarkastaja ja tarkastettavasta hankkeesta riippumaton Tekesin teknologia-asiantuntija. Tekes-tarkastuksen yhteydessä selvisi mm., että projektin työajanseuranta ei tarkastajien mielestä vastannut Tekesin edellyttämää työajanseurantaa. Yritys oli toimittanut jälkikäteen kuukausikohtaiset ja tilityskohtaiset yhteenvedot, joista kuitenkin puuttui hyväksymismerkintä.

Yrityksellä oli ollut samanaikaisesti meneillään myös toinen projekti. Työtuntien vertailussa kahden samanaikaisesti käynnissä olleen Tekes-projektiin liittyneen alihankinnan osalta havaittiin muun muassa, että kolmelle projektihenkilölle oli kertynyt merkittävän paljon, yli 200 työtuntia usean kuukauden ajalta.

Tilitettyihin työaikoihin oli sisällynyt myös loma-aikoja. Toisen projektin tarkastuksessa kävi lisäksi ilmi, että valtaosa Tekesille tilitetyistä ostetuista palveluista pk-yrityksiltä oli tarkastajien mukaan ostettu samalta intressiyritykseksi luokiteltavalta toimittajalta.

VALA:n päätöksen perustelut

1. Tilintarkastuslain 53.1 §:n nojalla kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan tilintarkastuslain tai sen nojalla annettujen säännösten perusteella tekemään päätökseen haetaan muutosta valittamalla valtion tilintarkastuslautakuntaan.

2. Tilintarkastuslain 49.1 §:n mukaan Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunnan tulee antaa tilintarkastajalle varoitus, jos tämä huolimattomuudesta tai varomattomuudesta on menettänyt tämän lain tai sen nojalla annettujen säännösten vastaisesti tai on rikkonut velvollisuuksiaan tilintarkastajana tai on perusteettomasti menettänyt tavalla, joka on muutoin omiaan alentamaan tilintarkastajien ammatillista luotettavuutta tai arvoa. Tilintarkastuslain 49.2 §:n mukaan tilintarkastajalle tulee antaa huomautus, jos 1 momentissa tarkoitettuun menettelyyn liittyy lieventäviä seikkoja.

3. Osakeyhtiön kirjanpidosta ja varojen hoidosta vastaa osakeyhtiölain mukaan yhtiön toimitusjohtaja tarkoittaen myös sitä, että toimitusjohtaja vastaa yhtiön sisäisestä kontrollista ja sen tehokkuudesta. Käytännössä tämän työn toimitusjohtaja usein delegoi yhtiön muille toimihenkilöille. Tästä johtuen myös kaikki Tekes-ilmoitukset ja niissä ilmoitettujen lukujen oikeellisuudesta vastaa ensisijaisesti toimitusjohtaja ja hänen johtamansa organisaatio.

4. Avustuksen anonut yhtiö on saanut Tekes-tukea projektille. Tekes päätti teettää projektille Tekes-tarkastuksen. Tarkastajien mielestä työajanseuranta oli Tekes-normeihin nähden puutteellista ja kun projektikirjanpidossa havaittiin muita puutteita, Tekes ei kyennyt varmistamaan projektille tilitettyjen kustannusten oikeellisuudesta. Tästä syystä Tekes päätti periä takaisin maksamansa avustuksen.

5. Lausunnossaan valtion tilintarkastuslautakunnalle tilintarkastusvaliokunta katsoi, että raportointi olisi tullut suorittaa ensisijaisesti Tekes-rahoituksen yleisiä ehtoja ja määräyksiä noudattaen erityisesti sitä silmälläpitäen, voivatko havaitut virheet erikseen tai yhdessä arvioituina johtaa rahoituspäätösten uudelleen arviointiin. A:n valituksen liitteissä on esitetty yhtiön johdon laatimat vastineet. Tilintarkastusvaliokunnan mukaan näin jälkikäteen tarkasteltuna näillä yhtiön johdon antamiksi ilmoitetuilla selvityksillä ei olisi ollut merkitystä A:n tarkastustoimenpiteitä ja raportointia arvioitaessa.

6. A on raportoinut havaitsemistaan virheistä ja puutteista yhtiön johdolle, mutta jättänyt sisällyttämättä ne laatimiinsa Tekes-tarkastusraportteihin. Valtion tilintarkastuslautakunta katsoo, että A:n on tullut olla tietoinen siitä, että hänen laatimansa tarkastusraportit ovat ratkaisevia Tekes-rahoituksen ehtojen kannalta. Ehtojen mukaan ei riitä, että tilintarkastaja raportoi havainnoistaan vain toimeksiantajalle vaan havaitut virheet ja puutteet tulee esittää myös Tekesin käyttöön luovutettavassa tarkastusraportissa.

Tekes-tarkastuksessa havaittiin, että toisen projektin projektikirjanpito oli järjestetty riittävällä tavalla jäljitysketjussa esiintyneitä puutteita lukuun ottamatta. Jäljitettävyyys tosisteista tilitettyihin kustannuksiin oli ollut tarkastajien mielestä puutteellinen.

Tekes-rahojen takaisinperintä

Tekes-tarkastuksessa selvisi myös, että yritys oli saanut toisen projektin keskoaikana opetus- ja kulttuuriministeriöltä erityisavustusta 400 000 euroa. Samojen henkilöiden oli havaittu työskennelleen sekä Tekesin että opetus- ja kulttuuriministeriön rahoittamissa projekteissa.

jekteille maksetun rahoituksen 518 260 euroa kokonaisuudessaan.

TIVA piti tarkastustyötä puutteellisena

Hankittuaan A:n vastineen ja muuta kanteluihin liittyvää selvitystä kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta katsoi valituksenalaisista päätöksistä lähemmin ilmenevillä perusteilla, että sen saaman selvityksen perusteella A:n tarkastustyö oli ollut puutteellista. A:n tarkastustyö ei vastaa tarkastusraportissa ilmoitettua eikä Tekesin rahoituksen yleisten ehtojen vaatimuksia.

Samoin TIVA katsoi, että sille esitetyn selvityksen perusteella A:lla ei ollut perusteita antaa tarkastusraporttia siinä muodossa, että yritys on olennaisilta osin noudattanut rahoituspäätöksen yleisten ehtojen kustannustilityksiä koskevia kohtia 5 (Hyväksyttävät kustannukset) ja 7.2 (Kustannustilitys). Tämän vuoksi se totesi A:n toiminnan olleen hyvän tilintarkastustavan vastaista, minkä vuoksi tilintarkastusvaliokunnan olisi annettava A:lle tilintarkastuslain 49 §:n mukainen seuraamus.

A:lle annettiin molemmissa asioissa huomautus, koska A:n menettelyn moitittavuuden ei kokonaisuutena arvioiden katsottu ylittävän varoituksen antamisen kynnystä hyväksyttyjä tilintarkastajia koskevassa ratkaisukäytännössä. Huomautusta puolsi myös se, että tilintarkastusvaliokunnan käsityksen mukaan hyvän tilintarkastustavan käytännöt Tekes-tarkastusraportin antamiseen liittyvässä tositetarkastuksessa eivät ole olleet vakiintuneita.

Käsittely VALA:ssa

A valitti Helsingin seudun ja Hämeen kauppakamareiden tilintarkastusvaliokunnan päätöksistä valtion tilintarkastuslautakunnalle vaatien molempien päätösten kumoamista ja hänelle määrättyjen seuraamusten poistamista.

Helsingin seudun ja Hämeen kauppakamareiden tilintarkastusvaliokunta antoi valitukseen liittyen lausunnon. Lausunnossaan TIVA totesi, että kysymyksessä on toimeksianto, jossa tilintarkastaja on antanut lausunnon viranomaisten käyttöön. Tarkastustoimenpiteet ja niiden perusteella tehtyjen havaintojen raportointitarkkuus määräytyvät erikseen sovittujen ehtojen perusteella.

Käytännössä tämä tarkoittaa toimeksiantajan asettamien erityisehtojen noudattamista niin, että raportin tulee soveltua tarkoitukseensa eli täyttää toimeksiantajan asettama käyttö-tarkoitus. Tilintarkastusvaliokunnan lausunnossa korostetaan, että A:n saamien seuraamusten arvioinnissa on jo otettu huomioon lieventäviä seikkoja eikä seuraamuksia (huomautus) voida pitää puutteellisina.

A antoi lausuntoon liittyen vastaselityksen, jonka mukaan asian käsittelyssä ei oltu otettu riittävästi huomioon hänen antamansa vastineen liitteissä olleita selvityksiä.

Valtion tilintarkastuslautakunta tutki A:n valituksen Helsingin seudun ja Hämeen kauppakamareiden tilintarkastusvaliokuntien antamasta päätöksestä. Lautakunta hylkäsi A:n valituksen ja katsoi, että Helsingin seudun ja Hämeen kauppakamareiden tilintarkastusvaliokunta on voinut antaa A:lle huomautuksen. □



HT-, JHT-tilintarkastaja **Ritva Weckströmillä** Ritant Oy:stä, on pitkä kokemus julkisten avustusten ja tukien tarkastamisesta. Hän oli VALAn jäsen 2013–2015.

Laatujaosto loi hyvän pohjan JHT-tarkastajien uudelle valvonnalle

Julkishallinnon tilintarkastajien laadunvarmistuksesta aiemmin vastannut JHTT-laatujaosto valoi hyvän perustan JHT-tarkastajien valvonnalle PRH:n uudessa Tilintarkastusvalvonnassa.

KLAUS KROKFORS



Uuden tilintarkastuslain astuttua voimaan 1.1.2016 siirtyi kaikkien tilintarkastajien valvonta vuoden alussa Patentti- ja rekisterihallituksen Tilintarkastusvalvonnalle. Näin ollen JHTT-lautakunnan ja sen laatujaoston toiminta päättyi vuoden 2015 lopussa. Laatujaosto ehti kuitenkin viiden toimintavuotensa aikana suorittaa vuosittain kymmeniä laaduntarkastuksia ja arvokasta kehittämistyötä, jota uusi valvoja voi suoraan hyödyntää.

Laatu ja sen arviointi osa yhteiskunnan tuloksellista toimintaa

Kirjoitin Tilintarkastus-lehdessä 7/2003 otsikolla ”Julkishallinnon tarkastajien laadunvarmistus on uskottavuuskysymys”. Totesin silloin, että laatu ja sen arviointi kuuluvat olennaisena osana modernin yhteiskunnan tulokselliseen toimintaan.

Samana vuonna 2003 Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry:n (JHTT-yhdistyksen) kokouksissa oli hyväksytty kahdesti esitykset muuttaa yhdistyksen sääntöjä siten, että niissä otettaisiin huomioon laadunvarmistusjärjestelmä. Toin turhautuneena esiin kirjoituksessani, että jarrutuksen sijaan julkishallinnon kaikkien tarkastajien tulisi työskennellä sen puolesta, että veronmaksajat ja kaikki muutkin asiasta kiinnostuneet Euroopan unioni mukaan lukien saisivat kuvan laadukkaasta ja koko ajan kehittyvästä tarkastuksesta.

Toivoin, että ihanteellisinta olisi, jos maassa olisi vain yksi, kaikkia tarkastajia koskeva laadunvarmistusjärjestelmä.

Laadunvarmistus VM:n hoidettavaksi

JHTT-yhdistyksen uusi hallitus tarttui toimeen, ja yhdistyksen yhteyteen perustettiin laatulautakunta, joka ryhtyi huolehtimaan JHTT-järjestelmän laaduntarkastuspalveluista. Myös Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa-julkaisu uudistettiin, ja siinä otettiin huomioon tilintarkastuksen laadunvarmistus.

Laadunvarmistustoiminnan vakiinnuttua ja uusien säädösmuutosten myötä yhdistyksen laatulautakunnan tehtävät siirtyivät JHTT-lautakunnalle, jonka yhteyteen perustettiin erityinen jaosto laaduntarkastuksia varten. Laatujaosto aloitti toimintansa vi-

ranomaisena vuonna 2011, ja sen toiminnan rahoituksesta on huolehtinut valtiovarainministeriö.

Laaduntarkastajien ja laatujaoston tehtävät

Laaduntarkastuksissa on käytetty laaduntarkastajina kokeneita JHTT-tilintarkastajia. He ovat arvioineet mm. tilintarkastajien toimeksiantoja, riippumattomuuden varmentamista, työmenetelmiä sekä dokumentointiperiaatteita ja -ohjeita. Toimeksiantokohtaisissa osioissa on kommentoitu mm. toimeksiannon suunnittelua ja suorittamista, tilinpäätöksen ja kirjanpidon tarkastusta, dokumentointia, raportointia, sisäistä valvontaa sekä sisäistä tarkastusta. Laaduntarkastettavat ovat myös voineet kommentoida kokemuksiaan laaduntarkastuksen kohteena.

Laatujaosto on valinnut laaduntarkastajat ja valvonut heidän koulutustaan, riippumattomuuttaan ja vaitiolovelvollisuuden noudattamistaan sekä arvioinut laaduntarkastajien työn tulosta. Lisäksi laatujaoston tavoitteena on ollut kehittää ja päivittää toimiva JHTT-laadunvarmistusjärjestelmä sekä julkishallinnon erityispiirteet ja vaatimukset huomioiva laatukriteeristö lomakkeineen. Laatujaosto on myös laatinut vuosittain toimintakertomuksen JHTT-lautakunnalle.

Ensimmäiset JHTT-yhteisöjen tarkastukset 2015

JHTT-yhteisöjen laaduntarkastukset aloitettiin vuonna 2015 eli laatujaoston viimeisenä toimintavuonna. Nämäkin tarkastukset tehtiin laatujaoston laatimien tarkastuslomakkeiden pohjalta.

Ensimmäisten laaduntarkastusten perusteella laatujaosto kiinnitti huomiota seuraaviin seikkoihin:

- Laaduntarkastettavien JHTT-yhteisöjen yhteyshenkilöiden ja laaduntarkastusprosessiin osallistuvien henkilöiden tulee olla JHTT-tilintarkastajia.
- Tilintarkastusten dokumentoinnin aikataulusta JHTT-yhteisöissä on oltava ohjeet, ja niiden noudattamista on valvottava.
- Tilintarkastussuunnittelussa ja riskianalyyysissä JHTT-yhteisöjen tulee huomioida tarkastuskohteen ulkoistettujen toimintojen käyttö.
- JHTT-yhteisöjen tulee kiinnittää erityistä huomiota valtionosuuksien tarkastamiseen ja tarkastustyön dokumentointiin.

Myös tarkastetuilla JHTT-yhteisöillä on ollut mahdollisuus antaa omat kommenttinsa laaduntarkastukseen, ja kommentit on liitetty laaduntarkastusraporttien yhteyteen.

Tehdyt JHTT-yhteisöjen laaduntarkastukset osoittivat, että vaikka kaikki tarkastukset olivat hyväksytyjä, JHTT-yhteisöillä on edelleen kehittämiskohteita toimintansa ja sen dokumentoinnin laadun parantamiseksi. □



VTV:n johtava tilintarkastaja, JHTT, CFE
Klaus Krokfors toimi aiemmin JHTT-yhdistys ry:n puheenjohtajana ja JHTT-lautakunnan laatujaoston jäsenenä.

Luotettavaa kumppanuutta ja saumatonta yhteistyötä

- Visma Services Oy



- Taloushallinnon palvelut ja kokonaisratkaisut
- Palkanlaskenta- ja HR-palvelut
- Asiantuntijapalvelut kansainvälisille tytäryhtiöille Suomessa
- Controller- ja konsultointipalvelut
- Automatisoidut prosessit, sähköiset työkalut ja arkistot, jotka tehostavat ja helpottavat myös tilintarkastajien arkea