

Suomen Tilintarkastajat ry:n tilintarkastustoimikunnan ohje tilintarkastajille ravitsemusyritysten saamaa koronahyvitystä koskevan liitetiedon tarkastamiseksi

Päivitetty 16.12.2020

1. Johdanto

Eduskunta sääti toukokuussa 2020 lain ravitsemusyritysten uudelleentyöllistämisen tukemisesta ja toiminnan rajoitusten hyvittämisestä (403/2020) ("hyvityslaki") kompensoidakseen yrityksille aukiolon määräaikaisen rajoittamisen koronaepidemian takia. Laissa säädettiin muun muassa hyvityksen saajan velvollisuudesta raportoida tilinpäätöksessä ns. toteumaperusteisen rajoituksen toteutumisesta, liikaa saadun hyvityksen palautusvelvollisuudesta sekä palauttamattoman hyvityksen vaikutuksesta varojenjakoon. Toteumaperusteinen rajoitus on hyvityslain 3:7 § mukaisesti se määrä, "jolla rajoitusvelvoitteen aikana kertynyt tulos alittaa vertailuluvun perusteena olevia kuukausia vastaavan tuloksen vähennettynä toiminnan keskeytymisestä saadulla vakuutuskorvauksella". Hyvityslaisissa määrättiin myös tilintarkastajalle velvollisuuksia. Ne liittyvät toteumaperusteisen rajoituksen tarkastamiseen ja siitä raportoimiseen.

Hyvityslakia täydennettiin joulukuussa 2020 uudella säännöksellä (9 a §), jolla helpotettiin pienten ravitsemusyritysten raportointivelvollisuuksia. (ks. pienen ravitsemusyrityksen määritelmä luvusta 5) Muutoksen myötä toteumaperusteisesta rajoituksesta raportointi ja liikaa saadun hyvityksen palautusvelvollisuus eivät enää koske pieniä ravitsemusyrityksiä. Riittää, että ne antavat tilinpäätöksessä tiedot siitä, että yritys on kokonsa ja saamiensa valtiontukien kokonaismäärän puitteissa oikeutettu helpotukseen. Saatujen valtiontukien kokonaismäärää tarkastellaan yhteenlaskettuna yrityksen ja sen kanssa samaan konserniin kuuluvien yritysten kanssa. Myös tilintarkastajan velvollisuudet kevenivät pienten ravitsemusyritysten osalta.

Suomen Tilintarkastajat ry:n tilintarkastustoimikunta laati tämän ohjeen auttamaan tilintarkastajia ravitsemusyritysten koronahyvitysluokitettujen tarkastuksessa ja siitä raportoimisesta yhtenäisellä tavalla. Ohjeen luvuissa 2-4 käsitellään sellaisen ravitsemusyrityksen velvollisuuksia ja tilintarkastusta, joka ei ole oikeutettu lain 9 a §:n mukaiseen helpotukseen. Luvuissa 5-6 käsitellään sellaisen pienen ravitsemusyrityksen raportointivelvollisuuksia ja tilintarkastusta, jotka ovat oikeutettuja helpotukseen. Ohje koskee ainoastaan sen tilikauden tilintarkastusta, jossa liitetieto toteumaperusteisen hyvityksen toteutumisesta tai helpotuksen perusteista esitetään.

2. Liitetietovaatimukset

Liitetieto toteumaperusteisen rajoituksen toteutumisesta

Ravitsemusyrityksen, joka ei ole hyvityslain tarkoittama pieni ravitsemusyritys, on esitettävä tilinpäätöksessään tarpeelliset liitetiedot sen todentamiseksi, että toteumaperusteinen rajoitus toteutuu. Liitetieto on esitettävä siinä tilinpäätöksessä, joka laaditaan rajoitusvelvoitteen päättymisen jälkeen eli käytännössä 31.5.2020 tai sen jälkeen. Jos hyvitys on myönnetty ja/tai maksettu vasta kyseisen tilikauden päättymisen jälkeen, se tulee jaksottaa tilinpäätökseen, sillä hyvityksen myöntämishetkenä pidetään hyvityslain säätämistä. Laki osoittaa tuen myöntämisen kriteerit eikä viranomaisella ole oikeutta olla myöntämättä tukea, jos kriteerit täyttyvät (ns. tarkoituksenmukaisuusharkinta).

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Kirjanpitolautakunta (KILA) antoi 22.9.2020 omaehtoisen lausunnon (2005/2020) ravitsemisyriyten toimintarajoituksen hyvitystä koskevistä liitetiedoista. Lausunnon mukaan

- Ravitsemisyriyksen on laadittava KPA:n tai PMA:n tuloslaskelmamallia vastaava laskelma ("laskelma") rajoitus- ja vertailukauden tulosten selvittämiseksi.
- Hyvityslain 7.5 §:ssä tarkoitetaan "tuloksella" KPA:n ja PMA:n tarkoittamaa erää "Voitto (tappio) ennen tilinpäätössiirtoja ja veroja", joka lasketaan ravitsemusliiketoiminnasta.
- Hyvityslain tarkoittamasta ravitsemusliiketoiminnan tuloksesta KILA suosittelee käytettäväksi termejä "Rajoituskauden voitto (tappio)" ja "Vertailukauden voitto (tappio)".
- Rajoituskausi on ajanjakso 4.4.-31.5.2020.
- Vertailukausi on joko ajanjakso tammi-helmikuu 2020 tai huhti-toukokuu 2019 riippuen siitä, kummalla niistä myynti on ollut suurempi ja minkä mukaisesti ELY-keskusten sekä TE-toimistojen kehittämis- ja hallintokeskuksen (KEHA) maksama hyvitys on määräytynyt. Laskelmalla ja liitetiedossa käytetään vertailukautena siis samaa kautta, jota KEHA on käyttänyt hyvityksen laskemiseen. Vertailukausi käy ilmi KEHAN päätöksestä.
- Laskelmassa sovelletaan samoja jaksotus- ja arvostusperiaatteita kuin koko tilikautta koskevassa tilinpäätöksessä. Tämä tarkoittaa myös mm. poistojen huomioimista kaudelta.
- Laskelmassa käytetään suoriteperusteisuutta.
- Rajoituskauden ja vertailukauden voitto(tappio) tulee laskea riittävällä tarkkuudella, jotta voidaan luotettavasti todentaa, toteutuuko rajoitus. Siinä tapauksessa, että hyvitys on ylittänyt rajoituksen, tiukentuu vaatimus laskennan tarkkuudelle, sillä yrityksen on laskettava palautettava määrä tarkasti.
- Laskelmassa voidaan soveltaa olennaisuutta. Tasasuhtaisten kulujen osalta voidaan täten tukeutua jaolliseen kohdentamiseen (esim. kohdistetaan 2 kk/12 kk). Edellisessä kohdassa mainittu tarkkuusvaatimus on kuitenkin aina huomioitava.
- Liitetiedolle tulee laatia liitetietotosite, jonka sisällöstä on vaikeuksitta todennettavissa yhteys toteumaperusteisesta rajoituksesta annettavaan liitetietoon.

Tilinpäätöksen laatijan on syytä huomata myös, että rajoituskauden voittoa (tappiota) laskettaessa tilikaudella saatu tai tilikaudelle jaksotettu hyvityslain perusteella saatu avustus jätetään laskelman ulkopuolelle.

Jos toteumaperusteinen rajoitus ei ole toteutunut, ravitsemisyriyksen on palautettava toimivaltaiselle viranomaiselle (KEHA) ilman aiheetonta viivytystä se määrä, jolla hyvitys on ylittänyt rajoituksen.

KILA esittää lausunnossaan esimerkin toteumaperusteisen rajoituksen toteutumista koskevasta liitetiedosta.

Laskelma jakokelpoisen vapaan oman pääoman määrästä (KPA 2:5 §)

Hyvityslain 14 § asettaa rajoituksen ravitsemisyriyksen varojenjaolle. Hyvityslain mukaiseen uudelleen-työllistämisen tukeen (3 §) ja hyvitykseen toiminnan rajoittamisesta (5 §) sovelletaan samanlaista varojen-jakorajoitetta kuin aktivoituihin kehittymenoihin (KPL 5:8.3 § mukaan). Varojenjakorajoitetta ei kuitenkaan synny siltä osin, kuin yritys palauttaa saamansa tuen tai hyvityksen tilinpäätöksen vahvistamiseen (yhtiö-kokoukseen) mennessä.

Tuki ja hyvitys on siten otettava huomioon vähennyseränä, kun laskelma jakokelpoisesta vapaasta omasta pääomasta esitetään liitetiedoissa (ja toimintakertomuksessa). Rajoitus koskee vain tätä yhtä tilinpäätöstä eli tulevana tilikausina hyvityslain (403/2020) perusteella saadut tuet eivät enää vaikuta varojenjakoön.

KILA esittää lausunnossaan esimerkin laskelmasta jakokelpoisen vapaan oman pääoman määrästä.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Muut tilinpäätökseen vaikuttavat seikat

Liitetiedon laatijan on syytä huomioida myös seuraavat seikat:

- KILAn ja KEHAN tulkinnan mukaan hyvityslaki koskee vain ravitsemusliiketoimintaa. Yhtiön muu mahdollinen liiketoiminta siis jää laskelman ja liitetiedon ulkopuolelle.
- Liitetieto on annettava, jos yhtiön on saanut hyvityslain 7 § mukaista hyvitystä. Se, että yhtiö on laskelman laadittuaan palauttanut koko hyvityksen tai osan siitä, ei vapauta sitä liitetiedon laatimisesta.
- Hyvityslaki on erityislainsäädäntöä, joka syrjäyttää yleislait kuten kirjanpitolain, KPAN ja PMAN. Siten myös mikrokokoisten yritysten on annettava hyvityslain mukainen liitetieto.

3. Tilintarkastus

Tilintarkastajan velvollisuudet

Hyvityslaisissa säädetään velvollisuuksia ravitsemusyhtiön tilinpäätöksen tarkastavalle tilintarkastajalle. Lain 7.7 § mukaan tilintarkastajan on annettava tilintarkastuskertomuksessaan tieto toteutumaperusteisen rajoituksen toteutumisesta. Tämän lisäksi hänen on annettava tilintarkastuskertomuksella huomautus ja toimitettava kertomus toimivaltaiselle viranomaiselle (KEHA) ilman aiheetonta viivytystä, mikäli ravitsemusyhtiö ei ole palauttanut liikaa saamaansa hyvitystä tilintarkastuskertomuksen antamiseen mennessä.

Tilinpäätöksen liitetietojen tarkastus kuuluu osana lakisääteiseen tilintarkastukseen. Hyvityslailta tilintarkastajalle säädetty velvollisuus toteutetaan siten osana tilinpäätöksen tilintarkastusta ja raportoidaan osana tilintarkastuskertomusta.

Ennakoi

Tilintarkastajan on syytä olla ravitsemustoimialalla toimiviin asiakkaisiinsa yhteydessä hyvissä ajoin ennen tilikauden päättymistä varmistuakseen muun muassa seuraavista asioista

- onko yhtiö saanut hyvityslain mukaista tukea tai hyvitystä?
- onko yhtiö oikeutettu hyvityslakiin säädettyyn helpotukseen? (mikäli on, ks. luku 6)
- onko yhtiö tietoinen hyvityslaisissa mainituista velvollisuuksistaan ja KILAn ohjeistuksesta?
- miten yhtiö aikoo laatia tai on laatinut alustavat laskelmat toteutumaperusteisen rajoituksen toteutumisesta?
- onko yhtiö saanut tai hakenut vakuutuskorvausta toiminnan keskeyttämisestä?

Mikäli tilintarkastajan tarkastettavaksi tulee ravitsemusyhtiön tilinpäätös, jossa hyvityslain tarkoittamaa liitetietoa ei ole esitetty, hänen tulee varmistua siitä, pitäisikö tällainen liitetieto olla.

Tilintarkastajan on syytä harkita, kannattaisiko hänen käydä läpi asiakkaan alustavat laskelmat tai lopulliselle laskelmalle tulevia lukuja jo tilikauden aikana. Esimerkiksi vertailukauden voitto(tappio), rajoituskauden liikevaihto, saadun hyvityksen määrä ja mahdollinen vakuutuskorvaus voidaan tarkastaa jo ennen tilinpäätöksen valmistumista.

Tilinpäätöksen ajoissa valmistumisen ja tilintarkastuksen sujuvuuden kannalta on erittäin tärkeää, että sekä liitetieto että liitetietotositteena esitetyt laskelmat ovat selkeät ja oikein laaditut, ja kirjausketju (audit trail)

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

toteutuu. Tilintarkastus perustuu asiakkaan laatimiin laskelmiin, joiden oikeellisuuden tilintarkastaja tarkastaa.

Muodosta käsitys ja arvioi riskit

Suunnataksaan tarkastuksensa oikein ja tehokkaasti tilintarkastajan on muodostettava käsitys em. asioista kuten myös siitä, miten lopulliset laskelmat on laadittu (ml. vuokrien, vuokriin mahdollisesti saatujen helpotusten, palkkojen, poistojen, korkojen ym. jaksottaminen sekä ravitsemusliiketoiminnan erottaminen muusta liiketoiminnasta). Tarkastus onkin yleensä syytä aloittaa haastattelemalla asiakasta.

Haastattelun ja tilintarkastuksen yhteydessä muodostetun käsityksen avulla tunnistetaan ja arvioidaan olennaisen virheellisyyden riskit, jotka liitetietoon ja laskelmiin liittyvät. Tehty riskiarvio vaikuttaa tilintarkastuksen laajuuteen ja luonteeseen eli siihen, kuinka paljon tarkastusta tehdään, miten tarkastus tehdään ja mihin laskelman yksityiskohtiin se kohdistetaan.

Riskiarvioon ja tarkastuksen laajuuteen vaikuttavat myös seuraavat seikat

- Jos hyvitys ylittää rajoituksen tai jää juuri sen alle ("puskuri" on ohut), on tarkastusta tehtävä enemmän. Reilu puskuri laskelmalla saattaa vähentää aineistotarkastuksen määrää.
- Jos vertailukausi on huhti-toukokuu 2019, ja aiempi tilikausi on tilintarkastamaton, saattaa tarvittavan aineistotarkastuksen määrä olla suurempi.

Määritä olennaisuus

Tilintarkastajan tulee määritellä laskelmien tarkastamiselle myös olennaisuus. Tilinpäätöksen tilintarkastuksessa sovellettua olennaisuutta ei voi soveltaa suoraan, sillä sen taustalla ovat mm. oikean ja riittävän kuvan tavoite koko tilikauden tuloksesta ja taloudellisesta asemasta sekä kohtuullinen varmuus siitä, ettei tilinpäätös sisällä olennaista virheellisyyttä. Annettaessa lausuntoa toteumaperusteisen rajoitteen toteutumista olennaisuudella tai oikealla ja riittävällä kuvalla ei ole merkitystä - rajoitus joko toteutui tai ei toteutunut.

Liitetiedon ja liitetietosisiteena esitetyn laskelman tarkastukselle on määriteltävä ns. erityinen olennaisuus (ks. ISA 320.10). Tilintarkastajan tulee käyttää erityisen olennaisuuden määrittämisessä ammatillista harkintaa. Olennaisuuden määrittämisessä voidaan hyödyntää esimerkiksi laskelman osoittaman puskurin määrää tai rajoituskauden osuutta koko tilikaudelle lasketusta (2/12) olennaisuudesta. Jälkimmäisen osalta on kuitenkin huomioitava, että ravintolatoiminta on usein kausiluonteista ja erityisesti muuttuvat kustannukset ovat saattaneet kertyä epätasaisesti. Tämän lisäksi on huomioitava se, että yhtiöllä saattaa olla muitakin toimintoja kuin ravitsemusliiketoiminta.

Tarkasta laskelmien matemaattinen oikeellisuus ja arvioi niiden luotettavuutta

Tilintarkastajan tulee täsmäyttää liitetieto liitetietosisitteeseen, joka on koottu rajoituskauden ja vertailukauden laskelmista ja niiden yhdistelmänä. Liitetietosisitteena voi olla esimerkiksi

- kirjanpidon raportti, joka täsmää liitetietoon suoraan
- kirjanpidon raportti + oikaisut suoriteperusteisuuden varmistamiseksi
- muu laskelma tuotoista ja kuluista, jotka rajoitus- tai vertailukaudelle suoriteperusteisesti kohdistetaan

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Se, millaisia raportteja ja laskelmia liitetietotositteena on, voi vaikuttaa tilintarkastajan riskiarvioon mm. laskelman täydellisyyteen, oikeellisuuteen, katkoon, olemassaoloon sekä matemaattisen oikeellisuuteen liittyen.

Laskelmien matemaattinen oikeellisuus on hyvä varmistaa. Erityisesti on syytä tarkastaa, ovatko voitto(tappio) ja vakuutuskorvaus laskelmalla oikean merkkisinä.

Tarkasta liikevaihto

Voidakseen tarkastaa voiton (tappion) rajoitus- ja vertailukaudelta, tilintarkastajan on tarkastettava sekä tuottoja että kuluja.

KEHA sai hyvityksen määrän laskemiseksi liikevaihtotiedot rajoituskaudelta ja vertailukaudelta useimmissa tapauksissa Verohallinnon kautta yhtiön alv-ilmoituksista. Samalla KEHA katsoi, kumpi vaihtoehtoista vertailukausista on lain mukaan oikea. Asianmukainen vertailukausi ja hyvityksen määrä voidaan todeta KEHAN päätökseltä. Tilintarkastajan ei tarvitse tarkastaa, oliko käytetty vertailukausi asianmukainen tai onko KEHA laskenut hyvityksen oikein.

Tilintarkastaja voi itsekkin hyödyntää liikevaihdon määrän tarkastamisessa alv-ilmoituksia. Hän voi myös hyödyntää muita aineistoja ja tietolähteitä, kuten kassajärjestelmää.

Tarkasta kulut

Kulujen tarkastuksessa voidaan hyödyntää analyttistä aineistotarkastusta. Tilintarkastaja voi muodostaa koko tilikauden kulujen pohjalta odotusarvon rajoitus- tai vertailukauden kuluille laskemalla kuluista 2 kuukauden osuuden (koko tilikauden kulut / 12 * 2). Hän voi hyödyntää myös kuukausitason kateanalyyseja. Se, miten lähellä tilintarkastajan odotusarvoa asiakkaan laskelman mukaiset kulut raportoivalta kaudelta ovat, vaikuttaa yksityiskohtaisen tarkastuksen tarvittavaan määrään.

Analyttisessä aineistotarkastuksessa tilintarkastajan on kuitenkin huomioitava ravintolatoiminnan kausiluonteisuus. Analyttiset toimenpiteet voidaan myös kohdentaa esimerkiksi vain kiinteisiin kustannuksiin tai vertailukauteen.

Analyttisen aineistotarkastuksen lisäksi tilintarkastajan on yleensä syytä kohdistaa suurempiin ja riskisimpiin kulueriin yksityiskohtaista tarkastusta varmistuakseen suoriteperusteisuudesta (katko). Tällaiset erät voivat liittyä esim. tukkujen vuosialennuksiin tai lupiin. Tekemänsä tilintarkastuksen perusteella tilintarkastajalla voi jo olla käsitys siitä, millaisia poikkeuksellisia kuluja tilikaudella on syntynyt. Hänen tulee arvioida poikkeuksellisten erien vaikutus laskelmaan ja tarkastukseen.

Tarkasta vakuutuskorvauksen ja saadun hyvityksen määrä

Laskelmaan vaikuttava yhtiön mahdollisesti saama vakuutuskorvaus toiminnan keskeytymisestä voidaan tarkastaa vakuutusyhtiön päätöksestä ja/tai tiliotteelta, mikäli korvaus on jo maksettu.

Yhtiön saaman hyvityksen määrä voidaan tarkastaa KEHAN päätöksestä ja/tai tiliotteelta.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Tarkasta myös liitetieto jakokelpoisen vapaan oman pääoman määrästä

Hyvityslain mukainen tuki ja hyvitys vaikuttavat yhtiön jakokelpoisein varoihin (14 §). Tarkastettaessa tilinpäätöksen liitetietoa jakokelpoisen vapaan oman pääoman määrästä tilintarkastajan on syytä kiinnittää huomiota tähän seikkaan.

Vahvistusilmoituskirje

Tilintarkastajan on hyvä pyytää ravitsemusyrityksen johdolta vahvistus toteumaperusteisen rajoituksen toteutumisesta. Vahvistusilmoituskirjeeseen voidaan lisätä esimerkiksi lause:

”Yhtiön tilinpäätöksessä on annettu toteumaperusteisen rajoituksen toteutumisesta tarpeelliset liitetiedot siten kuin Laki ravitsemusyritysten uudelleentyölistämisen tukemisesta ja toiminnan rajoitusten hyvittämisestä (3:7.6 §) edellyttää. Lain tarkoittama rajoitus toteutuu. [tai lain tarkoittama rajoitus ei toteudu]”

Mikäli toteumaperusteinen rajoitus ei ole toteutunut ja yhtiö on saanut liikaa hyvitystä, voidaan vahvistusilmoituskirjeeseen lisätä lisäksi lause:

”Olemme palauttaneet toimivaltaiselle viranomaiselle (KEHA) sen määrän, jolla saamamme hyvitys on ylittänyt rajoituksen.”

4. Raportointi

Tilintarkastajan on annettava tieto rajoituksen toteutumisesta tilintarkastuskertomuksessaan, mikäli asiakas on saanut hyvityslain 7 § mukaista hyvitystä. Tieto annetaan huolimatta siitä, toteutuuko rajoitus vai ei.

Mikäli yhtiö ei ole esittänyt hyvityslain mukaista liitetietoa tilinpäätöksessään, tilintarkastajan tulee pyytää yhtiötä lisäämään se. Puuttuva liitetieto johtaa todennäköisesti sekä mukautettuun lausuntoon tilinpäätöksestä että mukautettuun lausuntoon rajoituksen toteutumisesta (lausunnon antamatta jättäminen).

Jos rajoitus ei ole toteutunut (eli laskelma osoittaa, että saatu hyvitys on suurempi kuin rajoitus), ravitsemusyrityksen on palautettava toimivaltaiselle viranomaiselle (KEHA-keskus) ilman aiheutonta viivytystä se määrä, jolla hyvitys on ylittänyt rajoituksen. Mikäli tätä palautusta ei ole tehty tilintarkastuskertomuksen antamiseen mennessä, tekee tilintarkastaja asiasta huomautuksen tilintarkastuskertomuksessaan. Mikäli palautusta koskeva huomautus annetaan, tilintarkastajan tulee toimittaa tilintarkastuskertomuksensa toimivaltaiselle viranomaiselle (KEHA) ilman aiheutonta viivytystä.

Esimerkki ravitsemusyrityksen tilintarkastuskertomuksesta

Suomen Tilintarkastajat ry:n tilintarkastustoimikunta on arvioinut, että oikea paikka antaa hyvityslain 3 luvun 7 § 7 momentin tarkoittama tieto toteumaperusteisen rajoituksen toteumasta on tilintarkastuskertomuksen loppu puolella osiossa *Muut raportointivelvoitteet* otsikon *Muut lakiin perustuvat lausunnot* alla.

Myös mahdollinen huomautus annetaan tilintarkastuskertomuksen lopussa *Muut raportointivelvoitteet* otsikon alla, kuten tilintarkastuslain 3:5.5 mukaiset huomautukset.

Alla esitetään esimerkki osakeyhtiömuotoisen ravitsemusyrityksen tilintarkastuskertomuksesta.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

TILINTARKASTUSKERTOMUS

X Oy:n yhtiökokoukselle

Tilinpäätöksen tilintarkastus

Lausunto

[Lausunto tilinpäätöksestä]

Lausunnon perustelut

[Lausunnon perustelut]

Tilinpäätöstä koskevat hallituksen ja toimitusjohtajan velvollisuudet

[Hallituksen (ja toimitusjohtajan) velvollisuudet]

Tilintarkastajan velvollisuudet tilinpäätöksen tilintarkastuksessa

[Tilintarkastajan velvollisuudet]

Muut raportointivelvoitteet

Muu informaatio

[Muu informaatio]

Muut lakiin perustuvat lausunnot

Velvollisuutenamme on antaa suorittamamme tilintarkastuksen perusteella lausunto seikoista, joita Laki ravitsemisyriyten uudelleentyöllistämisen tukemisesta ja toiminnan rajoitusten hyvittämisestä (3:7.7 §) edellyttää.

Hallitus (ja toimitusjohtaja) vastaa(vat) siitä, että yhtiön tilinpäätöksessä on annettu tarpeellinen liitetieto sen todentamiseksi, että lain 3:7.6 §:ssä säädetty toteumaperusteinen rajoitus toteutuu.

Lausuntonamme esitämme, että toteumaperusteinen rajoitus toteutuu, kuten tilinpäätöksen liitetiedossa X on esitetty.¹

[Huomautus

Huomautuksena esitämme, ettei yhtiö ole ennen tämän tilintarkastuskertomuksen allekirjoittamista tehnyt palautusta siitä määrästä, jolla sen saama hyvitys on ylittänyt toteumaperusteisen rajoituksen, siten kuin Laki ravitsemisyriyten uudelleentyöllistämisen tukemisesta ja toiminnan rajoitusten hyvittämisestä (3:7.6 §) edellyttää. Tilinpäätöstä koskevaa lausuntoamme ei ole mukautettu tämän seikan osalta.]

[Tilintarkastajan toimipaikka ja päiväys]

[Tilintarkastajan allekirjoitus]

¹ Mikäli toteumaperusteinen rajoitus ei toteudu, on tilintarkastajan mukautettava tässä antamaansa lausuntoa esimerkiksi seuraavasti: ” Lausuntonamme esitämme, että toteumaperusteinen rajoitus ei toteudu, kuten tilinpäätöksen liitetiedossa X esitetään.”

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

[Tilintarkastajan osoite]

5. Pienen ravitsemusliiketoimintaa harjoittavan yhtiön liitetietovaatimukset

Lakiin 403/2020 joulukuussa lisättävällä säännöksellä (9 a §) kevennettiin pienelle ravitsemisyriykselle aiheutuvaa kustannusrasitetta yksinkertaistamalla hyvityksen laskemismenettelyä ja keventämällä tilinpäätösinformaatiota koskevia vaatimuksia saadun hyvityksen osalta. Myös takaisinperintävelvoitteet lievenivät. Helpotus tulee voimaan takautuvasti.

Yhtiö on lain 9 a §:n ensimmäisen momentin mukaan oikeutettu helpotukseen, mikäli

1. liikevaihto tai taseen loppusumma oli enintään 10 miljoonaa euroa viimeisimmillä ennen kuluvan vuoden huhtikuun neljättä päivää päättyneellä tilikaudella,
2. palveluksessa oli enintään 49 työntekijää 1 kohdassa tarkoitetulla tilikaudella, ja
3. se on tämän lain nojalla tai muutoin saanut valtiontukea enintään 800 000 euroa yhteenlaskettuna kuluvalta ja edelliseltä kalenterivuodelta ottaen huomioon myös sen kanssa samaan konserniin kuuluvien yritysten saamat tuet.

Näiden kaikkien tulee täytyä, mutta yritys voi valita joko liikevaihtoa tai taseen loppusummaa koskevan kynnysarvon. Yhtiö voi siis ylittää joko liikevaihtokriteerin tai taseen loppusummakriteerin ilman, että tällä olisi vaikutusta helpotukseen saamiseen. Henkilöstön määrää koskeva kriteeri ei saa ylittyä. Kriteerien täytyminen katsotaan siitä tilinpäätöksestä, joka on päättynyt ennen 4.4.2020.

Mikäli yhtiö on oikeutettu helpotukseen, sen tulee 9 a § 4 momentin mukaan antaa tilinpäätöksensä liitetietona tiedot siitä, että

1. se täyttää 1 momentin kohdissa 1 ja 2 tarkoitetut edellytykset; ja
2. sen ja sen kanssa samaan konserniin kuuluvien yritysten saamat valtiontuet yhteenlaskettuina, myös hyvitys toiminnan rajoittamisesta huomioon ottaen, eivät ylitä Euroopan unionin säättämää 800 000 euron kumulatiivista enimmäismäärää päättyneellä ja sitä edeltäneellä tilikaudella.

Valtiontukien enimmäismäärää valvoo toimivaltainen viranomainen (KEHA-keskus). Se varmistaa kesäkuun 2021 loppuun mennessä, ettei 1 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitetulle ravitsemisyriykselle ole myönnetty 800 000 euron ylittävää määrää valtiontukea yhteenlaskettuna kalenterivuosilta 2019 ja 2020. Tieto tätä varten se saa Valtiokonttorilta.

6. Pienen ravitsemusliiketoimintaa harjoittavan yhtiön tilintarkastus ja tilintarkastajan raportointi

Hyvityslaisissa säädetään velvollisuuksia myös pienen ravitsemusyrityksen tilintarkastajalle. Lain 9 a §:n 6 momentin mukaan pienen ravitsemusyrityksen tilintarkastajan on annettava tilintarkastuskertomuksessaan tieto 9 a §:n 4 momentissa tarkoitettujen edellytysten toteutumisesta.

Tilintarkastajan kannattaa jo ennen tilikauden päättymistä varmistua siitä, että yhtiö on oikeutettu helpotukseen. Tarvittavien laskelmien ja liitetiedon laatimiseen ja tilintarkastukseen on varattava enemmän aikaa suuremmissa ravitsemusyrityksissä kuin pienissä.

Tilinpäätöksen liitetietojen tarkastus kuuluu osana lakisääteiseen tilintarkastukseen. Hyvityslaila tilintarkastajalle säädetty velvollisuus toteutetaan siten osana tilinpäätöksen tilintarkastusta ja raportoidaan osana tilintarkastuskertomusta.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Alla annetaan esimerkki vakiomuotoisesta lausunnosta. Mikäli lausuntoa pitää mukauttaa, tulee tilintarkastajan mukauttaa myös tilinpäätöksestä kokonaisuutena annettavaa lausuntoa.

Tilintarkastajan on hyvä pyytää ravitsemusyrityksen johdolta vahvistus edellytysten toteutumisesta. Vahvistusilmoituskirjeeseen voidaan lisätä esimerkiksi lause:

”Yhtiön tilinpäätöksessä on annettu tarpeelliset liitetiedot pienyritystä koskevien poikkeus-edellytysten täyttymisestä siten kuin Laki ravitsemisyriyten uudelleentyöllistämisen tukemisesta ja toiminnan rajoitusten hyvittämisestä (3:9a.4 §) edellyttää. Yhtiö on lain 3:9a.1 §:n tarkoittama pienyritys.”

Esimerkki lausunnosta tilintarkastuskertomuksessa

Lausunto sijoitetaan tilintarkastuskertomuksessa samaan paikkaan kuin tämän ohjeen luvussa 3 annettu lausuntoesimerkki.

Muut lakiin perustuvat lausunnot

Velvollisuutenamme on antaa suorittamamme tilintarkastuksen perusteella lausunto seikoista, joita Laki ravitsemisyriyten uudelleentyöllistämisen tukemisesta ja toiminnan rajoitusten hyvittämisestä (3:9a.6 §) edellyttää.

Hallitus (ja toimitusjohtaja) vastaa(vat) siitä, että yhtiön tilinpäätöksessä on annettu lain 3 luvun 9 a §:n 4 momentissa tarkoitetut liitetiedot sen todentamiseksi, että 1 momentissa säädetyt pienyritystä koskevat edellytykset täyttyvät.

Lausuntonamme esitämme, että yhtiö täyttää lain 3 luvun 9 a §:n 1 momentissa säädetyt pienyritystä koskevat edellytykset, kuten tilinpäätöksen liitetiedossa X on esitetty.

403/2020

Helsingissä 29 päivänä toukokuuta 2020

Laki ravitsemisyrietysten uudelleentyöllistämisen tukemisesta ja toiminnan rajoitusten hyvittämisestä

3 luku

Toiminnan rajoitusten hyvittäminen

5 §

Kohtuullinen hyvitys rajoitusvelvoitteesta

Tässä luvussa säädetään ravitsemisyrietykselle rajoitusvelvoitteesta aiheutuvien joustamattomien välittömien kustannusten kohtuullisesta hyvityksestä. Hyvitys myönnetään Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 2 kohdan b kohdan mukaisena tukena, joka on tarkoitettu luonnonmullistusten tai muiden poikkeuksellisten tapahtumien aiheuttaman vahingon korvaamiseksi.

6 §

Hyvityksen peruste ja enimmäismäärä

Ravitsemisyrietykselle myönnetään hyvitystä niiltä kalenteripäiviltä, jotka sisältyvät rajoitusvelvoitteen tarkoittamaan ajanjaksoon (*rajoituspäivä*).

Hyvityksenä suoritetaan enintään 500 000 euroa. Jos rajoitusvelvoite kestää kahta kuukautta lyhemmän ajan, edellä mainitusta enimmäismäärästä suoritetaan rajoituspäiviä vastaava osuus.

Hyvityksen määrittäminen perustetaan ravitsemisyrietyksen arvonlisäveroilmoitusten tietoihin myynnistä vuoden 2019 huhti- ja toukokuulta tai vuoden 2020 tammi- ja helmikuulta sekä vuoden 2020 huhtikuulta. Jollei yritys sovelta kuukausikohtaista menettelyä arvonlisäveroilmoitamisessaan, sen tulee todentaa muulla tavalla myynnit tässä momentissa mainituilta kuukausilta.

7 §

Rajoitukseen perustuvan hyvityksen laskenta

Edellä 5 §:ssä tarkoitettu hyvitys lasketaan tässä pykälässä säädetyllä tavalla.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Vuoden 2020 tammikuun ja helmikuun euromääräisten myyntien keskiarvo on vertailukohta hyvityksen laskennalle (*vertailuluku*). Jos edellä tässä momentissa tarkoitettu vuoden 2020 tammikuun ja helmikuun myyntien keskiarvo on pienempi kuin vuoden 2019 huhtikuun ja toukokuun euromääräisten myyntien keskiarvo, jälkimmäistä keskiarvoa pidetään ravitsemisyrittäjien vertailulukuna.

Jos vuoden 2020 huhtikuun myynti on 2 momentissa tarkoitettua vertailulukua pienempi, ravitsemisyrittäjä on oikeutettu hyvitykseen. Hyvitys suhteutetaan tässä momentissa tarkoitettun erotuksen mukaiseen toiminnan supistumiseen.

Ravitsemisyrittäjälle määritetään vertailuluvusta euromääräinen osuus (*hyvitysosuus*), joka on:

- 1) 15 prosenttia enintään yhden miljoonan euron määräisestä vertailuluvusta; ja
- 2) viisi prosenttia siitä vertailuluvun määrästä, joka on yhtä miljoonaa euroa suurempi.

Hyvitys kultakin rajoituspäivältä määräytyy seuraavassa järjestyksessä:

- 1) 3 momentissa tarkoitettu erotus jaetaan vertailuluvulla (*toiminnan supistumiskerroin*);
- 2) toiminnan supistumiskertoimella kerrotaan 4 momentin mukaisesti määräytynyt hyvitysosuus;
- 3) hyvitys kultakin rajoituspäivältä on tämän momentin 2 kohdan tulema jaettuna luvulla 30, joka on vuoden 2020 tammi- ja helmikuun kalenteripäivien kuukausikohtainen keskiarvo.

Tässä momentissa säädetään 5 §:ssä tarkoitettuun artiklaan perustuvasta rajoituksesta hyvityksen enimmäismäärälle. Sen estämättä, mitä edellä tässä pykälässä säädetään, hyvityksenä suoritetaan enintään määrä, jolla rajoitusvelvoitteen aikana kertynyt tulos alittaa vertailuluvun perusteena olevia kuukausia vastaavan tuloksen vähennettynä toiminnan keskeytymisestä saadulla vakuutuskorvauksella (*toteumaperusteinen rajoitus*). Edellä tarkoitettu tulos määritetään noudattaen pien- ja mikroyrittäjien tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista koskevaa valtioneuvoston asetusta (1753/2015) ja kirjanpitoasetusta (1339/1997) soveltuvin osin. Rajoitusvelvoitteen päättymisen jälkeen laadittavassa tilinpäätöksessä on esitettävä tarpeelliset liitetiedot sen todentamiseksi, että rajoitus toteutuu. Jos rajoitus ei ole toteutunut, ravitsemisyrittäjien on palautettava toimivaltaiselle viranomaiselle ilman aiheutonta viivytystä se määrä, jolla hyvitys on ylittänyt rajoituksen.

Sen lisäksi mitä tilintarkastuslain (1141/2015) 3 luvun 5 §:ssä säädetään, tilintarkastajan on tilintarkastuskertomuksessaan 6 momentissa tarkoitettua tilinpäätöksestä annettava tieto toteutumaperusteisen rajoituksen toteutumisesta. Jollei ravitsemisyrittäjä ole tehnyt 6 momentin mukaista palautusta toimivaltaiselle viranomaiselle ennen kuin tilintarkastuskertomus annetaan, tilintarkastajan on tehtävä siitä tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n 5 momentissa tarkoitettu huomautus sekä toimitettava tilintarkastuskertomuksensa toimivaltaiselle viranomaiselle ilman aiheutonta viivytystä tämän lain 13 §:n mukaista takaisinperintää varten.

8 §

Hyvityksen hakeminen

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Hakemus hyvityksen saamiseksi tulee jättää toimivaltaiselle viranomaiselle viimeistään 31 päivänä elokuuta 2020.

9 §

Hyvityksen suorittaminen joukkoajona ja hakemuksesta

Hyvitys voidaan toteuttaa toimivaltaisen viranomaisen päätöksellä tietoteknisessä joukkoajossa muodostuvina suorituksina niille yrityksille, jotka Verohallinnolle vuoden 2020 huhtikuun ensimmäiseen päivään mennessä ilmoittamansa Tilastokeskuksen tilastoluokan mukaan kuuluvat ravitsemisyhtiöihin. Joukkoajoon sisällytettävästä yrityksestä toimivaltaisella viranomaisella on oltava käytettävissään 12 §:n 1–4 kohdassa tarkoitettut tiedot. Myös niille ravitsemisyhtiöille, joiden vertailuluku määräytyy 7 §:n 2 momentin toisessa virkkeessä säädetyllä tavalla, suoritetaan hyvityksen laskenta joukkoajoa varten mainitun momentin ensimmäisen virkkeen mukaisesti, jollei toimivaltainen viranomainen toisin päättä.

Toimivaltainen viranomainen voi päättää suorittaa hyvityksestä yhden tai useamman osaerän ravitsemisyhtiöiden likviditeettitilanteen helpottamiseksi ennen kuin tieto vuoden 2020 huhtikuun arvoisäveroilmoituksen mukaisesta myynnistä on toimivaltaisen viranomaisen käytettävissä. Osaeränä suoritetaan enintään yhden kuukauden hyvitysosuutta vastaava määrä. Suoritettu osaerä vähennetään hyvityksen lopullisesta suorituksesta.

Sellaiselle hyvitykseen oikeutetulle ravitsemisyhtiölle, joka ei täytä 1 momentissa säädetyjä edellytyksiä yrityksen sisällyttämiseksi joukkoajoon, toimivaltainen viranomainen suorittaa hyvityksen ja mahdollisen osaerän yrityksen hakemuksesta. Tällaisen yrityksen tulee esittää hakemuksessaan hyvityksestä päättämiseksi ja sen maksamiseksi välttämättömät tiedot.

Mitä 3 momentissa säädetään, koskee myös yritystä, joka kuuluu tämän lain soveltamisalan ravitsemisyhtiöihin sen Verohallinnolle ilmoittamasta muusta toimialaluokasta huolimatta.

9 a §

Pienyritystä koskevat poikkeukset

Tätä pykälää sovelletaan ravitsemisyhtiöihin:

- 1) jonka liikevaihto tai taseen loppusumma oli enintään 10 miljoonaa euroa viimeisimmällä ennen 4 päivää huhtikuuta vuonna 2020 päättyneellä tilikaudella;
- 2) jonka palveluksessa oli enintään 49 työntekijää 1 kohdassa tarkoitettulla tilikaudella; ja
- 3) joka on tämän lain nojalla tai muutoin saanut valtiontukea enintään 800 000 euroa yhteenlaskettuna kuluvalta ja edelliseltä kalenterivuodelta ottaen huomioon myös sen kanssa samaan konserniin kuuluvien yritysten saamat tuet.

Poiketen siitä, mitä 5 §:ssä säädetään, kohtuullinen hyvitys rajoitusvelvoitteesta myönnetään 1 momentissa tarkoitettulle ravitsemisyhtiölle kolmannesta muutoksesta valtiontukitoimenpiteitä talouden tukemiseksi tämänhetkisessä COVID-19-epidemiassa koskeviin tilapäisiin puitteisiin annetun komission tiedonannon (2020/C 218/03) nojalla.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Se, mitä säädetään 7 §:n 6 ja 7 momentissa, ei koske tämän pykälän 1 momentissa tarkoitettua ravitsemisyritystä.

Sen lisäksi, mitä muualla laissa säädetään, tulee 1 momentissa tarkoitettun ravitsemisyriksen ilmoittaa 31 päivänä toukokuuta 2020 tai sen jälkeen ensimmäisenä päättyvästä tilikaudesta laadittavan tilinpäätöksensä liitetietona, että:

- 1) se täyttää 1 momentin 1 ja 2 kohdassa säädetty edellytykset; ja
- 2) sen ja sen kanssa samaan konserniin kuuluvien yritysten saamat valtiontuet yhteenlaskettuina, myös hyvitys toiminnan rajoittamisesta huomioon ottaen, eivät ylitä 800 000 euron kumulatiivista enimmäismäärää päättyneellä ja sitä edeltäneellä tilikaudella.

Jos 4 momentin 2 kohdassa tarkoitettu edellytys ei ole täyttynyt, ravitsemisyrikseseen ei sovelleta tätä pykälää ja sen tulee esittää 4 momentissa säädetyn sijasta 7 §:n 6 momentissa edellytetyt liitetiedot toteumaperusteisen rajoituksen täyttymisestä.

Sen lisäksi, mitä tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:ssä säädetään, tilintarkastuskertomuksessa on annettava tieto 4 momentissa säädettyjen edellytysten toteutumisesta.

Toimivaltainen viranomainen valvoo 2 momentissa tarkoitettun komission tiedonannon mukaisen tuen yritys kohtaista enimmäismäärää ja varmistaa joulukuun 2021 loppuun mennessä, ettei 1 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitettulle ravitsemisyrikselle ja sen kanssa samaan konserniin kuuluville yrityksille ole myönnetty 800 000 euron ylittävää määrää valtiontukea yhteenlaskettuna kalenterivuosilta 2019 ja 2020. Valtiokonttori luovuttaa tätä tarkoitusta varten toimintavaltaiselle viranomaiselle tiedot niistä valtiontuista, jotka se on suorittanut ravitsemisyriksille perustuen Euroopan komission 24 päivänä huhtikuuta 2020 tekemään päätökseen HE 238/2020 vp 10 SA.56995 (2020/N) Suomen puitetukiohjelman hyväksymisestä COVID-19-pandemiaan liittyville valtiontukitoimenpiteille sisämarkkinoille soveltuvaksi.

Edellä 1 momentissa tarkoitettun ravitsemisyriksen saama hyvitys, joka on määrältään 100 000 euroa tai sitä suurempi, julkistetaan 2 momentissa tarkoitettussa komission tiedonannossa edellytetyllä tavalla.

Tämä laki tulee voimaan päivänä ___kuuta 20.

Ennen tämän lain voimaantuloa myönnettyyn ja haettuun hyvitykseen sovelletaan tätä lakia. Ennen tämän lain voimaantuloa laaditun tilinpäätöksen perusteella takaisinsuoritetusta hyvityksestä voi hakea palautusta toimivaltaiselta viranomaiselta, jos pienyritys täyttää 9a §:n 1 momentissa säädetty edellytykset.