



8.11.2016

FIVA 1/01.01.01/2016

Julkinen

Markkina- ja menettelytapavalvonta

Eduskunnan talousvaliokunta

Asiantuntijakutsu talousvaliokuntaan 208/2016 vp

Lausunto talousvaliokunnalle hallituksen esityksestä laiksi kirjanpitolain muuttamisesta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi 208/2016 vp

Finanssivalvonnan mielestä kirjanpitolain tulisi yleislakina panna täytäntöön sitä koskevan tilinpäätösdirektiivin (2013/34/EU) vaatimukset. Näin taattaisiin yleislain mahdollisimman hyvä selkeys. Finanssivalvonnan mielestä hallituksen esitys ei täysin vastaa tilinpäätösdirektiivin vaatimuksia.

Hallituksen esityksessä ei ole muutettu lainkaan voimassa olevan kirjanpitolain toimintakertomusta koskevaa pykälää eli kirjanpitolakiin ei ole sisällytetty toimintakertomusta koskevaa tavoitetta oikean kuvan antavasta selostuksesta. Toimintakertomuksen eriyttäminen oikean ja riittävän kuvan vaatimuksesta olisi Finanssivalvonnan käsityksen mukaan tullut johtaa toimintakertomusta koskevan pykälän muuttamiseen. Finanssivalvonta katsoo, ettei voimassa oleva pykälä vastaa direktiivin vaatimusta.

Hallituksen esityksessä toimintakertomus on lähtökohtaisesti eriytetty tilinpäätöksestä. Vaikka tältä osin esitys vastaa eduskunnan esittämää vaatimusta (EV 85/2016 vp), niin esityksen mukaan toimintakertomusta koskevien, lainsäädäntöön perustuvien tietojen esittäminen toimintakertomuksessa riittää siitäkin huolimatta, että tilinpäätös ei yksin täytä oikean ja riittävän kuvan vaatimusta. Ehdotetulla sääntelyllä ei saavuteta tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen eriyttämistavoitetta täysimääräisesti ja sääntely jää epäselväksi.

Tilinpäätösdirektiivin vaatimus oikean kuvan antavasta selostuksesta

Esitys ei sisällä toimintakertomusta ja sen sisältöä koskevan kirjanpitolain 3. luvun 1a pykälään muutoksia. Tilinpäätösdirektiivin vaatimusten¹ mukaan toimintakertomuksessa tulee olla oikean kuvan antava selostus tietystä direktiivin vaatimista seikoista. Hallituksen esityksessä toimintakertomusta koskevaa tavoitetta oikean kuvan antavasta selostuksesta ei siten ole sisällytetty kirjanpitolakiin.

¹ 19 artiklan 1 kohdan alku. Toimintakertomuksen sisältö

Toimintakertomuksessa on oltava oikean kuvan antava selostus yrityksen liiketoiminnan kehittymisestä ja tuloksesta sekä yrityksen tilanteesta, mukaan luettuna kuvaus yritystä koskevista merkittävimmistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä.

Selostuksen on oltava tasapuolinen ja kattava analyysi yrityksen liiketoiminnan kehittymisestä ja tuloksesta sekä yrityksen tilanteesta, ja sen on vastattava yrityksen kokoa ja rakennetta.



8.11.2016

FIVA 1/01.01.01/2016

Julkinen

Markkina- ja menettelytapavalvonta

Perustelujen (luku 3.3. Keskeiset ehdotukset, sivu 6) mukaan voimassa olevan lakipykälän sanamuoto kattaa jo tilinpäätösdirektiivin vaatimuksen. Voimassa oleva sanamuoto on seuraava: "toimintakertomuksen tulee olla kirjanpitovelvollisen kokoon ja rakenteeseen nähden tasapuolinen ja kattava."

Käsitteellisesti oikean kuvan antava selostus² tarkoittaa muuta kuin tasapuolisuutta ja kattavuutta. Tasapuolisuutta ja kattavuutta vaaditaan, jotta oikean kuvan antava selostus toteutuu. Finanssivalvonnan mielestä kirjanpitolain voimassa oleva pykälä ei täytä direktiivin vaatimusta. Esitys jättää siten direktiivin tärkeän toimintakertomukselle asetetun tavoitteen implementoimatta.

Kyseisen tavoitteen tärkeyttä korostaa se, että toimintakertomukseen ei kohdistu enää tilintarkastusta vaan muita tarkastustoimenpiteitä. Kun oikean kuvan vaatimusta ei esitetä implementoitavaksi, niin tilintarkastajan tehtäväksi jää kirjanpitolain säännösten perusteella sen tarkastaminen, että toimintakertomus on tasapuolinen ja kattava. Tilintarkastuslakia muuttaessa usean tahon huoli oli, ettei toimintakertomukseen kohdistu jatkossa riittävästi tarkastustoimenpiteitä. Tätä huolta vasten Finanssivalvonta pitää erikoisena, ettei toimintakertomukselle haluta asettaa direktiivin mukaisia minimivaatimuksia.

Finanssivalvonta ehdottaa, että pykälän muotoilussa kirjanpitolain 1 a §:n johdantolause yhdenmukaistetaan direktiivin 19 artiklan 1 kohdan kanssa. Finanssivalvonnan mielestä direktiivin mukainen muotoilu mahdollistaa, että Suomessa alkaa muodostua yleisesti hyväksyttävä käytäntö ja traditio oikean kuvan antavan selostuksen sisällölle. Vaatimus voitaisiin panna täytäntöön esimerkiksi seuraavasti. Muutosesitys on alleviivattu.

1 a § Toimintakertomus

Toimintakertomuksessa on oltava oikean kuvan antava selostus kirjanpitovelvollisen

1) toiminnan kehittymisestä ja tuloksellisuudesta;

2) taloudellisesta tilanteesta; sekä

3) merkittävimmistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä.

² Terminologiasta todettakoon, että IFRS-tilinpäätöksen antama oikean kuvan vaatimus on englanniksi "fair presentation" (IAS Tilinpäätöksen esittäminen kappale 10), joten sana fair on suomeksi käännettynä myös oikea.



Markkina- ja menettelytapavalvonta

Pakottavien tietojen esittäminen toimintakertomuksessa tilinpäätöksen sijaan

Kirjanpitolain 3 luvun 2 pykälän 1. momentti sisältää tilinpäätöksen oikean ja riittävän kuvan vaatimuksen. Tähän yhteyteen on nyt sisällytetty ehdotus ns. helpotukseksi, jonka mukaan sellaisia tietoja, jotka tämän tai muun lain mukaan vaaditaan esittämään toimintakertomuksessa, ei tarvitse ilmoittaa tilinpäätöksessä. Tämä lisäys koskee myös tietoja, jotka saattavat olla merkittäviä tilinpäätöksen oikean ja riittävän kuvan näkökulmasta. Koska toimintakertomus ei ole tilintarkastuksen kohteena, niin nämä tiedot jäävät tilintarkastuksen ulkopuolelle tai vaihtoehtoisesti tilintarkastaja tarkastaa toimintakertomuksessa olevia tietoja.

Finanssivalvonnan mielestä sääntely ei ole lisäyksen takia selkeä. Finanssivalvonta ei pidä lisäystä hallinnollista taakkaa vähentävänä helpotuksena, koska se aiheuttaa epätietoisuutta tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen erillisyydestä sekä siitä, sisältääkö tilinpäätös oikeat ja riittävät tiedot. Epäselvää on myös se, miten tilintarkastajan toivotaan toimivan, kun toimintakertomus sisältää merkittäviä tietoja tilinpäätöksen oikean ja riittävän kuvan kannalta. Finanssivalvonnan näkemys on, että kirjanpitolaki yleislakina tulisi olla mahdollisimman selkeä kaikkien osapuolien eli laatijoiden, tilinpäätöksen käyttäjien ja tilintarkastajien näkökulmasta. Tällä perusteella Finanssivalvonta ehdottaa lauseen poistamista.

Lisäys koskee erityisesti asunto-osakeyhtiöitä ja säätiöitä, joiden osalta toimintakertomuksessa esitettävien tietojen lakisääteiset vaatimukset ovat laajat. Mikäli tällainen poikkeus halutaan antaa esimerkiksi asunto-osakeyhtiöille ja/tai säätiöille, niin voisi olla mahdollista, että siitä nimenomaisesti säädettäisiin niitä koskevissa erityislajeissa. Finanssivalvonnan esittämät huolet ovat kuitenkin Finanssivalvonnan mielestä relevantteja myös näissä yhtiöissä.

Finanssivalvonnan yksityiskohtaisemmat perustelut

Helpotusta perustellaan yksityiskohtaisissa perusteluissa laatijan hallinnollisen taakan keventämisellä. Laatijan ei tarvitsisi arvioida, sisältävätkö pakottavat toimintakertomuksessa esitettävät tiedot myös tietoja, jotka tulisi toistaa tilinpäätöksessä.

Finanssivalvonta ei pidä tätä mahdollisena, vaan tilinpäätöksen laatijan tulee joka tapauksessa arvioida, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan. Lisäksi vaikka laatija voi jättää tällaisia tietoja tilinpäätöksen ulkopuolelle, tulee tilintarkastajan kuitenkin arvioida sitä, antaako tilinpäätös yksinään oikean ja riittävän kuvan. Esityksen helpotus voi pahimmillaan johtaa siihen, että tilintarkastajan tehtäväksi siirtyy laatijalle kuuluvia velvollisuuksia. Tämä seikka on ollut tilintarkastuslain muutosprosessin aikana jo aikaisemmin esillä. Finanssivalvonnan käsityksen mukaan tällaista tilinnetta ei pidetty toivottavana.

Helpotus saattaa johtaa myös tilanteeseen, jossa tilinpäätöksen lukija ei voikaan olla vakuuttunut, että tilinpäätös yksin antaa oikean ja riittävän



8.11.2016

FIVA 1/01.01.01/2016

Julkinen

Markkina- ja menettelytapavalvonta

kuvan. Lisäksi epäselvä sääntely johtaa monenlaisiin käytäntöihin: helpotuksen alaisia tietoja voidaan esittää kahteen kertaan eli sekä toimintakertomuksessa että tilinpäätöksessä tai tilinpäätöksessä viitataan toimintakertomuksessa esitettyihin tietoihin tai tiedot esitetään vain toimintakertomuksessa ilman, että niihin viitataan liitetiedoissa. Toisin sanoen esitetty helpotus alentaa myös tilinpäätösraportoinnin selkeyttä.

FINANSSIVALVONTA



Jarmo Parkkonen
osastopäällikkö



Virpi Haaramo
johtava tilinpäätösasiantuntija