



24.8.2016

FIVA 16/01.01.00/2016

Julkinen

Markkina- ja menettelytapavalvonta

kirjaamo@tem.fi
paivi.lahtinen@tem.fi

Lausuntopyyntönnö 14.7.2016 TEM/1420/03.01.01/2016

Lausunto: Alustava hahmotelma hallituksen esitykseksi kirjanpitolain muuttamiseksi

Työ- ja elinkeinoministeriö on pyytänyt Finanssivalvonnalta lausuntoa virkatyönä valmistellusta alustavasta hahmotelmasta hallituksen esitykseksi kirjanpitolain muuttamiseksi. Hahmotelma esitykseksi sisältää

- eduskunnan edellyttämän kirjanpitolain muutoksen toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen eriyttämisestä suhteessa kirjanpitolain oikean ja riittävän kuvan vaatimukseen ja
- tilinpäätösdirektiivin (2013/34/EU) muutoksen koskien ei-taloudellisia tietoja (2014/95/EU) täytäntöön panemisesta Suomen lainsäädäntöön.

Finanssivalvonta kiittää mahdollisuudesta antaa lausuntonsa ehdotukseen ja esittää kunnioittavasti seuraavaa.

Tilinpäätöksen oikea ja riittävä kuva

Finanssivalvonta katsoo, että ehdotettu toimintakertomuksen eriyttäminen tilinpäätöksen oikean ja riittävän kuvan vaatimuksesta pääosiltaan vastaa sekä tilinpäätösdirektiivin vaatimuksia että kansainvälistä käytäntöä ja siten osittain poistaa kansallista lisäystä nykyisestä kirjanpitolaista. Ehdotus vastaa myös eduskunnan edellyttämää muutosta (EV 85/2016 vp). Finanssivalvonnan käsityksen mukaan ehdotus ei kuitenkaan ole täysin linjassa tilinpäätösdirektiivin (2013/34/EU) sisällön ja sanamuotojen kanssa.

Voimassa olevat sektorikohtaiset toimintakertomusta koskevat vaatimukset ottavat huomioon sektorin erityspiirteitä, mutta toimintakertomuksen tavoitteen tulee olla yhtenäinen ja perustua tilinpäätösdirektiivin (2013/34/EU) tavoitteeseen oikean kuvan antavasta selostuksesta. Tästä syystä Finanssivalvonta ei voi tukea ehdotettuja lisäyksiä ja poikkeuksia direktiivin sanamuodoista.

Lisäksi kun kirjanpitolaki yleislakina koskee muitakin kuin direktiivissä mainittuja yhteisömuotoja (kuten säätiöitä ja yhdistyksiä), on Finanssivalvonnan näkemys, että näidenkin yhteisöjen osalta yksinomaan tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva.



Markkina- ja menettelytapavalvonta

Asiakirjojen yhdenmukaisuus

Ehdotuksen tilinpäätöksen sisältöä koskevan 1 §:n 4 momentin lisäksi *sekä yhdenmukaisia* on epäselvä ja aiheuttaa sekaannusta, koska momentin alkuperäinen tavoite on ollut se, että asiakirjat muodostavat yhtenäisen kokonaisuuden. Finanssivalvonnan käsityksen mukaan momentti perustuu direktiivin 4. artiklan toiseen lauseeseen, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat vaatia, että muiden yritysten kuin pienten yritysten on sisällytettävä vuositilinpäätökseensä myös muita asiakirjoja. Näistä tyypillisiin esimerkki on toimintakertomus, mutta nyt käsillä olevan ehdotuksen mukaan myös muu kuin taloudellista informaatiota koskeva selvitys voi olla tällainen.

Pykälää koskevissa HE:n perusteluissa lisäyksellä viitataan terminologiseen tulokäsitteiden yhdenmukaisuuteen. Perustelujen mukaan toimintakertomuksen tulokäsitteiden tulee vastata tilinpäätöksen tulokäsitteitä.

Finanssivalvonta toteaa, että toimintakertomuksessa esitettävät kirjanpitolain 3:1 a §:n mukaiset toiminnan kehittymistä ja tuloksellisuutta kuvaavat absoluuttiset tunnusluvut voivat olla johdettu tilinpäätöslaskelmista, eivätkä välttämättä vastaa yksi yhteen tilinpäätöslaskelmien lukuja.

Finanssivalvonta katsoo, että direktiivin tilinpäätöksen oikeaa ja riittävää kuvaa ja toimintakertomuksen oikean kuvan antamaa selostusta koskevat vaatimukset sisältävät periaatteen tiedon johdonmukaisuudesta. Tällöin tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksissa esitettävien numeeristen tietojen tulee olla johdonmukaisia tai jos kyseessä on sama suure, niin yhdenmukaisia.

Toimintakertomuksen totuudenmukaisuus

Ehdotuksen toimintakertomusta koskevaan 1 a §:ään ehdotetaan muutosta lisäämällä kolmanteen momenttiin sanat *totuudenmukainen* sekä. Perustelujen mukaan sanalla *totuudenmukainen* implementoidaan direktiivin 19 artiklan 1 kohdan mukainen vaatimus oikean kuvan antamasta selostuksesta, joka toimintakertomuksessa on oltava. Finanssivalvonta ei kannata direktiivistä poikkeavaa muotoilua koskien toimintakertomuksen päätavoitetta, koska silloin esimerkiksi kirjanpitolausunto arvioi aina totuudenmukaisuutta eikä ala muodostaa hyväksyttävää käytäntöä oikean kuvan antavalle selostukselle. Finanssivalvonta ehdottaa, että pykälän muotoilussa noudatetaan direktiivin rakennetta ja kirjanpitolain 1 a §:n johdantolause on yhdenmukainen direktiivin 19 artiklan 1 kohdan kanssa.

Finanssivalvonnan näkemyksen mukaan ne nimenomaiset vaatimukset, joita direktiivissä edellytetään, muodostavat minimissään oikean kuvan antavan selostuksen.



Markkina- ja menettelytapavalvonta

Toimintakertomuksessa vaadittavat tiedot ja tilinpäätöksen liitetiedot

Ehdotuksen tilinpäätöksen antamaa oikeaa ja riittävää kuvaa koskevaan 2 §:n toiseen momenttiin ehdotetaan lisättäväksi lauseet: *Sellaisia tietoja, jotka tämä taikka muu laki edellyttää toimintakertomuksessa ilmoitettavaksi, ei ole kuitenkaan tarpeen ilmoittaa liitetiedoissa. Tarvittaessa liitetiedoissa voidaan viitata näihin tietoihin.*

Finanssivalvonta ei kannata lisäystä koska se saattaa johtaa tilanteeseen, jossa tilinpäätös yksin ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa. Finanssivalvonnan näkemyksen mukaan tieto, joka pakottavana esitetään toimintakertomuksessa ja joka on tarpeellinen tilinpäätöksen oikean ja riittävän kuvan näkökulmasta, tulisi esittää myös tilinpäätöksessä (esimerkiksi vastuut, pääomalainan ehdot, jne.).

Viittaustekniikka on uusi kirjanpitolakiin esitettävä tilinpäätösraportoinnin menettelytapa, joka todennäköisesti heikentää raportoinnin laatua. Tällöin toimintakertomuksessa tulee selkeästi osoittaa, mihin tietoihin tilinpäätöksessä viitataan, jotta ne olisivat tilintarkastuksen kohteena ja tilintarkastajan todettavissa tilintarkastuskertomuksessa.

Toimintakertomus ja olennaisuus

Olennaisuutta yleisenä tilinpäätösperiaatteena koskevaa 2 a §:ää ei ehdoteta muutettavaksi lainkaan, joten se sisältää edelleen tilinpäätöksen lisäksi toimintakertomuksen. Finanssivalvonta ehdottaa toimintakertomuksen poistamista pykälästä. Direktiivin 2 artiklan 16 kohdan mukaan direktiivissä tarkoitetaan 'olennaisella' tiedon asemaa silloin, kun sen pois jättämisen tai väärin ilmoittamisen voidaan kohtuullisesti odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita tiedon käyttäjät tekevät yrityksen tilinpäätösten perusteella. Direktiivin määritelmä on tulkittava siten, että tilinpäätöksen oikea ja riittävä kuva sisältää tarpeeksi tietoa päätösten tekemiseen.

Koska itse 3:2 §:n mukaan oikeaan ja riittävään kuvaan edelleen on sisällytetty olennaisuusperiaate, ja 3:2 a §:ssä toimintakertomusta käsitellään tasavertaisena tilinpäätöksen kanssa, synnyttää tämä vaikeasti ymmärrettävän ja epäselvän yhteyden olennaisuusperiaatteen ja tilinpäätöksen oikean ja riittävän kuvan välille. Erityisesti voimassa olevan lain 2 a §:n toinen momentti, joka koskee pääasiassa tilinpäätöstä, ei ole linjassa ehdotuksen mukaisen tilinpäätöksen oikean ja riittävän kuvan kanssa. Lisäksi pykälän otsikon mukaan olennaisuus on yleinen tilinpäätösperiaate, joten sisällyttämällä toimintakertomus tasavertaisena tilinpäätöksen yleisen periaatteen kanssa aiheuttaa sekaannusta.

Finanssivalvonta on aikaisemmissa lausunnoissaan todennut, että tilinpäätösdirektiivissä oikean ja riittävän kuvan vaatimus esitetään ilman lisämääreitä. Johdonmukaisesti Finanssivalvonta esittää, että tässä yhteydessä vielä arvioitaisiin huolella, onko oikean ja riittävän kuvan



24.8.2016

FIVA 16/01.01.00/2016

Julkinen

Markkina- ja menettelytapavalvonta

täydentäminen olennaisuusperiaatteella ottaen huomioon kirjanpitovelvollisen harjoittaman toiminnan laatu ja laajuus lainkaan tarpeellinen.

Muita kuin taloudellisia tietoja koskeva selvitys

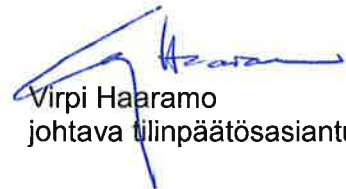
Kirjanpitolakiin ehdotetaan uutta pykälää 3:1 b §, jolla pannaan täytäntöön tilinpäätösdirektiivin muutos (2014/95/EU) koskien selvitystä muista kuin taloudellisista tiedoista. Vaikka muutos koskee suuria (500 henkilöä) julkisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä. Finanssivalvonta ei näe estettä sille, että vaatimus sisällytetään kirjanpitolakiin.

Finanssivalvonta kiinnittää ministeriön huomiota seuraaviin muotoiluihin.

- Työntekijämäärää koskeva kriteeri perustuu direktiivin mukaan tilikauden aikaiseen keskimääräiseen henkilölukuun, ei ehdotuksessa olevaan tilinpäätöspäivän mukaiseen.
- Tulisiko pykälän emoyrityksen laatimaa selvitystä koskevassa momentissa (1 b § 7. mom) viitata koko ryhmään (Artikla 29a, 4kohta)
- Vaikkakin suomenkielisen tilinpäätösdirektiivin 19 artiklan toimintakertomuksen ja 29a artiklan mukaisen selvityksen sisältöä kuvaavat termit poikkeavat terminologisesti, ovat englanninkielisten direktiivien termit (esim. development, performance) samat. Erilaiset suomenkieliset termit kirjanpitolain 1 a §:ssä ja 1 b §:ssä saattavat aiheuttaa turhia tulkintakysymyksiä.
- 1 b § 2 momentin mukaan toimintakertomuksessa on viitattava erillisenä annettavan julkistamispäivään. Direktiivin tekstin voi tulkita siten, että toimintakertomuksessa on viitattava vain selvitykseen, muttei sen julkistamispäivään.

FINANSSIVALVONTA


Jarmo Parkkonen
osastopäällikkö


Virpi Haaramo
johtava tilinpäätösasiantuntija