

Oikeusministeriö
PL 25
00023 VALTIONEUVOSTO

16.7.2007

oikeusministerio@om.fi
juha.jokinen@om.fi



Lausuntopyyntö OM 15/42/2007, 15.5.2009

EHDOTUS OSAKEYHTIÖN KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAATIMISVELVOLLISUUDESTA (KONSERNI-TASETESTI) JA MAKSUKYVYN VARMENTAMISESTA (MAKSUKYKYTESTI) YHTIÖN JAKAESSA VAROJA KOSKEVAN SÄÄNTELYN TARKISTAMISEKSI

Yleistä

HTM-tilintarkastajat ry – GRM-revisorer rf:n jäsenenä on yhteensä yli 800 kaikkiaan yli 1.400 hyväksytystä tilintarkastajasta Suomessa. Jäseninämme on 700 HTM-tilintarkastajaa ja 100 KHT-tilintarkastajaa. He tarkastavat vuosittain arviolta n. 60.000 pk-yrityksen kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon. Suomessa on julkisesti listattujen yhtiöiden lisäksi merkittävä määrä myös yksityisiä pieniä konserneja.

Lausunnossamme keskitymme antamaan näkemyksemme kokemusalaamme kuuluvista yksityisistä pienistä yhtiöistä.

Johdanto

Pääasiassa virkatyönä oikeusministeriössä tehty ehdotus osakeyhtiön varojen jaon yhteydessä vaadittavaa konsernitilinpäätöstä ja maksukyvyn varmistamista koskevan säätelyn tarkistamiseksi on kannatettava ja hyvä. Ehdotuksen tavoite ja etenkin tavoitteen jotkut perustelut hämmästyttävät kuitenkin meitä.

Muutoksia säädettäessä on pidettävä kirkkaana mielessä, miksi joistain asioista säädetään. Yksipuoliset kustannussäästöt eivät kaikissa tapauksissa ole lainsäädännön ainoita ja ensisijaisia tavoitteita. Etenkään, kun kustannukset eivät ole tässä tapauksessa todella merkityksellisiä.

Varojenjakoäännöksissä kyse on velkojien aseman turvaamisesta sekä talousrikollisuuden torjumisesta. Muistion esitysten kautta näitä kyseisen lainsäädännön ensisijaisia tavoitteita ollaan romuttamassa. Esitys edistää myös harmaata taloutta.

Maksukykyarvion sisältö on varojen jakamisen kannalta aivan keskeinen. Maksukykyisyys on yksi osa tilinpäätöstä. Osingonjako perustuu maksukykyisyyteen. Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajan on otettava kantaa tilinpäätöksen oikeellisuuteen. Jos osinkoja ei ole jaettu oikein, tilintarkastajan pitää mainita siitä tilintarkastuskertomuksessa. Ehdotus on tältä osin jopa lainvastainen.





Muiston johdosta heränneitä huomioita yksityisissä yhtiöissä

2.3.3 Varojen jakamisen edellytysten todentaminen

Muistiossa todetaan, että arvostamisongelmistaan huolimatta IFRS-standardien mukaan laadittu tilinpäätös voi antaa jopa kansallisia tilinpäätösperiaatteita luotettavamman kuvan myös yhtiön kyvystä suoriutua erääntyneistä ja erääntyvistä velvoitteistaan.

Todellisuudessa IFRS-standardien mukaan laadittava tilinpäätös voi olla mm. arvostusten ja jaksotusten osalta jopa alttiimpi kaunistelulle kuin perinteisten kansallisten kirjanpitosäännöstemme mukaan laadittava tilinpäätös, kun otetaan huomioon maksukyky-käsitteen sisältö.

3.1 Tavoitteet

Muiston perustelut ontuvat pahasti, jos lainsäädännöstä jätetään pois sekä konsernitilinpäätös että myös tilintarkastajan toimesta tapahtuva maksukykyisyyden arviointi. Toisin kuin muistiossa kirjoitetaan, näiden poisjättäminen ei ole merkittävä tekijä paremman kilpailukyvyn saavuttamiseen, eikä johda merkittäviin kustannussäästöihin, eikä lisää yrityksen velanmaksu- tai osingonjakokykyä.

Sen sijaan se heikentää tietojen saantia merkittävästi. Todellisuudessa velkojen asema heikkenee, jos ainoa koottu tieto olisi muistiossa mainitut emoyhtiön liitetietoihin sisällytettävät kovin suppeat tiedot konserniyhtiöistä, jotka eivät edes sisältäisi tietoja konsernin välisistä rahoitustiedoista, velkojen ja saatavien määrästä.

Ehdotuksen valmistelijat toteavat itsekkin, että kustannusten (kustannussäästöjen) tarkkaa määrää on vaikea arvioida, koska siihen vaikuttavat kussakin yksittäistapauksessa monet tekijät, esimerkiksi sovellettu kirjanpito- ja tilinpäätösnormisto, konsernin rakenne ja kirjanpidon erien luonne. Muistiossa esitetty 100.000 euron suuruinen kustannuserä antaa täysin väärän kuvan kustannussäästöistä. Jäsenemme tarkastamissa pienissä konserneissa konsernitilinpäätöksen sekä laatimis- (kirjanpito-) että tilintarkastuskustannus ovat yhteensä lähempänä 800-2.000 euroa.

3.2.1.3 Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuuden rajoittaminen tietynlaisiin emoyhtiöihin tai kumoaminen kokonaan

Varojenjaon vaikutuksen huomioon ottaminen velkojan asemaan sopimusperusteisesti koskisi vain osaa velkojista. Konsernitilinpäätössäännöstö on syntynyt nimenomaisesti velkojen suojaksi. Muistiossa esitetty velkojan aseman turvaaminen varojenjaossa sopimusperusteisesti ei käsityksemme mukaan sovellu perusteeksi alakonsernin emoyhtiön konsernitilinpäätöksen laatimatta jättämiselle.





3.3.1 Varojenjaon edellytyksenä olevan erityisen konsernitilinpäätösvelvollisuuden kumoaminen

Emme kannata ehdotusta. Perusteeksi esitetään ensisijaisesti kustannussäästöt, jotka syntyvät konsernitilinpäätöksen laatimatta ja tarkastamatta jättämisestä. Kustannussäästöperuste ei sovellu tähän, kun kyse on eri sidosryhmien intresseistä.

3.3.2 Maksukyvyyn arvioinnin selventäminen

Kannatamme ehdotuksia maksukyvyyn arvioinnin periaatteelliseksi selventämiseksi.

3.2.2.1 Hallituksen ja toimitusjohtajan suorittama maksukyvyyn arviointi

Maksukyvyyn arvioinnin **ajanjaksoa** ei tule sisällyttää lakiin, koska maksukyvyyn ennakoinnin järkevä ajanjakso voi vaihdella merkittävästi toimialoittain ja suhdanteittain.

Maksukykytestin **yksityiskohtaista sisältöä** ei mielestämme ole tarkoituksenmukaista sisällyttää lakiin, koska maksukyvyyn tai -kyvyttömyyden arviointi täysin luotettavasti ja täsmällisesti etukäteen on usein erittäin hankalaa.

3.3.3 Jaettavien varojen enimmäismäärän selventäminen

Kannatamme muistossa esitetyin perusteluin sidotun oman pääoman katteen säilyttämistä koskevan säännöksen sananmuodon selventämistä muistiossa esitetyllä tavalla. Säännökseen tulisi kuitenkin lisätä sidotun pääoman lisäksi käsite "jakorajoitteinen vapaa oma pääoma".

4.1 Emoyhtiön tilinpäätöksen laatimisvelvollisuuden taloudelliset vaikutukset

Viittamme kohdassa 3.1 esittämiimme kustannusvaikutusten suuruuteen ja merkitykseen. Kuulostaa kovin kaukaa haetulta, että todellisuudessa nimenomaan konsernitilinpäätösten laatimis- ja tilintarkastuskustannussäästöillä parannettaisiin merkittävästi alakonsernien emoyhtiöiden kilpailuedellytyksiä (800-2.000 euroa). Alakonsernien konsernitilinpäätösvelvollisuuden poistaminen kustannusten perusteella ei ole vakuuttava peruste.

Ristiriitaista nykylainsäädännön kanssa ja tilintarkastajan tehtävän kannalta on muistion esitys, missä tilintarkastajan tehtäväksi rajattaisiin pelkästään varojen jaon muodollisten edellytysten tarkastaminen. Tilintarkastaja joutuu tilintarkastuslain mukaan ottamaan kantaa varojen jaon lainmukaisuuteen myös maksukyvyyn kannalta. (15 §, 4 mom. "tilintarkastajan tehtävänä on varmistaa, että vastuuvolliset eivät ole rikkoneet yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä".)



Käytännön elämässä osakkeenomistaja, tavarantoimittaja tai muu velkoja ei yleensä kykene arvioimaan maksukykyarvion sisältöä. Eri osapuolten ja sidosryhmien kannalta on parempi, että tilintarkastaja ottaa kantaa maksukykyarvion sisältöön eikä ainoastaan siihen, onko maksukykyarvio tehty vai ei. Se vähentää myös johdon ja määräävän osakkeenomistajan mahdollisuuksia hankkia itselle hyötyä muiden kustannuksella.

HTM-TILINTARKASTAJAT RY

Alpo Salonen

Alpo Salonen
1. varapuheenjohtaja



HTM-tilintarkastajat ry
GRM-revisorer rf

Kastelholmantie 2
FI-00900 Helsinki Finland
Y-0202444-4

Puh./Tel. +358 (0)9 4767 9300
Faksi/Fax +358 (0)9 4767 9306
E-mail info@htm.fi