



Building a better
working world

Lähipiiritapahtumien esittäminen tilinpäätöksessä - tunnista lähipiiritapahtumat ja tilinpäätöksen esitystapavaatimukset

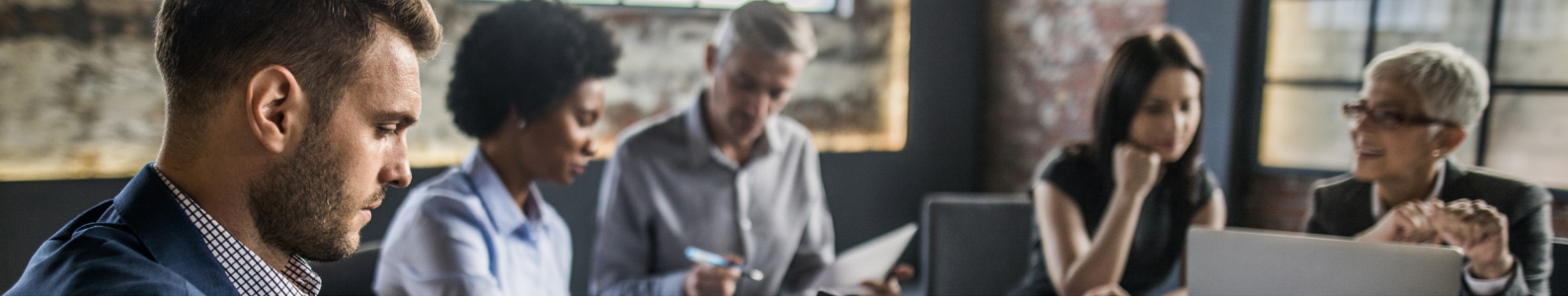
Lähipiiritapahtumien tunnistaminen ja niistä syntyvät velvoitteet erityisesti tilinpäätöksen esitystapaan liittyen ovat tilinpäätöksen laatijan ja tilinpäätöksestä vastuullisten tahojen arvioinnissa varsinkin silloin, kun lähestytään tilikauden päätöstä. On hyvä tunnistaa, että lähipiiritapahtumista säännellään useassa eri laissa ja niihin on osittain tullut myös tarkennuksia kuluvaan vuoden aikana perustuen hallituksen esitykseen HE 305/2018. Lähipiiriin liittyvistä asioista säännellään ainakin kirjanpitoasetuksessa (KPA), osakeyhtiölaissa (OYL), sekä IFRS- standardeissa, joista toisaalta kotimainen lähipiiriasioita käsittelevä säännöstö ammentaa määritelmiä. Edelleen, mm. säätiölaissa on säätiöitä koskevat lähipiirisäännökset. Lisäksi tilintarkastuksen ISA- standardit määrittelevät välillisesti millaisia toimintatapoja yhteisössä tulisi olla, jotta lähipiiriasioiden tunnistaminen muiden transaktioiden joukosta ja niiden mahdollinen raportoiminen tilinpäätöksellä johtaisi oikeaan ja riittävään lopputulokseen niin yhtiöoikeudellisesti kuin tilinpäätöksen lukijankin kannalta.

Syytä siihen, miksi lähipiiriliiketoimien sääntelyä on tarkennettu voi hakea myös ISA- standardeista. ISA 550:2 mukaan suuri osa lähipiiriliiketoimista on toki tavanomaista liiketoimintaa. Näiden toimien luonteesta voi joissakin olosuhteissa kuitenkin aiheutua suurempia tilinpäätöksen

virheellisyyden riskejä muun muassa seuraavista seikoista johtuen (ISA 550:2):

- ▶ Toistensa lähipiiriin kuuluvat osapuolet voivat toimia monenlaisten laajojen ja mutkikkaiden suhteiden ja rakenteiden välityksellä, jolloin lähipiiriliiketoimien monimutkaisuus lisääntyy vastaavasti
- ▶ Tietojärjestelmät saattavat olla tehottomia tunnistamaan tai kokoamaan yhteisön ja sen lähipiiriin kuuluvien osapuolten välisiä liiketoimia sekä saamisia ja velkoja.
- ▶ Lähipiiriliiketoimissa ei välttämättä noudateta tavanomaisia markkinaehtoja; esim. jotkin lähipiiriliiketoimet voivat olla vastikkeettomia.

Jotta säännösten asettamiin vaatimuksiin olisi mahdollisuus vastata ja samalla pienentää riskiä siitä, että toimittaisiin säännösten vastaisesti, olisi yhtiössä hyvä luoda toimintatavat lähipiiritransaktioiden tunnistamiseen. Edelleen, olisi hyvä, että mahdollisten lähipiiritapahtumien markkinaehtoisuuteen kiinnitetäisiin huomiota jo pelkästään yhtiön voitontuottamistarkoituksen (OYL 1:5) ja johdon huolellisuusvelvoitteen (OYL 1:8) vuoksi. Vaikka tavallisen listaamattoman osakeyhtiön ei tarvitsekaan laatia lähipiiriluetteloita, kuten listatun yhtiön vaatimuksiin arvopaperimarkkinayhdistyksen hallinnointikoodin mukaan kuuluu, voisi sellaisen olemassaolo auttaa kyseisen aiheen huolellisissa hoitamisissa.



Osakeyhtiölakiin tarkennuksia lähipiiriasioista 2019

OYL:iin lisättiin 12.4.2019 määritelmä yhtiön lähipiiristä. OYL 1:11 mukaan yhtiön lähipiiriin kuuluvat:

- 1)** yhtiön emoyhtiö tai muu henkilö, jolla on yli 50 prosenttia yhtiön kaikkien osakkeiden tuottamista äänistä tai muuten kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettu määräysvalta yhtiössä;
- 2)** yhtiön hallituksen ja hallintoneuvoston jäsen ja varajäsen ja toimitusjohtaja ja tämän sijainen;
- 3)** edellä 1 ja 2 kohdassa tarkoitetun aviopuoliso tai hänen kanssaan samassa taloudessa asuva avopuoliso, oma ja puolison lapsi, lapsenlapsi, vanhempi ja isovanhempi;
- 4)** oikeushenkilö, jossa 1-3 kohdassa tarkoitettu henkilö on hallituksen tai hallintoneuvoston jäsen tai varajäsen, toimitusjohtaja tai tämän sijainen tai vastaavassa asemassa;
- 5)** oikeushenkilö, jossa yhtiön hallituksen jäsenellä tai muulla 1-3 kohdassa tarkoitetulla henkilöllä on yksin tai yhdessä toisten mainittujen kanssa yli 50 prosenttia yhteisön kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamista äänistä tai muuten kirjanpitolain 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettu määräysvalta;
- 6)** oikeushenkilö, jossa 1 kohdassa tarkoitetulla emoyhteisöllä tai muulla yhtiössä määräysvaltaa käyttävällä henkilöllä on 20-50 prosenttia oikeushenkilön kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamista äänistä tai emoyhteisö tai muu yhtiössä määräysvaltaa käyttävä henkilö voi muuten käyttää huomattavaa vaikutusvaltaa oikeushenkilön taloutta ja liiketoimintaa koskevassa päätöksenteossa.

Jollei yhtiössä ole 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettua osakkeenomistajaa, lähipiiriin kuuluu osakkeenomistaja, jolla on vähintään 20 prosenttia yhtiön kaikkien osakkeiden yhteenlasketusta äänimäärästä tai joka voi muuten käyttää huomattavaa vaikutusvaltaa yhtiön taloutta ja liiketoimintaa koskevassa päätöksenteossa. Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan tällaiseen osakkeenomistajaan.

Lisäksi pörssiyhtiön lähipiirillä tarkoitetaan OYL 1:12 mukaan

Pörssiyhtiössä lähipiirillä tarkoitetaan tässä laissa lähipiiriä sellaisena kuin se on määritelty kansainvälisissä tilinpäätösstandardeissa, jotka on hyväksytty kirjanpitolain 1 luvun 4 d §:ssä tarkoitetun IAS-asetuksen mukaisesti. Myös muu yhtiö voi soveltaa tätä lähipiirimääritelmää, mistä on mainittava tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Edellä mainittujen tahojen tunnistaminen yhtiössä on lähtökohtana sille, että voidaan arvioida, onko lähipiiriasioista raportoitava tilinpäätöksellä. Ennen 12.4.2019 tehtyjä lisäyksiä OYL:iin, lähipiirin määritelmää avattiin ainoastaan hyvin suppeasti toimintakertomuksen vaatimusten yhteydessä.

Toimintakertomuksen tiedoista lähipiiriin liittyen säännellään OYL 8:6:ssa:

Toimintakertomuksessa on erikseen ilmoitettava rahalainat, vastuut ja vastuusitoumukset yhtiön lähipiiriin kuuluvalla sekä niiden pääasialliset ehdot, jos rahalainojen, vastuiden ja vastuusitoumusten yhteismäärä ylittää 20 000 euroa tai viisi prosenttia yhtiön taseen omasta pääomasta.

Lisäksi OYL 8:8:ssa säännellään yhtiön hallussa olevien yhtiön omien osakkeiden ja lähipiirin suhteesta:

Toimintakertomuksessa on annettava seuraavat tiedot tilikauden aikana yhtiölle tulleista, pantiksi otetuista, luovutetuista ja mitätöidyistä omista ja emoyhtiön osakkeista:

- 1)** miten osakkeet ovat tulleet yhtiölle tai miten ne on luovutettu;
- 2)** osakkeiden lukumäärä ja suhteellinen osuus kaikista osakkeista; sekä
- 3)** maksettu vastike.

Hallussa ja panttina olevat osakkeet on ilmoitettava erikseen. Jos osakkeita on tullut yhtiön lähipiiriin kuuluvalta tai niitä on luovutettu lähipiiriin kuuluvalle, lähipiiriin kuuluva on mainittava nimeltä.

Nämä edellä mainitut tiedot voidaan toimintakertomuksen sijasta ilmoittaa tilinpäätöksen liitetietoina, jollei KPL:ssä toisin säädetä, eli käytännössä, jos toimintakertomusta ei laadita.

OYL 22:1 ja 22:2 on otettu mukaan seuraavat tarkennukset vahingonkorvauksista liittyen lähipiiritransaktioihin:

Jos vahinko on aiheutettu rikkomalla tätä lakia muulla tavalla kuin pelkästään rikkomalla 1 luvussa tarkoitettuja periaatteita tai jos vahinko on aiheutettu rikkomalla yhtiöjärjestyksen määräystä, vahinko katsotaan aiheutetuksi huolimattomuudesta, jollei menettelystä vastuussa oleva osoita menetelleensä huolellisesti. Sama koskee vahinkoa, joka on aiheutettu yhtiön lähipiiriin kuuluvan eduksi tehdyllä toimella (OYL 22:1, johtohenkilön vahingonkorvausvelvollisuus).

Vahinko, joka on aiheutettu yhtiön lähipiiriin kuuluvan eduksi tehdyllä toimella, katsotaan aiheutetuksi huolimattomuudesta, jollei osakkeenomistaja osoita menetelleensä huolellisesti (OYL 22:1, osakkeenomistajan vahingonkorvausvelvollisuus).

Kirjanpitoasetus 1997/1339 (KPA) 2:7 b § säätelee tarkemmin tilinpäätösten liitetietovaatimuksista lähipiiriasioissa eikä siihen ole tullut muutoksia 2019 aikana:

Liitetietona on esitettävä tiedot kirjanpitovelvollisen ja tämän lähipiiriin kuuluvien välisistä liiketoimista, jos ne ovat olennaisia eikä niitä ole toteutettu tavanomaisin kaupallisin ehdoin.



Tietoja yksittäisistä liiketoimista voidaan yhdistellä lajeittain paitsi silloin kun tietojen erillistä esittämistä voidaan pitää välttämättömänä arvioitaessa liiketoimen vaikutusta kirjanpitovelvollisen taloudelliseen asemaan. Esitettäviin tietoihin tulee sisältyä:

- 1) kuvaus liiketoimesta;
- 2) liiketoimen arvo;
- 3) lähipiirisuhteen luonne; sekä
- 4) muut kirjanpitovelvollisen taloudellisen aseman arvioimisen kannalta välttämättömät tiedot liiketoimesta.

Lähipiirillä tarkoitetaan tätä pykälää sovellettaessa lähipiiriä sellaisena kuin se on määritelty kansainvälisissä tilinpäätösstandardeissa, jotka on hyväksytty kirjanpitolain 1 luvun 4 d §:n tarkoittaman IAS-asetuksen mukaisesti.

Edeltävä 1 momentti ei koske liiketoimia, joissa osapuolena on kirjanpitovelvollisen tai sen kanssa samaan konserniin kuuluvan yrityksen täysin omistama tytäryritys.

Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, tulee tavanomaisin ehdoin toteutetuista lähipiiriliiiketoimista ilmoittaa liitetietona niiden osapuolet ja määrät, jos ne ovat tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.

Lisäksi Valtioneuvoston asetus pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista 1753/2015 säätelee kohdassa 3:10 liiketoimista intressitahojen kanssa:

Liitetietona on esitettävä tiedot pienyrityksen ja tämän intressitahoihin kuuluvien välisistä liiketoimista, jos ne ovat olennaisia eikä niitä ole toteutettu tavanomaisin kaupallisin ehdoin.

Tietoja 1 momentin tarkoittamista yksittäisistä liiketoimista voidaan yhdistellä lajeittain paitsi silloin kun tietojen erillistä esittämistä voidaan pitää välttämättömänä arvioitaessa liiketoimen vaikutusta pienyrityksen taloudelliseen asemaan.

Intressitahoon liittyvästä toimesta esitettäviin tietoihin tulee sisältyä:

- 1) kuvaus liiketoimesta;
- 2) liiketoimen arvo;
- 3) intressisuhteen luonne; sekä
- 4) muut pienyrityksen taloudellisen aseman arvioimisen kannalta välttämättömät tiedot liiketoimesta.

Intressitahoilla tarkoitetaan tätä pykälää sovellettaessa oikeushenkilöä, joka on pienyrityksen kanssa:

- 1) määräysvaltasuhteessa; tai
- 2) osakkuusyhteyssuhteessa.

Sen lisäksi, mitä 4 momentissa säädetään, intressitahoihin luetaan:

- 1) toimitusjohtaja;
- 2) hallituksen jäsen ja varajäsen; sekä
- 3) edeltäviä 1 ja 2 kohtia vastaaviin toimielimiin kuuluvat henkilöt.

Sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, ilmoitetaan liitetietona tavanomaisin ehdoin toteutetuista toimista intressitahojen kanssa niiden osapuolet ja toimien arvot, jos ne ovat tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi.

Luo toimintatavat lähipiiriasioiden tunnistamiseen

Edellä mainittu säännöstö luo keskeisimmän viitekehyksen lähipiiriasioiden raportointiin tilinpäätöksissä. Jotta tilinpäätöksen lukija voisi saada oikean ja riittävän kuvan yhtiön lähipiirin kanssa tehtyjen transaktioiden määrästä ja laadusta tulisi tilinpäätöstä laadittaessa olla toimivat rutiinit näiden asioiden tunnistamiseen. Toiseksi lähipiiritransaktioihin liittyy kysymys markkinaehtoisuudesta yhtiön edun vuoksi. Mikäli yhtiössä on merkittäviä normaaliin liiketoimintaan kuulumattomia lähipiiritransaktioita eikä yhtiössä ole toimivaa rutiinia näiden tapahtumien tunnistamiseen, kasvaa myös riski siitä, että tilinpäätöksellä ei ole esitetty tapahtumista riittävää tietoa. On hyvä myös tunnistaa muutokset liiketoiminnassa tai omistussuhteissa, joilla voi olla vaikutusta lähipiiritransaktioiden syntyymiseen.

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

EY lyhyesti

EY on globaali tilintarkastuksen, verotuksen, liikejuridiikan, ja yritysjärjestelyiden asiantuntija ja liikkeenjohdon konsultti. Näkemyksemme ja korkealaatuiset palvelumme vahvistavat luottamusta pääomamarkkinoiden ja talouden toimintaan kaikkialla maailmassa. Kasvatamme huippuosajia, joiden yhteistyöllä lunastamme lupauksemme ja rakennamme parempaa työ- ja liike-elämää sekä toimivampaa maailmaa asiakkaillemme, omalle henkilöstöllemme ja yhteisöille, joissa toimimme. Lisätietoja löydät internetistä www.ey.com/fi. Voit myös seurata meitä twitterissä: @EY_Suomi.

Lisätietoja organisaatiostamme löytyy osoitteesta ey.com.

© 2019 Ernst & Young Oy.



Ota yhteyttä

Olli Penttilä

Manager, HT / GR, Assurance
p. 050 409 5007
olli.penttila@fi.ey.com
www.kasvuvoimaa.ey.fi