Markkina- ja menettelytapavalvonta, Virpi Haaramo

Verojaostolle 11.10.2018

Hallituksen esitys eduskunnalle (HE 150/2018 vp) korkovähennysrajoitusta koskevan sääntelyn muuttamisesta – erityisesti EVL:n 18 b §:n 1. momentin 4. kohtaan ehdotetusta tasevertailusta pykälän 5. momentin mukaisesti

Lakiehdotuksen mukaan tulee erillistilinpäätöksen, jonka perusteella verotus toimitetaan, ja konsernitilinpäätöksen laadinnassa noudattaa samoja laatimisperiaatteita. Lähtökohtaisesti taseella tarkoitetaan kirjanpitolain 7 a luvun 1 §:ssä tarkoitettujen kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaista tasetta. Suomessa listattujen yhtiöiden on pakko laatia konsernitilinpäätöksensä IFRS-standardien mukaisesti. Suomalaisten yhtiöiden julkistettavat erillistilinpäätökset laaditaan pääasiassa kansallisen kirjanpitolain vaatimusten mukaisina.

Tässä lausunnossa tarkastellaan tilannetta, jossa virallisen ja julkistettavan erillistilinpäätöksen laatimisperiaatteet poikkeavat IFRS-standardien mukaisesti laaditun julkistettavan konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteista. Asiaa tarkastellaan käytännön näkökulmasta, kun yhtiöt laativat konsernitilinpäätöksensä ja kaikkien siihen yhdisteltävien erillisyhtiöiden tilinpäätösten tulee perustua konsernitilinpäätöksessä sovellettaviin laatimisperiaatteisiin. Käytännössä on kaksi mallia laatia IFRS-konsernitilinpäätös.

First-IFRS – malli

Yhtiöt, erityisesti suuret ja keskisuuret yhtiöt laativat kaikissa maissa toimivien erillisyhtiöiden tilinpäätökset IFRS-standardien mukaisesti. Tämä mahdollistaa kuukausittaisen yhdenmukaisen raportoinnin konsernin sisällä ja julkistettavien osavuosikatsausten hallinnollisen taakan vähenemisen. Vuosittaiset viralliset erillistilinpäätökset laaditaan oikaisemalla ao. yhtiöiden full-IFRS tilinpäätöksiä. Tällöinkin yhtiöiden käytännöt saattavat poiketa esim. millä konsernin tasolla tehdään liikearvojen arvonalentumistestit tai laaditaan konsernitilinpäätöksiin sisällytettävät eläkevastuulaskelmat.

Tässä tapauksessa käsitykseni mukaan tasevertailu voitaisiin laatia perustuen IFRS-standardien laatimisperiaatteiden mukaisesti laadittuihin erillistilinpäätöksiin. Tällöin yhtiön/konsernin tulisi ottaa huomioon mahdolliset sellaiset menettelyt, jotka vaatisivat allokointia tai kohdistamista erillistilinpäätöksiin (esim. eläkevastuut). Tämä olisi arvioni mukaan hallinnollisena vaivana alhaisempi kuin muuttaa konsernitilinpäätös vastaamaan suomalaisia kansallisia vaatimuksia (ottaen huomioon että, että konserniin kuuluu usein ulkomaisia tytäryhtiöitä).

Markkina- ja menettelytapavalvonta, Virpi Haaramo

Kansallisesti laadittuihin erillistilinpäätöksiin tehdään IFRS-oikaisut -malli

Osa yhtiöistä laatii erillistilinpäätökset kansallisten vaatimusten mukaisesti, joihin tehdään IFRS-standardien mukaiset oikaisut ennen yhdistelyä IFRS-konsernitilinpäätökseen. Oikaisut voidaan tehdä joko tytäryhtiö- tai konsernihallinnon tasolla. Oikaisut tehdään vuosittaisen konsernitilinpäätöksen laatimisen lisäksi sekä ulkoista osavuosiraportointia että mahdollista sisäistä johdon konserniraportointia varten. Samoin tässä mallissa osa IFRS-standardien vaatimuksista, kuten eläkevastuut tai liikearvon arvonalentumistestaukset saatetaan tehdä vain konsernitasolla. Valitut menettelytavat ovat yhtiökohtaisia.

Tässäkin tapauksessa tasevertailu voitaisiin tehdä IFRS-standardien laatimisperiaatteisiin perustuen mukaan lukien ne mahdolliset lisätyöt kuten edellä IFRS-first -mallissa. Malliin saattaa liittyä IFRS-first -mallia enemmän epävarmuutta.