

**TULLIASIOINTIIN LIITTYVIEN TIETOJEN OLENNAISUUS
YRITYKSEN TILINPÄÄTÖKSEN KANNALTA**

Hyväri Sampsa

Opinnäytetyö
Kaupan ja hallinnon ala
Tiedolla johtamisen asiantuntija
Tradenomi (ylempi AMK)

2021

Kaupan ja hallinnon ala
Tiedolla johtamisen asiantuntija

Tekijä(t)	Sampsa Hyväri	Vuosi	2021
Ohjaaja(t)	Outi Hyry-Honka		
Toimeksiantaja	Tulli		
Työn nimi	Tulliasiointiin liittyvien tietojen olennaisuus yrityksen tilinpäätöksen kannalta		
Sivu- ja liitemäärä	40 + 0		

Tullin yritystarkastus suorittaa vuosittain kahdesta kolmeensataan tarkastusta ja jälkiveroja kannetaan miljoonia euroja. Yritysten tulliasiointiin liittyvien tietojen olennaisuutta niiden tilinpäätöksen kannalta ei kuitenkaan tiettävästi ole aiemmin tutkittu Suomessa. Opinnäytetyön tavoitteena olikin selvittää, voisivatko tulliasiointiin liittyvät tiedot olla olennaisia yritysten tilinpäätösten kannalta. Samalla se lisää Tullin ja maahantuontia harjoittavien yritysten käytettäväksi uuden näkökulman aiheen tiimoilta.

Tutkimuksessa käsitellään tiedon tasoja ja sen olemusta. Lisäksi käsitellään tilinpäätöksen sisältöä ja olennaisuutta. Varsinainen tullitoimintaan liittyvä osuus pohjautuu pitkälti lainsäädäntöön, koska alaa ohjaa vahvasti regulaatio ja aiheen kannalta relevanttia tutkimustietoa on verrattain vähän saatavilla. Tutkimus toteutettiin tapaustutkimuksena ja keskeisessä asemassa oli tulliasiointiin liittyvien virheiden kokoluokan vertaaminen yritysten tilinpäätöksiin. Käytetyn aineiston keskeisen osan muodosti yritystarkastuksen tarkastusraporteilla todetut virheet ja jälkikannettavien ja palautettavien tullien määrät.

Tutkimuksen perusteella yritysten tulliasiointiin liittyvien virheellisten tietojen aiheuttamien virheiden kokoluokat ovat polarisoituneet. Näyttäisi siltä, että virheet eivät usein johda tilinpäätöksen kannalta olennaiseen virheeseen, mutta toisaalta olennaiset virheet ovat useimmiten olennaisia moneen tilinpäätöksen vertailuluokan nähden. Yleisimmän virheellinen tieto liittyy käytettyyn tullinimikkeeseen, toiseksi yleisimmän syyn ollessa tullausarvo. Tietoihin liittyvä monimutkaisuus ja tulkinnan tarve vaikuttaisi lisäävän virheiden merkitystä. Tulliasiointiin liittyvä tieto jakautuukin useammalle tiedon tasolle ja sen olemus on sekä hiljaista että eksplisiittistä. Tutkimuksen perusteella Tullin kannattaa harkita asian syvempää selvittämistä, toisaalta yritysjohdon on hyvä tiedostaa tulliasiointiin liittyviin tietoihin kohdistuvien riskien merkitystä yrityksen toiminnan ja taloudellisen raportoinnin kannalta.

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	1
2	YRITYKSEN TULLIASIOINTIIN LIITTYVÄT TIEDOT JA TILINPÄÄTÖS.....	3
2.1	Tieto ja tiedolla johtaminen osana yrityksen toimintaa ja tulliasiointia ..	3
2.2	Tavaran tuonti unioniin	5
2.3	Tullitoimenpiteiden ja tullien perusteet.....	8
2.4	Ilmoittajan velvollisuudet, tullitarkastukset ja virheellinen asiointi	10
2.5	Tilinpäätöksen sisältö ja tarkoitus	13
2.6	Olellisuus tilinpäätöksessä	15
3	TUTKIMUKSEN TOTEUTUS.....	17
3.1	Tutkimusmetodina tapaustutkimus	17
3.2	Tutkittavien kohteiden valinta ja aineiston keruu	18
3.3	Aineiston analysointi	21
4	TUTKIMUSTULOKSET.....	24
5	JOHTOPÄÄTÖKSET	34
5.1	Virheiden kokoluokat ovat polarisoituneet	34
5.2	Nimiketiedon oikeellisuus korostuu.....	34
5.3	Yritysten tulliasiointiprosessiin liittyy monen tasoista ja muotoista tietoa 35	
6	POHDINTA	36
6.1	Yrityksen tulliasiointiin liittyvä tieto ja virheiden laajempi merkitys	36
6.2	Tutkimuksen hyödynnettävyys, luotettavuus ja rajoitteet	37
6.3	Mahdollisia jatkotutkimuskohteita	39
	LÄHTEET.....	40

TAULUKKOLUETTELO

Taulukko 1 Patenti- ja rekisterihallituksen toteamat olennaisuuden vertailukohteet ja liian suureen olennaisuuteen johtaneet keskimääräiset käytetyt olennaisuuden suhdeluvut. (Lähde: Patenti- ja rekisterihallitus 2020, 26.).....	16
Taulukko 2 Olennaisen virheen sisältäneiden yritysten olennaisuuden kynnyksarvojen ylittyminen ja nettovirheen suhde yrityksen liiketulokseen yrityskohtaisesti esitettynä.	24
Taulukko 3 Ei-olennaisen virheen sisältäneiden yritysten nettovirheiden keskiarvot ja mediaanit suhteessa olennaisuuden vertailukohteisiin ja liikevoittoon.	28
Taulukko 4 Olennaisen virheen sisältäneiden yritysten nettovirheiden keskiarvot ja mediaanit suhteessa olennaisuuden vertailukohteisiin ja liikevoittoon..	28
Taulukko 5 Yrityskohtaiset nettovirheiden suuruudet prosentin kymmenykseen pyöristettynä suhteessa vertailuarvoihin ja liiketulokseen.....	31
Taulukko 6 Virheiden esiintymismääristä suhteessa yritysten määriin olennaisen ja ei-olennaisen virheen sisältäneiden yritysten kohdalla, sekä kaikkien tutkimusten kohteena olleiden yritysten osalta.....	33

KUVIOLUETTELO

Kuvio 1 Tiedon tasot Rowleyn (2007) mukaan ja näiden suhde tiedon olemukseen jatkumolla eksplisiittisen ja hiljaisen tiedon välillä, suhteessa tiedon siirrettävyyteen, sen abstraktiuteen ja tiedon arvoon, mukailien Cavusgil, Calantone & Zoe (2003), Hau, Kim, Lee & Kim (2013) ja Nonaka & Krogh (2009).	4
Kuvio 2 Nettovirheen suuruus suhteessa liikevaihtoon kaikkien tutkimuksen kohteena olleiden yritysten osalta.	25
Kuvio 3 Nettovirheen suuruus suhteessa omaan pääomaan kaikkien tutkimuksen kohteena olleiden yritysten osalta.....	26
Kuvio 4 Nettovirheen suuruus suhteessa taseen loppusummaan kaikkien tutkimuksen kohteena olleiden yritysten osalta.....	27
Kuvio 5 Tulliasiointiin liittyvien keskeisten tietojen sijoittuminen tiedon tasojen pyramidiin (Rowley 2007) nähden ja tiedon olemukseen (mukailien Nonaka & Krogh 2009).....	37

1 JOHDANTO

Suomen Tulli on osa Euroopan unionin tullijärjestelmää ja toimii valtionvarainministeriön tulosohjauksen alla. Tehtäviensä myötä virasto suojaa yhteiskuntaa, kansalaisia ja ympäristöä sekä varmistaa tavarakaupan oikeellisuuden, edistää sen sujuvuutta ja tarjoaa asiakaslähtöisiä palveluita. Se myös laatii Suomen viralliset ulkomaankauppatilastot. Lisäksi Tulli muun muassa kantaa tullimaksut ja maahantuontiin liittyviä veroja. (Tulli s.a. c.)

Tullin organisaatioon kuuluu pääjohtaja, esikunta, sisäinen tarkastus, valtion edun- ja oikeudenvallvonta, sekä tullilaboratorio ja neljä eri osastoa. Osastot ovat Ulkomaankauppa- ja verotusosasto, Valvontaosasto, Hallinto-osasto ja Toimipaikkaosasto. Yritystarkastus-toiminto kuuluu Valvontaosastoon, johon kuuluu lisäksi muun muassa analyysi- ja tiedustelutoiminto sekä tutkinta. (Tulli s.a. e.)

Tullitoimintaan liittyy useita erilaisia lakeja ja asetuksia. Toimintaa ohjaa esimerkiksi tullilaki, Unionin tullikoodeksi, hallintolaki, arvonlisäverolaki ja arvonlisäveroasetus (Tulli s.a. d). Vuosien 2017-2020 aikana Tulli on tehnyt vuosittain 231-297 yritys- ja asiakirjatarkastusta, samoina vuosina verojen jälkikantoja on toteutunut 3,75-9 miljoonaa euroa vuosittain (Tulli turvaa verokertymää, torjuu harmaata taloutta sekä paljastaa ja tutkii talousrikoksia s.a.). Koska tullitoimintaa koskeva sääntely on varsin monimutkaista, liittyy maahantuontitoiminnan harjoittamiseen tulliasiointia koskeva virheriski.

Viime vuosina tullitoimintaan liittyvä tutkimus on ollut verrattain vähäistä, ja ylipäätään tehty tutkimus painottuu pääosin veronkiertoon tai kauppapolitiikkaan liittyviin seikkoihin. Tulliasioinnin suhdetta yrityksen liiketoimintaan ei näytä tutkitun juuri lainkaan. Tätä saattaa osaltaan selittää se, että ala on vahvasti säänneltyä, mikä on osaltaan myös vaikuttanut lainsäädännön keskeiseen rooliin opinnäytetyön tietoperustana. Tutkimustiedon niukkuus huomioiden onkin mielenkiintoista selvittää, voivatko tulliasioinnissa tehdyt ja todetuksi tulleet virheet olla olennaisia yritysten tilinpäätösten kannalta. Tämä osaltaan tuo uuden näkökulman tarkastusten kohdentamiseen ja lisää tietoa, jota voidaan huomioida tarkastusten kohdentamisessa. Toisin sanoen, opinnäytetyön lopputuloksena tuotettu uusi tieto auttaa tarkastustoiminnan johtamisessa.

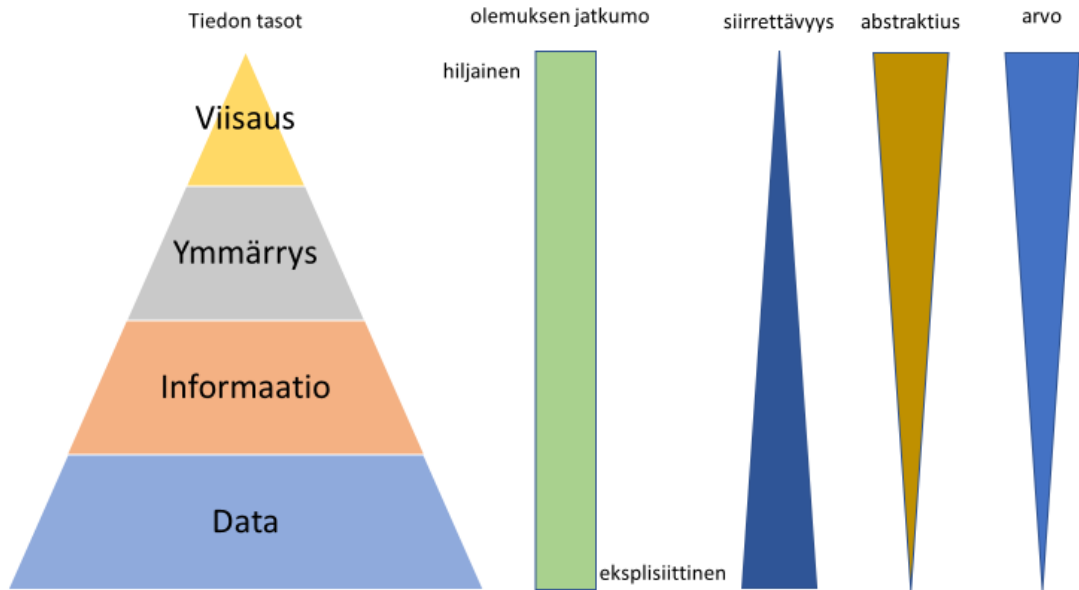
Opinnäytetyön tarkoituksena on selvittää, voivatko Tullin Yritystarkastuksen tekemissä hallinnollisissa tarkastuksissa löydetty virheet olla olennaisia kohdeyrityksen tilinpäätöksen kannalta. Sen tavoitteena on selvittää yrityksen tulliasiointiin liittyvien tietojen olennaisuutta sen tilinpäätöksen kannalta. Opinnäytetyön perusteella voidaan arvioida, onko tulliasiointiin liittyvät tiedot sellaisia, joilla on varsinaista asiointia laajemmat vaikutukset yrityksen taloudelliseen raportointiin ja tulisiko tälle näkökulmalle antaa Tullissa painoarvoa yritystarkastuskohteita valittaessa. Toisaalta samalla voidaan tuottaa yritysten päättäjille uusi näkökulma yritysten tulliasiointiin laajemmassa mittakaavassa, kuin heidän johtamansa yrityksen osalta. Tulliasiointi liittyvät tiedot ovat osa yrityksen tiedolla johtamisen kokonaisuutta ja opinnäytetyössä käsitellään myös tulliasiointiin liittyvän tiedon olemusta.

Opinnäytetyö tutkii tulliasiointia näkökulmasta, jota ei tiettävästi ole ainakaan Suomessa aiemmin juurikaan selvitetty. Siksi opinnäytetyö toteutettiin tapaustutkimuksena, joka pyrkii selvittämään sinänsä ilmiön olemassaoloa ylipäätään, eikä niinkään ole kattava katsaus suomalaiseen maahantuontiliiketoimintaan liittyvään tulliasiointiin liittyviin riskeihin. Tutkimuskysymykset ovat: Mikä on yritystarkastuksilla todettujen virheiden rahamääräinen kokoluokka verrattuna yrityksen tilinpäätöslukuihin? Ovatko todetut virheet olennaisia kohdeyrityksen tilinpäätöksen kannalta? Mikä tieto havaitun virheen on aiheuttanut? Millaista tietoa yrityksen tulliasiointiprosessiin liittyy?

2 YRITYKSEN TULLIASIOINTIIN LIITTYVÄT TIEDOT JA TILINPÄÄTÖS

2.1 Tieto ja tiedolla johtaminen osana yrityksen toimintaa ja tulliasiointia

Tietoa ei voida määritellä yksiselitteisesti, vaan se voi tarkoittaa monia asioita, mutta sitä voidaan kuitenkin jäsentellä esimerkiksi eri tasoille (Laihonen ym. 2015, 17-18). Rowley (2007) kuvaa tiedon tasoja pyramidina, jossa alimpana on data, jota seuraa informaatio, ymmärrys ja viisaus. Mitä korkeammalle tasolle mennään, sitä arvokkaampaa tieto on. Alemman tason tiedoilla voidaan muutosprosessin kautta selittää ylemmän tason tietoa, haasteena on kuitenkin ymmärtää tämä muutosprosessi. (Rowley 2007, 163-168.) Cavusgilin, Calantonen & Zoen (2003) mukaan Nonaka (1994) on jaotellut tiedon eksplisiittiseen ja hiljaiseen tietoon. Eksplisiittinen tieto on helposti siirrettävää ja konkretisoitavissa. Hiljainen tieto on vaikeasti siirrettävää, intuitiivista ja kokemuksen kautta opittua, sen siirtäminen osapuolten välillä riippuu niiden välisestä suhteesta (Cavusgil, Calantone & Zoe 2003, 7-9, 15). Koska hiljaisen tiedon hankkiminen edellyttää interaktioita työntekijöiden välillä, on sen saavuttaminen sekä jakaminen vaikeaa, ja siksi sen arvo on eksplisiittistä tietoa suurempi (Hau, Kim, Lee & Kim 2013, 357). Hiljainen tieto on sidoksissa mm. intuitioon, kokemuksiin ja nyrkkisääntöihin, sen jakaminen on mahdollista, mikäli se kallistuu hiljaisen ja eksplisiittisen tiedon jatkumolla kohti eksplisiittistä tietoa (Nonaka & Krogh 2009, 635-637). Näiden teorioiden pohjalta voidaan todeta, että tieto jakautuu tasoille ja mitä ylemmälle tasolle mennään, sen arvokkaampaa tieto on ja sitä enemmän se on luonteeltaan hiljaista tietoa. Hiljaista tietoa voisi yhteenvetona kuvailla abstraktisi, niin ikään konkreettisen tiedon vastakohtaksi, joskaan tieto ei jakaudu näiden välille binäärisesti. Edellä esitetty tiedon jäsentelyn kokonaisuus on esitetty kuviossa yksi (1).



Kuvio 1 Tiedon tasot Rowleyn (2007) mukaan ja näiden suhde tiedon olemukseen jatkumolla eksplisiittisen ja hiljaisen tiedon välillä, suhteessa tiedon siirrettävyyteen, sen abstraktiuteen ja tiedon arvoon, mukaillen Cavusgil, Calantone & Zoe (2003), Hau, Kim, Lee & Kim (2013) ja Nonaka & Krogh (2009).

Tiedolla johtamisessa pyritään käytettävissä olevaa tietoa valikoimaan ja käsittelemään siten, että sitä voidaan hyödyntämään päätöksenteossa ja toisaalta pyritään rajoittamaan tiedonpuutteen aiheuttamia ennakoimattomia seurauksia. Sen tavoitteena on parantaa organisaation toimintaa. (Jalonen 2015, 40-41.) Laiho- nen ym. (2013, 10) tuovat lisäksi esille, että sillä pyritään edistämään myös työn sujuvuutta. Tiedolla johtamisessa voidaan hyödyntää niin organisaation sisäisiä kuin ulkoisiakin tietolähteitä. Jalosen (2015) mukaan tiedolla johtamisen oletetaan jossain määrin siirtävän julkishallintoa kohti proaktiivista toimintaa reaktiivisen toiminnan sijaan. Hän myös toteaa Veblenin (1904) esittäneen, että yrityksen kyky tiedon soveltamiseen, jakamiseen ja luomiseen on sen menestyksen ehto, eikä ilman tätä kykyä voi harjoittaa menestyksestä liiketoimintaa. (Jalonen 2015, 41-42.) Tieto, erityisesti hiljainen ja yhtiökohtainen sellainen, onkin nähty jo vuosituhannen alussa jopa yritysten merkittävimäksi toiminnan kyvykkyyden rakentamisen osaksi (Prusak 2001, 1003). Myös nykyisin yksilöt, organisaatiot ja yhteiskunta perustavat menestyksensä pitkälti tietoon. Ajan myötä tiedon merkitys tuotannontekijänä on kasvanut ja sitä hyödynnetään itsessään, eikä sen rooli organisaatioissa ole enää pelkästään informaation tallentaminen ja jakaminen.

(Laihonen ym. 2013, 10-11.) Bouckaertin (2015) mukaan myös julkisen sektorin tietotarpeet ovat muuttuneet talouden ja yhteiskuntien yleisen muutoksen mukana. Julkisen sektorin toimijoiden tulee perustaa toimenpiteensä perusteltuun tietoon, mikä edellyttää datan ja informaation jalostamista tiedoksi. (Bouckaert 2015, 27, 32-33.)

Laihonen ym. (2013) nostavat tiedolla johtamisen osalta esiin myös tiedon laadun ja tietoturvan. Datassa ja informaatioissa voi esimerkiksi olla mukana väärää tai puutteellista tietoa. Heidän mukaansa yritysjohton tulisi ymmärtää, että itse tietoon liittyy riskejä. Tieto on yksi yrityksen resursseista ja sen arvo, suojaaminen ja vaikutus yrityksen toimintaan pitäisi ottaa huomioon. Johtamisella tulisi pyrkiä muun muassa siihen, että tieto on sitä tarvitsevien ulottuvilla, se on eheää ja laadukasta. (Laihonen ym. 2013, 19-22.)

Yritys vastaa tulli-ilmoituksella antamiensa tietojen oikeellisuudesta (Asetus Unionin tullikoodeksista 952/2013 15 art) ja käytännössä yrityksen tulliasiointi perustuu sen ilmoittamiin tietoihin. Tiedon käyttäminen onkin yksi tiedolla johtamisen osa-alueista. Se voidaan nähdä myös niin ikään vastapuolena tiedon tuottamiselle. Tietojohtamisen kokonaisuudessa hyödynnetään tiedon tuottamisen ja käyttämisen prosessissa sekä organisaation sisäistä että ulkoista tietoa. (Kosonen 2019, 3-4, 6-7.) Yrityksen maahantuontiin liittyvällä tulli-ilmoituksella antamat tiedot voidaan nähdä datana ja informaationa, lisäksi, koska ne ovat koneluettavassa muodossa, on kyseessä eksplisiittinen tieto. Seuraavissa kappaleissa käsitellään maahantuontiin, tullitoimintaan ja yritysten tulliasiointiin liittyvää keskeistä lainsäädäntöä. Lainsäädäntö luo myös pohjan vaadittaville ja ilmoitettaville tiedoille.

2.2 Tavarantoonti unioniin

Tavarat, jotka saapuvat Euroopan unionin tullialueelle, kuuluvat tullivalvonnan piiriin niiden saapumishetkestä alkaen. Tavaroihin voidaan kohdistaa tarkastuksia ja niihin sovelletaan tarvittaessa erilaisia kieltoja ja rajoituksia. Vasta tulliviranomaisten luvalla ne voidaan siirtää pois tullivalvonnasta. Pääsääntöisesti unionitavarat ovat niiden tullioikeudellisen aseman vahvistamisen jälkeen vapautettuja tullivalvonnasta. (Asetus Unionin tullikoodeksista 952/2013 134 art.) Unionitavaroina pidetään kaikkia tavaroita, joiden ei vahvisteta olevan muita tavaroita. Tä-

hän on kuitenkin poikkeuksia, esimerkiksi sellaiset tavarat, jotka ovat olleet sisäisen jalostuksen menettelyssä ja valmistettu sen puitteissa unionin alueella. (Asetus Unionin tullikoodeksista 952/2013 153 art.)

Muut kuin unionitavarat, eli kolmansien maiden tavarat, säilyvät tullivalvonnassa, siihen saakka, että ne viedään, hävitetään tai niiden tullioikeudellinen asema muuttuu (Asetus Unionin tullikoodeksista 952/2013 134 art.). Tavarat on niiden saapuessa esitettävä tullille (Asetus Unionin tullikoodeksista 952/2013 139 art.), jonka jälkeen muiden kuin unionitavaroiden katsotaan olevan väliaikaisesti varastoituna (Asetus Unionin tullikoodeksista 952/2013 144 art.) ja ne on joko vieävä unionista tai asetettava tullimenettelyyn 90 päivän kuluessa (Asetus Unionin tullikoodeksista 952/2013 149 art.).

Tulliasiointiprosessi alkaa kuitenkin niin ikään jo silloin kun tavara päätetään hankkia. Maahantuojan on hyvä jo tässä vaiheessa selvittää tavaraan koskevat rajoitukset ja sen tullinimike. Ennen tavaroiden saapumista niistä annetaan turvatietoilmoitus. Tavaroiden saapuessa maahan ne edellä kuvattujen vaatimusten mukaan esitetään Tullille ja samalla niitä kuljettanut taho yleensä ilmoittaa tavaroiden tuojalle niiden saapumisesta. Joko tuoja tai hänen valtuuttamansa edustaja tekee tavaroista tulli-ilmoituksen, jonka perusteella tavara asetetaan tullimenettelyyn ja Tulli tekee tullauspäätöksen, joka samalla toimii laskuna Tullin kantamista veroista ja maksuista. Asiointiin liittyvien asiakirjojen arkistointivelvollisuus on tuojalla tai hänen edustajallaan. (Tulli s.a. a.)

Tullimenettelyyn asettaminen tapahtuu ilmoittamalla, ja se on tehtävä sellaisista tavaroista, jotka aiotaan asettaa menettelyyn, paitsi jos kyseessä on vapaa-alue-menettely (Asetus Unionin tullikoodeksista 952/2013 158 art). Ilmoituksella kerrotaan yksityiskohtaisesti tavaroista, joita tuodaan (tai viedään) ja se on virallinen dokumentti, joka toimii myös ilmoittajan tahdonilmauksena (European Commission s.a. a). Ilmoittaja voi itse valita mihin menettelyyn tavarat asetetaan, kunhan menettelylle asetetut edellytykset täyttyvät (Asetus Unionin tullikoodeksista 952/2013 150 art). Ilmoitus on mahdollista antaa myös ennen tavaroiden esittämistä (Asetus Unionin tullikoodeksista 952/2013 171 art) ja sen tulee sisältää sellaiset tiedot, joita tarvitaan valittua menettelyä koskevien sääntöjen soveltamiseksi (Asetus Unionin tullikoodeksista 952/2013 170 art). Mikäli menettelyyn

asettamisen edellytykset täyttyvät, eikä tavaraan kuulu kieltoja ja mahdollisia rajoituksia on sovellettu, tulliviranomaiset luovuttavat tavarat, kun tulli-ilmoituksessa annetut tiedot on hyväksytty tarkastamatta tai ne on tarkastettu (Asetus Unionin tullikoodeksista 952/2013 194 art). Tulli-ilmoitusta voidaan oikaista kolmen (3) vuoden kuluessa sen hyväksymisestä, oikaisulla ei kuitenkaan voida muuttaa sitä, mitä tavaroita kyseinen tulli-ilmoitus koskee (Asetus Unionin tullikoodeksista 952/2013 173 art).

Tullimenettelyistä tämän opinnäytetyön kannalta keskeisiä ovat tavaroiden maahantuontiin liittyvät menettelyt. Maahantuonnilla tarkoitetaan tässä sellaista tuontia, jossa tavara saapuu unionin tullialueelle sen ulkopuolelta. Tavaroiden asettaminen vientimenettelyyn ei opinnäytetyön tarkoitus huomioiden ole relevantti, sillä kirjoitushetkellä unionin tullitariffi ei sisällä vientitullien alaisia tavaroita, jolloin tehtyjen tarkastusten suora rahallinen vaikutus kohdeyritysten kannalta syntyisi lähinnä mahdollisten virhemaksujen kautta.

Tavanomaisin tapa tuoda tavaraa maahan on ilmoittaa se luovutettavaksi vapaaseen liikkeeseen (Tulli s.a. a). Tätä menettelyä käytetään muille kuin unionitavaroille, jotka on tarkoitus käyttää tai kuluttaa yksityisesti tai saattaa markkinoille unionin tullialueella. Tällöin tavaroihin muun muassa sovelletaan kauppapoliittisia toimenpiteitä ja niistä kannetaan tuontitullit. Luovutuksen jälkeen tavarat ovat unionitavaroita. (Asetus Unionin tullikoodeksista 952/2013 201 art.) Menettelyyn asetettaessa tavaroista syntyy myös tuontitullivelka (Asetus Unionin tullikoodeksista 952/2013 77 art). Tätä menettelyä voitaisiin kutsua tavanomaiseksi tuontiksi. Se ei vaadi erikseen lupaa ja tavarat ovat luovutuksen jälkeen vapaassa liikkeessä Unionin alueella, eli unionitavaroiden tavoin käytännössä vapaasti käytettävissä mihin vain tarkoitukseen. Niitä voidaan esimerkiksi myydä, käyttää, jalostaa tai viedä toiseen maahan, joko Euroopan unionin tullialueen sisällä tai sen ulkopuolella. (European Commission s.a. b.) Tavaroihin sovelletaan kuitenkin niitä koskevia mahdollisia kieltoja ja rajoituksia, esimerkiksi ihmisten ja ympäristön terveyden suojaamiseksi (European Commission s.a. c).

Tavarat voidaan maahantuodessa asettaa myös niin sanottuun erityismenettelyyn, joita ovat passitus, varastointi, erityiskäyttö ja jalostus (Asetus Unionin tullikoodeksista 952/2013 210 art). Yleisimmin erityismenettelyjen käyttöön liittyy pääsääntöisesti seuraavia asioita. Passituksessa tavara liikkuu Unionin alueella

ollen kolmannen maan tavaraa tai Unionin ulkopuolella säilyttäen unionitavaran asemansa, eikä siitä kanneta tulleja. Varastoinnissa kolmannen maan tavaraa säilytetään Unionin alueella, eikä siitä sen varastoituna ollessa kanneta tulleja. Erityiskäyttöön tuotava tavara kuuluu käyttää sille määriteltyyn tarkoitukseen, jolloin se saa tavallista edullisemmän tullikohtelun, eli tulleja ei kanneta tai ne kannetaan tavallista pienempinä. Jalostusta on sekä sisäistä että ulkoista. Sisäisessä jalostuksessa kolmannen maan tavaraa tuodaan Unioniin, sitä jalostetaan ja se jälleenviedään. Ulkoisessa jalostuksessa unionitavaraa viedään kolmansiin maihin, sitä jalostetaan ja se tuodaan uudestaan Unioniin. Tulleja ei kanneta, tai ne kannetaan vain osittain. Jalostuksella tarkoitetaan erityismenettelyissä lähtökohtaisesti toimenpiteitä, jotka muuttavat tavaraa. Esimerkiksi tietyistä hedelmistä voitaisiin jalostuksessa tehdä mehua.

Näistä erityismenettelyistä muut kuin passitus vaativat tulliviranomaisen luvan. Ainoa poikkeus tähän on tullivarastointi, jossa tulliviranomaisen itse pitämää varastotila on vapautettu lupavaatimuksesta. (Asetus Unionin tullikoodeksista 952/2013 211 art.) Käytännössä erityismenettelyihin asetetuista tavaroista kannetaan tavanomaista pienemmät tullit, tai ei tulleja lainkaan. Näidenkin kohdalla tullit voivat tulla maksettavaksi, jos tullivelka syntyy sen takia, että jätetään noudattamatta asianmukaisia säännöksiä (Asetus Unionin tullikoodeksista 952/2013 79 art).

2.3 Tullitoimenpiteiden ja tullien perusteet

Koodeksin toinen osasto sisältää määräykset niistä perusteista, joita sovelletaan tavarakauppaa koskeviin toimenpiteisiin, sekä tuonti- ja vientitulleihin. Jakso jakautuu kolmeen lukuun, joka käsittelevät yleistä tullitariffia, tavaroiden alkuperää ja tavaroiden tullausarvoa. Jaksot sisältävät artikkelit 56-76, jossa edellä mainitusta seikoista säädetään tarkemmin. (Asetus Unionin tullikoodeksista 952/2013, II osasto, luvut 1-3.) Tarkempia säännöksiä annetaan osaltaan myös delegoidussa asetuksessa ja täytäntöönpanoasetuksessa. Käytännössä nämä mainitut asiat muodostavat ne perusteet, joiden mukaan tavaraa kohdellaan ja siksi nämä tiedot sisältyvät ilmoitustietoihin. Tämä tarkoittaa muun muassa kannettavien tullien määrittämistä. Tullien määrittäminen perustuu ilmoitukseen, tai Tullin muuten hankkimaan tietoon (Tullilaki 304/2016 9:58 §).

Maksettavien tullien perustana toimii yhteinen tullitariffi, joka käsittää muun muassa yhdistetyn tavaranimikkeistön, siinä määritellyt sopimustullit tai autonomiset tavanomaiset tullit ja unionin tekemät sopimukset eräiden unionin ulkopuolisten maiden kanssa (Asetus Unionin tullikoodeksista 952/2013 56 art). Tavarointa luokitellessa määritetään yhdistetyn nimikkeistön alanimike tai alajako, johon kyseinen tavara kuuluu (Asetus Unionin tullikoodeksista 952/2013 57 art). Tavaroiden luokittelua kutsutaan myös tariffiniksi. Tavarointa luokiteltaessa se määritetään sellaiseen luokkaan, jonka kuvaus tarkimmin vastaa tavaroin todennettavissa olevia ominaisuuksia. Tavaroin luokittelu määrää kannettavien tullien määrän ja pääosin tullit ovat arvotulleja, joskin myös paljoustullit, esimerkiksi painoon perustuvat tullit, ovat mahdollisia (Tulli s.a. b.)

Kuten edellä on todettu, tulleista suurin osa on arvotulleja (Tulli s.a. b.), eli perustuu tavaroin arvoon. Lähtökohtaisesti tavaroin tullausarvo määritellään käyttäen kauppaa-arvoa sen perusteena. Kauppaa-arvo on se hinta, jonka ostaja on velvollinen maksamaan myyjälle tai kolmannelle osapuolelle myyjän hyväksi, jotta tavaroin myynti tapahtuisi. Hinnan on oltava tosiasiallisesti maksettu tai maksettava maksu. Kauppaa-arvon käyttämiselle on asetettu tiettyjä edellytyksiä, jotka liittyvät lähinnä tavaroin lopullisen ja tosiasiallisen hinnan muodostumiseen. Tarvittaessa kauppaa arvoon on tehtävä säädetyt lisäykset ja vähennykset, eli sitä tulee tarkistaa. (Asetus Unionin tullikoodeksista 952/2013 57 art.)

Kauppaa-arvon tarkistaminen voi tarkoittaa joko määrättyjä lisäyksiä tai vähennyksiä tullausarvon määrittämiseksi. Kauppaa-arvoon lisättävien erien tulee perustua laskettavissa oleviin ja objektiivisiin tietoihin. Lisättäviä eritä ovat muun muassa kuljetuskustannukset siihen paikkaan asti, jossa tavara tuodaan unionin tullialueelle ja myyntiehtojen mukaan maksettavaksi tulevat tavaroin liittyvät lisenssimaksut ja rojalit. Lisättävät erät on määritetty tullikoodeksin artiklassa 71 ja siinä annettu listaus on tyhjentävä. (Asetus Unionin tullikoodeksista 952/2013 71 art.) Kauppahintaa voidaan myös tarkistaa alaspäin, sillä tullausarvoon ei sisällytetä esimerkiksi ostoprovisioita eikä kuljetuskustannuksia sen paikan jälkeen, jossa tavarait tuotiin unionin tullialueelle. Tulliviranomaisten luvalla tietyt yksinkertaisukset tullausarvon määrittämisessä sen perustuessa kauppaa-arvoon ovat sallittuja. (Asetus Unionin tullikoodeksista 952/2013 71-73 art.)

Tavaroihin kohdistuviin toimenpiteisiin ja kannettaviin tulleihin vaikuttaa myös tavaroiden alkuperä. Kun tavarat on tuotettu kokonaan tietyllä alueella tai tietyssä maassa, pidetään niiden alkuperänä kyseistä maata tai aluetta. Mikäli tuottaminen on tapahtunut useammalla alueella tai maassa, on alkuperän kannalta ratkaisevaa se, missä maassa tavaroille on tehty viimeinen taloudellisesti perusteltu ja merkittävä käsittely- tai jalostustoimenpide, joka edustaa merkittävää valmistusasetetta tai jonka seurauksena on syntynyt uusi tuote. Tavarat voivat saada alkuperänsä perusteella myös etuuskohtelun. Etuuskohtelu voi perustua esimerkiksi sopimukseen tai unionin yksipuoliseen päätökseen myöntää etuuskohtelu tietyn maan alkuperää oleville tavaroille. Ilmoittajaa voidaan pyytää todistamaan tavaroiden alkuperä tulliviranomaisille. (Asetus Unionin tullikoodeksista 952/2013 59-61, 64 art.)

2.4 Ilmoittajan velvollisuudet, tullitarkastukset ja virheellinen asiointi

Tulli-ilmoituksen antaja, tai hänen käyttämä edustajansa, vastaa muun muassa antamiensa tietojen oikeellisuudesta ja täydellisyydestä, täydentävien asiakirjojen oikeellisuudesta, pätevyydestä ja aitoudesta sekä menettelyyn asettamisesta johtuvien velvoitteiden täyttämistä soveltuvin osin (Asetus Unionin tullikoodeksista 952/2013 15 art). Virheellisten tai puutteellisten tulli-ilmoitustietojen antaminen tai ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti, joko kokonaan tai osittain, voi johtaa enintään 30 prosentin suuruiseen tullinkorotukseen. Jos teko on tapahtunut törkeästä huolimattomuudesta tai tahallisesti ja se on ollut omiaan aiheuttamaan mahdollisen tullien määräämättä jäämisen, voi tullinkorotus olla 100 prosenttia. Sama koskee myös muita tulliverotusta varten annettavaksi säädettyjä tietoja tai sellaisia tietoja tai asiakirjoja, jotka Tulli on pyytänyt. Tietojen ja ilmoitusten antaminen määräajan jälkeen tai vasta Tullin antaman kehotuksen jälkeen on myös sanktioitu Tullilaissa. Jos mainitut virheet, vaillinaisuudet tai laiminlyönnit liittyvät sellaiseen menettelyyn, jossa määrättävät tullit ovat vähäisiä tai niitä ei määrätä lainkaan, eikä tullinkorotustakaan määrätä, voi Tulli määrätä virhemaksua. Muiden kuin prosentuaalisten tullinkorotuksen määrä on enintään 3500 euroa ja virhemaksut vaihtelevat 50–15000 euron välillä. (Tullilaki 304/2016 14:95.1-4 §; 14:96.1-2 §.)

Tullinkorotuksen ja virhemaksun osalta noudatetaan kolmen vuoden määräaikaan tullivelan syntyhetkestä tai tullittomien tavaroiden osalta siitä hetkestä, kun Tulli

on hyväksynyt tullilmoituksen. Toisin sanoen, yli kolme vuotta vanhaa virhettä ei tullinkorotuksella tai virhemaksulla voida sanktioida. Sekä tullinkorotuksen että virhemaksun määrääminen perustuvat aina kokonaisarvioon. Siinä huomioidaan muun muassa tavoiteltu hyöty, tekijän yhteistyö asian selvittämiseksi Tullin kanssa ja tämän taloudellinen asema. (Tullilaki 304/2016 14:97-98 §.) Kolmen vuoden määräaika koskee myös tullivelan tiedoksiantoa, ellei velka johdu toiminnasta, joka olisi voinut johtaa rikosoikeudenkäyntiin (Asetus Unionin tullikoodeksista 952/2013 103 art), käytännössä jälkikannettavaksi määrättäviä tulleja. Toisaalta, jos törkeästä huolimattomuudesta tai tahallaan rikkoo koodeksissa asetettua velvollisuutta, esimerkiksi tullilmoituksen antamiseen liittyvää velvollisuutta, voidaan teosta tuomita tullirikkomuksesta sakkoon, ellei teosta rangaista lievänä tulliselvitysrikoksena tai muualla laissa ole teosta säädetty ankarampaa rangaistusta. Jos teosta on määrätty virhemaksu tai tullinkorotus, ei tullirikkomuksesta tuomita. (Tullilaki 304/2016 14:99 §.)

Tullivelan tiedoksianto-aika ja virheellisen toiminnan myötä mahdollisesti määrättävien hallinnollisten seuraamusten määräaika on siis kolme vuotta. Tullin yritystarkastus voi siis tarkastaa myös vanhempia tullaustapahtumia, mutta näistä ei hallinnollisessa menettelyssä voida tulleja enää kantaa tai määrätä sanktioita. Toisaalta, määräajat tarkoittavat myös sitä, että pisimmillään jälkikantoja tai palautettavia tulleja (Asetus Unionin tullikoodeksista 952/2013 116; 121 art) voidaan kantaa kolmen vuoden ajalta. Yritysten tilikausi on tavanomaisesti 12 kuukautta (Kirjanpitolaki 1336/1997 1:4 §), joten pisimmillään virheistä johtuvat jälkikannot tai palautukset voivat koskea neljää tavallista tilikautta. Esimerkiksi vuonna 2021 tehdyllä tarkastuksella voidaan todetuista virheistä voi syntyä jälkikantoja vuosille 2018-2021 ulottuvilta tilikausilta.

Tullilain lisäksi tulliselvityksiin liittyvät muun muassa rikoslain luvun 46 pykälät 7-9 ja 11. Edellä mainittu tullinkorotus tai virhemaksun määrääminen voidaan harkinnan mukaan katsoa riittäväksi seuraamukseksi teoista, jotka voitaisiin katsoa myös rikoslain mukaisiksi perusmuotoisiksi tai lieviksi tulliselvitysrikoksiksi (Rikoslaki 39/1889 46:11 §.) Rikosperusteiset Tullin suorittamat toimenpiteet on kuitenkin rajattu tämän opinnäytetyön aihealueen ulkopuolelle.

Unionin tullikoodeksi antaa Unionin tulliviranomaisille mahdollisuuden suorittaa tarkistuksia myös jälkikäteisesti, eli sen jälkeen, kun tavarat on jo luovutettu (Asetus Unionin tullikoodeksista 952/2013 48 art). Tullilain nojalla Tullilla on oikeus tarkastaa niin kirjanpitoaineistoa ja muita liiteasiakirjoja kuin tavaraakin, sekä ottaa siitä näytteitä (Tullilaki 304/2016 3:7 §), ja henkilöllä, jota tullitoimenpide koskee joko suoraan tai välillisesti, on lain mukaan velvollisuus antaa Tullille sen pyytämät tiedot ja asiakirjat (Tullilaki 304/2016 15:102.1 §). Myös sellaisen henkilön, jolla on hallussaan tietoja, jotka koskevat toisen tulliverotusta tai siitä johtuvaa muutoksenhakua on velvollisuus pyydetäessä antaa nämä tiedot Tullille (Tullilaki 304/2016 15:102.2 §). Tietojenantovelvoitteen lisäksi on koodeksissa asetettu myötävaikuttamisvelvollisuus tarkastusten loppuunsaattamista varten (Asetus Unionin tullikoodeksista 952/2013 15 art).

Tulli-ilmoituksen antaja siis vastaa antamiensa tietojen oikeellisuudesta, mutta on myös velvollinen avustamaan tietojen oikeellisuuden selvittämisessä. Ilmoittajatasolla tehtyä tutkimustietoa tulli-ilmoitusten virheellisyydestä ei kuitenkaan vaikuta löytyvän. Virheellistä ilmoittamista on kuitenkin tutkittu laajemmalla, maiden välisen tuonnin ja viennin, tasolla verojen välttelyn näkökulmasta. Koska ilmoitettavat tiedot ovat samat, olipa kyseessä tahallinen tai tahaton väärin tietojen antaminen, voitaneen viitekehystä yksittäisen henkilön tasolta hakea tällaisen tutkimustiedon kautta. Henkilöllä tarkoitetaan tässä myös oikeushenkilöä, eli esimerkiksi osakeyhtiötä.

Tutkimuksissa on todettu verojen välttelyn olevan vaikeasti havainnoitava ilmiö. Tullien välttelyä on tutkittu esimerkiksi vertaamalla tuontimaan ilmoitetun tuonnin arvoa ja vientimaan vastaavaan maahan kohdistuvan ilmoitetun viennin arvoa. (Fisman & Wei 2004, 471.) Javor & Narciso (2007, 208) toteavat tullien välttämisen tapahtuvan useammin ilmoittamalla väärä tullausarvo, kuin väärän tariffoinnin tai väärin ilmoitettujen tuotujen tavaroiden määrien kautta. Fisman & Wei (2004, 471) puolestaan ovat tulleet tutkimuksessaan siihen tulokseen, että väärän tullausarvon ilmoittamisen lisäksi tullien välttely tapahtuu ilmoittamalla tuotu tavara väärälle tullinimikkeelle. Korkeammat tullitariffit lisäävät tullien välttelyä erityisesti sellaisten tuotteiden osalta, joista on runsaasti erilaista tarjontaa. Tullitariffin nosto yhdellä prosenttiyksiköllä johtaa verojen välttelyn kasvuun kolmella prosentilla. Tällaisten tavaroiden kohdalla sekä arvon että laadun määrittäminen

on tyypillisesti vaikeaa. Veronkierto tapahtuu tariffoimalla tavarat kevyemmin verotetuille tullinimikkeille. (Javorcik & Narciso 2007, 208; Fisman & Wei 2004.)

Tutkimustulosten valossa voitaneen olettaa, että myös yksittäisen ilmoittajan kohdalla suurimmat tahalliset virheet tulliasioinnissa tapahtuvat ilmoittamalla väärä tullausarvo tai tariffoimalla tavara väärin. Toisaalta runsaasti erilaisin ominaisuuksin varustetut tavarat voivat luontaisesti olla vaikeampia tariffoida, koska tavara voisi joidenkin ominaisuuksiensa vuoksi kuulua myös muille nimikkeille, kuin sille, jolle se tulisi tariffoida.

2.5 Tilinpäätöksen sisältö ja tarkoitus

Käytännössä katsoen kaikkia yhtiömuotoja koskee kirjanpitolain (1:1 §) mukainen kirjanpitovelvollisuus. Yksi tilikausi kestää tavallisesti 12 kuukautta ja jokaiselta tilikaudelta tulee laatia tilinpäätös, joka sisältää tuloksen, taseen ja liitetiedot. Suuryritysten ja yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tulee laatia myös rahoituslaskelma, joka esittää sen, mihin rahavarat on käytetty ja miten ne on kerätty. Tulos ja tase puolestaan kuvaavat tilikauden tuloksen muodostumista tilikauden aikana ja yhtiön taloudellista asemaa tilinpäätöspäivänä. Tuloksesta ja taseesta esitetään myös vertailutieto, eli edellisen tilikauden vastaavat luvut. Tiettyiltä kirjanpitovelvollisilta vaaditaan myös toimintakertomuksen esittäminen. (Kirjanpilolaki 1:4 §; 3:1 §.) Yrityksen tulliasiointi onkin ulkopuolisen tahon nähtävillä lähinnä sitä kautta, että asiointiin liittyvät tiedot ja tapahtumat muodostavat osan yrityksen kuluista ja tilanteesta riippuen ne voivat vaikuttaa myös yhtiön taseeseen. Yleistäen voidaan todeta, että tulliasiointiin liittyvät kulut ovat osa yrityksen ostoja. Lisäksi ne voivat synnyttää taseelle velkaa, tai suoriteperusteisen kirjauksen vuoksi kuulua tilinpäätöshetkellä yrityksen varastoon osana maahantuotujen tavaroiden hankintamenoa.

Edellä mainittujen tietojen muodostaman kokonaisuuden, eli tilinpäätöksen, on oltava sellainen, että sen käyttäjä saa siitä yrityksen (tai muun kirjanpitovelvollisen) harjoittaman toiminnan laajuus huomioiden oikean ja riittävän kuvan. Tarvittaessa tietoja on niin sanotusti avattava liitetiedoissa, jotta tämä velvollisuus oikean ja riittävän kuvan antamisesta täyttyy. Tilinpäätöstä laadittaessa huomioidaan myös olennaisuuden periaate, jolla tarkoitetaan tiedon merkitystä tilinpäätöksen käyttäjän tekemiin päätöksiin. (Kirjanpilolaki 3:1 §; 3:2 §; 3:2a §.) Olennaisuutta käsitellään tarkemmin jäljempänä luvussa 2.6.

Kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkoitus on standardien kautta liitetty tiedon käyttäjiin. Tilinpäätösten sisältämä tieto on nähty kohdistettavan erityisesti vastaamaan sijoittajien ja rahoittajien tarpeita. (Young 2006, 596.) Yhdysvalloissa toimiva kirjanpitoa ja tilinpäätöksiä koskevia standardeja laativa itsenäinen tahon, Financial Accounting Standards Board, lyhennettynä FASB, kertoo, että tilinpäätöksen tulisi tuottaa sijoittajille ja muille tilinpäätöksen käyttäjille hyödyllistä tietoa, missä apuna ovat standardit (FASB 2020). Myös International Accounting Standards Board, lyhennettynä IASB, joka laatii kansainväliset IFRS-standardit kertoo verkkosivuillaan, että standardien tarkoituksena on vakioida tilinpäätösraportointia, jonka seurauksena tilinpäätöstieto on laadukasta ja sijoittajien sekä muut tahot voivat sellaisen tiedon perusteella tehdä perusteltuja päätöksiä (IFRS Foundation s.a.). Young (2006) toteaa, että standardien taustalla on ajatus rationaalisesti käyttäytyvästä tietojen hyödyntäjästä. Tämän oletuksen myötä voidaan luoda vakioidut raportointimenetelmät, mutta samalla jää huomioimatta tietojen hyödyntäjien moninaisuus. Esimerkiksi heidän koulutuksensa ja intressinsä voivat olla erilaisia. (Young 2006, 596.)

Talouden ja liiketoiminnallisten suhteiden muutos muuttaa myös tarvetta erilaiselle analyysille ja kirjanpidon tavoille. Viime vuosina onkin tapahtunut merkittäviä muutoksia yhtiöiden taloudellisessa raportoinnissa sisällössä ja rakenteessa. Samalla yrityksen johdon tekemien toimenpiteiden seuraamusten arviointi on tullut entistä tärkeämmäksi. (Osadchy ym. 2018, 339.) Sekä yrityksen ulkoiset että sisäiset toimijat tarvitsevat tilinpäätöstietoja päätöksentekonsa tueksi. Tietoja voidaan käyttää esimerkiksi yrityksen tekemien investointien järjestyksen arviointiin, yritykseen investoimisen arvioimiseksi tai yhtiön tulevan menestyksen arvioimiseksi. Voidaan sanoa, että tilinpäätöstietojen analysointi on välttämätön, tai ainakin erittäin tärkeä osa päätöksentekoprosessia. Analysoimalla tietoja voidaan arvioida myös esimerkiksi yrityksen maksuvalmiutta tai sen kykyä kerätä saatavansa asiakkailtaan. (Hasanaj & Kuqi 2019, 26-27.)

Kirjanpitoa ja tilinpäätöstä ohjaa siis erilaiset lait ja standardit. Lisäksi esimerkiksi tilintarkastuksen on jo kauan aikaa sitten todettu toimivan yrityksen taloudellisen raportointijärjestelmän lisänä ja osaltaan lisäävän valvontaa yhtiön sisäisen valvonnan ohella (Simunic 1980, 188). Toisaalta Mills (1996, 421) toteaa jo vuonna 1996 julkaistussa tutkimuksessaan verolainsäädännön antava yrityksille kannus-

teita verosuunnitteluun, millä voi olla vaikutusta myös tilinpäätöstietoihin. Kansainvälinen verotus ja yritystoiminnan muodot ovat vuosien saatossa kenties monimutkaistuneet entisestään. Verotarkastuksilla näyttäisi olevan merkittävä rooli yritysten veropetosten torjunnassa (Rahmanyati, Sutrisno & Prihatiningtias 2020, 123). Tullit ovat luonteeltaan veroja, ja tarkastajat ovat kohteesta riippumattomia, joten voitaneen olettaa, että myös tullitarkastuksilla on eräänlainen kohdeyrityksien sisäistä valvontaa täydentävä rooli. Samalla sillä lienee verotuksen oikeellisuuden tarkastamisen lisäksi myös väärinkäytöksiä estävä rooli.

2.6 Olennaisuus tilinpäätöksessä

Suomalainen kirjanpitolaki asettaa olennaisuuden yleiseksi tilinpäätösperiaatteeksi. Sillä viitataan tietoon, jota tilinpäätöstiedon käyttäjät käyttävät päätöksenteossa ja tämän tiedon olevan olennaista silloin, kun sen väärin esittämisellä tai esittämättä jättämisellä on vaikutusta noihin päätöksiin. (Kirjanpitolaki 1336/1997 3:2a §.) Acito, Burks & Johnson (2019, 840) toteavat yrityksen sisäisen valvonnan tai tilintarkastajan tekemien virrehavaintojen olennaisuuden arvioinnin olevan yksi johdon tärkeimmistä tehtävistä tilinpäätöstä laadittaessa. Laissa on erikseen määritelty tietyt seikat, joiden osalta muuta kirjanpitolain asettamaa velvoitetta ei tarvitse noudattaa, jos ne ovat epäolennaisia tilinpäätöksen kannalta. Esimerkiksi velkaerän arvostaminen on yksi näistä seikoista. (Kirjanpitolaki 1336/1997 3:2a §.) Toisin sanoen, tilinpäätöksen sisältämien tietojen ei tarvitse olla absoluuttisen oikein, vaan niissä saa olla ei-olennaisia virheellisyyksiä.

Vertaamalla virheitä olennaisuuteen voidaan tehdä päätös siitä, mitä virheitä korjataan tilinpäätösraportointia varten. Toisaalta olennaisuus toimii myös perustana sille, mitä tietoja tilinpäätöksen käyttäjille kerrotaan. Kirjanpitoon liittyvät lait ja ohjeistukset eivät kuitenkaan määrittele yksiselitteisiä sääntöjä tai kaavoja olennaisuuden arvioimiseksi. Yhdysvalloissa on perinteisenä yleisolettamana pidetty, että olennaisuus vastaisi rahasummaltaan noin viittä (5) prosenttia yrityksen liikevaihdosta. Olennaisuuden harkinta perustuu kuitenkin useamman kvantitatiivisen mittarin käyttöön, kvalitatiivisten seikkojen käyttö olennaisuuden perustelussa vaihtelee merkittävästi. (Acito ym. 2019, 840.)

Olennaisuus liittyy myös tilintarkastukseen. Tämän olennaisuuden on koettu yleensä olevan vaikeasti hahmotettava, ja tilinpäätöksen käyttäjien kouluttaminen sen ymmärtämiseksi on vaikeaa, erityisesti kvalitatiivisten huomioon otettavien

seikkojen osalta. Vielä 2010 pidettiin ristiriitaisena sitä, pitäisikö tilintarkastajan käyttämä olennaisuus olla osa tilintarkastuskertomusta. (Houghton, Jubb & Kend 2010, 482.) Mikäli yrityksen johto tietoisesti välttelee korjaamasta olennaisia virheitä, ainakin USA:ssa SEC:n valvomissa yrityksissä yleistä on, että he perustelevat olennaisuuden perustana olevan luvun olevan kyseisellä ajanjaksolla poikkeuksellisen matala (Acito ym. 839). Houghton ym. (2010, 496) toteavatkin, että tilintarkastajan olennaisuuden paljastaminen esimerkiksi toimivalle johdolle voisi johtaa esimerkiksi näiden toteuttamaan opportunistiseen tietojen vääristelyyn tai petoksiin. Suomalaisten yhtiöiden tilinpäätöksien laatimisessa käytetystä olennaisuudesta ei näyttäisi olevan tuoretta akateemista tutkimusta, tilintarkastajien käyttämää olennaisuutta voidaan sen sijaan tarkastella Patentti- ja rekisterihallituksen (myöhemmin myös ”PRH”) laadunvalvontaraporttien kautta. Patentti- ja rekisterihallitus on se viranomainen, joka vastaa Suomessa tilintarkastajien valvonnasta (Patentti- ja rekisterihallitus s.a.).

Laaduntarkastuksen vuosiraportissa 2019 Patentti- ja rekisterihallitus nostaa tilintarkastuksessa käytetyn olennaisuuden yhdeksi merkittäväksi havainnoksi tekemästään laaduntarkastuksesta. Raportissa todetaan olennaisuuden määrittämisen perustuvan ammatilliseen harkintaan. Se voi olla joko suhdeluku, tai absoluuttinen rahamääräinen summa. Lähtökohtaiseksi olennaisuuden perustaksi kerrotaan jatkuvan toiminnan tulos ennen veroja. Tästä lähtökohtaisesta vertailuluvusta voidaan poiketa perustellusta syystä. Toisaalta tilinpäätöksen kannalta olennainen asia voi olla myös laadullinen asia, esimerkiksi raportoimatta jätetty lähipiiritapahtuma. Raportilla on todettu, että tilintarkastuksissa on käytetty poikkeavan suuria olennaisuuksia. Esimerkkinä annetut vertailukohteet ja niiden keskiarvoina ilmoitetut vertailuluvut on esitetty taulukossa yksi (1). Näiden olennaisuuden perustana olevien lukujen ja niistä johdettujen suhteellisten olennaisuuksien on todettu nostaneen asetettua olennaisuustasoa. (Patentti- ja rekisterihallitus 2020, 24-26.)

Taulukko 1 Patentti- ja rekisterihallituksen toteamat olennaisuuden vertailukohteet ja liian suureen olennaisuuteen johtaneet keskimääräiset käytetyt olennaisuuden suhdeluvut. (Lähde: Patentti- ja rekisterihallitus 2020, 26.)

Vertailukohde	Käytetty olennaisuus
Liikevaihto	3 %
Taseen loppusumma	3 %
Oma pääoma	5 %
Tulos ennen veroja	10 %

3 TUTKIMUKSEN TOTEUTUS

3.1 Tutkimusmetodina tapaustutkimus

Akateeminen tutkimus on tyypillisesti käsitellyt tulleja valtioiden, tai valtioiden yhteenliittymien tasolla. Sen sijaan tulliasiointia näyttäisi yhden yrityksen tasolla olevan tutkittu varsin vähän. Tulliasioinnin oikeellisuuden yhteyttä tilinpäätöksiin ei tiettävästi ole Suomessa tutkittu aiemmin. Tutkimus kohdistuu yritysten tulliasiointiprosessiin. Siksi tämän opinnäytetyön tutkimusmetodiksi on valittu tapaustutkimus.

Tapaustutkimuksen toteuttamistavat eivät ole yksiselitteisiä, vaan ne vaihtelevat tutkimusten välillä (Eriksson & Koistinen 2005, 41). Räätelöinti onkin seikka, joka erottaa sen muistaa tutkimusmenetelmistä, ollen myös metodin vahvuus ja heikkous (Meyer 2001, 329). Tapaustutkimuksella pyritään usein tekemään niin ikään alkuselvityksiä eri ilmiöistä ja sen pohjalta suoritetaan usein jatkotutkimuksia, mikä nostaa validiteetin, eli sen miten hyvin tutkimus vastaa tosiasiallisia tapahtumia ja miten tutkimustulokset perustellaan aineiston pohjalta, erityiseen asemaan. Luotettavuus liittyy metodissa erityisesti siihen, että tutkimus tapahtuu läheisessä vuorovaikutuksessa tutkimuksen kohteen kanssa. Toisaalta se tekee tuloksista yleensä myös helposti käytäntöön sovellettavia. (Gibbert ym. 2008, 1465-1466.)

Tapaustutkimus toteutetaan tyypillisesti määrittelemällä tutkimuskysymys ennakkoon, tai tuottamalla tutkimuskysymykset ilmiötä tutkimalla. Tutkittavaksi pitäisi valita sellaisia kohteita, jotka edustavat tapauksen ominaispiirteitä mahdollisimman hyvin. (Keen & Packwood 1995, 444-445.) Toisaalta tapaustutkimus voidaan nähdä myös intensiivisenä tapaustutkimuksena, jolloin suppeaa tapausmäärää tutkitaan syvällisesti tulkiten, tai ekstensiivisenä tapaustutkimuksena, jossa useampaa tapausta vertaillen pyritään löytämään selityksiä. Jälkimmäisessä tarkkaan rajatut tutkimuksen kohteet voitaisiin nähdä niin ikään minitapauksina. (Eriksson & Koistinen 2005, 15-17.) Usein tutkimuksen laadun varmistamiseksi tapausta tutkitaan vähintään kahden aineiston avulla, tai useamman metodin keinoin. Tätä kutsutaan triangulaatioksi. (Keen & Packwood 1995, 446.) Sillä pyritään estämään tutkimustulosten vääristyminen tutkimuksen toteutustavan vuoksi. Sitä voidaan toteuttaa myös yhdistelemällä eri teorioita tai eri tutkijoiden osoittamia tuloksia. Triangulaatio rajoittuu tyypillisesti yhteen tyyppiin, koska

sen laaja-alainen toteuttaminen vaatii huomattavan määrän resursseja. (Eriksson & Koistinen 2005, 42). Toisaalta tutkimuksen laatua voidaan triangulaation sijaan pyrkiä varmistamaan luomalla evidenssiketjuja. Käytännössä se tarkoittaa, että pyritään osoittamaan, että yhden asian tapahtuessa tapahtuu, tai ei tapahdu, määrätty toinen asia. (Keen & Packwood 1995, 446.) Voitaisiin kenties sanoa, että pyritään osoittamaan kausaliteetti tai sen puute asioiden välillä. Tapaustutkimuksella voidaan pyrkiä vahvistamaan teoria, tai rakentaa teoriaa ja usein tutkimustulokset osoittavat erilaisiin johtopäätöksiin (Keen & Packwood 1995, 446).

Opinnäytetyössä pyritään tapaustutkimuksen metodein selvittämään aiemmin pitkälti tutkimatonta ilmiötä. Tutkimuksessa hyödynnetään pääosin määrillistä tietoa tapauksen tulkitsemiseksi sekä virheiden mahdollisen olennaisuuden että virheisiin johtaneiden tietojen osalta. Itse tulliasiointiin liittyvän tiedon olemuksen ja tasojen osalta hyödynnetään sekä määrällisiä että laadullisia keinoja. Tutkimuksessa ei pyritä saamaan yleistettävissä olevia tuloksia vaan luomaan käsitys siitä, onko tutkimustapauksessa havaittavissa tutkittavana olevaa ilmiötä. Tutkimuksessa yhdistetään useita lähteitä tapauksen tutkimiseksi.

3.2 Tutkittavien kohteiden valinta ja aineiston keruu

Opinnäytetyössä **tutkittava tapaus** on yritysten tulliasiointiin liittyvä prosessi, joka käytännössä konkretisoitu niiden tulli-ilmoitusten kautta. Toisaalta voitaisiin ajatella, että yksittäisten yritysten tulliasiointiprosessit muodostavat kukin oman minitapauksensa, jos opinnäytetyö hahmotetaan ekstensiivisenä tapaustutkimuksena. Prosessia tarkastellaan siitä näkökulmasta, onko tulliasiointiin liittyvät tiedot olennaisia yritysten tilinpäätösten kannalta. Koska aihetta ei tietävästi ole Suomessa aiemmin tutkittu, on tarkoituksena selvittää, voivatko tiedot ylipäättään olla olennaisia. Aihetta lähestytään kvantitatiivisen olennaisuuden näkökulmasta. Eryteisesti haluttiin selvittää, näyttääkö virheellisiin tietoihin pohjautuva asiointi johtavan olennaisiin virheisiin yritysten tilinpäätöksissä. Toisin sanoen, haluttiin selvittää, voivatko virheet olla euromääräiseltä suuruudeltaan sellaisia, että ne olisivat olennaisia. Tämän vuoksi tutkimuksen kohteeksi valittiin sellaiset yritystarkastuksen kohteena olleet yritykset, joiden toiminnassa oli todettu virheitä.

Rikosperusteiset tarkastukset on rajattu tämän opinnäytetyön ulkopuolelle. Tämä tarkoittaa sitä, että kohteena ovat nimenomaisesti hallinnollisella tarkastuksella

todetut virheet. Rajauksella pyritään ohjaamaan tutkimusta suuntaan, jossa tutkitaan lähtökohtaisesti tapauksia, joita voidaan pitää virheellisenä asiointina, eikä niinkään sellaista asiointia, jota voitaisiin perusteellisesti pitää vilpillisenä asiointina. Olettamuksena on, että tapaukset, joissa toimintaa perustellusti epäillään vilpilliseksi, olisivat rikosperusteisia. Valintaan liittyy epävarmuus siitä, että rajaus virheen ja vilpin välillä ei aina ole yksiselitteinen ja toisaalta voidaan tietyissä tapauksissa katsoa, että hallinnolliset seuraamukset voivat olla riittäviä myös tapauksissa, jotka voitaisiin viedä esitutkintaan.

Unionin tullikoodeksi on nyky muodossaan tullut kokonaisuudessaan voimaan vuonna 2016 (Asetus Unionin tullikoodeksista 952/2013 288 art). Tämän perusteella tutkittavat kohteet on rajattu niihin, joissa tarkastus kohdistuu ajanjaksolle, jona on jo sovellettu lainsäädäntöä nyky muodossaan. Toisin sanoen, aineiston valinta on kohdistettu tapauksiin, joissa tarkastus kohdistuu aikaisintaan vuoteen 2017. Tällä on haluttu poistaa tuloksista vanhan lainsäädännön mukaiset tulokset, jotta tutkimustulokset olisivat relevantteja nykyhetkessä tai tulevaisuudessa tapahtuvan toiminnan ohjaamisen kannalta. Huomioiden lisäksi kolmen vuoden jälkikantoaika, on tutkimuksen kohteet valittu sellaisten yritysten joukosta, joiden tarkastuksesta on raportoitu vuonna 2021, koska tällöin tarkastus on kohdistunut vuosiin 2018-2021.

Koska opinnäytetyön tarkoituksena on selvittää, voivatko Yritystarkastuksen tekemillä tarkastuksilla todetut virheet olla olennaisia kohdeyritysten tilinpäätösten kannalta, on näiden tilinpäätösten tiettyjä julkisesti saatavilla olevia lukuja kerätty käyttäen lähteenä Suomen Asiakastietoa. Olennaisuuden vertailuluvuiksi valittiin kolme PRH:n laaduntarkastusraportilla mainittua lukua, yrityksen liikevaihto, oma pääoma ja taseen loppusumma. Näiden vertailukohteiden arvioitiin olevan vaikeimpia mittareita, eli vähentävän vuosittaista vaihtelua tuloksissa. Lisäksi yritysten liikevoittoa käytettiin vertailutietona, jotta voitaisiin arvioida virheen vaikutusta laajemminkin kuin edellä mainittujen vertailulukujen kautta. Tietoa käytetään varsin yleiseltä tasolta, koska myös itse olennaisuuden arvioinnissa joudutaan tyytymään yleistäviin olettamuksiin. Vertailua tulliasioinnissa todettujen virheiden ja tilinpäätöksen välillä on tehty sekä jälkikannettavien että palautettavien tullien osalta, sillä molemmat ovat virheitä, vaikkakin niistä koituvat taloudelliset seuraamukset voivat olla keskenään hyvinkin erilaisia.

Tutkimuksen kohteiden rajaaminen virheellisiin asiointeihin jättää tutkimuksen ulkopuolelle tarkastukset, joissa ei ole todettu virheitä. Virheellinen asiointi valittiin tutkimuskohteeksi sen takia, että sillä nähtiin olevan niin ikään laajempaa merkitystä yritysten tilinpäätösten kannalta, kuin oikein hoidetulla asioinnilla. Virheelliset tiedot voivat johtaa tilinpäätöksen virheeseen, kun oikein olevat tiedot taas eivät virhettä aiheuta. Toisaalta oletettiin myös, että virheellisiin tietoihin perustuva tulliasiointi edustaisi vähäisempää osaa yrityksen koko tulliasioinnista, kuin oikeisiin tietoihin perustuva asiointi, jolloin mahdollinen havaittuihin virheisiin perustuvat johtopäätökset voisivat myös tarkoittaa, että samat johtopäätökset voivat olla yleistettävissä yritysten koko asiointiin. Oikeihin tietoihin perustuva asiointi on kuitenkin rajattu tutkimuksen ulkopuolelle.

Valittujen kohteiden perusteella tutkimus rajautuu käsittelemään tulliasiointiin liittyvien tietojen olennaisuutta tilinpäätöksen kannalta siitä näkökulmasta, onko tieto ylipäättään olennaista. Ilmiön laajuutta tai vaikutuksia ei pyritä selvittämään. Tulosten perusteella ei siten voida arvioida, kuinka suuria virheet yleisellä tasolla ovat yrityksen tilinpäätökseen nähden, kuinka usein todetut virheet voisivat olla olennaisia tai kuinka suurella osalla tarkastuksia todetaan jokin virhe. Virheiden vaikutusta maahantuonnin arvonlisäverotukseen ei ole huomioitu, vaan on oletettu, että se on tarkastusten kohteille vähennyskelpoinen erä. Toisin sanoen, oletamus on, että arvonlisäveroon liittyvät vaikutukset netottuvat tilinpäätöksellä, koska yritykselle syntyy maahantuonnin arvonlisäverosta maksuvelvollisuus, mutta samaan aikaan se saa siihen vähennysoikeuden, jolloin ei lopulta synny tilitettävää arvonlisäveroa.

Tutkimuksessa **käytetyn aineiston muodostavat** Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastajien laadunvalvonnan havainnot Laaduntarkastuksen vuosiraportissa 2019, Tullin järjestelmistä poimitut yritystarkastuksen havaitsemat virheet, sekä tutkimuksen kohteiden osalta soveltuvien osien Tullin tarkastusraportit sekä yritysten julkiset tilinpäätöstiedot valikoitujen tietojen osalta. Lisäksi tulliasiointiin liittyvää tietoa on jäsennelty UTU-nimisen tullii-ilmoitusjärjestelmän koodistojen ja tietosisältöjen kuvausten avulla.

Tutkimuksen kohteet valittiin etsimällä Tullin järjestelmistä sellaisia yritystarkastuksen suorittamia tarkastuksia, jotka on raportoitu vuonna 2021. Näistä tarkas-

tuksista tutkimuskohteiden valinta aloitettiin vertaamalla suurimpia tullien jälkikantoja ja palautuksia keskenään. Tutkittavien kohteiden määrä päätettiin rajata noin kahteenkymmeneen tarkastettuun yritykseen, jotta läpikäytävän aineiston määrä pysyisi kohtuullisena. Tullien jälkikantojen määrän perusteella valittiin kaksikymmentä kohdetta, jotka edustivat suurimpia jälkikantoja (yritykset A-T). Tullinpalautusten kokoluokan todettiin olevan yleisesti ottaen huomattavasti pienempiä, kuin jälkikantojen. Koska euromääräisesti verrattain pienten summien tarkastelu ei vaikuttanut tutkimuksen tarkoitus huomioiden mielekkäältä, rajattiin tullinpalautusten perusteella tutkimuksen kohteiksi kolme yritystä (yritykset I, V ja W), nämä olivat tarkastuskohteet, joissa oli todettu eniten liikaa kannettuja tulleja. Lisäksi tutkimuksen kohteeksi valittiin yksi yritys (yritys U), jonka osalta oli jo tarkastusta toteutettaessa käynyt ilmi, että todettujen virheiden kokoluokka oli varsin merkittävä yrityksen tilinpäätöslukuihin nähden. Tutkimuksen kohteista yksi (yritys I) tuli valituksi sekä jälkikannettavien että palautettavien tullien kohdalla ja kahden yrityksen osalta tilinpäätöstietoja ei ollut saatavilla, tai viimeiset saatavilla olevat tiedot olivat niin vanhoja, että tarkastelu ei olisi enää ollut tarkoituksenmukaista. Nämä kaksi yritystä (yritykset F ja P) jätettiin tutkimuksen ulkopuolelle. Lopullisesti tutkimuksen kohteeksi valikoitui siten 21 yritystä.

Yritysten tilinpäätösluvut on poimittu viimeisen neljän tilikauden ajalta. Tutkimuksen kohteena olevasta 21:stä yrityksestä kuuden (6) tilikausi on muu kuin kalenterivuosi, nämä kuitenkin sisällytettiin aineistoon sellaisenaan, koska tällä ajallisella vaihtelulla ei arvioitu olevan merkittävää vaikutusta tutkimuksen kannalta. Yhden tällaisen ja yhden tavallisen (kalenterivuotta vastaavan) tilikauden omaavan yrityksen kohdalla viimeinen saatavilla oleva tilinpäätös oli vuodelta 2019. Nämä kaksi yritystä sisältyvät tutkimuksen kohteisiin, vaikkakin niiden osalta tunnistettiin, että toiminnassa on voinut tapahtua muita kohteita suurempia muutoksia tilinpäätöksen ajankohdan jälkeen.

3.3 Aineiston analysointi

Tapaustutkimuksen analyysivaiheen on sanottu olevan tutkimuksen vaikeimpia osuuksia, se voidaan yleensä jakaa kahteen osaan. Ensinnäkin aineisto pyritään järjestämään ja toisekseen tulkitsemaan. Tässä prosessissa on varottava poistamasta aineiston sisältämiä merkityksiä ja sen tarkoituksena on muodostaa hah-

motettava kokonaisuus, jonka perusteella aineistosta voidaan syntyneen ymmärryksen avulla vetää johtopäätöksiä. Analyysissä voidaan käyttää sekä kvalitatiivisia (eli laadullisia) että kvantitatiivisia (eli määrällisiä) menetelmiä. Jälkimmäinen on usein luonnollinen lähestymistapa määrälliseen aineistoon, joskaan laadullinen tarkastelukaan ei ole poissuljettua. Määrällistä aineistoa voidaan käsitellä laadullisesti esimerkiksi etsimällä ja yhteensovittamalla aineistossa olevia kaavoja. Tällöin empiiristä aineistoa pyritään luokittelemaan kokonaisuuksiksi. Yksi kaava on tällöin säännönmukainen kokonaisuus, jossa kaavaan kuuluva aineisto on samanlaista ja toisaalta erilaista, kuin toiseen kaavaan kuuluva aineisto. Kaavat muodostetaan joko empiiriseltä pohjalta tai tutkimuksen pohjalta ja ovat sovitettu tutkittavaan tapaukseen. Niiden tulee tarkoittaa tai merkitä jotain suhteessa tapaukseen. (Eriksson & Koistinen 2005, 29-32.)

Kvantitatiivisessa tutkimuksessa aineistoa ja sen sisältämää tietoa tarkastellaan ja kuvaillaan numeroina. Tutkimuksen kohteelle siis annetaan rakenne ja merkitys numeerisen tiedon kautta. Edelleen tiedon käsittelemiseksi luodaan viitekehys numeerisen asteikon avulla. Toisin sanoen, asioita mitataan mitta-asteikolla. (Vilkkä 2007, 12-16.) Opinnäytetyössä mittareina on käytetty yritysten tulliasioinnissa havaittujen virheiden suuruutta ja niiden tilinpäätöslukujen suuruutta. Mitta-asteikko on muodostettu tilinpäätöksen olennaisuuden kynnyksarvojen perusteella. Näiden konkreettista tietosisältöä on käsitelty seuraavassa luvussa.

Yritysten tulliasioinnin virheiden vaikuttavuuden arvioimisen pohjaksi on muodostettu luku, jota tämän opinnäytetyön puitteissa kutsutaan **nettovirheeksi**. Se on saatu netottamalla tarkastuksilla havaittujen virheellisestä tulliasioinnista johtuvat tullien jälkikannot ja palautukset. Jälkikantojen määrästä on siis vähennetty palautusten määrä. Tällä tavoin on pyritty huomioimaan virheellisiin tietoihin pohjautuneen tulliasioinnin kokonaisvaltainen tosiasiallinen vaikutus. Asiaa on käsitelty kokonaisuutena, vaikkakin virheet voivat ajallisesti kohdistua eri aikoihin. Käytettävissä olevilla tiedoilla virheiden tarkka vaikutus yritysten tilinpäätöksiin on mahdotonta arvioida, sillä tämä vaatisi yksityiskohtaista selvitystyötä käsittäen muun muassa yritysten kirjanpitoa, varastokirjanpitoa ja esimerkiksi liiketoimintaan liittyvien kirjaustapojen, kuten projektikirjanpidon tai osatuloutusten selvittämistä.

Nettovirheen suhteuttamiseksi yritysten tilinpäätöslukuihin poimittiin kustakin tutkimuksen kohteesta liikevaihto, oma pääoma (myöhemmin myös OPO) ja taseen loppusumma. Näitä lukuja on käytetty myös olennaisuuden arvioimisessa. Lisäksi yritysten tiedoista poimittiin liiketulos. Sitä ei käytetä varsinaisen olennaisuuden arvioimisessa, mutta sen kautta pyritään selvittämään virheen kokoluokkaa suhteessa tilinpäätökseen. Tilinpäätöksen olennaisuutta on opinnäytetyössä käsitelty teoreettisella tasolla, jonka perusteella tarkastelu päätettiin rajata kvantitatiiviseen olennaisuuden määrittelyyn. Varsinaista aineiston analysointia varten Patentti- ja rekisterihallituksen laadunvalvontaraportista on poimittu liian suuriksi todetut olennaisuuden vertailuarvot ja olennaisuustasot. Käytetyt **vertailukohteet** ovat yritysten liikevaihto, oma pääoma ja taseen loppusumma. **Vertailuarvoina** on käytetty viittä (5) prosenttia yrityksen liikevaihdosta, viittä (5) prosenttia yrityksen oman pääoman määrästä ja kolmea (3) prosenttia yrityksen taseen loppusummasta. Näitä arvoja on käytetty tutkittavien yritysten olennaisuuden vertailuarvoina, sillä olettamuksella, että näin saatuja absoluuttisia rahamääräisiä arvoja voidaan pitää lähtökohtaisesti liian suurina arvoina. Toisin sanoen, mikäli tulliasioinnista olisi todettu näitä arvoja suurempi virhe, olisi se aiheuttanut olennaisen virheen yhtiön tilinpäätökseen.

Nettovirheen olennaisuuden selvittämiseksi sitä verrattiin yrityskohtaisesti tilinpäätöslukuihin. Nettovirheen euromääräinen suuruus laskettiin suhteessa yrityksen liikevaihtoon, omaan pääomaan, taseen loppusummaan ja lisätietona vielä suhteessa liiketulokseen. Lähempään tarkasteluun valittiin kunkin yrityksen kohdalta viimeinen saatavilla ollut tilikausi. Olennaisen virheen aiheuttaneiksi virheiksi katsottiin sellaiset nettovirheet, jotka ylittivät 5 % liikevaihdosta, 5 % omasta pääomasta tai 3 % taseen loppusummasta. Mikäli yksikin näistä raja-arvoista ylittyi, katsottiin virheelliseen tietoon perustuneen asioinnin voineen olla olennainen tilinpäätöksen kannalta. Käytettävissä olevien tietojen rajallisuuden perusteella päädyttiin oletamaan, että nämä tapaukset myös sisältäisivät olennaisen virheen. Tällä perusteella tutkimuksen kohteet jaoteltiin olennaisia ja ei-olennaisia virheitä sisältäviksi.

4 TUTKIMUSTULOKSET

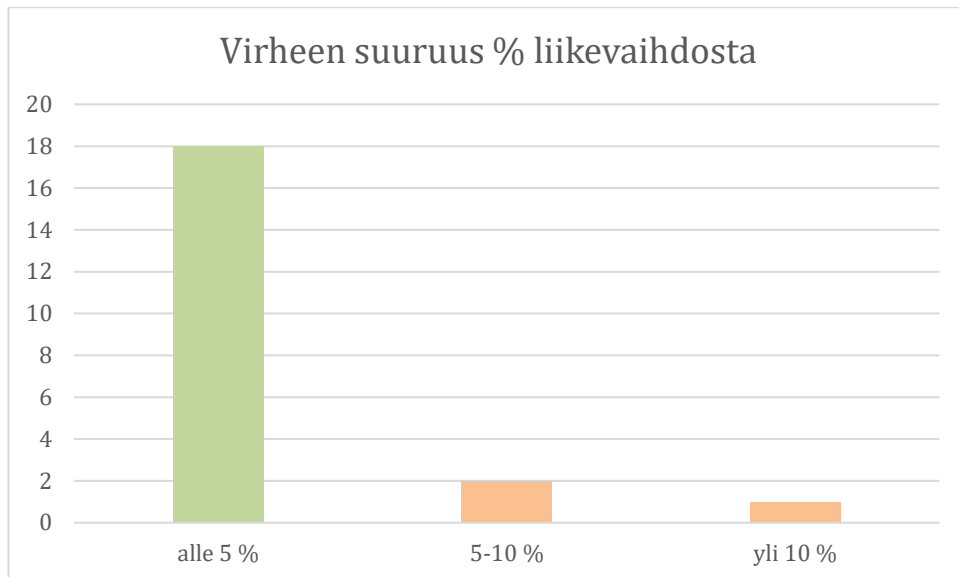
Tutkimuksessa olennaisia virheitä sisältäneitä tutkimuksen kohteita oli yhteensä seitsemän (7), kun taas ei-olennaisia virheitä sisältäneitä kohteita oli loput 14. Olennaisen virheen sisältäneistä yrityksistä kahdella virhe oli olennainen yhdellä mittarilla, kahdella yrityksellä kahdella mittarilla ja kolme yrityksellä kaikilla kolmella mittarilla mitaten. Olennaisen virheen sisältäneiden yritysten osalta kynnyсарвоjen ylittyminen ja virheen suhde yritysten liiketulokseen esitetään taulukossa kaksi (2).

Taulukko 2 Olennaisen virheen sisältäneiden yritysten olennaisuuden kynnyсарвоjen ylittyminen ja nettovirheen suhde yrityksen liiketulokseen yrityskohtaisesti esitettynä. Vihreällä merkittynä ne vertailukohteet, joissa virhe ei ylittänyt olennaisuuden vertailuarvoa ja oranssilla ne, joissa raja-arvo ylittyi.

Yritys	Virhe olennainen liikevaihtoon suhteutettuna	Virhe olennainen omaan pääomaan suhteutettuna	Virhe olennainen taseen loppusummaan suhteutettuna	Virheen suuruus liiketulokseen suhteutettuna
C	Kyllä	Kyllä	Kyllä	61 %
E	Ei	Ei	Kyllä	7 %
G	Kyllä	Kyllä	Kyllä	292 %
L	Ei	Kyllä	Kyllä	30 %
M	Kyllä	Kyllä	Kyllä	1202 %
S	Ei	Kyllä	Ei	1 %
U	Ei	Kyllä	Kyllä	170 %

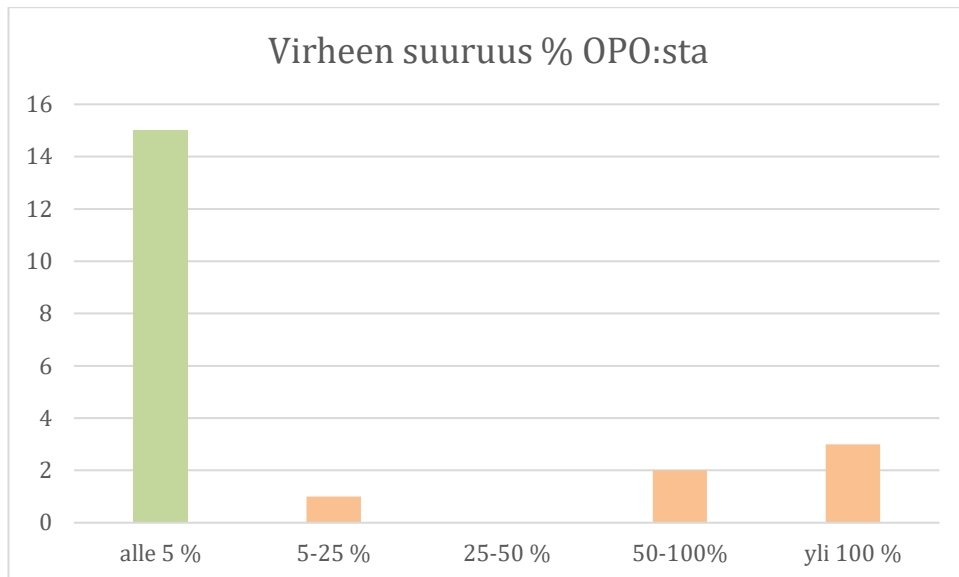
Tarkastuksella todetun nettovirheen suuruus oli **koko tutkimuksen kohteena olevalla joukolla** keskimäärin noin 2,3 % liikevaihdosta, 41,7 % omasta pääomasta ja 5,5 % taseen loppusummasta. Mediaaniarvoiltaan vastaavat luvut olivat 0,1 %, 0,3 % ja 0,2 % vertailukohdista. Keskiarvo ja mediaani on laskettu prosenttimääräisistä virheistä. Yritysten määrien jakautuminen virheiden suuruusluokan perusteella eri vertailukohtiin nähden vaihteli jonkin verran.

Tarkasteltaessa nettovirheen suuruutta yritysten liikevaihtoon nähden suurimmalla osalla yrityksiä virhe ei ylittänyt olennaisuuden kynnyсарвоa. Kahdella yrityksellä sen suuruus oli yli kynnyсарvon, mutta alle kaksinkertainen siihen nähden ja yhdellä yrityksellä tätä suurempi. Yritysten jakautuminen nettovirhe liikevaihtoon suhteutettuna eri kokoluokkiin on esitetty kuviossa kaksi (2), jossa vihreällä pylväällä on merkitty ne yritykset, joilla olennaisuuden kynnyсарvo ei ylittänyt.



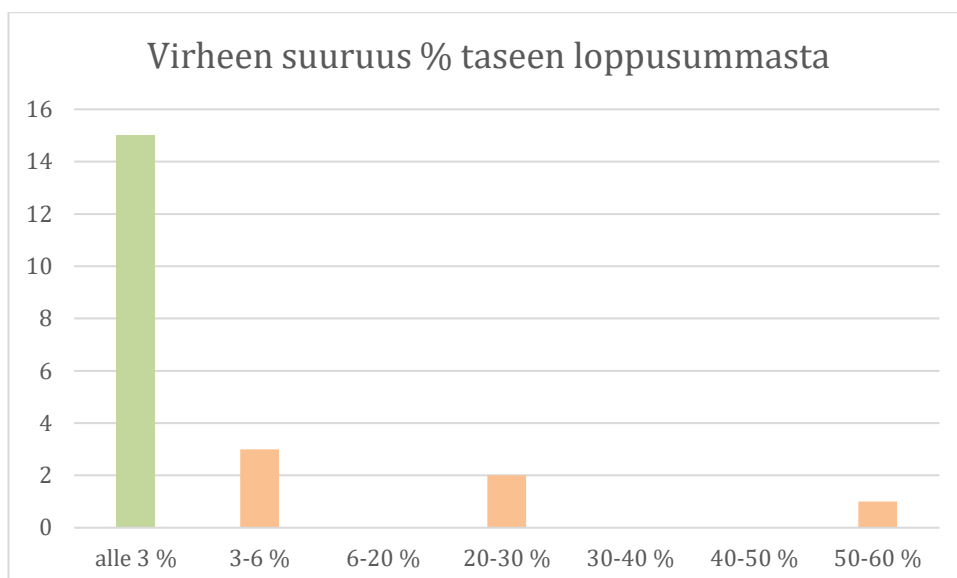
Kuvio 2 Nettovirheen suuruus suhteessa liikevaihtoon kaikkien tutkimuksen kohteena olleiden yritysten osalta. Yritykset, joiden osalta nettovirhe jäi alle olennaisuuden kynnyksarvon on esitetty vihreällä pylväällä.

Verrattaessa yritysten nettovirhettä yritysten omaan pääomaan, oli olennaisen virheen sisältäneitä yrityksiä enemmän ja ylitykset olivat suhteellisesti suurempia, ylittäen jopa olennaisuuden vertailuarvon. Kuitenkin suurimmalla osalla yrityksistä virhe jäi alle olennaisuuden kynnyksarvon. Yhdellä yrityksellä virhe oli liki viisinkertainen suhteessa kynnyksarvoon, kahdella yli puolet vertailuarvosta, ollen yli kymmenkertainen kynnyksarvoon nähden ja kolmella virheen suuruus ylitti vertailuarvon, ollen yli kaksikymmenkertainen kynnyksarvoon nähden. Yritysten jakautuminen nettovirhe omaan pääomaan suhteutettuna eri kokoluokkiin on esitetty kuviossa kolme (3), jossa vihreällä pylväällä on merkitty ne yritykset, joilla olennaisuuden kynnyksarvo ei ylittynyt.



Kuvio 3 Nettovirheen suuruus suhteessa omaan pääomaan kaikkien tutkimuksen kohteena olleiden yritysten osalta. Yritykset, joiden osalta nettovirhe jäi alle olennaisuuden kynnyksarvon on esitetty vihreällä pylväällä.

Tarkasteltaessa yritysten nettovirhettä suhteessa yrityksen taseen loppusummaan olennaisen virheen sisältäneitä yrityksiä oli yhtä paljon kuin omaan pääomaan suhteutettuna tarkasteltuna, tässä tarkastelussa virhe ylitti vertailuarvon kuitenkin vain yhden yrityksen kohdalla. Myös tasetta vasten tarkasteltaessa suurimmalla osalla yrityksiä virheen suuruus jäi alle kynnyksarvon, kolmella se ylittyi enintään kaksinkertaisesti, kahdella ylitys oli 7-10 kertainen suhteessa kynnyksarvoon, ollen samalla 20-30 % vertailuarvosta ja yhdellä yrityksellä virheen suuruus oli yli puolet vertailuarvosta, ollen liki 20 kertainen kynnyksarvoon nähden. Yritysten jakautuminen nettovirhe taseen loppusummaan suhteutettuna eri kokoluokkiin on esitetty kuviossa neljä (4), jossa vihreällä pylväällä on merkitty ne yritykset, joilla olennaisuuden kynnyksarvo ei ylittynyt.



Kuvio 4 Nettovirheen suuruus suhteessa taseen loppusummaan kaikkien tutkimuksen kohteena olleiden yritysten osalta. Yritykset, joiden osalta nettovirhe jäi alle olennaisuuden kynnyksarvon on esitetty vihreällä pylväällä.

Sellaisten yritysten kohdalla, joissa virhe todettiin **ei-olennaiseksi**, olivat virheet pääsääntöisesti pieniä vertailukohteisiin nähden, suurimpia virheet olivat suhteessa omaan pääomaan, keskiarvon ollessa noin 0,5 % ja mediaanin noin 0,2 %. Toiseksi pienimpiä virheet olivat liikevaihtoon verrattuna, virheen suuruuden keskiarvo oli noin 0,4 % ja mediaani noin 0,2 %. Virheet olivat vähäisimpiä, kun niitä verrattiin yritysten taseiden loppusummaan. Tästä vertailukohteesta sekä virheen keskiarvo että mediaani olivat vain 0,1 %. Tarkastelemalla virheiden kokoluokkaa olennaisuuden kynnyksarvoihin nähden voidaan todeta, että ne olivat hyvinkin pieniä. Korkeimmillaankin ei-olennainen virhe oli keskiarvolla mitaten noin 89 % pienempi, kuin olennaiseen virheeseen vaadittu virheen kokoluokka. Toisin sanoen, näillä yrityksillä nettovirheen olisi tullut olla kymmenen kertaa todetun virheen kokoinen, jotta virheestä olisi tullut olennainen yrityksen tilinpäätöksen kannalta. Mediaaniarvoilla laskien ero kasvoi entisestään, ollen noin 96 %. Virheen suuruus liiketulokseen verrattuna oli kohtuullisen pieni, keskimäärin 2,1 % liiketuloksesta virheen mediaaniarvon ollessa vain 0,7 % liiketuloksesta. Ei-olennaisen virheen sisältäneiden yritysten virheiden keskiarvot ja mediaanit suhteessa vertailukohteisiin sekä liikevoittoon on esitetty taulukossa kolme (3).

Taulukko 3 Ei-olennaisen virheen sisältäneiden yritysten nettovirheiden keskiarvot ja mediaanit suhteessa olennaisuuden vertailukohteisiin ja liikevoittoon. Virheiden kokoluokka jää selvästi alle olennaisuuden kynnsarvojen.

Virheen suuruus	Liikevaihdosta	Omasta pääomasta	Taseen loppusummasta	Liiketuloksesta
Keskiarvo	0,4 %	0,5 %	0,1 %	2,1 %
Mediaani	0,1 %	0,2 %	0,1 %	0,7 %

Virheiden kokoluokan ero ei-olennaisen virheen sisältäneiden yritysten ja sellaisten yritysten, joiden osalta nettovirhe todettiin **olennaiseksi** vähintään yhdellä vertailukohteella, oli huomattava. Näiden olennaisen virheen sisältäneiden yritysten keskimääräinen virhe oli pienimillään 169 % suurempi, kuin olennaisuuden kynnsarvo. Toisin sanoen, virheen suurusluokan olisi pitänyt olla noin 37 % havaitusta virheestä, jotta virhe ei olisi enää ollut olennainen. Virheet olivat suurimpia verrattuna yritysten omaan pääomaan, toiseksi suurimpia taseeseen verrattuna ja pienimpiä yritysten liikevaihtoon nähden. Liiketulokseen verraten virheet olivat huomattavan suuria, mediaaniarvo oli selvästi yli puolet yrityksen liiketuloksesta, keskimääräisen virheen kohotessa pitkälti yhden yksittäisen suuren virheen takia yli 250 prosenttiin. Olennaisen virheen sisältäneiden yritysten virheiden keskiarvot ja mediaanit suhteessa vertailukohteisiin sekä liikevoittoon on esitetty taulukossa neljä (4).

Taulukko 4 Olennaisen virheen sisältäneiden yritysten nettovirheiden keskiarvot ja mediaanit suhteessa olennaisuuden vertailukohteisiin ja liikevoittoon. Virheiden kokoluokka ylittää selvästi olennaisuuden kynnsarvot.

Virheen suuruus	Liikevaihdosta	Omasta pääomasta	Taseen loppusummasta	Liiketuloksesta
Keskiarvo	13,5 %	144,6 %	19,0 %	252,0 %
Mediaani	8,6 %	104,3 %	14,1 %	61,1 %

Nettovirheiden suuruusluokkia olennaisen ja ei-olennaisen virheen sisältäneitä yrityksiä vertaamalla voidaan todeta, että ei-olennaiset tapaukset muodostivat kaksi kolmasosaa tutkitusta joukosta. Tarkastelemalla virheiden kokoluokan jakaumaa näyttäisi siltä, että virheet jakautuvat liikevaihdon ja taseen loppusumman suhteen siten, että puolet tai pääosa virheistä on alle kaksinkertaisia olennaisuuden raja-arvosta. Loput virheistä ovat selvästi tätä suurempia, mutta tutkimuksen tarkoitus ja aineiston laajuus huomioon ottaen virheiden kokoluokasta ei ole syytä tehdä pitkälle vietyjä johtopäätöksiä. Omaan pääomaan verrattuna virheet olivat selvästi suurempia kuin olennaisuuden raja-arvo, pienimmänkin ylityksen ollessa liki viisinkertainen raja-arvoon verrattuna.

Edelleen tarkastelemalla virheiden kokoluokkia **yritystasolla** voidaan todeta, että ilmiö näyttää toistuvan samanlaisena kuin yleisellä tasolla. Ei-olennaisen virheen sisältäneiden yritysten kohdalla havaitut virheet ovat verrattain pieniä yrityksen koko toimintaan nähden. Suurimmillaan yksittäisen ei-olennaisen virheen sisältäneen yrityksen (yritys J) virhe jäi vertailukohteiden raja-arvosta liikevaihdon osalta 4,6 %-yksikön, oman pääoman osalta 4,3 %-yksikön ja taseen loppusumman osalta 2,5 %-yksikön päähän. Muilla ei-olennaisen virheen sisältäneillä yrityksillä virheen kokoluokka jäi vielä kauemmas olennaisuudesta. Näiden yritysten kohdalla virhe vastasi alle viittä (5) prosenttia niiden liiketuloksesta yhtä yritystä lukuun ottamatta, jolla virhe vastasi noin 16,5 % liiketuloksesta. Suurimmalla osalla virhe jäi näin mitattuna alle kahteen prosenttiin. Tämän perusteella ei-olennaiset virheet eivät vaikuttaisi olevan merkittäviä myöskään yhtiön jatkuvan liiketoiminnan kannalta.

Yritystasolla tarkastelemalla voidaan huomata, että sellaisten yritysten kohdalla, joissa virhe todettiin olennaiseksi, ylittyivät olennaisuuden raja-arvot melko selkeästi. Pienimillään sellaisen yrityksen (yritys E), jonka virhe oli olennainen vain yhdellä vertailukohdalla mitattuna, virhe ylitti olennaisuuden raja-arvon taseen loppusummasta 1,1 %-yksiköllä, samalla yhtiöllä virhe suhteessa omaan pääomaan jäi vain 0,3 %-yksikön päähän olennaisuuden raja-arvosta. Muiden olennaisen virheen sisältäneiden yritysten kohdalla jokin raja-arvoista ylittyi vähintään 18 %-yksiköllä. Liiketuloksella mitattuna olennaisen virheen sisältäneissä yrityksissä virhe oli yhdessä tapauksessa noin 30 prosenttia, yhdessä tapauksessa noin 61 % ja kolmessa tapauksessa yli 170 % liiketuloksesta. Kolmessa tapauksessa liiketulos oli lisäksi tappiollinen. Poikkeuksen näyttivät muodostavan yksi

yritys, jossa virhe oli vain 7 % liiketuloksesta ja toinen, jossa virhe vastasi noin prosenttia liiketuloksesta. Näistä ensin mainitulla olennaisuus ylittyi taseen loppusumman vertailuluvun ylittävästä virheestä ja yrityksellä taseesta hyvin suuren osan muodosti oma pääoma, jälkimmäisellä yrityksellä virhe oli olennainen oman pääoman vertailulukuun verraten ja tällä oma pääoma oli poikkeuksellisen matala, vaikka toiminta olikin liiketulostasolla kannattavaa. Yrityskohtaiset havainnot on esitetty taulukossa viisi (5), jossa on esitetty virheen suhde vertailukohteisiin, sekä virheen suhde liiketulokseen. Taulukossa virheiden suuruudet on pyöristetty prosentin kymmenykseen. Joidenkin yritysten kohdalla oleva negatiivinen luku sarakkeessa, jossa kerrotaan virheen suhde liiketulokseen suhteutettuna, johtuu tappiollisesta liiketuloksesta. Useimpien yrityksen kohdalla virhe ei ollut olennainen mihinkään vertailukohteeseen nähden, mutta mikäli virhe oli olennainen edes yhden vertailukohteen suhteen, oli se tyypillisesti sitä useamman vertailukohteen osalta. Taulukkoon on merkitty vihreällä taustavärillä ne vertailukohteet, joissa yrityksen virhe ei ylittänyt olennaisuuden raja-arvoa ja oranssilla ne, joissa raja-arvo ylittyi. Yli sadan prosentin ylitys tarkoittaa, että virhe on ylittänyt myös vertailuarvon.

Taulukko 5 Yrityskohtaiset nettovirheiden suuruudet prosentin kymmenyksen pyöristettynä suhteessa vertailuarvoihin ja liike-tulokseen. Vihreällä merkittynä ne vertailukohteet, joissa virhe ei ylittänyt olennaisuuden raja-arvoa ja oranssilla ne, joissa raja-arvo ylittyi.

Yritys	Virheen suhde liikevaihtoon	Virheen suhde omaan pää-omaan	Virheen suhde taaseen loppusummaan	Virheen suhde liike-tulokseen
A	0,1 %	0,2 %	0,0 %	1 %
B	0,3 %	0,1 %	0,1 %	17 %
C	7,8 %	123,5 %	24,1 %	-61 %
D	0,1 %	0,4 %	0,1 %	1 %
E	2,8 %	4,7 %	4,1 %	7 %
G	8,6 %	149,9 %	28,4 %	292 %
H	0,0 %	0,3 %	0,0 %	1 %
I	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0 %
J	0,4 %	0,7 %	0,5 %	5 %
K	0,1 %	0,2 %	0,1 %	1 %
L	1,9 %	23,7 %	4,0 %	-30 %
M	24,0 %	400,7 %	50,1 %	1202 %
N	0,0 %	0,1 %	0,0 %	0 %
O	0,0 %	0,1 %	0,0 %	0 %
Q	0,1 %	0,3 %	0,2 %	2 %
R	0,1 %	0,8 %	0,2 %	1 %
S	0,1 %	84,4 %	0,3 %	1 %
T	0,1 %	0,3 %	0,2 %	0 %
U	1,3 %	85,1 %	3,2 %	-170 %
V	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0 %
W	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0 %

Virheellisen tulliasioinnin **aiheuttaneen tiedon** selvittämiseksi käytiin läpi tarkastusraporteille kirjattuja havaittuja virheitä. Nämä eriteltiin tietoperustan pohjalta kategorioihin alkuperä, nimike ja tullausarvo. Maahantuonnin arvonlisäveroon liittyvät havainnot jätettiin tutkimukseen tehdyn rajauksen perusteella tarkastelun ulkopuolelle. Myös yritysten toimintaan ja prosesseihin liittyvät havainnot rajattiin pois tarkastelusta. Aineiston perusteella neljänneksi tiedon kategoriaksi nostettiin menettely. Menettely on myös yksi tullii-ilmoituksella ilmoitettavista tiedoista, joten myös tämän sisällyttäminen analyysiin todettiin sopivaksi kategoriaksi käytetyn tiedon hahmottamiseen. Havaitut virheet taulukoitiin yrityskohtaisesti siten, että jokaisen osalta merkittiin, mihin näistä neljästä kategoriasta yritysten kohdalla todetut virheet kuuluivat. Kategorioille päätettiin antaa niin ikään yhtä suuri painoarvo, joten yrityskohtaisia virheiden määriä tai suuruutta ei otettu huomioon. Toisaalta rajaukseen päädyttiin myös siksi, että määrän tai suuruustiedon ei nähty

antavan sellaista tietoa, joka olisi tutkimuksen kannalta relevanttia, sillä yritysten kokoluokat, toimialat ja maahantuontimäärät olivat erilaisia, eikä käytetyn aineiston perusteella ollut syytä lähteä tekemään yleistävää tai liian pitkälle vietyä tulkintaa yksittäisistä virheistä.

Kaikkien tutkimuksen kohteena olleiden yritysten osalta yleisin virheelliseen tulliasiointiin johtanut yksittäinen tieto oli nimike-kategoriaan kuuluva. Seitsemällä (7) yrityksellä ainoa virhe esiintyi ainoastaan nimike, kaksi (2) olennaisen virheen sisältänyttä yritystä sisälsivät ainoastaan nimikevirheen. Kahden (2) yrityksen kohdalla ainoa virhe oli menettelyyn liittyvissä tiedoissa, näistä toisen yrityksen kohdalla virhe oli olennainen. Muilla yrityksillä virhe todettiin vähintään kahdessa kategoriassa (9 yritystä). Suurin virhekategorioiden määrä oli kolme virhettä per yritys ja tällaisia yrityksiä oli kaksi (2) kappaletta. Kummankaan kohdalla virhe ei ylittänyt minkään olennaisuuden vertailukohteen kynnysarvoa.

Kokonaistasolla yleisin virhetyyppi oli nimike, se koski yhteen 18 yritystä, toisin sanoen, 85 %:lla tutkimuksen kohteena olleista yrityksistä nimike oli ollut vähintään osatekijänä niissä tiedoissa, jotka olivat johtaneet virheelliseen tulliasiointiin. Nimikevirhe oli yhtä yleinen sekä olennaisen että ei-olennaisen virheen sisältäneillä yrityksillä. Toiseksi yleisin virhetyyppi oli aineistoissa tullausarvovirhe. Tähän kategoriaan kuuluva virhe todettiin hieman alle puolella (43 %) yrityksistä, se oli selvästi yleisempi virhetyyppi olennaisen virheen sisältäneillä yrityksillä, joista se esiintyi hieman yli puolella (57 %), kuin ei-olennaisen virheen sisältäneillä yrityksillä, joista virhe esiintyi vain noin kolmanneksella (36 %). Kolmanneksi yleisin virhetyyppi oli menettelyvirhe, joka koski viittä (5) yritystä. Se vaikutti olevan yleisempi ei-olennaisen virheen sisältäneillä yrityksillä, joista menettelyvirhe koski hieman alle kolmasosaa (29 %), kun taas olennaisen virheen sisältäneillä yrityksillä se esiintyi vain yhdellä seitsemästä (14 %). Harvinaisin virheelliseen tulliasiointiin johtaneista tiedoista oli tutkimuksen kohteena olevilla yrityksillä alkuperävirhe, se koski kolmea yritystä (14 %). Sen osalta oli nähtävissä myös ero olennaisen ja ei-olennaisen virheen sisältäneiden yritysten välillä, sillä alkuperävirhe ei koskenut yhtäkään olennaisen virheen sisältänyttä yritystä. Muiden virheen aiheuttaneiden syiden kohdalla vastaavaa eroa ei ollut, tai se oli korkeintaan noin 20 %-yksikköä. Yhteenveto virheiden esiintymismääristä suhteessa yritysten määriin olennaisen ja ei-olennaisen virheen sisältäneiden yritysten kohdalla,

sekä kaikkien tutkimusten kohteena olleiden yritysten osalta on esitetty taulukossa kuusi (6).

Taulukko 6 Virheiden esiintymismääristä suhteessa yritysten määriin olennaisen ja ei-olennaisen virheen sisältäneiden yritysten kohdalla, sekä kaikkien tutkimusten kohteena olleiden yritysten osalta. Vihreällä merkittynä ne yritykset, joissa virhe ei ylittänyt olennaisuuden vertailuarvoa ja oranssilla ne, joissa raja-arvo ylittyi.

Virhekatgoria	Olennaisen virheen sisältäneet yritykset (n = 7)	Ei-olennaisen virheen sisältäneet yritykset (n = 14)	Kaikki yritykset (n = 21)
alkuperä	0 %	21 %	14 %
nimike	86 %	86 %	86 %
tullausarvo	57 %	36 %	43 %
menettely	14 %	29 %	24 %

Varsinaisen tull ilmoittamisen osalta käytiin läpi tull ilmoituksiin sisältyvien tietojen kuvauksia. Tulli ilmoitukset annetaan sähköisesti, nykyään UTU-nimiseen järjestelmään, joten varsinainen ilmoittaminen on sinänsä yksiselitteisesti **eksplisiittistä tietoa**, sillä se vastaa tämän tyyppisen tiedon ominaispiirteitä ollessa esimerkiksi helposti siirrettävää ja sinänsä yksiselitteistä. Tiedon tasoilla tull ilmoitustieto asettuu tietokenttien sisältöjen osalta datan tasolle ja tietokenttien nimien ja niiden sisältämien tietojen yhdistelmänä informaation tasolle. Samalla voidaan tiedon muodostaminen nähdä askeleena kohti **hiljaista tietoa** tiedon olemuksen jatkumolla.

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

5.1 Virheiden kokoluokat ovat polarisoituneet

Tutkimuksen tulosten perusteella näyttäisi siltä, että tulliasioinnissa käytetyn virheellisen tiedon aiheuttama virhe ei ole kovin usein olennainen tilinpäätöksen kannalta. Tällaisissa tapauksissa ei vaikuttaisi myöskään siltä, että virheen kokoluokka olisi merkittävä yritysten liiketulokseen verrattuna. Toisaalta, mikäli virhe on olennainen, se on sitä useimmiten useampaan vertailukohtaan nähden. Samalla virhe on usein kokoluokaltaan merkittävä suhteessa yhtiön tilinpäätöslukuihin, erityisesti oman pääoman suhteen.

Olennaisilta vaikuttavien virheiden korjaus edellisten tilikausien voittovaroihin kohdistuvan kirjauksen kautta olisi tutkimuksen kohteena olleiden, olennaisen virheen sisältäneiden yritysten (7 yritystä) kohdalla tarkoittanut yhden kohdalla noin neljänneksen (23,7 %) menettämistä omasta pääomasta, kahdella valtaosan (84,4 % ja 85,1 %) ja kolmella koko (123,5 %, 149,9 % ja 400,7 %) oman pääoman menettämistä. Ainoastaan yhden olennaisen virheen sisältäneen yrityksen kohdalla virhe ei ollut olennainen oman pääoman kannalta. Viimeksi mainitun yrityksen osalta virhe vastasi noin seitsemää (7) prosenttia yrityksen liiketuloksesta, toisen yrityksen kohdalla virheen kokoluokka näin mitattuna oli ainoastaan noin yhden (1) prosentin kokoinen. Muiden (5 yritystä) olennaisen virheen sisältäneiden yritysten kohdalla todettu virhe vastasi useita kymmeniä prosentteja liiketuloksesta, kolmen (3) yrityksen kohdalla liiketulos oli jopa tappiollinen.

5.2 Nimiketiedon oikeellisuus korostuu

Käytettävissä olleen aineiston perusteella ei voida syvällisesti tutkia, millaiset motiivit, teot ja käytänteet ovat johtaneet virheellisen tiedon käyttämiseen yrityksen tulliasioinnissa. Koska kyseessä ovat olleet hallinnolliset tarkastukset, voidaan olettaa, että virheet ovat johtuneet toiminnasta, joka on luonteeltaan virheellistä, eikä rikollista.

Aineiston perusteella voitiin todeta, että virheelliseen tulliasiointiin johtaneista tiedoista selvästi yleisin virheellinen tieto oli tullinimike. Se oli myös yksittäisenä virheeseen johtaneena tietona yleisin, ja yhdessä tullimenettelyn kanssa se oli ainoa tieto, joka oli tutkimuksen kohteena olleissa yrityksissä johtanut olennaiseksi

tulkitun virheen syntymiseen. Toiseksi yleisin virheellinen tieto liittyi tullausarvoon, kolmanneksi yleisimmän syyn ollessa menettely. Harvinaisin virhe tutkittu aineistossa oli alkuperään liittyvän tiedon virheellisyys. Havainnot vastaavat pitkälti aiheesta aiemmin tehtyä tutkimusta. Tulleja vältetään pääasiassa virheellisen nimikkeen kautta. Näyttäisi myös siltä, että ilmoitettavaan tietoon liittyvä tulkinnanvaraisuuden ja monimutkaisuuden kasvu vaikuttaa siihen, kuinka usein tiedon virheellisyys johtaa virheelliseen asiointiin. Toisaalta ei-olennaisen ja olennaisen virheen aiheuttaneiden tietojen välillä ei vaikuttaisi olevan huomattavia eroja.

5.3 Yritysten tulliasiointiprosessiin liittyy monen tasoista ja muotoista tietoa

Tulliasiointiin liittyvä tieto on olemukseltaan sekä eksplisiittistä että hiljaista. Lisäksi se sijoittuu tiedon tasoilla usealle eri Rowleyn (2007) tiedon tasojen pyramidin tasolle, jopa kaikille neljälle tasolle, eli dataksi, informaatioksi, ymmärrykseksi ja viisaudeksi. Tulli-ilmoittajan ja tulliviranomaisen välillä ilmoitusten avulla liikkuva tieto on pääosin eksplisiittistä tietoa, jakautuen datan ja informaation tasoille. Tulli-ilmoituksella annetaan erilaisia tietoja, näiden kokoaminen tapahtuu ilmoittajan osalta todennäköisesti useammasta tietolähteestä, esimerkiksi tavaraan liittyviltä kauppalaskuilta ja rahtilaskuilta. Lisäksi ilmoittajan pitää huomioida muun muassa toimitusehdon vaikutus ilmoitettaviin tietoihin. Toisaalta tämä vaatii myös lainsäädännön tuntemista. Ilmoittaja joutuu siis käsittelemään sen hallussa olevaa tietoa ja tekemään sen perusteella päätöksiä siitä, mitä ja minkä sisältöistä tietoa se tullille ilmoittaa. Näin ollen, yrityksen tulliasiointiin liittyy myös hiljaista tietoa, joka sijoittuu ymmärryksen ja jopa viisauden tasolle.

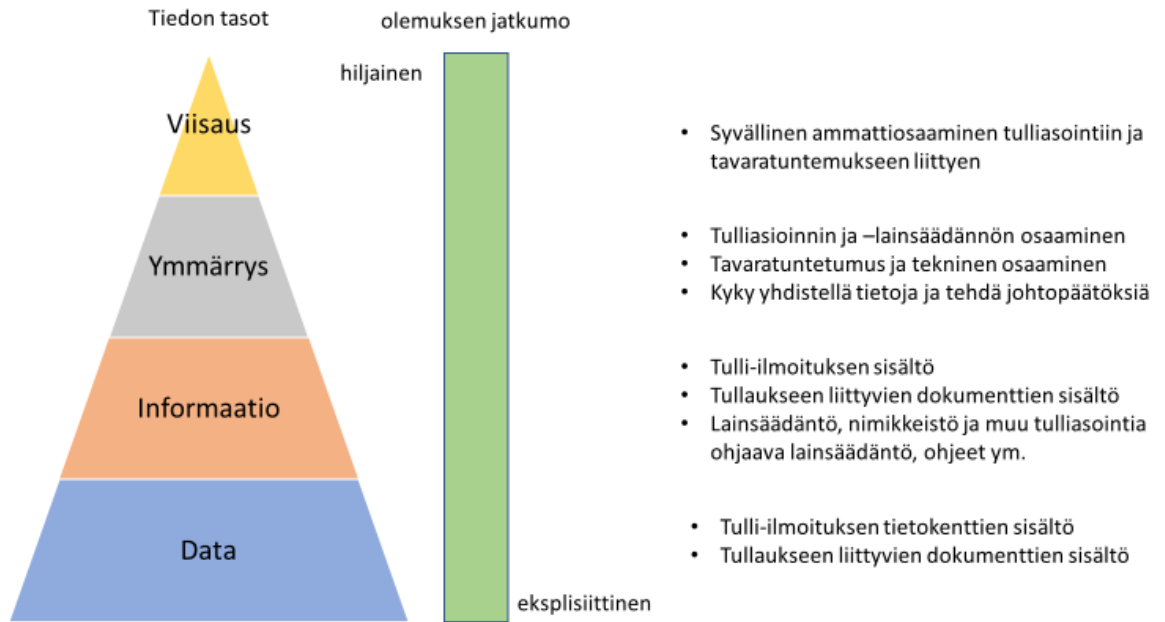
Tulliasiointia koskeva sääntely on verrattain monimutkaista ja ilmoittamiseen liittyy tulkintaa vaativia toimenpiteitä, joten vaikuttaa ymmärrettävältä, että tulliasiointiprosessiin liittyy yritysten sisällä hiljaista tietoa. Toisaalta se myös kytkeytyy yrityksen muuhun toimintaan ja toimintoihin, kuten ostotoimintaan ja taloushallintoon. Datan tasolla olevaa tietoa voidaan sinänsä yrityksessä valvoa sisäisen valvonnan keinoin, mutta tulliasioinnissa käytettävien tietojen oikeellisuuden kannalta näyttäisikin olevan tärkeintä, että toiminnan taustalla vaikuttava ymmärrys tuottaa oikeaa ilmoitustietoa.

6 POHDINTA

6.1 Yrityksen tulliasiointiin liittyvä tieto ja virheiden laajempi merkitys

Havaittuihin virheisiin liittyviä mahdollisia tullinkorotuksia ja virhemaksuja ei huomioitu virheiden olennaisuuksia selvitetessä. Kuitenkin vaikuttaa siltä, että edes 30 % tullinkorotus ei olisi ollut niin suuri, että ei-olennaisen virheen sisältäneet yritykset olisivat muuttuneet olennaisen virheen sisältäneiksi. Toisaalta näiden sanktioiden huomioiminen ajaisi olennaisen virheen sisältäneiden yritysten virheitä entistä suuremmiksi. Olennaiseksi luokitellut virheet vaikuttivat olevan usein selvästi yli olennaisuuden kynnyсарvojen ja merkittäviä myös liiketulokseen suhteutettuna. Tämän perusteella todetuilla virheillä voi olla tilinpäätösraportointia laajemmat vaikutukset yritysten toimintaan. Vaikutusta voi olla esimerkiksi yhtiöiden maksuvalmiuteen. Kun virheiden takia kantamatta jääneet tullit jälkikannetaan, voivat yrityksen toimintaan nähden suuret jälkikannot aiheuttaa esimerkiksi rahoitusvaikeuksia, tai pienentää yrityksen toiminnan käytössä olevia varoja. Toisaalta tullien palautukset vapauttavat yrityksen käyttöön varoja, jotka eivät olisi oikeaan tietoon perustuvan asioinnin myötä olleet laisinkaan sidottuna, vaan niitä olisi voitu käyttää yritystoiminnassa.

Koska virheitä oli usein nimikkeissä ja aiempi tutkimustieto kertoo nimikkeiden olevan yksi syy siihen, miksi tullit maksetaan väärin, voidaan siihen olettaa liittyvän tavallista suuremmat tietotarpeet. Nimikkeen määrittely vaatiikin sekä tavaratuntemusta että nimikkeistöosaamista. Toisin sanoen, ilmoittajan pitäisi kyetä ymmärtämään nimikkeistön tulkitsemista koskevia lainalaisuuksia ja itse tavaran ominaisuuksiin liittyviä asioita. Tätä taustaa vasten tulliasiointiin käytettävät tiedot näyttäisivät sisältävän myös ymmärryksen tasolle sijoittuvaa tietoa. Toisaalta syvempi ammattiosaaminen voitaisiin nähdä jopa viisauden tasolle asettuvana tietona. Tulliasiointiin liittyy siten myös hiljaista tietoa. Ilmoittajan eri lähteistä keräämä tieto, joka on datan ja informaation tasoista muuttuu siis ilmoittajan käsittelyn myötä ymmärrykseksi, joka taasulli-ilmoitukselle puretaan informaatioksi ja dataksi. Tulliasiointiin liittyvä tieto on siis sekä hiljaista että eksplisiittistä ja sijoittuu monille tiedon tasoille. Edellä kuvatut yrityksen tulliasiointiin liittyvien tietojen sijoittuminen Rowleyn (2007) tiedon tasojen pyramidiin ja tiedon olemukseen on kuvattu kuviossa viisi (5).



Kuvio 5 Tulliasointiin liittyvien keskeisten tietojen sijoittuminen tiedon tasojen pyramidiin (Rowley 2007) nähden ja tiedon olemukseen (mukaillen Nonaka & Krogh 2009).

6.2 Tutkimuksen hyödynnettävyys, luotettavuus ja rajoitteet

Tutkimuksella saatiin vastattua asetettuihin tutkimuskysymyksiin. Sen myötä selvisi tulliasioinnissa käytettyihin tietoihin liittyvien virheiden kokoluokka ja niitä aiheuttaneita syitä, sekä asiointiin liittyvän tiedon olemusta. Lisäksi selvisi, että tiedot ovat, opinnäytetyössä käytetyt oletukset huomioiden, olennaisia maahan tuontia harjoittavien yritysten tilinpäätösten kannalta. Tutkimustuloksia voidaan hyödyntää toimeksiantajan toimintaa kehitettäessä, esimerkiksi yritystarkastuksen kohteita valittaessa. Tutkimukseen liittyy kuitenkin myös tiettyjä seikkoja ja rajoitteita, joita on käsitelty tässä luvussa.

Tutkimuksen validiteetti on pyritty varmistamaan sillä, että aineiston valintakriteereihin on kiinnitetty huomiota, jotta tutkimuksen kohteet olisivat sellaisia, jotka ovat relevantteja tutkimuksen kannalta. Toisin sanoen, tutkimuksen kohteilla on pyritty ilmentämään tosiasiallisia ilmiöön liittyviä seikkoja. Edelleen aineiston käsittelyssä on pyritty noudattamaan riittävää huolellisuutta, jotta eri tapauksilla tehdyt havainnot tai niiden olennaisuuden vertailussa käytetyt luvut eivät sekoittuisi keskenään. Triangulaation periaatteita on hyödynnetty valitsemalla tutkimuksen kohteiksi useita yrityksiä, vaikkakin tiedot on teknisesti poimittu niin ikään yhtenä aineistona. Tutkimuksen kohteet voitaisiin nähdä myös niin ikään minitapauksina

ja tutkimuksen kohteena niiden maahantuontiin tehtyjen tarkastusten raporttien lopputulokset. Toisaalta aineiston valinnassa, tutkimustuloksissa ja johtopäätöksissä on esitetty parhaan kyvyn mukaan tiedot, joiden perusteella lukija voi arvioida tutkimuksen evidenssiketjun syntyä ja toimenpiteiden tarkoituksenmukaisuutta. Tutkimuksen luotettavuuden kannalta on kiinnitetty huomiota siihen, että tutkimuksessa tehdyt valinnat on perusteltu ja esitetty osana opinnäytetyötä. Tutkimukseen liittyvät tunnistetut rajoitteet on pyritty tuomaan esille osana opinnäytetyötä.

Tulosten tulkitsemisen kannalta keskeistä on ymmärtää tehtyjen rajausten ja oletamusten vaikutukset lopputulokseen. Erityisesti olennaisuuden arvioimisessa käytetyt Patentti- ja rekisterihallituksen laadunvalvontaraportilta poimitut liian suureen olennaisuuteen johtaneiksi todetut olennaisuuden suhteelliset arvot, jotka ovat keskiarvoina esitettyjä aiheuttavat tiettyä epävarmuutta tutkimustuloksiin. Olennaisuuden arviointi vaatii todellisuudessa ammatillista harkintaa ja valitut vertailuluvut ovat keskiarvojen kautta saatuja, joten on mahdollista, että tällainen yleistetty olennaisuuden arviointi antaa vääriä tuloksia. On mahdollista, että jokin virhe olisi olennainen, vaikka sen ei tämän opinnäytetyön puitteissa ole todettukaan olevan olennainen, tai kääntäen, jokin olennaiseksi oletettu virhe ei välttämättä olisikaan olennainen, mikäli parempaa tietoa olennaisuuden arvioimiseksi olisi saatavilla. Tarkemman tiedon saaminen olennaisuudesta olisi kuitenkin vaatinut tietojen saamista kohdeyritysten johdolta tai tilintarkastajilta, mikä ei tämän opinnäytetyön puitteissa ollut mahdollista. Lisäksi olennaisuuden käsittelyssä on tehty yksinkertaistus käsittelemällä virhehavaintoja kokonaisuutena verraten niitä yhden tilikauden lukuihin, eikä vuosikohtaista erittelyä ole tehty.

Tutkimuksen perusteella näyttää siltä, että tulliasiointiin liittyvät tiedot voivat olla olennaisia yrityksen tilinpäätöksen kannalta. Tätä on kuitenkin tarkasteltu virheelisen asiointin kautta, mikä oli sinänsä mielenkiintoinen näkökulma, koska tällöin tiedossa olleet virheet voivat aiheuttaa ennakoimattomia seurauksia yrityksille. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että virheettömään asiointiin liittyvät tiedot eivät olisi olennaisia tilinpäätöksen kannalta. Toisaalta tutkimuksen perusteella ei voida tehdä yleistäviä päätelmiä siitä, kuinka usein tulliasiointiin liittyvien tietojen virheellisyys johtaa tilinpäätöksen olennaiseen virheeseen.

Virheelliseen tulliasiointiin liittyvät tiedot ovat useimmiten olleet nimikkeestä johdettavia. Toisaalta myös tullauservoon, menettelyyn ja alkuperään liittyvät tiedot ovat aiheuttaneet virheitä. Virrehavaintojen ja ilmoitettavien tietojen pohjalta on rakennettu kuvaa siitä, minkä tapaista ja tasoista tietoa yritysten tulliasiointiin liittyy. Näkemys ei kuitenkaan perustu syvälliseen yritysten toiminnan analysointiin. Tämä rajausta on tehty osin opinnäytetyön laajuuden rajaamiseksi, osin myös salassa pidettävien tietojen turvaamiseksi.

6.3 Mahdollisia jatkotutkimuskohteita

Opinnäytetyössä todettiin, että tulliasiointiin liittyvät tiedot näyttäisivät voivan olla olennaisia yrityksen tilinpäätöksen kannalta, kun asiaa tarkasteltiin virheen suuruusluokkaa tilinpäätöksen olennaisuuteen vertaamalla. Ilmiön yleisyyttä ei kuitenkaan selvitetty, joten mielekästä voisikin olla tehdä jatkotutkimusta yleisyyden selvittämiseksi. Toisaalta myös olennaisiin virheisiin johtaneiden syiden tarkempi analyysi voisi olla hedelmällistä. Tällainen selvitystyö voisi tulla toteutettavaksi joko esimerkiksi opinnäytetyönä yritysten näkökulmasta asiaa lähestyen tai viranomaisen omana selvityksenä sen hallussa olevia tietoja tarkastellen. Salassapidettävien tietojen turvaamiseksi viranomaisen tietoihin perustuvaa julkista selvitystä, kuten opinnäytetyötä, olisi kenties epätarkoituksenmukaista lähteä toteuttamaan.

Lisäksi voisi olla mielenkiintoista selvittää, ovatko tässä tutkimuksessa olennaisen virheen sisältäneiden yritysten tilinpäätökset tosiasiallisesti muodostuneet virheellisiksi, jos asiaa tarkastellaan tilikausitasolla. Tällainen tutkimus vaatisi syvällistä perehtymistä tämän tyyppisten yritysten kirjanpitoon ja liiketoimintaan. Toisaalta aihetta voisi myös lähestyä yritysjohdon näkökulmasta ja selvittää, koetaanko tulliasiointiin liittyvien tietojen tai virheellisten tietojen aiheuttamien virheiden vaikuttavan liiketoimintaan laajemmassa näkökulmassa.

LÄHTEET

- About us. FASB. 2020. Viitattu 18.9.2021 <https://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495>
- Acito, A., Burks, J. & Jonson, W. 2019. The Materiality of Accounting Errors: Evidence from SEC Comment Letters. *Contemporary Accounting Research* Vol. 36 No 2, 839-868.
- Bouckaert, G. 2015. Dissemination of scientific knowledge on reforming public administration: Some changing mechanisms. Teoksessa P. Virtanen, J. Stenvall & P. Rannisto (toim.) *Tiedolla johtaminen hallinnossa. Teoriaa ja käytäntöjä*. Tampere: Tampere University Press, 27-39.
- Cavusgil, S., Calantone, R. & Zhao, Y. 2003. Tacit knowledge transfer and firm innovation capability. *Journal of business & industrial marketing* Vol. 18, 6-21.
- Customs declaration. European Commission. Viitattu 23.11.2021 https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/customs-procedures-import-and-export/customs-procedures/customs-declaration_en
- Eriksson, P. & Koistinen, K. 2014. *Monenlainen tapaustutkimus*. Helsinki: Kuluttajatutkimuskeskus.
- Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 952/2013, annettu 9 päivänä lokakuuta 2013, unionin tullikoodeksista.
- Free circulation. European Commission. Viitattu 27.10.2021 https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/customs-procedures-import-and-export/what-importation/free-circulation_en
- Fisman, R. & Wei, S-J. 2004. Tax Rates and Tax Evasion: Evidence from "Missing Imports" in China. *Journal of Political Economy* Vol. 112 No 2, 471-496.
- Gibbert, M., Ruigrok, W. & Wicki, B. 2008. What passes as a rigorous case study? *Strategic Management Journal* Vol. 29, 1465-1474.
- Hasanaj, P. & Kuqi, B. 2019. Analysis of Financial Statements: The Importance of Financial Indicators in Enterprise. *Humanities and Social Science Research* Vol. 2 No 2, 17-27.
- Hau, Y., Kim, B., Lee, H. & Kim, Y. 2013. The effects of individual motivations and social capital on employees' tacit and explicit knowledge sharing intentions. *International Journal of Information Management* Vol 33, 356-366.
- Houghton, K., Jubb, C. & Kend, M. 2010. Materiality in the context of audit: the real expectations gap. *Managerial Accounting Journal* Vol. 26 No 6, 482-500.
- Jalonen, H. 2015. Tiedolla johtamisen näyttämö ja kulissit. Teoksessa P. Virtanen, J. Stenvall & P. Rannisto (toim.) *Tiedolla johtaminen hallinnossa. Teoriaa ja käytäntöjä*. Tampere: Tampere University Press, 40-68.

- Javorcik, B. & Narciso, G. 2007. Differentiated products and evasion of import tariffs. *Journal of International Economics* Vol. 76 No 2, 208-222.
- Keen, J. & Packwood, T. 1995. Qualitative Research: Case study evaluation. *BMJ* Vol. 311, 444-446.
- Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.
- Kosonen, M. 2019. Tiedolla johtamisen käsikirja. Xamk Kehittää 81.
- Laihonen, H., Hannula, M., Helander, N., Ilvonen, I., Jussila, J., Kukko, M., Kärkkäinen, H., Lönnqvist, A., Myllärniemi, J., Pekkola, S., Virtanen, P., Vuori, V. & Yliniemi, T. 2013. Tietojohtaminen. Tampere: Tampereen teknillinen yliopisto.
- Meyer, C. 2001. A Case in Case Study Methodology. *Field Methods* Vol. 13, 329-352.
- Mills, L. 1996. Corporate tax compliance and financial reporting. *National Tax Journal* Vol. 49 No 3, 421-435.
- Mitä maahantuonti maksaa? Tulli. Viitattu 27.10.2021 <https://tulli.fi/yritysasiakkaat/aloittelevat-yritykset/tuonti>
- Mitä tuonti maksaa? Tulli. Viitattu 9.9.2021 <https://tulli.fi/yritysasiakkaat/tuonti/mita-tuonti-maksaa>
- Nonaka, I. & von Krogh, G. 2009. Tacit Knowledge and Knowledge Conversion: Controversy and Advancement in Organizational Knowledge Creation Theory. *Organization Science* Vol. 20, 635-652.
- Osadchy, E., Akhmetshin, E., Amirova, E., Bochkareva, T., Gazizyanova, Y. & Yumashev, A. 2018. Financial Statements of a Company as an Information Base for Decision-Making in a Transforming Economy. *European Research Studies Journal* Vol. 21 No 2, 339-350.
- Patentti- ja rekisterihallitus. 2020. Laaduntarkastuksen vuosiraportti 2019. PRH/976/1005/2020.
- Prusak, L. 2001. Where did knowledge management come from? *IBM Systems Journal* Vol. 40 No 4, 1002-1007.
- Rahmanyati, N., Sutrisno, T. & Prihatiningtias, Y. 2020. Effect of tax penalties, tax audit, and taxpayers awareness on corporate taxpayers' compliance moderated by compliance intentions. *International Journal of Research in Business and Social Science* Vol. 9 No 2, 118-124.
- Rowley, J. 2007. The wisdom hierarchy: representations of the DIKW hierarchy. *Journal of Information Science* Vol. 33, 163-180.
- Simunic, D. 1980. The pricing of Audit Services: Theory and Evidence. *Journal of Accounting Research* Vol. 18 No 1, 161-190.

The Role of Customs. European Commission. Viitattu 27.10.2021 https://ec.europa.eu/taxation_customs/role-customs-0_en

Tietoa Tullista. Tulli. Viitattu 11.11.2020 <https://tulli.fi/tietoa-tullista>

Tilintarkastusvalvonta. Patentti- ja rekisterihallitus. Viitattu 25.9.2021 <https://prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta.html>

Tulli turvaa verokertymää, torjuu harmaata taloutta sekä paljastaa ja tutkii talousrikoksia. Viitattu 8.9.2021 <https://www.vero.fi/harmaa-talous-rikollisuus/torjunta/torjuntatilastot/rikostorjunta/>

Tullilainsäädäntö. Tulli. Viitattu 11.11.2020 <https://tulli.fi/tietoa-tullista/tullin-toiminta/tullilainsaadanto>

Tullilaki 29.4.2016/304.

Tullin organisaatio 1.5.2019. Tulli. Viitattu 11.11.2019 <https://tulli.fi/documents/2912305/2980855/Tullin+organisaatiokaavio/8f54cd36-5eb8-4bf3-8b96-f7d6cb0f8a08>

Young, J. 2006. Making up users. Accounting, Organizations and Society Vol. 36, 579-600.

Vilka, H. 2007. Tutki ja mittaa: Määrällisen tutkimuksen perusteet. Tampere: Tammi.

Who we are. IFRS Foundation. Viitattu 18.9.2021 <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/>