

Asia: VN/30542/2025

Luonnos hallituksen esitykseksi laeiksi kirjanpitolain ja tilintarkastuslain 3 luvun muuttamisesta

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

Patentti- ja rekisterihallituksen lausunto luonnoksesta (27.10.2025) hallituksen esitykseksi kirjanpitolain ja tilintarkastuslain 3 luvun muuttamiseksi

Yleistä

Patentti- ja rekisterihallitus (PRH) toteaa, että lausunnon antaminen hallituksen esitysluonnoksessa käsitellyistä sisältöseikoista on mahdollista vain rajoituksin, koska monet EU-sääntelyyn perustuvat seikat tarkentuvat myöhemmin. Hallituksen esitysluonnos sisältää useita ehdotuksia, jotka perustuisivat yksinomaan kansalliseen sääntelyyn. PRH katsoo seuraavin tässä lausunnossa esitettävillä perusteluilla, että joitakin asioita on lisättävä ja joitakin ehdotuksia on tarkennettava tai poistettava eduskuntaan menevästä hallituksen esityksestä.

PRH:n tehtävät

PRH:n tehtävänä on kestävyysraportointitarkastajien ja kestävyystarkastusyhteisöjen hyväksyminen, rekisteröiminen ja valvonta. PRH myös rekisteröi kaupparekisteriin kestävyysraportteja ja niiden varmennuskertomuksia. PRH antaa määräyksen (KRL 1.3 §) rekisteröitäväksi ilmoittamiseen liittyvistä teknisistä seikoista. PRH vahvistaa tekniset tunnistet (taksonomian) kestävyysraporttien varmennuskertomusten merkitsemisestä rakenteiseen muotoon. PRH kiinnittää tässä lausunnossaan erityisesti huomiota säännösluonnoksiin, jotka koskevat kestävyysseikkojen varmentamista.

PRH kannattaa hallituksen esitysluonnokseen sisältyvää ehdotusta siitä, että niin sanottu vapaaehtoinen kestävyysseikkojen esittäminen toimintakertomuksessa luonnoksen mukaisesti erotetaan selvästi kirjanpitolain 7 luvun mukaisesta kestävyysraportoinnista. PRH pitää tärkeänä ja kannatettavana hallituksen esitysluonnokseen sisältyvää ehdotusta (kappale 5.2.2) siitä, että kestävyysraportti otsikkoa / nimikettä saa käyttää vain kirjanpitolain 7 luvun mukaiset vaatimukset täyttävä ra-portti. Kestävyystietojen informaation tarve sidosryhmillä on suuri, mikä voi johtaa jopa yritysten tarkoitushakuiseen ja harhaanjohtavaan raportointiin kestävyysseikoista, ellei tietojen esittämistä ja terminologiaa säännellä tiukasti.

PRH kiinnittää huomiota siihen, että jo tälläkin hetkellä, ilman nimenomaista sallivaa säännöstä laissa yritykset voivat vapaaehtoisesti ja vapaamuotoisesti raportoida kestävyysseikoista laatimatta kestävyysraporttia ja pyytää tilintarkastajalta tai muulta taholta varmentamista / varmennuspalvelua seikkoihin, joita yritys pitää varmentamisen arvoisina. Laissa on tarkoituksenmukaista säännellä vain osaa tällaisesta yrityksen raportoinnista tai raportoinnin varmentamisesta. Sopimusvapauden vallitessa melkein mitä tahansa tietoa voidaan varmentaa, jos varmennettava seikka ja varmentamisen kriteerit voidaan määritellä.

Tarkennettavaa – kestävyysseikka (ehdotettu KPL 3:1a.6)

Hallituksen esitysluonnoksessa ei selvästi määritellä sitä, mikä on kestävyysseikka (vs. muu seikka) toimintakertomuksessa. Käytännössä kestävyysseikka voi perustua muuhunkin standardiin tai viite-kehukseen kuin EU:n komission vahvistamiin ESRS-standardeihin. Tämä on omiaan aiheuttamaan epätietoisuutta lukijoissa. Kestävyysseikan epäselvä määrittely voi johtaa viherpesuun. Säännösehdotuksessa tulisi puhua kestävyysseikasta eikä kestävyysseikkaa koskevasta tiedosta. Yritys voi esittää toimintakertomuksessaan tai jossain muussa asiakirjassa vain yhden kestävyysseikan. Myös yhden seikan voisi varmentaa. PRH pitää perusteltuna, että lain tasolla määritellään, että kestävyysseikka on KPL 7 luvussa tarkoitettu seikka, joka yksilöidään tarkemmin EU:n komission delegoidulla asetuksella vahvistetuissa ESRS-standardeissa. Muu seikka (tieto), joka liittyy E (environment), S (social) tai G (governance) aiheeseen ei olisi kestävyysseikka, vaan muu seikka, jota ei säännellä laissa. Jo nykyisin toimintakertomuksissa esitetään esimerkiksi yrityksen toiminnan ympäristövaikutuksia koskevia tietoja, jotka eivät ole kestävyysseikkoja KPL 7 luvun mukaisella tavalla.

Ehdotetussa KPL 3:1a.6:ssa ilmaisu ”selkeästi ilmoitettava” olisi ilmaistava muodossa ”ilmoitettava selvästi”. On myös määriteltävä, miten toimintakertomuksessa kestävyysseikka erotettaisiin muista toimintakertomuksessa esitettävistä seikoista.

Vapaaehtoisesti kestävyysseikkoja raportoivat yritykset eivät välttämättä laadi toimintakertomusta. Ehdotuksen perusteella jää epäselväksi, voisiko vapaaehtoisesti esitettävä kestävyysseikka olla

jossain muussa asiakirjassa kuin toimintakertomuksessa. On selvennettävä, voiko yritys esittää kyseisiä (varmennettavia) seikkoja muualla kuin toimintakertomuksessa.

Tarkennettavaa - kestävyysseikan varmentaminen (ehdotettu KPL 3:1a.6)

Hallituksen esitysluonnoksessa ei määritellä, miten yrityksen vapaaehtoisesti esittämän kestävyysseikan varmennus tulee tehdä. Jää epäselväksi, mikä yrityksen toimitusvalitsee varmentajan ja millaisesta toimeksiannosta on kyse. Luonnoksen perustella tehtävä voitaisiin katsoa TTL 1:1.7:ssä tarkoitetuksi kestävyysraportointitarkastajan lakisääteiseksi tehtäväksi.

Hallituksen esitysluonnoksessa ei määritellä yksiselitteisesti, kuka voi varmentaa kestävyysseikan. Luonnoksen pykäläehdotuksessa (TTL 3:5d) todetaan, että lausunnon voi antaa ”kestävyysraportointitarkastaja”, kun taas perusteluissa (s. 11-12) todetaan, että ”...säännösehdotus tilintarkastuslaissa ei myöskään estä muun tahon – esimerkiksi kotimaisen tai kansainvälisen luokituslaitoksen taikka KRT-auktorisoiimattoman HT- tai KHT-tilintarkastajan – toimimista varmentajana, jos yritys pitää sitä tarkoituksenmukaisena.” PRH katsoo, että laissa tarkoitettu varmennustehtävä tulee sallia vain tilintarkastuslaissa (1141/2015, TTL) tarkoitetulle KRT-tilintarkastajalle tai kestävyystarkastusyhteisölle. Jos varmennuksia tekevät myös muut kuin KRT-tilintarkastajat tai kestävyystarkastusyhteisöt (perustelut s. 11-12), jää epäselväksi, mitä varmennusstandardeja tai -normeja he noudattavat tai ovat velvollisia noudattamaan. Muiden kuin KRT-tilintarkastajien ja kestävyystarkastusyhteisöjen toiminta jää valvonnan ulkopuolelle. Laissa sääntelemätöntä, sopimukseen perustuvaa varmennusta voi jo nykyisiin tarjota kuka tahansa millä tahansa kriteereillä tai niitä ilman.

PRH katsoo, että laissa tarkoitetun kestävyysseikan varmentaja on selvyuden vuoksi valittava samalla tavalla (esimerkiksi yhtiökokouksessa) kuin kestävyysraportin varmentaja valitaan. Tällaisen varmentajan olisi noudatettava tilintarkastuslain kestävyysraportoinnin varmentajaa koskevia säännöksiä, kuten hyvää varmennustapaa (TTL 4:3). Jos kuka tahansa voisi varmentaa kestävyysseikan, jää epäselväksi, mitä arvoa tällaisella varmentamisella olisi.

Tarkennettavaa – vapaaehtoinen kestävyysraportointiyritys (ehdotettu KPL 7:1.7)

Ehdotuksen mukaan yritys voisi vapaaehtoisesti hallituksen tai vastaavan toimitusvalituksen julkistamalla päätöksellä sitoutua kestävyysraportointiin ja saattamaan kestävyysraporttinsa varmennettavaksi tilintarkastuslain mukaisesti sekä noudattamaan kestävyysraportointiyritystä koskevia säännöksiä. Tällaista yritystä pidettäisiin kestävyysraportointiyrityksenä ja siihen sovelletaan muun muassa vastuusta koskevia säännöksiä.

Jos ehdotuksen mukainen säännös tulee lakiin, on PRH:n mielestä tarkennettava, että sitoutuminen ”julkistamalla” kestävyysraportointiyritykseksi tulee kirjata yrityksen yhteisösääntöihin, jolloin sitä koskeva tieto ilmenee myös kaupparekisteriin merkittävistä tiedoista.

Kestävyysraportointiyritykseksi sitoutuminen kuuluisi osakeyhtiössä pikemminkin yhtiökokouksen kuin hallituksen päätettäväksi, koska kestävyysraportointiyrityksenä toimiminen merkitsee merkittäviä lisävelvoitteita yhtiön toimintaan. Kestävyysraportoinnin varmentaja pitää osakeyhtiössä valita yhtiökokouksessa.

Tarkennettavaa sääntelyä – varmennuskertomus ja varmennuslausunto (KPL 3:1a.6, TTL 3:5a.4)

PRH toteaa, että kestävyysraportointitarkastajan on annettava nykyisen lain mukaan kestävyysraportin varmennuskertomukseen sisältyvä lausunto TTL 3 luvun 5a:n sisältöisenä. Kestävyysraportin varmennuskertomuksen antamisesta ei ole olemassa velvoittavia raportointistandardeja.

PRH pitää tarpeettomana ehdotusta, jonka mukaan laissa säädettäisiin, mitä kestävyysraportointitarkastajan tulee ”ottaa huomioon”, (TTL 3:5a.4). Kestävyysraportointitarkastaja on muutenkin velvollinen toimimaan lain ja hyvän kestävyysraportointitavan mukaan. Lisäksi velvoite on vaikeasti tulkittavissa, koska se ei ole kielto eikä käsky. Lainsäädäntö Suomessa ei muutenkaan sisällä säännöksiä siitä, mitä jossain toiminnassa pitää ”ottaa huomioon”. On epäselvää, miten ”ottaa huomioon” näkökohta vaikuttaa varmentajan raportointiin, esimerkiksi onko huomioon otetuista seikoista raportoitava. Kestävyysraportointitarkastajien valvonnassa säännöksen noudattamista ei voitane konkreettisesti todentaa. PRH pitää perusteltuna, että kyseinen kohta poistetaan lakiehdotuksesta.

Ehdotettu TTL 3:5a.4 liittyy ehdotettuun KPL 7:11.2-3:iin, jota koskevasta säännösehdoituksesta puuttuu maininta siitä, että kyse on kielletystä tietojen pyytamisestä nimenomaan kestävyysraportointia varten. Jos yritys pyytää kyseisiä tietoja alihankintayritykseltään muuta tarkoitusta varten, esimerkiksi rahoitusneuvotteluja varten, kyse ei ole lainkohdassa tarkoitettusta kielletystä menettelystä. Lainkohtiin (KPL 7:11.2-3) on lisättävä viittaus tietojen pyytamisestä ”kestävyysraportointia varten”.

Tarkennettavaa sääntelyä – yrityksen ”asiakirjan” sisältämän tiedon varmentaminen (TTL 3:5d)

Ehdotuksen TTL 3:5d:n mukaan kestävyysraportointitarkastaja voisi antaa myös muulle yritykselle kuin kestävyysraportointiyritykselle lausunnon KPL 7:2.10:ssa tarkoitettusta kestävyysseikasta, jota koskeva tieto sisältyy yrityksen laatimaan asiakirjaan. Lukijalle ja soveltajalle jää epäselväksi, mihin ”asiakirja” viittaa. Asiakirja voisi olla toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen ulkopuolinen, mikä tahansa asiakirja. Yritykset laativat tällaisia asiakirjoja jo nykyisin ilman lainsäädännöksiä. Asiakirjojen

tietoja voidaan varmentaa sopimusperusteisilla varmennustoimeksiannoilla. PRH katsoo, ettei TTL 3:5d:n säätäminen ole ollenkaan tarpeen. Säännös on perusteltua poistaa lakiehdotuksesta, koska yritys voi muutenkin pyytää vapaaehtoisia varmennuksia haluamistaan seikoista tilintarkastajalta tai muulta varmentajalta sopimusvapauden nojalla. Sallivan säännöksen ottaminen lakiin ei ole tarpeen. Jos säännös jää lakiin, sitä on tarkennettava.

Erona TTL 3:5d:tä koskevan ehdotuksen ja KPL 1:1a.6:ta koskevan ehdotuksen välillä olisi se, että TTL 3:5d ei viittaa yrityksen toimintakertomuksessa annettavaan kestävyystietoon, kuten ehdotus KPL 1:1a.6:ksi, vaan muussa ”asiakirjassa” annettavaan tietoon (kestävyysseikkaan). Jos ehdotus jää hallituksen esitykseen, lopullisessa lakiehdotuksessa KPL 3:1a.6:ssa viittaus tilintarkastuslakiin on tarkennettava (nyt ehdotuksessa viittaus TTL 3:5c:ään). Ehdotuksen lukija jää epävarmaksi siitä, pitääkö ehdotuksen KPL 3:1a:ssa tarkoitettun kestävyysseikan (ei kestävyysraportin) varmennuksesta annetun lausunnon sisältyä varmentajan antamaan varmennuskertomukseen, vai onko kyse irrallisesta lausunnosta.

PRH pitää sinänsä kannatettavana ehdotusta siitä, että laissa erotetaan selvästi varmennuslausunnon antaminen varmennuskertomuksen antamisesta. Hallituksen esitysluonnoksen perusteella on pääteltävissä, että yritys ei voi eikä sen tarvitse ilmoittaa muuhun ”asiakirjaan” liittyvää varmennus-lausuntoa rekisteröitäväksi kaupparekisteriin tilinpäätösilmoituksessaan (KPL 3:9), päinvastoin kuin yrityksen toimintakertomukseen liittyvä varmennuslausunto (KPL 3:1a.6). PRH pitää ehdotuksen 3:5d:n mukaisen lausunnon rekisteröimistä tarpeettomana. Hallituksen esityksen perusteluihin on syytä lisätä selventävä maininta siitä, ettei ehdotuksen TTL 3:5d:n mukaista lausuntoa rekisteröidä kaupparekisteriin, ellei yritys ole sitoutunut kestävyysraportin laatimiseen ehdotuksen KPL 3:1a.6:ssa tarkoitettulla tavalla. Jos TTL 3:5d:ssä tarkoitettu lausunto (vs. varmennuskertomus) rekisteröitäisiin kaupparekisteriin, se pitäisi mainita laissa yhtenä kaupparekisteriin ilmoitettavana asia-kirjana. PRH:n tulisi luoda tekniset valmiudet lausunnon rekisteröintiä varten, mikä olisi turhaa hallinnon paisuttamista.

Jos luonnoksessa ehdotettu TTL 3:5d jää hallituksen esitykseen, PRH pitää perusteltuna, että tilintarkastuslain perusteluissa määritellään, että kyseisessä lainkohdassa tarkoitettu varmennuslausunto on annettava IAASB:n varmennuslausuntoja koskevien standardien mukaan. Perusteluissa on selvyiden vuoksi kerrottava, että varmennuslausunto ei ole kestävyysraportin varmennuskertomus. Lausunnon yksityiskohdista (päiväys ja allekirjoitus) ei ole tarpeen säätää laissa, koska ne määräytyvät raportointistandardin mukaan. Koska kyse on yrityksen vapaaehtoisesta kestävyysseikkojen raportoinnista ja vapaaehtoisesta varmentamisesta, PRH pitää tarpeettomana säätää laissa, että lausunto on annettava ”rajoitetun varmuuden antavana”.

Sopimusperusteiset toimeksiannot ja korvausvastuu

Hallituksen esitysluonnoksen TTL 3:5d.3:ssa säädettäisiin ehdotuksen mukaan vapaaehtoisista varmennuksista, joita tilintarkastajat ja muut tahot voivat tehdä jo nykyisin. Kyse on sopimusperusteisista toimeksiannoista. Tällaiset varmennukset eivät liity tilinpäätösraportointiin.

Sopimusperusteissa toimeksiannoissa sovelletaan eri vastuuperusteita kuin lakisääteisissä tehtävissä. Tästä näkökulmasta ehdotetun TTL 3:5d.3 :n viittaus korvausvastuuseen ("vahingonkorvaukseen") ei ole perusteltu. Kun laissa viitataan lakiin perustuviin tilintarkastajan tehtäviin ja tuottamuvastuuseen, on perustellumpaa viitata "korvausvastuuseen" sen sijaan, että viitataan "vahingonkorvaukseen". Vahingonkorvaus voi olla yksi korvausvastuun lopputulos. PRH pitää parempana, että säännös poistettaisiin ehdotuksesta tarpeettomana. Korvausvastuu sopimusperusteisissa toimeksiannoissa on eri sisältöistä kuin lakiin perustuvissa tehtävissä. Sopimusperusteiset toimeksiannot eivät vaadi sääntelyä tilintarkastuslaissa.

Tarkennettavaa – ETA:n ulkopuoliset kestävyysraportoinnin varmentajat (TTL:n muutosten voimaantulosäännökset)

Hallituksen esitysluonnoksen perusteluissa ei juurikaan perustella ehdotusta siitä, että ETA:n ulkopuoliset varmentajat voisivat antaa varmennuslausuntoja. PRH toteaa, että asia ulkomaisten (ETA:n alueelta) varmennuspalvelujen tarjoajista on käsitelty nykyisen lain hallituksen esityksen (HE 20/2023, kohta 5.2) perusteluissa, joissa on todettu, ettei toistaiseksi ole tarpeen säätää ulkomaisten ETA-alueelta tulevien varmennuslaitosten palvelun sallimisesta. Jos lainsäätäjä ei ole nähnyt tarpeelliseksi sallia edes ETA-alueelta tulevien palveluntarjoajien sallimista Suomessa, ei voi olla perusteltua sallia sitä ETA-alueen ulkopuolelta tuleville. Olosuhteet ja tarpeet eivät ole muuttuneet tältä osin. ETA:n ulkopuolisten varmennuspalvelujen tarjoajien hyväksymistä, rekisteröimistä ja valvontaa ei nykyisin voida järjestää. Säännös voi olla perusteltu vain, jos se perustuu lopulliseen, velvoittavaan EU-säätelyyn.

PRH:n lainsäädäntömuutosehdotus kestävyysraportin ilmoitusvelvollisuuden valvontaan (kirjanpitolaki 7 luku 25 § 4 mom. ja kaupparekisterilaki 25 § 3–4 mom.)

PRH ehdottaa, että tässä yhteydessä muutetaan voimassa olevaa KPL 7:25.4:ää ja KRL 25 §:n 3–4 momentteja. Perusteena muutosehdotukselle on selventää tilinpäätösilmoituksen puutteen tai laiminlyönnin seuraamusmenettelyä. PRH ehdottaa tarkoituksenmukaisuuden vuoksi seuraavia muutoksia KPL:iin ja kaupparekisterilakiin (564/2023, KRL).

Kirjanpitolaki 7 luku 25 § 4 momentti - tulisi muutettuna kuulua:

Edellä tässä pykälässä tarkoitetut asiakirjat on toimitettava Patentti- ja rekisterihallitukselle kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä, jollei muussa laissa säädetä toisin. Seuraamuksista toimittamisen laiminlyönnille säädetään kaupparekisterilain 24 ja 25 §:ssä.

Kaupparekisterilaki 25 § 3 momentti - tulisi muutettuna kulua:

Julkisen osakeyhtiön ja eurooppayhtiön myöhästymismaksu on 2 momentissa säädettyyn verrattuna kaksinkertainen.

Poistettava nykyisestä laista: Jos myöhästyminen koskee kirjanpitolain 7 luvussa tarkoitettua toimintakertomukseen sisältyvää kestävyysraporttia, myöhästymismaksu on 2 momentissa säädettyyn verrattuna kolminkertainen.

Kaupparekisterilaki 25 § 4 momentti - tulisi muutettuna kuulua:

Jos osakeyhtiö, osuuskunta, eurooppayhtiö tai eurooppaosuuskunta ei ole ilmoittanut tilinpäätöstä rekisteröitäväksi kahdeksan kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä kahdelta tai useammalta peräkkäiseltä tilikaudelta, 2 ja 3 momentissa tarkoitettu myöhästymismaksu määrätään kaksinkertaisena.

Poistettava sanat: "...tai kestävyysraporttia..."

PRH perustelee muutosehdotuksia seuraavasti.

KRL:ssä säädetään hallinnollisista seuraamusmaksuista, joiden tavoitteena on tehostaa kaupparekisteriin merkittyjen yritysten ilmoitusvelvollisuuden täyttämistä. Näitä maksuja ovat kaupparekisteri-ilmoituksen laiminlyöntimaksu (KRL 24 §) ja tilinpäätöksen myöhästymismaksu (KRL 25 §).

Tilinpäätöksen myöhästymismaksun tarkoituksena on tehostaa tilinpäätösilmoitusvelvollisuuden täyttämistä, minkä vuoksi osakeyhtiölle, osuuskunnalle, eurooppayhtiölle tai eurooppaosuuskunnalle (jäljempänä myös yritys tai ilmoitusvelvollinen) määrätään myöhästymismaksu, jos tilinpäätöstä ja toimintakertomusta tilintarkastusta koskevina tietoinen ei ilmoiteta rekisteröitäväksi kaupparekisteriin kahdeksan kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Maksun suuruus riippuu myöhästymisen kestosta. Hallituksen esityksen (HE244/2022 vp, s. 137) mukaan lähtökohtaisesti ilmoitus-velvollisen olisi katsottava ilmoittaneen tilinpäätöksen rekisteröitäväksi silloin, kun kaikki tiedot on ilmoitettu rekisteröitäväksi. Edellä mainittuun perustuen kaupparekisterilain 25 §:n tarkoituksena on valvoa tilinpäätösasiakirjojen saapumista laissa säädettyssä määräajassa. Tilinpäätösasiakirjat ilmoitetaan rekisteröitäväksi yhtenä kokonaisuutena

(tilinpäätösilmoituksena) eikä lain tarkoitus ole se, että yksittäisiä tilinpäätökseen kuuluvia asiakirjoja ilmoitetaan erikseen (ks. myös KPL 3:1.4).

Jos rekisteröity tilinpäätösilmoitus on puutteellinen, KRL 24 §:n 1 momentin 4 kohdan nojalla PRH voi laiminlyöntimaksun uhalla kehottaa ilmoitusvelvollista täydentämään puutteellisena rekisteröitäväksi ilmoitettua tilinpäätöstä ja toimintakertomusta tilintarkastusta koskevine tietoineen. Hallituksen esityksen (HE 244/2022 vp, s. 135) mukaan tilinpäätöstä (tarkoittaa tilinpäätösilmoitusta) pidettäisiin puutteellisena, jos siitä puuttuisivat toimintakertomus, rahoituslaskelma tai tilintarkastuskertomus kirjanpitolain edellyttäessä niiden sisällyttämistä rekisteröitävään tilinpäätökseen.

Voimassa olevan lainsäädännön mukaan PRH:n tulee kuitenkin määrätä ilmoitusvelvolliselle tilinpäätöksen myöhästymismaksu kolminkertaisena, jos myöhästyminen koskee kirjanpitolain 7 luvussa tarkoitettua toimintakertomukseen sisältyvää kestävyysraporttia (kaupparekisterilaki 25 § 3 mom.). Kaupparekisterilain 25 §:n 4 momentin nojalla, jos osakeyhtiö, osuuskunta, eurooppayhtiö tai eurooppaosuuskunta ei ole ilmoittanut tilinpäätöstä tai kestävyysraporttia rekisteröitäväksi kahdeksan kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä kahdelta tai useammalta peräkkäiseltä tilikaudelta, 2 ja 3 momentissa tarkoitettu myöhästymismaksu määrätään kaksinkertaisena. Kaupparekisterilain 24 §:n 1 momentin 4 kohdan perusteella PRH:lla on mahdollisuus kehottaa yritystä täydentämään rekisteröitäväksi ilmoitettuja tilinpäätösasiakirjoja, mikäli rekisteröidyllä tilinpäätösilmoituksella on puutteita. Puutteita voivat olla esimerkiksi toimintakertomuksen tai tilintarkastuskertomuksen puuttuminen rekisteröidyltä tilinpäätösilmoitukselta sellaisen yrityksen osalta, joka on lain nojalla velvollinen sisällyttämään toimintakertomuksen ja/tai tilintarkastuskertomuksen tilinpäätökseen. Täten PRH katsoo, että KRL 25 §:n 3 ja 4 momentissa säädetyt seikat ovat osin ristiriidassa aiemmin mainitun KRL 24.1,4:n kanssa, koska myöhästymismaksun määräämisen pitäisi soveltua ainoastaan tilanteisiin, joissa tilinpäätösilmoitus on kokonaan myöhässä, kun taas laiminlyöntimaksu-uhkainen kehottaminen ja mahdollinen laiminlyöntimaksun määrääminen soveltuu tilanteisiin, joissa tilinpäätösilmoitus on mahdollisesti tehty määrääjassa, mutta se on sisällöltään osittain puutteellinen.

Myöhästymismaksun määrääminen myöhässä saapuneesta kestävyysraportista käytännössä tarkoittaa sitä, että PRH:n tulee valvoa, onko tilinpäätösasiakirjoihin kuuluva yksittäinen asiakirja saapunut myöhässä ja kuinka myöhässä se on ilmoitettu. PRH katsoo, että tilinpäätöksen myöhästymismaksun määräämisen pitäisi perustua siihen, onko tilinpäätösilmoitus kokonaan myöhässä eikä siten, että tämän lisäksi valvotaan yksittäisen tilinpäätösilmoituksen kuuluvan asiakirjan myöhästymistä.

Lisäksi, ellei säännöksiä muuteta PRH:n ehdottamalla tavalla, PRH katsoo säädetyn valvontatoimenpiteen olevan käytännössä vaikea toteuttaa, koska myöhästymismaksun määrääminen myöhässä ilmoitetusta kestävyysraportista KRL 25 §:n 3 ja 4 momentin mukaisesti edellyttäisi suhteettoman paljon virkatyötä. Edellä esitettyyn kaupparekisterilain 24 §:n 1 momentin 4 kohtaan viitaten, PRH katsoo, että kestävyysraportin puuttuessa rekisteröidystä tilinpäätöksestä, PRH voisi kehottaa yritystä ilmoittamaan kestävyysraportin laiminlyöntimaksun uhalla.

PRH esittää, että kirjanpitolain 7 luvun 25 §:n 4 momenttia muutettaisiin siten, että seuraamuksista toimittamisen laiminlyönnille säädetään kaupparekisterilain 24 ja 25 §:ssä. Mikäli kestävyysraportointiyrityksen tilinpäätös on rekisteröity puutteellisenä, esimerkiksi toimintakertomukseen sisältyvä kestävyysraportti puuttuu, voimassa olevan KRL 24 §:n nojalla PRH voi kehottaa yritystä ilmoittamaan kestävyysraportin laiminlyöntimaksun uhalla.

Samalla PRH esittää edellä esitetyllä tavalla, että kaupparekisterilain 25 §:n 3 ja 4 momentista otettaisiin pois kestävyysraportin myöhästymistä koskevat kohdat ja KRL 25 §:ää sovellettaisiin yhden-mukaisesti sellaisenaan niihin kestävyysraportointiyrityksiin, joiden yritysmuotonsa perusteella voidaan soveltaa KRL 25 §:ää. Täten myöhästymismaksu määrättäisiin kestävyysraportointiyritykselle samanlaisessa tilanteessa kuin esimerkiksi tavalliselle osakeyhtiölle eli silloin, jos yritys ilmoittaa tilinpäätösasiakirjat myöhässä tai ei ilmoita tilinpäätösasiakirjoja vuoden kuluessa tilikauden päättymisestä.

Kestävyysraportoinnin raja-arvojen muuttaminen ja ESAP-asetus

Voimassa olevan kirjanpitolain 7 luvun 24 a § pykälässä mainitaan, että ESAP-asetuksen vaatimukset koskevat kestävyysraportointiyritystä. Muutosdirektiivissä (Omnibus 1) kestävyysraportointiyrityksen raja-arvojen on odotettavissa muuttuvan. PRH mielestä hallituksen esityksessä olisi selvennettävä, miten muuttuvat kestävyysraportointiyrityksen raja-arvot tulevat vaikuttamaan ESAP-asetuksen (Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi EU 2023/2864 tiettyjen direktiivien muuttamisesta eurooppalaisen keskitetyn yhteyspisteenperustamisen ja toiminnan osalta) vaatimusten soveltamiseen EUVL 2012.2023 s. 1).

Muita seikkoja ja yksityiskohtia

Hallituksen esitysluonnoksen sivulla 11 on väärä pykäläviittaus ehdotettavaan 3 luvun 5 c §:ään. Viittaus pitäisi olla 3 luvun 5 d §:ään.

Hallituksen esitysluonnoksen sivulla 11 kappaleessa, joka alkaa ”Uusi 6 momentti on kansallinen säännös...” on virheellinen termi ”kestävyysraportointikertomus”. Termin on oltava ”kestävyysraportti”.

Perusteluissa käytetään KPL 3:1a.6:n perusteluissa termiä ”validointi”. PRH huomauttaa, että varmentaminen ja validointi ovat määritelmällisesti eri asioita.

Ehdotuksen KPL 7:1.7:ssä säädettäisiin, että kestävyysraportointiyritykseksi julistautuvaan yritykseen ”...sovelletaan, mitä 27 §:ssä säädetään vastuusta”. Lainkohdassa pitäisi vastuun asemesta puhua tehtävistä.

”Vastuu” sanaa käytetään tarkoittaen tehtävää myös ehdotuksen KPL 7:27:ssä. Vastuu termin asemesta olisi parempi käyttää tehtäviin viittavia termejä.

Ehdotuksen KPL 7:27.1:ssä viittaus ESEF-asetukseen jää lukijalle epäselväksi. Kohdassa tarkoitettaneen ESEF-asetukseen liittyviä teknisiä vaatimuksia tietojen merkitsemisestä (ESEF-taksonomiaa). PRH huomauttaa, että ilmaisu voi olla epäselvä, koska ESEF-taksonomia (merkintäjärjestelmä) ei liity mitenkään kestävyysraportoinnissa noudatettavaan taksonomiaan (merkintäjärjestelmään).

Ehdotuksen KPL 11.2:ssa käytetään ilmaisua ”viimeksi päättyneellä tilikaudella”. Selvyyden vuoksi perusteluissa on todettava, että soveltamista varten tiedossa oleva paras tieto keskimääräisestä työntekijöiden lukumäärästä riittää (velvoittaa), eikä tunnusluvun soveltaminen edellytä, että kyseinen luku olisi saatavissa viimeksi päättyneen tilikauden vahvistetusta tilinpäätöksestä. PRH kiinnittää huomiota mahdolliseen tarpeeseen täsmentää, tarkoitetaanko keskimääräisellä työntekijä-määrää kokoaikaisiksi muutettuna. Keskimääräisen työntekijämäärän määrittely aiheuttaa tulkinta-kysymyksiä joillakin toimialoilla.

Ehdotuksessa TTL 3:5a.4 momentiksi käytetään ilmaisua ”...kestävyysraportointi on oleellisesti virheellinen”. PRH pitää yhdenmukaisuuden vuoksi parempana tilintarkastusalan standardeissa käytettyä ilmaisua kestävyysraportoinnissa on ”olennainen virhe”. Sama terminologinen asia on ehdotetussa TTL 3:5d.1:ssä.

Ehdotuksen sivulla 15 jaksossa 8.2 tilintarkastuslain muutosten perusteluissa (TTL 3:5c) todetaan, että ”...kestävyysraportointitarkastaja voi antaa kestävyysseikkoja koskevien tietojen todenperäisyydestä varmentavan lausunnon...” Kyseisessä kohdassa ei pitäisi viitata todenperäisyyteen, sillä varmennuksessa on kyse raportointistandardien noudattamisen varmentamisesta. Kohtaa on korjattava vastaavasti.

21.11.2025

Patentti- ja rekisterihallitus

Horsmanheimo Pasi
Patentti- ja rekisterihallitus