

LUONNOS 22.8.2018

**Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tilintarkastuslain 2 luvun 2 §:n muuttamisesta**

**ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ**

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi tilintarkastuslakia siten, että lakisääteistä tilintarkastusvelvollisuutta määrittäviä rajoja nostettaisiin niin, että kirjanpitolaisten mikroyritysmääritelmän täyttävät osakeyhtiöt, kommandiittiyhtiöt ja avoimet yhtiöt rajattaisiin tilintarkastusvelvollisuuden ulkopuolelle. Esityksellä ei muutettaisi tilintarkastusvelvollisuuden rajoja muille yhteisöille kuten yhdistyksille ja osuuskunnille, vaan ne pysyisivät ennallaan voimassa olevan lain mukaisesti. Tilintarkastusvelvollisuutta määrittäviä rajoja ehdotetaan siten eriytettäväksi yhteisömuodon mukaan.

Esityksessä ehdotetaan myös tarkennettavan, että kirjanpitolaissa tarkoitetuilla yleisen edun kannalta merkittävillä yhteisöillä on aina tilintarkastusvelvollisuus.

Ehdotettu laki on tarkoitettu tulemaan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2020.

## SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ.....	1
SISÄLLYS.....	2
YLEISPERUSTELUT.....	3
1 NYKYTILA.....	3
1.1 Lainsäädäntö ja käytäntö.....	3
1.2 Kansainvälinen kehitys sekä ulkomaiden ja Euroopan unionin lainsäädäntö.....	6
1.3 Nykytilan arviointi.....	8
2 ESITYKSEN TAVOITTEET JA KESKEISET EHDOTUKSET.....	10
2.1 Tavoitteet.....	10
2.2 Toteuttamisvaihtoehdot.....	11
2.3 Keskeiset ehdotukset.....	12
3 ESITYKSEN VAIKUTUKSET.....	14
3.1 Taloudelliset vaikutukset.....	14
3.2 Vaikutukset viranomaisten toimintaan.....	17
3.3 Yhteiskunnalliset vaikutukset.....	18
4 ASIAN VALMISTELU.....	18
4.1 Valmisteluvaiheet ja -aineisto.....	18
4.2 Lausunnot ja niiden huomioon ottaminen.....	20
YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT.....	20
1 LAKIEHDOTUKSEN PERUSTELUT.....	20
2 VOIMAANTULO.....	21
LAKIEHDOTUS.....	22
tilintarkastuslain 2 luvun 2 §:n muuttamisesta.....	22
LIITE.....	24
RINNAKKAISTEKSTI.....	24

## YLEISPERUSTELUT

### 1 Nykytila

#### 1.1 Lainsäädäntö ja käytäntö

##### *Tilintarkastuslaki*

Tilintarkastuslaki on yleislaki, johon on koottu kirjanpitolain (1336/1997; KPL) 1 luvun 1 §:ssä tarkoitettun kirjanpitovelvollisen yhteisön ja säätiön tilintarkastusvelvollisuutta ja tilintarkastusta koskevat säännökset sekä tilintarkastajan muun toiminnan sääntely. Tilintarkastuslakia sovelletaan monien erilaisten toimijoiden, sekä voittoa että ei-voittoa tavoittelevien yhteisöjen ja säätiöiden tilintarkastukseen. Tilintarkastuslaki soveltuu kuitenkin lähtökohtaisesti vain yksityisoikeudellisten oikeushenkilöiden tilintarkastukseen, ei valtion tai kuntien tilintarkastukseen, joiden osalta on säädetty erikseen laissa julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta (1142/2015) sekä kuntalaisissa (410/2015). Tilintarkastuksesta on myös tarkempia säännöksiä yhteisölainsäädännössä ja säätiölaissa. Tilintarkastuslaki ja -velvollisuus ei koske yksityisiä liikkeen- tai ammatinharjoittajia kuten toiminimiä näiden toimiessa henkilökohtaisella vastuulla.

Ensimmäinen varsinainen tilintarkastuslaki annettiin Suomessa vuonna 1994, sen jälkeen on toteutettu muutama lain kokonaisuudistus ja useita lakimuutoksia. Ennen vuotta 1994 tilintarkastusta koskeva lainsäädäntö oli suppeampaa ja sääntely oli hajautettu eri yhteisölakeihin.

Vuoden 1994 tilintarkastuslain nojalla kaikkia yrityksiä koski tilintarkastusvelvollisuus, mutta pienimmillä yrityksillä oli mahdollisuus valita maallikkotilintarkastaja, ja huomattavasti nykyiset raja-arvot ylittävät isommat yritykset olivat velvollisia valitsemaan hyväksytyyn tai auktorisoidun tilintarkastajan. Silloin ei tunnettu mahdollisuutta olla kokonaan ilman tilintarkastusta, mm. yksityisiä liikkeen- tai ammatinharjoittajia lukuun ottamatta.

Vuoden 2007 kansallisessa tilintarkastuslain kokonaisuudistuksessa maallikkotilintarkastus poistettiin ja pienimmät yritykset jätettiin kokonaan lakisäateisen tilintarkastusvelvollisuuden ulkopuolelle. Tilintarkastuslaki ei enää säännellyt muiden kuin luvan saaneiden tilintarkastajien suorittamaa tilintarkastusta. Tilintarkastusvelvollisuuden rajat päädyttiin asettamaan mataliksi verrattuna muihin Euroopan unionin (EU) jäsenmaihin. Valintaa perusteltiin mm. sillä tosiasialla, että Suomessa on kansainvälisessä vertailussa poikkeuksellisen paljon pk-yrityksiä. Rajat asetettiin huomattavasti alhaisemmiksi kuin mitä ne olivat olleet aikaisemman lain nojalla hyväksytyyn tilintarkastajan suorittamalle tilintarkastukselle<sup>1</sup>. Eduskunnan hyväksymät raja-arvot olivat myös alhaisemmat kuin mitä asiaa valmistellut työryhmä oli esittänyt raportissaan<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Yhteisön tai säätiön tuli valita vähintään yksi hyväksytty tilintarkastaja, jos vähintään kaksi seuraavista täyttyi (edellisen tilikauden tilinpäätöksen mukaan): tase yli 340 000 euroa, liikevaihto tai sitä vastaava tuotto yli 680 000 euroa, sekä palveluksessa edellisen tilikauden aikana keskimäärin yli 10 henkilöä. Vain hyväksytty tilintarkastaja oli mahdollinen huomattavasti tätäkin korkeampien rajojen puitteissa (2 100 000 euroa, 4 200 000 euroa, 50 henkilöä).

<sup>2</sup> Esitys perustui kauppa- ja teollisuusministeriön asettaman tilintarkastuslakityöryhmän raportissaan Kauppa- ja teollisuusministeriön työryhmä- ja toimikuntaraportteja 12/2003 esittämään ehdotukseen pienten yhteisöjen vapauttamisesta tilintarkastusvelvollisuudesta. Ehdotetut rajat olivat 200 000 (tase),

Vuonna 2015 tilintarkastuslakia uudistettiin jälleen kokonaisuudessaan, keskittyen eri tilintarkastajatutkintojen sekä valvonta- ja muutoksenhakujärjestelmän uudistamiseen ja yhdenmuikaistamiseen. Alan valvonta siirtyi Keskukskauppakamarilta ja kauppakamareilta Patentti- ja rekisterihallituksen alaisuuteen.

Vuoden 2016 muutoksilla (12.8.2016/622) pantiin täytäntöön Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/56/EU tilintarkastusdirektiivin 2006/43/EY muuttamiseksi, jäljempänä tilintarkastusdirektiivi. Lakiin lisättiin myös yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä (*Public Interest Entity*), jäljempänä PIE-yhteisö, koskevia erityissäännöksiä, ja PIE-yhteisöjä koskeva Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 537/2014, jäljempänä tilintarkastusasetus, tuli voimaan samassa yhteydessä.

Nykyinen tilintarkastuslaki (1141/2015; TTL) asettaa perustan tilintarkastustoiminnalle: tilintarkastajien hyväksymiselle, valvonnalle ja seuraamusjärjestelmälle; tilintarkastusvelvollisuudelle ja tilintarkastuksen kohteelle; sekä tilintarkastajien toiminnassa noudatettaville käytännöille ja erinäisille velvollisuuksille. Laissa on myös tarkasti säännelty tilintarkastuskertomuksen sisältöä. Tilintarkastuskertomus on keskeisessä asemassa välittämällä tilintarkastajan työn keskeiset havainnot julkiseen tietoisuuteen. Lain sisältö pohjautuu vahvasti EU:n tilintarkastusdirektiiviin ja -asetukseen. TTL:n 3 luvun 1 §:n mukaan tilintarkastuksen kohteena on tilikauden kirjanpito, tilinpäätös ja hallinto. TTL:ssa ei kuitenkaan säännellä yksityiskohtaisesti tilintarkastajan käytännön tarkastustyötä, vaan lain 4 luvun 3 §:ssä edellytetään, että tilintarkastaja suorittaa tehtäviään noudattaen hyvää tilintarkastustapaa, jonka sisältöä ei laissa selosteta. Sen yhtenä lähteenä lakien, asetusten, viranomais- ja tuomioistuinratkaisujen sekä huolellisten ammattihenkilöiden toimintatapojen lisäksi on katsottu Suomen Tilintarkastajat ry:n julkaisemia kansainvälisen tilintarkastajaliiton IFAC:n kansainvälisen tilintarkastus- ja varmen- nusstandardilautakunnan IAASB:n kautta antamia tilintarkastusstandardeita, erityisesti ISA-standardeja. EU:n tilintarkastusdirektiivissä on säädetty hyväksymismenettelystä, jonka jälkeen ISA-standardeista tulee velvoittavaa tilintarkastusnormistoa EU:ssa. TTL:n 3 luvun 3 §:ssä säädetään vuorostaan ISA-standardien sitovuudesta direktiivissä säädetyn hyväksymismenettelyn jälkeen. Kyseisen lainkohdan 2 momentin mukaan niitä voidaan kuitenkin soveltaa tarkoituksenmukaisessa laajuudessa KPL:n 1 luvun 4 a §:n mukaisten pienyritysten tilintarkastuksissa, mikäli noudatetaan hyvää tilintarkastustapaa. Tähän mennessä yhtään ISA-standardia ei vielä ole hyväksytty Euroopan komission toimesta, eikä sellaista ole odotettavissa lähitulevaisuudessa. TTL:ssa oleva Euroopan komission hyväksyntää ennakoiva säännös on siten yhä vailla käytännön merkitystä.

### *Nykyinen tilintarkastusvelvollisuus*

Lakisääteisen tilintarkastusvelvollisuuden määrittävät rajat ovat pysyneet muuttumattomina vuodesta 2007. Lakisääteisen tilintarkastuksen rajoista säädetään TTL:n 2 luvun 2 §:ssä (tilintarkastusvelvollisuus). Lähtökohtana kaikille TTL:n soveltamisalaan kuuluville toimijoille on tilintarkastusvelvollisuus, mutta jollei muussa laissa toisin säädetä, tilintarkastaja voidaan jättää valitsematta yhteisössä, jossa sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on täytynyt enintään yksi seuraavista edellytyksistä:

- 1) taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa;
- 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa; tai
- 3) palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä.

---

300 000 (liikevaihto) ja 5 (henkilöstö), mutta kaikki kolme raja-arvoa olivat alhaisempia hallituksen lo- pullisessa esityksessä.

Tilintarkastaja voidaan jättää valitsematta toimintaansa aloittavassa yhteisössä, jolla ei vielä ole 2 momentissa tarkoitettuja tilikausia, jollei ole ilmeistä, ettei edellytyksiä tilintarkastajan valitsematta jättämiseen ole.

Tilintarkastaja on sen sijaan raja-arvoista riippumatta aina valittava ns. holding-yhtiöissä, eli yhteisöissä jonka pääasiallisena toimialana on arvopapereiden omistaminen ja hallinta ja jolla on KPL:n 1 luvun 8 §:ssä tarkoitettu huomattava vaikutusvalta toisen kirjanpitovelvollisen liike toiminnan tai rahoituksen johtamisessa.

Yhteisöllä jolla ei ole lakiin perustuvaa velvollisuutta valita tilintarkastajaa, voi silti yhtiöjärjestyksessä, yhtiösopimuksessa tai säännöissä määrätä tilintarkastuksen toimittamisesta. Niin ikään edellä mainituissa voidaan määrätä useamman tilintarkastajan valinnasta. Yhteisölaeissa on myös säännöksiä vähemmistön oikeudesta valita tilintarkastaja tilanteessa, jossa velvollisuutta ei lain tai yhtiöjärjestyksen nojalla ole.

Yhtiömuotoisten yhteisöjen sekä yhdistysten ja osuuskuntien tilintarkastusvelvollisuus määräytyy TTL:n ja siinä olevien raja-arvojen nojalla, mutta säätiöissä on säätiölain (487/2015) 4 luvun 1 §:n nojalla aina toimitettava tilintarkastus. Asunto-osakeyhtiölain (1599/2009) 9 luvun 5 §:ssä vuorostaan säädetään, että mikäli asunto-osakeyhtiössä on vähintään 30 huoneistoa, on tilintarkastaja valittava. Yhdistyksissä, asunto-osakeyhtiöissä ja osuuskunnissa on niitä koskevien lakien nojalla yhä oltava toiminnantarkastaja, mikäli niiden koko ei nimenomaisesti edellytä tilintarkastajaa. Toiminnantarkastajan suorittamaa tarkastusta ei säännellä TTL:ssa, vaan se määräytyy yhteisölaeiden nojalla. Myös määrätyn toiminnan harjoittaminen saattaa edellyttää tilintarkastusta sitä koskevan lainsäädännön nojalla, esim. perintätoiminta.

TTL:ssa on erikseen säännös siitä, koska tilintarkastettavan kohteen koko tai luonne edellyttää KHT-tilintarkastajaa eikä pelkästään HT-tilintarkastajaa. TTL 2 luvun 5 §:n nojalla KHT-tilintarkastajan on suoritettava tilintarkastus PIE-yhteisössä, sekä yhteisössä ja säätiössä, jossa ylittyy vähintään kaksi seuraavista: 1) taseen loppusumma 25 000 000 euroa; 2) liikevaihto 50 000 000 euroa; 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 300 henkilöä.

#### *Kirjanpitolakiin tehdyt muutokset vuonna 2016 ja yrityskokomääritelvät*

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2013/34/EU, jäljempänä tilinpäätösdirektiivi, sisältää eräitä helpotuksia pien- ja mikroyrityksille noudattaen ”pienet ensin” -periaatetta. Suomessa direktiivi pantiin täytäntöön niin, että mikro- ja pienyritykset vapautettiin toimintakertomuksen laadinnasta, ja niille annettiin asetustasolla helpotuksia tilinpäätöksen laadintaan (KPL:n muutos 30.12.2015/1620). Osa mikroyrityksistä on Suomessa vapautettu tilintarkastuksesta TTL:n 2 luvun 2 §:n nojalla niiden jääden alle nykyisten tilintarkastusvelvollisuuden määrittävien raja-arvojen.

Tilinpäätösdirektiiviin 2013/34/EU perustuen KPL:n 1 luvun 4 b §:ssä määritellään *mikroyritykseksi* kirjanpitovelvollinen, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä: 1) taseen loppusumma 350 000 euroa; 2) liikevaihto 700 000 euroa; 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 10 henkilöä.

KPL:n 1 luvun 4 a §:ssä määritellään *pienyritykseksi* kirjanpitovelvollinen, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä: 1) taseen loppusumma 6 000 000 euroa; 2) liikevaihto

12 000 000 euroa; 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä. Suomessa hyödynnettiin direktiivin jäsenvaltio-optiota ja asetettiin rajat puolitoistakertaisiksi direktiivin lähtökohtaan verrattuna.

KPL:n 1 luvun 4 c §:n mukainen *suuryitys* on puolestaan kirjanpitovelvollinen, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy vähintään kaksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä: 1) taseen loppusumma 20 000 000 euroa; 2) liikevaihto 40 000 000 euroa; 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 250 henkilöä.

KPL:n 1 luvun 9 §:ssä säädetään lisäksi tilinpäätösdirektiiviin perustuen yleisen edun kannalta merkittävästä yhteisöstä (PIE-yhteisö), joita ovat seuraavat: 1) suomalainen yhteisö, jonka liikkeeseen laskema osake, velkakirja tai muu arvopaperi on kaupankäynnin kohteena arvopaperimarkkinalain (746/2012) 2 luvun 5 §:ssä tarkoitetulla säännellyllä markkinalla; 2) luottolaitostoiminnasta annetun lain (610/2014) 1 luvun 7 §:ssä tarkoitettu luottolaitos; ja 3) vakuutusyhtiölain (521/2008) 1 luvun 1 §:ssä tarkoitettu vakuutusyhtiö. PIE-yhteisöjen tilintarkastuksia koskee merkittävä määrä lisävelvoitteita, joiden tavoitteena on varmistaa PIE-yhteisöjen tilintarkastuksen luotettavuus ja toiminnan jatkuvuus. EU:n tilintarkastusasetus 537/2014 koskee nimenomaisesti PIE-yhteisöissä tehtävää tilintarkastusta.

KPL:iin sisällytettiin lisäksi lakimuutoksella 29.12.2016/1376 uusi 3 a-luku koskien muista kuin taloudellisista tiedoista annettavaa selvitystä. Kyseinen luku koskee yhteisöä, joka täyttää jokaisen seuraavista edellytyksistä: i) PIE-yhteisö, ii) KPL:n mukainen suuri yhteisö, iii) työntekijämäärä tilikauden aikana on keskimäärin yli 500 henkilöä.

## **1.2 Kansainvälinen kehitys sekä ulkomaiden ja Euroopan unionin lainsäädäntö**

EU:n viimeaikainen kehitys taloudellisen raportoinnin alalla on ollut keventää velvoitteita pienemmille yrityksille, ja toisaalta tiukentaa erityisesti tilintarkastussääntelyä isommille yhteisöille. EU:n direktiivi 2014/56/EU tilintarkastusdirektiivin 2006/43/EY muuttamiseksi sekä EU:n tilintarkastusasetus 537/2014 tiukentavat tilintarkastusvaatimuksia erityisesti PIE-yhteisöille (listayhtiöt, luottolaitokset, vakuutusyhtiöt).

Tilinpäätösdirektiivissä 2013/34/EU edellytetään, että vain pieniä yrityksiä isompien yritysten sekä PIE-yhteisöjen tilinpäätökset on tilintarkastettava. Direktiivin mukaan pienten yritysten vuositilinpäätöksiin ei tulisi kohdistaa tilintarkastusvelvollisuutta, koska tilintarkastus voi olla merkittävä hallinnollinen rasite tähän kokoluokkaan kuuluville yrityksille, ja usein samat henkilöt ovat sekä yrityksen omistajia että johtajia, jolloin ulkopuoliselle varmennukselle ei ole suurta tarvetta. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin määrätä tilintarkastuksesta pienille yrityksille, niiden ja tilinpäätösten käyttäjien erityisolosuhteet ja -tarpeet huomioon ottaen.

*Pienet yritykset* ovat tilinpäätösdirektiivin (art. 3) määritelmän mukaan kooltaan sellaisia, että niiden osalta ylittyy enintään yksi seuraavista (EUR): tase 4 000 000, liikevaihto 8 000 000 ja työntekijät 50. Jäsenvaltioilla on mahdollista asettaa taseen ja liikevaihdon rajat tätäkin korkeammalle, kuitenkin enintään niin, että rajat ovat taseelle 6 000 000 ja liikevaihdolle 12 000 000. Suomessa on hyödynnetty tätä mahdollisuutta.

Direktiivin lähtökohdasta huolimatta, vain kolmannes EU-jäsenmaista on korottanut lakisääteisen tilintarkastusvelvollisuuden rajoja direktiivin seurauksena, ja vain muutama jäsenmaa on noudattanut direktiivin lähtökohtaa, että pienten yritysten tulisi olla vapautettuja lakisääteisestä tilintarkastuksesta. Jäsenmailla on kuitenkin pääsääntöisesti huomattavasti korkeammat rajat kuin Suomella. Useimmilla jäsenmailla tilintarkastusvelvollisuuden määrittävät liikevaihto- ja taserajat ovat miljoonaluokassa, ja suurimmalla osalla työntekijöiden lukumäärää

koskeva raja-arvo on 50. Suomessa on tällä hetkellä EU:n jäsenmaista toiseksi matalimmat rajat Maltan jälkeen. Ruotsi on kolmantena Suomea hieman korkeammilla rajoilla (tase 150 000, liikevaihto 300 000, työntekijämäärä 3). Norjassa on Ruotsia huomattavasti korkeammat rajat (tase 2 500 000, liikevaihto 625 000, työntekijämäärä 10). Muutamassa maassa on kahdenlaisia rajoja, yksi kevyemmälle ns. *review* -tyyppiselle tarkastukselle ja toinen varsinaiselle tilintarkastukselle (mm. Tanska, Viro ja Ranska). Myös kevyemmän tarkastuksen rajat ovat kuitenkin pääsääntöisesti huomattavasti korkeammat kuin Suomessa olevat rajat tilintarkastukselle. Saksassa ja Alankomaissa on hyödynnetty täysin EU-direktiivin mahdollistamat rajat lakisääteiselle tilintarkastusvelvollisuudelle (tase 6 000 000, liikevaihto 12 000 000, työntekijämäärä 50).<sup>3</sup>

Ruotsissa tilintarkastusvelvollisuuden rajat asetettiin nykyiselleen vuonna 2010. Muutoksella vapautettiin pienimmät osakeyhtiöt ja määrättyt muut yritysmuodot tilintarkastusvelvollisuudesta. Keväällä 2018 rajat olivat jälleen esillä sen johdosta, että valtiontalouden tarkastusvirasto *Riksrevision* oli raportissaan RiR 2017:35<sup>4</sup> ehdottanut, että tilintarkastusvelvollisuus palautettaisiin pienimmille osakeyhtiöille. Vuoden 2010 muutoksen todettiin huonontaneen tilinpäätösten laatua, mahdollisuutta luopua tilintarkastuksesta oli hyödynnetty eniten aloilla, joilla talousrikollisuus oli muutenkin yleisintä (mm. ravintola-, rakennus- ja kuljetusala, ja muut alat joissa käteismaksut ovat yleisiä), ja yrityksissä, joissa mahdollisuutta oli hyödynnetty, oli nähtävissä pienempi talouskasvu kuin muissa yrityksissä. Ruotsin hallitus päätyi kuitenkin siihen, että tarkastusviraston selvityksessä esille nostettuja ongelmia tulee ratkaista muilla keinoin kuin palauttamalla tilintarkastusvelvollisuus, eikä eduskunnan ehdottamaa rajojen uudelleen nostoa tai tarkastusviraston ehdottamaa tilintarkastusvelvollisuuden palauttamista kaikille osakeyhtiöille pidetty ajankohtaisena<sup>5</sup>. Vaikka raportissa esille nostettuja havaintoja rajojen noston vaikutuksista pidettiin arvokkaina, niitä ei pidetty riittävinä syinä palauttamaan tilintarkastusvelvollisuutta. Hallituksen kirjelmässä kiinnitettiin huomiota mm. siihen, että EU-komission keväällä 2018 antaman direktiiviehdotuksen (ns. yhtiöoikeuspaketti) tavoitteena on entisestään helpottaa osakeyhtiöiden mahdollisuuksia siirtyä rajojen yli, mikä tekee vaikeammaksi edellyttää muista jäsenmaista vahvasti poikkeavaa tilintarkastusvelvollisuutta. Väärinkäytöksille herkkä aloja koskee myös nykyisin erinäisiä lisävaatimuksia, mm. vaatimuksia kassarekisterin käytöstä. Lisäksi todettiin, että lisääntyvällä digitalisaatiolla tulee olemaan suuri merkitys tilinpäätösten laadun parantamisessa ja väärinkäytösten ennaltaehkäisyssä ylipäänsä. Ruotsin kaupparekisteriviranomainen *Bolagsverket* oli vastikään perustanut digitaalisen palvelun tilinpäätösten rekisteröintiin, joka parantaa mahdollisuuksia havaita talousrikollisuutta, ja *Bolagsverket* oli myös ryhtynyt tiiviimpään yhteistyöhön verottajan ja talousrikosviranomaisen kanssa.

Vertaillessa eri maiden tilintarkastusvelvollisuutta määrittäviä raja-arvoja on otettava huomioon, että osassa jäsenmaita on sääntelyä ja valvontaa kirjanpitäjille ja/tai veroneuvojille. Saksassa yritykset käyttävät yleisesti veroneuvojien (*Steuerberater*) palveluita. Kyseisen ammattinimikkeen saaminen on luvanvaraista ja toiminta valvottua. Norjassa vuorostaan ulkopuolisenä kirjanpitäjänä (*regnskapsfører*) tai kirjanpitoyhteisönä toimiminen edellyttää lupaa Norjan finanssivalvonnalta. Suomessa kirjanpito toiminnan tai veroneuvonnan harjoittaminen ei ole luvanvaraista eikä kumpaakaan erikseen valvota. Tiukka sääntely ja luvanvaraisuus kohdistuvat sen sijaan tilintarkastajiin. Suomen järjestelmä perustuu myös tilinpäätöksen laatijan ja sen tarkistajan erillisyydelle. Lisäksi, monissa maissa tilintarkastusvelvollisuus saattaa olla

<sup>3</sup> [https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/1605\\_Audit\\_exemption\\_thresholds\\_update.pdf](https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/1605_Audit_exemption_thresholds_update.pdf)

<sup>4</sup> Riksrevisionen, 12.12.2017, RiR 2017:35: ”Avskaffandet av revisionsplikten för små aktiebolag – en reform som kostar mer än den smakar”

<sup>5</sup> <http://www.regeringen.se/rattsdokument/skrivelse/2018/04/skr.-201718201/>

vahvemmin eriytynyttä eri yhteisömuotojen mukaan, ja tutkimuksessa mainitut raja-arvot saattavat koskea vain tyypillisiä yritysmuotoja, ei esimerkiksi erilaisia ei-voittoa tavoittelevia yhteisöjä ja säätiöitä. Suomessa samat raja-arvot koskevat pääasiassa kaikenlaisia yhteisömuotoja, edellä mainituin poikkeuksin (esim. säätiöt).

### 1.3 Nykytilan arviointi

Tilintarkastusvelvollisuuden määrittävät raja-arvot ovat olleet nykyisellään vuodesta 2007. Vaikka maallikkotilintarkastusta poistettaessa ei katsottu olevan perusteltua ulottaa tilintarkastusvelvoitetta kaikkiin yrityksiin, rajat päädyttiin asettamaan varsin matalalle varovaisuussyistä, koska tilintarkastusvelvollisuuden poistaminen pienimmiltä yrityksiltä nähtiin merkittävänä muutoksena. Muutoksen myötä yli puolet osakeyhtiöistä, ja suurin osa yhdistyksistä, asunto-osakeyhtiöistä ja henkilöyhtiöistä vapautuivat tilintarkastusvelvollisuudesta. Rajat asetettiin huomattavasti alhaisemmiksi kuin mitä ne olivat olleet aiemmin hyväksytyin tilintarkastajan suorittamalle tilintarkastukselle. Hallituksen esittämät ja eduskunnan hyväksymät raja-arvot olivat myös alhaisemmat kuin mitä asiaa valmistellut työryhmä oli esittänyt raportissaan. Muutosta perusteltiin lausuntopalautteen huomioon ottamisella. Samalla todettiin mahdollisuus tarkastaa raja-arvoja myöhemmin uudelleen, kun ehdotettujen säännösten soveltamisesta ja niiden vaikutuksesta oli saatu käytännön kokemusta.

Vuonna 2007 rajat olivat monessa maassa alhaisemmat kuin mitä ne ovat nyt kymmenen vuotta myöhemmin. Esim. Ruotsissa ei oltu vielä vapautettu pienimpiä yrityksiä lakisääteisestä tilintarkastusvelvollisuudesta, vaan siellä säädettiin nykyiset raja-arvot vuonna 2010. Tanskassa oli myös huomattavasti siellä nykyisin olevia rajoja matalammat rajat. Kehitys on kansainvälisesti mennyt siihen suuntaan, että rajoja korotetaan. Kehitystä voidaan pitää linjassa sen kanssa, että tilintarkastussääntely on tiukentunut ja vaatimukset sille, kuinka tilintarkastus tulee suorittaa, ovat varsin raskaita pienyritysten tilintarkastuksiin, ja yritysten hallinnollista taakkaa on pyritty minimoimaan. Koska tilintarkastuksen tulisi antaa sama varmuustaso riippumatta tarkastettavan yhteisön koosta tai luonteesta (*audit is an audit* -periaate), on pienten yritysten tilintarkastuksia haasteellista suorittaa taloudellisesti kannattavasti. Useaan maahan onkin kehittynyt erillinen *review*-tarkastus, joka on varsinaista tilintarkastusta matalamman varmuustason tarkastusmenetelmä.

Vuoden 2007 jälkeen tilintarkastussääntely on ollut merkittävien muutosten kohteena, mm. tutkintojärjestelmää on uudistettu ja tilintarkastajiin kohdistuvia velvollisuuksia on lisätty EU-direktiivien ja asetusten seurauksena. TTL ei vielä luo lain tason velvoittavuutta ISA-standardille, sillä TTL:n 3 luvun 3 §:n nojalla ISA-standardeja on noudatettava vasta tilintarkastusdirektiivissä edellytetyn eli EU-komission hyväksymisen jälkeen. Käytännössä lainsäädännössä on varauduttu siihen, että niitä tullaan jossain vaiheessa hyväksymään EU-komission toimesta. Käytännön tilintarkastustyötä tehdään kuitenkin usein jo nyt yrityksen koosta riippumatta kansainvälisten ISA-standardien lähtökohdista, joskin niitä voidaan soveltaa tarkoituksenmukaisessa laajuudessa pien- ja mikroyritysten tilintarkastuksissa. ISA-standardien soveltamisen tarkoituksenmukaisesta laajuudesta ei ole vielä muodostunut vakiintunutta käytäntöä, eikä tilintarkastusvalvonta tai -lautakunta ole antanut ohjeistusta asiasta. Epäselvä tilanne on ongelmallinen tilintarkastajien oikeusturvan kannalta. Tilintarkastussääntelyn kasvun myötä nykyisen vaatimustason tarkoituksenmukaisuus voidaan kyseenalaistaa pienyritysten osalta. Pohjoismaisessa Tilintarkastajaliitossa (NRF) aloitettiin yhteispohjoismaisella yhteistyöllä uuden pienten yhteisöjen tilintarkastuksia koskevan tilintarkastusstandardin valmistelu vuonna 2014, mutta sen käyttöönotto on jäänyt odottamaan kansainvälisen tilintarkastajaliiton IFAC:n kansainvälisen tilintarkastus- ja varmennusstandardilautakunnan IAASB:n kannanottoa.



Suurimpien yritysten osalta lakisääteinen vuosiraportointi on laajentunut kattamaan myös eitaloudellisen tiedon raportoinnin puhtaan taloudellisen tiedon sijaan. KPL:iin otettiin vuoden 2016 lopussa uusi 3 a-luku koskien selitystä muista kuin taloudellisista tiedoista, jossa säännellään määrätyn suurusluokan ja luonteen yrityksille velvollisuus raportoida mm. ympäristö-, ihmisoikeus-, sosiaalisista ja korruption torjunnan kaltaisista kysymyksistä. Tilintarkastajan on tarkistettava, onko selvitys annettu, sekä ilmoitettava kertomuksessa, mikäli selvityksen tiedot eivät ole yhdenmukaisia tilinpäätöksen kanssa. Lakisääteiset raportointivelvollisuudet muista kuin taloudellisista tiedoista tulevat olettavasti lisääntymään tulevaisuudessa.

Tilintarkastuksen suorittamisen voidaan katsoa lisäävän tilinpäätöstietojen luotettavuutta. Yrityksen johdolla on kuitenkin itsenäinen velvollisuus ja vastuu huolehtia siitä, että varainhoito ja kirjanpito on järjestetty sekä tilinpäätökset laadittu noudattaen kirjanpitosääntelyä. Mahdollinen kirjanpidon ulkoistaminen ja/tai tilintarkastajan käyttö eivät poista tätä lähtökohtaa, vaikkakin ne saattavat vaikuttaa mahdollisen vastuun kohdennukseen ja makrotasolla lisätä taloudellisen tiedon luotettavuutta. Esim. osakeyhtiölain (624/2006) 6 luvun 2 §:n mukaan hallitus vastaa mm. siitä, että yhtiön kirjanpidon ja varainhoidon valvonta on asianmukaisesti järjestetty. Mikäli yhtiössä on toimitusjohtaja, toimitusjohtaja vastaa siitä, että yhtiön kirjanpito on lain mukainen ja varainhoito luotettavalla tavalla järjestetty. Mikäli toimitusjohtajaa ei ole, vastaa hallitus viime kädessä mainituista velvollisuuksista. Monessa mikroyrityskategoriassa kuuluvassa yhtiössä omistajat toimivat samalla sekä operatiivisena että yhtiöoikeudellisenä johtona, jolloin vastuu em. seikkojen asianmukaisuudesta on käytännössä yhtiön omistajilla. Arvonlisäverosääntelyn ollessa nykyisin varsin monimutkainen yrittäjällä on harvoin edellytyksiä huolehtia itse kirjanpidostaan, vaan siitä huolehtiminen edellyttää käytännössä ammattitaitoista kirjanpitäjää. Kirjanpitoa koskevat laiminlyönnot on sanktioitu, ja kirjanpitorikkomus ja -rikos ovat varsin yleisiä rikosnimikkeitä joihin saattaa syyllistyä yhtiön päävastuullinen johto ja/tai yhtiön kirjanpitäjä. Kirjanpitopalvelun tarjoajien vastuuta on arvioitu varsin ankarasti oikeuskäytännössä.

Tilintarkastuksen merkitystä talousrikollisuuden ennaltaehkäisyssä ei voida pitää ratkaisevana. Rikollista toimintaa voidaan jo nykyisten rajojen puitteissa olettaa harjoitettavan niin, että tilintarkastajaa ei tarvitse valita. Tutkimusten mukaan on myös joukko yrityksiä, jotka TTL:n 2 luvun 2 §:n raja-arvojen ylittymisestä huolimatta eivät valitse tilintarkastajaa. Suomessa tilintarkastajilla ei myöskään ole Ruotsin tavoin lakiin perustuvaa velvollisuutta ilmoittaa määrättyistä tilintarkastettavan kohteen verolaiminlyönneistä ja mahdollisista rikosepäilyistä. Eduskunta ei hyväksynyt käsittelyssään ollutta lakialoitetta (HE 212/2014) tilintarkastajien velvollisuudesta ilmoittaa rikosepäilyistä, vaan esitys raukesi. Siten tilintarkastajilla ei voida nähdä olevan Suomessa yhtä vahvaa roolia yleisen edun valvojana kuin Ruotsissa. Käytännössä mahdolliset epäselvyydet ilmenevät vain tilintarkastuskertomukseen sisältyvällä huomautuksella tai sitä kautta, että tilintarkastaja anoo vapautusta tehtävästä.

Tilinpäätöstiedoilla on keskeinen asema rahoituspäätöksiä tehdessä. Luottokelpoisuutta arvioi-  
dessa keskeisessä asemassa on kuitenkin usein myös yrityksen vastuuhenkilöiden taustatiedot ja mahdolliset maksuhäiriömerkinnät.

Yrityksillä on velvollisuus toimittaa tilinpäätöksensä rekisteröitäväksi KPL:n 3 luvun 9 §:n nojalla. Mikäli yritys on tilintarkastuksen kohteena, tulee sen KPL:n 3 luvun 12 §:n mukaan tilinpäätöksen ohella rekisteröidä myös tilintarkastuskertomus. Osakeyhtiöillä ja osuuskunnilla on aina velvollisuus rekisteröidä tilinpäätöstietonsa, muiden osalta velvollisuus riippuu toiminnan laajuudesta. Osakeyhtiölaissa ja osuuskuntalaissa on tarkempia määräyksiä tilinpäätösten ja tilintarkastuskertomusten rekisteröimisestä. Patentti- ja rekisterihallitus on viime vuosina tehostanut tilinpäätöstietojen toimittamisen valvontaa ja ryhtynyt käyttämään poistomenettelyä. Rajojen ylittymisen ja tilintarkastusvelvollisuuden olemassaolon valvontaa on

mahdollista kehittää ja tehostaa lisääntyvän digitalisaation myötä ja kun XBRL (*eXtensible Business Reporting Language*) on vallitseva tapa laatia ja julkistaa tilinpäätöstiedot.

Vuoden 2007 jälkeen tekninen kehitys on ollut nopeaa. Jo lähitulevaisuudessa saatetaan nähdä merkittäviä teknisiä muutoksia myös tilintarkastusalalla. On puhuttu reaaliaikaisesta tilintarkastuksesta nykyisen vuositilintarkastuksen sijaan. Teknisten apuvälineiden hyödynnettävyys saattaa myös parantaa tilinpäätösten laatua tulevaisuudessa, vaikka varsinaista tilintarkastusta ei suoritettaisiin.

TTL:n matalat raja-arvot tilintarkastusvelvollisuudelle tarkoittavat käytännössä, että moni yritys, jolla ei ole ulkopuolista rahoitusta ja jonka omistajat toimivat samalla yrityksen operatiivisessa johdossa, joutuu vuosittain ostamaan palvelun, jonka lisäarvo saatetaan kokea vähäiseksi. Tällöin tilintarkastus ei toteuta sen alkuperäistä tarkoitusta omistajien edun valvojana. Yrittäjät joutuvat käytännössä maksamaan sekä ulkoistetusta kirjanpidosta että sen jälkikäteisestä tarkistuksesta. Toisaalta, suurin osa mikroyrityksistä on jo kymmenen vuoden ajan ollut vapautettu lakisääteisestä tilintarkastusvelvollisuudesta kuten myös yksityiset elinkeinonharjoittajat. Tänä aikana ei ole ilmennyt merkittäviä ongelmia, joiden olisi todettu johtuvan nimenomaan tilintarkastusvelvollisten yritysten määrän vähentymisestä.

Ottaen huomioon, että vuonna 2007 voimaan tulleet rajat olivat jo silloin kansainvälisessä vertailussa poikkeuksellisen matalat ja moni jäsenmaa on vuoden 2007 jälkeen huomattavasti korottanut rajojaan tilintarkastusvelvollisuudelle, ja nykyinen kansallinen vaatimustaso on ristiriidassa tilintarkastussääntelyn kehityksen ja EU-sääntelyn lähtökohdan kanssa, voidaan nähdä olevan perusteltua korottaa tilintarkastusvelvollisuuden raja-arvoja yrityksille myös Suomessa. Kansainvälisesti poikkeuksellisen matalat rajat ovat myös ristiriidassa sen kehityksen kanssa, että yritysten kotipaikan siirto EU-jäsenmaasta toiseen tulee olemaan entistä helpompaa tulevaisuudessa.

Pääosan työryhmän muistiosta lausunnon antaneista kannattaessa hallinnon tarkastuksen säilyttämistä, mutta ohjeistuksen antamista sen sisällöstä, esitykseen ei ole sisällytetty ehdotusta hallinnon tarkastuksen osalta. Työryhmän muistiossa esitetyn arvion mukaan hallinnon tarkastuksen sisällön selkeyttäminen ohjeella vähentäisi sen aiheuttamaa mahdollista taakkaa ilman, että hallinnon tarkastuksen lisäarvoa menetettäisiin.

## **2 Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset**

### **2.1 Tavoitteet**

Ehdotuksen tavoitteena on lisätä yritysten vapautta ja vastuuta arvioida omista lähtökohdistaan tarkoituksenmukaisinta tapaa järjestää taloudellisen raportointinsa supistamalla sitä yritysjoukkoa, jolla on lakisääteinen tilintarkastusvelvollisuus. Mikäli tilintarkastuksella ei nähtäisi saavutettavan sen kustannusta vastaavaa hyötyä, esim. perheyrityksissä, joissa ei ole ulkopuolisia rahoittajia ja toiminta pysyy vuodesta toiseen melko samana, olisi yrityksillä halutessaan mahdollista säästää vuosittaisissa kuluissa.

Ehdotus antaisi nykyistä laajemmalle yritysjoukolle vapauden harkita tilintarkastuksen tarpeellisuutta sekä tarkoituksenmukaisinta keinoa taloudellisen tiedon luotettavuuden varmistamiseksi. Mikroyrityskategoriaan kuuluvat osakeyhtiöt ja henkilöyhtiöt, käytännössä yhtiöiden omistajat, saisivat itse arvioida maksaako tilinpäätöksen, kirjanpidon ja hallinnon jälkikäteisestä tarkastuksesta ja siten varmentaa tuottamansa taloudellinen tieto. Nykyisin tämä harkin-

tamahdollisuus koskee jo merkittävää osaa mikroyrityksistä. Mikäli yritys säästää tilintarkastuskuluissa tai laadukkaan kirjanpitäjän valinnassa, on suurempi riski toimia KPL:n ja verosäännösten vastaisesti ja altistua niiden rikkomisesta seuraaviin seuraamuksiin.

Lakisääteisen tilintarkastusvelvollisuuden sijaan yritykset voisivat vapaaehtoisesti päättää tilintarkastuksesta, ja ulkoiset syyt saattaisivat käytännössä edellyttää tilintarkastusta, niissä tilanteissa, joissa se koetaan hyödylliseksi. Julkista rahoitusta myöntävät tahot kuten Finnvera Oyj ja muut rahoittajat voivat edellyttää tilintarkastettuja tilinpäätöksiä. Myös yritysten välisissä sopimussuhteissa voidaan asettaa ehtoja tilintarkastuksen suorittamisesta. Niin ikään julkista tukea myönnettäessä voidaan asettaa ehdoksi päätösten perustana olevien tilinpäätösten olevan tilintarkastettuja. Yritykset, joita ei koske lakisääteinen velvollisuus, saattavat nähdä tilintarkastuksen tuovan lisäarvoa toiminnalleen tukemalla liiketoimintaa eri tavoin, vähentämällä riskiä saada jälkikäteen vaateita verottajalta, ja helpottamalla ulkopuolisen rahoituksen saantia ja mahdollisia pääomasijoituksia. Lakisääteisen pakon sijaan tilintarkastaja voidaan valita erinäisistä muista syistä.

Vuositilintarkastus kohdentuisi entistä laajemmin markkinaehtoisesti sellaisiin yrityksiin ja olosuhteisiin joissa sille on tarve nykyisen laajan lakisääteisen velvollisuuden sijaan. Huomioiden luvussa 1.3 (nykytilanteen arvio) esitetty, ja tilintarkastuksen rajalliset mahdollisuudet ennaltaehkäistä talousrikollisuutta, yksinomaan verottajan intresseillä ei ole perusteltua edellyttää kaikkien pienten yritysten maksavan tilintarkastuksesta vuosittain. Tilintarkastusvelvollisuuden poistaminen ei poistaisi yritysten velvollisuutta pitää kirjanpitoaan ja laatia tilinpäätöstään KPL:n mukaisesti ja siten tuottaa lainmukaista ja laadukasta taloudellista informaatiota verottajalle ja muille sidosryhmille.

Asettamalla tilintarkastusvelvollisuuden raja-arvot yhtiömuotoisille yrityksille KPL:n mikroyritysmääritelmän mukaisiksi, vähennettäisiin tämän yritysryhmän lakisääteistä hallinnollista taakkaa entisestään ja selkeytettäisiin lainsäädännön näille asettamia vaatimuksia. Sekä pien- että mikroyritykset ovat KPL:n nojalla vapautettuja toimintakertomuksen laadinnasta. Valtioneuvoston asetuksella on vuorostaan säädetty erikseen niitä koskevista helpotuksista tilinpäätöksen laadinnan osalta.

Ehdotuksella saatettaisiin Suomessa olevat tilintarkastusvelvollisuuden raja-arvot lähemmäksi muissa EU-maissa olevaa tasoa, ja edistettäisiin siten suomalaisten yritysten kilpailukykyä suhteessa EU:n jäsenmaihin. Muutoksen jälkeenkin Suomessa olevat rajat olisivat kuitenkin kansainvälisessä vertailussa poikkeuksellisen matalat. Ehdotettua muutosta voidaan pitää mallillisena ja linjassa vuonna 2007 toteutetun muutoksen kanssa.

## **2.2 Toteuttamisvaihtoehdot**

Työryhmä, jonka työ- ja elinkeinoministeriö asetti 27.4.2016 selvittämään tilintarkastuslain muuttamistarpeita, käsitteli seuraavia vaihtoehtoisia toimintatapoja tilintarkastusvelvollisuuden määrittävien raja-arvojen osalta: i) rajat pidetään ennallaan; ii) rajoja nostetaan ja rajataan KPL:n mukaiset mikroyritykset tilintarkastusvelvollisuuden ulkopuolelle; tai iii) rajoja nostetaan ja rajataan kaikki KPL:n mukaiset pienyritykset tilintarkastusvelvollisuuden ulkopuolelle.

Rajojen pitäminen ennallaan (i-vaihtoehto) katsottiin olevan monen sidosryhmän ja viranomaisten kuten verottajan edun mukaista. Se ei mahdollistaisi harmaata taloutta, rahanpesua tai muuta rikollista toimintaa yhtään nykyistä enemmän, ja sillä ei olisi vaikutuksia mm. rahoittajien edellytyksiin arvioida rahoitettavien kohteiden riskejä. Toisaalta, rajojen pitäminen ennallaan nähtiin olevan tilinpäätösdirektiivin ja hallitusohjelman tavoitteen vastaista. Molem-

pien tavoitteena on hallinnollisen taakan keventäminen yrityksille, ja direktiivi perustuu ”pienet ensin” -periaatteelle. Moni yritys, joka ei näe varsinaista tarvetta tilinpäätöksen varmen-  
nukseen, koska omistus ja johto ovat yhtenevät ja ulkopuoliselle rahoitukselle ei ole tarvetta,  
joutuu ostamaan palvelun jonka lisäarvo saattaa olla yritykselle vähäinen. Nykyisten rajojen  
todettiin olevan kansainvälisessä vertailussa poikkeuksellisen matalat.

Rajojen nostaminen mikroyrityksen raja-arvoihin (ii-vaihtoehto) todettiin laajentavan merkit-  
tävästi sitä yritysryhmää, jolle tulisi valinnanvapaus, ja yhdenmukaistaisi sääntelyä poistaen  
yhdessä raja-arvon lainsäädännöstä. Se nähtiin kuitenkin maltillisena muutoksena nykyisestä,  
jota moni sidosryhmä oli pitänyt mahdollisena, vaikkakin kymmeniä tuhansia yrityksiä vapau-  
tuisi lakisääteisestä tilintarkastuksesta.

Rajojen nostaminen pienyrityksen raja-arvoihin (iii-vaihtoehto) todettiin olevan linjassa tilin-  
päätösdirektiivin ja hallitusohjelman tavoitteen kanssa ja keventäisi hallinnollista taakkaa suu-  
rimmalle osalle yrityksistä. Huomioiden, että Suomessa hyödynnettiin jäsenvaltio-optiota  
asettaen pienyrityksen rajat lähtökohtaa korkeammaksi, mainitun kaltainen muutos nähtiin to-  
della merkittävänä. Vain muutama prosentti yrityksistä kuuluisi enää lakisääteisen tilintarkas-  
tuksen piiriin. Tältä osin työryhmä piti perusteltuna ottaa huomioon suomalaisen yrityselämän  
erityspiirteet ja hallitusohjelman tavoitteen harmaan talouden ehkäisemiseksi. Rajojen nosta-  
minen pienyrityksen raja-arvoihin mikroyrityksen sijaan nähtiin uhkaavan vahvemmin tavoit-  
tetta harmaan talouden torjumiseksi. Työryhmä piti siten tässä vaiheessa perustellumpana ra-  
jojen hillittyä nostoa, ja päätyi puoltamaan ii)-vaihtoehtoa.

Hallituksen esityksen luvussa 4.1 (valmisteluvaiheet ja -aineisto) on tarkemmin selostettu työ-  
ryhmän työtä ja työryhmän muistiosta annettua lausuntopalautetta.

### **2.3 Keskeiset ehdotukset**

Esityksessä ehdotetaan korotettavan lakisääteisen tilintarkastusvelvollisuuden rajoja niin, että  
kirjanpitolain 1 luvun 4 b §:n mikroyritysmääritelmän täyttävät osakeyhtiöt, kommandiittiyhtiöt  
ja avoimet yhtiöt rajattaisiin tilintarkastusvelvollisuuden ulkopuolelle. Ehdotettujen rajo-  
jen puitteissa omistajat ovat usein aktiivisia yhtiön operatiivisessa johdossa, jolloin ei ole vält-  
tämätöntä tarvetta valvoa omistajien etua ulkopuolisen toimesta. Esityksellä ei muutettaisi ti-  
lintarkastusvelvollisuuden rajoja muille yhteisöille kuten yhdistyksille ja osuuskunnille, vaan  
ne jäisivät ennalleen. Ehdotuksella eriytettäisiin siten TTL:n tilintarkastusvelvollisuutta mää-  
rittäviä rajoja niin, että yhtiömuotoisia yrityksiä koskisi muita korkeammat raja-arvot. Osake-  
yhtiöiden, avointen yhtiöiden ja kommandiittiyhtiöiden uusista tilintarkastusvelvollisuuden  
määrittävistä raja-arvoista lisättäisiin 2 luvun 2 §:ään uusi momentti.

Ehdotuksen tavoitteena on nimenomaisesti keventää yritysten hallinnollista taakkaa ja edistää  
niiden toimintavapautta. Tilintarkastusvelvollisuuden määrittävien raja-arvojen nosto ei ole  
perusteltua yhteisömuodoille, joiden pääasiallisena tavoitteena on muu kuin voiton tuottami-  
nen ja joilta puuttuu yhtiöiden tapaan omistajia, jotka valvovat johdon toimintaa. Varsinkin  
yleishyödylliset yhteisöt on nähty olevan alttiita väärinkäytöksille. Koska em. yhteisömuoto-  
jen osalta on yhteisölainäädännössä määrätty velvollisuudesta valita toiminnantarkastaja, mi-  
käli TTL:n 2 luvun 2 §:n tilintarkastusvelvollisuuden edellytykset eivät täyty, tarkoittaisi rajo-  
jen korottaminen näidenkin osalta, että toiminnantarkastaja tarkastaisi entistä laajamittaisem-  
paa toimintaa. Huomioiden maallikkotilintarkastuksen osalta aikoinaan esitetty kritiikki, tätä  
ei voida pitää perusteltuna.

Koska lainsäädännössä on jo nykyisin käytössä erilaisia liiketoiminnan raja-arvoihin perustu-  
via määritelmiä, ja myös yrityksen muihin ominaispiirteisiin liittyy erilaisia velvoitteita mm.

arvopaperimarkkinasääntelyssä, voidaan järjestelmän yhdenmukaisuuden kannalta pitää perusteltuna hyödyntää voimassa olevaa KPL:n mukaista kokomääritelmää. Tällä hetkellä KPL:ssa ja sen nojalla annetussa asetuksessa on säädetty määrätyistä vapautuksista nimenomaan mikro- ja pienyrityksille. Muutosesityksen mukaan pienyrityksillä ja niitä isommilla yrityksillä säilyisi kuitenkin tilintarkastusvelvollisuus.

Vuonna 2007 säädetyillä tilintarkastusvelvollisuuden määrittävillä rajoilla voidaan tosiasiaassa katsoa kiristäneen tilintarkastusvaatimusta suurelle osalle yrityksiä enemmän kuin löyhentäneen järjestelmää, sillä silloinen maallikkotilintarkastus ei ollut luotettavuudeltaan verrattavissa hyväksytyyn tilintarkastajan suorittamaan tilintarkastukseen. Ennen maallikkotilintarkastuksen poistamista rajat hyväksytyyn tilintarkastajan suorittamalle tilintarkastukselle olivat lähes vastaavat kuin nykyiset KPL:n mikroyritysmääritelmän mukaiset rajat. Näin ollen nyt ehdotettuja rajoja voidaan pitää osin paluuna vuoden 2007 edeltävään aikaan. Ennen vuoden 2007 uudistusta yhteisön tai säätiön tuli valita vähintään yksi hyväksytty tilintarkastaja, jos vähintään kaksi seuraavista täyttyi (edellisen tilikauden tilinpäätöksen mukaan): tase yli 340 000 euroa, liikevaihto tai sitä vastaava tuotto yli 680 000 euroa, sekä palveluksessa edellisen tilikauden aikana keskimäärin yli 10 henkilöä. Mikäli edellytykset eivät täyttyneet, oli riittävää valita yksi tai useampi maallikkotilintarkastaja. Vain hyväksytty tilintarkastaja oli mahdollinen huomattavasti tätäkin korkeampien rajojen puitteissa (2 100 000 euroa, 4 200 000 euroa, 50 henkilöä).

Hallituksen esityksessä HE 194/2006 vp todettiin tilintarkastuksella olevan arvoa monelle eri taholle, mm. yrityksen omistajille, ulkopuolisille rahoittajille sekä laajemmin koko yhteiskunnalle sitä kautta, että tilintarkastus edistää tilinpäätöksen luotettavuutta, verotuksen oikeellisuutta ja talousrikollisuuden estämistä. Koska pienissä yrityksissä omistus ja johtaminen olivat harvemmin eriytyneet, ja alle puolella pienistä yhtiöistä oli ulkopuolista rahoitusta, ei tarvetta tilintarkastukselle katsottu voivan monissa pienissä yhtiöissä perustella omistajien edun valvonnalla tai rahoittajien edun turvaamisella. Pienten yritysten tilintarkastuksella oli nähtävissä vain pieni lisäarvo verotuksen kannalta, ja tilintarkastuksen mahdollisuudet torjua harmaata taloutta ja talousrikollisuutta katsottiin myös hyvin vähäisiksi. Hyväksytyyn tilintarkastajan käyttövelvollisuuden ulottamista kaikkiin pienimpiinkin yhteisöihin katsottiin voitavan pitää kohtuuttomana taloudellisena lisärasitteena verrattuna tästä koituviin hyötyihin. Yhteisölle siirrettäisiin uusia kustannuksia pienyrityksen sidosryhmien ja yhteiskunnan riskien vähentämiseksi, ja yhteisö joutuisi valitsemaan lain vaatimuksen johdosta tilintarkastajan, vaikka yhteisön omistajien tai jäsenten mielestä sen etu ei edellyttäisikään tilintarkastajan valitsemista. Tällaisen pienyrityksiin kohdistuvien kustannusrasitteiden lisäämisen nähtiin olevan vastoin pyrkimystä edistää yrittäjyyttä vähentämällä pieniin yrityksiin kohdistuvaa hallinnollista taakkaa. Esityksessä myös todettiin, että esim. luottolaitokset ja tavarantoimittajat voisivat silti edellyttää tilintarkastusta, ja muutenkin hyödyntää olemassa olevia luottotietoluokituksia. Myös yhteiskunnan varoista maksettavia tukia myönnettäessä voitiin edellyttää tilintarkastajan valintaa ja tilintarkastuskertomusta. Lisäksi, tilitoimistojen käytön nähtiin edesauttavan merkittävästi kirjanpidon ja tilinpäätösten oikeellisuutta, ei pelkästään tilintarkastuksen. Tutkimusten mukaan n. 75 % yrityksistä käytti tilitoimistoa kirjanpidon ja tilinpäätösten laadinnassa.

Vuoden 2007 muutoksella päädyttiin lain perusteluihin nähden varsin mataliin raja-arvoihin tilintarkastusvelvollisuudelle. Tilintarkastusvelvollisuus poistui kuitenkin lukumääräisesti useammalle yritykselle kuin nyt esitetyllä muutoksella poistuisi. Vaikutuksiltaan nyt ehdotettua muutosta voidaan siten pitää maltillisempänä.

Jotta tilintarkastajille, tilintarkastettaville kohteille sekä muille sidosryhmille jäisi aikaa valmistautua muutokseen, muutoksen on tarkoitus tulla voimaan vuoden 2020 alusta. Tämä jättäisi tarkistettaville kohteille aikaa harkita millä tavoin he järjestävät taloudellisen raportointinsa, tilintarkastajille mahdollisuuden kehittää palveluntarjontaansa, sekä Patentti- ja rekisterihallitukselle tilaisuuden kehittää tilinpäätöksiin ja tilintarkastuskertomuksiin liittyviä käytäntöjään. Myös Verohallinnolle ja Verohallinnon harmaan talouden selvitysyksikölle jäisi aikaa harkita mahdollisia muutoksia toimintatapoihinsa ja resurssiensa kohdistamiseen.

Esitys tilintarkastusvelvollisuuden rajoista perustuu työryhmän muistioon, mutta on työryhmän esittämää tarkempi muutoksen koskiessa osakeyhtiöitä, avoimia yhtiöitä sekä kommandiittiyhtiöitä. Väärinkäytöksille alttiiden yleishyödyllisten yhteisöjen tilintarkastusvelvollisuus pysyisi ehdotuksen mukaan ennallaan. Muutoksella ei olisi vaikutusta sisäministeriön valmistelemaan rahankeräyslain uudistukseen ko. hankkeen koskiessa pääasiassa yhdistyksiä. Tarkoituksena on myös yhteistyössä Patentti- ja rekisterihallituksen kanssa selvittää kuinka tilintarkastusvelvollisuuden noudattamisen valvontaa voisi tehostaa, ja muutenkin parantaa julkisesti saatavien tilinpäätöstietojen ja tilintarkastuskertomusten ajantasaisuutta sekä hyödynnettävyyttä.

Lisäksi ehdotus sisältää tarkennuksen siitä, että kaikki KPL:n 1 luvun 9 §:n mukaiset yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt eli PIE-yhteisöt ovat tilintarkastusvelvollisuuden piirissä, kuten tilintarkastusdirektiivi edellyttää. Nykyisin lain 2 luvun 5 §:ssä on säädetty PIE-yhteisöjen velvollisuudesta valita KHT-tilintarkastaja.

### **3 Esityksen vaikutukset**

#### **3.1 Taloudelliset vaikutukset**

Kun nykyiset raja-arvot säädettiin vuonna 2007, vapautui noin 53 000 osakeyhtiötä tilintarkastusvelvollisuudesta, käytännössä hieman yli puolet kaikista osakeyhtiöistä. Valtaosa henkilöyhtiöistä, asunto-osakeyhtiöistä ja yhdistyksistä vapautui tilintarkastusvelvollisuudesta.<sup>6</sup> Erona vuoden 2007 uudistukseen muutosehdotus koskisi tällä kertaa vain määrättyjä yritysmuotoja, ja vaikuttaisi määrällisesti harvempaan yritykseen.

Muutosehdotus tarkoittaisi, että enintään 33 000 osakeyhtiöltä ja enintään 3 800 henkilöyhtiöltä poistuisi tilintarkastusvelvollisuus. Rajojen nostaminen pienyritystasolle olisi vaikutuksiltaan huomattavasti merkittävämpää, sillä se tarkoittaisi tilintarkastusvelvollisuuden piiriin jäävän enintään 3 100 osakeyhtiötä ja alle 20 henkilöyhtiötä.

Kaupparekisterissä oli 1.8.2018 rekisteröitynä 275 645 osakeyhtiötä, 27 905 kommandiittiyhtiötä ja 9 889 avointa yhtiötä. Yksityisiä elinkeinonharjoittajia, joita ei koske tilintarkastusvelvollisuus, oli rekisteröitynä 210 739 kpl. Monet rekisterissä olevista yrityksistä ovat vailla varsinaista toimintaa ja aktiivisten yritysten osuus on huomattavasti edellä mainittuja lukuja matalampi. Vajaa 58 000 osakeyhtiötä ja 4 800 henkilöyhtiötä ovat nykyisin lakisääteisen tilintarkastusvelvollisuuden piirissä raja-arvojen nojalla. Mikäli mikroyritysmääritelmän mukaiset osakeyhtiöt ja henkilöyhtiöt rajataan tilintarkastusvelvollisuuden ulkopuolelle, kattaisi velvollisuus raja-arvojen nojalla enää noin 25 000 osakeyhtiötä ja noin 1 000 henkilöyhtiötä. Tilintarkastusvelvollisia saattaisi tosiasiasa olla jonkin verran enemmän muiden TTL:n 2 luvun 2 §:ssä mainittujen perusteiden nojalla. Huomioiden, että tilintarkastuskertomuksia annetaan

---

<sup>6</sup> HE 194/2006 vp

vuosittain yhteensä noin 130 000<sup>7</sup>, joista arviolta noin 100 000 osakeyhtiöille, näyttäisi moni yhtiö teettävän tilintarkastuksen, vaikka jäisikin tilintarkastusvelvollisuuden ulkopuolelle.

Vaikka tilintarkastusvelvollisuuden rajoja nostettaisiin, voisivat yritykset kuitenkin vapaaehtoisesti teettää tilintarkastuksen, ja ulkopuoliset syyt kuten rahoittajat saattaisivat edellyttää suoritettua tilintarkastusta, kuten ehdotuksen luvussa 2.1 (tavoitteet) on selostettu. Rajojen nostaminen ei siten käytännössä merkitsisi yhtä laajaa tilintarkastuksesta luopumista kuin mitä se mahdollistaisi. Muutoksen kokonaistaloudellinen vaikutus riippuisi siitä, kuinka moni päätyisi hyödyntämään mahdollisuutta luopua tilintarkastuksesta.

Muutosehdotus mahdollistaisi yritysten kulujen tarkoituksenmukaisemman kohdistamisen, ja oletettavasti ne yritykset hyödyntäisivät mahdollisuutta vuosittaiseen säästöön jotka eivät näkisi tilintarkastuksesta sen kuluja vastaavaa hyötyä. Mitä vahvemmin yrityksen omistuspohja eroaa yrityksen operatiivisesta johdosta, ja mitä enemmän yrityksellä on tarvetta ulkopuoliseen rahoitukselle, sen todennäköisemmin tilintarkastaja tullaan valitsemaan. Edellisen muutoksen yhteydessä laaditun selvityksen mukaan yhtiön osakkaiden läsnäolo yhtiön operatiivisessa johdossa oli aktiivista ja kovin samankaltaista kaikkein pienimmistä yhtiöistä vielä sen suuruisisiin osakeyhtiöihin, joiden henkilöstömäärä oli noin 10 ja tase ja liikevaihto yli miljoonan euron, joten voidaan olettaa että ns. ulkopuoliset osakkaat eivät olisi pääasiallinen syy tilintarkastajan valintaan nyt ehdotettujen rajojen puitteissa<sup>8</sup>.

Edellisen muutoksen yhteydessä arvioitiin, että tilintarkastuksen<sup>9</sup> kulut kaikkein pienimmille osakeyhtiöille oli keskimäärin 325 euroa vuodessa, ja sen lisäksi siihen liittyvän yrityksen oman henkilöstön työn arvo keskimäärin 407 euroa vuodessa. Näin ollen arvioitiin, että muutos mahdollistaisi silloin tilintarkastusvelvollisuudesta vapautuneille yrityksille runsaan 700 euron vuosittaisen säästön. Kustannussäästön arvioitiin olevan suurusluokaltaan samankaltainen muissa yhteisöissä.<sup>10</sup> Yrityksille, joilla oli aiemmin ollut maallikkotilintarkastaja ja luopuivat muutoksen myötä tarkastuksesta kokonaan, kustannussäästö oli pienempi. Yrityksille, jotka joutuivat siirtymään maallikkotilintarkastajasta hyväksytyyn tilintarkastajaan, aiheutui vuorostaan kustannusten kasvu. Tosiasiassa kaikki osakeyhtiöt eivät kuitenkaan hyödyntäneet tilintarkastusvelvollisuudesta vapautumista joko vapaaehtoisesti tai ulkoisista syistä. Muutosta perusteltaessa arvioitiin, että noin puolet velvollisuudesta vapautuneista valitsisivat vapaaehtoisesti tilintarkastajan.

Työryhmän muistiosta annetuissa lausunnoissa keväällä 2018 on arvioitu, että tilintarkastus maksaisi tyypillisesti mikroyrityksille noin 500-1 000 euroa vuodessa, ja vastaisi noin 0,1 % liikevaihdosta. Todennäköisesti kustannuksen kasvu perustuu yleisen hintatason nousun lisäksi siihen, että muutos vaikuttaisi tällä kertaa kokoluokaltaan suurempiin yrityksiin kuin vuonna 2007, jolloin muutos kohdistui huomattavasti pienempiin yrityksiin. Tämän lisäksi tulee vielä tilintarkastukseen liittyvät tarkastettavan kohteen henkilöstön omat kulut, joiden voidaan arvioida vastaavan nykyisin noin 500-1 000 euroa vuodessa. Tilintarkastuksesta luopumisen kustannussäästökseksi per yritys voidaan siten arvioida vähintään noin 1 000 euroa vuodessa. Mikäli puolet muutoksen kohteena olevista yrityksistä eli arviolta 18 000 yritystä hyödyntäisi mahdollisuutta luopua tilintarkastuksesta, tarkoittaisi se yhteensä vähintään noin 18 000 000 euron säästöä vuositasolla. Tätä voidaan pitää varsin tuntuvana hallinnollisena säästönä yrityksille, ja muutos koskettaisi poikkeuksellisen suurta osaa yrityksistä.

<sup>7</sup> Luku perustuu tilintarkastusvalvonnan vuodelta 2015 antamaan markkinaseurantareporttiin.

<sup>8</sup> LTT-Tutkimus Oy, Tilintarkastusvelvollisuuden uudistamisen taloudelliset vaikutukset (2006)

<sup>9</sup> Tilintarkastus sisälsi laskennassa maallikkotilintarkastajien, hyväksytyjen sekä HTM- ja KHT-tilintarkastajien suorittamat tilintarkastukset.

<sup>10</sup> HE 194/2006 vp

On mahdollista, että muutoksen seurauksena tilintarkastuksen kysynnän vähentyessä tilintarkastuksen hintataso laskisi, mutta ottaen huomioon tilintarkastukseen kohdistuva sääntely ja sen aiheuttama työmäärä myös pienimpien yritysten tilintarkastuksiin, tällaisen vaikutuksen merkitystä voidaan pitää marginaalisena. Ehdotuksen myötä tilintarkastajien palveluita saatettaisiin kuitenkin entistä enemmän ostaa määrättyille osa-alueille kuten verosuunnitteluun ja toiminnan kehittämiseen, nykyisen perinteisen vuositarkastuksen sijaan. Ehdotus saattaisi siten pidemmällä tähtäimellä johtaa tilintarkastajien palveluntarjonnan monipuolistumiseen.

Ruotsissa tehtyjen selvitysten perusteella suurin osa perustettavista yhtiöistä jättää valitsematta tilintarkastajan. Koska Suomessa perustettavat yhtiöt ovat voineet jättää valitsematta tilintarkastajan jo vuodesta 2007, ei rajojen korottamisella olisi merkittävää vaikutusta perustettaviin uusiin yrityksiin, mutta saattaisi lisätä entisestään sitä määrää joka jättää valitsematta tilintarkastajan perustamisen yhteydessä.

Osa vapautusta hyödyntävistä yrityksistä joutuisi kuitenkin maksamaan osan säästöistä retroaktiivisesti, kun toiminnan mahdollisesti kasvaessa eivät enää täyttäisi mikroyritysmääritelmää, taikka rahoituksen tarve edellyttäisi myöhemmin tilintarkastusta, ja ensimmäisen vuoden tilintarkastus olisi normaalia työläämpää. Tältäkin osin yrityksillä olisi kuitenkin itsenäinen harkintavapaus määrätä kuinka toimintansa järjestävät.

Huomioiden yrityksillä ollen vastuu tuottaa luotettavaa taloudellista tietoa, ja laiminlyöntitilanteissa sekä yrityksen johtoa että kirjanpitäjää saattaa uhata KPL:n ja pahimmassa tapauksessa rikoslain sanktiot, voidaan pitää mahdollisena että osa yrityksen tilintarkastuksesta luopumisesta seuranneista säästöistä siirtyisi suurempiin kirjanpitokuluihin.

Monet lakisääteisestä velvollisuudesta vapautuneet joutuisivat luopuessaan tilintarkastajasta muuttamaan yhtiöjärjestyksensä ja tekemään sitä koskevan muutosilmoituksen kaupparekisteriin, josta aiheutuisi kertaluontoinen kustannus. Läheskään kaikilla yrityksillä ei kuitenkaan ole määräystä tilintarkastajasta yhtiöjärjestyksessään, jolloin muutoksen tekeminen olisi jonkin verran yksinkertaisempaa ja halvempaa, mutta edellyttäisi silti muutosilmoitusta kaupparekisteriin. Näitä kertaluontoisia kuluja voidaan kuitenkin pitää melko vähäisinä.

Aula Research Oy toteutti Suomen Tilintarkastajat ry:n toimeksiannosta jäsenkyselyn yhdistyksen varsinaisten jäsenten näkemyksistä liittyen tilintarkastusrajojen muuttamiseen ehdotuksen mukaisesti.<sup>11</sup> Kysely koski muutosten vaikutuksia nimenomaan osakeyhtiöiden osalta. Vastaajien mukaan n. 80 % heidän tarkastamistaan osakeyhtiöistä kuului tällä hetkellä tilintarkastusvelvollisuuden piiriin, ja muutoksen myötä vastaava luku olisi n. 44 %. Vastanneista n. 20 % suhtautui myönteisesti tai joksikin myönteisesti ehdotukseen, loput suhtautuivat vaihtelevassa määrin kriittisesti tai neutraalisti. Vastanneista vajaa kolmannes oli täysin tai joksikin samaa mieltä muutoksen johtavan yritysten hallinnollisen taakan keventymiseen. Vastanneiden arviot siitä, kuinka moni heidän nyt tarkastamistaan yhtiöistä, jotka muutoksen myötä vapautuisivat tilintarkastusvelvollisuudesta, luopuisivat tosiasiasa tilintarkastuksesta, vaihtelivat. Suurin osa arvioi luopuvien määrän olevan 51-70 %, mutta varsin suuri osa kannatti myös vaihtoehtoja 31-50 % sekä 1-30 %. Ehdotetun muutoksen vaikutuksia vastanneiden tilintarkastajien omaan käyttäytymiseen arvioitiin niin, että noin puolet jatkaisi kuten ennenkin, noin kolmannes lisäisi palveluntarjontaansa muita palveluita, noin viidennes jäisi eläkkeelle ja noin joka kymmenes vaihtaisi alaa. Eniten kriittisyyttä ehdotukseen ilmeni yksinyrittäjissä ja pienissä yrityksissä työskentelevien keskuudessa verrattuna suurissa tilintarkastusyhteisöissä työskenteleviin.

---

<sup>11</sup> Aula Research Oy, Jäsenkysely tilintarkastusrajoista, Suomen Tilintarkastajat ry 19.4.2018



Koska verotus perustuu yritysten taloudelliseen raportointiin, ja muutoksella olisi jonkin verran vaikutusta tilintarkastuksesta luopuvien yritysten taloudellisen tiedon luotettavuuteen ja virheiden määrään, saattaisi muutoksella olla vaikutuksia valtion verokertymään. Verohallinnon tilastojen mukaan pelkästään osakeyhtiöille (yhteensä 95 113 kpl) oli määrätty 5 113 311 167 euroa yhteisöveroja vuonna 2016. Verohallinnolla ja tilastokeskuksella on käytössä kirjanpitolaista poikkeava mikroyritysmääritelmä, joka kattaa kirjanpitolain määritelmää huomattavasti laajemman yritysryhmän (tase enintään 2 miljoonaa euroa, liikevaihto enintään 2 miljoonaa euroa ja työntekijöitä enintään 10). Verohallinnon tilastoimien mikroyritysten (kaikki yhteisöt) maksama osuus kaikista maksetuista yhteisöveroista oli vajaa 30 % vuonna 2016 (1 555 623 807 euroa). Koska KPL:n mukainen mikroyritysmääritelmä kattaa huomattavasti verohallinnon mikroyritysmääritelmää pienemmät yritykset, niiden maksama osuus kaikista yhteisöveroista jää selvästi tätäkin alhaisemmaksi. Suurimmat yritykset maksavat lähes puolet kaikista yhteisöveroista. Esitetyllä muutoksella ei siten odoteta olevan merkittäviä vaikutuksia valtion verokertymään, koska osa mikroyrityksistä on vapautettu tilintarkastusvelvollisuudesta jo nykyisten rajojen nojalla, käytännössä vain osa niistä yrityksistä, joita muutos koskee, luopuisi tilintarkastuksesta, ja vain marginaalinen osa näistä syyllistyisi muutoksen johdosta väärinkäyttöksiin. Suomessa on yleisesti ottaen hyvä veromoraali sekä traditio säädösten noudattamisessa.

Muutosesityksellä ei ole varsinaisia vaikutuksia kotitalouksiin, sillä asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastusvelvollisuus pysyisi ennallaan. Muutosesityksellä ei myöskään ole huomattavia vaikutuksia kansantalouteen, vaikkakin esitys pohjautuu tavoitteeseen keventää yritysten hallinnollista taakkaa ja siten edistää yrittäjyyttä.

### **3.2 Vaikutukset viranomaisten toimintaan**

Muutosehdotus saattaisi vaikuttaa jonkin verran heikentävästi tilinpäätöstietojen luotettavuuteen niiden yritysten osalta, jotka luopuisivat tilintarkastuksesta. Ulkopuolisen kontrollin vähentyessä tahalliset ja tahattomat virheet saattaisivat lisääntyä. Tätä johtopäätöstä tukee Ruotsin talousrikosviranomaisen tekemä tutkimus<sup>12</sup> Ruotsissa toteutetusta rajojen noston vaikutuksista sekä Ruotsin valtion tarkastusviranomaisen selvitys<sup>13</sup> aiheesta. Tilintarkastusrajojen korottaminen saattaisi siirtää jonkin verran kustannuksia yrityksiltä viranomaisille. Ehdotus saattaisi lisätä tarvetta verotarkastuksiin ja vaikuttaa jonkin verran myös talousrikosviranomaisten työmäärään. Koska tilintarkastaja ei tarkista veroilmoitusta, ei muutoksella kuitenkaan olisi suoria vaikutuksia veroilmoitusten laatuun.

Koska pienissä yrityksissä tehtävät tilintarkastukset työllistävät Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastusvalvontaa eniten, voisi muutos lisätä tilintarkastusvalvonnan mahdollisuuksia kohdistaa resurssejaan toisin. Muutosesityksellä ei kuitenkaan odoteta olevan merkittäviä vaikutuksia rekisteröityjen tilintarkastajien määrään. Oletettavasti rekisteröityjen tilintarkastajien määrään vaikuttaa lähivuosina eniten se, että moni tilintarkastaja lähenee eläkeikää.

Ehdotus lisäisi kertaluontoisesti kaupparekisteriin tehtyjen muutosilmoitusten lukumäärää yritysten luopuessa tilintarkastajasta.

---

<sup>12</sup> Ekobrottsmyndigheten, 1.6.2016: ”Effekter på den ekonomiska brottsligheten efter avskaffandet av revisionsplikten för mindre aktiebolag”

<sup>13</sup> Riksrevisionen, 12.12.2017, RiR 2017:35: ”Avskaffandet av revisionsplikten för små aktiebolag – en reform som kostar mer än den smakar”

### 3.3 Yhteiskunnalliset vaikutukset

Suomen verovalvonnassa tehtyjen havaintojen perusteella harmaata taloutta ilmenee nimenomaan mikro- ja pienyrityksissä. Myös talousrikostutkinnassa on tutkittavana paljon pienyrityksiin kohdistuvia rikosepäilyjä. Suomen tilintarkastajat ry:n Aula Research Oy:llä teettämän tutkimuksen mukaan tilintarkastajat näkivät ehdotuksen merkittävimpinä seurauksina tilinpäätösten laadun heikkenemisen sekä yritysten verotuksen virheiden, harmaan talouden ja verovilpin lisääntymisen. Tilintarkastajien vastauksista kävi myös ilmi, että tilintarkastajat olivat havainneet eniten olennaisia virheitä nimenomaan mikroyrityksissä ja vähiten suuryrityksissä. Näin ollen voidaan pitää mahdollisena, että osa ehdotuksen yrityksille tuomista säästöistä kohdistuisi viranomaisille lisäkuluina tai menetettynä veronkertymänä.

Ehdotus vähentäisi jonkin verran tilintarkastusvelvollisuudesta vapautusta hyödyntävien yritysten taloudellisen informaation luotettavuutta, jota monet sidosryhmät käyttävät. Muutoksella ei kuitenkaan olisi suoria vaikutuksia varsinaiseen sijoittajainformaatioon, sillä muutoksen jälkeenkin rajat olisivat varsin matalat ja muutos kohdistuisi lähinnä yhtiöihin, joissa operatiivinen johto ja omistus ovat samoissa käsissä. Mahdolliset pääomasijoittajat edellyttäisivät oletettavasti tilintarkastusta.

Tilintarkastajan tehtävänä ollen varmentaa yhtiön taloudellista tietoa ja tarkastaa myös tilintarkastettavan kohteen hallintoa, joka sisältää mm. velvollisuuden selvittää toiminnan kannalta keskeisten lakien noudattamisen ja mahdollisen johdon vahingonkorvausvastuun yhtiölle, saattaisi tilintarkastajasta luopuminen lisätä tahattomia ja tahallisia yhteisöoikeudellisten velvollisuuksien laiminlyöntejä ja mahdollisuuksia epärehelliseen toimintaan. Koska tilintarkastajalla on velvollisuus tuntea asiakkaansa, voidaan tilintarkastuksella katsoa olevan merkitystä myös terrorismin rahoittamisen ja rahanpesun ehkäisemisessä. Mahdollisuuksia epärehellisiin toimintatapoihin hyödyntäisi kuitenkin oletettavasti pääasiassa vain sellaiset tahot, jotka muutenkin järjestäisivät yritystoimintaansa niin, ettei tilintarkastajaa tarvitse valita. Muutoksella ei siten odoteta olevan merkittäviä vaikutuksia talousrikollisuuteen.

Ruotsin valtiontalouden tarkastusviranomaisen raportissa RiR 2017:35 tilinpäätösten laadun heikkeneminen ja indikaatiot siitä, että mahdollisuutta luopua tilintarkastuksesta olivat hyödyntäneet eniten sellaiset alat, joilla harmaata taloutta ilmeni eniten, esitettiin muutoksen merkittävimpinä haittoina. Varmuutta ei kuitenkaan ollut siitä, oliko muutos johtanut talousrikollisuuden kasvuun. Ruotsin talousrikosviranomaisen vuonna 2016 tekemässä selvityksessä lakisääteisen tilintarkastuksen poistamisen vaikutuksesta talousrikollisuuteen katsotaan muutoksen lisänneen mahdollisuutta talousrikollisuuteen, ja ehdotetaan luotavan pakollisen kevyemmän tarkastusmenettelyn pienemmille yrityksille. Jonkinasteisen tarkastuksen ulottuminen kaikkiin yhtiöihin vähentäisi selvityksen mukaan mahdollisuutta rahanpesuun ja terrorismin rahoitukseen. Tilinpäätösten laadun todettiin laskeneen muutoksen voimaantulon jälkeen. Tämän esityksen luvussa 1.2 on selostettu Ruotsin hallituksen perustelut sille, tilintarkastusvelvollisuutta ei havaituista haitoista huolimatta päätetty palauttaa kaikille osakeyhtiöille.

## 4 Asian valmistelu

### 4.1 Valmisteluvaiheet ja -aineisto

Edellisen lakimuutoksen (622/2016) eduskuntakäsittelyn yhteydessä katsottiin, että on syytä perustaa työryhmä arvioimaan yksittäisiä kansallisia muutostarpeita tilintarkastuslakiin. Taus-talla oli hallitusohjelman tavoite keventää yritysten hallinnollista taakkaa ja välttää kansallista lisäsääntelyä.

Työ- ja elinkeinoministeriö asetti 27.4.2016 virkamiestyöryhmän selvittämään tilintarkastuslain muuttamistarpeita. Selvitettäviä asioita olivat muun muassa hallinnon tarkastus tilintarkastuksen kohteena, toimintakertomuksen poistaminen tilintarkastuksen kohteesta, sekä tilintarkastuksen rajat. Selvitystyön tavoitteena oli identifioida mahdollisuudet sääntelyn keventämiseen ja ristiriitaisten säädösten purkamiseen tarkastettavien yritysten näkökulmasta. Samalla tuli ottaa huomioon mahdollisten muutosten vaikutukset sijoittajien, julkista valtaa edustavien omistajien ja verohallinnon toimintaan sekä vaikutukset harmaan talouden torjunnan tehokkuuteen. Lakimuutokseen sisällytettiin lopulta toimintakertomuksen poisto tilintarkastuksen kohdeluettelosta, jättäen sitä koskevan raportointivelvollisuuden tilintarkastuskertomusta koskevaan pykälään. Työryhmän arvioitavaksi jäi hallinnon tarkastus tilintarkastuksen kohteena ja tilintarkastuksen rajat.

Työryhmä sai työnsä päätökseen 31.12.2017 mennessä ja työryhmän muistio tilintarkastuslain määrätyistä lainkohdista ja hallinnollisen taakan keventämisestä (Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja 1/2018) annettiin 16.1.2018. Eri muistiossa käsitellyistä toimintatapavaihtoehdoista työryhmä päätyi esittämään hallinnon tarkastuksen säilyttämistä tilintarkastuksen kohteena, mutta ohjeistuksen antamista sen sisällöstä<sup>14</sup>, sekä lakisääteisen tilintarkastusvelvollisuuden rajojen nostamista niin, että KPL:n 1 luvun 4 b §:n mukaiset mikroyritykset rajattaisiin tilintarkastusvelvollisuuden ulkopuolelle.

Työryhmän muistio toimitettiin lausunnon ja lausuntojen määräaika oli 13.3.2018. Toimitetut lausunnot ja niistä laadittu lausuntoyhteenveto on julkaistu työryhmän hankesivustolla.

Lausuntopyyntö lähetettiin 46 taholle. Lausunnon toimitti 43 tahoja, joista kuusi lausui, että heillä ei ole lausuttavaa asiaan. Lausunnoista 11 tuli tahoilta, joilta ei ollut erikseen pyydetty lausuntoa. Lausunnon antoivat seuraavat tahot: Liikenne- ja viestintäministeriö, oikeusministeriö, puolustusministeriö, sisäministeriö, sosiaali- ja terveysministeriö, valtiovarainministeriö, ulkoministeriö, ympäristöministeriö, Helsingin hallinto-oikeus, Korkein hallinto-oikeus, verohallinto, verohallinnon harmaan talouden selvitysyksikkö, finanssivalvonta, tilintarkastusvalvonta, tilintarkastuslautakunta, Suomen Yrittäjät, Taloushallintoliitto, Keskuskauppakamari, Elinkeinoelämän keskusliitto, Suomen Tilintarkastajat ry, Kuntatarkastajat ry, Sisäiset tarkastajat ry, Ammattitilintarkastajat ry, Suomen kiinteistöliitto ry, Säätiöiden ja rahastojen neuvotelukunta, Suomen Asianajajaliitto, Finanssiala ry, OP ryhmä, Pääomasijoittajat ry, Yritystutkimus ry, Nasdaq Helsinki Oy, Suomen Asiakastieto Oy, Finnvera Oyj, BDO Oy, Ernst & Young Oy, KPMG Oy Ab, Nexia Oy, PwC Oy, Revico Grant Thornton Oy, Idman Vilen Grant Thornton Oy, Kim Ittonen (Hanken), Janne Ruohonen (Itä-Suomen yliopisto), Lasse Åkerblad (HT-tilintarkastaja).

Työryhmän ehdotuksista hallinnon säilyttäminen tilintarkastuksen kohteena, mutta ohjeistuksen antaminen hallinnon tarkastuksen sisällöstä, sai selvästi enemmän kannatusta kuin lakisääteisen tilintarkastusvelvollisuuden rajojen nostaminen. Lausunnonantajista 19 esitti kannattavansa hallinnon tarkastuksen säilyttämistä, 7 esitti vastustavansa työryhmän ehdotusta ja katsoi, että siitä tulisi luopua, ja 11 ei ottanut kysymykseen kantaa. Rajojen nostoa kannatti 9 tahoja, 21 vastusti ja 7 ei ottanut vaihtoehtoihin kantaa.<sup>15</sup> Suurin osa vastustuksesta tuli tilintarkastajia edustavilta tahoilta ja sellaisilta tahoilta, joiden toiminnassa tilinpäätösinformaation luotettavuus ja lainmukainen toiminta yleisesti on keskeistä. Yrityselämää edustavista tahoista Suomen Yrittäjät ja Keskuskauppakamari kannattivat rajojen nostamista, EK ei ottanut asiaan

---

<sup>14</sup> Tähän työryhmän ehdotukseen liittyi valtiovarainministeriön edustajan lausuma.

<sup>15</sup> Tässä ei ole huomioitu tahoja, jotka ovat nimenomaisesti lausuneet, että heillä ei ole lausuttavaa työryhmän muistiosta.

kantaa ja Finanssiala vastusti ehdotusta. Ministeriöistä suurin osa lausui kannattavansa työryhmän esitystä rajojen nostamisesta. Rajojen nostoa vastustivat sisäministeriö ja valtiovarainministeriö. Myös verohallinto ja verohallinnon harmaan talouden selvitysyksikkö lausui vastustavansa työryhmän ehdotusta lakisääteisen tilintarkastuksen rajojen korottamisesta.

Rajojen nostoa kannattaneet tahot pitivät työryhmän ehdotusta mikroyrityksistä perusteltuna. Keskuskauppakamari esitti sitäkin korkeampia rajoja (pienyrittäjä). Rajojen nostoa vastustaneista pääosa katsoi, että rajojen tulisi pysyä ennallaan. Osa vastustaneista vetosi kuitenkin maltillisempaan nostoon, ja muutama esitti toissijaisesti Ruotsissa olevia rajoja. Useassa lausunnossa esitettiin tarve laatia tarkempi selvitys rajojen noston vaikutuksista. Moni taho kiinnitti erityisesti huomiota harmaan talouden lisääntymisen riskiin. Verohallinto ja sen harmaan talouden selvitysyksikkö korostivat, että verovalvonnassa tehtyjen havaintojen perusteella harmaata taloutta ilmenee nimenomaan mikro- ja pienyrityksissä. Sisäministeriö vuorostaan toteutti, että talousrikostutkinnassa on tutkittavana paljon pienyrityksiin kohdistuvia rikosepäilyjä. Useammassa lausunnossa viitattiin Ruotsissa vuoden 2017 lopussa julkaistuun valtioneuvoston tarkastusviranomaisen selvitykseen RiR 2017:35, jonka mukaan siellä vuonna 2010 toteutetusta rajojen nostosta voidaan katsoa aiheutuneen enemmän haittaa kuin hyötyä, ja Ruotsin talousrikosviranomaisen laatimaan selvitykseen aiheesta vuonna 2016. Moni myös huomioi, että kirjanpitäjien ja tilitoimistojen toimintaa ei ole samassa määrin säännelty ja valvottu kuin tilintarkastajien. Muutamassa lausunnossa nostettiin esille, että maakuntauudistuksen myötä kunnat ja maakunnat tulevat käyttämään yhä enemmän pienyritysten palveluja alihankintana, ja osa niistä jäisi rajojen korottamisen myötä tilintarkastusvelvollisuuden ulkopuolelle. Mm. Finnvera Oyj nosti esille, että luotonsaajayrityksen liiketoiminnan kannattavuuden ja kassavirran arviointi on nykyisin entistä keskeisemmässä asemassa vakuuksien sijaan, mikä korostaa laadukkaan ja luotettavan tilinpäätösinformaation merkitystä.

Työryhmän muistiossaan sivuama kysymys pienyritysten tilintarkastuksissa noudatettavista standardeista ja ISA-standardien asemasta Suomessa nousi esille muutamassa lausunnossa. Tilintarkastuksen rajoihin liittyen osa mainitsi tarpeen kehittää pienyritysten tilintarkastusta heille paremmin sopivaksi.

Lausuntopyyntöissä oli myös pyydetty ottamaan kantaa siihen, että korotetut rajat tulisivat voimaan vuoden 2020 alusta. Ne harvat tahot, jotka tätä seikkaa kommentoivat, pitivät ehdotettua siirtymäaikaa mahdollisena.

## **4.2 Lausunnot ja niiden huomioon ottaminen**

[Tätä kohtaa tullaan muokkaamaan HE-luonnoksesta saadun palautteen perusteella]

### **YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT**

#### **1 Lakiehdotuksen perustelut**

#### **2 Luku Velvollisuus toimituttaa tilintarkastus**

**2 §. Tilintarkastusvelvollisuus.** Pykälää ehdotetaan muutettavaksi niin, että siihen lisätään uusi 3 momentti sekä täydennetään nykyistä 4 momenttia, josta esityksen myötä tulisi 5 momenttia.

Pykälän 1 momentti vastaisi voimassa olevan lain vastaavaa momenttia.

Pykälän 2 momentti vastaisi voimassa olevan lain vastaavaa momenttia.

Pykälään ehdotetaan lisättävän uusi *3 momentti*. Lähtökohtana olisi yhä voimassa olevan lain 2 momentin mukaiset rajat, mutta tilintarkastusvelvollisuuden määrittävät raja-arvot eriytyisivät yhtiömuotoisille yrityksille ollen näille korkeammat. Rajojen korottamista ei nähdä perusteltuna yleishyödyllisille yhteisöille tai sellaisille, joilla ei ole osakeyhtiön tavoin osakkaita valvovina tahoina, joten rajojen korottamista ei esitetä kohdistettavan kaikkiin kirjanpitolain mukaisiin mikroyrityksiin, vaan ainoastaan määrätyille mikroyrityksille. Kirjanpitolain 1 luvun 4 b §:n mukainen mikroyritysmääritelmä kattaa nimestään huolimatta käytännössä kaikki lainkohdan edellytykset täyttävät kirjanpitovelvolliset, myös yhteisöt, jotka eivät harjoita yritystoimintaa.

Ehdotettu muutos ei vaikuttaisi yhtiöjärjestyksessä tai yhtiösopimuksessa olevaan määräykseen tilintarkastajan valitsemisesta, vaan sanotut määräykset pysyisivät voimassa. Tilintarkastusvelvollisuudesta vapautuminen edellyttäisi siten käytännössä yhtiöjärjestyksen tai yhtiösopimuksen muuttamista, mikäli niissä määrättäisiin tilintarkastajan valinnasta.

Palveluksessa olevien työntekijöiden lukumäärä arvioitaisiin kuten nykyisin. Epäselvissä tilanteissa voitaisiin hyödyntää kirjanpitosääntelyssä noudatettuja linjauksia.

Pykälän *4 momentti* vastaisi voimassa olevan lain 3 momenttia.

Pykälän *5 momentti* vastaisi muutoin voimassa olevan lain 4 momenttia, mutta sitä ehdotetaan täydennettäväksi kattamaan myös yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt eli PIE-yhteisöt. Koska tilinpäätösdirektiivissä määrätään, että PIE-yhteisöjen tulisi olla tilintarkastusvelvollisia, ja PIE-yhteisöihin kohdistuu korostunut määrä erillissääntelyä, ehdotetaan lisättäväksi selvyyden vuoksi tarkennus PIE-yhteisöjen tilintarkastusvelvollisuudesta rajoista riippumatta. Voimassa olevan lain 2 luvun 5 §:ssä säädetään PIE-yhteisöjen velvollisuudesta valita KHT-tilintarkastaja.

Pykälän *6 momentti* vastaisi voimassa olevan lain 5 momenttia.

Pykälän *7 momentti* vastaisi voimassa olevan lain 6 momenttia.

## **2 Voimaantulo**

Esityksessä ehdotetaan, että laki tulee voimaan 1 päivänä tammikuuta 2020.

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

## **Laki**

### **tilintarkastuslain 2 luvun 2 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

*muutetaan* tilintarkastuslain (1141/2015) 2 luvun 2 §, sellaisena kuin se on osaksi laissa 622/2016, seuraavasti:

#### 2 luku

#### **Velvollisuus toimituttaa tilintarkastus**

#### 2 §

##### *Tilintarkastusvelvollisuus*

Yhteisössä ja säätiössä on valittava tilintarkastaja ja toimitettava tilintarkastus sen mukaan kuin tässä laissa ja muussa laissa säädetään.

Jollei muussa laissa toisin säädetä, tilintarkastaja voidaan jättää valitsematta yhteisössä, jossa sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on täyttynyt enintään yksi seuraavista edellytyksistä:

- 1) taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa;
- 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa; tai
- 3) palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä.

Jollei muussa laissa toisin säädetä, osakeyhtiössä, kommandiittiyhtiössä ja avoimessa yhtiössä voidaan kuitenkin jättää tilintarkastaja valitsematta, jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on täyttynyt enintään yksi seuraavista edellytyksistä:

- 1) taseen loppusumma ylittää 350 000 euroa;
- 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 700 000 euroa; tai
- 3) palveluksessa on keskimäärin yli kymmenen henkilöä.

Tilintarkastaja voidaan myös jättää valitsematta toimintaansa aloittavassa yhteisössä, jolla ei vielä ole 2 momentissa tarkoitettuja tilikausia, jollei ole ilmeistä, ettei edellytyksiä tilintarkastajan valitsematta jättämiseen ole.

Tilintarkastaja on kuitenkin aina valittava kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 9 §:ssä tarkoitettussa yleisen edun kannalta merkittävässä yhteisössä sekä yhteisössä, jonka pääasiallisena toimialana on arvopapereiden omistaminen ja hallinta ja jolla on kirjanpitolain 1 luvun 8 §:ssä tarkoitettu huomattava vaikutusvalta toisen kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan tai rahoituksen johtamisessa.

Jos yhteisöllä tai säätiöllä ei ole 1, 2 tai 3 momentin mukaista velvollisuutta valita tilintarkastajaa, yhtiöjärjestyksessä, yhtiösopimuksessa tai säännöissä voidaan määrätä tilintarkastuksen toimittamisesta.

Yhteisön ja säätiön yhtiöjärjestyksessä, yhtiösopimuksessa tai säännöissä voidaan määrätä useamman tilintarkastajan valinnasta.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Helsingissä päivänä kuuta 20

**Pääministeri**

**Juha Sipilä**

Työministeri Jari Lindström

## Laki tilintarkastuslain 2 luvun 2 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

*muutetaan* tilintarkastuslain (1141/2015) 2 luvun 2 §, sellaisena kuin se on osaksi laissa 622/2016, seuraavasti:

*Voimassa oleva laki*

*Ehdotus*

2 luku

2 luku

**Velvollisuus toimituttaa tilintarkastus**

**Velvollisuus toimituttaa tilintarkastus**

2 §

2 §

*Tilintarkastusvelvollisuus*

*Tilintarkastusvelvollisuus*

Yhteisössä ja säätiössä on valittava tilintarkastaja ja toimitettava tilintarkastus sen mukaan kuin tässä laissa ja muussa laissa säädetään.

Yhteisössä ja säätiössä on valittava tilintarkastaja ja toimitettava tilintarkastus sen mukaan kuin tässä laissa ja muussa laissa säädetään.

Jollei muussa laissa toisin säädetä, tilintarkastaja voidaan jättää valitsematta yhteisössä, jossa sekä päätyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on täytynyt enintään yksi seuraavista edellytyksistä:

- 1) taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa;
- 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa; tai
- 3) palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä.

Jollei muussa laissa toisin säädetä, tilintarkastaja voidaan jättää valitsematta yhteisössä, jossa sekä päätyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on täytynyt enintään yksi seuraavista edellytyksistä:

- 1) taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa;
- 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa; tai
- 3) palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä.

*Jollei muussa laissa toisin säädetä, osakeyhtiössä, kommandiittiyhtiössä ja avoimessa yhtiössä voidaan kuitenkin jättää tilintarkastaja valitsematta, jos sekä päätyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on täytynyt enintään yksi seuraavista edellytyksistä:*

- 1) taseen loppusumma ylittää 350 000 euroa;*
- 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 700 000 euroa; tai*



## *Voimassa oleva laki*

Tilintarkastaja voidaan myös jättää valitsematta toimintaansa aloittavassa yhteisössä, jolla ei vielä ole 2 momentissa tarkoitettuja tilikausia, jollei ole ilmeistä, ettei edellytyksiä tilintarkastajan valitsematta jättämiseen ole.

Tilintarkastaja on kuitenkin aina valittava yhteisössä, jonka pääasiallisena toimialana on arvopapereiden omistaminen ja hallinta ja jolla on kirjanpitolain 1 luvun 8 §:ssä tarkoitettu huomattava vaikutusvalta toisen kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan tai rahoituksen johtamisessa.

Jos yhteisöllä tai säätiöllä ei ole 1, 2 tai 3 momentin mukaista velvollisuutta valita tilintarkastajaa, yhtiöjärjestyksessä, yhtiösopimuksessa tai säännöissä voidaan määrätä tilintarkastuksen toimittamisesta.

Yhteisön ja säätiön yhtiöjärjestyksessä, yhtiösopimuksessa tai säännöissä voidaan määrätä useamman tilintarkastajan valinnasta.

## *Ehdotus*

*3) palveluksessa on keskimäärin yli kymmenen henkilöä.*

Tilintarkastaja voidaan myös jättää valitsematta toimintaansa aloittavassa yhteisössä, jolla ei vielä ole 2 momentissa tarkoitettuja tilikausia, jollei ole ilmeistä, ettei edellytyksiä tilintarkastajan valitsematta jättämiseen ole.

Tilintarkastaja on kuitenkin aina valittava *kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 9 §:ssä tarkoitettussa yleisen edun kannalta merkittävässä yhteisössä sekä yhteisössä, jonka pääasiallisena toimialana on arvopapereiden omistaminen ja hallinta ja jolla on kirjanpitolain 1 luvun 8 §:ssä tarkoitettu huomattava vaikutusvalta toisen kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan tai rahoituksen johtamisessa.*

Jos yhteisöllä tai säätiöllä ei ole 1, 2 tai 3 momentin mukaista velvollisuutta valita tilintarkastajaa, yhtiöjärjestyksessä, yhtiösopimuksessa tai säännöissä voidaan määrätä tilintarkastuksen toimittamisesta.

Yhteisön ja säätiön yhtiöjärjestyksessä, yhtiösopimuksessa tai säännöissä voidaan määrätä useamman tilintarkastajan valinnasta.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .