

Asia: VN/4271/2025

Luonnos hallituksen esitykseksi laiksi kirjanpitolain, kaupparekisterilain ja tilintarkastuslain muuttamisesta (tilinpäätösraportoinnin digitalisointi)

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

26.1.2026 PRH/2408/05/2025

Luonnos hallituksen esitykseksi laiksi kirjanpitolain, kaupparekisterilain ja tilintarkastuslain muuttamisesta (tilinpäätösraportoinnin digitalisointi)

Lausuntopyynnön diaarinumero: VN/4271/2025

Yleistä

Patentti- ja rekisterihallitus (PRH) kannattaa HE-luonnoksen mukaista lainsäädäntöä. HE-luonnoksessa esitetyt tavoitteet ovat tärkeitä.

- Digitaaliseen raportointiin siirtyminen on olennaista EU:n globaalin kilpailukyvyn kannalta.
- Digitalisaatio parantaa yritysten tuottavuutta ja tehostaa julkista hallintoa.
- Digitaalinen raportointi keventää yritysten hallinnollista taakkaa muun muassa helpottamalla yritysten asiointia viranomaisten kanssa.
- Viranomaiset saavat tarvitsemansa tiedot aikaisempaa paremmin kysymättä jokaista tietoa erikseen yritykseltä.
- Digitalisaation avulla yritysten prosesseja saadaan automatisoitua. Työaikaa vapautuu manuaalisesta työstä.
- Yritysten digitaalisen raportoinnin myötä tiedon laatu paranee.

- Yritysten on aikaisempaa helpompaa hakea rahoitusta, kun digitaalinen raportointi edistyy.
- Digitaalisten tilinpäätösten kattavan käytön myötä saadaan laadukkaampaa tietoa yhteiskunnan eri käyttötärpeisiin.
- Rakenteista tietoa pystytään hyödyntämään ja analysoimaan nykyistä tehokkaammin ja käyttämään yritysten ja viranomaisten päätöksenteossa aikaisempaa paremmin.

Digitaalisen raportoinnin hyötyjä on selvitetty laajemmin Yrityksen Digitalous -hankkeen vaikutusarviointiraportissa. Digitaaliseen raportointiin on siirryttävä velvoittavan lainsäädännön kautta. Yhteiskunnallisia hyötyjä kertyy siitä, että tilinpäätösdata on saatavissa rakenteisena hyödynnettäväksi. PRH:n on avattava rakenteista tilinpäätöstietoa yhteiskunnan käyttöön avoimen datan direktiivin edellyttämällä tavalla. PRH on julkaissut Yrityksen digitaloushankkeen tilinpäätösrekisteriprojektin loppuraportin. Digitaalisuuden hyötyjä on kuvattu myös PRH:n tilinpäätösrekisteriprojektin loppuraportin liitteenä olevassa tilinpäätösraportoinnin tavoitetilassa.

Soveltamisalan rajaamisesta

PRH pitää lähtökohtaisesti kannatettavana vaiheittaista etenemistä digitaalisen raportoinnin velvoittavuudessa. On perusteltua, että HE-luonnoksessa ehdotettujen muutosten myötä tilinpäätös ja toimintakertomus laadittaisiin ja ilmoitettaisiin rekisteröitäväksi digitaalisessa muodossa, jos kirjanpitovelvollinen on rekisteröity osakeyhtiönä tai se on avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka kaikki (vastuunalaiset) yhtiömiehet ovat osakeyhtiöitä. Niin ikään tilinpäätösmerkintä ja tilintarkastuskertomus laadittaisiin digitaalisesti.

Yritysten raportoinnin digitaalisuus on Suomessa toteutettu hitaammin kuin tärkeissä referenssi-maissa, mikä käy ilmi HE-luonnoksen kansainvälisestä vertailusta. Tämä on yksi syy edetä digitalisoinnin toteutuksessa ripeästi. PRH kannattaa HE-luonnoksen mukaisen lainsäädännön saattamista voimaan ehdotetussa ripeässä aikataulussa.

Ehdotus: Vaikka tässä vaiheessa ehdotetut muutokset eivät koskisi pakottavana osuuskuntia eikä säätiöitä eikä eräitä muita yksityisoikeudellisia oikeushenkilöitä ja ehdotettujen säännösten ulkopuolelle jäävät myös luottolaitokset ja vakuutusyhtiöt (ml. työeläkeyhtiöt), PRH pitää perusteltuna, että muiden, nyt HE-luonnoksen mukaan digitaalisen tilinpäätösraportoinnin soveltamisalan ulkopuolelle jäävien oikeushenkilömuotojen tilinpäätöstietojen sähköistä (rakenteista) raportointia edistetään velvoittavalla lainsäädännöllä mahdollisimman pian. Digitaalisen raportoinnin ei kuitenkaan pidä velvoittavana ulotuttua kaikkiin oikeushenkilömuotoihin, vaikka saavutettavissa olevat hyödyt koskevat kaikkia.

Ehdotus: Säätiöiden tilinpäätösten ja siihen liittyvien asiakirjojen rakenteisuuden velvoittavuus on toteutettava jo lähitulevaisuudessa, kun HE-luonnoksen mukainen lainsäädäntö on saatu voimaan. Sidosryhmien tiedontarpeet ja valvonnan toteuttamiseen liittyvä tarpeet edellyttävät nopeaa aikataulua.

PRH vastaa säätiöiden valvonnasta. Säätiöiden tilinpäätökset ovat keskeinen väline säätiöiden valvonnassa. Tilinpäätösten ja toimintakertomusten rakenteinen muoto mahdollistaisi nykyistä kattavamman ja tehokkaamman valvonnan.

Siirtyminen digitaalisiin asiakirjoihin

Siirtyminen allekirjoitettuihin digitaalisiin asiakirjoihin on tarpeellinen siirtymä, kun teknologia on siihen käytettävissä.

Ehdotus: PRH ehdottaa, että digitaaliset allekirjoitukset tilinpäätöksessä ja muissa asiakirjoissa mainitaan lakitekstissä (HE-luonnoksen KPL 3:8.3:ssa tai 3.8a:ssa). HE-luonnoksessa tulee myös digitaalisten allekirjoitusten osalta viitata PRH:n määräyksiin. Lähtökohtaisesti PRH voi määräyksillään (KRL 1 § 3 mom.) määrätä vain ilmoittamista koskevista teknisistä seikoista, mutta kirjanpito-lain viittausten kautta PRH:lla olisi toimivalta määrätä myös tilinpäätöksen ja niin sanotussa tilin-päätösilmoituksessa siihen liitettävien asiakirjojen teknisistä seikoista.

Ehdotus: HE-luonnoksen ehdotuksesta kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 1 momenttiin (toinen lause) on perusteltua poistaa viittaus asiakirjojen jäljennösluonteeseen ilmoitettaessa ”digiyrityksen” tilinpäätöstä ja siihen liittyviä asiakirjoja kaupparekisteriin.

Kun HE-luonnoksen mukainen lainsäädäntö toteutuu, yritys esittää tilinpäätösilmoituksessa PRH:lle digitaalisesti allekirjoitetun tilinpäätöksen, toimintakertomuksen ja muut tilinpäätösilmoitukseen kuuluvat asiakirjat digitaalisessa muodossa. Kaikki digitaalisten asiakirjojen kappaleet ovat alkuperäisiä.

HE-luonnoksessa ehdotetun KPL 3:9.5:n mukaan PRH voi antaa määräyksiä tilinpäätösilmoituksen teknisistä seikoista, mikä vastaa voimassa olevaa KRL 1 §:n 3 momenttia. Ehdotetun 5 momentin viimeisessä lauseessa viitataan allekirjoittamiseen. Pykälän lukijalle jää epäselväksi, viitataanko 5 momentissa tilinpäätösilmoituksen allekirjoitukseen vai tilinpäätösilmoitukseen liittyvien asiakirjojen allekirjoituksiin.

Ehdotus: HE-luonnoksen KPL 3:9.5:ää on tarkennettava siten, että siinä selvästi viitataan tilinpäätöksen ja muihin tilinpäätösilmoitukseen liittyvien asiakirjojen allekirjoituksiin. KPL 3 luvussa on oltava selvä valtuutussäännös siitä, että PRH voi päätöksillään määrätä KPL 3:9:ssä tarkoitettujen allekirjoitusten teknisistä vaatimuksista (digitaalisesta allekirjoituksesta). Valtuutussäännöksessä ei

pidä viitata KRL 1.3 §:ään, koska se koskee vain tilinpäätösilmoituksen tekemisessä noudatettavia teknisiä vaatimuksia. Kyseisen valtuutuksen antaa määräyksiä allekirjoituksista on oltava kirjanpitolaissa.

Digitaalisten asiakirjojen allekirjoitustekniikat tilinpäätösohjelmistoissa ovat jo nyt mahdollisia. Tekniikoiden käyttöönotto edellyttää siis velvoittavia säännöksiä laissa. PRH voi päätöksillään määrätä, että allekirjoitukseen kuuluu kolmivaiheinen tunnistautuminen ja että allekirjoitus on EU:n eIDAS-asetuksen mukainen hyväksytty sähköinen allekirjoitus. XBRL International on jo julkaissut suosituksen standardoidusta tavasta ottaa käyttöön XBRL-tiedostojen allekirjoitukset, mikä tekee perustelluksi selvittää allekirjoitusteknologian käyttöön ottamista lähitulevaisuudessa.

Digitaalisten asiakirjojen käsittely toimielimissä

PRH toteaa, että kirjanpitolaissa ei tarvitse säätää siitä, miten yritys käsittelee tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen toimielimissään, mutta käsittelyvaiheet tulee ottaa huomioon kirjanpitolain säännösten muotoilussa. Käytännössä digitaalisen tilinpäätöksen ja muiden asiakirjojen tulisi esimerkiksi osakeyhtiössä olla valmiita jo siinä vaiheessa, kun osakeyhtiön toimitusjohtaja ja hallitus allekirjoittavat tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen ja asiakirjat sen jälkeen esitetään yhtiökokoukselle kokousasiakirjoissa. Tilintarkastaja tarkastaa digitaalisen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen osana lakisääteistä tilintarkastustehtävää ennen yhtiökokouksen käsittelyä ja antaa digitaalisen tilintarkastuskertomuksen. Tilintarkastaja (pääsääntöisesti) allekirjoittaa digitaalisen tilin-päätösmerkinnän digitaaliseen tilinpäätökseen. Osakeyhtiössä yhtiökokous siis vahvistaa digitaalisen, merkinnöin varustetun (tägätyn) ja allekirjoitetun tilinpäätöksen.

Jos osakeyhtiön yhtiökokous päättäisi muuttaa digitaalista tilinpäätöstä, ei muutetussa digitaalisessa tilinpäätöksessä enää voisi vaatia toimitusjohtajan ja hallituksen jäsenten allekirjoituksia. Osakeyhtiön päätettäväksi jäisi, toimituttaako se muutetusta tilinpäätöksestä uuden tilintarkastuksen. Jos tilintarkastus tehdään uuteen, yhtiökokouksen muuttamaan tilinpäätökseen, tulisi senkin olla digitaalinen. Yhtiökokouksen tulisi antaa tilintarkastajalle uusi toimeksianto muutetun tilinpäätöksen tarkastamiseksi. Tilinpäätöksen muuttaminen yhtiökokouksessa on tosin harvinaista. Muuttamisen merkityksestä allekirjoituksiin ja tilinpäätösilmoitusmenettelyyn ei tarvita uusia säännöksiä laissa. Menettely olisi vastaavanlainen muissa yhteisömuodoissa.

Toimintakertomuksen ja tilintarkastuskertomuksen digitaalisuus

PRH toteaa, että HE-luonnoksen toteutuessa jäisi PRH:n päätettäväksi se, mitkä toimintakertomuksen tiedot ovat niin keskeisiä, että ne tulee merkitä PRH-tunnistein (tägäyksiin). PRH valmistautuu yhteistyössä keskeisten sidosryhmien kanssa luomaan ja ottamaan käyttöön toimintakertomuksen (kansalliset) merkinnät (taksonomian) lähitulevaisuudessa.

Digitaalinen laatiminen ja ilmoittaminen

Luonnoksessa ehdotetuissa säännöksissä (KPL 3:8.3, KPL 3:8a, KPL 3:9.5) on valittu lainsäädäntötekniikka, jonka mukaa PRH:n digitaalisten asiakirjojen kaupparekisteriin ilmoittamista koskevat määräykset ohjaavat käytännössä myös asiakirjan laatimista. PRH olisi pitänyt parempana lainsäädäntötapaa, jossa säännökset tilinpäätöksen ja muiden asiakirjojen digitaalisesta laatisesta ja digitaalisesta ilmoittamista rekisteriin erotetaan laissa toisistaan eri säännöksiin. Tämä olisi soveltamisen kannalta selvempää. Sama lähestymistapa soveltuu myös tilinpäätöksen ohella muihin asiakirjoihin (toimintakertomus, tilintarkastuskertomus). Laatumista koskevassa HE-luonnoksen 3:8a.1:ssa ei pitäisi viitata KRL 1.3 §:ään, joka koskee ilmoittamista.

Ehdotus: HE-luonnoksen KPL 3:8a.1:sta poistetaan viittaus ilmoittamista koskevaan KRL 1.3 §:ään. Näin ollen KPL 3:8a olisi itsenäinen valtuutussäännös siitä, että PRH voi antaa määräyksiä KPL 3:8a:ssa mainittujen asiakirjojen merkinnöistä (laatisesta).

Asiakirjojen laatumisen ja ilmoittamisen erottaminen toisistaan toimisi hyvin myös HE-luonnoksen perusteluissa. Esimerkiksi nykytilan arviossa jaksossa 3.2.1 käsitellään tilinpäätöksen ilmoittamisen hallinnollista taakkaa, mutta arviossa viitataan myös tilinpäätöksen laatumiseen. HE-luonnoksen perusteluissa jää mainitsematta, että myös tilinpäätöksen laatumisen digitaalisesti sisältää manuaalisia työvaiheita, mikä on väistämätöntä. Digitaalisuus ei voi poistaa kaikkia manuaalisia työvaiheita. Tiedon muuttuessa digitaalisesti sen siirtäminen (ilmoittaminen) ja sen jälkeinen käsitteleminen on kuitenkin ”koneellista” vähäisin taloudellisiin ja hallinnollisiin kustannuksin.

Muunninpalvelu

PRH tulee lähiaikoina tarjoamaan ilmoitusvelvollisille yrityksille muunninpalvelun, joka on apuväline digitaalisen tilinpäätöksen valmistelemiseksi. Tilinpäätöksen tietojen muuntaminen digitaaliseen muotoon toimisi siten, että ilmoittaja syöttää maksuttoman muunninkäyttöliittymäpalvelun kautta tilinpäätöstiedot PRH:n tarjoamaan Excel-pohjaan. Yritys saa muunninpalvelusta iXBRL-tilinpäätösasiakirjan. Yrityksen on käsiteltävä iXBRL-tilinpäätös toimielimissään lain ja yhteisösääntöjen mukaan. Yritys lähettää allekirjoitetun ja vahvistetun tilinpäätöksen YTJ-palvelun kautta PRH:lle.

PRH:n mielestä muunninpalvelun rajoittaminen ehdotuksen mukaisesti enintään 100 000 euron liikevaihdon mukaan on tarkoituksenmukainen ja kannatettava (KPL 3:8b). Säännöksessä ei ole huomioitu aloittavien yritysten tarvetta käyttää muunninpalvelua. Niillä ei ole takanaan kahta tili-kautta, joita ehdotettu säännös edellyttää.

Ehdotus: KPL 3:8b Muunninpalvelua koskevista yksityiskohtaisista perusteluista on poistettava lause: ”Muuntimella muodostunut tilinpäätös ei ole alkuperäinen.”

Kyseinen lause on harhaanjohtava. Muunninpalvelua käyttävä yritys ainoastaan muuntaa tietoja digitaaliseen muotoon. Muuntimen avulla yritys voi muodostaa luonnoksen digitaalseksi tilinpäätökseksi. Digitaalinen tilinpäätös on käsiteltävä yrityksen hallintoelimissä ja tilinpäätöksen vahvistavassa toimielimessä yhteisöä koskevan lain mukaan. Kaikki kaupparekisteriin ilmoitettavat asia-kirjat on käsiteltävä asianmukaisesti yhteisön hallintoelimissä ja mahdollisesti tilintarkastettava ennen niiden ilmoittamista rekisteröitäväksi kaupparekisteriin. Tilinpäätökseen liittyviä muita asiakirjoja (toimintakertomus, tilintarkastuskertomus ym.) ei ainakaan alkuvaiheessa muunneta digitaaliseen muotoon muunninpalvelun avulla. Tämä voi olla syytä tuoda esiin yksityiskohtaisissa perusteluissa.

Ehdotus: HE-luonnoksen KPL 3:8b:n 2 momenttia on tarkennettava poistamalla viittaus toimintakertomukseen. Muunninpalvelu on suunniteltu tilinpäätöksen muuntamiseen digitaaliseen muotoon. PRH ei ole varautunut rakentamaan muunninpalvelua sellaiseksi, että sen avulla voisi muuntaa myös toimintakertomuksen digitaalseksi.

Ehdotus: Säännökseen on perusteltua lisätä, että myös toimintaansa aloittavat yritykset voivat käyttää muunninpalvelua, jos niiden liikevaihto ensimmäisellä (ilmoitettavalla) tilikaudella on enintään 100 000 euroa.

PRH toteaa, että sen tehtävänä on tarjota ainoastaan perusmuotoiset PMA:n mukaiset pohjat mikro- ja pk-yritykselle. Tieto on lisättävä manuaalisesti Excel-pohjaan, joten laajan tilinpäätöksen rakentelu olisi työlästä ja altis virheille. Muunninpalvelu soveltuu vain yksinkertaisten tilinpäätösten tietojen muuntamiseen. Myös tilinpäätöksen liitetiedot syötetään muunninpalveluun.

Jos muunninpalvelua käyttävä yritys poikkeuksena pääsäännöstä toimituttaa tilintarkastuksen ja saa digitaalisen tilintarkastuskertomuksen, tilintarkastuskertomus ei kulje muunninpalvelun kautta, vaan digitaalinen tilintarkastuskertomus on liitettävä digitaalinen tilintarkastuskertomus PRH:lle tehtävään tilinpäätösilmoitukseen. Tarvittaessa muunninpalvelua käyttävän yrityksen on liitettävä myös digitaalinen toimintakertomus tilinpäätösilmoitukseen, jos yritys on pääsäännöstä poiketen, pienestä yrityskoostaan huolimatta päättänyt laatia toimintakertomuksen. Vaikka PRH tarjoaa muunninpalvelun pienimpien yritysten käyttöön, myös pienen yrityksen on jatkossa perusteltua ottaa kyvykäs tilinpäätösohjelmisto käyttöön.

Tilinpäätösilmoitusten validointi

Digitaalisten tilinpäätösilmoitusten sisällön validointi on automatisoitua menettelyä, jonka avulla vastaanottorajapinnassa PRH:ssa seulotaan yrityksen lähettämän digitaalisen aineiston teknisiä ominaisuuksia. Validaattorin avulla voidaan estää sellaisen tilinpäätösilmoituksen rekisteröityminen, joka

- ei täytä olennaisia teknisiä vaatimuksia ja/tai
- ei sisällä olennaisia sisällöllisiä vaatimuksia (esimerkiksi tilinpäätöksestä puuttuu tase).

Esimerkiksi tase on sisällöllinen vaatimus. Validaattorin avulla voidaan estää tilinpäätösilmoituksen rekisteröinti, jos xml-tiedosto on laadittu virheellisesti ja ei siten ole käsittelykelpoinen.

HE-luonnoksen sivulla 15 oleva toteamus ”Tilinpäätösaineistojen automaattinen validointi mahdollistaa, että virheellisiä tai puutteellisia aineistoja ei rekisteröidy ja siitä johtuva selvittelytyö vähenee” kaipaava tarkennusta. Tilinpäätösaineistojen validointi mahdollistaa, että rekisteröityvien aineistojen laatu on parempi ja puutteellisuudesta johtuva selvittelytyö vähenee. Validoinnin avulla voidaan vähentää virheitä ja puutteita, mutta ei voida estää kaikkia virheitä ja puutteita. Tietosuoja-loukkauksia voidaan vähentää, mutta ei voida kokonaan välttää validoinnin avulla. HE-luonnoksen tekstiä sivulla 18 on perusteltua täydentää.

PRH toteaa, että edes validoinnin avulla PRH ei voi käytännössä kattavasti varmistaa, että tilinpäätösilmoitusten aineistot eivät sisällä virheitä tai tietosuojan vastaista ainesta. PRH voi teknisten validointien avulla varmistaa aineistojen teknisen eheyden, mutta ei täydellistä sisältöä. PRH:n valvontatehtävänä ei ole puuttua tilinpäätösten sisältöön.

Ehdotus: Perusteluja on syytä tarkentaa tuomalla esiin, että validaattorin avulla voidaan jatkossa varmistua, että tilinpäätökset ovat vahvistettuja (ei luonnoksia) ja niissä on olennaiset elementit. Validaattorin avulla voidaan varmistua aineiston määrällisestä kattavuudesta. Aineistojen sisältöön ei voida kattavasti puuttua teknisten validointien avulla, mikä ei ole PRH:n tehtäväkään.

Validointi on käyttökelpoinen työkalu rekisteröitävän aineiston laadun kehittämiseksi. Valvonta siis kohdistuu tilinpäätösilmoitusten eheyteen ja muodolliseen säännösten mukaisuuteen. Validaattori seuloo tietoja, jotka siihen on ohjelmoitu. Validaattorin avulla yritykselle voidaan myös viestiä ilmoitettavaa aineistoa koskevia huomioita, jotka sellaisenaan eivät kuitenkaan estä tilinpäätösilmoituksen asiakirjojen merkitsemistä kaupparekisteriin. PRH katsoo, että validaattorin tilinpäätösilmoituksessa havaitseman virheen tai puutteen on oltava olennainen, jotta se muodostaisi esteen rekisteröinnille.

Termien määritelmät

Ehdotus: PRH esittää harkittavaksi, että keskeiset termit kuten ”digitaalinen”, ”sähköinen”, ”koneellinen”, ”rakenteinen” ja ”jäsenelty data”, ”koneellinen luenta”, ”koneellinen haku / poiminta” ja ”tilinpäätösasiakirja” (vaihtoehtona tilinpäätös -termille) määriteltäisiin tarpeellisin osin kirjanpito-lain määritelmässä. Nykyisin kyseisiä termejä käytetään eri yhteyksissä joustavasti ja vakiintumattomasti, jolloin termin tarkka sisältö ja merkitys riippuu asiayhteydestä, mutta voi myös jäädä lukijalle epäselväksi. Laissa olevien termien pitää vastata yleiskielen käsitteitä. Viranomaiskielessä käytettäviä termejä on pyritty yhdenmukaistamaan valtion sanastossa ja termipankissa (Valter), mutta näiden virallislähteiden käyttö on jäänyt vähäiseksi jopa viranomaisten kielenkäytössä.

Hallituksen esityksessä on perusteltua tarkentaa termien käyttöä tarkoituksenmukaisella tavalla. Esimerkiksi jaksossa 2.2.2 puhutaan ”tilinpäätösasiakirjoista”, vaikka jaksossa tarkoitettaneen tilinpäätöstä. Myös esimerkiksi jaksossa 4.2.1 tarkoitetaan tilinpäätösilmoitusta, vaikka tekstissä käytetään ”tilinpäätös” -termiä. Tilinpäätöstermi on sisällöllisesti määritelty EU-direktiiveissä ja kirjanpitolaissa. Esimerkkikohdissa voi jäädä epäselväksi, mikä on tilinpäätöksen ja ”tilinpäätösasiakirjojen” ero.

Tilinpäätöksen ilmoittaminen kaupparekisteriin ja tilinpäätösilmoitus tarkoittavat usein samaa asiaa (kuten jaksossa 4.2.1), mutta joskus tilinpäätös koskee vain kirjanpitolaissa määriteltyä tilinpäätöstä. Lukijalle näiden erottaminen toisistaan ei ole aina mahdollista, ellei tekstissä tarkenneta, mitä ”tilinpäätöksellä” (tai tilinpäätösilmoituksella) tarkoitetaan. Esimerkiksi mahdollisuus muuntimen käyttöön (s. 13) liittyy vain kirjanpitolain mukaiseen tilinpäätökseen, ei tilinpäätösilmoitukseen liittyviin muihin asiakirjoihin. Esimerkiksi toimintakertomusta ei ainakaan alkuvaiheessa voi muuntaa muuntimessa digitaalseksi. Jaksossa 4.5 todetaan, että digitilinpäätösten ilmoittaminen kaupparekisteriin on ollut mahdollista vuodesta 2019. Kyseinen kohta tarkoittaa tilinpäätöstä, ei muita tilinpäätökseen liittyviä asiakirjoja. Muut (ei digitaaliset asiakirjat) on ollut kuitenkin mahdollista liittää ilmoitukseen, vaikka ne eivät olisi olleet digitaalisessa (iXBRL-kielisessä) eli rakenteisessa muodossa.

Digitaalisessa tilinpäätöksessä erikseen merkittävät tiedot

PRH toteaa, että HE-luonnoksen jaksossa 2.2.4 mainitut digitaalisesti merkittävät eli ”tägättävät” tiedot voivat sisältyä paitsi tilinpäätöksen liitetietoihin, myös johonkin muuhun tilinpäätöksen osaan. Koneellisen lukemisen kannalta ei ole merkitystä sillä, mihin kohtaan tilinpäätösasiakirjoissa tieto on merkitty. Esimerkiksi yrityksen nimi ja EUID-tunniste voi olla merkitty tilinpäätöksen kansi-lehdelle tai tilinpäätöksen liitetietoihin.

Ehdotus: Perustelujen tekstiä jaksossa 2.2.4 on tarkennettava.

Muita huomautuksia HE-luonnoksen perusteluista, tarkennettavaa

HE-luonnoksessa (esimerkiksi s. 10) käytetään termiä digitilinpäätös synonyyminä digitaaliselle tilinpäätökselle. Olisi yksinkertaisempaa lukijan kannalta käyttää johdonmukaisesti vain termiä digitaalinen tilinpäätös. Asiayhteyden mukaan on tarkennettava, tarkoitetaanko digitaalisella tilinpäätöksellä tuloslaskelmaa, tasetta ja liitetietoja vai kaikkia tilinpäätöksen yhteydessä rekisteröitäviksi ilmoitettavia asiakirjoja.

BRIS-termi esiintyy ensimmäistä kertaa jaksossa 3.1 sivulla 10, jossa siitä käytetään nimitystä ”kaupparekistereiden yhteenliittämispalvelu BRIS”. BRIS on ehdotetussa KPL 3:8c.7:ssä ”rekistereiden yhteenliittämijärjestelmä”. Jaksossa 4.1.1 esiintyy ”EU:n yhteenliittymisjärjestelmä” ilman BRIS-viittausta. BRIS olisi mainittava. BRIS kirjanlyhenne on selitettävä (Business Registers Interconnection System).

HE-luonnoksen johdannossa esiintyy termi ”digitaalinen tilinpäätösrekisteri”, kun taas jaksossa 3.1 käytetään termiä PRH:n kaupparekisteri. Direktiivien kuvauksessa esiintyy termi ”yritysrekisteri” (jakso 2.11 ym.). Useassa kohdin (esim. jakso 2.2.2 käytetään vain termiä ”rekisteri”. Kyse on samasta asiasta, mikä on syytä huomioida HE-luonnoksen viimeistelyssä. BRIS-termi esiintyy myös jaksossa 4.1.4 sivulla 12.

HE-luonnoksen nykytilan arvioinnissa jaksossa 3.2 olisi tarpeen korostaa julkisen vallan hyötyjä digitaalisesta talousraportoinnista. Digitaalisen tiedon hyväksikäyttäjät ja hyötyjät eivät siis ole pelkästään yksityisiä tahoja (yritysanalyttikot, sijoittajat ym.) vaan myös suuressa määrin julkiset tahot, kuten verohallinto sekä yritysanalyysijä ja tilastoja tekevät viranomaiset. Koko kansantalous hyötyy digitalisaatiosta. Hyödyt tulevat riittävästi esiin vaikutusten kuvauksissa (jakso 4.2). PRH:n mielestä digitalisaation vaikutuksia on muuten kuvattu oikein hallituksen esitysluonnoksessa (jaksot 4.2 – 4.4.)

Jaksossa 4.3.2 mainitaan avoimen datan direktiivi. Tarkemmat viittaukset (numero ja EUVL) direktiiviin olisivat tarpeen kyseissä kohdassa sivulla 16.

Jaksossa 4.5.1 sivulla 19 jää epäselväksi, mitä tarkoittaa lause ”Lakimuutokset eivät aiheuttaisi henkilötietojen käsittelyä nykyisestä”. Kyse lienee muutoksista henkilötietojen käsittelyyn.

Aikataulu ja voimaantulosäännökset

Jaksossa 4.1.2 sivulla 11 käsitellään PRH-tunnisteiden antamisajankohtaa, josta säädettäisiin myös ehdotuksen KPL 3:8a.4:ssä. HE-luonnoksessa ehdotettua säännöstä (KPL 3:8a.4) on tarkennettava.

Ehdotus: PRH ehdottaa, HE-luonnoksen KPL 3:8a.4:n alku muutetaan seuraavaan muotoon: ”Patentti- ja rekisterihallitus julkaisee päätöksensä tilinpäätös- tai toimintakertomustaksonomiasta ennen ensimmäistä mahdollista raportointikauden alkua.”

Jos säännös olisi PRH:n ehdottamassa muodossa, esimerkiksi 31.12.2026 mennessä julkaistaisiin taksonomia, jota sovelletaan 1.1.2027 - 31.12.2027 alkavilta tilikausilta. Edelleen 31.12.2027 mennessä julkaistaan taksonomia, jota sovelletaan 1.1.2028 - 31.12.2028 alkavilta tilikausilta. PRH siis julkaisisi taksonomiat aina yli vuosi ennen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen käytännön laatimista. PRH:n ehdotus on selvempi ja tarkempi kuin HE-luonnoksen KPL 3:8a.4.

PRH:n mielestä luonnoksen perusteluissa käytetty termi ”raportointivuosi” on tulkinnanvarainen, koska termi voi viitata tilikauteen tai siihen kauteen, jonka aikana yritys tekee tilinpäätösilmoituksensa PRH:lle.

HE-luonnoksen ehdotuksessa KPL 3:8a.4:ksi on termi ”kalenterivuosi”, joka ei sellaisenaan liity yritysten tilikausiin. Säännösehdotuksesta ei käy ilmi, viitataanko kalenterivuodella raportoitaviin tietoihin vai raportointiajankohtaan.

Muita yksityiskohtaisia kommentteja pykäläluonnoksista

KPL 3:8 Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatiminen fyysisinä asiakirjoina tai digitaalisessa muodossa (uusi säännös)

Ehdotus: Pykälän 1 momentin alusta on poistettava sanat ”fyysisinä asiakirjoina”, koska lainmuutoksen yhteydessä siirrytään pääosin tilinpäätösten ja siihen liittyvien muiden asiakirjojen digitaaliseen laadintaan ja ilmoittamiseen. Fyysinen asiakirja tulee olemaan poikkeus pääsäännöstä. Poikkeuksesta on tarkoituksenmukaista säätää pääsääntöä jäljempänä, viimeisenä asiana. Toisaalta on epäselvää, mikä on fyysinen asiakirja. On tulkinnanvaraista, onko esimerkiksi pdf-tiedosto, jota ei ole tulostettu paperille tai muulle alustalle, fyysinen asiakirja.

Ehdotus: Ehdotuksen KPL 3:8:n 3 momentin viimeinen lause sivuliikkeen tilinpäätösasiakirjojen ilmoittamisesta rekisteröitäväksi on siirrettävä ilmoittamista koskeviin pykäliin, koska ehdotettu KPL 3:8 koskee otsikkonsa mukaisesti tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista

Ehdotus: Ellei PRH:n ehdottamaa muutosta tehdä, vaihtoehtoisesti viimeistä lausetta tulee muokata ja sen tulee kuulua: ”Sivuliikettä koskevien tilinpäätöstietojen laatimisesta digitaalisessa muodossa ja ilmoittamisesta digitaalisessa muodossa Patentti- ja rekisterihallitukselle määrätään Patentti- ja rekisterihallituksen päätöksellä.”

KPL 3:8a Digitaalisen muodon sisältö (uusi säännös)

Säännös on pääosin kannatettava. HE-luonnoksen ehdotuksen KPL 3:8a:n ensimmäisessä lauseessa on perusteltua HE-luonnoksen ehdotuksen mukaan käyttää termiä ”laaditaan”.

Ehdotetussa säännöksessä (3:8a 1 mom.) viitataan PRH:n mahdollisuuteen määrätä tilinpäätösilmoittamisen teknisistä seikoista KRL 1 §:n 3 momentin nojalla. Kyseinen KRL 1 §:n 3 momentti (määräyksen antovaltuutus) koskee kuitenkin tilinpäätösilmoituksen antamista, ei laatimista. Ehdotetussa KPL 3:8a:ssa säädettäisiin siis, että laatiminen on tehtävä niin kuin ilmoittaminen. Jotta asia tulisi lukijalle selväksi, pykälässä ja yksityiskohtaisissa perusteluissa on tuotava esiin, että ilmoittamista koskevat määräykset koskevat myös laatimista, jos ehdotus toteutuu. Myös ehdotuksen KPL 3:8a.2-3 koskevat myös laatimista. Käytännössä laatimisessa ja ilmoittamisessa ei tietenkään voida noudattaa eri merkintäjärjestelmiä (taksonomioita). PRH:n valtuutus antaa laatimista koskevia määräyksiä tulee perustua kirjanpitolakiin. KRL 1.3 § koskee vain ilmoittamista.

Ehdotus: Ehdotetussa KPL 3:8a.1:n toisessa lauseessa pitäisi ilmaista, että PRH antaa määräyksiä PRH-tunnisteista ja niiden käytöstä. Kyseistä lausetta on tarkennettava esimerkiksi muotoon: ”Patentti- ja rekisterihallitus määrää päätöksellään tiedoista, jotka on merkittävää digitaalisilla iXBRL-merkinnöillä (PRH-tunnisteet)” ja digitaalisista allekirjoituksista. Kyseisen KPL:iin perustuvan valtuutuksen antaa PRH:n päätöksillä teknisiä määräyksiä tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen merkinnöistä tulee olla riippumaton KRL 1.3 §:stä, joka liittyy vain tilinpäätösilmoituksen tekemisessä noudatettavia teknisiä vaatimuksia.

KPL 3:8c Digiyrityksen tilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksen liitetiedot (uusi)

Ehdotus: PRH ehdottaa, että pykäläehdotuksen viimeistä momenttia (7 mom.) muokataan siten, että PRH:lla olisi sen mukaan velvollisuus toimittaa kyseiset tiedot rekistereiden yhteenliittämisyjärjestelmään) BRIS). Ehdotuksessa mainittuun direktiiviin perustuva velvollisuus saattaa tiedot maksutta yleisön saataville ei kuulu PRH:lle, vaan rekistereiden yhteenliittämisyjärjestelmälle (BRIS:lle).

KPL 3:9 Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen rekisteröinti (muutos)

Ehdotus: Pykälän otsikkoa on tässä yhteydessä perusteltua korjata. Otsikon pitäisi olla: ”Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen ilmoittaminen rekisteröitäväksi”. Asianomainen yhteisö tekee tilin-päätösilmoituksen (ilmoittaa). PRH rekisteröi ilmoituksen mukaan tiedot kaupparekisteriin.

Tilinpäätöksen ja siihen liittyvien asiakirjojen laatiminen ja ilmoittaminen ”fyysisinä asiakirjoina” on poikkeus pääsääntöön. Poikkeusta sovellettaessa ilmoitettavat asiakirjat ovat pakostakin jäljennöksiä, nykyisin pdf-kopioita. PRH:n mielestä on perusteltua, että säännöksen 2 momentin mukaan, 1 momentissa mainituille yhteisöille (”muille kirjanpitovelvollisille”) sekä digitaalinen laatiminen että ilmoittaminen rekisteröitäväksi on vaihtoehto fyysisille asiakirjoille. Säännöksessä olisi viitattava sekä laatimiseen että rekisteröitäväksi ilmoittamiseen, koska ehdotetussa muodossa säännöksen voi ymmärtää siten, että ”muille kirjanpitovelvollisille” digitaalisessa muodossa ilmoittaminen on mahdollista, mutta digitaalisen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatiminen ei ole mahdollista (eikä niiden käsittely yhteisön toimielimissä). Tosin sanoen ”muu kirjanpitovelvollinen” saisi sekä laatia että ilmoittaa tilinpäätöksensä ja toimintakertomuksensa digitaalisessa muodossa. ”Digi-muodon” sijaan pykälässä olisi käytettävä sama termiä kuin muualla laissa eli ”digitaalisessa muodossa”.

Tilintarkastuslaki

Ehdotus: HE-luonnoksen perusteluissa olisi selvyiden vuoksi syytä mainita, että tilintarkastajalla on digitaalisen tilinpäätöksen merkintöjen (tägäysten) tarkastamisvelvollisuus lakisääteisen tilintarkastuksen osana ilman erillistä toimeksiantoa. Vastaava velvollisuus on kestävyysraportin varmentajalla kestävyysraportin tägäysten tarkastamiseksi.

HE-luonnoksen mukaiset uudet pykälät eivät merkitse uutta tehtävää tilintarkastajalle eivätkä kestävyysraportoinnin varmentajalle. HE-luonnoksen perusteluissa tähän pitää ottaa kantaa edellä ole-van ehdotuksen mukaisesti soveltamiskäytännön selkeyttämiseksi. Lainsäätäjän ei tarvitse säätää siitä, miten tilintarkastaja tai kestävyysraportin varmentaja hoitaa lakisääteisen tehtävänsä. Pykälä-tasolla ei siis tarvitse ottaa kantaa siihen, miten tilintarkastaja tai varmentaja hoitaa tehtävänsä eikä esimerkiksi siitä, kuuluuko tilintarkastustehtävään tai kestävyysraportin varmennustehtävään merkintöjen (tägäysten) tarkastaminen.

HE-luonnoksen mukaisen lainsäädännön toteutuessa lakisääteinen tilintarkastus kohdistuu digitaaliseen (tägättyyn) tilinpäätökseen suoraan siis lain nojalla ilman erityisiä tarkentavia säännöksiä. Tilintarkastuslain 3 luvun 1 §:n mukaan tilintarkastuksen kohteena on yhteisön tai säätiön tilikauden kirjanpito, tilinpäätös ja hallinto. Laissa ei tarvitse erikseen mainita, että tilintarkastuksen kohteena on digitaalinen tilinpäätös, jos tilintarkastuksen kohteena olevan yhteisön on laadittava se.

Jos yrityksen hallitus laatii tilinpäätöksen digitaalisessa vapaaehtoisesti ja toimitusjohtaja ja hallitus allekirjoittavat sen, tilintarkastajan on tarkastettava tällainen digitaalinen tilinpäätös iXBRL-merkintöineen (tägäyksineen), koska kyseessä on yrityksen ”virallinen” ja ”alkuperäinen” tilinpäätös, joka esitetään yhtiökokouksen vahvistettavaksi.

PRH toteaa, että tilintarkastuslain (TTL 4:3.2) mukaan tilintarkastajan on noudatettava yhtiömiesten sekä yhtiökokouksen tai vastaavan toimitielimen antamia erityisiä ohjeita, jos ne eivät ole ristiriidassa lain, yhtiöjärjestyksen, sääntöjen, yhtiösopimuksen, kansainvälisten tilintarkastusstandardien, hyvän tilintarkastustavan tai ammattieettisten periaatteiden kanssa. Esimerkiksi osakeyhtiön yhtiö-kokous voi antaa tilintarkastajalle tarvittaessa selventävän ("erityisen") ohjeen siitä, että tilintarkastaja tarkastaa tilinpäätökseen kuuluvat merkinnät (tägäykset). Koska tilinpäätös muutenkin on tilintarkastuksen kohteena (TTL 3:1) tuollainen ohje on yleensä tarpeeton.

Nykyisestä laista (TTL, KPL) ei kuitenkaan ole johdettavissa, että tilintarkastajan olisi tarkastettava myös digitaalisesti laadittu toimintakertomus merkintöineen (tägäyksineen), koska toimintakertomus sinänsä ei ole tilintarkastuksen kohteena. Toimintakertomuksen tarkastamisesta merkintöineen yritys voi niin halutessaan antaa tilintarkastajalle erillisen toimeksiannon.

PRH toteaa, että käytännössä tilinpäätöksen pitää pääsääntöisesti olla merkitty (tägäty) tilintarkastuksen hetkellä. Sama koskee toimintakertomusta ja mahdollista kestävyysraporttia. Osakeyhtiössä yhtiökokoukselle on esitettävä digitaalinen (tägäty) tilintarkastuskertomus. Kestävyysraportin tulee olla merkitty (tägäty) kestävyysraportin varmennuksen hetkellä. Tilintarkastuskertomus ja kestävyysraportin varmennuskertomus laaditaan ja allekirjoitetaan digitaalisesti. Digitaaliset asiakirjat ilmoitetaan kaupparekisteriin digitaalisin allekirjoituksin.

Muuta

PRH kiinnittää huomiota siihen, että arvopaperimarkkinalain (746/2012) 7 luvun 8 §:n 4 momentissa säädetään, että "...liikkeeseenlaskijan tilintarkastajan on varmennettava tai tilintarkastettava komission teknisen sääntelystandardin mukaisesti laadittu tilinpäätös ja ilmoitettava lausunnossaan, missä laajuudessa varmennus tai tilintarkastus on suoritettu. Tilintarkastajan lausunto on liitettävä kyseiseen tilinpäätökseen. Lausuntoon sovelletaan, mitä kirjanpitolain 7 luvun 24 §:ssä säädetään tilintarkastuskertomuksen digitaalisuudesta".

HE-luonnoksen mukaan kyseinen KPL 7:24 kumottaisiin. PRH katsoo, että edellä mainittu arvopaperimarkkinalain säännös on tarpeeton, koska sääntelystandardin mukaisesti laaditun tilinpäätöksen tarkastaminen on osa lakisääteistä tilintarkastustehtävää.

Muutosten voimaantulosäännös

PRH ehdottaa, että tilintarkastuslain muutoksen voimaantulosäännöstä tarkennetaan seuraavasti: "Tämä laki tulee voimaan ____kuuta 20___. Lakia sovelletaan 1 päivänä tammikuuta 2027 tai sen jälkeen alkavien tilikausien tilintarkastukseen."

Patentti- ja rekisterihallitus

Ville Tornberg

rekisteripäällikkö,

johtaja Lalli Knuutilan sijainen

Horsmanheimo Pasi
Patentti- ja rekisterihallitus