

Asia: VN/5716/2022

## **Luonnos hallituksen esitykseksi kirjanpitolain ja tilintarkastuslain 3 luvun muuttamisesta sekä valtioneuvoston asetukseksi tuloverokertomuksen sisällöstä**

### Lausunnonantajan lausunto

**Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään**

12.4.2022

PRH:n lausunto luonnoksesta hallituksen esitykseksi kirjanpitolain ym. muuttamiseksi

Yleistä

Patentti- ja rekisterihallitus (PRH) korostaa tarvetta viedä hallituksen esitysluonnoksessa käsiteltäviä yrityksen digitaloushanketta eteenpäin uudistamalla yritysten tilinpäätöstä, toimintakertomusta ja tilintarkastuskertomusta koskevaa sääntelyä. Yrityksen digitaloushankkeella on kansantaloudellisesti suuri merkitys.

PRH yhtyy hallituksen esitysluonnoksessa esitettyyn näkemykseen siitä, että yrityksiä koskevat uudet digitaalista raportointimuotoa edellyttävät vaatimukset edistävät myös digitaalisten palvelujen lisääntyvää tarjontaa ja kehitystä. Säännösten velvoittavuus on kehityksen katalysaattori. Ehdotetut säännökset kiihdyttävät merkittäväällä tavalla muutosta kohti tehokkaampaa, useita taloudellista tietoa käyttäviä osapuolia hyödyntävää digitaalista tietojen käsittelyä.

Hallituksen esitysluonnos sisältää uusia valvontatehtäviä PRH:lle. Valvonnan toteutusmuodot ja valvonnan ajateltu intensiteetti eivät selviä ehdotuksen perusteluista, vaan nämä jäävät PRH:n ratkaistaviksi. Valvontakeinot selviävät tulevassa käytännössä. Valvontaan liittyvät resurssitarpeet

tulee kuitenkin ottaa huomioon jo nyt. Tuloverokertomuksiin liittyvät valvontatehtävät tarkoittavat muun muassa sitä, että PRH:n tulee käsitellä tuloverokertomuksia myös muilla kuin suomen ja ruotsin kielillä, mikä edellyttää erityisosaamista. Joidenkin uusien valvontatehtävien toteutustapaa on vaikea hahmottaa tässä vaiheessa. Esimerkiksi esityksen KPL 3 b luvun 5 §:n mukaan PRH:n katsoessa, että tytäryrityksen tai sivuliikkeen toiminnan järjestämisessä on yksinomaisena tarkoituksena kiertää 2 tai 3 §:ssä säädettyä velvollisuutta, PRH:n tulee kirjallisesti kehottaa asianomaista tytäryritystä tai sivuliikettä julkistamaan ja asettamaan saataville tuloverokertomuksen. PRH merkitsi kehotuksen kaupparekisteriin viran puolesta. Kyseinen velvoite on käytännössä vaikeasti valvottavissa. Valvonta voi muodostua reaktiiviseksi, jolloin PRH:n valvontatoimet ovat mahdollisia vain ulkopuolelta tulevien vinkkien ja ilmiantojen kautta.

PRH pitää tärkeänä valvonnan mahdollistamiseksi hallituksen esitysluonnokseen sisältyvää ehdotusta siitä, että tuloverokertomuksia koskevaa valvontatehtävää helpottaisin tilintarkastuslain säännöksellä (3 luvun 5b §:n 2 mom.), jonka mukaan tilintarkastajan tulee ilmoittaa tilintarkastuskertomuksensa erikseen PRH:n tiedoksi, jos tuloverokertomuksen rekisteröimistä tai julkistamista ei ole tehty kirjanpitolain mukaisesti.

PRH on saanut tilaisuuden osallistua nyt lausunnolla olevan kirjanpitolain muutosten valmisteluun. PRH:n edustajien näkökohdat on pääosin otettu huomioon valmistelussa. PRH yleisesti kannattaa hallituksen esitysluonnoksen ehdotusten toteutusta jäljempänä esitetyin kommentein ja ehdotuksin.

Jo tässä vaiheessa on varauduttava siihen, että tulevaisuudessa pienillekin yrityksille säädetään velvollisuus laatia tilinpäätös ja toimintakertomus digitaalisessa muodossa ja rekisteröidä se digitaalisessa muodossa annetun tilinpäätösmerkinnän ja tilintarkastuskertomuksen mukana. Siirtymään on varattava muutama vuosi aikaa.

## Kirjanpitolaki

PRH pitää hallituksen esitysluonnoksen säännösehdotuksia perusteluineen pääosin kannatettavina. On tärkeää, että digitaalisen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimis-, julkistamis- ja rekisteröintivelvoitetta laajennetaan ehdotuksen mukaisesti. On tärkeää, että julkistettava digitaalinen tilinpäätös on yhteisön tai säätiön hyväksymä, niin sanottu lopullinen tilinpäätös, jonka yhteisö tai säätiö on velvollinen ilmoittamaan rekisteröitäväksi lain mukaan.

On tärkeää, että kaikki säätiöt niiden koosta riippumatta tulevat luonnoksen mukaisesti velvollisiksi laatimaan, julkistamaan ja rekisteröimään tilinpäätöksensä ja toimintakertomuksensa digitaalisessa muodossa. Ehdotettu voimaantulo ajankohta auttaa säätiöitä saattamaan kyseisten asiakirjojen laatimistekniikan ajanmukaiseksi kohtuullisessa ajassa.

Yksityiskohtaiset muutosehdotukset:

## Yleisperustelut, taloudelliset vaikutukset

Hallituksen esityksen taloudellisissa vaikutuksissa (luonnoksen sivu 10) olisi perusteltua käsitellä PRH:lle tulevien uusien valvonta- ja rekisteröintitehtävien vaatimia resursseja. PRH arvioi tässä vaiheessa, että uudet tehtävät vaativat ainakin yhden henkilötyövuoden verran lisää henkilöstöresursseja, minkä lisäksi on varmistettava riittävä osaaminen digitaalisten tilinpäätösten käsittelyä ja säännösten noudattamisen valvontaa varten.

## Kirjanpitolaki

KPL 3 b luvun 1 § Tuloveroraportointia koskevan hallituksen esityksen yksityiskohtaisia perusteluja on syytä tarkentaa siten, että siitä selvästi käy ilmi, miten kahden peräkkäisen tilikauden raja-arvojen laskentatapaa on sovellettava. PRH ehdottaa seuraavaa muotoilua: ”Pykälän 2 momentti selventää, että kertomuksen laatimisvelvoite raukeaa vasta, kun 750 miljoonan euron raja-arvo on alittunut kahdella perättäisellä tilikaudella. Alittuminen viimeisimmillä eli toisella tilikaudella ei siten vielä poista velvoitetta kertomuksen laadintaan, vaan tuloverokertomus olisi tällöin laadittava. Selvää on, että raportointivelvoite tulisi uudelleen sovellettavaksi tällaiseen monikansalliseen konserniin tai itsenäiseen yritykseen, kun sen tulot jälleen ylittävät raja-arvon kahden peräkkäisen tilikauden aikana (direktiivijohdanto 11 kohta). Raportointivelvoite tulisi siis symmetrisesti edellisen kanssa uudelleen sovellettavaksi monikansalliseen konserniin tai itsenäiseen yritykseen, kun sen tulot jälleen ylittävät raja-arvon kahden peräkkäisen tilikauden aikana, jolloin raportointivelvoite tulisi voimaan näistä seuraavan eli kolmannen tilikauden raportoinnissa. ”

KPL 3b:9:ssä on ehdotus määräajaksi tuloverokertomuksen julkistamiselle: Tuloverokertomus on ilmoitettava 3 luvun 9 §:n mukaisesti rekisteröitäväksi 12 kuukauden kuluessa kertomuksen tarkoittaman tilikauden päättymispäivästä. Kiinnitämme huomiota sille, ettei laissa ole määräaikaa tuloverokertomuksen laatimiselle. Käytännössä tuloverokertomus on laadittava ennen kuin tilintarkastaja antaa tilintarkastuskertomuksen tilinpäätöksen, kirjanpidon ja hallinnon tarkastuksesta. TTL 6:6.2:n mukaan tilintarkastajan on luovutettava tilintarkastuskertomus yhteisön tai säätiön hallitukselle tai vastaavalle toimielimelle viimeistään kaksi viikkoa ennen sitä kokousta, jossa tilinpäätös on esitettävä vahvistettavaksi. Tämä tarkoittaa käytännössä, että tuloverokertomuksen on oltava valmis noin 6 kuukautta ennen sen pakollista julkistamisajankohtaa. Tilintarkastuksen ja julkistamisen kannalta ei olisi hyväksyttävää, että yritys muuttaa tilintarkastuksen jälkeen tuloveroraporttiaan ennen sen julkistamista. Suomen laissa voitaisiin perustellusti edellyttää tuloverokertomuksen laatimista ja julkistamista samassa aikataulussa kuin tilinpäätös on laadittava ja julkistettava (direktiivin mukaan ”viimeistään 12 kk:n kuluessa tilikauden päättymisestä”).

## Tilintarkastuslaki

Päinvastoin kuin hallituksen esitysluonnoksessa esitetään, PRH pitäisi parempana säätää tilintarkastuskertomusten ja tilinpäätösmerkintöjen digitaalisesta muodosta tilintarkastuslain (1141/2015) 3 luvussa, eikä kirjanpitolaisissa. Tilintarkastajan raporteista on säädetty tilintarkastuslaissa ensimmäisestä tilintarkastuslaista (936/1994) alkaen. Tilintarkastuskertomusta ja tilinpäätösmerkintää koskevat säännökset kuuluvat tilintarkastuslakiin eivätkä kirjanpitolakiin.

PRH pitää ehdotettua tilintarkastuslain 3 luvun 5 b §:ää asianmukaisena, mutta sen soveltamisalaa tulisi rajoittaa. Tarkoituksenmukainen säädöstekniikka ei ole edellyttää tilintarkastajalta joka kerta lausuntoa tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:ssä säädettyssä kirjanpitoa, tilinpäätöstä ja hallintoa koskevassa tilintarkastuskertomuksessaan siitä, oliko tarkastuksen kohteella velvollisuus tuloverokertomuksen julkistamiseen ja oliko julkistaminen tehty lain mukaisesti. PRH katsoo, että EU-direktiivien joustava implementointikäytäntö jäsenvaltioissa huomioon ottaen olisi riittävää säätää velvoitteesta pikemminkin säännöksen tarkoitus ja Suomen olosuhteet huomioon ottavalla tavalla kuin noudattamalla direktiiviin (Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2021/2101, annettu 24 päivänä marraskuuta 2021, direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse tiettyjen yritysten ja sivuliikkeiden

tuloverotietojen ilmoittamisesta) artiklan 48 f tarkkaa sanamuotoa (Lakisääteisen tilintarkastajan lausunto: Jäsenvaltioiden on vaadittava, että jos yhden tai useamman lakisääteisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön edellytetään tarkastavan jäsenvaltion lainsäädännön alaisen yrityksen tilinpäätökset, tilintarkastusraportissa on todettava, oliko yrityksen julkaistava tarkastettavan tilinpäätöksen tilivuotta edeltävältä tilivuodelta tuloverotietoja koskeva kertomus 48 b artiklan nojalla, ja jos oli, oliko kertomus julkaistu 48 d artiklan mukaisesti). PRH katsoo, että tilintarkastuslain 3 luvussa olisi säädettävä siitä, että tilintarkastajan on tarkastettava, onko yritys raportointivelvollinen ja jos on, tilintarkastajan olisi lausuttava tilintarkastuskertomuksessa, oliko kertomus julkaistu 48 d artiklan mukaisesti. Jos yritys on laiminlyönyt raportoinnin, tilintarkastajan olisi esitettävä tilintarkastuskertomuksessa huomautus. Tämä olisi linjassa muiden tilintarkastajan huomautuksen esittämistä koskevien velvoitteiden kanssa (TTL 3:5.5). Sen sijaan tilintarkastajan ei tulisi lausua tilintarkastuskertomuksessa tuloverokertomuksen julkaisemisesta mitään, jos yrityksellä ei ollut ollenkaan velvollisuutta laatia tuloverokertomusta.

PRH:n edellä mainittu ehdotus on perusteltu siksi, että direktiivi on laadittu pitämällä silmällä jäsenvaltioita, joissa tilintarkastusvelvollisuus koskee suuria yrityksiä. Suomessa on kansainvälisesti verraten matalat tilintarkastusvelvoitteen raja-arvot ja laaja eri yhteisömuotoja koskeva tilintarkastusvelvollisuus. Näin ollen sellaisenaan täytäntöön pantuna ehdotettu säännös ei sovellu Suomen olosuhteisiin. Tilintarkastajan raportointivelvoite ei ole suhteessa yritysten raportointivelvoitteisiin, koska tuloverokertomuksen laatimis- ja julkistamisvelvoite koskee vain hyvin suuria yrityksiä ja konserneja, joita on Suomessa vähän suhteessa yritysten kokonaismäärään. Hallituksen esitysluonnoksen mukaan tuloverojensa maakohtaiseen raportointiin velvoittavaan 750 miljoonan euron liikevaihtoon ylttäviä yrityksiä tai konserneja olisi Suomessa noin 50. Ulkomaisten yritysten Suomessa sijaitsevista sivuliikkeistä vain osa laatii tilintarkastuksen kohteena olevan tilinpäätöksen Suomessa. Sen sijaan tilintarkastuksen kohteena olevia yhteisöjä Suomessa on PRH:n tietojen mukaan noin 120 000. Lisäksi luonnoksen mukaisen ehdotuksen toteutuessa tilintarkastajan tulisi esittää samanlainen lausuma myös tilintarkastuksen kohteena olevien asunto-osakeyhtiöiden ja yhdistysten tilintarkastuskertomuksissa niiden koosta riippumatta. Vain säätiöt jäisivät ehdotuksen mukaan velvoitteet ulkopuolelle. Ehdotetussa muodossa säännös ei ole

tarkoituksenmukainen. Kaikkia tilintarkastuksen kohteena olevia yhteisöjä koskeva tilintarkastajan raportointivelvoite on liioiteltu, suhteeton ja se on omiaan lisäämään hallinnollista taakkaa.

Horsmanheimo Pasi  
Patentti- ja rekisterihallitus - Yritykset ja yhteisöt