Eduskunnan talousvaliokunnalle
TaV@eduskunta.fi

Asiantuntijakuuleminen 24.4.2026 - Lausunto hallituksen esitykseen HE 38/2026 kirjanpitolain ja tilintarkastuslain muuttamiseksi

Yleistä

Hallituksen esitys toteutuessaan vaikuttaa Patentti- ja rekisterihallituksen (PRH) toimintaan. PRH rekisteröi yritysten tilinpäätösilmoituksiin (mukaan lukien kestävyysraportointiin) liittyviä asiakirjoja kaupparekisteriin. PRH hyväksyy ja valvoo tilintarkastajia ja kestävyysraportointitarkastajia. PRH esittää seuraavin perustein, että joitakin hallituksen esitykseen sisältyviä säännöksiä tarkennetaan ja joitakin poistetaan jättämällä kyseiset seikat sääntelyn ulkopuolelle.

Yrityksen vapaaehtoinen sitoutuminen kestävyysraportointiyritykseksi

Hallituksen esityksen mukaan (KPL 7:1.5) yritys voisi sitoutua kestävyysraportointiyritykseksi hallituksen päätöksellä. PRH toteaa, että kyseinen päätös on vaikutukseltaan laaja-alainen. Kestävyysraportointiyritykseksi sitoutumisesta seuraa yhtiön toimintaan merkittäviä lisävelvoitteita, vastuita ja valvontaa, muun muassa velvollisuus digitaaliseen raportointiin (KPL 7:22 ja ehdotuksen KPL 7:22.3). Kestävyysraportointiyrityksen tiedot on KPL 7:24a:n mukaan välitettävä kyseistä yritystä koskevia tietoja ESAP:iin (European Single Access Point). PRH:n on rekisteriviranomaisena voitava tunnistaa yritys, joka on vapaaehtoisesti sitoutunut kestävyysraportointiyritykseksi. Esimerkiksi osakeyhtiössä päätöksen tekemisen pitäisi kuulua hallituksen asemesta yhtiökokoukselle, joka myös valitsee voimassa olevan lain mukaan kestävyysraportin varmentajan.

Vapaaehtoisten kestävyysseikkojen esittäminen ja varmentaminen

Ehdotus (KPL 3:1a.6) siitä, että yritys selkeästi ilmoittaa, mitkä toimintakertomuksen vapaaehtoiset tiedot ovat kestävyysseikkoja, on perusteltua poistaa ehdotetusta lakitekstistä. PRH:n perusteluna on, että ehdotus ei ole täsmällinen eikä se perustu EU-säädöksiin. Toimintakertomuksen sisältöä voi olla perusteltua arvioida ja määritellä kokonaisuutena uudelleen, mutta ei tällaisen osauudistuksen avulla. Lisäksi kestävyysseikat on määritelty niin yleisesti, että yrityksen on käytännössä vaikea erottaa kestävyysseikkaa muusta toimintakertomuksessa esitettävästä seikasta. Näin ollen yrityksen on myös vaikea ”selkeästi ilmoittaa” seikat, jotka olisivat varmennuksen kohteena.

Jo nykyisin toimintakertomuksessa esitetään muiden tietojen ohella kestävyystyyppisiä tietoja. Voimassa olevan kirjanpitolain (KPL 3:1a.2) mukaan toimintakertomuksessa on annettava tarvittaessa toimintakertomukseen sisältyvän kuvauksen ymmärtämiseksi muita tietoja – tarvittaessa muita kuin taloudellisia tunnuslukuja

henkilöstöstä ja ympäristövaikutuksista. Nämä seikat ovat voimassa olevan lain mukaan tilintarkastuksen kohteena, koska tilintarkastajan on tarkastettava, onko toimintakertomus laadittu noudattaen siihen sovellettavia säännöksiä (TTL 3:5). Vapaaehtoisista kestävyysseikoista ei tulisi olemaan niiden sisältöä koskevia säännöksiä, joten tilintarkastajan olisi vaikea ottaa niiden säännösten mukaisuuteen kantaa.

Ehdotuksessa (KPL 3:1a.6) on väärä viittaus tuloverokertomusta koskevaan pykälään (TTL 3:5c). Ehdotuksessa on ollut tarkoitus viitata TTL 3:5a:ään. PRH:n mielestä viittaus pitäisi kokonaan poistaa.

Kestävyysseikan varmentamislausunto

Jos hallituksen esityksen mukainen kirjanpitolain säännös (KPL 3:1a.6) tulee voimaan ja yritys teettää vapaaehtoisen varmennuksen (pyytää varmennuslausunnon) joidenkin kestävyysseikkojen osalta, laissa ei saisi viitata TTL:n kestävyysraportoinnin varmennuskertomusta koskevaan säännökseen (TTL 3:5a), koska vapaaehtoisista kestävyysseikkoja koskevista tiedoista ei anneta TTL 3:5c:n mukaista varmennuskertomusta, vaan ”lausunto”. Varmentaja voisi antaa tuollaisen lausunnon jonkun vapaaehtoisessa varmennuksessa noudatettavan standardin tms. mukaan, josta nyt ei ole tietoa. Lausunnon muodosta ja sisällöstä ei ole hallituksen esityksessä mitään määrittelyä (tuleeko esimerkiksi päivätä ja allekirjoittaa). Lausunto olisi täysin sopimusperusteinen. Tällaisen lausunnon antamisesta ei tarvita lainsäännöstä. PRH:n mielestä kyseistä momenttia ei pitäisi ollenkaan säätää, koska se on tarpeeton. Jo nykyisin voidaan sopia vapaaehtoisesti varmennettavista seikoista ilman lainsäännöksiä.

On epäselvää, mitä ehdotetussa KPL 3:1a.6:ssa tarkoittaa lausunnon ”liittäminen toimintakertomukseen”. On epäselvää, onko lausunto ilmoitettava rekisteröitäväksi kaupparekisteriin. Käytännössä PRH eri rekisteröi asiakirjoja, joiden rekisteriin merkitsemisestä ei säädetä laissa. Jos lainmuutosta tehtäessä halutaan, että toimintakertomukseen kestävyysseikoista liitetty varmennuslausunto ilmoitetaan kaupparekisteriin, sen ilmoittamisesta on säädettävä KPL 7:25.1:ssä (lisäys).

Kestävyysseikat ja tilintarkastuskertomus

PRH kiinnittää huomiota siihen, että voimassa olevan lain (TTL 3:5.2) mukaan tilintarkastaja ei lausu ollenkaan kestävyysraportista tilintarkastuskertomuksen toimintakertomusta koskevissa lausunnoissa. Voimassa olevan lain mukaan tilintarkastaja lausuu (TTL 3:5.2) tilintarkastuskertomuksessa toimintakertomuksesta:

> 3) kohta: onko ”toimintakertomus laadittu noudattaen siihen sovellettavia säännöksiä lukuun ottamatta niitä kestävyysraporttia koskevia tietoja, joista säädetään kirjanpitolain 7 luvussa ja kestävyysraportointistandardeissa; (21.12.2023/1250)”

> 4) kohta: ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot yhdenmukaisia lukuun ottamatta niitä kestävyysraporttia koskevia tietoja, joista säädetään kirjanpitolain 7 luvussa ja kestävyysraportointistandardeissa. (21.12.2023/1250)

Voimassa olevan lain mukaan tilintarkastuskertomuksessa on lisäksi todettava, onko tilintarkastaja tilintarkastuksen yhteydessä saamiensa tietojen perusteella havainnut olennaisia virheellisyyksiä toimintakertomuksessa, sekä ilmoitettava näiden virheellisyyksien luonteesta.

Jos vapaaehtoisia kestävyysseikkoja koskeva säännös (KPL 3:1a.6) hallituksen esityksen mukaisesti tulee kirjanpitolakiin, vapaaehtoiset kestävyysseikat pitää selvyyden vuoksi kokonaan sulkea pois TTL 3:5:ssä tarkoitetuista tilintarkastuskertomuksen maininnoista (yhdenmukaisesti kestävyysraporttia koskevien tietojen kanssa (TTL 3:5.2:n 3 ja 4 kohdat) riippumatta siitä, onko vapaaehtoisia kestävyystietoja varmennettu vai ei.

Tilintarkastuslain soveltamisala

PRH suhtautuu kriittisesti hallituksen esityksen sisältämään muutokseen tilintarkastuslain soveltamisalaan (TTL 1:1.4). Muutos merkitsisi kestävyysraportointitarkastajan (KRT) laissa säädettävän toimivallan laajentamista ”muuhun toimintaan”. Kestävyysraportointitarkastajan toimivalta ”tässä ominaisuudessa” on PRH:n mielestä rajattava TTL 3:5a kestävyysvarmennuskertomusten antamiseen, koska varmennuskertomuksen /-lausunnon lukijalle jää muuten epäselväksi, mikä on KRT-varmennuksen merkitys ja sisältö. KRT-varmennus ei saa olla harhaanjohtavaa eikä epäselvää. Kestävyysraportointitarkastajat voisivat harjoittaa muuta toimintaa muussa kuin kestävyysraportointitarkastajan ominaisuudessa ja arvovallalla. KRT-tarkastajat ovat tilintarkastajia, joita PRH valvoo ja jotka ovat vastuussa toiminnastaan tilintarkastuslain mukaan jo nykyisin.

Toimintakertomuksen digitalisaatio

Hallituksen esitykseen sisältyy ehdotuksia vapaaehtoisten kestävyysseikkojen sisällyttämisestä toimintakertomukseen ja niitä koskevien varmennuslausuntojen liittämisestä toimintakertomukseen. Näiden tietojen merkitsemisestä digitaalisin merkein (vrt. voimassa oleva KPL 7:22) ei kuitenkaan säädettäisi mitään uutta. Toimintakertomuksen ja em. varmennuslausunnon digitalisointi etenee jäljessä muun informaation digitalisaatiosta.

Ehdotettu uusi KPL 7:22.3:ksi ei saa merkitä sitä, että kestävyysraportointiyrityksen toimintakertomusta ei digitalisoida siinä tapauksessa, että EU:n komissio ei vahvista XBRL-tunnisteita koko toimintakertomukselle, vaan ainoastaan kestävyysraportille. PRH varautuu laatimaan ja vahvistamaan tulevaisuudessa digitaalisen informaation tunnisteet toimintakertomusta varten kaikille yrityksille. Toimintakertomuksen digitaalisista tunnisteista (XBRL-merkinnöistä) määrätään muilta kuin kestävyysraportin osalta PRH:n päätöksellä voimassa olevan KPL 7:25:n mukaisesti.

Hallituksen esityksessä ehdotetussa uudessa KPL 7:22:n 3 momentissa jää epäselväksi, viittaako ”tässä momentissa” kyseiseen 3 momenttiin vai 1 momenttiin.

Varautuminen VSME-raporttiin

VSME (Voluntary Sustainability Reporting Standard for SMEs) on EFRAG:in kehittämä vapaaehtoinen, kevennetty kestävyysraportointistandardi, joka on suunnattu erityisesti listaamattomille pk-yrityksille. Euroopan komissio antoi heinäkuussa 2025 suosituksen, jonka mukaan VSME olisi jatkossa virallinen viitekehys kestävyysraportointidirektiivin (CSRD) ulkopuolelle jääville yrityksille. Jos hallituksen esityksen (HE 38/2026) mukainen lainsäädäntö tulee voimaan, VSME-standardin mukaan laadittu pienten yritysten kestävyysraportti voisi sisältyä toimintakertomukseen, mutta sen sisältö ei olisi nyt ehdotetun lain kannalta erilainen kuin vapaaehtoisesti toimintakertomukseen sisällytettävät muut kestävyysseikat. Jos kuitenkin halutaan, että VSME-raportti olisi laissa tarkoitettu yhtenäinen asiakirja, jossa on kokonaisuudessaan sovellettava VSME-standardeja, tästä on varauduttava säätämään lainmuutoksella erikseen jo lähitulevaisuudessa, jos VSME-standardin mukainen raportti saa virallisen statuksen EU-sääntelyn myötä.

Muuta

Hallituksen esityksen sivulla 19 on ehdotus uudeksi KPL 3 luvun 11a §:ksi (salassapitosäännös), jonka toisessa momentissa viitataan virheellisesti 2 momenttiin. Viittauksen pitäisi kohdistua 1 momenttiin.

Hallituksen esityksessä KPL 7:27.2:ksi ehdotetaan, että hallituksen ”vastuu ei koske tietojen esittämistä 2 kohdassa tarkoitetussa sähköisessä muodossa”. PRH:n mielestä ehdotettu lisäys 2 momentiksi on tarpeeton ja se pitäisi poistaa. Hallituksen on vastattava koko kestävyysraportista, jonka digitaalinen muoto on sen olennainen ominaisuus. Vastaavasti kestävyysraportoinnin varmentajan tehtävänä on varmentaa digitaalisen muodon ja XBRL-merkintöjen säännösten mukaisuus. Säännös (KPL 7:27) koskee kestävyysraporttia ja konsernikestävyysraporttia, vaikka hallituksen esityksessä (s. 15) tarpeettomasti viitataan myös toimintakertomukseen.

PRH pitää tarpeettomana hallituksen esityksen ehdotusta (TTL 3:5a.4), jonka mukaan kestävyysraportoinnin varmennuskertomuksen lausuntoa laadittaessa ”on otettava huomioon”, mitä kirjanpitolain 7 luvun 11 §:n 2 momentissa säädetään. Ehdotettu lisäys on tarpeeton, koska kestävyysraportointitarkastajan (varmentajan) on muutekin otettava huomioon laista johtuvat velvoitteet ja vaatimukset.

PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Laati (17.4.2026): Pasi Horsmanheimo, johtava lakimies, tilintarkastusvalvonta, oikeudellinen yksikkö, Yrityksen ja yhteisöt tulosalue