

4

Yrityksen johdon vastuu veroista ja tilintarkastajasta verojen tarkastajana

Timo Torkkel

Yrityksen johto vastaa tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta. Nytemmin johto vastaa myös kestävyysraportista ja tuloverokertomuksesta. Tämä heijastuu myös tilintarkastajaan. Tilintarkastajan on tarkastettava tilinpäätös, kestävyysraportointitarkastajan on varmennettava kestävyysraportti ja tilintarkastajan on valvottava tuloverokertomus. Tilinpäätöstä, kestävyysraporttia ja tuloverokertomusta voidaan tarkastella yrityksen johdon ja tilintarkastajan verotusta koskevien tehtävien näkökulmasta. Tilinpäätöksen verojen kohdalla johdon ja tilintarkastajan tehtävät ovat ennallaan. Verotus (verostrategia) voi kuulua kestävyysraportoinnin piiriin, joskin tämä voinee jäädä verraten harvinaiseksi tilanteeksi. Verotus ei ole kestävyysraportoinnin ytimessä. Tuloverokertomuksen tilanne on toisenlainen. Tuloverokertomus on yrityksen johdon uusi velvoite, joskin se vastaa monin tavoin aikaisempaa ei-julkista verotietojen maakohtaista raportointia. Tilintarkastajalle tuloverokertomus on tuonut valvontatehtävän.

Avainsanat: *tuloverokertomus, kestävyysraportti, verostrategia, yrityksen johto, tilintarkastaja*

Johdanto

Tilinpäätösdirektiivin (2013/34/EU) ja siihen pohjautuvan kirjanpitolain (1336/1997, jatkossa KPL) sääntelyn kohde on ollut verraten yksiselitteinen, nimittäin taloudellinen informaatio. Yrityksen johdon ja tilintarkastajan kannalta kysymys on myös ollut verraten yksiselitteinen: johto laatii tilinpäätöksen ja tilintarkastaja tarkastaa tämän. Tilinpäätöksessä joudutaan ottamaan kantaa muun ohessa veroihin, joista tulovero on tilinpäätöksessä näkyvin erä. Verot vaativat niin tilinpäätöksen laativan johdon kuin tilinpäätöksen tarkastavan tilintarkastajan kannanottoa.

Sittemmin tilinpäätösdirektiivin sääntelyn kohde on laajentunut. Tilinpäätösdirektiiviä muutettiin vuonna 2014 ns. muutosdirektiivillä (2014/95/EU) siten, että siihen lisättiin muiden kuin taloudellisten tietojen ja monimuotoisuutta koskevien tietojen julkistamista koskevat säännökset, vuonna 2021 ns. veroraportointidirektiivillä ((EU) 2021/2101), jolloin siihen lisättiin tiettyjen yritysten ja sivuliikkeiden tuloverotietojen ilmoittamista koskevat vaatimukset, ja viimein vuonna 2022 ns. kestävyysraportointidirektiivillä ((EU) 2022/2464), jolloin siihen lisättiin kestävyysraportointia koskevat vaatimukset. Kestävyysraportointidirektiivillä kumottiin vuoden 2014 muutosdirektiivillä tilinpäätösdirektiiviin tehdyt aineelliset muutokset.

Tilinpäätösdirektiivin muutokset ovat heijastuneet kirjanpitolakiin. Kirjanpitolakia muutettiin vuonna 2016 (1376/2016) lisäämällä KPL 3a -luku (muu kuin taloudellinen informaatio), vuonna 2023 (1249/2023) lisäämällä KPL 7 -luku (kestävyysraportti; samalla kumoten aikaisempi KPL 3a -luku) ja viimein vuonna 2024 (238/2024) lisäämällä KPL 7b -luku (tuloverokertomus).

Jos kirjanpitolain sääntelyn kohde oli alkujaan verraten yksiselitteinen, nyttemmin tilanne on erilainen. Kirjanpitolaissa säädetään 1) taloudellisesta informaatiosta sekä 2) kestävydestä (HE 20/2023 vp, 14) ja vastuullisuudesta (HE 99/2023 vp, 9).

Kirjanpitolaissa säädetyn taloudellisen informaation sekä kestävyiden ja vastuullisuuden välinen yhteys on löyhä. Kaisanlahti (2024b, 368) on luonnehtinut yhteyttä numeraaliseksi. Tämä tarkoittaa, että kirjanpitolaissa säädetään melko lailla erilaisista asiakokonaisuuksista, joiden yhteinen nimittäjä on se, että ne voidaan monin osin palauttaa numeroiksi. Toinen yhteinen nimittäjä liittyy mitä ilmeisimmin informaation julkistamiseen ja sitä myöden sen oikeellisuuteen. Informaation oikeellisuus on edellytys sen hyväksikäytölle. Kirjanpitolaissa tarkoitetun taloudellisen tiedon pääasiallinen tarkoitus on tuottaa informaatiota eri hyväksikäyttötarkoituksiin, asettamatta mitään hyväksikäyttötarkoitusta etusijalle (HE 173/1997 vp, 3). Vastaavan kaltainen tarkoitus koskee myös kestävyysraporttia ja tuloverokertomusta. Kestävyysraportin pääasialliset hyväksikäyttäjät ovat ”sijoittajat ja muut sidosryhmät” (HE 20/2023 vp, 14) ja tuloverokertomuksen pääasiallinen hyväksikäyttökonteksti on ”yhteiskunnallinen dialogi” (HE 99/2023 vp, 8).

Kirjanpitolain soveltamisalan laajentumisella on merkitystä myös verojen kannalta. Jo vanhastaan verot, erityisesti tulovero on vaatinut niin tilinpäätöksen laativan yrityksen johdon kuin tilinpäätöksen tarkastavan tilintarkastajan kannanottoa. Tuloveron käsite on sisältänyt 1) tilikauden veron, 2) aikaisempien tilikausien

veron, 3) tulevaisuuden veron ja 4) verotuksellisen epävarmuuden (ks. Torkkel 2011, 365–509; Torkkel 2023, 300–349). Tilinpäätösdirektiivin ja tätä seuranneiden kirjanpitolain muutosten takia tilinpäätöksessä ja tilinpäätöksen yhteydessä joudutaan ottamaan kantaa lisäksi 1) kestävyysseikoiksi luettaviin veroihin ja 2) tuloverokertomukseen.

Artikkelissa tarkastellaan yrityksen juoksevan kirjanpidon, tilinpäätöksen, kestävyysraportin ja tuloverokertomuksen tuloveroja. Tarkastelunäkökulma on johdon ja tilintarkastajan näkökulma. Artikkelissa tarkastellaan kirjanpitolaista johtuvia verotusta, erityisesti yhteisön tuloverotusta koskevia johdon, siis hallituksen ja toimitusjohtajan vastuuta, sekä toisaalta tilintarkastajan roolia näiden tarkastajana ja varmentajana. Tarkastelunäkökulma on kirjanpito- ja yhtiöoikeudellinen. Tarkastelun kohteena on kestävyysraportointivelvollinen osakeyhtiö, joka samalla on myös velvollinen laatimaan tuloverokertomuksen. Soveltuvin osin artikkelin näkökohdat koskevat myös muita yrityksiä, ennen kaikkea osuuskuntia. Artikkelissa ei systemaattisesti käsitellä konsernien ja finanssialan (mm. direktiivin 2013/36/EU artikkelissa 89 säädetty maakohtainen raportointi) erityispiirteitä, eikä myöskään IFRS:n erityiskysymyksiä (mm. IAS 12 -standardi).

Sittemmin Euroopan unionin komissio julkaisi 26. helmikuuta 2025 Omnibus-paketin, jossa esitetään muutoksia kestävyysraportointidirektiiviin, yritysvastuudirektiiviin, taksonomia-asetukseen sekä EU:n hiilirajamekanismi CBAMiin. Tavoitteena on keventää yritysten kestävyysvelvoitteita osana laajempaa EU:n kilpailukykystrategiaa. Omnibus-paketti tarkoittaisi merkittävää vähennystä CSRD:n piiriin kuuluvien yritysten määrässä verrattuna alkuperäiseen lainsäädäntöön. Omnibus-paketissa ehdotetaan myös yritysvastuudirektiiviin (CSDDD) vastuusäännösten ja alihankintaketjujen velvoitteiden keventämistä. Jos ehdotus menee läpi, muuttaa se merkittävästi EU-sääntelyä.

Johdon vastuu tilinpäätöksestä, toimintakertomuksesta ja tuloverokertomuksesta

Osakeyhtiön johdon vastuusta tilinpäätöksestä (mukaan lukien toimintakertomus) ja kestävyysraportista on nimenomaisesti säädetty osakeyhtiö- (624/2006, jatkossa OYL) ja kirjanpitolaissa. OYL 6:1.1:n perusteella johdolla tarkoitetaan hallitusta ja toimitusjohtajaa (jos yhtiöllä on toimitusjohtaja) sekä harvinaista hallintoneuvostoa (ks. Airaksinen ym. 2018, 449–450).

OYL 6:2.1:n mukaan *hallitus* huolehtii yhtiön hallinnosta ja sen toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä (yleistoimivalta). Hallitus vastaa siitä, että yhtiön kirjanpidon ja varainhoidon valvonta on asianmukaisesti järjestetty. Edelleen OYL 6:17.1:n mukaan *toimitusjohtaja* hoitaa yhtiön juoksevaa hallintoa hallituksen antamien ohjeiden ja määräysten mukaisesti (yleistoimivalta). Toimitusjohtaja vastaa siitä, että yhtiön kirjanpito on lain mukainen ja varainhoito luotettavalla tavalla järjestetty.

Toimitusjohtajan on annettava hallitukselle ja sen jäsenelle tiedot, jotka ovat tarpeen hallituksen tehtävien hoitamiseksi.

Osakeyhtiön hallituksen roolista *pörssiyhtiössä ja muussa yleisen edun kannalta merkittävässä yhtiössä* on säädetty yksityiskohtaisemmin (OYL 6:16a-16f).

Viimein OYL 8:3:n mukaan tilinpäätös ja toimintakertomus on laadittava kirjanpitolain ja mainitun luvun säännösten mukaisesti. Kirjanpitolaissa on tältä osin kaksi keskeistä säännöstä:

- KPL 3:7.1:n mukaan tilinpäätös ja toimintakertomus on päivättävä ja kirjanpitovelvollisen on ne allekirjoitettava. Jos kirjanpitovelvollinen on yhteisö tai säätiö, tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen allekirjoittavat *hallitus* tai vastuunalaiset yhtiömiehet ja *toimitusjohtaja* tai muu vastaavassa asemassa oleva henkilö. Kestävyysraportti on osa toimintakertomusta (ks. jäljempänä luku 3.3.).
- KPL 3:7.3:n mukaan pörssilistatussa yrityksessä on välittömästi ennen hallituksen jäsenten allekirjoituksia merkittävä lausuma siitä, että [...] 3) toimintakertomukseen sisältyvä kestävyysraportti on laadittu noudattaen 7 luvussa tarkoitettuja raportointistandardeja sekä taksonomia-asetuksen 8 artiklaa.

Kirjanpitolain 3:7.3:ssä viitataan taksonomia-asetukseen ((EU) 2020/852). Taksonomia-asetuksen 1(1) artiklan mukaan asetuksessa vahvistetaan kriteerit sen määrittämiseksi, pidetäänkö jotakin taloudellista toimintaa ympäristön kannalta kestäväenä, jotta voidaan määrittää sijoituksen ympäristökestävyyden aste. Edelleen asetuksen 8(1) artiklan mukaan yritysten, joita koskee velvoite julkistaa muita kuin taloudellisia tietoja tilinpäätösdirektiivin (2013/34/EU) 19a tai 29a artiklan nojalla, on sisällytettävä muita kuin taloudellisia tietoja koskevaan selvitykseensä tai muita kuin taloudellisia tietoja koskevaan konsolidoituun selvitykseensä tiedot siitä, miten ja missä määrin yrityksen toiminnot liittyvät tämän asetuksen 3 ja 9 artiklan nojalla ympäristön kannalta kestävinä pidettäviin taloudellisiin toimintoihin. Asetuksen 8(2) mukaan muiden kuin rahoitusalan yritysten on annettava erityisesti seuraavat tiedot: a) osuus niiden liikevaihdosta, joka on saatu tuotteista tai palveluista, jotka liittyvät 3 ja 9 artiklan nojalla ympäristön kannalta kestävinä pidettäviin taloudellisiin toimintoihin ja b) osuus niiden pääomamenoista ja osuus niiden toimintamenoista, joka liittyy 3 ja 9 artiklan nojalla ympäristön kannalta kestävinä pidettäviin taloudellisiin toimintoihin liittyviin omaisuuseriin tai prosesseihin.

Taksonomia-asetuksen 3 artiklassa määritellään ympäristön kannalta kestäviä taloudellisia toimintoja koskevat kriteerit. Tämän mukaan, jotta voidaan määrittää sijoituksen ympäristökestävyyden aste, taloudellista toimintaa on pidettävä ympäristön kannalta kestäväenä, jos kyseinen taloudellinen toiminta a) edistää merkittävästi yhtä tai useampaa ympäristötavoitetta, b) ei aiheuta merkittävää haittaa ympäristötavoitteille, c) toteutetaan vähimmäistason suojatoimien mukaisesti ja d) täyttää tekniset arviointikriteerit. Vähimmäistason suojatoimet ovat taksono-

mia-asetuksen 18(1) artiklan mukaan menettelyjä, jotka taloudellista toimintaa harjoittava yritys toteuttaa sen varmistamiseksi, että noudatetaan OECD:n toimintaohjeita monikansallisille yrityksille sekä yritystoimintaa ja ihmisoikeuksia koskevia YK:n ohjaavia periaatteita, myös periaatteita ja oikeuksia, jotka vahvistetaan Kansainvälisen työjärjestön työelämän perusperiaatteita ja -oikeuksia koskevassa julistuksessa yksilöidyissä kahdeksassa keskeisessä yleissopimuksessa sekä kansainvälisessä ihmisoikeusasiakirjassa. Komissio on antanut taksonomia-asetuksen 8(4) artiklan perusteella delegoidun asetuksen (EU) 2021/2178 taksonomia-asetuksen täydentämiseksi.

Kestävyyssraportoinnin kannalta merkittävä on taksonomia-asetuksen 8(1) artikla, nimittäin tämän mukaan yritysten, joita koskee velvoite julkistaa muita kuin taloudellisia tietoja direktiivin 2013/34/EU 19a tai 29a artiklan nojalla, *on sisällytettävä muita kuin taloudellisia tietoja koskevaan selvitykseensä tai muita kuin taloudellisia tietoja koskevaan konsolidoituun selvitykseensä tiedot siitä, miten ja missä määrin yrityksen toiminnot liittyvät tämän asetuksen 3 ja 9 artiklan nojalla ympäristön kannalta kestävinä pidettäviin taloudellisiin toimintoihin. Vaikka taksonomia-asetus viittaa tilinpäätösdirektiivin aiempien 19a ja 29a artiklojen sanamuotoihin ("muita kuin taloudellisia tietoja koskeva selvitys"), niin sanotut artiklat ovat edelleen, muutettuina, voimassa olevaa oikeutta. Näin ollen taksonomia-asetuksen 8(1) artiklan julkistamisvelvoitteen laajennus koskee kestävyysraporttia.*

Taksonomia-asetus kytkeytyy avoimuusdirektiiviin. Avoimuusdirektiivin (2004/109/EY) 1 artiklan mukaan direktiiviä sovelletaan liikkeeseenlaskijoihin, joiden arvopaperit on jo otettu kaupankäynnin kohteeksi jäsenvaltiossa sijaitsevilla tai toimivilla säännellyillä markkinoilla. Edelleen direktiivin 4(2) artiklan c kohdan mukaan vuositilinpäätöksen on sisällettävä liikkeeseenlaskijan vastuullisten henkilöiden, joiden nimi ja tehtävät on ilmoitettava selvästi, antamat lausunnot muun ohessa siitä, että toimintakertomus on laadittu direktiivin 2013/34/EU 29b artiklassa tarkoitettujen kestävyysraportointistandardien ja Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) 2020/852 8(4) artiklan nojalla annettujen täsmennysten mukaisesti. KPL 3:7.3:n 3 kohdan vastuusäännös juontuu viimekädessä avoimuusdirektiivin 4(2) artiklan c kohdasta (ks. Kaisanlahti 2024a, 207).

Osakeyhtiölaissa ja kirjanpitolain tilinpäätöstä ja toimintakertomusta koskevassa 3 luvussa ei nimenomaisesti säädetä tuloverokertomusta koskevasta vastuusta. Tästä säädetään KPL 7b:ssä. KPL 7b:10.1:n mukaan *hallituksen* tai muun vastaavan toimielimen jäsenen sekä *toimitusjohtajan* tilinpäätöstä ja toimintakertomusta koskevasta vastuusta säädetään asianomaista oikeushenkilöä koskevassa laissa. *Sama vastuu koskee myös tuloverokertomusta.* Edelleen KPL 7b:10.2–3:n mukaan edellä tarkoitetut henkilöt ovat velvollisia varmistamaan parhaan tietonsa ja taitonsa mukaisesti, että tuloverokertomus laaditaan, rekisteröidään ja julkistetaan tässä luvussa säädetyn mukaisesti. Tätä sovelletaan myös sivuliikkeen edustajaan.

Edellä olevan perusteella osakeyhtiön johto, ts. osakeyhtiön hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta, samoin kuin tulovero-

kertomuksesta. Kestävyysraportti on osa toimintakertomusta. Tuloverokertomus on itsenäinen dokumentti.

Kirjanpitolain aineellisesta sääntelystä ja johdon vastuusta

Juokseva kirjanpito

Kirjanpitolaissa (KPL 2) ei systemaattisesti säädetä tuloveron kirjaamisesta juoksevaan kirjanpitoon. Tämä on loogista, sillä tuloveron kirjaamisperiaatteet voidaan johtaa juoksevan kirjanpidon yleisistä periaatteista, viime kädessä hyvästä kirjanpitotavasta. Juoksevan kirjanpidon sääntelyyn sisältyy kuitenkin kahdenlaisia (tulo) verotukseen liitännäisiä säännöksiä, nimittäin 1) juoksevan kirjanpidon sisältöä koskevat säännökset ja 2) juoksevan kirjanpidon dokumentaatiota koskevat säännökset.

Juoksevan kirjanpidon sisältöä koskevat säännökset. Kirjanpitolain juoksevaa kirjanpitoa koskevista säännöksistä voidaan nostaa esille KPL 1:1a, joka koskee luonnollisen henkilön, maatilatalouden ja kalastuksen harjoittajana lukuun ottamatta, kirjanpitovelvollisuutta, ja KPL 2:4, joka koskee kirjausjärjestystä ja -ajankohtaa.

Luonnollinen henkilö on KPL 1:1a:n puitteissa kirjanpitovelvollinen liike- ja ammattitoiminnasta. Kirjanpito on pääsääntöisesti laadittava yhdenkertaisena siten, että kirjanpitovelvollinen voi jatkuvasti selvittää ostovelkojen ja myyntisaamisten määrän ja, poikkeuksellisesti, kirjanpito on laadittava kahdenkertaisena (ks. KPL 1:1a.2 ja 1:2). Kirjanpidosta on aina saatava tarvittavat tiedot verovelvollisuuden täyttämiseksi. KPL 1:1a.2 ilmentää liikkeen- ja ammatinharjoittajan kirjanpidon kahta keskeistehtävää, nimittäin ostovelkojen ja myyntisaamisten määrä on jatkuvasti voitava selvittää sekä kirjanpito toimii verotuksen perustana (ks. Kisanlahti 2024b, 13).

KPL 2:4.3:n perusteella muut (kuin rahalla suoritettuihin maksuihin liittyvät) kirjaukset on tehtävä siinä ajassa, että ilmoitukset viranomaiselle verotusta tai muuta tarkoitusta varten voidaan laatia ajantasaisesta kirjanpidosta. Useimmiten tämä konkretisoituu periodisten oma-aloitteisten verojen kohdalla, kuten arvonlisäveron ja palkanmaksuun liittyvien verojen kohdalla.

Juoksevan kirjanpidon dokumentaatiota koskevat säännökset. Juoksevalta kirjanpidolta edellytettävän dokumentaation sisällön osalta esille voidaan nostaa KPL 2:6, joka koskee kirjausketjua eli audit trailia. Tämän mukaan kirjanpito on järjestettävä niin, että liiketapahtumien, tositteiden ja kirjausten yhteys mahdollisten osakirjanpitojen kautta pääkirjanpitoon ja siitä tilinpäätökseen on vaikeuksitta todettavissa kumpaankin suuntaan. Sama koskee *kirjanpidosta viranomaiselle verotusta* tai muuta tarkoitusta *varten määräjain tehtävää ilmoitusta*.

Verotuksessa voidaan tehdä ero transaktioihin (oikeustoimiin) perustuvien verojen, kuten arvonlisäveron ja ennakonpidätyksen, ja kokonaissummaan perustuvien verojen, kuten tuloveron, välille. Tämä nostaa esille kysymyksen, minkälainen

painoarvo KPL 2:6:n toiselle virkkeelle on annettava jälkimmäisten verojen suhteen. Voitaneen ajatella, että lainkohdan merkitys on korostunut transaktioverojen kohdalla. Sen sijaan tuloveron ja sellaisten muiden verojen tai verolain kohtien kohdalla, jotka edellyttävät merkittävää tulkintaa, kuten esimerkiksi transaktioveroihin kuuluva varainsiirtoverolain (931/1996) 20 §, KPL 2:6:n toisen virkkeen painoarvo on vähäisempi. Tällaisten verojen osalta Verohallinnon verolomakkeet saattavat usein täyttää KPL 2:6:n toisen virkkeen edellyttämät vaatimukset (HE 89/2015 vp, 45; Torkkel 2023, 144).

Tilinpäätös

Tilinpäätös on laadittava suoriteperusteisesti. KPL 3:4.1:n mukaan vähäisiä kirjauksia, jotka on tehty laskuperusteisesti tai maksuperusteisesti, ei ole tarpeen oikaista ja täydentää suoriteperusteen mukaisiksi ennen tilinpäätöksen laatimista, ellei niiden yhteisvaikutus ole olennainen.

Tilinpäätösdirektiivin ja kirjanpitolain valossa tulovero on meno (vrt. vuoden 1973 kirjanpitolaki (655/1973), jossa tulovero nähtiin voitonjakona eli rahoitustapahumana). Tuloverojen jaksottamiseen sovelletaan siis suoriteperustetta. On selvää, että tämä koskee niin *tilikauden tuloveroa* kuin mahdollisia *aikaisempien tilikausien tuloveroja*. Aikaisempien tilikausien tuloveroja voi aiheutua muun ohessa verotuksen jälkikäteisistä oikaisuista (ks. esimerkiksi Torkkel 2023, 315–317; Kaisanlahti 2024b, 650–652).

Kirjanpito-oikeudessa tunnetaan myös tulevaisuuden tuloverot, eli *laskennalliset verosaamiset ja -velat*. Laskennallisia veroja ei voida kirjata pelkästään suoriteperusteen nojalla, vaan näistä on ollut säädettävä erikseen. Kirjanpitolain laskennallisia veroja koskeva perussäännös on KPL 5:18. Kirjanpitolain konsernitilinpäätöstä koskevassa 6-luvussa säädetään konsernitilinpäätöksen laadintaan liittyvistä laskennallisten verojen erityiskysymyksistä (ks. Kirjanpitolautakunta 2006).

Kirjanpitolaissa ei nimenomaisesti säädetä *verotuksellisiin epävarmuuksiin* varautumisesta. Verotukselliset epävarmuudet huomioidaan kirjanpitolain yleisten säännösten, tässä KPL 5:14:n (vastaiset menot ja menetykset sekä pakollinen varaus) nojalla. KPL 5:14.2:n mukaan, jos menon tai menetyksen täsmällinen määrä ja toteutumisajankohta tiedetään, merkitään se taseessa luonteensa mukaiseen *vieraan pääoman erään tai siirtovelkoihin*. Muussa tapauksessa se merkitään *pakolliseksi varaukseksi*.

Kestävyysraportti

Tilinpäätösdirektiiviä muutettiin vuonna 2014 ns. muutosdirektiivillä siten, että siihen lisättiin muiden kuin taloudellisten tietojen ja monimuotoisuutta koskevien tietojen julkistamista koskevat säännökset ja edelleen vuonna 2023 ns. kestävyysraportointidirektiivillä, jolloin siihen lisättiin kestävyysraportointia koskevat vaatimukset (samalla kumoten vuoden 2014 muutosdirektiivin aineelliset säännökset). Kestävyysraportointidirektiivistä käytetään usein lyhennettä CSRD (Corporate Social Responsibility Directive). Kestävyysraportointidirektiivissä on pohjimmiltaan

kysymys yrityksiä velvoittavan raportointivelvollisuuden luomisesta pakollisten ja yhteismitallisten standardien perusteella ja näiden pohjalta raportoitujen kestävyystietojen luotettavasta varmentamisesta (Ruohonen 2023b, 42).

Vastaavasti kirjanpitolakia muutettiin vuonna 2023 lisäämällä siihen 7-luku (kestävyysraportti). Samalla kumottiin KPL 3a (selvitys muista kuin taloudellisista tiedoista). Lain esitöiden mukaan (HE 20/2023 vp, 14) KPL 7:n säännöksillä varmistetaan, että sijoittajilla ja muilla sidosryhmillä on käytettävissään tiedot, joita ne tarvitsevat arvioidakseen ilmastonmuutoksesta ja muista kestävyyskysymyksistä aiheutuvia riskejä. Uudet säännökset myös edesauttavat avoimuuden kulttuurin aikaansaamista kysymyksissä, jotka koskevat yritysten vaikutuksia ihmisiin ja ympäristöön. Pidemmällä tähtäimellä tavoitellaan yritysten raportointikustannusten vähenemistä tietovaatimusten yhdenmukaistamisen myötä.

Kestävyysraportti on sisällytettävä osana toimintakertomukseen, nimittäin KPL 3:1a.5:n 2 kohdan mukaan suuryrityksen, pörssilistatun pienyrityksen ja pörssilistatun keskikokoisen yrityksen on esitettävä toimintakertomuksessa erillisenä ja yhtenäisenä osiona kestävyysraportoimisessa edellytetyt tiedot siten kuin 7 luvussa säädetään (kestävyysraportti). Toimintakertomus liitetään tilinpäätökseen. Kestävyysraportointi tulee sovellettavaksi asteittain vuodesta 2024 ("keskimäärin 500 henkilölä työllistävät suuret pörssiytykset"), 2025 ("muut suuryritykset") ja 2026 ("pienet ja keskisuuret pörssiytykset" sekä finanssiala) alkaen, sekä joissakin tilanteissa vuodesta 2028 ("pieniä ja keskisuuria pörssiytyksiä koskeva poikkeus") alkaen.

Kestävyysraportin aineellisesta sisällöstä säädetään KPL 7:ssä. Luvun säännökset ovat luonteeltaan puitesäännöksistä, sillä ns. kestävyysraportointistandardit määrittävät viimekädessä kestävyysraportin sisällön. Tämä periaate ilmenee nimienomaisesti KPL 7:14:stä, jonka mukaan kestävyysraportti on laadittava kestävyysraportointistandardien mukaisesti. Jos KPL 7:ssä säädetty tiedonantovelvollisuus on ristiriidassa raportointistandardin kanssa, noudatetaan standardia. Tältä osin kestävyysraportoinnissa on samankaltaisia piirteitä kuin kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamisen kohdalla (ks. KPL 7a): kummassakin kansallinen sääntely on puitesääntelyä ja sääntely saa varsinaisen sisältönsä muusta kuin kansallisesta oikeudesta.

KPL 7:2:n 8 kohdan mukaan kestävyysraportointistandardeilla tarkoitetaan tilinpäätösdirektiivin 19a, 29a ja 29d artiklassa tarkoitettuja standardeja sekä taksonomia-asetuksen ((EU) 2020/852) 8 artiklassa tarkoitettuja tietoja. Tähän liittyen komissio antoi 31.7.2023 delegoidun asetuksen (EU) 2023/2772 Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2013/34/EU täydentämisestä kestävyysraportointistandardien osalta (jatkossa raportointistandardi tai ESRS (European Sustainability Reporting Standards)). Raportointistandardit ovat asetuksen liitteenä. Edelleen KPL 7:14:ssä säädetään raportointistandardien etusijasta. Raportointistandardien etusija on kuitenkin sinänsä itsestäänselvyys tai, kuten talousvaliokunta (TaVM 5/2023 vp – HE 20/2023 vp, 8) on korostanut, raportointistandardit ovat asetuksina suoraan

sovellettavaa oikeutta, ja mahdollisissa ristiriitatilanteissa EU-sääntely asetetaan etusijalle kansalliseen lainsäädäntöön nähden.

Verot voivat tulla osaksi kestävyysraportointia kolmella eri tavalla: 1) ESRS-standardien nimenomaisena osana, 2) yrityskohtaisena seikkana tai 3) taksonomia-asetuksen perusteella.

Verot ESRS-standardien nimenomaisena osana. Kestävyysraportointi perustuu ensisijaisesti komission asetuksella annettavien raportointistandardien tietovaatimuksiin (HE 20/2023 vp, 31). On mahdollista, että verot voivat nousta kestävyysraporttiin suoraan ESRS-standardien nojalla (standardeista ks. esimerkiksi Aspholm 2023, 44), joskin on todettava, että *raportointistandardit käsittelevät veroja vain vähäisessä määrin*.

ESRS 2:n (Yleiset tiedot) SBM-3:n 46 kohdan mukaan ”yrityksen on annettava tiedot olennaisista vaikutuksistaan, riskeistään ja mahdollisuuksistaan sekä siitä, miten ne ovat vuorovaikutuksessa sen strategian ja liiketoimintamallin kanssa”. Tätä on täsmennetty ESRS S3:n (Vaikutusten kohteena olevat yhteisöt) AR 5 -kohdassa. Tämän mukaan ”vaikutusten kohteena oleviin yhteisöihin kohdistuvat vaikutukset voivat olla peräisin yrityksen strategiasta tai liiketoimintamallista monin eri tavoin. Vaikutukset voivat esimerkiksi liittyä yrityksen kustannusrakenteeseen ja tulomalliin (kuten aggressiivisiin strategioihin verotuksen minimoimiseksi, erityisesti kehittyvissä maissa tapahtuvan toiminnan osalta)”.

Paitsi ESRS 2:n ja ESRS S3:n perusteella, poissuljettua ei ole, että verot voisivat nousta muunkin raportointistandardin perusteella osaksi kestävyysraporttia. Tällainen raportointistandardi voi olla ESRS G1 (Liiketoiminnan harjoittaminen), joka käsittelee yrityksen strategiaa. ESRS G1:n 1 kohdan mukaan standardin tavoitteena on tämentää tiedonantovaatimukset, joiden avulla yrityksen kestävyys selvitysten käyttäjät voivat liiketoiminnan harjoittamisen osalta ymmärtää yrityksen strategiaa ja lähestymistapaa, prosesseja ja menettelyjä sekä suoriutumista.

Aggressiivinen verostrategia, erityisesti kehittyvissä maissa tapahtuvan toiminnan osalta, voi siis tulla kestävyysraportoinnin piiriin. Vaikka tällainen raportointivaatimus vaikuttaa ensikädessä loogiselta ja ymmärrettävältä, tämä ei poista sitä, että aggressiivisen verostrategian käsite on ilmeisen avoin ja viime kädessä arvostuksenvarainen (aggressiivisen verosuunnittelun käsitteestä ks. esimerkiksi Knuutinen 2020, 38–41; Kaunisto 2022, 35–42). Aggressiivisen verostrategian käsitteen avoimuudesta ja arvostuksenvaraisuudesta johtuen on mahdollista, että sinänsä verolainsäädännön, mukaan lukien siirtohinnoittelua koskevien periaatteiden mukainen verostrategia voi olla kestävyysraportoinnin kannalta aggressiivinen. Esimerkkinä voidaan ajatella tilannetta, jossa siirtohinnoittelua koskevia periaatteita seuraten konserniyhtiön merkittävä voitollisuus ohjataan konsernin sisäiselle päämiehelle sen sijaan, että voitto jäisi paikalliselle konserniyhtiölle. Verostrategian aggressiivisuuden arviointi jää tapauskohtaiseksi.

Verot yrityskohtaisena seikkana. Raportointistandardien nimenomaisten määräysten lisäksi verot voivat nousta kestävyysraporttiin yrityskohtaisena seikkana.

Tilinpäätösdirektiivin 19a(1):n (ks. myös 29a(1)) mukaan suurten yritysten sekä mikroyrityksiä lukuun ottamatta pienten ja keski suurten yritysten, jotka ovat 2(1) artiklan a alakohdassa määriteltyjä yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä, on sisällytettävä toimintakertomukseen tiedot, jotka ovat tarpeen, jotta voidaan ymmärtää *yrityksen vaikutukset kestävyysseikkoihin*, sekä tiedot, jotka ovat tarpeen sen ymmärtämiseksi, miten kestävyysseikat *vaikuttavat yrityksen kehitykseen, tulokseen ja asemaan*. Artikla perustuu kaksinkertaisen olennaisuuden periaatteelle. Artiklaa täsmentävän ESRS 1:n (Yleiset vaatimukset) 37 kohdan mukaan kaksinkertaisella olennaisuudella on kaksi ulottuvuutta: vaikutuksen olennaisuus ja taloudellinen olennaisuus.

Taloudellinen olennaisuus on määritelty ESRS 1:n 38 kohdassa. Tämän mukaan kestävyysvaikutus voi olla alusta alkaen taloudellisesti olennainen tai siitä voi tulla taloudellisesti olennainen, kun sen voidaan kohtuudella odottaa vaikuttavan yrityksen taloudelliseen asemaan, taloudelliseen tulokseen, kassavirtoihin, rahoituksen saantiin tai pääomakustannuksiin lyhyellä, keskipitkällä tai pitkällä aikavälillä.

Tilinpäätösdirektiivissä määritellystä kaksinkertaisesta olennaisuudesta säädetään KPL 7:3:ssä. Tämän mukaan kestävyysraportointiyrityksen on esitettävä kestävyysraportissaan tiedot, jotka ovat merkityksellisiä oikean kuvan antamiseksi 1) kestävyysraportointiyrityksen vaikutuksista kestävyysseikkoihin sekä 2) siitä, miten kestävyysseikat vaikuttavat kestävyysraportointiyrityksen kehitykseen, tulokseen ja asemaan.

KPL 7:3:ssä puhutaan kahdensuuntainen informaatio vaikutuksista -periaatteesta, joskin se tarkoittaa samaa kuin direktiivin kaksinkertaisen olennaisuuden periaate. Edelleen KPL 7:3 perustuu merkityksellisyyden kriteerille. Tämä tarkoittaa samaa kuin ESRS 1:n 37-kohdan olennaisuuden kriteeri (Kaisanlahti 2024b, 388).

Verot voivat tulla kahdensuuntainen informaatio vaikutuksista -periaatteen johdosta huomioitavaksi yrityskohtaisena seikkana. ESRS 1:n 11 kohdan mukaan, jos yritys toteaa, ettei ESRS kata tai ei kata riittävällä tarkkuustasolla jotakin sellaista vaikutusta, riskiä tai mahdollisuutta, joka on yrityksen tiettyjen tosiseikkojen ja olosuhteiden vuoksi olennainen, yrityksen on ESRS-standardien kolmessa eri luokassa vaadittujen tietojen lisäksi annettava yhteisökohtaiset tiedot, jotta käyttäjät voivat ymmärtää kestävyteen liittyvät vaikutukset, riskit tai mahdollisuudet yrityksessä. Edelleen, viitaten ESRS 1:n 11 kohtaan, standardin 30 kohdan b alakohdassa jatketään, että kun yritys katsoo, että jokin sellainen kestävyysseikka, jolle ESRS 2 (Yleiset tiedot) IRO-1 (Kuvaus olennaisten vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien tunnistamis- ja arviointiprosessista), IRO-2 (Yrityksen kestävyys selvityksissä huomioon otetut ESRS-standardien tiedonantovaatimukset) ja SBM-3 (Olennaiset vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet sekä niiden vuorovaikutus strategian ja liiketoimintamallin kanssa) asettaa tiedonantovaatimuksia, on sen olennaisuuden arvioinnin perusteella olennainen, sen on annettava lisäksi yhteisökohtaiset tiedot, jos ESRS-standardi ei kata olennaista kestävyysseikkaa riittävästi tai ollenkaan.

Verojen osalta kysymys voinee lähinnä olla kohdasta SBM-3, eli olennaiset vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet sekä niiden vuorovaikutus strategian ja liiketoimin-

tamallin kanssa. Mikäli verot osoittautuisivat vaikutusarvioinnissa (olennaisuuden arvioinnissa) merkitykselliseksi (olennaiseksi), ne on sisällytettävä kestävyysraporttiin. ERSR-standardit eivät anna ohjeistusta verojen raportoinnista. Tämän johdosta ne tulee raportoitavaksi käyttäen muuta käytettävissä olevaa raportointistandardia. Kyseeseen voinee tulla GRI (Global Reporting Initiative) 207 (2019) -standardi (ks. kestävyysraportointidirektiivin esipuheen kohdat 43 ja 50).

Yritysten raportointi- ja tätä koskeva varmennuskäytäntö tulevat näyttämään, missä määrin verot nousevat yrityskohtaisina seikkoina kestävyysraportteihin. Jonkinlaisena valistuneena arviona voitaneen esittää, että verot tuskin nousevat ainaakaan laajasti esille yrityskohtaisina seikkoina. Tämä johtuu jo pelkästään siitä, että veroja yrityskohtaisena seikkana arvioidaan pitkälti samoin kriteerein kuin miten veroja arvioidaan ERSR-standardien veroja koskevassa nimenomaisessa osassa (ERSR 2 ja ERSR S3:n AR 5 -kohta).

Verot taksonomia-asetuksessa. Verot voivat nousta esille vielä taksonomia-asetuksen myötä. Tämä ilmenee KPL 7:2:n 8 kohdasta, jonka mukaan kestävyysraportointistandardeilla tarkoitetaan muun ohessa taksonomia-asetuksen ((EU) 2020/852) 8 artiklassa tarkoitettuja tietoja.

Edellä on jo mainittu, että taksonomia-asetuksen 3 artiklassa määritellään ympäristön kannalta kestäviä taloudellisia toimintoja koskevat kriteerit. Tämän mukaan, jotta voidaan määrittää sijoituksen ympäristökestävyyden aste, taloudellista toimintaa on pidettävä ympäristön kannalta kestävä, jos kyseinen taloudellinen toiminta [...] toteutetaan vähimmäistason suojatoimien mukaisesti. Vähimmäistason suojatoimet ovat menettelyjä, jotka taloudellista toimintaa harjoittava yritys toteuttaa sen varmistamiseksi, että noudatetaan OECD:n toimintaohjeita monikansallisille yrityksille sekä yritystoimintaa ja ihmisoikeuksia koskevia YK:n ohjaavia periaatteita, myös periaatteita ja oikeuksia, jotka vahvistetaan Kansainvälisen työjärjestön työelämän peruseriaatteita ja -oikeuksia koskevassa julistuksessa yksilöidyissä kahdeksassa keskeisessä yleissopimuksessa sekä kansainvälisessä ihmisoikeusasiakirjassa.

Eräs OECD:n toimintaohjeissa monikansallisille yrityksille (Työ- ja elinkeinoministeriö 2023) mainittu vähimmäistason suojatoimi liittyy verotukseen. OECD:n toimintaohjeiden mukaan *ensinnäkin* (s. 68) on tärkeää, että yritykset osallistuvat isäntämaidensa julkisen talouden rahoittamiseen maksamalla veronsa ajoissa. Yritysten tulisi erityisesti toimia toimintamaidensa verolakien ja asetusten hengen ja kirjaimen mukaisesti. Lain hengen mukaisella toiminnalla tarkoitetaan lainsäädännön tarkoituksien tunnistamista ja noudattamista. Yritykseltä ei vaadita lisämaksuja sen lisäksi, mitä niiden on lain tulkinnan perusteella maksettava. Verosäännösten noudattaminen edellyttää muun muassa, että yritykset toimittavat asianomaisille viranomaisille ajantasaiset asiaankuuluvat tai lakisäätteiset tiedot, joita tarvitaan verotuksen määrittämiseen oikein. Säännösten noudattamiseen kuuluu myös markkinaehtoperiaatteen mukainen siirtohinnoittelu. *Toiseksi* (s. 68) yritysten tulisi pitää veroasioiden hallinnointia ja verotussäännösten noudattamista tärkeänä osana valvontaa ja laajempia riskinhallintajärjestelmiä. Yritysten hallitusten tulisi erityi-

sesti ottaa käyttöön veroriskien hallintastrategiat sen varmistamiseksi, että kaikki verotukseen liittyvät taloudelliset, lainsäädännölliset ja maineriskit tunnistetaan ja arvioidaan.

OECD:n toimintaohjeet monikansallisille yrityksille vastuulliseen liiketoimintaan edellyttävät, että yrityksellä on dokumentoituna muun muassa veropolitiikka, toimivat prosessit ja vastuut sekä riskienhallinta.

Tuloverokertomus

Tilinpäätösdirektiiviä muutettiin vuonna 2021 ns. veroraportointidirektiivillä lisäämällä siihen tuloverotietoja koskevaa kertomusta koskevat vaatimukset. Veroraportointidirektiivistä käytetään myös nimeä CBCR (Country-by-Country Reporting Directive). Veroraportointidirektiivin johdosta kirjanpitolakia muutettiin vuonna 2024 lisäämällä siihen tuloverokertomusta koskeva 7b-luku. Lain esitöiden perusteella (HE 99/2023 vp, 8) tavoitteena on syventää yleistä verotietoisuutta yhdistämällä informaatio tuloverojen maantieteellisestä kohdentumisesta taloudellisen toiminnan tosiasialliseen jakautumiseen valtiokohtaisesti. Tämä mahdollistaa tietoon perustuvan yhteiskunnallisen dialogin verokilpailullisista vaikutuksista sekä edesauttaa osaltaan verotuksellisen yritysvastuun toteutumista hyvinvoinnista. Säännöksiä sovelletaan tilikausilla, jotka alkavat 22.6.2024 tai sen jälkeen.

Kirjanpitolaissa tarkoitetussa tuloverokertomuksessa on kysymys *julkisesta* tuloverokertomuksesta, erotukseksi verotuksessa jo vuodesta 2017 sovellettuun *ei-julkiseen*, yksinomaan veroviranomaisen tiedontarpeita palvelevaan verotuksen maa-kohtaiseen raportointiin (ks. verotusmenettelylaki 14d ja 14e § (1489/2016) ja lisäksi Verohallinto 2021)).

Tuloverokertomusta koskevan sääntelyn soveltamisalasta (kirjanpitovelvollisista) säädetään KPL 7b:1–3:ssä. Näistä keskeisin on KPL 7b 1:1.1. Tämän mukaan tuloverokertomuksen päättäneestä tilikaudesta on velvollinen laatimaan, julkistamaan ja asettamaan saataville perimmäinen emoyritys, jos sen konsernitilinpäätöksen mukainen liikevaihto on sekä päättäneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittänyt 750 miljoonan euron raja-arvon. Sama velvollisuus on itsenäisellä yrityksellä, jonka tilinpäätöksen mukainen liikevaihto on sekä päättäneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittänyt mainitun raja-arvon. Toisaalta sanottua pääsääntöä rajataan KPL 7b 1:1.3:ssä. Tämän mukaan sanottua ei sovelleta itsenäiseen yritykseen, perimmäiseen emoyritykseen konserniyrityksineen eikä näiden sivuliikkeisiin, jos nämä ja niiden pysyvät liikepaikat sijaitsevat ja pysyvää liiketoimintaa harjoitetaan ainoastaan Suomessa.

KPL 7b:6:n mukaan tuloverokertomuksessa on 1) yksilöitävä tuloverokertomukseen sisällytetyt yritykset ja 2) esitettävä 1 kohdassa tarkoitetuista yrityksistä yhteenlasketut tiedot tuloksista ja suoritetuista tuloveroista jäsenvaltiokohtaisesti ja lainkäyttöalueittain. Valtioneuvoston asetuksella annetaan tarkemmat säännökset tietojen ilmoittamisesta tuloverokertomuksessa.

Tuloverokertomus koskee yksityiskohtaisimmillaan konserniyrityksiä, jotka ovat sijoittautuneet Euroopan talousalueelle ja niille verotuksellisille lainkäyttöalueille,

jotka mainitaan veroasioissa yhteistyöhaluttomia lainkäyttöalueita koskevasta tarkistetusta EU:n luettelosta annettujen neuvoston päätelmien liitteissä I ja II.

KPL 7b:9.1:n mukaan tuloverokertomus on *laadittava ja ilmoitettava rekisteröitäväksi* Patentti- ja rekisterihallitukselle 12 kuukauden kuluessa kertomuksen tarkoittaman tilikauden päättymispäivästä. KPL 7b:9.3:n mukaan tuloverokertomus on sanotussa ajassa *julkistettava* maksutta yleisön saataville verkkosivuillaan. Kertomus on pidettävä yhtäjaksoisesti saatavilla vähintään viiden vuoden ajan. Tuloverokertomus ei ole osa tilinpäätöstä, eikä sitä liitetä tilinpäätökseen. *Tuloverokertomus on laadittava, ilmoitettava rekisteröitäväksi ja julkistettava tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta erillisenä asiakirjana.*

Johtopäätöksiä kirjanpitolain aineellisesta sääntelystä ja johdon vastuusta

Kirjanpitolain veroja koskeva aineellinen sääntely, mukaan lukien johdon vastuu näistä, jakautuu lähtökohtaisesti juoksevaa kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskeviin velvoitteisiin. Juoksevan kirjanpidon kohdalla kysymys on juoksevan kirjanpidon sisältöä ja dokumentaatiota koskevista säännöksistä. Tilinpäätöksen kohdalla merkittävien ja samalla tunnetuin säännöskokonaisuus liittyy tuloslaskelman ja taseen tuloveroihin. Kestävyysraportti on tuonut tilinpäätöksen tuloverojen numeraalisten velvoitteiden rinnalle myös paremmin laadullisia velvoitteita, siis verostrategian aggressiivisuuden arviointia sekä veropolitiikkaa, toimivia prosesseja ja vastuita sekä riskienhallintaa koskevia seikkoja. Tuloverokertomus muodostaa juoksevista kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä erillisen, mutta käytännössä näihin läheisesti liittyvän kokonaisuuden.

Tilintarkastajan näkökulma

Juokseva kirjanpito ja tilinpäätös

Tilintarkastuksesta säädetään tilintarkastuslaissa (1141/2015, jatkossa TTL). TTL 1:1.1:n 1 kohdan mukaan lakia sovelletaan, jollei muualla laissa toisin säädetä, KPL 1:1:ssä tarkoitetun kirjanpitovelvollisen yhteisön ja säätiön tilintarkastukseen. TTL 3:1.1:n mukaan (ks. myös TTL 3:2) laissa tarkoitetun tilintarkastuksen kohteena on yhteisön tai säätiön *tilikauden kirjanpito, tilinpäätös sekä hallinto* (ks. Horsmanheimo ym. 2017, 84-95). Tilintarkastuksen luonteesta johtuu, että pääpaino tilintarkastuksessa on tilinpäätöksessä (Raitio 2021, 417; ks. myös Mähönen 2008, 854). Sama koskee verojen tarkastusta. Pääpaino verojen tarkastuksessa on tilinpäätökseen tuloveroissa ja muissa välittömissä veroissa sekä taseen verojaksotuksissa ja pakollisissa varauksissa.

Tilintarkastuksellisesti juoksevan kirjanpidon verot sekä tilinpäätöksessä tilikauden verotettavaan tuloon perustuva vero ja aikaisempien tilikausien vero lienevät selväpiirteisiä. Laskennallinen vero lienee myös lähtökohtaisen selväpiirteinen, joskin sen erityispiirre on abstraktius. Laskennallisen veron abstraktiudesta johtuen

sen tarkastaminen voi olla teknisesti haastavaa, erityisesti useassa maassa toimivien ja paljon yritysjärjestelyitä tekevien konsernien kohdalla.

Laskennallisten verojen kirjaamisen ja samalla tarkastamisen aineelliset haasteet liittyvät erityisesti tilanteisiin, joissa veroa, oli kysymys laskennallisesta verosaamisesta tai -velasta, ei pääsäännöstä poiketen kirjata (ks. laajemmin Kirjanpitolautakunta 2006). Laskennallisten verosaamisten osalta kysymys konkretisoituu esimerkiksi tappioista kirjattavien verosaamisten kohdalla (ks. esimerkiksi KILA 1671/2002). Vastaavasti laskennallisten verovelkojen osalta kysymys konkretisoituu esimerkiksi tytär-, yhteis- ja osakkuusyhtiöiden voittovaroista kirjattavien verovelkojen kohdalla.

Tilintarkastuksellisesti verotuksellinen epävarmuus lienee vaikein kysymyskokonaisuus. Kirjanpitoasetuksessa (1339/1997) verotuksellisen epävarmuuden johdosta kirjattavaa erää kutsutaan verovaraukseksi (1:6). Verovaruksen tilintarkastuksellinen haastavuus johtuu jo pelkästään sen kirjanpidollisesta luonteesta, nimittäin verovaruksen kirjaus ja sen myöhempi muutos vaikuttaa verokulun määrään. Verovaruksen muodostaminen nostaa verokulua ja verovaruksen purkaminen alentaa verokulua. Verokulun oikeellisuuden eräs elementti on verovaruksen oikeamääräisyys. Verovaruksen virheellisyys voi johtaa tilinpäätöksen virheellisyyteen joko siten, että verokulu on liian pieni tai verokulu on liian suuri. Tarkoitushakuinen verovaruksen suuruuteen vaikuttaminen voi viitata myös epäasialliseen verokustannuksen suunnitteluun (tax expense management). Verokulun oikeamääräisyyden kannalta epävarmuuksiin liittyvien kirjausten tekemisen sekä niiden purkamisen on oltava oikea-aikaista ja oikeamääräistä. Käytännössä arviointi on mahdollista vain asianmukaisen dokumentaation perusteella. Dokumentaatioissa on syytä kuvata ainakin yleiset periaatteet, joiden vallitessa epävarmuuksia koskevat kirjaukset tehdään, ylläpidetään ja puretaan. Yksittäisen kirjauksen osalta dokumentaatiosta on ilmettävä ainakin sen perusteet, suuruus ja ennakoitu purkautumisajankohta (Torkkel 2011, 509; Torkkel 2023, 347).

Kestävyysraportti

Kestävyysraportointidirektiivissä on kestävyysraportin varmentamisen suhteen omaksuttu *asteittainen lähestymistapa*. Direktiivin esipuheen (kohta 6o) mukaan varmennusammatissa erotetaan toisistaan rajoitetun varmuuden (*limited assurance*) antavat toimeksiannot ja kohtuullisen varmuuden (*reasonable assurance*) antavat toimeksiannot. Edelleen direktiivin esipuheen mukaan tavoitteena on saada taloudellista raportointia ja kestävyysraportointia varten samantasoinen varmuustaso. Kestävyysraportoinnin varmentamista koskevan yhteisesti sovitun standardin puuttuminen aiheuttaa kuitenkin riskin siitä, että on olemassa erilaisia käsityksiä ja odotuksia siitä, mistä kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto muodostuisi kestävyystietojen eri luokkien osalta, erityisesti kun on kyse ennakoivien ja laadullisten tietojen julkistamisesta.

Kestävyystietojen varmentaminen perustuu tässä vaiheessa *rajoitettuun varmuuteen*. Varmennustyön perusteella annetaan lausunto siitä, onko kestävyysra-

portointi unionin vaatimusten mukaista. Lausunnon on katettava se, onko kestävyysraportoinnissa noudatettu unionin kestävyysraportointistandardeja, prosessi, jonka yritys on toteuttanut kestävyysraportointistandardien mukaisesti raportoitavien tietojen tunnistamiseksi, ja kestävyysraportoinnin merkitsemistä tunnisteilla koskevan vaatimuksen noudattaminen. Tilintarkastajan on myös arvioitava, onko yrityksen raportoinnissa noudatettu asetuksen (EU) 2020/852 (taksonomia-asetus) 8 artiklassa säädettyjä raportointivaatimuksia. Tilintarkastusdirektiivin (2006/43/EY) 26a(3) artiklan nojalla komissio antaa delegoituna säädöksenä varmennusstandardin rajoitetun varmuuden tuottavasta tarkastusmenettelystä 1.10.2026 mennessä.

Myöhemmässä vaiheessa tavoitteena on, että kestävyystietojen varmentamisessa siirrytään *kohtuullisen varmuuden* tasolle. Kestävyysraportointidirektiivin esipuheen mukaan (kohta 60), jotta varmistetaan yhteinen käsitys ja yhteiset odotukset siitä, mistä kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto muodostuu, lakisääteinen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö olisi velvoitettava antamaan kohtuullisen varmuuden antavan toimeksiannon perusteella lausunto siitä, onko kestävyysraportoinnissa noudatettu unionin vaatimuksia, kun komissio hyväksyy kestävyysraportoinnin kohtuullista varmuutta koskevat varmennusstandardit delegoiduilla säädöksillä viimeistään 1.10.2028 tehtyään ensin arvioinnin sen selvittämiseksi, onko kohtuullinen varmuus tilintarkastajien ja yritysten saavutettavissa.

Tilintarkastuslakia on muutettu (1250/2023) direktiivin vuoksi. Sääntelyn lähtökohta on, että kestävyysraportoimisessa edellytetyt tiedot on KPL 3:1a.5:n 2 kohdan perusteella esitettävä toimintakertomuksessa erillisenä ja yhtenäisenä osiona ja että toimintakertomus ei ole lakisääteisen tilintarkastuksen varsinainen kohde (Ruohonen 2023, 408–409). Näin ollen kestävyystietojen varmentamisesta on tullut lakiteknisesti säättää erikseen. TTL 1:1.7:n mukaan lakia sovelletaan *kestävyysraportoinnin varmentamiseen* ja TTL 3:1a:n mukaan kestävyysraportointivarmennuksen kohteena ovat ne *toimintakertomukseen sisältyvät tiedot, jotka kestävyysraportointiyritys on esittänyt kestävyysraporttinaan*. Kestävyysraportoinnin varmentaminen edellyttää kestävyysraportointitarkastajan (KRT) tutkintoa (siirtymävaiheessa rekisteröintiä).

TTL 3:5a.1–3:ssä säädetään kestävyysraportoinnin varmennuskertomuksen sisällöstä. Kestävyysraportointitarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta päivätty ja allekirjoitettu *kestävyysraportoinnin varmennuskertomus*, jossa 1) yksilöidään kertomuksen kohteena oleva kestävyysraportointiyritys ja kestävyysraportti ja 2) esitetään kuvaus varmentamisen laajuudesta yksilöiden ne kestävyysvarmennusstandardit, joiden mukaisesti varmentaminen on suoritettu. *Varmennuskertomuksessa on annettava lausunto* siitä, noudatetaanko kestävyysraportissa 1) KPL 7:ssä säädettyjä vaatimuksia ja kestävyysraportointistandardeja ja 2) kestävä sijoittamista helpottavasta kehyksestä ja asetuksen (EU) 2019/2088 muuttamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) 2020/852 (taksonomia-asetus) artiklassa 8 säädettyjä vaatimuksia. Edellä oleva lausunto käsittää myös prosessin, jolla on yksilöity tiedot kestävyysraportointistandardien mukaista raportoimista varten, sekä tietojen merkitsemisen KPL 7:22:ssä tarkoitetulla tavalla.

Kestävyyssraportoinnin varmennus perustuu rajoitettuun varmuuteen. Tämä ilmenee nimenomaisesti TTL 3:5a.4:stä. Tämän mukaan kestävyysraportointitarkastajan on suoritettava toimeksiantonsa siten, että lausunto esitetään ainakin tilinpäätösdirektiivin 34(1) artiklan toisen alakohdan (aa) alakohdassa tarkoitettulla tavalla rajoitetun varmuuden antavana johtopäätöksenä siitä, ettei ole havaittu mitään seikkaa, jonka perusteella voitaisiin päätellä, että kestävyysraportointi on oleellisesti virheellinen.

Tuloverokertomus

Tilintarkastusdirektiivin 48f artiklan mukaan 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 48b artiklan nojalla, ja jos oli, oliko kertomus julkaistu 48d artiklan mukaisesti.

Tilintarkastusdirektiivin mukaisesti TTL 3:5c.1:ssä (239/2024) säädetään, että tilintarkastuskertomuksessa on annettava lausunto myös siitä, onko 1) osakeyhtiö tai osuuskunta ollut velvollinen rekisteröimään ja julkistamaan kirjanpitolain 7b luvussa tarkoitettun tuloverokertomuksen päättynyttä tilikautta välittömästi edeltäneellä tilikaudella sekä 2) onko rekisteröiminen ja julkistaminen tehty kirjanpitolaissa säädetyllä tavalla. Jos tuloverokertomuksen rekisteröimistä tai julkistamista ei ole tehty kirjanpitolain mukaisesti, tilintarkastajan on ilmoitettava tilintarkastuskertomuksensa erikseen Patentti- ja rekisterihallituksen tiedoksi. Yrityksen lakisääteisellä tilintarkastajalla on siis tuloverokertomusta koskeva *valvontatehtävä* (Kaisanlahti 2024b, 439).

KPL 7b:8:ssä säädetään väliaikaisesta poikkeuksesta tuloverokertomukseen sisältyvän tiedon julkistamisesta. KPL 7b:8.1:n mukaan tieto, jonka julkistamisesta säädetään tilinpäätösdirektiivin 48c(2) tai (3) artiklassa, saadaan jättää väliaikaisesti julkistamatta, jos julkistaminen voisi aiheuttaa vakavaa taloudellista haittaa tuloverokertomuksen tarkoittamille yrityksille. Kertomuksessa on selkeästi ilmoitettava julkistamatta jättämisestä ja esitettävä perusteltu selitys tälle menettelylle. Väliaikaisesti julkistamatta jätetty tieto tulee esittää myöhemmässä tuloverokertomuksessa viimeistään viiden vuoden kuluttua julkistamatta jättämisestä. Lain esitöiden perusteella (HE 99/2023 vp, 16–17) tiedon julkistamatta jättämiselle on oltava objektiivisesti todennettava syy, joka on pöytäkirjattava. Poikkeamisen laillisuuden arviointi kuuluu tilintarkastajalle osana hallinnon tarkastusta. Tilintarkastajan tehtävänä on varmistaa, että lykkäämiselle on esitetty syy, joka on hallituksessa asianmukaisesti käsitelty ja pöytäkirjattu.

Johtopäätöksiä

Yrityksen johto vastaa tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta. Nytemmin yrityksen johdon vastuut ovat laajentuneet. Yrityksen johto vastaa myös kestävyysraportista ja tuloverokertomuksesta. Tämä on heijastunut myös tilintarkastajiin. Tilintarkastajan on tarkastettava paitsi tilinpäätös, niin tilintarkastajan, tai paremmin kestävyysraportointitarkastajan, on varmennettava kestävyysraportti. Lisäksi tilintarkastajalla on tuloverokertomuksen valvontatehtävä.

Kun tarkastellaan johdon vastuiden sekä tilintarkastajan tarkastus-, varmennus- ja valvontatehtävien muutosta verotuksen kannalta, havaitaan, että tilinpäätöksen verojen kohdalla yrityksen johdon ja tilintarkastajan tehtävät ovat pysyneet ennallaan jo pitkään. Kestävyysraportointi on tuonut merkittävän uuden työkuorman niin johdolle kuin tilintarkastajalle, mutta tämä ei kuitenkaan useimmiten koske verotusta. Tämä johtuu siitä, että verotus ei ole kestävyysraportoinnin ytimessä. Todennäköisesti verotus nousee kestävyysraportoinnin kohteeksi vain verraten harvoin. Tuloverokertomuksen suhteen tilanne on hieman toisenlainen. Tuloverokertomus on yrityksen johdon uusi velvoite, joskin se vastaa monin tavoin jo aikaisemmin voimassa ollutta ei-julkista verotietojen maakohtaista raportointia. Tilintarkastajan kannalta tuloverokertomus on tuonut mukanaan valvontatehtävän. Se, että yritys laatii ja julkistaa vapaaehtoisen ”verojalanjälkiraportin”, ei kuulu tilintarkastajan valvontatehtävään.

Johdon vastuiden ja tilintarkastajan tehtävien laajentuminen on tuonut mukanaan myös uusia jännitteitä. Nämä konkretisoituvat erityisesti kestävyysraportin kohdalla. Kestävyysraportti on nimittäin tuonut tilinpäätöksen tuloverojen numeraalisten velvoitteiden rinnalle paremmin laadullisia velvoitteita, siis verostrategian aggressiivisuuden arviointia sekä veropolitiikkaa, toimivia prosesseja ja vastuuta sekä riskienhallintaa koskevia seikkoja. Esimerkkinä voidaan mainita siirtohinnoittelu: lienee ilmeistä, että OECD:n globaalien siirtohintaperiaatteiden mukainen siirtohintastrategia voi olla kestävyysraportoinnin kannalta aggressiivinen siirtohintastrategia. Nämä korostavat tilintarkastajan ammattitaidon merkitystä, nimittäin nämä eivät ole käsitteinä ja asioina yksiselitteisiä. Lisäksi nämä alleviivaavat tilintarkastajan riippumattomuuden vaatimusta. Se, että tilintarkastaja (siis tilintarkastusyhteisö) avustaisi tai laatisi kestävyysraporttiin liittyvissä veroasioissa ja -materiaaleissa sekä samanaikaisesti varmentaisi nämä, on perin ongelmallista.

Euroopan unionin tilinpäätösoikeuden kehityssuunta, jossa kirjanpitovelvollisten velvoitteet laajenevat, jatkuu. EU:ssa on valmisteilla yritysvastuudirektiivi (Corporate Sustainability Due Diligence, CSDD-direktiivi), joka vaikuttaa kestävyden edistämisen käytäntöihin yrityksissä. Euroopan unionin Omnibus-paketti tarkoittaa kuitenkin tällä hetkellä jonkinasteista kehityssuunnan muutosta.

Lähteet

Kirjallisuus ja artikkelit

- Airaksinen, M., Pulkkinen, P. & Rasinaho, V. 2018. *Osakeyhtiölaki I. 3.*, uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent.
- Aspholm, I. 2023. Lainsäädäntö lisää kestävyysraportoinnin merkittävyyttä ja luotettavuutta. *Tilisanomat* 5/2023, 42–45.
- Horsmanheimo, P., Kaisanlahti, T. & Steiner M-L. 2017. *Tilintarkastuslaki ja EU:n uudistunut tilintarkastussääntely – Kommentaari. 2.*, uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent.
- Kaisanlahti, T. 2024a. Hallituksen huolellisuus pörssiyhtiön tilinpäätös- ja kestävyysraportoinnissa. *Defensor Legis* 105, 201–226.
- Kaisanlahti, T. 2024b. *Kirjanpitolaki – kommentaari. 5.* uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent.
- Kaunisto, S. 2022. *Veron kiertämisen tunnistaminen. Oikeuden väärinkäytön kielto VML 29 §:n tulkinnassa.* Acta Wasaensia 488. Vaasa: Vaasan yliopisto.
- Kirjanpitolautakunta. 2006. *Yleisohje laskennallisista verovelvoista ja -saamisista.* Helsinki: Kauppa- ja teollisuusministeriö.
- Knuutinen, R. 2020. *Verosuunnittelun oikeudelliset ja yhteiskunnalliset rajat.* Helsinki: Alma Talent.
- Knuutinen, R. 2023. Vapaaehtoinen ja pakollinen veroraportointi verotuksen läpinäkyvyyden edistäjänä. Teoksessa Vahtera, V. & Rantasaari, K. (toim.) *Yritys, kirjanpito, kestävyys. Juhlaulkaisu Jukka Mähönen.* Helsinki: Alma Talent, 213–238.
- Mähönen, J. 2008. Tilintarkastaja väärinkäytösten paljastajana. *Defensor Legis* 89, 584–605.
- Raitio, J. 2021. Tilintarkastuksen yhteiskunnallisesta merkityksestä yhtiöoikeudellisessa kontekstissa. Teoksessa Vahtera, V. & Rantasaari, K. (toim.) *Yhtiö, velka, velvoite - Juhlaulkaisu Seppo Villa 60 vuotta.* Helsinki: Alma Talent, 415–421.
- Ruohonen, J. 2023a. Yrityksen kestävyysraportoinnin varmentaminen ja kestävyysraportointitarkastajan (KRT) rooli. Teoksessa Vahtera, V. & Rantasaari, K. (toim.) *Yritys, kirjanpito, kestävyys. Juhlaulkaisu Jukka Mähönen.* Helsinki: Alma Talent, 393–414.
- Ruohonen, J. 2023b. Yrityksen kestävyysraportoinnin varmentaminen ja odotuskuilu. *Tilisanomat* 6/2023, 40–43.
- Torkkel, T. 2011. *Tuloveron laskeminen. Vero- ja kirjanpito-oikeudellinen tutkimus yhteisön tuloveron laskemisesta.* Helsinki: Edita.
- Torkkel, T. 2023. *Yrityksen verolaskenta.* Helsinki: Kauppakamari.
- Työ- ja elinkeinoministeriö. 2023. *OECD:n toimintaohjeet monikansallisille yrityksille vastuulliseen liiketoimintaan.* Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja 2023:38. Helsinki: Työ- ja elinkeinoministeriö.
- Verohallinto. 2021. *Verotuksen maakohtainen raportti.* VH/3086/00.01.00/2021.

Virallislähteet

HE 173/1997 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle kirjanpitolain ja laeiksi osakeyhtiölain 11 ja 12 luvun ja osuuskuntalain 79 c §:n muuttamisesta.

HE 89/2015 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kirjanpitolain ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta sekä puunkorjuuta aarniometsissä harjoittavien yritysten viranomaisille suorittamien maksujen julkistamista koskevaksi laiksi.

HE 20/2023 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kirjanpitolain ja tilintarkastuslain muuttamisesta sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi.

HE 99/2023 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kirjanpitolain ja tilintarkastuslain muuttamisesta.

TaVM 5/2023 vp – HE 20/2023 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kirjanpitolain ja tilintarkastuslain muuttamisesta sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi.