

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kirjanpitolain 1 luvun muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi kirjanpitolakia. Ehdotuksella pantaisiin täytäntöön komission delegoitu direktiivi Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta mikroyritysten, pienten, keskisuurten ja suurten yritysten tai konsernien kokoluokkien raja-arvojen muutosten osalta.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan mahdollisimman pian. Säännöksiä voitaisiin soveltaa direktiivin edellyttämällä tavalla 1.1.2024 alkaneella ja sen jälkeisillä tilikausilla.

SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ.....	1
PERUSTELUT	3
1 Asian tausta ja valmistelu	3
1.1 Tausta	3
1.2 Valmistelu	3
1.2.1 Komissiodirektiivin valmistelu	3
1.2.2 Hallituksen esityksen valmistelu	4
2 Komissiodirektiivin tavoitteet ja pääasiallinen sisältö	4
2.1 Direktiivin tavoitteet	4
2.2 Pääasiallinen sisältö	4
2.2.1 Soveltamisala	4
2.2.2 Sisältö.....	5
3 Nykytila ja sen arviointi.....	5
3.1 Pienyritykset.....	6
3.2 Keskikokoiset ja suuryritykset	7
3.3 Mikroyritykset.....	7
4 Tavoitteet	7
5 Ehdotukset ja niiden vaikutukset	7
5.1 Keskeiset ehdotukset.....	7
5.2 Pääasialliset vaikutukset.....	8
5.2.1 Vaikutukset suomalaisyrityksille verrattuna muihin EU-yrityksiin	8
5.2.2 Mikroluokan laajenemisen kansalliset vaikutukset yrityksille.....	10
5.2.3 Pienikokoisten yritysten joukon laajenemisen kansalliset vaikutukset	10
5.2.4 Suuryritysten joukon supistumisen kansalliset vaikutukset	11
5.2.5 Muut vaikutukset.....	12
6 Vaihtoehdot ja niiden vaikutukset	13
7 Lausuntopalaute	13
8 Säännöskohtaiset perustelut	13
8.1 Kirjanpitolaki	13
9 Voimaantulo	13
10 Suhde perustuslakiin ja säätämisyjärjestys	13
LAKIEHDOTUKSET	15
kirjanpitolain 1 luvun muuttamisesta	15
LIITTEET	18
RINNAKKAISTEKSTIT	18
kirjanpitolain 1 luvun muuttamisesta	18

PERUSTELUT

1 Asian tausta ja valmistelu

1.1 Tausta

Esityksen tarkoituksena on panna täytäntöön 17.10.2023 annettu komission delegoitu direktiivi (jäljempänä ”*komissiodirektiivi*”) (EU) 2023/2775 Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2013/34/EU (jäljempänä ”*tilinpäätösdirektiivi*”) muuttamisesta mikroyritysten, pienten, keski suurten ja suurten yritysten tai konsernien kokoluokkien raja-arvojen muutosten osalta.

Kansallisen täytäntöönpanon määräaikana on 12 kuukautta komissiodirektiivin voimaantulopäivästä 24.12.2023. Jäsenvaltioiden tulee soveltaa uusia raja-arvoja 1.1.2024 ja sen jälkeen alkaviin tilikausiin. Komissiodirektiivi ei kuitenkaan välittömästi velvoita Suomea muuttamaan nykyistä oikeustilaa: kuten jäljempänä 3. jaksossa esitetään, lainmuutoksella 1620/2015 on jo hyödynnetty tilinpäätösdirektiivin mukaista mahdollisuutta raja-arvojen korottamiseen pienyritysten osalta ja tilinpäätösdirektiivi toisaalta sallii, että muiden yritysluokkien osalta säädetään alemmista raja-arvoista kansallisesti.

1.2 Valmistelu

1.2.1 Komissiodirektiivin valmistelu

Tilinpäätösdirektiivin 3 artiklan 13 kohta edellyttää, että komissio tarkastelee rahamääräisiä raja-arvoja taseen loppusummalle ja liikevaihdolle viiden vuoden välein ja tarvittaessa muuttaa niitä 49 artiklassa tarkoitetulla delegoidulla säädöksellä inflaation vaikutusten huomioon ottamiseksi.

Raja-arvoja on tarkistettu säännöllisesti ottaen huomioon inflaatiokehitys, mutta toisinaan tarkistukset ovat olleet inflaatiota suurempia. Komissio tarkasteli raja-arvoja viimeksi vuonna 2021 – perustuen inflaatiotietoihin tammikuusta 2013 joulukuuhun 2019 – ja totesi, ettei raja-arvoja ollut tuolloin tarpeen tarkistaa (Komission kertomus 21.2.2021 Euroopan parlamentille, neuvostolle ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle direktiivien 2013/34/EU, 2014/95/EU ja 2013/50/EU uudelleentarkastelulausekkeista (SWD(2021) 81 final – COM(2021) 199 final).

Asiassa ei ole kyse tilinpäätösdirektiivin muuttamisesta vaan tilinpäätösdirektiivillä komissiolle siirretyn säädösvallan käyttämisestä. Komission toimivalta perustuu tilinpäätösdirektiivin 3 artiklan 13 kohtaan, joka kuuluu seuraavasti: ”*Inflaation vaikutusten ottamiseksi huomioon komissio tarkastelee vähintään viiden vuoden välein tämän artiklan 1–7 kohdassa esitettyjä raja-arvoja ja tarvittaessa muuttaa niitä 49 artiklan mukaisilla delegoiduilla säädöksillä ottaen huomioon Euroopan unionin virallisessa lehdessä julkaistut inflaatiomittarit.*”

Kymmenen vuoden aikana 1.1.2013 – 31.3.2023 kumulatiivinen inflaatio oli euroalueella 24,3 prosenttia ja EU27:ssä 27,2 prosenttia. Tämän perusteella komissio on pitänyt asianmukaisena korottaa kokoluokkien raja-arvoja 25 prosentilla (komissiodirektiivin johdanto-osa).

Direktiivi annettiin 17.10.2023 ja julkaistiin Euroopan unionin virallisessa lehdessä 21.12.2023. Komissiodirektiivi tuli voimaan 24.12.2023 eli 3 artiklassa säädetyllä kolmantena päivänä sen jälkeen, kun se oli julkaistu.

Kansallisen täytäntöönpanon määräaikana on 12 kuukautta komissiodirektiivin voimaantulopäivästä 24.12.2023. Jäsenvaltioiden tulee soveltaa uusia raja-arvoja 1.1.2024 ja sen jälkeen

alkaviin tilikausiin. Jäljempänä 3. jaksosta ilmenevällä tavalla komissiodirektiivi ei kuitenkaan välittömästi velvoita Suomea muuttamaan nykyistä oikeustilaa.

1.2.2 Hallituksen esityksen valmistelu

Komissiodirektiivin valmistelusta informoitiin Eduskuntaa 23.11.2023 U-kirjelmällä U 74/2023 vp, jossa valtioneuvosto lähtökohtaisesti kannatti komission esitystä todeten, että tarve kansalliseen hyödyntämiseen arvioidaan erikseen. Talousvaliokunta hyväksyi kannanoton 5.12.2023 (Pöytäkirja TaVP 48/2023 vp, kohta 10).

Esitys on valmisteltu työ- ja elinkeinoministeriössä, jossa 28.3.2024 perustetun hankkeen numero on TEM027:00/2024.

Asiassa järjestettiin lausuntokierros [*.][*]—[*.][*].2024. Saadusta lausuntopalautteesta on koostettu yhteenveto, joka on luettavissa hallituksen esityksen jaksossa 7.

2 Komissiodirektiivin tavoitteet ja pääasiallinen sisältö

2.1 Direktiivin tavoitteet

Komissiodirektiivin johdanto-osassa Euroopan komissio esittää seuraavan (kohdat (1) – (4)):

- *”Tilinpäätöstä koskevilla raportointivaatimuksilla pyritään eri tavoitteisiin. Niiden avulla ei anneta pelkästään tietoja pääomamarkkinoiden sijoittajille vaan myös selvitetään aiempia liiketoimia ja parannetaan yhtiöiden hallinnointi- ja ohjausjärjestelmiä. Näitä vaatimuksia on tärkeää virtaviivaistaa, jotta voidaan varmistaa, että ne täyttävät niille asetetut tavoitteet, ja keventää hallinnollista taakkaa.”*
- *”Vuosien 2021 ja 2022 huomattavan inflaation seurauksena yrityksen kokoluokan määrittämiseen käytettäviä rahamääriä raja-arvoja tarkasteltiin uudelleen inflaation vaikutuksen huomioon ottamiseksi.”*
- *”Eurostatin tietojen mukaan kymmenen vuoden ajanjaksolla 1.1.2013–31.3.2023 kumulatiivinen inflaatio oli euroalueella 24,3 prosenttia ja koko unionissa 27,2 prosenttia.”*
- *”Sen vuoksi komissio katsoo, että inflaation vuoksi on tarpeen muuttaa ja pyöristää ylöspäin direktiivin 2013/34/EU [so. tilinpäätösdirektiivin] 3 artiklan 1–7 kohdassa tarkoitettuja raja-arvoja 25 prosentilla.”*

2.2 Pääasiallinen sisältö

2.2.1 Soveltamisala

Komissiodirektiivin soveltamisala perustuu tilinpäätösdirektiiviin, jonka nojalla se koskee yhtäältä osakeyhtiölain (624/2006) tarkoittamia yksityisiä ja julkisia osakeyhtiöitä (tilinpäätösdirektiivin I liite) ja toisaalta sellaisia avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annetun lain (389/1988) tarkoitettuja henkilöyhtiöitä, joissa kaikki vastuunalaiset yhtiömiehet ovat osakeyhtiöitä (II liite). Niin ikään komissiodirektiivi koskee mainittujen liitteiden mukaisesti edellä tarkoitettuja yhtiömuotoja vastaavia oikeushenkilöitä muissa EU-valtioissa.

2.2.2 Sisältö

Komissiodirektiivillä muutetut raja-arvot ovat seuraavat:

yrittäjäluokka	euro-määräiset kriteerit	aikaisempi tilanne		nykyinen komissiodirektiivi	
		raja-arvo	jäsenvaltio-harkintainen korotusoptio	raja-arvo	jäsenvaltio-harkintainen korotusoptio
mikroyritykset	tase	350 000	(ei)	450 000	(ei)
	liikevaihto	700 000	(ei)	900 000	(ei)
pienyrittäjät	tase	4 000 000	6 000 000	5 000 000	7 500 000
	liikevaihto	8 000 000	12 000 000	10 000 000	15 000 000
keskikokoiset ja suuryritykset	tase	20 000 000	(ei)	25 000 000	(ei)
	liikevaihto	40 000 000	(ei)	50 000 000	(ei)

3 Nykytila ja sen arviointi

Yritysten kokoluokat määritetään kirjanpitolain 1 luvun 4 a – 4 c §:ssä direktiivin kolmen kriteerin (so. taseen loppusumma, liikevaihto ja henkilöstön lukumäärä) avulla:

Kriteerit	Yritysten kokoluokat			
	Mikroyritys 1 luku 4 b §	Pienyritys 1 luku 4 a §	Keskikokoinen yritys 1 luku 4 c § 2 mom.	Suuryritys 1 luku 4 c § 1 mom.
	Sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä:	Sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä:	Sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi [seuraavista] raja-arvoista:	Sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy vähintään kaksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä:
i) Taseen loppusumma	350 000	6 000 000	20 000 000	20 000 000

ii) Liikevaihto	700 000	12 000 000	40 000 000	40 000 000
iii) Henkilöstö (palveluk- sessa keski- määrin tilikauden aikana)	10	50	250	250

Taulukosta ilmenevällä tavalla voimassaolevat rahamääräiset raja-arvot ovat Suomessa seuraavat (kirjanpitolaki 1 luku 4a – 4 c §:t):

- pienyritys: tase 6 000 000 ja liikevaihto 12 000 000 euroa;
- keskikokoinen yritys ja suuryritys: tase 20 000 000 ja liikevaihto 40 000 000 euroa;
- mikroyritys: tase 350 000 ja liikevaihto 700 000 euroa.

Suomen nykyiset raja-arvot ovat näin alemmat kuin mitä uudessa komissioasetuksessa säädetään (kohta 2.2.2 edellä). Komissiodirektiivi ei kuitenkaan sinänsä välittömästi velvoita Suomea muuttamaan nykyistä oikeustilaa. Pienyritykselle kirjanpitolain 1 luvun 4 a §:ssä säädetty kororajat ovat jo nyt myös komissiodirektiivin edellyttämän minimitasen yläpuolella. Toisaalta suuryritysten osalta Suomi – kuten muutkin jäsenvaltiot – saavat säätää tilinpäätösdirektiiviä ja siten myös komissiodirektiiviä laajemmasta soveltamisesta suuryritysvelvoitteille. Sama koskee keskikoisia yrityksiä. Mikroyrityssääntely on puolestaan täysin kansallinen optio, joten senkään osalta ei ole välitöntä velvoitetta Suomen oikeustilan tarkistamiseen kirjanpitolain 1 luvun 4 b §:n mukaisia raja-arvoja korottamalla.

Seuraavissa kohdissa 3.1 – 3.3 esitetään yksityiskohtaisemmin perusteet edellä esitetyille johdopäätöksille.

3.1 Pienyritykset

Tilinpäätösdirektiivi kieltää jäsenvaltioita asettamasta pienyrityksille direktiivin edellyttämiä tietovaatimuksia ankarampia velvoitteita (4 artikla 5 alakohta: ”*Jäsenvaltiot voivat vaatia muita yrityksiä kuin pieniä yrityksiä esittämään vuositilinpäätöksessään muita tietoja niiden tietojen lisäksi, jotka on esitettävä tämän direktiivin nojalla*”). Asianomainen ns. suojasatamasäännös ei kuitenkaan rikkoudu, vaikka Suomessa ei korotettaisi kansallisia raja-arvoja komissiodirektiivin mukaisella tavalla. Tämä seuraa siitä, että jo voimassaolevan kirjanpitolain 1 luvun 4 a §:ssä hyödynnetään tilinpäätösdirektiivin jäsenvaltiokohtaista korotusoptiota, jonka myötä pienyrityksen taseelle on Suomessa säädetty 6 000 000 euron raja-arvo ja liikevaihdolle 12 000 000 miljoonan euron raja-arvo. Option hyödyntämisen myötä ylittyvät näin myös komissiodirektiivin mukaiset minimiraja-arvot (so. 5 000 000 ja 10 000 000 euroa vastaavasti).

Pienyrityskoosta seuraa, että tilinpäätöksen laadinta voidaan perustaa kirjanpitoasetuksen (1339/1997) sijasta sitä suppeammat informaatiovaatimukset käsittävään valtioneuvoston asetukseen pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (1753/2015). Pienyritykseen ei kuitenkaan ulotu samanlainen oikeaa ja riittävää kuvaa koskeva helpotus kuin mikä on säädetty mikroyritykselle (jäljempänä jakso 3.3).

3.2 Keskikokoiset ja suuryritykset

Tilinpäätösdirektiivi on lähtökohtaisesti ns. minimidirektiivi. Edellä tarkoitettu suojasatama-säännös ei koske keskikokoisia ja suuria yrityksiä, joten Suomessa voidaan pysyttäytyä nykysuuryrityksien tarkoittamissa rajoissa komission direktiiviluonnoksesta huolimatta. Tämä tarkoittaa, että Suomessa voidaan periaatteessa pitäytyä alemmissa raja-arvoissa keskikokoisen ja suuryrityksen määritelmässä, jolloin velvoitteet kohdistuvat laajempaan yritysjoukkoon kuin mitä komissiodirektiivissä vähintään edellytetään.

Suuryritysluokassa merkittävä velvollisuus on kestävyysraportointi. Kirjanpitolain muutoksen (laki 1249/2023) mukaisesti listaamattomat suuryritykset tulevat – pörssiyritysten ohella – kestävyysraportoinnin piiriin kestävyysraportointidirektiivin (2022/2464/EU) tarkoittamalla tavalla. Näiden velvollisuus kestävyysraportointiin alkaa vuonna 2027 koskien tilivuoden 2026 tietoja.

3.3 Mikroyritykset

Tilinpäätösdirektiivi ei velvoita jäsenvaltioita säätämään mikroyrityksille direktiivissä tarkoitettuja helpotuksia (36 artikla 1 alakohta: ”*Jäsenvaltio voivat vapauttaa mikroyritykset - -*”). Kyse on siis jäsenvaltio-optiosta, eikä komissiodirektiivi muuta tätä pakottavalla tavalla jäsenvaltioita velvoittavaksi säännökseksi. Suomi on hyödyntänyt tätä optiota kirjanpitolain 1 luvun 4 b §:ssä ja siihen perustuvissa säännöksissä.

Keskeinen osa direktiiviin perustuvia helpotuksia on mikroyrityksen tilinpäätöksen oikean ja riittävän kuvan mukaisuuden perustaminen pelkästään asianomaisten säännösten noudattamiseen: ”- - *mikroyrityksen tilinpäätös täyttää oikean ja riittävän kuvan vaatimuksen kirjanpitolain 3 luvun 2 §:ssä tarkoitetulla tavalla, jos siinä esitetään [pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun valtioneuvoston asetuksen (1753/2015) edellyttämä informaatio]*” (mainittu asetus 1 luku 3 § 2 mom.). Oikean ja riittävän kuvan täyttämiseksi ei siten vaadita muuta kuin että mikroyritys esittää todenmukaisesti tilinpäätöksessään ne nimenomaiset tuloslaskelma- ja taserivit sekä liitetiedot, joita asetus edellyttää. Toisin sanoen mikroyrityksessä ei ole tarpeen arvioida, onko oikean ja riittävän kuvan kannalta tarpeen sisällyttää tilinpäätökseen liitetietona muitakin informaatiota. Sitä vastoin mikroyritystä suuremman kirjanpitovelvollisen osalta edellytetään aina tällaisen arvion tekemistä: ”*Jollei muualla [kirjanpito]laissa säädettyjen velvoitteiden noudattaminen aikaansaa - - tarkoitettua oikeaa ja riittävää kuvaa, kirjanpitovelvollisen on ilmoitettava sitä varten tarpeelliset seikat liitetiedoissa - -*” (kirjanpitolaki 3 luku 2 § 2 mom.).

4 Tavoitteet

Esityksen tavoitteena on komissiodirektiivin täytäntöönpano ja siten keventää suomalaisten yritysten hallinnollista rasitetta EU-säädännön mahdollistamassa määrin. Tavoite vastaa sitä, että Petteri Orpon hallitusohjelmassa (Vahva ja välittävä Suomi 20.6.2023, s. 101) pidetään tarpeellisenä välttää EU-lainsäädännön toimeenpanon yhteydessä kansallista lisäsääntelyä.

5 Ehdotukset ja niiden vaikutukset

5.1 Keskeiset ehdotukset

Esityksessä ehdotetaan korotettavaksi kirjanpitolain 1 luvun 4a – 4c §:ssä säädettyjä euromääräisiä kokorajoja komissiodirektiivin mukaisesti.

Ehdotus ulottuu komissiodirektiivin tarkoittamien osakeyhtiöiden ja henkilöyhtiöiden (kohta 2.2.1 edellä) ohella Suomessa myös muihin kirjanpitovelvollisiin oikeushenkilöihin, joista säädetään kirjanpitolain 1 luvun 1 §:ssä. Samat helpotukset koskisivat siten myös muun muassa osuuskuntia. Ratkaisu vastaa niin kutsuttua neutraliteettiperiaatetta. Koska kyse on helpotuksista yrityksille, kyse ei ole sellaisesta edellä 4 kohdassa tarkoitettusta lisäsääntelystä, jota hallitusohjelman mukaisesti tulee välttää EU-säädännön toimeenpanossa.

Julkisten tiedonantovelvoitteiden sääntely on Suomessa perinteisesti toteutettu neutraliteettiperiaatteen mukaisesti eli riippumatta asiaomaisen raportointivelvollisen liiketoiminnassaan käyttämästä juridisesta muodosta. Siten liiketoimintaa harjoittavien osakeyhtiöiden ja osuuskuntien välillä ei Suomessa talousraportoinnin suhteen ole eroavuuksia. Tilinpäätösdirektiivin velvoitteet siitä, miten tilinpäätös laaditaan, ulottuvat yhtäläisesti osuuskuntaan kansallisen lainsäädännön myötä. Esimerkiksi haettaessa suoraan pääomamarkkinoilta velkarahoitusta, tulee osuuskunnan antaa sijoittajille vastaavat tiedot kuin osakeyhtiömuodossa toimivan yrityksen. Perusteena yhdenmukaisille – toimintamuodosta riippumattomille – vaatimuksille on pidetty sitä, että näin toimittaessa lainsäädännön asettamien raportointivelvoitteiden näkökulmasta ei synny epätasa-arvoista tilannetta siten, että jonkin oikeushenkilömuodon omaavat toimijat olisivat kilpailutilanteen kannalta eri asemassa. Tavoitteena on, että kaikilla toimijoilla on talousinformaationsa julkisuuden ja kattavuuden suhteen yhtäläiset velvoitteet (hallituksen esitys 20/2023 vp, s. 14).

5.2 Pääasialliset vaikutukset

5.2.1 Vaikutukset suomalaisyrityksille verrattuna muihin EU-yrityksiin

Oheiseen taulukkoon on koottu komission direktiivilleen valmisteluaineistona esittämästä tiedoista jäsenvaltiokohtainen yhteenvedo tarkoituksessa kuvata vaikutuksia suomalaisille yrityksille suhteessa muihin EU-yrityksiin.

Selvitys pohjautui ORBIS-tietokannan aineistoon, jota yllä pitää *Moody's* -niminen yritys. Kyse ei ole jäsenvaltioiden koko yrityskannasta vaan aineistosta, joka käsitti kaikkiaan 6 901 297 sel-laista EU:ssa rekisteröityä yritystä, josta taloudelliset tiedot olivat käytettävissä. Kohteena olivat vain euromääräiset kokokriteerit (so. liikevaihto ja taseen loppusumma) eli kolmas kriteeri – henkilöstömäärä – jäi tarkastelun ulkopuolelle.

Taulukko koskee komissiodirektiivin soveltamisalan mukaisesti vain osakeyhtiömuotoisia yrityksiä samoin kuin sellaisia henkilöyhtiöitä, joissa kaikki vastuunalaiset yhtiömiehet ovat osakeyhtiöitä (ks. 2.2.1 kohta).

Yritysten lukumäärät koko-rajoittain	Mikrorajoihin kuuluva yritysjoukko		Pienkokorajat ylittävä yritysjoukko (*)		Suurkokorajoihin kuuluva yritysjoukko	
	vanhoilla raja-arvoilla	uusilla raja-arvoilla	vanhoilla raja-arvoilla	uusilla raja-arvoilla	vanhoilla raja-arvoilla	uusilla raja-arvoilla
Suomi	186 813	192 174	29 042	25 359	1 582	1 342
Ruotsi	489 542	504 054	64 717	56 362	3 917	3 301
Tanska	129 915	139 362	13 754	13 904	2 432	2 211
Viro	154 334	156 340	9 829	8 477	254	202

Ranska	269 443	297 350	131 593	122 948	11 506	9 789
Saksa	70 694	92 248	184 255	178 344	14 321	12 876
Itävalta	38 436	42 614	23 707	23 471	2 748	2 422
Belgia	65 194	74 906	20 581	21 215	3 260	2 741
Bulgaria	336 973	340 295	26 118	22 803	667	547
Kroatia	100 144	102 205	12 560	10 920	398	350
Kypros	341	389	445	439	168	145
Tšekki	159 080	165 350	31 126	27 977	1 704	1 435
Kreikka	42 134	43 507	15 617	14 591	745	620
Unkari	254 638	260 203	35 799	31 078	1 142	962
Irlanti	44 227	47 376	14 333	14 073	2 039	1 708
Italia	613 512	657 802	247 766	221 828	10 966	9 225
Latvia	92 288	93 432	10 057	8 664	232	197
Liettua	63 757	65 267	14 535	12 782	481	375
Luxemburg	1 836	1 978	667	640	734	663
Malta	7 991	8 701	1 059	997	200	170
Alankomaat	86 012	100 160	32 833	33 090	5 567	5 079
Puola	168 445	175 701	46 659	42 631	3 592	3 039
Portugali	342 231	350 632	52 913	46 122	1 602	1 358
Romania	773 104	779 248	50 023	42 720	1 299	1 074
Slovakia	200 278	204 518	21 940	18 684	707	576
Slovenia	56 915	58 191	10 662	9 305	360	298
Espanja	528 561	558 309	168 554	149 023	7 156	6 037
Yht.	5 276 838	5 512 312	1 271 144	1 158 447	79 779	68 742

(*) = Tässä pienyritysten kokoluokassa tilastointimenettely oli toisenlainen kuin mikro- ja suur-yritysten kohdalla. Tarkastelun kohteena olivat yritykset, jotka kooltaan ylittivät pienyrityskriteerit; toisin sanoen kyse oli raja-arvot ylittävistä yrityksistä, jotka eivät kuulu pienyritysten joukkoon. Vähentämällä vanhojen raja-arvon mukaisesta ylittävien yritysten määrästä uusien raja-arvojen mukainen määrä, saadaan näin selville pienkokoluokassa yritysten määrän lisäys, joka seuraisi raja-arvojen muutoksesta.

Taulukosta ilmenee muun muassa seuraavaa:

- *Vaikutus mikroyritysten lukumäärään.* Rajojen nostamisen myötä mikrohelputuksen piiriin tulisi Suomessa lisää yrityksiä määrä, joka vastaa noin 3 prosenttia nykyisestä mikroyrityskannasta.¹ Vastaava muutos Ruotsissa on niin ikään 3 prosenttia, mutta Saksassa peräti 30 prosenttia.

¹ So. $((192\,174 - 186\,813) / 186\,813) * 100\%$

- *Vaikutus pienyritysten lukumäärään.* Pienyritysten joukkoon tulisi lisää 13 prosenttia.² Ruotsissa vastaava lisäys olisi tässäkin kokoluokassa samasuuruinen eli 13 prosenttia, mutta Saksassa vain 3 prosenttia.
- *Vaikutukset suuryritysten lukumäärään.* Suuryritysten kokoluokassa muutos tarkoittaisi noin 15 prosentin vähennystä nykyisestä yritysmäärästä.³ Ruotsissa vähennys on 16 prosenttia ja Saksassa 10 prosenttia.

Taulukko kuvaa muitakin osiltaan sitä, että EU-maissa vaikutukset ovat hyvinkin erilaisia, mikä osaltaan johtunee toisistaan poikkeavista yritys rakenteista eli siitä, missä suhteessa toimintaa harjoitetaan yhtäältä pienyrityksinä ja toisaalta suurempien yrityskokonaisuuksien muodossa.

5.2.2 Mikroluokan laajenemisen kansalliset vaikutukset yrityksille

Siirtymisestä pienikokoisten luokasta mikroluokkaan yritykselle seuraava keskeinen hallinnollinen helpotus on ns. suojasatamasäännös (lähemmin jakso 3.3 edellä): Oikean ja riittävän kuvan antamiseksi tuloksesta ja taloudellisesta asemasta riittää jo se, että mikroyritys ilmoittaa valtioneuvoston asetuksessa pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (1753/2015, jäljempänä PMA) edellytetyt tuloslaskelma- ja taserivit sekä liitetiedot. Siten mikroyrityksessä ei ole tarpeen – toisin kuin pienyrityksessä ja muissa suuremmissa kirjanpitovelvollisissa – erikseen arvioida, tulisiko oikean ja riittävän kuvan täyttämiseksi esittää myös sellaisia lisätietoja, jotka ovat asianomaisen mikroyrityksen taloudellisen tilanteen kannalta olennaisia, mutta jotka eivät muutoin ilmene tilinpäätösinformaatiosta.

Vaikka suojasatamasäännöksen vaikutusta on ilmeisen hankalaa kvantifioida euromääräiseksi, ehdotettua lainmuutosta ei kuitenkaan ole pidettävä merkittävänä hallinnollisen rasitteen kannalta ottaen huomioon, että edeltävässä jaksossa 5.2.1 todetulla tavalla mikroyritysten joukko laajenisi Suomessa arviolta vain kolmella prosentilla nykyisestä. Lainmuutoksesta ei myöskään aiheutuisi mikrokokoluokkaan siirtyvälle yritykselle lisäkustannuksia tai hallinnollisia rasitteita.

Siirtymä mikroluokkaan ei edellytä yrityksen tekevän asiasta rekisteröinti- tai muuta ilmoitusta viranomaiselle. Muutos ei siten myöskään aikaansaisi tietojen hallinnointia koskevia siirtymä- tai muita lisärasitteita Verohallinnossa, Patentti- ja rekisterihallituksessa tai muussa viranomaisessa.

5.2.3 Pienikokoisten yritysten joukon laajenemisen kansalliset vaikutukset

Tilinpäätösdirektiivi on jäsenvaltioille pakottava kieltäessään säätämästä kansallisesti lisävaatimuksia pienikokoisen yrityksen tilinpäätösinformaatiolle eli ylittäen sen, mitä direktiivi edellyttää. Toisaalta keskikokoisten ja suuryritysten osalta tilinpäätösdirektiivi ei rajoita kansallista lainsäädäntövaltaa mahdollisten lisävaatimusten asettamisessa tilinpäätösinformaatiolle (lähemmin jaksot 3.1 ja 3.2 edellä). Tilinpäätöksen sisältövaatimukset – olipa kyse pienyrityksestä, joka laatii tilinpäätöksensä PMA:n mukaisesti tai sitä suuremmasta kirjanpitovelvollisesta, joka noudattaa kirjanpitoasetusta (1336/1997) – ovat kuitenkin Suomessa sängen yhdenmukaisia ottaen huomioon, että tilinpäätös palvelee myös elinkeinoverotuksen perustana ja verotusta varten esitettyjen tietojen verifiointissa. Siten siirtymä keskisuurten kirjanpitovelvollisten joukosta pienyritykseksi keventää vain marginaalisella tavalla tilinpäätöksen laatimisesta aiheutuvaa hallinnollista taakkaa.

² So. $((29\,042 - 25\,359) / 29\,042) * 100\%$

³ So. $((1\,582 - 1\,342) / 1\,582) * 100\%$

Toisaalta siirtymässä suuremmasta kokoluokasta pienempään kevenevät hallinnolliset velvoitteet siten, ettei pienyritykseltä – eikä pienyritysten ryhmään määritelmällisesti kuuluvilta mikroyrityksiltä – edellytetä toimintakertomuksen laatimista ja liittämistä tilinpäätökseen. Toimintakertomusta koskevat tietovaatimukset kirjanpitolaissa ja asianomaista yritysmuotoa kuten osakeyhtiötä koskevassa laissa ovat kuitenkin sangen rajalliset ja yksiselitteiset perustuessaan yksinomaan yrityksen itsensä toimintaa koskeviin seikkoihin, jotka ovat helposti saatavilla. Näin ollen hallinnollinen lisätaakka toimintakertomuksen laatimisesta jää hyvin vähäiseksi tilinpäätösinformaation kokonaisuudessa. (Tilanne on erilainen, jos yritys laskee liikkeeseen osakkeita tai muita arvopapereita rahoituksen hankkimiseksi yleisöltä. Tällöin toimintakertomuksen on täytettävä arvopaperimarkkinaoikeudelliset lisävaatimukset, jotka ovat laajuudeltaan ja siten myös hallinnolliselta rasitteeltaan merkittäviä, mutta niihin ei lähtökohtaisesti vaikuta asianomaisen yrityksen koko.)

Toimintakertomus ei myöskään kuulu rikoslaissa säädetyn rangaistusvastuun piiriin, joten tältä osin siirtymä suurikokoisimmista pienyritysten joukkoon, ei ole tässä suhteessa merkittävä. Niin ikään, yrityskoostaan riippumatta, kaikki kirjanpitovelvolliset ovat tilinpäätöksensä osalta rikosoikeudellisen vastuun alaisia, joten siirtymät kokoluokkien välillä eivät vaikuta seuraamusuhkaan.

Mitä edellä 5.2.2 jakson kolmannessa kappaleessa todetaan viranomaisiin mahdollisesti kohdistuvista lisärasitteista, koskee myös siirtymää pienyrityksiksi.

5.2.4 Suuryritysten joukon supistumisen kansalliset vaikutukset

Hallinnollisen taakan kannalta merkittävin seuraus yritykselle siirtymisestä ehdotetun lainmuutoksen myötä pois suurikokoisten ryhmästä, olisi pakollisen kestävyysraportoinnin ulkopuolelle jääminen (lähemmin jakso 3.2 edellä). Tämä ei kuitenkaan koske pörssilistattua yritystä eli yritystä, jonka osake tai muu arvopaperi on julkisen kaupankäynnin kohteena säännellyllä markkinapaikalla, sillä pörssilistattu yritys on koostaan riippumatta aina kestävyysraportointivelvollinen (pl. mikrokokoiset pörssilistatut yritykset). Suomessa on kaikkiaan 129 pörssilistattua yritystä,⁴ joista ainakin 33 täyttää suuryrityksen kriteerit (ns. *large cap* -yhtiöt).⁵

Lainmuutos koskisi jaksossa 5.2.1 esitetyn mukaisesti noin 15 prosenttia sellaisista suomalaisista kirjanpitovelvollisista, jotka voimassaolevien raja-arvojen mukaan kuuluvat suuryritysten joukkoon. Tämä tarkoittaa EU:n komission selvityksessä käytetyssä aineistossa kaikkiaan 240 yritystä.⁶ Lisäksi ottaen huomioon, että komission aineisto koostuu yksinomaan osakeyhtiöistä, voitaneen varovaisesti arvioida, että siirtymän piiriin kuuluu ainakin 270 yritystä. Näiden kohdalla hallinnollinen rasite vähenee lähtökohtaisesti poisjäävien kestävyysraportoinnin kustannusten määrällä.⁷

⁴ Lähde: <https://www.nasdaqomxnordic.com/learn/shares/1/?languageId=4> (vierailtu 3.4.2024).

⁵ Lähde: <https://fi.investing.com/indices/omx-helsinki-large-cap-pi-components> (vierailtu 3.4.2024).

⁶ Komission selvityksessä suomalaisia suuryrityksiä oli 1 582 nykyisten raja-arvojen mukaisesti, kun taas uusilla eli lainmuutoksen tarkoittamilla raja-arvoilla määrä vähenisi 1 342 suuryritykseen.

⁷ Kuten edellä esitetään, suomalaisista suuryrityksistä osa – eli ainakin 33 – on pörssilistattu. Niiden huomioimista lainmuutoksen mukaisessa yritysmäärässä ei kuitenkaan ole tässä pidetty tarkoituksenmukaisena, sillä ne ovat kooltaan niin suuria, ettei raja-arvojen muutos oletettavasti vaikuttaisi asemaan suuryrityksenä.

Euroopan tilinpäätösraportoinnin neuvoa-antava ryhmän EFRAG (*European Financial Reporting Advisory Group*) komission toimesta arvioimia kestävyysraportointikustannuksia on selostettu hallituksen esityksen 20/2023 vp. jaksoissa 4.2.3 ja 4.2.6. EFRAG:n esittämällä tavalla kustannukset voidaan jaotella seuraavasti, kun arvioinnin kohteena on kestävyysraportoinnin aloittamisen edellyttämien kustannusten määrittely:

- uudet raportointijärjestelmät ja niiden implementointi: 320 000 euroa
- compliance- ja muut uudet hallinnolliset toimet: 287 000 euroa
- kestävyysraportoinnin varmentaminen: 432 000 euroa

Kaikkiaan kustannus raportoinnin aloittamista koskevan tilikauden osalta olisi kuvatulla tavalla määriteltynä noin miljoona euroa (1 039 000 e). Lainmuutoksen tarkoittaman 270 yrityksen osalta merkitsisi tämä siten 270 miljoonan määräistä hallinnollisen taakan keventymistä.

Sanottu koskee kuitenkin yksinomaan kestävyysraportoinnin aloitusvuotta koskevaa hallinnollista säästöä. Vielä merkittävämpi hallinnollisen taakan kevennys olisi kuitenkin luonteeltaan jatkuva eli se kohdentuisi pysyvästi tilikaudesta toiseen. EFRAG:n selvityksessä kestävyysraportoinnin varmentamisen vuosittainen kustannus arvioidaan 360 000 euron määräiseksi (hallituksen esitys 20/2023 vp, jakso 4.2.6). Tämä on yksinomaan ulkoinen kustannus, joka suoritetaan varmentamisen toteuttavalle tilintarkastusyhteisölle. Lisäksi tulevat raportointivelvollisen yrityksen sisäiset henkilöstö- ja muut kustannukset raportoitavien tietojen keräämisestä sekä raportointijärjestelmän tietoteknisestä ylläpidosta. Varovaisesti arvioiden kestävyysraportointiyrityksen vuosikustannus olisi siten vähintään 500 000 euroa. Kun tämä kerrotaan lainmuutoksen tarkoittaman 270 yrityksen lukumäärällä, tarkoittaisi muutos kaikkiaan 135 miljoonan euron määräistä hallinnollisen taakan keventymistä vuositasona.

Arvioinnissa on kuitenkin syytä olla varauksellinen ottaen huomioon, että odotettavasti ainakin osa edellä tarkoitetuista yrityksistä tulee raportoimaan kestävyysseikoistaan samaan tapaan kuin mitä kestävyysraportoinnista säädetään velvoittavasti. Varauma perustuu siihen, että finanssilaitosten luotonantoon ja sen hinnoitteluun vaikuttanee entistä suuremmissa määrin kestävyysnäkökohdat pankkien ja muiden finanssilaitosten omien vakavaraisuus- ja raportointivelvoitteiden seurauksena. Koska vapaaehtoinen kestävyysraportointi saattaa näin ollen olla yrityksen intressin mukaista rahoituskustannuksen hallitsemiseksi, sen kannettavaksi tulevat raportoinnista aiheutuvat kustannukset.

Edellä esitetty koskee yksinomaan kestävyysraportointia. Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sisältövaatimusten osalta siirtymisestä pois suuryritysten ryhmästä ei ole juuri vaikutusta. Keskisuuren yrityksen tilinpäätös- ja toimintakertomusvaatimukset ovat kutakuinkin samat kuin suuryrityksellä. Toisaalta suuryritykselle on asetettu velvollisuus tilinpäätöksensä rekisteröimiseen digitaalisesti. Tästä aiheutuu varovaisesti arvioiden ainakin 50 000 euron määräinen tilikausikohtainen kustannus, jonka poisjääminen tarkoittaisi muutoksen kohteena olevan 270 yrityksen osalta noin 13,5 miljoonan euron määräistä hallinnollisen taakan kevennystä vuositain.

Mitä edellä 5.2.2 jakson kolmannessa kappaleessa todetaan viranomaisiin mahdollisesti kohdistuvista lisärasitteista, koskee myös siirtymää pois suuryritysten ryhmästä.

5.2.5 Muut vaikutukset

Ehdotus ei vaikuta verokertymään eikä myöskään asettaisi uusia velvoitteita Verohallinnolle. Vaikutusta ei ole myöskään Patentti- ja rekisterihallitukselle, joka toimii tilinpäätöstietojen rekisteriviranomaisena.

Ehdotus ei sivua kuluttajien asemaa koskevia seikkoja. Kansalaisyhteiskunnan yleisen tiedonintressin kannalta ehdotuksella ei ole vaikutusta tilinpäätöstietojen rekisteröintivelvoitteeseen ja sen avulla toteutuvaa yleisöjulkisuuteen. Toisaalta raja-arvojen korottaminen etenkin suuryritysten osalta tarkoittaa, että nykyistä suppeampi yritysjoukko olisi velvollinen kirjanpitolain 7 luvussa tarkoitettuun kestävyysraportointiin ja siitä juontuvaan yleisöjulkisuuteen kestävyysseikoista siltä osin kuin raportointivelvoitteen ulkopuolelle rajautuvat yritykset eivät niitä julkistaisi oma-aloitteisesti. Tällä saattaisi olla vaikutusta myös rahoitusmarkkinatoimijoiden omien – niiden asiakasyritysten kestävyysraportointiin tukeutuvien – tiedonantovelvoitteiden täyttämislle.

6 Vaihtoehdot ja niiden vaikutukset

Edellä kohdassa 3 kuvatulla tavalla komissiodirektiivi ei välittömästi velvoita Suomea muuttamaan nykyistä oikeustilaa. Siten olisi vaihtoehtoisesti mahdollista pysyttäytyä voimassaolevassa kirjanpitolaissa säädettyissä raja-arvoissa eri yritysluokissa tai säätää komissioasetusta pienemmistä korotuksista raja-arvoille. Tällöin kuitenkin hallinnollinen rasite muodostuisi suomalaisille kirjanpitovelvollisille suhteellisesti suuremmaksi kuin mikä koskee kilpailijayrityksiä muualla ETA-alueella. Odotettavaa on, että ETA-valtiot hyödyntävät komissiodirektiivin mukaista mahdollisuutta euromääräisten raja-arvojen tarkistamiseen täysimääräisesti inflaatioperusteisella 25 prosentilla.

7 Lausuntopalaute

[- -].

8 Säännöskohtaiset perustelut

8.1 Kirjanpitolaki

1 luku – Yleiset säännökset

4 a §. Pienyritys. Ehdotettu muutos vastaa komissiodirektiivin 1 artiklan 2 kohtaa.

4 b §. Mikroyritys. Ehdotettu muutos vastaa komissiodirektiivin 1 artiklan 1 kohtaa.

4 c §. Suuryritys ja keskikokoinen yritys. Pykälän 1 momenttiin ehdotettu muutos vastaa komissiodirektiivin 1 artiklan 3 kohtaa.

9 Voimaantulo

Ehdotetaan, että laki tulee voimaan mahdollisimman pian.

Kansallisen täytäntöönpanon määräaikana on 12 kuukautta komissiodirektiivin voimaantulopäivästä 24.12.2023. Koska jäsenvaltioiden tulee soveltaa uusia raja-arvoja 1.1.2024 ja sen jälkeen alkaviin tilikausiin, laki saataisiin soveltaa tämän mukaisesti.

10 Suhde perustuslakiin ja säätämisjärjestys

Lakiehdotus ei vaikuta perusoikeuksiin eikä se käsitä muitakaan seikkoja, joiden toteuttamiselle perustuslaillisilla näkökohdilla olisi merkitystä.

Edellä mainituilla perusteilla lakiehdotus voidaan käsitellä tavallisessa lainsäätämisyksessä.

Ponsi

Koska komissiodirektiivissä on säännöksiä, jotka ehdotetaan pantaviksi täytäntöön lailla, annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

1.

Laki

kirjanpitolain 1 luvun muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 4 a §, 4 b § ja 4 c §:n 1 momentti, sellaisena
kuin ne ovat laissa 1620/2015,
seuraavasti:

1 luku

Yleiset säännökset

4 a §

Pienyritys

Tässä laissa tarkoitetaan pienyrityksellä kirjanpitovelvollista, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä:

- 1) taseen loppusumma 7 500 000 euroa;
- 2) liikevaihto 15 000 000 euroa;
- 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

4 b §

Mikroyritys

Tässä laissa tarkoitetaan mikroyrityksellä kirjanpitovelvollista, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä:

- 1) taseen loppusumma 450 000 euroa;
- 2) liikevaihto 900 000 euroa;
- 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 10 henkilöä.

4 c §

Suuryritys ja keskikokoinen yritys

Tässä laissa tarkoitetaan suuryrityksellä kirjanpitovelvollista, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy vähintään kaksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä:

- 1) taseen loppusumma 25 000 000 euroa;
- 2) liikevaihto 50 000 000 euroa;
- 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 250 henkilöä.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 2024.

Tätä lakia saadaan soveltaa tilikaudella, joka on alkanut 1 päivänä tammikuuta 2024 tai sen jälkeen.

Click or tap here to enter text.

Click or tap here to enter text.

1.

Laki

kirjanpitolain 1 luvun muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
muutetaan kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 4 a §:, 4 b § ja 4 c §:n 1 momentti, sellaisena
kuin ne ovat laissa 1620/2015,
seuraavasti:

Voimassa oleva laki

Ehdotus

1 luku

1 luku

Yleiset säännökset

Yleiset säännökset

4 a §

4 a §

Pienyritys

Pienyritys

Tässä laissa tarkoitetaan pienyrityksellä kirjanpitovelvollista, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä:

- 1) taseen loppusumma 6 000 000 euroa;
- 2) liikevaihto 12 000 000 euroa;
- 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

Tässä laissa tarkoitetaan pienyrityksellä kirjanpitovelvollista, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä:

- 1) taseen loppusumma 7 500 000 euroa;
- 2) liikevaihto 15 000 000 euroa;
- 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

4 b §

4 b §

Mikroyritys

Mikroyritys

Tässä laissa tarkoitetaan mikroyrityksellä kirjanpitovelvollista, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä:

- 1) taseen loppusumma 350 000 euroa;
- 2) liikevaihto 700 000 euroa;
- 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 10 henkilöä.

Tässä laissa tarkoitetaan mikroyrityksellä kirjanpitovelvollista, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä:

- 1) taseen loppusumma 450 000 euroa;
- 2) liikevaihto 900 000 euroa;
- 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 10 henkilöä.

4 c §

Suuryritys ja keskikokoinen yritys

Tässä laissa tarkoitetaan suuryrityksellä kirjanpitovelvollista, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy vähintään kaksi seuraavista kolmesta rajarvosta tilinpäätöspäivänä:

- 1) taseen loppusumma 20 000 000 euroa;
 - 2) liikevaihto 40 000 000 euroa;
 - 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 250 henkilöä.
-

4 c §

Suuryritys ja keskikokoinen yritys

Tässä laissa tarkoitetaan suuryrityksellä kirjanpitovelvollista, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy vähintään kaksi seuraavista kolmesta rajarvosta tilinpäätöspäivänä:

- 1) taseen loppusumma 25 000 000 euroa;
 - 2) liikevaihto 50 000 000 euroa;
 - 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 250 henkilöä.
-