

Lakivaliokunnan mietintö n:o 7 hallituksen esityksen johdosta laiksi kirjanpitolain 38 §:n muuttamisesta

Eduskunta on päätöspöytäkirjan ottein 22 päivältä maaliskuuta 1985 lähettänyt lakivaliokuntaan valmistelevasti käsiteltäväksi otsikossa mainitun hallituksen esityksen n:o 23.

Valiokunnassa ovat olleet kuultavina kirjanpitolautakunnan puheenjohtaja, kansliapäällikkö Bror Wahlroos ja ylitarkastaja Kristian Tammi-vuori kauppa- ja teollisuusministeriöstä, lainsäädäntösihteeri Jarmo Luttunen oikeusministeriöstä, esittelijä Hannele Nikkinen valtiovarainministeriöstä, apulaisoikeuskansleri Jukka Pasanen oikeuskanslerinvirastosta, rikostutkija Jyrki Rostiala keskusrikospoliisista, toimistopäällikkö Jarmo Mielonen ja ylitarkastaja Keijo Päivinen verohallituksesta, osastopäällikkö Eero Prepula Keskuskaupakamarista, puheenjohtaja, KHT-tilintarkastaja Sune Almqvist KHT-yhdistyksestä, puheenjohtaja Kari W. Saari ja osastopäällikkö Aarne Pulliainen Tilintarkastajayhdistys HTM:stä, rikoslakiprojektin johtoryhmän puheenjohtaja, oikeusneuvos Henrik Grönqvist ja professori Raimo Lahti Helsingistä. Lisäksi valiokunta on saanut kirjallisen lausunnon Kirjanpito-toimistojen Liitolta.

Hallituksen esitys

Hallituksen esityksen tarkoituksena on estää kirjanpitorikoksia ja taloudellista rikollisuutta yleensä tehostamalla kirjanpitolain rikkomisen moitittavimpiin tekemuotoihin liittyvää rangaistusuhkaa. Esityksessä kirjanpitorikosta koskeva säännös ehdotetaan muutettavaksi siten, että se sisältäisi tyhjentävän teonkuvauksen vakavimmista kirjanpitovelvollisuuden laiminlyönneistä, sen piiriin tulisivat myös törkeästä huolimattomuudesta tehdyt teot ja enimmäisrangaistus korotettaisiin yhdestä vuodesta kahteen vuoteen vankeutta. Lainmuutos on tarkoitus saattaa voimaan mahdollisimman pian sen jälkeen, kun eduskunta on sen hyväksynyt.

Valiokunnan kannanotot

Hallituksen esityksen perusteluihin viitaten valiokunta pitää hallituksen esitystä tarpeellisena.

Kirjanpitorikoksia koskevan säännöksen ajanmuikaistamista on pidetty yhtenä tärkeimmistä keinoista taloudellisen rikollisuuden vastustamisessa ja ehkäisemisessä. Kun hallituksen esityksessä on korjattu ne keskeiset puutteet, jotka voimassa olevassa kirjanpitolain 38 §:n 2 momentissa on havaittu, valiokunta puoltaa hallituksen esitykseen sisältyvän lakiehdotuksen hyväksymistä.

Valiokunta ei kuitenkaan ole kaikilta osilta voinut yhtyä niihin näkemyksiin, joille lakiehdotus on yksityiskohdiltaan rakennettu. Tämän vuoksi valiokunta esittää seuraavat huomautukset ja muutosehdotukset.

Kirjanpitorikos (2 mom.). Lakiehdotuksessa kirjanpitorikoksen *tekijäpiiri* on rajattu vain kirjanpitovelvollisia koskevaksi. Useissa valiokunnan saamissa asiantuntijalausunnoissa tekijäpiiriä on pidetty liian suppeana. Rajaus jättäisi säännöksen soveltamisalan ulkopuolelle kirjanpitovelvollisen puolesta kirjanpitoa hoitavat kirjanpitotoimistot ja muut ulkopuoliset. Vain silloin, kun ulkopuolinen on yhteisymmärryksessä kirjanpitovelvollisen kanssa syyllistynyt kirjanpitorikokseen, voitaisiin kirjanpitovelvollisen puolesta toimiva tuomita osallisuudesta tähän rikokseen. Jos kirjanpitovelvollisen tai tämän edustajan ei voida näyttää syyllistyneen kirjanpitorikokseen, ei kirjanpitotoimisto tai muu ulkopuolinen lakiehdotuksen mukaan syyllistyisi kirjanpitorikokseen, vaikka tämä olisi tahallisesti tehnyt teon, joka kirjanpitovelvollisen tekemänä olisi kirjanpitorikos. Lakiehdotuksen mukaan myöskään tuottamukselliset teot eivät olisi rangaistavia muun kuin kirjanpitovelvollisen tekeminä.

Epäkohtien korjaamiseksi valiokunta ehdottaa kirjanpitorikoksen tekijäpiirin laajentamista siten, että tekijänä voi olla "kirjanpitovelvollinen, tämän edustaja tai se, jonka tehtäväksi kirjanpito on toimeksiannolla uskottu". Kuka tai ketkä ovat kirjanpitovelvollisen edustajia, ratkaistaan rikosoikeuden yleisten periaatteiden nojalla. Tältä osin valiokunnan tekemä lisäys ei laajenna lakiehdotuksen tekijäpiiriä, mutta selventää sitä. "Sillä, jonka tehtäväksi kirjanpito on toimeksiannolla uskottu" tarkoitetaan kirjanpitovelvolliseen nähden ulkopuolista ja itsenäistä luonnollista tai

oikeushenkilöä. Toimeksiannon perusteella toimivalla pitää puolestaan olla jonkinlainen itsenäisyys toimia kirjanpitovelvollisen puolesta tätä koskevin vaikutuksin, jotta tekijänvastuu voisi kohdistua häneen.

Epäselvyyksien välttämiseksi valiokunta toteaa, että säännöstä luetaan itsenäisesti jokaisen tekijäryhmän osalta. Näin ollen kirjanpitorikoksesta voidaan tuomita

— kirjanpitovelvollinen (tai tämän edustaja), mikäli hänen on näytetty tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta tehneen hänen syykseen luetun teon,

— se, jonka tehtäväksi kirjanpito on toimeksiannolla uskottu, mikäli tämän on näytetty tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta tehneen hänen syykseen luetun teon, tai

— kirjanpitovelvollinen sekä se, jonka tehtäväksi kirjanpito on toimeksiannolla uskottu, yhdessä samasta kirjanpitorikoksesta, jos kummankin on näytetty toimineen tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta. Säännöksessä käytetty "tai" sana ei sulje pois tätä mahdollisuutta.

Lakiehdotuksen mukaan *kirjanpitorikoksen rangaistavuuden edellytyksenä* on, että 2 momentin 1, 2 tai 3 kohdassa määritelty teko on tehty "niin että kirjanpito ei sen vuoksi anna olennaisesti oikeaa ja riittävää kuvaa...". Sanamuodon perusteella jää epäselväksi, pitääkö tekijän tahallisuuden tai törkeän huolimattomuuden ulottua myös tähän tunnusmerkkiin.

Säännöksen selkeyttämiseksi tältä osin valiokunta ehdottaa rangaistavuuden edellytyksen kirjoittamista muotoon "ja siten olennaisesti vaikeuttaa oikean ja riittävän kuvan saamista kirjanpitovelvollisen toiminnan taloudellisesta tuloksesta tai taloudellisesta asemasta...". Tällöin on selvää, että tekijän tahallisuuden tai törkeän huolimattomuuden on ulotuttava myös tähän tunnusmerkkiin. Muutos on merkittävä muun muassa sellaisten yrittäjien kannalta, joilla on pientä, ehkä satunnaista liiketoimintaa ja vähäinen kirjanpidon tuntemus. Valiokunnan muutosehdotukseen sisältyy myös kielellisistä syistä tehty tarkistus.

Kirjanpitorikkomus (3 mom.). Lakiehdotuksessa esitetään kirjanpitorikkomusta koskevan säännöksen rajaamista vain kirjanpitovelvollisia koskevaksi. Voimassa oleva kirjanpitolaki ja myös

sen rangaistussäännös koskee muitakin kuin kirjanpitovelvollisia. Lain 22 §:n 3 momentti koskee tilintarkastajia ja 37 § kirjanpitolautakunnan jäseniä sekä kirjanpitolain noudattamista valvovia. Valiokunta katsoo, että rangaistusuhan on edelleen ulotuttava näihin henkilöihin. Valiokunta ehdottaa tätä koskevan muutoksen tekemistä säännökseen. Samalla valiokunta on korjannut säännöksen nykyisin käytetyn kirjoitustavan mukaiseksi.

Voimaantulo. Valiokunta ehdottaa, että lakiehdotukseen lisättäisiin siitä puuttuva perustuslain edellyttämä voimaantulosäännös. Lisäksi valiokunta toteaa, että rikoslain voimaantuloa koskevan annetun asetuksen 3 §:n nojalla ennen lainmuutoksen voimaantuloa tehtyyn rikokseen, josta tuomitaan rangaistus lain voimaantulon jälkeen, sovelletaan lievempää lakia.

Kirjanpitolain 38 §:n suhde muuhun lainsäädäntöön. Hallituksen esityksen perusteluissa ei ole selvitetty kirjanpitolain 38 §:n suhdetta muihin rangaistussäännöksiin. Kirjanpitoa koskevia rangaistussäännöksiä on kirjanpitolain lisäksi muun muassa osakeyhtiölaissa ja osuuskuntalaissa. Nämä ovat osittain päällekkäisiä ehdotetun kirjanpitorikoksesta koskevan säännöksen kanssa. Tästä ei kuitenkaan aiheutune tulkintaongelmia, koska osakeyhtiölain ja osuuskuntalain asianomaisissa säännöksissä on ankaruusvertailua edellyttävä toissijaisuuslauseke.

Tarkoituksena on siirtää kirjanpitorikoksesta koskevat säännökset rikoslakiin rikoslain kokonaisuudistuksen ensimmäisessä vaiheessa. Tällöin nyt käyttöön otettava säännöksen kirjoitustapa ei sellaisenaan välttämättä sovellu, vaan muun muassa tekijäpiiri, rangaistusasteikot, eri rangaistussäännösten keskinäinen suhde sekä myös rangaistavuuden ala jouduttaneen harkitsemaan uudelleen.

Edellä esitetyin muutoksin ja huomautuksin valiokunta katsoo voivansa hyväksyä kirjanpitolain 38 §:n muuttamisen tärkeänä väliaikaisena erillisratkaisuna.

Edellä olevan perusteella valiokunta kunnioittavasti ehdottaa,

että lakiehdotus hyväksyttäisiin näin kuuluvana:

Laki

kirjanpitolain 38 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan 10 päivänä elokuuta 1973 annetun kirjanpitolain (655/73) 38 §:n 2 momentti sekä *lisätään* 38 §:ään uusi 3 momentti seuraavasti:

38 §

Jos kirjanpitovelvollinen, tämän edustaja tai se, jonka tehtäväksi kirjanpito on toimeksiannolla uskottu, tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta

1) laiminlyö kokonaan tai osaksi liiketapahtumien kirjaamisen tai tilinpäätöksen laatimisen,

2) merkitsee kirjanpitoon vääriä tai harhaanjohtavia tietoja (*poist.*) tai

3) hävittää, kätkee tai vahingoittaa kirjanpitoaineistoa (*poist.*)

ja siten olennaisesti vaikeuttaa oikean ja riittä-

vän kuvan saamista kirjanpitovelvollisen toiminnan taloudellisesta tuloksesta tai taloudellisesta asemasta, hänet on tuomittava kirjanpitorikoksesta sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi.

Joka muutoin rikkoo tätä lakia tai sen nojalla annettuja säännöksiä tai määräyksiä (poist.) on (poist.), jollei teko ole vähäinen tai siitä ole muualla laissa säädetty ankarampaa rangaistusta, tuomittava kirjanpitorikkomuksesta sakkoon.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 198 .

Helsingissä 15 päivänä lokakuuta 1985

Asian ratkaisevaan käsittelyyn valiokunnassa ovat ottaneet osaa puheenjohtaja Rehn, varapuheenjohtaja Urpilainen, jäsenet Alaranta, Almgren, Arranz, Jansson, Kulhia, Kuoppa,

J. Mikkola, Peltari (osittain), Petäjäniemi, Siitonen, Skinnari, Särkijärvi (osittain), Turpeinen-Kajanoja (osittain), Tykkyläinen ja Valtonen sekä varajäsen Vihriälä (osittain).

