

TAMPEREEN YLIOPISTO
Johtamiskorkeakoulu

KIRJANPITORIKOSTEN TUNNUSMERKISTÖ OIKEUDEN
PÄÄTÖSTEN VALOSSA

Yrityksen laskentatoimi
Pro gradu -tutkielma
Heinäkuu 2016
Ohjaaja: Eeva-Mari Ihantola

Laura Kopo

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto	Johtamiskorkeakoulu; yrityksen laskentatoimi
Tekijä:	KOPO, LAURA
Tutkielman nimi:	Kirjanpitorikosten tunnusmerkistö oikeuden päätösten valossa
Pro gradu -tutkielma:	109 sivua, 1 liitesivu
Aika:	Heinäkuu 2016
Avainsanat:	Kirjanpitorikokset, rikoksen tunnusmerkistö, oikea ja riittävä kuva, olennaisuus, tahallisuus, törkeä huolimattomuus, oikeusdogmatiikka, oikeustapaukset

Vuoden 2003 talousrikossäännösuudistuksen jälkeen kirjanpitorikokset luokitellaan rikoslain 30 luvun 9 – 10 §:ssä kolmeen tekemuotoon: perustekomuotoiseen, törkeään ja tuottamukselliseen kirjanpitorikokseen. Erialaisten spekulatiivisuuksien synty on pyritty estämään yleisluontoisilla tunnusmerkistöillä, mikä on kuitenkin yhdessä tunnusmerkistöjen sisältämien normatiivisten käsitteiden kanssa johtanut eriaalaisten kirjanpitorikosten osalta työläisiin tulkintatapauksiin. Tutkimuksen tavoitteena on lisätä ymmärrystä kirjanpitorikoksen eri tekemuotojen välisestä rajanvedosta ja niiden tunnusmerkeistä. Toisaalta tarkastellaan rajanvetoa rikoksen tuottamuksellisuuden ja tahallisuuden välillä ja toisaalta pyritään erottamaan tunnusmerkkejä, joiden perusteella rikoksen katsotaan täyttävän törkeän tekemuodon kriteeristön.

Teoreettinen viitekehys rakentuu sekä laskentatoimen että rikosoikeuden yleisten oppien ja teorioiden pohjalta. Tutkimukseen sisältyy empiirinen osuus, jossa analysoidaan korkeimman oikeuden ennakkoratkaisujen ja hovioikeuksien päätösten pohjalta eriaalaisten kirjanpitorikosten jaottelun kannalta keskeisiä tunnusmerkistöseikkoja. Aineisto on kerätty korkeimman oikeuden ennakkotapausten osalta Finlex-säädöstietokannasta ja hovioikeustapausten osalta Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan oikeustapauskokoelmasta. Aineiston käsittelymenetelmänä on sisällönanalyysi, jossa materiaali on jaennelty laadullisin metodein erittelemällä tuomioistuinratkaisuksista päätösten perusteluissa ilmeneviä seikkoja.

Muutamien kuukausien jatkuneen liiketapahtumien kirjaamisen laiminlyönnin havaittiin lähtökohtaisesti olevan törkeää, jos kirjanpitovelvollisella oli kyseisenä aikana ollut vähäistä suurempaa toimintaa. Noin kahdeksan prosentin suhteellinen osuus vaikutti ylittävän törkeän ja tuottamuksellisen kirjanpitorikoksen seuraustunnusmerkkiin sisältyvän olennaisuuden vaatimuksen kun 4,6 prosentin havaittiin jäävän olennaisuuskynnyksen alle. Tulos on yhteneväinen aiemmin oikeuskirjallisuudessa esitettyjen arvioiden kanssa. Korkean selonottovelvollisuuden johdosta perustekomuotoiseen ja törkeän tekemuotoon vaadittavan tahallisuuden osoitettiin täyttyvän herkästi. Selonottovelvollisuuden ja kirjanpidon asianmukaisen hoitamisen velvoite vaikuttaa madaltuvan suhteellisen korkeana pidetystä tasosta vain, jos kirjanpitovelvollinen ei varsinaisesti harjoita kaupallista toimintaa. Teon törkeyden kokonaisarviointissa merkitystä oli muun muassa kirjanpidon jälkikäteen laatimisen mahdollisuudella ja sidosryhmille mahdollisesti aiheutuneella haitalla. Vuoden 2016 kirjanpitolain uudistus ja toisaalta vielä vuoden 2003 talousrikossäännösten uudistus tarjoavat monia jatkotutkimuksen aiheita.

SISÄLLYSLUETTELO

1 JOHDANTO	1
1.1 Tutkimuksen taustaa	1
1.2 Tutkimuksen tavoite ja keskeiset rajaukset	8
1.3 Tutkimusmetodologia	9
1.4 Aikaisemmat tutkimukset	11
1.5 Tutkielman kulku	12
2 KIRJANPITOA OHJAAVAT SÄÄNNÖKSET	13
2.1 Kirjanpitolaki ja -asetukset	13
2.2 Hyvä kirjanpitolaki	16
2.2.1 Hyvän kirjanpitolain lähteet	16
2.2.2 Kirjanpitoa ohjaavat periaatteet	17
2.2.3 Oikea ja riittävä kuva	19
2.2.4 Olennaisuus	22
2.3 Kirjanpitoa koskevat rikossäännökset	26
3 TUNNUSMERKISTÖ TEKOMUODOISSA	28
3.1 Tekijätunnusmerkit	28
3.2 Tekotapatunnusmerkit	31
3.2.1 Perustekomuoto	31
3.2.2 Törkeä tekomuoto	39
3.2.3 Tuottamuksellinen tekomuoto	41
3.3 Seuraustunnusmerkit	43
3.4 Vaatimukset tahallisuudesta ja tuottamuksesta	45
3.5 Yhteenveto tunnusmerkeistä	52
4 TUNNUSMERKISTÖTEKIJÄT OIKEUDEN PÄÄTÖKSISSÄ	55
4.1 Aineiston keruu	55
4.2 Korkeimman oikeuden ennakkoratkaisut	56
4.2.1 KKO 2008:32	56
4.2.2 KKO 2010:91	57
4.2.3 KKO 2015:88	64
4.3 Hovioikeuden ratkaisut	68
4.3.1 Vaasan HO 15.1.2013 43	68
4.3.2 Vaasan HO 17.4.2013 493	71
4.3.3 Turun HO 2.10.2013 1826	73
4.3.4 Rovaniemen HO 12.12.2013 978	74
4.3.5 Rovaniemen HO 23.12.2013 1022	75
4.3.6 Turun HO 15.4.2014 14/116745	77
4.3.7 Turun HO 7.5.2014 14/119637	79
4.3.8 Rovaniemen HO 13.6.2014 288	81
4.3.9 Rovaniemen HO 19.9.2014 14/138597	83
4.3.10 Turun HO 28.1.2015 15/103897	85
4.3.11 Itä-Suomen HO 10.3.2015 15/110726	86
4.3.12 Itä-Suomen HO 1.4.2015 15/114452	87
4.4 Keskeiset tutkimustulokset	90
5 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	96
LÄHTEET	104

LIITE 1: Käytetyt lyhenteet	110
--	------------

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen taustaa

Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tulee antaa olennaisuutta noudattaen oikea ja riittävä kuva kirjanpitovelvollisen harjoittaman toiminnan taloudellisesta tilanteesta toiminnan laatu ja laajuus huomioon ottaen¹. Kirjanpitorikoksia koskevan lainsäädännön tarkoituksena on suojata kirjanpidon perusteella saatavan kuvan oikeellisuutta kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Kirjanpitoa ohjataan laatimaan niin huolellisesti, että siitä saatava informaatio on oikeaa ja riittävää.² Tilinpäätöksen käyttäjien on voitava luottaa siihen, että yrityksen taloudellinen asema ja tulos sekä liiketapahtumien todellinen sisältö käyvät totuudenmukaisesti ilmi tilinpäätöksestä³.

Suomessa kirjanpitovelvollisia ovat aina avoimet yhtiöt, kommandiittiyhtiöt, osuuskunnat, yhdistykset, säätiöt, muut yksityisoikeudelliset oikeushenkilöt, edellä mainittujen konkurssipesät sekä rekisteröidyt uskonnolliset yhdyskunnat ja paikallisyhteisöt. Kirjanpitovelvollisuus alkaa jo ennen rekisteröintiä, mikäli oikeushenkilön oikeuskelpoisuus edellyttää kauppaa- tai muuhun rekisteriin merkitsemistä. Lisäksi luonnollinen henkilö sekä sen toimintaa jatkava kuolin- tai konkurssipesä on kirjanpitovelvollinen harjoittamastaan liike- ja ammattitoiminnasta, paitsi jos hän on maatilatalouden tai kalastuksen harjoittaja. Kirjanpitolain estämättä luonnollinen henkilö on kuitenkin aina velvollinen noudattamaan muiden lakien määräyksiä myös kirjanpidollisiin velvollisuuksiin liittyen, mikäli harjoitettu toiminta edellyttää toimilupaa tai se on muutoin viranomaisen valvonnan alaisista.⁴

Yrityksen toiminnan kontrolloimisessa kirjanpidolla on erityisen keskeinen asema, sillä esimerkiksi toimitusjohtajan ja hallituksen jäsenten henkilökohtaista vastuuta on helppo kaventaa kirjanpitovelvollisuuden laiminlyönnillä tai kirjanpidon hävittämällä. Jos

¹ KPL 3:2.

² Mäkelä 2001, 117.

³ Virtanen 2002, 14.

⁴ KPL 1:1 – 1a. Ammatin- ja liikkeenharjoittajan velvollisuudesta pitää kahdenkertaista kirjanpitoa ja laatia tilinpäätös on säädetty erikseen kirjanpitolain 1 luvun 1a §:ssä.

kirjanpidosta ei kyetä johtamaan luotettavia tietoja, voivat asianmukaiset perusteet puuttua oikean suuruisen verotuksen toimittamisen lisäksi velkojien tasapuoliselta kohtelulta maksukyvyttömyystilanteessa. Myös työntekijöiden palkka-asioiden selvittelyminen vaikeutuu olennaisesti, mikäli kirjanpidosta ei saada tukea maksamattomien erien tarkistamiseen.⁵

Harri Vento toteaa, että hieman yleistäen voi tuoda esille, että vähänkään merkittävämpi talousjuttu, jossa ei edes tutkintavaiheessa ole ollut epäilystä kirjanpitorikoksesta, alkaa olla harvinainen. Kirjanpitorikoksista on tullut tyypillisimpiä taloudellisen rikollisuuden ja siihen liittyvän harmaan talouden ilmenemismuotoja.⁶ Joissain tapauksissa rikosoikeudelliselta vastuulta on törkeäksi epäiltyjen talousrikosten yhteydessä saatettu välttyä jopa kokonaan hävittämällä kirjanpito. Elinkeinotoiminnan talousasioiden valvonta ja seuranta onkin ensisijaisesti mahdollista vain asianmukaisesti laaditun ja ylläpidetyn kirjanpidon avulla.⁷

Ylivoimainen valtaosa poliisin tietoon tulleesta talousrikollisuudesta on epäilyjä vero- ja kirjanpitorikoksista sekä velallisen rikoksia. Vuonna 2013 ilmi tulleiden talousrikosten määrä kasvoi seitsemän prosenttia edellisvuodesta ja poliisin tietoon tuli yhteensä 3 160 vero-, kirjanpito-, virka-, arvopaperimarkkina- ja velallisen rikosta. Neljännes talousrikoksista oli kirjanpitorikoksia verorikosten ollessa kuitenkin yleisin talousrikostyyppi (33 prosenttia).⁸ Lähes aina merkittävimpiin veropetosjuttuihin liittyy ohessa myös syytteet ja mahdolliset tuomiot kirjanpitoonkin liittyen. Toisaalta monet vakavammatkin talousrikokset ovat paljastuneet pelkästään kirjanpitorikoksesta tehdyn tutkintapyyntöön tai rikosilmoituksen takia käynnistyneen selvitystyön kautta.⁹

Vielä vuonna 2009 Hakamon, Jauhaisen, Alvesalon ja Virran julkaisemassa tutkimuksessa kirjanpitorikos oli talousrikosten päärikosnimikkeistä yleisin ja usean rikosnimikyhdistelmän tapauksissa kirjanpitorikos esiintyi valtaosassa tutkielman aineistoon sisältyvistä rikostapauksista. Myös rikosilmoituksen tekijätahoittain tarkasteltuna kirjanpitorikos esiintyi lähes kaikkien ilmoittajien kolmen yleisimmän päärikoksen joukossa. Kirjanpitorikos oli päärikosnimikkeenä 36 prosentissa verohallinnon, 59 prosentissa syyttäjän ja 41 prosentissa konkurssipesän tekemistä ilmoituksista. Muun viranomaisen

⁵ Lehtonen 2012, 18; Tapani 2014, 641; HE 53/2002, 5 – 6.

⁶ Vento 2005, 25.

⁷ Lehtonen 2012, 3.

⁸ Danielsson & Lehti 2014, 145.

⁹ Vento 2005, 25.

aloittamissa rikosilmoituksissa kirjanpitorikos esiintyi toiseksi yleisimpänä päärikoksena.¹⁰

Poliisin tietoon tulevan talousrikollisuuden tason vaihtelu johtuu luonnollisesti kokonaisrikollisuuden määrän lisäksi ilmi- ja piilorikollisuuden suhteen vaihtelusta. Viranomaiskontrollin tehokkuus ja kohdentuminen sekä toissijaisesti rikosten kohteiksi joutuneiden ilmoitushalukkuus vaikuttavat taas piilorikollisuuden laajuuteen. Kuitenkin merkittävin kokonaisrikollisuuden tasoon vaikuttava tekijä ovat historiallisesti olleet taloudelliset suhdanteet. Toisaalta tämänhetkisessä tilanteessa rikollisuuskehitykseen vaikuttaa lisäksi suhdanteista riippumattomia tekijöitä kuten lähialueilla esiintyvän talousrikollisuuden kytkökset maahamme. Ilmi tulleiden kirjanpitorikosten määrä kasvoi kaksi prosenttia vuonna 2013. Rikoksia kirjattiin 785, joka oli kymmenvuotiskauden korkein määrä.¹¹

Kirjanpidolla on suuri merkitys yhteiskunnassa, sillä sen antama informaatio vaikuttaa sekä mikro- että makrotasolla. Mikrotasolla keskiössä on organisaatiokohtaisen jaettavan hyvän määrittely ja jaon raportointi. Makrotasolla laskentainformaatiolla on vaikutusta yhteiskunnalliseen päätöksentekoon esimerkiksi talous- ja veropolitiikasta päätettäessä ja työehtosopimuksista neuvoteltaessa.¹² Nykyisen lain valmisteluaineistossa on nimenomaisesti otettu kantaa kirjanpitorikossäännösten suojeleobjektiin eli oikeushyvään, jota säännöksillä pyritään turvaamaan. Säännöksillä on pyritty suojaamaan kirjanpidon oikeellisuutta sinänsä eikä tunnusmerkistön täyttymiseltä ole edellytetty hyötymistarkoitusta.¹³ Edelleen voidaan ajatella, että suojeltavana oikeushyvä on viime kädessä eräänlainen talouselämää ylläpitävä luottamus¹⁴.

Välillisenä tavoitteena kirjanpitorikosten kriminalisoinnissa on täten ollut suojata yrityksen sidosryhmiä kuten luotonantajia, omistajia sekä veronsaajaa niihin kohdistuvilta muilta rikoksilta¹⁵. Sidoryhmät perustavat omat päätöksensä oletukselle, jonka mukaan kirjanpitovelvollinen on toiminut lain edellyttämällä tavalla ja siten kirjanpito antaa oikean kuvan kirjanpitovelvollisen taloudellisista olosuhteista. Talouden terveen toiminnan kannalta huolellisen kirjanpidon vaatimuksella, joka on kirjanpitorikoksen kri-

¹⁰ Hakamo, Jauhiainen, Alvesalo & Virta 2009, 65 – 71; Tutkimuskohteena olivat poliisin talousrikosasioiksi luokittelemat ilmoitukset, joiden esitutkinta päätettiin vuonna 2004.

¹¹ Danielsson & Lehti 2014, 145 – 148.

¹² Mähönen 2001, 1.

¹³ HE 53/2002, 5; HE 66/1988, 91; HE 23/1985, 6.

¹⁴ Mäkelä 2001, 105.

¹⁵ HE 53/2002, 5.

minalisoinnin perustana, on ensiarvoinen merkitys.¹⁶ Kirjanpidon laatijan tulee suhtautua lakiin vakavasti juuri siitä syystä, että muut markkinatalouden toimijat luottavat siihen, että lakia noudatetaan. Voimassa oleva oikeus muodostaa institutionaalisen kehikon ja informaation, jossa yritykset toimivat.¹⁷

Kirjanpidolla on myös suora kriminalipoliittinen merkitys, sillä huolellinen kirjanpito ehkäisee rikollisuutta, lisää rikosten ilmituloriskiä ja edistää rikosten selvittämistä¹⁸. Muiden taloudellisten väärinkäytösten selvittäminen onkin usein voimakkaasti riippuvainen asiassa kirjanpidosta saatavista selvityksistä¹⁹. 1990-luvun alusta kirjanpidon merkitystä on oikeuskäytännössä ja lainsäädännössä haluttu korostaa, koska kirjanpitorikosten nähdään tyypillisesti liittyvän niin sanottuun harmaaseen talouteen, jolla aiheutetaan vuosittain mittaamattomat kansantaloudelliset tappiot ja seurannaisvaikutukset²⁰. Yleisesti ottaen koko talous- ja yhteisörikollisuuden on arveltu aiheuttavan huomattavasti suuremmat vahingot kuin tavanomaisen rikollisuuden²¹.

Mainittakoon kuitenkin, että monessakaan tapauksessa, jossa kirjanpitorikos oli päärikkoksena, ei aiemmin mainitussa Hakamon ym. tutkimuksessa ollut kirjattu takaisin saatua rikoshiötyä. Tämä selittyy sillä, ettei kirjanpitorikoksesta yksinään ole useimmiten katsottu voivan aiheutua suoranaista vahinkoa esimerkiksi velkojille tai omistajille. Tällöin kyseisiä sidosryhmiä ei pidetä asianomistajina rikoksessa. Vahinko aiheutuu yleensä velallisen rikoksista tai verorikoksista, joiden selvittäminen on virheellisen tai puutteellisen kirjanpidon johdosta vaikeutunut.²² Toisaalta voidaan myös ajatella, että talousrikokset hankaloittavat eniten markkinoilla toimivia kilpailijoita, koska rikokseen syyllistynvä saa kilpailuedun esimerkiksi kustannuksia minimoimalla. Rikollinen toiminta vääristää kilpailua ja vahingoittaa muita yrityksiä.²³

Kirjanpitorikoksista säädetään rikoslain 30 luvun 9 – 10 §:ssä ja nykyisin kirjanpitorikokset luokitellaan kolmeen asteeseen teon tai laiminlyönnin vakavuuden mukaan. 9 §:ssä säädetään kirjanpitorikoksen perustekomuodosta, josta voidaan tuomita sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi. Kirjanpitorikoksesta on yleensä kyse, jos

¹⁶ Mäkelä 2001, 119 – 120.

¹⁷ Mähönen 2001, 49.

¹⁸ HE 66/1988, 89 – 90.

¹⁹ Koponen & Sahavirta 2007, 55.

²⁰ Vento 2003, 39.

²¹ Alvesalo 2004, 16.

²² Hakamo ym. 2009, 74; Rautio 2013, 841.

²³ Alvesalo 2004, 19.

liiketapahtumien kirjaaminen tai tilinpäätöksen laadinta laiminlyödään, kirjanpitoon merkitään väärää tai harhaanjohtavia tietoja tai kirjanpitoaineistoa hävitetään, kätetään tai vahingoitetaan. Kirjanpitorikoksen törkeä eli kvalifioitu tekemuoto, josta määrättävä rangaistus on vankeutta neljästä kuukaudesta neljään vuoteen, on erotettu perustekomuodosta 9a §:ään. Törkeäksi teko katsotaan, jos teko tai laiminlyönti on olennainen ja kokonaisuutena arvostellen törkeä. 10 §:ssä sen sijaan on kriminalisoitu tuottamukselliset kirjanpitorikokset, joista määrättävä tuomio on sakkoa tai vankeutta enintään kaksi vuotta.²⁴

Törkeä tekemuoto on ollut kirjanpitorikoksia koskevissa säännöksissä vasta 1.4.2003 alkaen. Hallituksen esityksestä käy selkeästi ilmi lainsäätäjän pyrkimys muuttaa kirjanpitorikoksista langetettavia sanktioita aiempaa ankarammiksi. Keskeistä tämän tavoitteen toteutumisessa on, miten kvalifiointiperusteet on muotoiltu ja miten tuomioistuimet niitä ja kokonaihasharkintalauseketta soveltavat. Kirjanpitorikosten ajantasaistamisen taustalla oli havainto siitä, että kirjanpidon hävittämisellä saatettiin pyrkiä estämään muiden yritystoimintaan liittyvien rikosten selvittämistä.²⁵ Kirjanpitorikosten eräänä tyypillisenä ominaisuutena on, että niihin syyllistymällä luodaan edellytyksiä muiden rikosten tekemiselle ja peittelemiselle. Koska tällaiset muut rikokset kuten törkeät velallisen rikokset ovat suhteellisen ankarasti rangaistavia²⁶, saattoi rikoksen tekijä valita kirjanpitorikoksesta tuomittavan lievemmän rangaistuksen salaamalla mahdollisen törkeämmän rikoksen²⁷.

Kirjanpitorikosten tunnusmerkistö voidaan jakaa neljään ryhmään: tekijätunnusmerkit, tekotapatunnusmerkit, seuraustunnusmerkit ja tahallisuusvaatimus²⁸. Tekijätunnusmerkit ovat kaikissa kirjanpitorikoksen muodossa samat ja tekotapatunnusmerkeissä on pieniä, mutta merkityksellisiä, eroavaisuuksia²⁹. Seuraustunnusmerkillä eli sillä, missä määrin kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä saatavan oikean ja riittävän kuvan saaminen on vaikeutunut, sekä tahallisuusvaatimuksella, joka liittyy teon syyksiluettavuuden asteeseen, on tekemuotojen välisessä rajanvedossa keskeinen merkitys³⁰.

²⁴ RL 30:9 – 10.

²⁵ Vento 2003, 37 – 38.

²⁶ HE 53/2002, 18.

²⁷ Vento 2003, 37.

²⁸ Lehtonen 2012, 20.

²⁹ ks. RL 30:9 – 10.

³⁰ Lehtonen 2012, 37 – 44.

Suomalaisen rikosoikeudellinen systeemiin mukaan syyksiluettavuuden lajeja on kaksi: tahallisuus ja tuottamus. Jos toisin ei ole säädetty, on teko rangaistava vain tahallisena ja vaikka tuottamuksellinen rikos olisi säädetty tietyn rikostyyppin osalta rangaistavaksi, ovat oikeudelliset seuraukset hyvin erilaiset verrattuna tahallisesti tehtyihin rikoksiin.³¹ Kirjanpitorikoksista perustekomuodon ja törkeän tekemuodon tunnusmerkistön täyttymiseen edellytetään teon tahallisuutta eli ikään kuin tietoisista väärin tekemistä. Kirjanpitorikos on rangaistava myös tuottamuksellisena tekona, mutta rangaistavuuteen edellytetään tällöinkin *törkeää huolimattomuutta*.³²

Tekemuotojen välinen rajanveto on tärkeää, koska rangaistuskäytäntö on kirjanpitorikosten eri asteiden välillä erilainen. Törkeästä kirjanpitorikoksesta seuraa aina vankeusrangaistus kun taas perustekomuotoisen ja tuottamuksellisen kirjanpitorikoksen rangaistusasteikossa on myös sakkomahdollisuus. Lisäksi tuomiot ovat yleisesti ottaen olleet lieviä tuottamuksellisen teon yhteydessä, vaikka sekä kirjanpitorikoksen että tuottamuksellisen kirjanpitorikoksen enimmäisrangaistus on kaksi vuotta vankeutta.³³ Tunnusmerkkien tulkintakäytäntö rikosten jaottelussa tiettyyn tekemuotoon on tärkeää myös sen vuoksi, ettei kirjanpitorikoksesta määrättävä tuomio saisi olla lievempi kuin tuomio sellaisesta rikoksesta, jonka rikoksen tekijä kykenee peittelemään kirjanpitorikokseen syyllistymällä³⁴.

Tuottamuksen ja tahallisuuden välinen rajanveto merkitsee yleensä tekojen erottelua rangaistavaan ja rankaisemattomaan tai ainakin olennaisesti ankarammin tai lievemmin rangaistavien tekojen välistä linjausta. Sekä tahallisuudella että tuottamuksella on eräänlainen selkeä alueensa. Kuitenkin juuri ja juuri tahallisesta teosta saattaa seurata ankarammin rangaistus vaikka samanaikaisesti erittäin törkeän tuottamuksellisesta teosta sanktio voi olla huomattavasti lievempi tai lähes olematon ankarampaan rangaistukseen verrattuna. Lähes samankaltaisia tapauksia siis kohdellaan oikeudessa hyvin erilailla riippuen siitä, katsotaanko teko tuottamuksellisesti vai tahallisesti tehdyksi.³⁵

Rajanvedolla tuottamukseen ja tahallisuuteen ei ole merkitystä pelkästään perustekomuodon ja tuottamuksellisen kirjanpitorikoksen erottamiseksi. Törkeä tekemuoto edellyttää aina tahallisuutta ja siitä määrättävä rangaistus on korkea. Jos tekijän tahallisuutta

³¹ Matikkala 2005, 503.

³² Lehtonen 2007, 221 – 223; RL 3:5; RL 30:10.

³³ Koponen & Sahavirta 2007, 87; Niemi & Lehti 2006, 82.

³⁴ HE 53/2002, 18.

³⁵ Matikkala 2005, 503.

ei pystytä osoittamaan tapauksessa, jossa rikos olisi tahallisuustunnusmerkin täytyessä ollut törkeän tekemuodon asteikon mukaan rangaistava, on rikoksesta määrättävä tuomio korostuneesti lievempi kuin vastaavasta tahalliseksi osoitetusta teosta. Lisäksi tuottamuksellisen kirjanpitorikoksen tekotapatunnusmerkistö on hivenen muiden kirjanpitorikosten tunnusmerkistöjä kapeampi, joten tietyn tekotavan kohdalla teon tulkitseminen tuottamukselliseksi voi merkitä rikosoikeudellisesta vastuuta vapautumista kokonaan.³⁶

Talousrikosoikeuden soveltamiseen on nähty liittyvän keskimääräistä enemmän ongelmia³⁷. Eriasteisten kirjanpitorikosten tunnusmerkistön laadinnassa on pyritty yleisluontoisuuteen ja kaikenkattavuuteen, jotta erilaisten spekulatiomahdollisuuksien synty estettäisiin mahdollisimman kattavasti. Periaatteellisesti tätä voidaan pitää toivottavana toimintatapana, mutta yleisluontoisuuden seurauksena monia asioita, joiden oikeudellisesta arvioinnista ei etukäteen voi olla täyttä varmuutta, jää tulkinnanvaraisiksi.³⁸ Myös tunnusmerkistöjen sisältämät normatiiviset käsitteet aiheuttavat työläitä tulkintatapauksia³⁹. Kirjanpitorikosten tunnusmerkistössä tällaisia normatiivisia käsitteitä ovat mm. oikea ja riittävä kuva sekä olennaisuus.

Sisältönsä kirjanpitorikoksen tunnusmerkistö saa pitkälti kirjanpitoa ja kirjanpitovelvollisuutta sääntelevien normistojen kautta⁴⁰. Varsinaisia säännöksiä on kirjanpitolaissa sekä -asetuksessa ja valtioneuvoston asetuksessa pien ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista eli PMA-asetuksessa sekä eräissä muissa toimialakohtaisissa normistoissa. Kuitenkin myös tilinpäätöksen yleiset periaatteet, hyvä kirjanpitoa ja kirjanpitolautekunnan suositukset ovat hyväksyttävän kirjanpitokäytännön kartoittamisessa avainasemassa. Tunnusmerkistötekijät täyttävän lainvastaisen toiminnan tunnistamiseksi on välttämätöntä hahmottaa edellä lueteltujen säännösten ja käytäntöjen sisältö.

Mielenkiintoinen erityispiirre talousrikosoikeustutkimuksessa on, että siinä kohdataan rikosoikeusjärjestelmän, perusoikeuksien ja taloudellisten vaihdantasuhteiden jännitteiden kenttä⁴¹. Kirjanpitorikosten kohdalla suojeleobjekti on linkittynyt yritystoimintaa ylläpitävään luottamukseen, joten lakien lisäksi tapanormeilla on väistämättä merkitystä

³⁶ Koponen & Sahavirta 2007, 87.

³⁷ Lahti 2006, 56.

³⁸ Vento 2015, 31.

³⁹ Lahti 2006, 56.

⁴⁰ Mäkelä 2001, 120.

⁴¹ Tapani 2002, 939.

kirjanpitorikosten soveltamisessa⁴². Toisaalta on kuitenkin ongelmallista, missä määrin talousrikosoikeuden oikeuslähde- ja laintulkintaopissa voi olla erityispiirteitä⁴³. Kysymyksen problematiikka lienee siinä, voidaanko lakiin kirjoittamattomilla tapanormeilla katsoa olevan rikosoikeudellista merkitystä teon rangaistavuusarvioinnissa.

1.2 Tutkimuksen tavoite ja keskeiset rajaukset

Tutkimuksen tavoitteena on lisätä ymmärrystä kirjanpitorikoksen eri tekemuotojen rajanvedosta ja niiden tunnusmerkeistä viimeaikaisen oikeuskäytännön valossa. Toisaalta tarkastellaan rajanvetoa rikoksen tuottamuksellisuuden ja tahallisuuden välillä ja toisaalta pyritään erottamaan tunnusmerkkejä, joiden perusteella rikoksen katsotaan täyttävän törkeän tekemuodon kriteeristön. Päättökysymyksenä on siten ”millä tunnusmerkeillä kirjanpitorikokset on oikeuskäytännössä luokiteltu kolmeen eri tekemuotoon?”, joka voidaan edelleen jakaa apukysymyksiin ”mikä on tuottamuksen ja tahallisuuden välinen raja kirjanpitorikosten yhteydessä?” sekä ”mitkä seikat rikoksessa viittaavat törkeän tekemuodon tunnusmerkistön täyttymiseen?”. Tarkoitus ei ole yksiselitteisesti määrittellä, missä eri tekemuotojen välinen raja on vaan etsiä rikosten tunnusmerkistöistä seikkoja, jotka viittaavat rikoksen kuulumiseen tiettyyn tekotapaluokkaan.

Aiemmin lueteltujen kirjanpitorikosten kolmen tekemuodon lisäksi kirjanpitolain puolella on säädetty tuottamuksellistakin kirjanpitorikosta vähäisempiä laiminlyöntejä ja rikkomuksia rangaistavaksi kirjanpitorikkomuksina. Kirjanpitolain 8 luvun 4 §:n mukaan rangaistavat teot liittyvät lähinnä juoksevien kirjausten tekemättä jättämiseen määräjassa sekä tositteiden liittämisen, kirjanpitoaineiston säilyttämisen ja ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntiin. Vaikka kirjanpitolain mukainen kirjanpitorikkomus usein esitetään kirjanpitorikosten yhteydessä, rajataan se tutkielman ulkopuolelle, sillä tarkoituksena on keskittyä nimenomaan rikoslaisissa säädettyjen kirjanpitorikoksen muotojen tunnusmerkkien tarkasteluun. Tämä on perusteltua paitsi sen vuoksi, että kirjanpitorikkomus ei kuulu rikoslain piiriin, myös sen vuoksi, että sen tarkastelu ei olisi mielekästä tutkielman asetelma ja tavoite huomioon ottaen. Rikoslain 30 luvun kirjanpitorikos-säännökset muodostavat toisiinsa kytköksissä olevan kokonaisuuden kun taas kirjanpi-

⁴² Mäkelä 2001, 120.

⁴³ Lahti 2006, 57.

torikkomus, joka ei ole oikeudellisessa mielessä rikos, on vähäisempänä tekona erotettu selkeästi erilleen.

Lisäksi kaikissa kirjanpitorikoksen muodoissa rikoksen tekijäpiiri on sama, joten tekijätunnusmerkit eivät ole tutkielmassa keskeisessä asemassa ja niiden tarkempi tarkastelu on rajattu tutkielman ulkopuolelle. Tekijätunnusmerkkejä käsitellään toki tutkielman teoreettisessa osassa, sillä kirjanpitorikosten tutkimisen kannalta on olennaista ymmärtää rikoksen tekokentästä se, kenet ylipäättään on mahdollista tuomita kyseisestä rikoksesta. Joka tapauksessa rikoksen tekijäpiirin määrittelyyn oikeustapausten yhteydessä ei kiinnitetä erityistä huomiota, koska tutkimuskysymysten kannalta keskiössä ovat luonnollisesti tunnusmerkistöjen seikat, jotka eroavat rikosmuotojen välillä. Tällaisia seikkoja ovat tekotapa-, seuraus- ja tahallisuustunnusmerkit.

1.3 Tutkimusmetodologia

Tutkimusmenetelmä on kvalitatiivinen ja tarkasteluote oikeusdogmaattinen, sillä tarkoituksena on tulkita ja systematisoida voimassa olevaa lainsäädäntöä. Tutkimusotteessa hyödynnetään muun muassa lakeja valmisteluaineistoinen.⁴⁴ Teoreettinen viitekehys rakentuu sekä laskentatoimen että rikosoikeuden yleisten oppien ja teorioiden pohjalle. Laskentatoimen osalta tarkastellaan muun muassa hyvää kirjanpitoa, oikeaa ja riittävää kuvaa sekä olennaisuuden käsitettä. Rikosoikeudesta tutkielman kannalta merkityksellisiä rakenteita ovat muun muassa tahallisuus- ja tuottamusteoriat sekä kirjanpitorikoksia koskevien säännösten erittely ja analysointi. Tutkielmaan sisältyy myös oikeustapauksista koostuva empiirinen osuus. Kirjallisuudessa problematisoidusta kolmen eri tekemuodon välisestä rajanvedosta pyritään lisäämään ymmärrystä hovioikeuden ja korkeimman oikeuden päätösten perusteella. Empiiristä tutkimusta voidaan luonnehtia tutkimukseksi, jossa hankitaan mahdollisimman ensikätisesti tietoa kohdeilmiön toteutumisesta käytännössä⁴⁵.

Oikeuslähdeopillisesti tuomioistuinpäätöksillä ei ole sitovaa vaikutusta. Niiden hyödyntämiselle antaa tutkimuksellista arvoa kuitenkin, että alempien oikeusasteiden sitoutuminen ylemmissä tuomioistuimissa esitettyihin näkemyksiin on jatkuvasti ollut vakaa-

⁴⁴ Ervasti 2004, 10.

⁴⁵ Korkea-aho 2004, 86.

ta.⁴⁶ Korkein oikeus on ennakkopäätöstuomioistuimien, joka antaa ratkaisuja kysymyksistä, joihin laki ei anna selvää vastausta tai tapauksista, joilla voi olla laajempi merkitys muidenkin rikostapausten ratkaisemisen kannalta. Ennakkoratkaisujen tarkoitus on antaa oikeusohjeita vastaavanlaisten oikeusriitojen varalle ja varmistaa, että tuomioistuimet eri puolilla maata tulkitsevat lakia samalla tavalla.⁴⁷ KKO:n päätökset sisältävät täten oikeudellisesti relevanteimpia laintulkintoja.

Merkittäviä talousrikoksia koskevia ennakkotapauksia saadaan kuitenkin huomattavalla viiveellä⁴⁸. Tutkimuksen kannalta keskeisiä ennakkotapauksia ei täten ole annettu kovinkaan suurta määrää. KKO:n antamien ratkaisujen lisäksi tutkimuksen empiiriseen osuuteen sisältyy joukko hovioikeuden ratkaisuja, jotta päätöksiä olisi riittävästi tunnusmerkistökiteijöiden samankaltaisuuden löytymiseksi ja johtopäätösten teon mahdollistamiseksi. Tarkasteluajanjaksona on KKO:n ennakkotapausten osalta kymmenen viimeistä vuotta eli vuodet 2005 – 2015. Kymmenen vuotta on riittävän pitkä ajanjakso, jotta ennakkotapausten suhteellisen pienestä joukosta on mahdollista löytää kirjanpitorikosten tunnusmerkistön kannalta olennaisia tapauksia. Talousrikossäännöksiin tehtiin uudistus vuonna 2003, mutta ajanjaksoon ei ollut mielekästä sisällyttää päätöksiä heti kyseisestä vuodesta alkaen siitä syystä, että rikokset päättyvät tuomioistuimiin tyypillisesti vasta parin tai muutaman vuoden kuluttua varsinaisesta tekohetkestä. Hovioikeustapausten osalta tarkasteluajanjakso on lyhyempi päätösten suuren määrän vuoksi. Aineiston keruu rajattiin Itä-Suomen, Rovaniemen, Turun ja Vaasan hovioikeuksissa vuosina 2013 – 2015 annettuihin ratkaisuihin.

Aineisto on kerätty Finlex-säädöstietokannasta ja Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan oikeustapauskokoelmasta viitetietoja hyödyntämällä. Aineiston keruu on tapahtunut laadullisin metodein ja kohdejoukko valittu tarkoituksenmukaisesti juuri tutkimuskysymyksiin parhaiten vastaavista tapauksista. Kaikkia ajanjaksona annettuja ratkaisuja ei ole mielekästä analysoida, sillä päätöksistä vain osa tarjoaa tutkimuskysymysten kannalta olennaista informaatiota. Aineiston käsittelymenetelmänä on sisällönanalyysi, jossa materiaali jäsenellään etsimällä oikeustapausten tunnusmerkistöistä säännönmukaisuuksia. Tällainen aineiston laadullinen käsittely perustuu loogiseen päät-

⁴⁶ Korkea-aho 2004, 84.

⁴⁷ Korkeimman oikeuden WWW-sivu.

⁴⁸ Lahti 2006, 56.

telyyn ja tulkintaan⁴⁹. Induktiivisen analyysin pohjalta arvioidaan, voidaanko tunnusmerkistön seikan olettaa yleisestikin viittaavan tiettyyn tekemuotoon. Induktiivinen analyysi viittaa päättelyn logiikkaan, jossa yksittäisistä havainnoista siirrytään kohti yleisiä merkityksiä⁵⁰.

1.4 Aikaisemmat tutkimukset

Talousrikosoikeuteen osoitettu huomio tieteellisessä keskustelussa on kasvanut 1990-luvun loppupuolelta alkaen. Useat julkaistut hyvätasoiset lisensiaatin- ja väitöstutkimukset ovat luoneet metodologista ja teoreettista perustaa talousrikosoikeudellisen alan kehittämiseksi sekä systematisoineet ja tulkinneet talousrikossäännöksiä.⁵¹ Kaisa Mäkelä on vuonna 2001 julkaissut lisensiaatintyönsä *Talouselämän rikokset, rikosoikeus ja kriminalipolitiikka*, jota on keuhuttu hyvätasoiseksi⁵². Mäkelä hyödyntää sadan rauenneen konkurssin empiiristä aineistoa tyyppitapausajattelun edelleen työstämisessä, mutta tutkimuksen pääpaino on kuitenkin kriminalipoliittisesti suuntautuvan rikosoikeusteorian kehittämisessä talousrikosoikeutta varten.

Jussi Tapanin vuonna 2004 julkaistussa väitöskirjassa tutkitaan petosta liikesuhteessa. Tutkimuksessa selvennetään, millaiset normatiiviset kriteerit määrittävät sallitun ja kielletyn välistä rajaa yritysten välisessä liiketoiminnassa. Vaikka väitöskirja keskittyy petoksiin, on siihen viitattu talousrikosoikeudellisessa tutkimuksessa hyvin laajalti. Vuoteen 2007 asti Poliisiammattikorkeakoulun tutkijana työskennelleen Anne Alvesalon tutkimuksiin ja artikkeleihin viitataan myös useimmissa talousrikoksiin keskittyvissä tutkimuksissa. Asko Lehtosen vuonna 2012 julkaisema teoreettinen tutkimus *Kirjanpitorikokset* antaa yleiskuvan kirjanpitorikoksiin liittyvästä lainsäädännöstä ja esitöistä osana oikeuskirjallista debattia. Alan ammattilehdissä julkaistua artikkelituotantoa kirjanpitorikoksiin liittyen löytyy etenkin Harri Vennon kirjoittamana.

Rikosoikeudessa tahallisuus on ollut keskiössä lukuisissa tutkimuksissa erityisesti 2000-luvun alkuvuosina, jolloin rikoslakia uudistettiin. Muun muassa Jussi Matikkala on kirjoittanut väitöskirjansa *Tahallisuudesta rikosoikeudessa* vuonna 2005 ja Pekka Koponen

⁴⁹ Tuomi & Sarajärvi 2009, 108.

⁵⁰ Tuomi & Sarajärvi 2009, 95.

⁵¹ Lahti 2006, 57.

⁵² Koponen & Sahavirta 2007, 11.

on jo aiemmin vuonna 2002 tutkinut aihetta talouskontekstissa tutkimuksessaan Tahallisuudesta talousrikoksissa. Matikkalan teoksessa keskitytään tahallisuuden sisältöön, erityisesti sen alarajan selvittämiseen kun taas Koponen selvittää, onko talousrikoksissa juuri niille tyypillisiä ongelmia tahallisuusarvioinnissa ja oikeuttaisivatko mahdolliset ongelmat joihinkin yksilöllisiin juuri talousrikoksiin räätälöityihin ratkaisuperiaatteisiin tai tulkintasuosituksiin. Helena Vihriälä on tutkinut talousrikosoikeudessa ongelmalliseksi koettua tahallisuuden näyttämistä vuonna 2012 julkaistussa väitöskirjassaan.

Empiiriselle tutkimukselle on tarvetta niin käytännön kuin tieteenkin näkökulmasta. Lainsäädännön toteutumisesta käytännössä on laajennettava ymmärrystä ottaen huomioon, että oikeusjärjestyksen avulla puututaan moniin ihmisten oikeuksiin.⁵³ Kirjanpitorikoksista on jo tehty runsaasti teoriapainotteista tutkimusta. Tutkielman tieteellinen kontribuutio syntyy kirjanpitorikossäännösten rakenteen kentän kartoittamisesta ottaen huomioon oikeuden noudattama tulkintalinja. Kirjanpitorikosten rakenne on jo luotu lain säännöksissä ja esitöissä sekä toisaalta myös alan kirjallisuuskentässä, mutta tarkoitus on tuoda lisäarvoa huomioimalla oikeuden tosiasiaissa tekemät päätökset ja toteutukset.

1.5 Tutkielman kulku

Tutkielman toinen ja kolmas luku sisältävät teoreettisen viitekehyksen, jonka pohjalta kirjanpitorikoksia tarkastellaan tutkielmassa. Toisessa luvussa eritellään kirjanpitoa ohjaavia säännöksiä. Kirjanpito- ja rikoslainsäädännön lisäksi luvussa käsitellään hyvän kirjanpitotavan asettamia edellytyksiä ja sen painoarvoa rikostapausten arvioinnin yhteydessä. Kolmannessa luvussa taas käsitellään rikosten tunnusmerkkejä tekemuodotain. Laissa ilmeneviä tunnusmerkkejä eritellään lain esitöiden sekä alan kirjallisuuden ja tutkimuksen pohjalta. Tutkielman empiirinen osuus on neljännessä luvussa, jossa tarkastellaan ja analysoidaan oikeuden päätöksiä tekemuotojen rajanvetotilanteisiin liittyen. Viides luku sisältää yhteenvedon lisäksi johtopäätöksiä tutkielmassa esitetyn pohjalta tekemuotojen välisestä rajanvedosta.

⁵³ Ervasti 2004, 10.

2 KIRJANPITOJA OHJAAVAT SÄÄNNÖKSET

2.1 Kirjanpitolaki ja -asetukset

Ennen vuoden 1925 ensimmäistä kirjanpitolakia perustui kirjanpitovelvollisuus konkurssi- ja yhtiölainsäädäntöön⁵⁴. Vuoden 1925 kirjanpitolaki oli suhteellisen niukka ja yrityksillä oli suuri vapaus kirjanpitonsa järjestämisessä haluamallaan tavalla. Kirjanpito oli joka tapauksessa laadittava yleisten kirjanpidon periaatteiden ja muuten hyvän kauppiastavan mukaan. Sotaolojen poikkeuksellisuus aiheutti kuitenkin muutospaineita yritysten valvontaan ja vuoden 1945 kirjanpitolaki oli jo huomattavasti yksityiskohtaisempi.⁵⁵

Saarion meno-tuloteoriaan perustuva vuoden 1973 kirjanpitolaki mullisti kirjanpitokäytäntöä ja hyvä kirjanpitolaki syrjäytti vuoden 1945 kirjanpitolain mainitseman hyvän kauppiastavan. Samassa yhteydessä perustettiin myös 1974 toimintansa aloittanut kirjanpitolautakunta edistämään hyvää kirjanpitolakia.⁵⁶ Kirjanpitolautakunnan alkoi vuonna 1992 kun kirjanpitolainsäädäntö uudistettiin vastaamaan EU:n 4. ja 7. yhtiöoikeudellista direktiiviä ja vuoden 1997 uusi kirjanpitolaki säädettiin juurikin näihin direktiiveihin sisältyneiden vaatimusten loppuunsaattamiseksi⁵⁷. Direktiivien pakottavien artikloiden johdosta esimerkiksi säännökset yleisistä tilinpäätösperiaatteista oli otettava kirjanpitolakiin, vaikka niitä oli Suomessa jo aikaisemmin noudatettu osana hyvää kirjanpitolakia⁵⁸.

Kansainvälisten IAS/IFRS -standardien käyttöönotto muiden EU-maiden mukana listattujen yhtiöiden konsernitilinpäätöksissä aiheutti muutoksia kirjanpitolakiin vuoden 2005 alusta alkaen⁵⁹. Taustalla olivat EU:n neuvoston hyväksymä, syyskuussa 2002 voimaan tullut IAS-asetus sekä fair value -direktiivi ja vuonna 2003 hyväksytty modernisointidi-

⁵⁴ Lehtonen 2012, 16.

⁵⁵ Virtanen 2007, 41.

⁵⁶ Rätty 2010.

⁵⁷ Virtanen 2007, 42.

⁵⁸ Lehtonen 2007, 192.

⁵⁹ Virtanen 2007, 43.

rektiivi⁶⁰. Uusimmat muutokset kirjanpitolakiin tehtiin kuitenkin kesällä 2013 voimaan tulleen EU:n tilinpäätösdirektiivin (2013/34/EU) pohjalta⁶¹. Direktiivin implementoimiseksi Työ- ja elinkeinoministeriö asetti elokuussa 2013 työryhmän selvittämään kirjanpitolain ja siihen liittyvän muun sektorilainsäädännön muutostarpeita. Keskeisenä tarkoituksena oli keventää pienyrityksille tilinpäätössäännöksistä aiheutuvaa hallinnollista taakkaa.⁶²

Kirjanpitolain ensimmäinen luku sisältää yleisiä säännöksiä muun muassa kirjanpitovelvollisuudesta ja yritysten jaosta kirjanpitolain tarkoittamiin pien-, mikro- ja suuryrityksiin. Lähes 98 % Suomen yrityksistä alittaa pienyrityksen rajat⁶³. Kirjanpitoaineistoa ja liiketapahtumien kirjaamista koskevia säännöksiä löytyy kirjanpitolain 2 luvusta. Esimerkiksi kirjaamisperusteesta ja -ajankohdasta sekä tositteen ominaisuuksista on annettu kirjanpitorikosten kannalta olennaisia määräyksiä. Kolmas luku käsittelee tilinpäätöstä ja toimintakertomusta. Luvun 2 § ja 2a §:n mukaista oikeaa ja riittävää kuvaa sekä olennaisuutta tarkastellaan seuraavassa alaluvussa 2.2 Hyvä kirjanpitolain. Kirjanpitolain annetaan myös tilinpäätöserille määritelmiä, arvostus- ja jaksotussäännöksiä, konsernitilinpäätössäännöksiä, määräyksiä kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaan laadittavista tilinpäätöksistä sekä erinäis- ja voimaantulo- sekä siirtymäsäännöksiä. Erinäissäännösten neljäs pykälä käsittelee kirjanpitorikkomusta.

Koska kirjanpitolain säännösten määrä on moninkertaistunut ja asioista säädetään aikaisempaa yksityiskohtaisemmin laissa, puhutaan kirjanpidon oikeudellistumisesta⁶⁴. Kirjanpitolain annetaan myös toissijaisuussäännös koskien tilanteita, joissa kirjanpitolaki on ristiriidassa muun kirjanpitoa koskevan säännöksen kanssa. Kirjanpitolain säännökset syrjäy-

⁶⁰ HE 126/2004, 4 – 6. IAS-asetuksella jäsenvaltioiden listautuneet yritykset velvoitettiin laatimaan konsernitilinpäätöksensä 1.1.2005 ja sen jälkeen alkavilta tilikausilta IAS-standardien mukaisesti. Fair value -direktiivi edellytti jäsenvaltioiden sallivan tai vaativan kaikkien yhtiöiden osalta, että johdannaissopimukset ja muut rahoitusvälineet arvostetaan käypään arvoon. Modernisointidirektiivissä taas oli kyse tilinpäätösdirektiivien, pankkien ja rahoituslaitosten sekä vakuutusyritysten tilinpäätöksiä koskevien direktiivien muuttamisesta. Tilinpäätösdirektiivien ja IAS/IFRS -standardien väliltä haluttiin poistaa ristiriitaisuuksia ja tarkoituksena oli muutoinkin ajankohdasta tilinpäätösdirektiivien perusrakennetta.

⁶¹ Fraktman 2014, 5.

⁶² TEM 48/2014.

⁶³ Fraktman 2014, 5; Kirjanpitolain mukaan pienyritys on kirjanpitovelvollinen, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi kolmesta raja-arvosta: 1) taseen loppusumma 6 000 000 euroa, 2) liikevaihto 12 000 000 euroa, 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

⁶⁴ Lehtonen 2007, 191 – 192.

tyvät, jos erityislaeissa on kirjanpitolaista poikkeavia säännöksiä.⁶⁵ Vuoden 1997 hallituksen esityksen mukaan erityislait jo sinällään asettavat useat yhteisöt kirjanpitovelvollisiksi. Kirjanpitolailla on kuitenkin haluttu asettaa yleinen kirjanpitovelvollisuus kaikille, sillä yhteisöissä esiintyy huomattavia taloudellisia arvoja.⁶⁶

Ainoastaan kirjanpitolain pohjalta kaikkiin kirjanpidon tilanteisiin ei saada ohjeistusta, eikä tämä ole ollut lainsäätäjällä tarkoituksenaan. Kirjanpilolaki on eräänlainen puitelaki, jonka säännökset eivät anna suoranaisesti vastausta yksittäisiin käytännön kirjanpidossa ilmeneviin ongelmiin. Lakiin säädettyjen yleisperiaatteiden pohjalta voidaan ongelmatilanteita ratkaista ottaen huomioon tapauskohtaiset seikat kuten kirjanpitovelvollisen olot ja kirjanpidon käytännön toteuttaminen.⁶⁷ Lakia täydentävässä kirjanpitoasetuksessa annetaan tuloslaskelmalle ja taseelle esimerkinomaiset kaavat ja kerrotaan, milloin ja miten annetuista kaavoista voidaan poiketa. Lisäksi asetuksessa eritellään seikkoja, jotka ainakin tulee tuoda ilmi tilinpäätöksen liitetietoina. Pien- ja mikroyritysten osalta vastaavat kaavat sekä liitetietovaatimukset sisältyvät Valtioneuvoston asetukseen pien- ja mikroyrityksessä esitettävistä tiedoista, joka astui voimaan vuoden 2016 alusta.

Yleislakina kirjanpilolaki sisältää perussäännökset kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä tarkempien ohjeiden ja lausuntojen antamisen ollessa työ- ja elinkeinoministeriön yhteydessä toimivan kirjanpilolautakunnan tehtävänä⁶⁸. Lautakunnan toiminnan alusta alkaen on ollut olennaista tarjota keskustelufoorumi eri etutahojen edustajille. Lautakunnan kokoonpanossa pyrittiin huomioimaan kaikki tahot, joilla oli merkitystä tilinpäätösinformaation kehittämisessä ja myös käytännön ammatillisilla on ollut mahdollisuus vaikuttaa yleisohjeiden sisältöön.⁶⁹

Kirjanpilolain mukaan kirjanpitovelvollisen on noudatettava hyvää kirjanpitotapaa liike-tapahtumia kirjatessa ja tilinpäätöstä laadittaessa⁷⁰. Laissa ei kuitenkaan suoraan kerrota, mitä hyvä kirjanpitotapa on. Seuraavassa luvussa 2.2 pyritään luomaan yleiskäsitystä hyvän kirjanpitotavan lähteistä, kirjanpitoa ohjaavista periaatteista sekä oikeista ja riit-

⁶⁵ Lehtonen 2012, 5; KPL 8:5; HE 173/1997, 4. Muun muassa yhtiöoikeudelliset lait, verolait, arvopaperimarkkinalaki ja jotkin erityistoimialoja koskevat lait kuten vakuutus- ja luottolaitostoiminnan lainsäädäntö sisältävät tilinpäätöstä koskevia määräyksiä.

⁶⁶ HE 173/1997, 8.

⁶⁷ Ihantola, Leppänen & Kuhanen 2016, 42.

⁶⁸ HE 173/1997, 4. Hallituksen esityksessä puhutaan työ- ja elinkeinoministeriön sijasta kauppa- ja teollisuusministeriöstä, sillä ministeriön nimi muuttui 1.1.2008 alkaen.

⁶⁹ Rätty 2010.

⁷⁰ KPL 1:3.

tävistä tiedoista. Nämä kaikki ovat keskeisiä vakiintuneen kirjanpitotavan arvioinnissa ja siten ne vaikuttavat rikosoikeudelliseen arviointiin kirjanpitorikosten yhteydessä.

2.2 Hyvä kirjanpitotapa

2.2.1 Hyvän kirjanpitotavan lähteet

Hyvän kirjanpitotavan velvoite koskee niin tilikauden aikaisten liiketapahtumien juoksevan kirjaamisen kuin tilinpäätöksenkin laadintaa. Se on täysin Suomen kansallinen lainsäädännös eivätkä EU:n direktiivit tunne vastaavaa velvoitetta.⁷¹ Osaltaan tämä johtuu siitä, että direktiivit koskevat vain tilinpäätöstä ja toimintakertomusta, mutta eivät tilikauden aikaista juoksevaa kirjanpitoa, josta Suomessa säädetään kirjanpitolain 2 luvussa⁷². Hyvän kirjanpitotavan mukainen doktriini edesauttaa kuitenkin oikean ja riittävän kuvan esiintuomista tilinpäätöksen laadinnassa ja siksi osin epämääräiseksi jäänyt velvoite on pidetty kirjanpitolaissa⁷³.

Vaikka hyvää kirjanpitotapaa ei ole täsmällisesti määritelty lainsäädännössämme, voidaan sen sisältöä hahmottaa kartoittamalla lähteitä, joiden pohjalta se muodostuu. Hyvän kirjanpitotavan piirteitä voidaan johtaa useista eri lähteistä, joita ovat muun muassa kirjanpitolaki ja -asetus, asetus pien- ja mikroyritysten tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista ja muu lainsäädäntö, kirjanpitolautakunnan ohjeet ja lausunnot, tilintarkastaja- ja muiden laskentatoimen ammattihenkilöiden järjestöjen lausunnot ja kannanotot sekä kansainvälisesti hyväksytyt yleiset periaatteet.⁷⁴

Kirjanpitolautakunta voi antaa viranomaisten, elinkeinonharjoittajien, kuntien järjestön tai kirjanpitovelvollisen hakemuksesta ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain soveltamisesta⁷⁵. Lautakunnan päätehtävänä on konkretisoida hyvän kirjanpitotavan sisältöä ottamalla kantaa kirjanpidon periaatteiden tulkintaan kirjanpitoratkaisujen yhteydessä⁷⁶. Kirjanpitolautakunnan antamat lausunnot koskevat kuitenkin lähes aina yksittäistä tapausta, joka arvioidaan hakijan antamien tietojen pohjalta. Oikeuskirjallisuudessa on esitetty,

⁷¹ TEM 48/2014, 22.

⁷² Kisanlahti ym. 2009, 14.

⁷³ TEM 48/2014, 22.

⁷⁴ Ihantola ym. 2016, 42.

⁷⁵ KPL 8:2.

⁷⁶ Jänkälä & Kisanlahti 2005, 14.

ettei vakiintuneella tapanormistolla ole yhtä suurta painoarvoa lainsäädännön kanssa määriteltäessä kielletyn ja sallitun rajaa. Normihierarkkisesti ja oikeuslähdeopillisesti hyvää kirjanpitolapaa konkretisoivat kirjanpitolausunkunnan lausunnot eroavat merkittävästi kirjanpitolaista ja -asetuksesta.⁷⁷

Joka tapauksessa vakiintumisen ja hyväksytyksi tulemisen kautta kirjanpitolausunkunnan antama ohje voi muodostua hyvään kirjanpitolapaan sisältyväksi konventioksi. Ohjeen mukaisen sovinnaisäännön noudattamatta jättäminen voi hyvinkin olla tällöin kirjanpitolaissa tarkoitettun hyvän kirjanpitolapan vastaista.⁷⁸ Käytännössä tuomioistuim nojautuu monesti kirjanpitolausunkunnan lausuntoihin arvioidessaan hyvää kirjanpitolapaa⁷⁹. Kirjanpitorikoksen arvioinnissa KILAn lausunnoilla lienee siis välillinen oikeusvaikutus. Niiden pohjalta voidaan arvioida hyvän kirjanpitolapan noudattamista tai laiminlyönnin vakavuutta, vaikka lausunnon vastaista menettelyä ei suoraan voitaisikaan pitää tunnusmerkistön täyttävänä tekijänä.

2.2.2 Kirjanpitoa ohjaavat periaatteet

Kirjanpitolaki sisältää yhdeksän yleistä tilinpäätösperiaatetta, joita tilinpäätöksen laadinnassa on noudatettava. Ennen vuoden 2016 alusta voimaan astuneita kirjanpitolain uudistuksia yleisiä tilinpäätösperiaatteita oli seitsemän. Muun muassa olennaisuus on vasta nyt nostettu yleisten tilinpäätösperiaatteiden joukkoon, vaikka se on jo pitkään ollut merkittävä tilinpäätöskäytäntöä ohjaavat periaate⁸⁰. Olennaisuutta käsittelemme myöhemmin luvussa 2.2.4. Periaate on kirjanpitorikosten arvioinnin kannalta tilinpäätöksen yleisistä konventioista selvästi keskeisin.

Olennaisuuden lisäksi yleisiä periaatteita ovat kirjanpitolain 3 luvun 3 pykälän kahdeksan konventiota, jotka ovat oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta, johdonmukaisuus laatimisperiaatteiden ja -menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen, huomion kiinnittäminen liiketapahtumien tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan niiden oikeudelliseen muotoon (sisältöpainotteisuus), tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus, tilinavauksen perustuminen edellisen tilikauden päättäneeseen

⁷⁷ Tapani 2014, 653; ks. myös Nuutila 1996, 321 ja oikeuslähdeopillisesti Tolonen 2003, 144 – 152.

⁷⁸ Lehtonen 2012, 49.

⁷⁹ Jänkälä & Kaisanlahti 2005, 15.

⁸⁰ Ihantola ym. 2016, 43.

taseeseen, tilikaudelle kuuluvien tuottojen ja kulujen huomioon ottaminen riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä (suoriteperuste), kunkin hyödykkeen ja muun tase-eriin merkittävän erän erillisarvostus sekä taseessa vastaaviin ja vastattaviin kuuluvien erien ja tuloksenlaskennassa tuottojen ja kulujen esittäminen täydestä määrästä niitä toisistaan vähentämättä, jollei yhdisteleminen ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi (netottamiskielto)⁸¹.

Ensimmäisen periaate on, että kirjanpitovelvollisen toiminnan oletetaan jatkuvan loputomiin (going concern). Käytännössä tämä tarkoittaa esimerkiksi sitä, että menoja jaksottaessa voidaan olettaa, että menoja vastaavia tuotannon tekijöitä käytetään hyväksi yrityksen toiminnassa toistaiseksi koko niiden tiedossa olevan taloudellisen käyttöajan. Toisaalta toiminta jaetaan tilikausiin, joiden lopuksi laaditaan tilinpäätös. Jatkuvuus tarkoittaa myös sitä, että tilinavaus perustuu aina edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen.⁸² Menettelytapojen jatkuvuus eli johdonmukaisuus taas edellyttää, että valittua menettelytapaa tulee noudattaa jatkuvasti kirjanpidon hoidossa ja tilinpäätöksen laadinnassa ja sitä voi muuttaa vain, jos menetelmän vaihtamiselle on perusteltu syy⁸³.

Sisältöpainotteisuuden mukaan tilinpäätöstä ja toimintakertomusta laadittaessa huomiota on kiinnitettävä liiketapahtuman tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan sen oikeudelliseen muotoon (asia ennen muotoa, substance over form). Asian tosiasiallinen tila ja sisältö määrittävät kirjanpitoratkaisun, mikäli sisältö ja muoto ovat ristiriidassa.⁸⁴ Menot tulisi huomioida mahdollisimman aikaisessa vaiheessa ja riittävän suurina kun taas tuloja ei saa ennakoida tai niiden suuruutta yliarvioida, jotta tuloksen laskennassa olisi noudatettu varovaisuuden periaatetta. Suoriteperiaate on lainsäädäntömme perustana pitkään olleen meno–tulo -teorian vahvaa ydintä. Periaatteen mukaan tulo realisoituu silloin, kun suorite luovutetaan asiakkaalle. Meno tulon kohdalle -periaatetta noudattaen tulon ansaitsemiseksi uhratut menot jaksotetaan samaan tuloslaskelmaan niitä vastaavien tulojen kanssa.⁸⁵

Erillisarvostus taas juontaa juurensa kirjanpidon entiteettiperiaatteesta. Kirjanpitoa pitävä talousyksikkö muodostaa erillisen kokonaisuuden, jonka liiketapahtumat on eriytetävä sidosryhmien ja muiden yksiköiden liiketapahtumista. Kirjanpidon eräänä keskei-

⁸¹ KPL 3:3.

⁸² Ihantola ym. 2016, 44 – 45.

⁸³ Kisanlahti, Jänkälä & Björklund 2009, 15.

⁸⁴ Leppiniemi 2010, 36.

⁸⁵ Ihantola ym. 2016, 45.

senä tehtävänä on pitää erillään yrityksen ja yrittäjän varat, velat, tulot ja menot.⁸⁶ Kahdeksas tilinpäätösperiaatteista on netottamiskielto, joka sinällään on jo pitkään ollut voimassa, mutta nyt se on tuotu myös varsinaiseen lakitekstiin. Aiemmin kiellosta säädettiin kirjanpitoasetuksessa.

2.2.3 Oikea ja riittävä kuva

Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva toiminnan tuloksesta sekä taloudellisesta asemasta olennaisuusperiaatetta noudattaen ja kirjanpitovelvollisen harjoittaman toiminnan laatu ja laajuus huomioon ottaen⁸⁷. Oikean ja riittävän kuvan antaminen on välittömässä yhteydessä hyvän kirjanpitotavan noudattamiseen, sillä hyvä kirjanpitotapa on nähtävä kirjanpitovelvollista sitovana johtavana periaatteena, jonka noudattamisen seurauksena kirjanpito ja erityisesti tilinpäätös antavat oikean ja riittävän kuvan toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta⁸⁸.

Mikäli laissa säädettyjen veloitteiden noudattaminen ei muutoin saa aikaan oikeaa ja riittävää kuvaa tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, on sen syntymistä varten tarpeelliset lisätiedot annettava liitetietoina⁸⁹. Tarvittaessa lisätietoja annetaan myös toimintakertomuksessa, sillä oikean ja riittävän kuvan vaatimus koskee myös toimintakertomusta⁹⁰. Poikkeuksen muodostavat kuitenkin mikroyritykset, joiden osalta oikea ja riittävä kuva katsotaan annetun aina kun tilinpäätös on muutoin laadittu säädösten edellyttämällä tavalla. Tämän niin sanotun suojasatamasäännöksen mukaan mikroyritystä ei voida moittia oikean ja riittävän kuvan antamatta jättämisestä, jos tilinpäätöksestä käyvät ilmi direktiivin mikroyrityshelpotusten mukaiset tiedot.⁹¹ Mikroyritystä ei siis voida velvoittaa antamaan enempää täydentäviä tietoja kuin PMA-asetuksen luettelossa vaaditaan. Jos nämä tiedot on annettu, on mikroyritys antanut oikean ja riittävän kuvan edellyttämät tiedot.

⁸⁶ Kaisanlahti ym. 2009, 3.

⁸⁷ KPL 3:2. Ennen vuoden 2016 uudistusta kirjanpitolainsäädännössä kulkivat rinnakkain käsitteet oikeat ja riittävät tiedot sekä oikea ja riittävä kuva. Jälkimmäinen on kuitenkin nyt lopullisesti korvannut ensiksi mainitun termin. Hallituksen esityksen 89/2015 mukaan muutos oli yksinomaan lakitekkinen eikä muutoksella ole vaikutusta kirjanpitokäytäntöön: käsitteet olivat asiallisesti samansisältöisiä.

⁸⁸ HE 111/1992, 15.

⁸⁹ KPL 3:2.

⁹⁰ Leppiniemi 2012, 24.

⁹¹ HE 89/2015, 8; PMA 1:3.

Velvoite on tullut lainsäädäntöömme vuonna 1985 kun silloiseen kirjanpitolakiin sisällytettiin kirjanpitorikosta koskevan säännöksen sanktiosäännösten yhteyteen käsite oikea ja riittävä kuva kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta tai taloudellisesta asemasta. Säännöksen mukaan henkilöä, joka tietyillä toimenpiteillä tai laiminlyönneillä vaikeuttaa oikean ja riittävän kuvan saamista kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, rangaistaan kirjanpitorikoksesta. Myöhemmin säännös siirrettiin rikoslakiin. Tulkinta on sidottu voimassa oleviin kirjanpitoa koskeviin säännöksiin ja hyvään kirjanpitotapaan, mutta säännöksen esikuvana on EU-direktiivien true and fair view -periaate.⁹²

Vaatus on keskeinen kirjanpidon ja tilinpäätöksen hyväksikäyttömahdollisuuksia palveleva perusajatus⁹³. Sinänsä yksinkertaisen ja selkeän säännöksen noudattamisen osalta ongelmalliseksi on koettu, ettei missään suoranaisesti selitetä, mitä oikea tieto on ja mitä tietoa olisi tuotettava, jotta sitä olisi riittävästi⁹⁴. Hallituksen esityksessä vuodelta 1992 tyydytään toteamaan, että voimassa olevien säännösten ja hyvän kirjanpitotavan noudattamisen katsotaan takaavan, että kirjanpidon ja tilinpäätöksen antama kuva on riittävä⁹⁵. Aiemmin on kuitenkin käynyt jo ilmi, ettei esimerkiksi hyvälle kirjanpitotalle ole lakitekstissä annettu varsinaista määritelmää.

Lähtökohtaisesti oikean ja riittävän kuvan vaatimus suojaa kaikkia informaation hyväksikäyttäjiä eikä sitä ole rajattu mihinkään tiettyyn tilinpäätöksen tai toimintakertomuksen hyväksikäyttötehtävään⁹⁶. Termiin kuitenkin kytkeytyy useita monitahoisia haasteita. On ongelmallista tyydyttää erilaisten tahojen tietotarpeita kun samaa tilinpäätösinformaatiota hyödyntävät toisiinsa nähden hyvin erilaiset intressitahot. Toisaalta informaation tulisi olla kattavaa ja selkeää, mutta toisaalta lyhyttä.⁹⁷ Tähän liittyen vuoden 1992 hallituksen esityksessä kuitenkin todetaan, ettei tilinpäätöstietojen oikeellisuus ja riittävyys voi tarkoittaa, että se kaikissa olosuhteissa vastaisi kaikkien eri tiedonkäyttäjryhmien subjektiivisia tiedontarpeita. Näin on siitä huolimatta, että tilinpäätös laadi-

⁹² HE 111/1992, 15.

⁹³ Leppiniemi 2012, 24.

⁹⁴ Valtiovarainministeriö 2003, 48. Vaikka työryhmämietintö käsitteleeekin julkisen sektorin tilinpäätösraportointia, käsitellään siinä myös samoja oikean ja riittävän kuvan velvoitteeseen liittyviä ongelmia kuin yksityisen sektorin tilinpäätösraportoinnissa. Velvoite on tullut julkisen sektorin säännöksiin yksityisiä tahoja koskevan sääntelyn puolelta.

⁹⁵ HE 111/1992, 15.

⁹⁶ Leppiniemi 2012, 24.

⁹⁷ Valtiovarainministeriö 2003, 48 – 49.

taan sen käyttäjäkunnalle kuten sijoittajille, luotonantajille ja veronsaajalle. Velvoitetta tulee tulkita kirjanpidon suomien mahdollisuuksien näkökulmasta.⁹⁸

Erikseen nimettyjen seikkojen lisäksi oikean ja riittävän kuvan kannalta tarpeellisten tietojen arviointi on kirjanpitovelvollisen itsensä vastuulla⁹⁹. Toisaalta kirjanpitovelvollinen saattaa pyrkiä estämään oikean ja riittävän kuvan muodostumista esittämällä toimintakertomuksessa tai liitetiedoissa runsaasti turhia tietoja, jolloin merkittävät tiedot hukkuvat tietomassaan ja niiden havaitseminen hankaloituu¹⁰⁰. Tiedon selkeyden vaatimukseen nojautuen kirjanpitolaikunta on katsonut, että on hyvän kirjanpitotavan ja siten myös kirjanpitolain vastaista esittää sellaisia tietoja, jotka ovat oikean ja riittävän kuvan muodostumisen kannalta tarpeettomia¹⁰¹. Kirjanpitovelvolliselle asetettu lain tulkinta- ja tietojen arviointivelvollisuus on tältä osin melko suuri ja joidenkin mielestä ehkä kohtuutonkin.

Kirjanpitolaikunnalla näyttää yleisesti ottaen olevan kuitenkin melko liberaali suhtautuminen lisätietojen antamiseen. Kirjanpitolaikunta on useasti turvautunut oikeaa ja riittävää kuvaa koskevaan vaatimukseen ja katsonut sen nojalla syntyvän liitetietojen esittämisvelvollisuuden kun laikunnalta on pyydetty lausuntoa erityiseen tilanteeseen liittyen. Lausunnossaan 2012/1884 KILA jopa viittaa siihen, ettei kirjanpitolainsäädäntöä varsinaisesti voitane käyttää annettavien tietojen rajoittamiseen eli ”turhatkin” liitetiedot saattaisivat joissakin tilanteissa lausunnon mukaan olla mahdollisia.¹⁰² Epäselväsä tilanteessa lienee siis kuitenkin suositeltavaa antaa lisätietoja ennemmin kuin jättää mahdollisesti tarpeellinen tieto tuomatta esille.

Vuoden 2016 alusta voimaanastuneissa uudistuksissa lain momentin informatiivisuutta lisättiin velvoittamalla kirjanpitovelvollinen huomioimaan oikean ja riittävän kuvan antamisessa harjoittamansa toiminnan laatu ja laajuus, mikä tarkoittaa sitä, että tiedonantovelvoitteen täyttämässä esimerkiksi toimialakohtaiset erot ovat merkitseviä. Seikka, jonka esiin tuominen on rakennusliikkeessä tarpeellista oikean ja riittävän kuvan antamiseksi, ei välttämättä ole sitä luottolaitoksen kohdalla.¹⁰³ Lisäksi esimerkiksi omistajainformaation laajuusvaatimus on suurempi yrityksessä, jolla on siinä toimimattomia

⁹⁸ HE 111/1992, 15.

⁹⁹ KILA 2011/1874.

¹⁰⁰ Leppiniemi 2012, 26.

¹⁰¹ KILA 2011/1874.

¹⁰² Leppiniemi 2012, 24 – 26.

¹⁰³ HE 89/2015, 53.

osakkeen- tai osuudenomistajia kuin yrityksessä, jossa toimitusjohtaja on sen ainoa omistaja¹⁰⁴.

Toinen oikean ja riittävän kuvan käsitettä täsmentänyt seikka on, että uusimmassa kirjanpitolaissa olennaisuus on linkitetty oikeaan ja riittävään kuvaan. Oikea ja riittävä kuva tulee antaa olennaisuusperiaatetta noudattaen. Tietojen oikeellisuus liittyy tarkoituksenmukaisuuteen, koska tilinpäätöksessä esitettävien tietojen tulisi tuottaa sellaista oikeaa informaatiota, jolla on merkitystä ja vaikutusta sen hyödyntämisessä¹⁰⁵. Tiedon merkityksellisyyttä arvioidaan sen mukaan, auttaako informaatio käyttäjiä päätöksenteossa. Lisäksi merkityksellinen informaatio tulee sisällyttää tilinpäätökseen siitakin huolimatta, että sen ymmärtäminen voi olla vaikeaa.¹⁰⁶ Kirjanpitorikosten yhteydessä on edellytetty, että kirjanpito ei anna kirjanpitovelvollisen taloudesta oikeaa ja riittävää kuvaa hyvän kirjanpitotavan tuntijalle¹⁰⁷.

Oikeita ja riittäviä tietoja koskevassa lainkohdassa on maininta siitä, että muun kuin hyvän kirjanpitotavan noudattamista koskevan kirjanpitolain säännöstä ei sovelleta, mikäli sen noudattaminen vaarantaisi oikean ja riittävän kuvan muodostumisen. Asiasta on kuitenkin annettava selvitys liitetiedoissa.¹⁰⁸ Säännöksen soveltamatta jättäminen voi kuitenkin tulla kyseeseen vain harvinaisissa poikkeustilanteissa¹⁰⁹. Sisältöpainotteisuus on oikealle ja riittävälle kuvalle läheinen periaate¹¹⁰. Tietojen on aina oltava totuudenmukaisia, vaikka absoluuttisesti oikeita ja riittäviä tietoja ei voida edellyttää kaikesta. Toisaalta, jotta tiedot olisivat totuudenmukaiset, on niiden oltava myös riittävät.¹¹¹

2.2.4 Olennaisuus

Samoin kuin kirjanpitolain 3.2 §:n oikea ja riittävä kuva on sidottu olennaisuusperiaatteen noudattamiseen, on myös olennaisuusperiaate asetettu täydentämään oikean ja riittävän kuvan antamisvelvoitetta kirjanpitolain 3.2a §:ssä. Käsitepari on sidottu tiukasti yhteen lakitekstissä, mikä on käsitteiden tulkinnan kannalta helpottava asia. Vaikka

¹⁰⁴ Leppiniemi 2015, 31.

¹⁰⁵ Valtiovarainministeriö 2003, 44.

¹⁰⁶ Virtanen 2002, 13.

¹⁰⁷ HE 111/1992, 15.

¹⁰⁸ KPL 3:2.

¹⁰⁹ HE 89/2015, 55.

¹¹⁰ Leppiniemi 2010, 36.

¹¹¹ Valtiovarainministeriö 2003, 44.

olennaisuus on otettu yleisten tilinpäätösperiaatteiden joukkoon vasta äskettäin, on olennaisuuden periaate kuulunut Suomen kirjanpitolain eniten viitattuihin ohjeisiin jo pitkään ja kirjanpitolautakunta on vuosien varrella viitannut siihen yli sata kertaa¹¹².

Seikka on olennainen, jos sen poisjätön tai väärin ilmoittamisen voidaan kohtuullisesti odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita tiedon käyttäjät tekevät tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen perusteella¹¹³. Luonteeltaan tämä periaate on huojennus: vaatimuksia, jotka koskevat kirjanpidon merkitsemistä, arvon määrittämistä, esittämistapaa, tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja ja konsernitilinpäätöksen laatimista, ei tarvitse noudattaa silloin kun niiden noudattamisen vaikutus on epäolennainen. Huojennusta ei kuitenkaan perusteta tilinpäätöksen laatimisen kustannuksiin vaan olennaisuus määrittellään oikean ja riittävän kuvan tavoin informaation vastaanottajan näkökulmasta.¹¹⁴

Olennaisuusperiaatteella on ilmeistä merkitystä oikean ja riittävän kuvan tulkinnassa, koska oikean ja riittävän kuvan täytyminen tulee arvioitavaksi siltä pohjalta, olisiko ilmoittamatta jääneellä tai väärin ilmaistulla tiedolla ollut arvoa tilinpäätöksen käyttäjälle¹¹⁵. Tätä voidaan selventää mieltämällä, etteivät tilinpäätös ja toimintakertomus anna mitään informaatiota valmiina vaan niissä tarjotaan tietoja eli dataa, josta eri tarkastelijat muodostavat informaatiota päätöksentekonsa tueksi. Tietojen vastaanottajan henkilökohtaisesta prosessista on kyse kun hän noteeraa, yhdistelee ja tulkitsee yksittäisiä tietoja.¹¹⁶ Kohtuullisella odotuksella tarkoitetaan säännöksen yhteydessä, että arviointi tehdään yleisesti ja näkökulmana on tilinpäätösinformaatiota ymmärtävä lukija¹¹⁷. Käytännössä tilinpäätöksen tietoja verrataan siis siihen, millaisen käsityksen *kirjanpidon ammattilainen* niiden pohjalta muodostaa kirjanpitovelvollisen taloudesta.

Huojennussäännöksen nojalla saa kuitenkin poiketa vain muun muassa jaksottamista, arvostamista, esittämistapaa, tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esitettäviä tietoja tai konsernitilinpäätöksen laatimista koskevasta säännöksestä¹¹⁸. Kaikki liiketapahumat tulee kuitenkin merkitä kirjanpitoon¹¹⁹, koska olennaisuusperiaate ei tarkoita

¹¹² Leppiniemi 2015, 30.

¹¹³ KPL 3:2a.

¹¹⁴ HE 89/2015, 8.

¹¹⁵ HE 89/2015, 8.

¹¹⁶ Lydman 2014b, 38.

¹¹⁷ HE 89/2015, 8.

¹¹⁸ KPL 3:2a.

¹¹⁹ Fraktman 2014, 5.

poikkeusta kirjanpidon kattavuuteen¹²⁰. Lisäksi on huomattava, että olennaisuuden arviointi kohdistetaan kokonaisuuteen, jos samankaltaisia seikkoja on useita¹²¹. Yksittäiset epäolennaiset seikat voivat täten yhdessä muodostaa olennaisena pidettävän kokonaisuuden, joka on ilmoitettava tilinpäätösinformaatiossa. Silti eri suuntiin vaikuttavien olennaisten virheiden tai puutteiden netottaminen ei ole sallittua¹²².

Olennaisuutta arvioidaan toisaalta euroina ja toisaalta suhteellisena osuutena. Suuri euronäärä lienee kirjanpitolautakunnan koosta riippumatta aina olennainen, koska miljoonien tai satojen tuhansien pyöristyksiä ei voitane hyväksyä minkään kirjanpitolautakunnan kohdalla.¹²³ Ei kuitenkaan ole yleispätevästi nimettävissä varsinaista rahamääräistä rajaa, jota pienemmät erät olisivat aina epäolennaisia¹²⁴. Olennaisuuteen vaikuttavat lukuisat tapauskohtaiset tekijät kuten aika, paikka, olosuhteet, asiayhteys, vertailukohta ja mikä hankalinta, sen lausujan tai lukijan subjektiivinen käsitys sekä mielipide asiasta¹²⁵.

Varovaisia yleistyksiä olennaisuuden prosentuaalisesta määrästä on tehty muun muassa kirjanpitolautakunnan lausuntojen 1989/1054 ja 1993/1222 pohjalta¹²⁶. Ensiksi mainitussa lautakunnalta tiedusteltiin, onko 20 prosentin arvonalentuminen käyttöomaisuusosakkeissa olennainen ja tulisiko tällainen arvonalentuminen alaskirjata laadittaessa tilinpäätöstä. Kirjanpitolautakunnan lausunnon mukaan eroa on pidettävä olennaisena, jos pysyvien vastaavien osakkeisiin liittyvät tulonodotukset ovat pysyvästi 20 prosenttia pienemmät kuin osakkeiden hankintameno.¹²⁷ Tapauksessa 1993/1222 lautakunnalta on pyydetty lausuntoa siitä, ovatko 8,9 miljoonan euron kiinteät menot olennaiset hankintameno ollessa 74 miljoonaa euroa. Lautakunta katsoi määrän olevan olennainen.¹²⁸ Ratkaisun perusteella on yleisesti arvioitu kymmenen prosentin ylittävän osuuden olevan olennainen, vaikka lautakunta ei lausunnossaan perustellutkaan tarkemmin olennaisuuteen päätymistään¹²⁹. Oikeuskirjallisuudessa on kuitenkin esitetty, että tätä pienemmätkin virheet saattaisivat tilanteesta riippuen olla olennaisia. Esitettyjen arvioiden mu-

¹²⁰ HE 89/2015, 13.

¹²¹ KPL 3:2a.

¹²² Lydman 2014b, 38 – 39.

¹²³ Leppiniemi 2009, 66.

¹²⁴ HE 89/2015, 14.

¹²⁵ Lydman 2014a, 45.

¹²⁶ Leppiniemi 2015, 32.

¹²⁷ KILA 1989/1054.

¹²⁸ KILA 1993/1222.

¹²⁹ Leppiniemi 2009, 66; Lehtonen 2012, 46.

kaan alle viiden prosentin suuruisia virheitä voitaisiin lähtökohtaisesti pitää epäolennaisina.¹³⁰

Virheiden suhteellisen osuuden arvioinnin pohjana voidaan yleisesti käyttää esimerkiksi osuutta liikevaihdosta, taseen loppusummasta, yksittäisestä olennaisesta tase-erästä kuten vaihto-omaisuudesta tai muusta kokonaismäärästä kuten likvidien varojen määrästä. Kokonaisarvioinnissa on keskeistä, mitä mahdollinen pyöristys tai muu epätarkkuus saattaa merkitä tilinpäätöksen hyväksikäyttäjälle. Pyöristyksillä ja yksinkertaistuksilla ei saa loukata varovaisuutta: pyöristys ei esimerkiksi saa vaikuttaa varojenjakoja kasvattavasti. Vaikka 50 000 euron virhe ei samankokoisen yrityksen kohdalla muutoin olisi olennainen, on se sitä tilanteessa, jossa 50 000 euroa nostaisi tappiollisen tuloksen voitolliseksi. KILAn lausunnon 1996/1426 pohjalta on esitetty, ettei tilinpäätöksen rakenne saisi vääristyä pyöristysten ja epätarkkuuksien johdosta. Tilanteet, joissa olennaisuus parantaa tulosta, tunnuslukua tai muuta yrityksen taloudellisten toimintaedellytysten mittaria, ovat aina ongelmallisia varovaisuuden periaatteen kannalta.¹³¹

Lisäksi mainittakoon, että olennaisuuden soveltaminen on optio: pikkutarkkuutta ei ole kielletty. Huojennussäännöksen tarkoituksena on, että olennaisuuden noudattaminen on riittävää. Sen käytännön merkitys on, että se sallii järjenkäytön siinä, millä tarkkuudella pienehköt asiat kirjanpidossa sekä tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa tulee käsitellä.¹³² Tyhjentävästi, täsmällisesti ja täysin yleispätevästi olennaisuutta on vaikea määrittellä ja euromääränä tai prosentteina sitä on käytännössä mahdotonta ilmaista¹³³. Uuden lain sisältämä maininta kirjanpitovelvollisen toiminnan laadusta ja laajuudesta viittaisi kuitenkin prosenttimääräisten rajojen olevan tarkoituksenmukaisempia lakipykälän arvioinnin kannalta¹³⁴. Toisaalta informaatio voi luonteensa vuoksi olla merkittävää oikean ja riittävän kuvan kannalta, jolloin olennaisuusarviointi euroina tai prosentteina on epärelevanttia. Esimerkiksi tietojen esittäminen uudesta toimintasegmentistä voi vaikuttaa yrityksen riskejä ja mahdollisuuksia koskeviin arvioihin riippumatta uuden segmentin aikaansaaman tuloksen olennaisuudesta tilikauden aikana.¹³⁵

¹³⁰ Mäkelä 2001, 128.

¹³¹ Leppiniemi 2009, 66.

¹³² Leppiniemi 2015, 30.

¹³³ Lydman 2014a, 44.

¹³⁴ Leppiniemi 2015, 32.

¹³⁵ Kaisanlahti ym. 2009, 16.

2.3 Kirjanpitoa koskevat rikossäännökset

Vuoden 1925 ensimmäisessä kirjanpitolaissa ei ollut minkäänlaisia rikossäännöksiä, sillä alun perin konkurssilaki sisälsi myös merkittävimmät kirjanpitoa koskevat rikossäännökset. Sen sijaan vuoden 1945 kirjanpitolaissa säädettiin kriminalisoitavaksi kirjanpitovelvollisuuden ja tilinpäätösten julkisaattamisvelvollisuuden laiminlyönnit sekä muu kirjanpitolain ja sen nojalla annetun asetusten säännösten rikkominen. Vuoden 1973 uudistuksessa säädettyä kirjanpitolain 38 §:ää, jonka mukaan kirjanpitolain säännösten ja sen nojalla annettujen määräysten rikkomisesta saatettiin tuomita sakkoon tai vankeuteen enintään vuodeksi, kritisoitiin monesta syystä.¹³⁶

Puutteeksi koettiin muun muassa se, ettei kirjanpidon laatimista virheellisesti, kirjanpidon laatimisen laiminlyöntiä sekä kirjanpidon hävittämistä, vahingoittamista tai kätkemistä, ollut nimenomaisesti säädetty rangaistavaksi¹³⁷. Rikosten selvittämisen vaikeuttamiseksi kirjanpito saatettiin hävittää, ja tästä oli mahdollista selvitä ilman rangaistusta kirjanpitorikoksen rangaistavuuden tahallisuusvaatimuksen johdosta, mikäli teko naamioidiin huolimattomuudesta tapahtuneeksi. Lopulta kirjanpitolain 38 §:ää muutettiin vuonna 1985 ja haitallisimmiksi koetut tekemuodot kuvattiin tunnusmerkistössä yksityiskohtaisesti.¹³⁸

Rikoslakiin tehtiin kuitenkin kokonaisuudistus vuonna 1988 annetun lakiesityksen pohjalta ja lait tulivat voimaan vuoden 1991 alusta eduskunnan tekemin muutoksin. Uudistuksen yhteydessä kirjanpitorikosta koskeva rikossäännös siirrettiin vuoden 1973 kirjanpitolain 38 §:stä rikoslain 30 luvun 9 ja 10 §:ään. Rikossäännös jaettiin tahallisuutta edellyttävään kirjanpitorikokseen ja törkeää huolimattomuutta edellyttävään tuottamukselliseen kirjanpitorikokseen. Kirjanpitolain 38a §:ksi jätettiin kuitenkin kirjanpitorikkomusta koskeva säännös. Samalla kirjanpitorikoksen enimmäisrangaistus nostettiin kahdesta vuodesta kolmeen vuoteen vankeutta. Muutokset tulivat voimaan 1.4.2003.¹³⁹

Kirjanpitorikosten tunnusmerkistöjen kannalta keskeisimmät muutokset tehtiin kuitenkin vuoden 2003 uudistuksessa eräiden talousrikossäännösten muuttamisen yhteydessä. Kirjanpitorikokselle säädettiin uusi törkeä tekemuoto, jonka rangaistusasteikon maksimi

¹³⁶ Lehtonen 2012, 16 – 17.

¹³⁷ Rikoslain kokonaisuudistus 5/1984, 130.

¹³⁸ Lehtonen 2012, 17 – 18.

¹³⁹ Lehtonen 2012, 18 – 19.

on neljä vuotta vankeutta. Törkeän tekemuodon säätämisen myötä kirjanpitorikoksen soveltamiskynnystä alennettiin poistamalla seuraustunnusmerkistöstä olennaisuusvaatimus. Samalla perustekemuodon enimmäisrangaistus alennettiin takaisin kahteen vuoteen vankeutta.¹⁴⁰ Vuoden 2002 hallituksen esityksessä lakimuutoksen kokonaisvaikutuksen kannalta keskeiseksi koettiin se, miten kirjanpitorikokset jakautuvat perustekemuodon ja törkeän tekemuodon välillä. Rangaistukset todennäköisesti ankaroituivat, mikäli soveltamisessa korostuu törkeä tekemuoto ja lievenivät, jos perustekemuotoa sovelletaan painotetummin.¹⁴¹ Kuten jo johdannossa mainittiin, käy hallituksen esityksestä joka tapauksessa hyvin selkeästi ilmi lainsäätäjän pyrkimys muuttaa kirjanpidon epäselvyyksistä langetettavia sanktioita ennemminkin aiempaa ankarammiksi.

Törkeysporttatuksen kokonaistavoitteena oli lähtökohtaisesti kiristää kirjanpitorikosten rangaistustasoa, vaikka perustekemuodon keskimääräinen rangaistustaso aleni jonkin verran törkeimpien tekojen siirtyessä perustekemuodon soveltamisalasta uuden tekemuodon piiriin¹⁴². Rikoslaisissa on kuitenkin taannehtivuuskielto, jonka mukaan lainsäätäjä ei saa määrätä taannehtivasti rangaistavaksi sellaisia tekoja, joita ei ennen lakia ollut kriminalisoitu. Kiellosta on kuitenkin poikkeus koskien tilanteita, joissa uudet säännökset johtavat syytetylle lievempään lopputulokseen. Lievemmän lain periaatteen mukaan teon arviointiin ja rangaistuksen määräämiseen sovelletaan tekohetkellä voimassa olleen lain sijasta voimassa olevaa lakia, mikäli se johtaa lievempään rangaistukseen tai rangaistuksen tuomitsematta jättämiseen.¹⁴³ Periaatteen toteutumiseksi saatettiin ennen vuotta 2003 tehtyjä rikoksia arvioida uuden lain näkökulmasta. Vaikka rangaistustasoa lähtökohtaisesti kiristettiin, saattoi rangaistus joissakin tilanteissa olla lievempi uuden lain mukaan tarkasteltuna.

¹⁴⁰ Lehtonen 2012, 19.

¹⁴¹ HE 53/2002, 18.

¹⁴² HE 53/2002, 34.

¹⁴³ HE 44/2002, 31.

3 TUNNUSMERKISTÖ TEKOMUODOISSA

3.1 Tekijätunnusmerkit

Rikoslain 30 luvun 9 §:ssä luetellaan kirjanpitorikokselle neljä tekijäkategoriaa: kirjanpitovelvollinen, kirjanpitovelvollisen edustaja, kirjanpitovelvollisessa oikeushenkilössä tosiasiallista määräysvaltaa käyttävä sekä se, jonka tehtäväksi kirjanpito on toimeksiantolla uskottu¹⁴⁴. Rikoksen tekijäpiiri on sama myös rikoslain 30 luvun 9a §:n mukaisessa kirjanpitorikoksen törkeässä ja 10 §:n tuottamuksellisessa tekomuodossa, joten tekijätunnusmerkkejä ei tässä yhteydessä ole mielekäästä analysoida kovinkaan syvällisesti. Yleiskuvan luomiseksi kirjanpitorikoksista on tässä luvussa kuitenkin asianmukaista käsitellä tekijätunnusmerkkejä siinä laajuudessa, joka on tarpeen sen ymmärtämiseksi, kenet ylipäätään voidaan tuomita kirjanpitorikoksesta.

Alun perin kirjanpitolaissa säädetyn kirjanpitorikoksen rikosoikeudellinen tekijävastuu oli sidottu kirjanpitolaissa tarkoitettuun kirjanpitovelvollisuuteen, eikä hallituksen lakiesityksen mukaan vuoden 1985 lainmuutoksella ollut tarkoitus muuttaa oikeustilaa rikosoikeudellisen vastuun kohdentumisessa¹⁴⁵. Valiokunnan mietinnössä kirjanpitorikoksen tekijäpiiriä haluttiin kuitenkin laajentaa siitä, mitä se oli hallituksen esityksessä ja kolme ensimmäistä kategoriaa perustuvatkin nimenomaan valiokunnan mietintöön¹⁴⁶. Kirjanpitovelvollisessa oikeushenkilössä tosiasiallista määräysvaltaa käyttävä lisättiin kirjanpitorikoksen tunnusmerkistön tekijäpiiriin vasta rikoslain eräiden talousrikossäännösten uudistuksen yhteydessä vuonna 2003¹⁴⁷.

Kirjanpitovelvollisella tarkoitetaan tunnusmerkistössä lähinnä luonnollista henkilöä, joka harjoittaa kirjanpitovelvollisuuden aiheuttavaa ammatti- tai liiketoimintaa. Sen sijaan oikeushenkilöä ei tällä hetkellä voida tuomita rangaistukseen kirjanpitorikoksesta, joten oikeushenkilö ei tule kyseeseen tunnusmerkistössä tarkoitettuna kirjanpitovelvollisena.¹⁴⁸ Törkeän kirjanpitorikoksen osalta tähän saattaa tulla muutos lähiaikoina. Oike-

¹⁴⁴ RL 30:9

¹⁴⁵ HE 23/1985, 5

¹⁴⁶ LaVM 7/1985, 1- 2.

¹⁴⁷ Lehtonen 2012, 20.

¹⁴⁸ Lehtonen 2012, 24.

usministeriö asetti vuonna 2014 työryhmän selvittämään lahjusrikoksia koskevien säännösten eräitä muutostarpeita ja työryhmän ehdotuksessa tuodaan esille, että yksilöllisen vastuun ohella myös oikeushenkilö voisi joutua sen toiminnassa tehdystä törkeästä kirjanpitorikoksesta rangaistusvastuuseen¹⁴⁹. Ehdotetun lainmuutoksen taustalla on yksi OECD:n lahjonnan vastaisen työryhmän suosituksista korruption torjunnan tehostamiseksi¹⁵⁰. Käytännössä tämä tarkoittanee siis sitä, että osa törkeän kirjanpitorikoksen rangaistuksesta kohdistettaisiin yritykselle, yhteisölle tai muulle oikeushenkilölle. Rangaistuksena olisi rikoslain 9 luvun 6 §:n mukainen yhteisösakko, jonka suuruus vaihtelee 850 – 850 000 euron välillä¹⁵¹. Asia lähti lausuntokierrokselle työryhmän annettua mietintönsä ja nyt meneillään olevalla vaalikaudella mietitään vielä muun muassa kysymystä vaikutusvallan väärinkäytön kriminalisoinnista ennen kuin lakiehdotus etenee¹⁵².

Tällä hetkellä rikosoikeudellinen vastuu kohdistuu kuitenkin kirjanpitovelvollisen edustajana toimivaan luonnolliseen henkilöön, joka organisaation sisällä vastaa kirjanpidosta, mikäli kirjanpitovelvollinen on oikeushenkilö¹⁵³. Ensisijainen vastuuasema on niillä henkilöillä, joilla on yhteisön säännösten ja määräysten, kuten yhtiöjärjestyksen, nojalla velvollisuus huolehtia kirjanpidosta. Esimerkiksi osakeyhtiössä vastuu on yhtiön hallituksella ja toimitusjohtajalla. Yhtiön hallitus ei yleensä kuitenkaan vastaa kirjanpidon yksityiskohtien oikeellisuudesta, mikäli tehtävää hoitamaan on valittu asiantunteva ja kyvykäs henkilö (*valintavastuu*) ja jos tehtävän hoitamiseksi hänelle on annettu tarpeelliset tiedot (*informaatiovastuu*) sekä jos tehtävien suorittamisen valvonta on asianmukaisesti järjestetty (*valvontavastuu*). Vastuu voi kanavoitua myös yhtiön hallitukselle, mikäli näitä velvollisuuksia on edes osittain laiminlyöty.¹⁵⁴

Vaikka hallituksen jäsenten väliselle työnjaolle annettaisiin vastuun kohdentumisen arvioinnissa eräänlaista merkitystä, ei hallituksen jäsen voi kuitenkaan millään perusteella kokonaan vapautua kirjanpidon ja varainhoidon valvonnasta. Ratkaisussa KKO 2001:85 korkein oikeus on ottanut kantaa kirjanpitovelvollisuudesta luopumiseen. Osakeyhtiössä ei voida edes yhtiöjärjestyksessä määrätä, ettei jollakin hallituksen jäsenellä ole lainkaan velvollisuutta huolehtia kirjanpidon ja varainhoidon valvonnasta.¹⁵⁵

¹⁴⁹ Lahjusrikostyöryhmän mietintö 9/2015, 117.

¹⁵⁰ Savolainen 2015.

¹⁵¹ Lahjusrikostyöryhmän mietintö 9/2015, 30.

¹⁵² Savolainen 2015.

¹⁵³ HE 66/1988, 90.

¹⁵⁴ Lehtonen 2012, 26.

¹⁵⁵ KKO 2001:85.

Useimmiten edustajana voidaan pitää henkilöä, jolla on sellainen *itsenäinen asema* yhteisössä, että hänellä on mahdollisuus omaehtoisesti päättää kirjanpitoon liittyvistä asioista. Tällaisia henkilöitä ovat esimerkiksi tulosvastuullisen yksikön johtaja, toimialajohtaja taikka työryhmän jäsenet, jos heidän vastuualueeseensa kuuluu kirjanpidosta huolehtiminen. Työntekijät, jotka tekevät kirjanpitoon kuuluvia pelkästään teknisiä töitä, ovat epäitsenäisessä asemassa ja siten he voivat syyllistyä kirjanpitorikokseen yleensä lähinnä vain rikoslaissa tarkoitettuina avunantajina tai yllyttäjinä.¹⁵⁶

Henkilöllä, jonka tehtäväksi kirjanpito on toimeksiannon nojalla uskottu, tarkoitetaan kirjanpitovelvollisen ulkopuolella olevia itsenäisiä henkilöitä, jotka toimeksiannon perusteella ovat saaneet tehtäväksi kirjanpidon laatimisen¹⁵⁷. Kysymykseen tulevat esimerkiksi itsenäiset kirjanpitäjät ja kirjanpitotehtäviä hoitavan yhteisön toiminnasta vastaavat henkilöt kuten tilitoimistotoimintaa harjoittavan liikkeen omistaja, henkilöyhtiön vastuunalainen yhtiömies sekä osakeyhtiön, osuuskunnan tai yhdistyksen hallintovaltaa käyttävät henkilöt¹⁵⁸. Tekijävastuun kohdentumiseksi henkilöllä edellytetään kuitenkin olevan jonkinlainen itsenäisyys toimia kirjanpitovelvollisen puolesta tätä koskevin vaikutuksin¹⁵⁹.

Muodollinen organisatorinen asema on vastuun kohdentamisharkinnan lähtökohtana kirjanpitorikoksissa, mutta vastuu on myös kohdennettavissa todellisten valta- ja vastuusuhteiden mukaisesti¹⁶⁰. Henkilöllä, joka kirjanpitovelvollisessa oikeushenkilössä *tosiasiallisesta valtaa* käyttää, viitataan esimerkiksi osakeyhtiön pääosakkaaseen. Hän saattaa osakkuusasemansa perusteella käytännössä päättää kaikista merkittävistä juoksevaan hallintoon liittyvistä asioista vaikka ei kuuluisikaan yhtiön hallitukseen tai toimisi toimitusjohtajana. Lisäksi osakeyhtiön todellinen pääosakas saattaa päättää yhtiön juoksevasta hallinnosta myös niin sanotun välikäsi- eli bulvaanisuhteen avulla, jossa muodollinen hallitus toimii todellisen osakkaan määräysten ja tahdon mukaisesti.¹⁶¹

Jo ennen vuoden 2003 talousrikossäännösten uudistusta tulkittiin ilmaisua ”kirjanpitovelvollisen edustaja” myös edellä sanottua laajemmin. Edustajalta ei aina edellytetty muodollista asemaa organisaatiossa vaan merkitystä annettiin tosiasialliselle vallalle

¹⁵⁶ Lehtonen 2012, 27; HE 66/1988, 159.

¹⁵⁷ LaVM 7/1985, 1-2.

¹⁵⁸ Lehtonen 2012, 27.

¹⁵⁹ LaVM 7/1985, 2.

¹⁶⁰ Tapani 2014, 645.

¹⁶¹ Lehtonen 2012, 28.

itsenäisesti päättää kirjanpitoon liittyvistä seikoista.¹⁶² Ennakkopäätöksessään KKO 2001:86 korkein oikeus katsoi, että osakeyhtiössä tosiasiallista määräysvaltaa käyttänyttä henkilöä voitiin pitää rikoslain 30 luvun 9 §:ssä tarkoitettuna kirjanpitovelvollisen edustajana. Hänet tuomittiin tekijänä rangaistukseen kirjanpitorikoksesta, vaikka hänellä ei ollut muodollista asemaa yhtiön hallinnossa eikä hän edes omistanut yhtiön osakkeita.¹⁶³ Vuoden 2003 uudistuksessa tekijäpiirin laajennuksella haluttiin lähinnä vain vahvistaa korkeimman oikeuden jo omaksumaa tulkintalinjaa¹⁶⁴.

3.2 Tekotapatunnusmerkit

3.2.1 Perustekomuoto

Perustekomuodon tunnusmerkistössä on eritelty kolme rangaistavaksi säädettyä kirjanpitorikoksen tekotapaa. Nämä ovat 1) liiketapahtumien kirjaamisen tai tilinpäätöksen laatimisen laiminlyönti vastoin kirjanpitolainsäädännön mukaisia velvollisuuksia, 2) väärrien tai harhaanjohtavien tietojen merkitseminen kirjanpitoon ja 3) kirjanpitoaineiston hävittäminen, kätkeminen tai vahingoittaminen.¹⁶⁵ Ensimmäisessä tekotapatunnusmerkissä oli alun perin käytetty ilmaisua ”laiminlyö kokonaan tai osittain liiketapahtumien kirjaamisen tai tilinpäätöksen laatimisen”. Kirjanpitolainsäädäntöä koskevalla lisäyksellä ja ilmaisun ”kokonaan tai osittain” poistamisella ei kuitenkaan ollut tarkoitus muuttaa säännöksen vakiintunutta tulkintalinjaa.¹⁶⁶ Muutoksella haluttiin lähinnä vain selventää, että tilinpäätöksen laatimisvelvollisuuden laiminlyömistä voi olla myös vaikkapa liitetietojen ilmoittamatta jättäminen¹⁶⁷. Joka tapauksessa tunnusmerkistön sanamuoto on kirjoitettu siten, ettei teon rangaistavuuteen edellytetä kirjanpitovelvollisuu-

¹⁶² Lehtonen 2012, 28.

¹⁶³ KKO 2001:86. Tapauksessa eri mieltä olevien jäsenten lausunnoissa tuotiin esille, ettei laillisuusperiaatetta loukkaamatta ole mahdollista laajentaa kirjanpitorikoksen tekijäpiiriä organisaation ulkopuoliseen henkilöön. Perustuslain 8 §:n mukaan ketään ei voida pitää syyllisenä rikokseen ja rangaista sellaisen teon perusteella, jota ei tekohetkellä ole säädetty rangaistavaksi. Kuitenkin muun muassa Tapani 2004, 52 yhtyy korkeimman oikeuden enemmistön kantaan. Hänen mukaansa päätös tukee taloudellisten järjestelyiden läpinäkyvyyttä eikä päätös kavenna liike-elämän toimijoiden itsemääräämisoikeutta ennakoimattomasti. Tosiasiallisen päätöksentekijän on kannettava vastuu niistä päätöksistä, joihin hänellä on ollut mahdollisuus vaikuttaa.

¹⁶⁴ HE 53/2002, 33.

¹⁶⁵ RL 30:9.

¹⁶⁶ Lehtonen 2012, 29 – 30.

¹⁶⁷ HE 53/2002, 33; Vento 2003, 38.

den totaalista laiminlyöntiä vaan osittainenkin laiminlyönti riittää täyttämään tekotapa-tunnusmerkin¹⁶⁸.

Kirjanpitolain toinen luku sisältää säännöksiä liiketapahtumien kirjaamisesta. Näitä säännöksiä on pidetty eräänlaisena esikuvana laadittaessa liiketapahtuman kirjaamisen laiminlyönnin tunnusmerkkiä¹⁶⁹. Kirjanpitolain 2 luvun 1 §:n mukaan kirjanpitovelvol-lisen on merkittävä kirjanpitoonsa liiketapahtumina menot, tulot, rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät. Liiketapahtumat tulee merkitä asianmukaisesti eri kir-janpitotileille ja tilit tulee eritellä säännöksen mukaisessa tililuettelossa¹⁷⁰. Kirjanpitori-kokseksi ei kuitenkaan katsota muutaman merkitykseltään vähäisen liiketapahtuman kirjauksen laiminlyöntiä¹⁷¹. Kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta saatavan oikean ja riittävän kuvan saamisen tulee vaikeutua laiminlyöntien johdosta, jotta tekoa voidaan pitää rikoslain mukaan rangaistavana¹⁷².

Kirjausten laiminlyönnissä voi olla kyse kirjausten puuttumisesta kokonaan tai laimin-lyönti voi ilmetä siten, että kirjaukset ovat puutteellisia. Tyypitapauksina mainittakoon niin sanottu ohimyynti sekä pimeä palkanmaksu. Ensimmäisessä on kyse käteismyynnin jättämisestä kirjanpidon ulkopuolelle ja jälkimmäisessä palkkamenojen sekä niihin liit-tyvien työnantajasuoritusten ja sosiaalikulujen kirjaamatta jättämisestä.¹⁷³ Kirjanpidon ohimyyntin havaitseminen on erityistarkastuksissakin hyvin hankalaa, mutta sitä voi-daan pyrkiä pääättelemään vertaamalla tavaran sisäänostohintoja niiden kirjanpitoon kir-jattuihin ulosmyyntihintoihin¹⁷⁴.

Koposen ja Sahavirran mukaan kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudelli-sesta asemasta ei yleensä ole mahdollista saada oikeaa ja riittävää kuvaa, mikäli kirjan-pitoaineistossa on ainoastaan tositteet aikajärjestyksessä ja tiliöitynä, mutta varsinaiset kirjaukset on jätetty tekemättä¹⁷⁵. Myös lain esityöt antavat viitteitä samankaltaiseen tulkintaan nostamalla esille, että kirjausten tekemättä jättäminen kirjanpitolain 2 luvun 4 §:ssä säädettyssä ajassa voisi olla kirjausten tekemisen laiminlyömistä¹⁷⁶. Aivan kuten

¹⁶⁸ Tapani 2014, 649.

¹⁶⁹ Lehtonen 2012, 30; HE 66/1988, 90; HE 23/1985, 5.

¹⁷⁰ KPL 2:1-2.

¹⁷¹ HE 66/1988, 90.

¹⁷² RL 30:9.

¹⁷³ Tapani 2014, 650.

¹⁷⁴ Mäkelä 2001, 148.

¹⁷⁵ Koponen & Sahavirta 2007, 77.

¹⁷⁶ HE 53/2002, 34.

verovelvollisen, myös kirjanpitovelvollisen on noudatettava tiettyjä määräaikoja¹⁷⁷. Esimerkiksi käteismaksujen viivytyksetöntä kirjaamista koskevaa vaatimusta on perusteltu muun muassa harmaan talouden torjunnan kannalta: käytännön rikostutkinnassa on havaittu, että mitä pitempi aika on kulunut tapahtumasta sen kirjaamiseen, sitä todennäköisempää on kirjaamisen perustuminen väärinmuistamiseen tai väärinkäsitykseen¹⁷⁸.

Tilinpäätöksen laatimisen laiminlyönnin tunnusmerkkiä laadittaessa esikuvana olivat vuoden 1973 kirjanpitolain 3 luvun säännökset. Nykyään vastaavia yleisiä säännöksiä tilinpäätöksen laatimisesta sisältyy kirjanpitolain 3 luvun lisäksi 4 ja 5 lukuun.¹⁷⁹ Kirjanpitolain kolmannessa luvussa säädetään muun muassa tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sisällöstä sekä oikean ja riittävän kuvan vaatimuksesta, neljäs luku sisältää tilinpäätöseriin liittyviä määritelmiä ja viides luku puolestaan arvostus- ja jaksotusäänneksiä. Kolmannen luvun 6 §:n mukaan tilinpäätös on laadittava neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä¹⁸⁰.

Esimerkiksi tuottojen tai kulujen poisjättäminen tuloslaskelmasta taikka saamisten tai velkojen poisjättäminen taseesta ovat tilinpäätöstä koskevia laiminlyöntejä. Tyypittilanne on kuitenkin, että koko tilinpäätös on jätetty laatimatta.¹⁸¹ Tilinpäätöksen laatimisen laiminlyönti on kyseessä yleensä myös, jos tuloslaskelmasta tai taseesta puuttuu kirjanpitoasetuksessa tarkoitettujen kaavojen mukaisia ryhmiä, vaikka yrityksellä on riidattomasti ollut niiden mukaisia liiketapahtumia. Kirjanpitolaissa ja -asetuksessa ei kuitenkaan ole määritelty kaikkien erien sisältöä, joten toisinaan voi olla hyvinkin tulkinnanvaraista, mihin ryhmään jokin liiketapahtuma kuuluisi luokitella.¹⁸² Lisäksi aiemmin on jo mainittu, että tarvittavien liitetietojen ilmoittamatta jättäminen voi täyttää laiminlyöntiä koskevan tunnusmerkin. Esimerkiksi merkittävä poikkeaminen suunnitelman mukaisista poistoista tai liiketoiminnan laajuuteen nähden merkittävä omaisuuden panttaaminen voisivat olla tällaisia tietoja.¹⁸³

Koposen ja Sahavirran sekä Lehtosen tulkinnat eroavat toisistaan siinä, koskeeko kirjanpidon virheellisyys vain julkistettavaa kirjanpitoaineistoa vai myös ei-julkisia taseerittelyjä ja liitetietojen erittelyjä. Tilinpäätöstä ja toimintakertomusta varmentamaan on

¹⁷⁷ Tapani 2014, 650.

¹⁷⁸ HE 189/2000, 9.

¹⁷⁹ Lehtonen 2012, 32.

¹⁸⁰ KPL 3:6.

¹⁸¹ HE 23/1985, 5.

¹⁸² Lehtonen 2012, 33.

¹⁸³ HE 53/2002, 33.

laadittava tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt, joita ei kuitenkaan ilmoiteta rekisteröitäväksi patentti- ja rekisterihallitukselle¹⁸⁴. Koposen ja Sahavirran mukaan tunnusmerkistön täyttymiseen ei olisi merkitystä sillä, että kirjanpidon virheellisyys koskisi vain ei-julkisia tase-erittelyjä ja liitetietojen erittelyjä¹⁸⁵. Lehtonen esittää kuitenkin eriävän mielipiteen sillä perusteella, että esimerkiksi tase-erittelyjen laatimatta jättäminen ei vääristä tilinpäätöstä. Tilinpäätöksen informaatioarvoa yrityksen sisäisessä käytössä ja tilintarkastuksessa menettely tosin heikentää.¹⁸⁶ Tämä tulkintakysymys liittyy osaksi myös seuraustunnusmerkin tulkintaan. Perustellusti voidaan kysyä, vaikeuttaako tasetai liitetietojen erittelyjen laiminlyönti oikean ja riittävän kuvan saamista kirjanpitolain toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.¹⁸⁷ KILAn kanta olennaisuusperiaatteen arvioinnin yhteydessä on ollut, ettei tase-erittelyillä ole olennaista merkitystä yhteisön ulkopuoliselle tilinpäätöksen lukijalle, koska olennaisuusperiaatetta arvioidaan informaation käyttäjän päätöksenteon kannalta¹⁸⁸.

Toinen seikka, josta Koponen ja Sahavirta ja Lehtonen ilmaisevat eriävän tulkinnan, liittyy tilanteeseen, jossa laiminlyönti on sittemmin korjattu. Koposen ja Sahavirran tulkinnan mukaan laiminlyönnin korjaaminen ei poista tunnusmerkistön täyttäneen teon rangaistavuutta, vaikka kirjausten oma-aloitteinen suorittaminen myöhästyneenä voi olla tahallisuuden puuttumista osoittava seikka. Vastuu tuottamuksellisesta teosta voisi heidän mukaansa silti täytyä.¹⁸⁹ Ajantasaisuudella on olennainen merkitys kun arvioidaan liiketapahtumien todentamista¹⁹⁰. Lehtonen kuitenkin nostaa tässäkin tulkintakysymyksessä esille sen, että seuraustunnusmerkit eivät yleensä täyty, jos laiminlyönti on myöhemmin korjattu¹⁹¹. Seuraustunnusmerkkejä tarkastellaan tutkielman seuraavassa luvussa 3.3. Joka tapauksessa kyseinen menettely lienee rangaistavaa kirjanpitolain mukaisena kirjanpitorikkomuksena, mikäli teko ei täytä kirjanpitorikoksen tunnusmerkkejä ja teko ei ole vähäinen¹⁹².

¹⁸⁴ KPL 3:13.

¹⁸⁵ Koponen & Sahavirta 2007, 78.

¹⁸⁶ Lehtonen 2012, 33 – 34.

¹⁸⁷ Tapani 2014, 650.

¹⁸⁸ KILA 1996, 1426.

¹⁸⁹ Koponen & Sahavirta 2007, 78.

¹⁹⁰ HE 189/2000, 9.

¹⁹¹ Lehtonen 2012, 34.

¹⁹² KPL 8:4:n mukaan kirjanpitomerkintöjen laiminlyönti kirjanpitolain 2 luvun 4 §:n 3 momentissa säädetyssä määräajassa on tuomittava kirjanpitorikkomuksesta sakkoon, jos teko ei ole rangaistava rikoslain 30 luvun 9, 9a tai 10 §:ssä tarkoitettuna kirjanpitorikoksena, törkeänä kirjanpitorikoksena tai tuottamuksellisenä kirjanpitorikoksena eikä teosta muuallakaan laissa säädetä ankarampaa rangaistusta.

Väärien tai harhaanjohtavien tietojen merkitseminen voi tapahtua yhtäläillä tilikauden aikaisessa juoksevassa kirjanpidossa kuin tilinpäätöksen laatimisen yhteydessä. Laissa tarkoitettuja *vääriä tietoja* ovat tosiasioiden vastaiset tiedot.¹⁹³ Käytännössä väärien tietojen merkitsemistä esiintyy esimerkiksi menojen kirjaamisena toiselle talousyksikölle kuuluvan tositteen perusteella, kirjaamalla tuloja menoiksi, tarkoituksellisin lasku- ja siirtovirhein, virheellisin sisäisin tosittein, kirjaamalla liiketapahtumia täysin virheellisillä nimikkeillä väärille tileille tai aktivoimalla pitkävaikutteisiin menoihin vuosikuluja tappiollisen tuloksen muuttamiseksi voitolliseksi. Tekaistujen selvitysten nojalla saateetaan pyrkiä osoittamaan osakepääoman maksu kassaan tai tehdä perusteettomia käyttöomaisuuden arvonkorotuksia selvitystilän välttämiseksi. Vaihto-omaisuus voidaan toisinaan kirjata kokonaan tekaistun inventaariluettelon perusteella. Kriittisen tilinpäätöksen välttämiseksi kuluvarastoa on toisaalta mahdollista suurennella myös yksittäisellä väärennetyllä ostolaskulla, joka hyvitetään seuraavalla tilikaudella.¹⁹⁴

Tyypillisiä vääriä tietoja ovat tekaistuihin kuitteihin perustuvien kirjausten lisäksi muun muassa liiketapahtumien kaksin- tai useampikertainen kirjaaminen¹⁹⁵. Lasku saatetaan kirjata ensin lähetteellä ja sen jälkeen laskulla sekä mahdollisesti vielä maksutositteella tai aiemman tositteen jäljennöksellä. Tekaistujen ja väärennetyjen kuittien osalta oman erityisryhmänsä muodostaa niin sanottu kuittikauppa, jossa vilpillisesti toimiva yritys ostaa toiselta yritykseltä tekaistuja tositteita peittämään esimerkiksi pimeää palkanmaksua, yksityisottoja tai laitonta varojenjako.¹⁹⁶

Harhaanjohtavalla tiedolla viitataan sinänsä totuudenmukaiseen tietoon, joka kuitenkin asiayhteytensä tai muun syyn vuoksi antaa tapahtumista todellisuutta vastaamattoman kuvan. Esimerkiksi virheelliseen jaksottamiseen tai arvostamiseen voi liittyä harhaanjohtavien tietojen antamista.¹⁹⁷ Toisaalta jaksottamissäännösten soveltaminen on osittain tulkinnanvaraista. Epäselvässä tilanteessa kysymys voi olla aidosta arviointi- tai arvostuserimielisyydestä, jolloin jaksottamis- tai arvostamisvirheiden luokitteluun harhaanjohtaviksi on suhtauduttava pidättyväisesti.¹⁹⁸ Harhaanjohtavasta kirjauksesta on kuitenkin kyse ainakin, jos kirjaus perustuu täysin puutteelliseen tositteeseen. Tällöin on mahdotonta selvittää kirjauksen oikeellisuutta vaikka kirjaus sinänsä antaa kuvan, että

¹⁹³ HE 66/1988, 90; HE 23/1985, 6; Rikoslain kokonaisuudistus 5/1985, 159.

¹⁹⁴ Lehtonen 2012, 35 – 36.

¹⁹⁵ HE 66/1988, 90.

¹⁹⁶ Lehtonen 2012, 35 – 36.

¹⁹⁷ HE 66/1988, 90; HE 23/1985, 6.

¹⁹⁸ Lehtonen 2012, 36.

se perustuisi asianmukaiseen tositteeseen. Tällöin on tyypillistä, ettei tositteessa yksilöidä mitenkään liiketapahtuman kohteena ollutta tuotannon tekijää tai tosite on itse tehty muistiotosite liiketapahtumasta, josta olisi ollut saatavissa ulkopuolisen antama selvitys.¹⁹⁹

Kirjanpitolain 2 luvun 5 §:ssä säädetään tositteesta, johon liiketapahtuman kirjauksen on perustuttava. Säännöksen mukaan menotositteesta tulee käydä ilmi vastaanotettu tuotannon tekijä sekä vastaanottoajankohta ja tulotositteesta luovutettu suorite sekä luovutusajankohta. Mikäli kirjauksen perusteeksi ei ole saatavissa ulkopuolisen antamaa tositetta, todennetaan kirjaus kirjanpitovelvollisen itsensä laatimalla asianmukaisesti varmennetulla tositteella.²⁰⁰ Asianmukaisella varmentamisella tässä yhteydessä tarkoitetaan lähinnä sitä, että tositteesta tulee käydä ilmi, kuka sen on laatinut. Olennaisen tai poikkeuksellisen tapahtuman yhteydessä hyvän kirjanpitotavan mukaista on merkitä tositteeseen tai sen perusteella tehtävään kirjanpitomerkintään myös, kuka tositteen on hyväksynyt.²⁰¹

Tiedon vääryyttä tai harhaanjohtavuutta arvioidaan ensisijassa kirjanpitolain tositetta koskevan säännöksen pohjalta, mutta tositelajeille on myös asetettu omia erityisvaatimuksia, joiden sisältö täsmentyy kirjanpitolautakunnan tulkintakäytännön perusteella²⁰². Keskeistä tositteessa on tietosisältö, jonka tulee olla niin yksityiskohtainen ja yksiselitteinen, että sen perusteella taloushallinnon asiantuntemusta omaava henkilö kykenee toistamaan alkuperäisen kirjauksen muuttumattomana²⁰³. Lisäksi tunnusmerkeissä eriteltävien väärän ja harhaanjohtavan tiedon erottaminen toisistaan voi olla vaikeaa ja tulkinnanvaraista, joten päätösperusteluissa ne esiintyvät yleensä yhdessä²⁰⁴.

Varsinaisten kirjanpitoa koskevien säännösten ja lausuntojen lisäksi tositteen tietosisältöä määritellään muun muassa arvonlisäverolaissa ja -asetuksessa, valmisteverotuslaissa ja -asetuksessa sekä ennakkoperintäasetuksessa²⁰⁵, mutta niiden soveltamisen ohjeista-

¹⁹⁹ Koponen & Sahavirta 2007, 80.

²⁰⁰ KPL 2:5.

²⁰¹ KILAn yleisohje 1.2.2011, 9.

²⁰² Kirjanpitolautakunta on käsitellyt tositteen käsitettä ja tietosisältöä ainakin lausunnoissaan 2004/1726, 2008/1822, 2001/1655 sekä 1998/1553.

²⁰³ KILAn yleisohje 1.2.2011, 6.

²⁰⁴ Koponen & Sahavirta 2007, 79.

²⁰⁵ KILAn yleisohje 1.2.2011, 7. Arvonlisäverolain osalta etenkin 209 §; arvonlisäveroasetuksen 2 luku 8 § matkatavaroissa mukaan otettavien tavaroiden myynnistä matkustajalle, jonka kotipaikka ei ole Yhteisössä; valmisteverotuslain 11 luku 92 § valtuutetun varastonpitäjän kirjanpitovelvollisuudesta; valmisteverotusasetuksen 5 § valmisteverotuslain alaisen tuotteen myymisestä verotta sekä 8 § valmisteveron

minen on kirjanpitolautakunnan toimivallan ulkopuolella. Kirjanpitolautakunta on kuitenkin lausunnossaan 2008/1811 tuonut ilmi, että kirjanpitolakia täydentävien ja luonteeltaan velvoittavien erityissäännösten noudattamatta jättämistä ei voida pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena menettelyinä. Vaikka kirjanpitolaki ei nimenomaisesti vaadi laskutusasiakkaan yksilöimistä myyntilaskussa, voi kirjanpitolain ulkopuolinen erityislainsäädäntö kuten arvonlisäverolaki edellyttää tätä kirjanpitovelvolliselta. Hyvän kirjanpitotavan mukaista ei täten ole käyttää virheellisiä tai kuvitteellisia asiakastietoja laskutuksessa, jos kirjanpitovelvollinen tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää tietojen olevan tosiasioita vastaamattomia.²⁰⁶

Kirjanpitolautakunta on lausunnossaan 2013/1901 ottanut kantaa kirjanpidossa noudatettavaan menettelyyn tilanteessa, jossa tositteen perusteena oleva liiketapahtuma osoittautuu myöhemmin lainvastaiseksi. Entiteettiperiaatteen mukaan taloudellisen yksikön on merkittävä kirjanpitoonsa kaikki rahamääräiset liiketapahtumat, jotka asianomainen yksikkö on tehnyt ulkopuolisten kanssa.²⁰⁷ Lähtökohtaisesti liiketapahtumat merkitään kirjanpitoon oikeudellisen muodon mukaisesti, mutta tästä voi ja toisaalta tuleekin poiketa, jos oikeudellinen muoto ei vastaa tosiasioita²⁰⁸. Esimerkiksi osakeyhtiöllä, joka on suorittanut sopimuksen perusteella konsulttimaksuja eikä asianomaisen maksun perusteena olevan tositteen oikeellisuutta ole aihetta epäillä, ei ole perustetta jättää merkitsemättä konsulttimaksuja kirjanpitoonsa. Kuitenkin, jos maksut myöhemmin osoittautuvat lahjuksiksi, kirjanpitoa tulee oikaista oikeaa asiaintilaa vastaavalla tavalla.²⁰⁹

Toisaalta kirjanpitäjä voi lähtökohtaisesti luottaa tositteisiin ja hän saattaa syyllistyä kirjanpitolain rikkomiseen lähinnä silloin, jos hän oli tai hänen ammatillisena olisi tullut olla tietoinen tosiasiallisesta tilanteesta ja hän kuitenkin esittää liiketapahtuman kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä tositteen mukaisesti²¹⁰. Alkuperäinen kirjaus on kirjanpitolautakunnan lausunnossa kuvatussa tapauksessa siis hyvän kirjanpitotavan mukaisesti laadittu, koska merkinnän tekijällä ei ole ollut epäilystä tositteen virheellisyydestä. Joka tapauksessa kirjanpitolautakunnan lausunnosta voitaneen päätellä, että menettely

alaisten tuotteiden väliaikaisesta siirtämisestä Suomessa verottomana; ennakkoperintäasetuksen 3 luku 17 § matkakustannusten korvauksista ja matkalaskusta.

²⁰⁶ KILA 2008/1811.

²⁰⁷ KILA 2013/1901.

²⁰⁸ Leppiniemi 2010, 36.

²⁰⁹ KILA 2013/1901.

²¹⁰ Leppiniemi 2010, 36.

muuttuu hyvän kirjanpitotavan vastaiseksi, jos kirjanpitoa ei oikaista vastaamaan asian todellista tilaa liiketapahtuman todellisen luonteen tultua ilmi.

Säännöksen kolmannessa pykälässä säädetään kirjanpitoaineiston hävittämisestä, kätkemisestä ja vahingoittamisesta. Kirjanpitoaineistoksi lasketaan muun muassa kirjanpito-
kirjat, tositteet ja liiketapahtumia koskeva kirjeenvaihto. Tunnuksmerkistön mukaisella tahallisella kirjanpitoaineiston *hävittämisellä* tarkoitetaan aineiston fyysistä tuhoamista kokonaisuudessaan esimerkiksi polttamalla tai heittämällä se mereen. Hävittämiseen rinnastetaan myös omaisuuden saattaminen muutoin pysyvästi omistajan ulottumattomiin. Tyypillisesti tahallinen kirjanpitoaineiston hävittäminen tapahtuu esimerkiksi poikkeuksellisen tuloksellisen tilikauden yhteydessä lain mukaan määrättävän veron välttämistarkoituksessa. *Kätkemiseksi* katsotaan aineiston piilottaminen tai sen säilytyspaikan salaaminen.²¹¹ Kätkeminen kattaa myös kirjanpitoaineiston toimittamisen sellaiselle taholle, jota on kielletty luovuttamasta kirjanpitoa asianomaiselle viranomaiselle²¹². *Vahingoittamista* puolestaan on esimerkiksi kirjanpitomerkitöjen tekeminen epäselviksi virheellisin korjauksin tai lisämerkinnöin²¹³ sekä menettely, jonka seurauksena aineisto muodostuu lukukelvottomaksi²¹⁴.

Vastaajat väittävät usein kirjanpitoaineiston hävittämistilanteissa materiaalin hukkuneen muuton yhteydessä, joutuneen vahingossa poltettavien roskien sekaan tai antaneensa aineiston ulkopuolisen säilytettäväksi. Kyseinen ulkopuolinen henkilö on myöhemmin syystä tai toisesta hukannut aineiston. Saatetaan myös väittää, että aineistoa on säilytetty auton takakontissa ja aineisto kadonnut auton varastuksen yhteydessä.²¹⁵ Rikosoikeudellista vastuuta ei kuitenkaan voi välttää pelkästään väittämällä, että kirjanpitoaineiston häviäminen on johtunut hänen vaikutusmahdollisuuksiensa ulkopuolisista seikoista²¹⁶ vaan selityksellä on saatava aikaan järkevä epäily siitä, ettei kirjanpitoaineistoa ole tahallisesti hävitetty tai kätetty. Mikäli järkevä epäily muodostuu, tulee syyttäjän kyetä näyttämään syytetyn väitteen epäuskottavuus, jotta rikosoikeudellinen vastuu syntyisi.²¹⁷ Kirjanpitoaineiston katoaminen on toki mahdollista myös kirjanpitovelvollisesta riippumattomista syistä, mutta yleensä tästä on olemassa jotakin selvitystä. Tapahtuman

²¹¹ HE 66/1988, 90 – 91; 124.

²¹² Rikoslain kokonaisuudistus 5/1984, 160.

²¹³ HE 66/1988, 91.

²¹⁴ Rautio 2013, 843.

²¹⁵ Tapani 2014, 655.

²¹⁶ Koponen & Sahavirta 2007, 83.

²¹⁷ Tapani 2014, 655.

tueksi on yleensä esitettävä jotakin konkreettista selvitystä, jotta syytetyn vastaväite otettaisiin arvioinnissa huomioon. Toisaalta uskottavasta selvityksestä huolimatta voikynnys tuottamuksellisesta teosta tulla ratkaistavaksi.²¹⁸

3.2.2 Törkeä tekomuoto

Vuoden 2003 lainmuutoksessa merkittävin kirjanpitorikoksia koskeva uudistus oli törkeän tekemuodon säätäminen. Tämän niin sanotun kvalifioidun tekemuodon tekotavat vastaavat perustunnusmerkistöä, mutta ero pohjautuu etupäässä laiminlyöntien, virheiden tai kohteena olevan kirjanpitoaineiston määrällisiin eroihin verrattuna perustunnusmerkistön mukaisiin tekoihin.²¹⁹ Törkeän tekemuodon tekotavat ovat 1) liiketapahtumien kirjaamisen tai tilinpäätöksen laatimisen laiminlyönti kokonaan tai olennaisilta osiltaan, 2) kirjanpitoon sisällytetään huomattavan suuri määrä vääriä tai harhaanjohtavia tietoja, tällaiset tiedot koskevat suuria summia tai ne perustuvat sisällöltään väriin tositteisiin taikka 3) kirjanpito hävitetään tai kätketään kokonaan tai olennaisilta osiltaan taikka sitä vahingoitetaan olennaisilta osiltaan. Jonkun lainkohdassa mainituista kolmesta kvalifiointiperusteesta tulee toteutua. Jotta kirjanpitorikos luokiteltaisiin törkeäksi, edellytetään kirjanpitorikoksen olevan kuitenkin myös kokonaisuutena arvostellen törkeä.²²⁰

Hallituksen esityksessä ehdotetaan, että törkeä kirjanpitorikos on ensi sijassa sovellettava säännös, kun laiminlyönnit ovat täydellisiä tai kohdistuvat merkittävään osaan velvollisuuksista. Lisäksi lain esitöiden mukaan ilmaisua ”olennaisilta osiltaan” voidaan arvioida samoin perustein kuin aikaisemman perustunnusmerkistön olennaisuuden vaatimusta on tulkittu. Pykälän ensimmäisen kohdan kvalifiointiperustetta ei täytä jonkin vähäisen liiketapahtumatyyppin kirjaamatta jättäminen, vaikka se olisi jatkunut pitkään.²²¹

Toisen kvalifiointiperusteen mukainen virheellisten tietojen *suuri määrä* voi johtaa koko kirjanpidon pitämiseen epäluotettavana. Kirjanpito ei tällöin enää täytä tehtävää, jonka vuoksi kirjanpitovelvollisuus on alun perin asetettu. Lain esitöissä erikseen maini-

²¹⁸ Koponen & Sahavirta 2007, 83.

²¹⁹ Koponen & Sahavirta 2007, 83.

²²⁰ RL 30:9a.

²²¹ HE 53/2002, 28; 34.

taan, että koskiessaan huomattavan suurta summaa, voi yksikin virheellinen merkintä riittää tunnusmerkistön täyttymiseen. Toisaalta tuodaan myös esille, että kirjanpitorikosta ei ole syytä pitää törkeänä, vaikka liiketapahtumista melkoinen osa olisikin väärin kirjattu, jos liiketapahtumia on kaiken kaikkiaan vähän ja summat ovat pieniä. Tällaista tekoa ei voida pitää kokonaisuutena arvostellen törkeänä.²²²

Yksi selkeä ulottuvuus suunnitelmallisuudesta on *sisällöltään väärrien tositteiden* käyttäminen. Toisen kvalifiointiperusteen kohdalla sisällöltään väärällä tositteella ei kuitenkaan tarkoiteta väärää tai väärennettyä samassa merkityksessä kuin käsitteet on määritelty rikoslain 33 luvun 6 §:n 2 ja 3 momentissa väärennysrikosten yhteydessä. Sisällöltään väärässä tositteessa ainoana vääryysominaisuutena on, ettei sen kuvaama tapahtuma ole todellinen.²²³ Koska edellytyksenä on sisältövirhe eikä säännös edellytä väärennysrikoksen tavoin oikeaperäisyyttä, kattaa kvalifiointiperuste siten myös niin sanotun kirjallisen valehtelemisen ja ylipäätään sisällöltään tekaistut tositteet, jotka ovat kuitenkin niihin merkityn laatijan tietoisesti ja aidosti antamia. Kuposen ja Sahavirran mukaan tätä voidaan pitää merkittävänä rajanvetona säännöksen soveltamisalan kannalta, sillä käytännössä usein esiintyvät kuittikauppatilanteet täyttävät siten tältä osin törkeän kirjanpitorikoksen tunnusmerkistön.²²⁴

Vaikka olennaisuusvaatimusta ei ole asetettu törkeän kirjanpitorikoksen yleiseksi soveltamisedellytykseksi, sisältyy olennaisuuden vaatimus ensimmäiseen ja kolmanteen kvalifiointiperusteeseen²²⁵. Lakiesityksen perusteluissa olennaisuusvaatimusta ei esitetty liitettäväksi lainkaan toisen kvalifiointiperusteen yhteyteen, sillä todellisuutta vastamattomien tositteiden liittäminen kirjanpitoon on itsessään niin moitittavaa ja haitallista kirjanpidon luotettavuuden kannalta, että näissä tapauksissa lähtökohtana on teon arvioiminen törkeää kirjanpitorikosta koskevan tunnusmerkistön mukaan ilman olennaisuusvaatimusta. Lisäksi lienee kiistatonta, että kirjanpidon hävittäminen on vahva indisio halusta peittää liiketoimintaan liittynyttä muuta rikollista menettelyä. Pykälän kol-

²²² HE 53/2002, 35.

²²³ HE 53/2002, 34 – 35.

²²⁴ Koponen & Sahavirta 2007, 84; Nimittäin vuoden 1991 lainmuutoksen esitöissä todettiin silloisen kirjanpitorikoksen osalta, että tyypillisiä vääriä tietoja olivat tekaistuihin, väärennettyihin tai muuten tosiasioita vastaamattomiin tositteisiin perustuvat kirjaukset, ks. HE 66/1988, 90. Toisaalta nykyisen lain esitöiden sisältämää lausumaa siitä, ettei väärennysrikoksen täyttävien asiakirjojen käyttäminen kirjanpidossa itsessään voisi tehdä kirjanpitorikosta törkeäksi, on pidetty epätasällisenä ja osin harhaanjohtavana. Kirjanpitorikosta ei sinällään tee törkeäksi väärennysrikoksen tunnusmerkistön täyttymisen, mutta väärennysrikoksen täyttävä asiakirja tositteena on toki myös sisällöltään väärä, ks. Koponen & Sahavirta 2007, 84.

²²⁵ Lehtonen 2012, 40.

mannessa kvalifiointiperusteessa hävittäminen, kätkeminen tai vahingoittaminen olennaisilta osiltaan tarkoittaakin sellaisia kirjanpitoaineistoon kohdistuvia toimia, joiden jälkeen jäljelle tai lukukelpoiseksi jääneen kirjanpitoaineiston perusteella ei enää pystytä saamaan oikeaa ja riittävää kuvaa liiketoiminnasta.²²⁶

Kuten jo aiemmin mainittiin, voidaan rikoksentehtäjä tuomita törkeästä kirjanpitorikoksesta vain, jos rikos on myös *kokonaisuutena arvostellen törkeä*. Laissa mainitun kvalifiointiperusteiden täyttyminen ei vielä yksinään riitä vaan ratkaisevaa on kokonaisarviointi²²⁷. Toisaalta kirjanpito voi olla käytännöllisesti katsoen kokonaan hoitamatta myös ilman, että on syytä epäillä taustalla olevan muuta rikollisuutta. Syynä laiminlyöntiin saattaa olla tietämättömyys tai taitamattomuus, joka kyllä täyttää rikosoikeudellisen tahallisuuden vaatimukset, mutta ei välttämättä vaadi rankaisemista törkeänä kirjanpitorikoksena. Tällaisissa tapauksissa voidaan rikoslain 30 luvun 9a §:n säännös jättää soveltamatta kokonaisharkintalausekkeen perusteella.²²⁸

3.2.3 Tuottamuksellinen tekomuoto

Merkittävin ero kirjanpitorikoksen perusmuodon ja tuottamuksellisen kirjanpitorikoksen välillä on niiden syyksiluettavuuden aste: tuottamuksellisen kirjanpitorikoksen osalta riittää teon rangaistavuuteen, että tekijä osoittaa törkeää huolimattomuutta²²⁹. Tekotapatusmerkkien välillä on myös eroavaisuuksia, mutta ne ovat monilta osin myös toistensa kaltaisia. Tuottamuksellisessa kirjanpitorikoksessa tekijä törkeästä huolimattomuudesta 1) laiminlyö kokonaan tai osaksi liiketapahtumien kirjaamisen tai tilinpäätöksen laatimisen taikka 2) hävittää, hukkaa tai vahingoittaa kirjanpitoaineistoa ja siten olennaisesti vaikeuttaa oikean ja riittävän kuvan saamista kirjanpitovelvollisen toiminnan taloudellisesta tuloksesta tai taloudellisesta asemasta.²³⁰

Verrattaessa tunnusmerkistöä perustekomuotoon, on huomatta ero ainakin siinä, että tuottamuksellisen kirjanpitorikoksen tekotapatusmerkkiosassa ei ole mainittu rikoslain 30 luvun 9 §:n 2) kohdassa tarkoitettua väärän tai harhaanjohtavan tiedon merkit-

²²⁶ HE 53/2002, 34 – 35.

²²⁷ Lehtonen 2012, 41.

²²⁸ HE 53/2002, 34.

²²⁹ Lehtonen 2012, 42 – 43; Rikoslain kokonaisuudistus 5/1984, 162.

²³⁰ RL 30:10.

semistä kirjanpitoon. Vuoden 1973 kirjanpitolaissa törkeästä tuottamuksesta tapahtunut väärin ja harhaanjohtavien tietojen merkitseminen kirjanpitoon oli rangaistavaa kirjanpitorikkomuksena.²³¹ Nykyisin törkeästä huolimattomuudesta tapahtunut väärän tai harhaanjohtavan tiedon merkitseminen kirjanpitoon jää kuitenkin kokonaan rankaisematta,²³² sillä vuoden 2003 uudistuksen yhteydessä kirjanpitolain kirjanpitorikkomuksen tunnusmerkistöstä on poistettu 8 luvun 4 §:n aikaisempi 3) kohta, jotta kirjanpitorikkoksen ja kirjanpitorikkomuksen tunnusmerkistöissä ei esiintyisi päällekkäisyyksiä²³³.

Lisäksi tahallisen ja tuottamuksellisen kirjanpitorikkoksen tekotapatunnusmerkkien välillä on toinen eroavaisuus, mutta se on lähinnä vain kielellinen. Kirjanpitorikkoksen perustekomuodon yhteydessä puhutaan kirjanpitoaineiston *kätkemisestä* kun taas tuottamuksellisen kirjanpitorikkoksen tekotapatunnusmerkistössä käytetään ilmaisua *hukkaaminen*.²³⁴ Perustekomuodon termi kätkeminen ei kuvasta huolimattomuudesta tapahtuneen teon luonnetta, joten termi hukkaaminen on tähän yhteyteen luonnollisesti soveltuvampi valinta.

Pykälän ensimmäinen kohta vastaa sisällöltään 9 §:n ensimmäistä kohtaa. Liiketapahutumien kirjaamisen tai tilinpäätöksen laatimisen laiminlyöminen lienee yleensä tahallista ja törkeästä huolimattomuudesta näin voi käydä lähinnä vain silloin kun kirjanpito on uskottu jollekulle kirjanpitovelvollisen puolesta toimivalle.²³⁵ Kirjanpitovelvollisen tai hänen edustajansa vastuu perustuu valintavastuuseen, mikäli kirjanpitovelvollinen on esimerkiksi valinnut kirjanpitoa tekemään henkilön, jolla ei ole tähän minkäänlaisia edellytyksiä²³⁶. Toisaalta myös henkilön, joka suostuu kirjanpitovelvollisen edustajaksi tosiasiaassa vain muodollisessa asemassa, katsotaan usein syyllistyvän tuottamuksen edellyttämän tekijän huolimattomuuteen jo sanottuun toimeen ryhtyessään ilman tarkoitusta sen edellyttämään toimintaan²³⁷.

Pykälän toinen kohta taas vastaa sisällöllisesti 9 §:n kolmatta kohtaa. Törkeästä huolimattomuudesta tapahtuneella kirjanpitoaineiston vahingoittamisella tarkoitetaan muun muassa tilannetta, jossa kirjanpitoa ei suojata riittävän hyvin sen säilytyspaikassa.²³⁸

²³¹ HE 66/1988, 91.

²³² Lehtonen 2012, 43.

²³³ LaVM 18/2002, 6.

²³⁴ HE 66/1988, 91.

²³⁵ HE 66/1988, 91.

²³⁶ Lehtonen 2012, 43 – 44.

²³⁷ Koponen & Sahavirta 2007, 86.

²³⁸ HE 66/1988, 91 – 92.

Rangaistavana pidetään siten kirjanpitoaineiston jättämistä paikkaan, jossa se on alttiina turmeltumiselle, kuten vesivahingolle huonokuntoisessa ulkorakennuksessa tai ullakolla²³⁹. Kirjanpitoaineiston hävittäminen voi tapahtua törkeästä huolimattomuudesta muun muassa sellaisissa olosuhteissa, että kirjanpitoa hallussaan pitävän on täytynyt tietää häviämiskäsitteen olevan varsin suuri. Toisaalta törkeästä huolimattomuudesta kirjanpitoaineiston hävittämisessä voi olla kyse myös, jos kirjanpitovelvollinen ei edes tiedä kirjanpidon säilytyspaikkaa tai kun kirjanpitoa siirretään paikasta toiseen seurauksin, että se unohtuu tai hukkaantuu johonkin.²⁴⁰ Kirjanpito voidaan hukata törkeästä huolimattomuudesta, jos kirjanpitovelvollinen ei tiedä kirjanpidon säilytyspaikkaa, mutta kirjanpitoa ei kuitenkaan ole hävitetty²⁴¹.

3.3 Seuraustunnusmerkit

Seurauksella tarkoitetaan rikosoikeudessa tapahtumaa, joka voidaan kausaalisesti yhdistää tekoon tai laiminlyöntiin²⁴². Kirjanpitorikoksen seuraustunnusmerkin mukaan oikean ja riittävän kuvan saamisen kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta tai taloudellisesta asemasta tulee kirjanpitorikoksen yhteydessä olla vaikeutunut²⁴³. Hyvän kirjanpitotavan ja kirjanpitolain mukaisen oikean ja riittävän kuvan yhteydessä on jo tuotu ilmi, että arviointi tapahtuu informaation vastaanottajan näkökulmasta. Tiedon vääryyttä arvioitaessa keskiössä on, antoiko informaatio vastaanottajalle totuudesta poikkeavan kuvan asiointilan tai tapahtuman todellisuudesta. Törkeän ja tuottamuksellisen tekemuodon seuraustunnusmerkkiin sisältyy olennaisuuden vaatimus kun taas perustekomuodon tunnusmerkistöstä se on vuoden 2003 uudistuksessa jätetty pois.

Perustekomuodon mukaisina kirjanpitorikoksina ovat siis tuomittavia myös sellaiset teot, jotka eivät olennaisesti ole vaikeuttaneet oikean ja riittävän kuvan saamista. Vuonna 2016 voimaanastuneiden muutosten jälkeen kirjanpitolain oikea ja riittävä kuva on kuitenkin sidottu olennaisuuteen velvoittamalla kirjanpitovelvollinen antamaan oikea ja riittävä kuva olennaisuusperiaatteen mukaisesti. Käytännössä tämä tarkoittanee sitä, että perustekomuodonkaan seuraustunnusmerkki ei täyty jokaisesta kirjanpidon erheestä

²³⁹ Lehtonen 2012, 44.

²⁴⁰ HE 66/1988, 91 – 92.

²⁴¹ Rikoslain kokonaisuudistus 5/1984, 163.

²⁴² Frände 2010, 157.

²⁴³ RL 30:9.

vaan tiettyä soveltamiskynnystä noudatetaan myös perustekomuodon osalta. Hallituksen esityksestä saa kuvan, jonka mukaan lainsäätäjän tarkoitus vuoden 2003 uudistuksessa on ollut juurikin tämän kaltainen. Vuoden 2002 hallituksen esityksen mukaan olennaisuusvaatimuksen poistaminen ei hävittäisi soveltamiskynnystä kokonaan vaan laiminlyöntien tai virheellisyyksien olisi edelleen oltava sellaisia, että ne vaikeuttavat oikean ja riittävän kuvan saamista. Yksittäiset ja vähäiset puutteet ja virheet eivät tällöin yleensä vaikeuta oikean ja riittävän kuvan saamista.²⁴⁴ Toisaalta yksikin kirjanpitoon tehty virheellinen merkintä voi Korkeimman oikeuden mukaan tietystä tilanteesta jopa olennaisesti vaikeuttaa oikean ja riittävän kuvan saamista kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta kun se siirtyy edelleen tilinpäätökseen ja vääristää tilinpäätöstietoja²⁴⁵.

Joka tapauksessa jonkinasteista olennaisuusarviointia ilmeisesti noudatetaan myös perustekomuodon osalta, mutta sitä on lain esitöissä ehkäpä sekaantumisvaaran vuoksi kutsuttu soveltamiskynnykseksi. Kirjanpitolakiin nykyään sisällytettyä olennaisuuden periaatetta ollaan tarkasteltu jo luvussa 2.2.4, joten käsitettä ei tässä yhteydessä ole enää tarvetta toistamiseen analysoida. Mainittakoon kuitenkin, ettei rikoslakiin sisällytetty olennaisuus välttämättä ole sidottu ainoastaan sen kirjanpitolaissa saamaan merkitykseen. Esimerkiksi liiketoimintakieltoon määräämisen kannalta laiminlyöntiä on aina pidettävä olennaisena, jos kirjanpitovelvollinen on laiminlyönyt kirjanpitovelvollisuuden niin, ettei kirjanpitovelvollisen taloudellista tulosta ja asemaa tai kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan kannalta olennaisia liiketapahtumia kyetä selvittämään ilman kohtuutonta vaivaa. Lisäksi laiminlyöntien olennaisuutta arvioitaessa huomioidaan niiden suunnitelmallisuus, kesto, toistuvuus sekä niistä aiheutuneiden vahinkojen määrä.²⁴⁶

Seuraustunnusmerkki on yksi keskeisimmistä tunnusmerkeistä kirjanpitorikosten jaotellussa kolmeen eri tekemuotoon. Tämä käy ilmi jatkossa tutkielman empiirisessä osiossa, jossa analysoidaan oikeustapauksia. Toisaalta ehkä kriittisin kirjanpitorikosten luokitteluun vaikuttava tekijä on rikoksen syyksiluettavuusaste eli se, onko kyseessä esimerkiksi tahallisesti vai tuottamuksellisesti aiheutettu rikos. Selvästi yleisin syytteen hylkäysperuste kirjanpitorikosten yhteydessä on, ettei tekoa voida lukea syyksi joko

²⁴⁴ HE 53/2002, 34.

²⁴⁵ KKO 2004: 33.

²⁴⁶ Laki liiketoimintakiellosta 3 §.

tekijän aseman tai puuttuneen tahallisuuden tai tuottamuksellisuuden vuoksi²⁴⁷. Seuraavassa luvussa eritellään rikosoikeuden syyksiluettavuuden määrittämiseen liittyviä tekijöitä muun muassa rikosoikeuden yleisten oppien kannalta tarkasteltuna.

3.4 Vaatimukset tahallisuudesta ja tuottamuksesta

Rikoslain 3 luvussa on säännöksiä rikosoikeudellisen vastuun yleisistä edellytyksistä. Johdannossa tuotiin ilmi, että syyksiluettavuuden edellytyksenä on tahallisuus tai tuottamus ja mikäli toisin ei säädetä, on teko vain tahallisena rangaistava²⁴⁸. Rikoslain 3 luvun 6 §:n mukaan ”Tekijä on aiheuttanut tunnusmerkistön mukaisen seurauksen tahallaan, jos hän on tarkoittanut aiheuttaa seurauksen taikka pitänyt seurauksen aiheutumista varmana tai varsin todennäköisenä. Seuraus on aiheutettu tahallaan myös, jos tekijä on pitänyt sitä tarkoittamaansa seuraukseen varmasti liittyvänä”.²⁴⁹ Määritelmän voisi ilmaista ikään kuin toimimisena tieteen tahtoon. Rikosoikeudessa tahallisuus ei kuitenkaan merkitse täysin samaa kuin arkikielessä²⁵⁰.

Tahallisuuteen liittyen oikeuskirjallisuudessa on esitetty lukuisia keskenään ainakin osittain kilpailevia teorioita. Yhden ainoan oikean tahallisuusmallin olemassaoloon lieenee kuitenkin syytä suhtautua epäilevästi ja yhden ainoan oikean tahallisuusmallin edustajiin verrattuna toinen ääripää on lähtökohdassa, jonka mukaan tahallisia ovat teot, jotka tuomari sellaisiksi tulkitsee.²⁵¹ Ääripäistä jälkimmäiseksi mainittu on tutkimuksen lähtöoletuksena. Mihinkään tiettyyn tai tiettyihin malleihin ei ole mielekäästä sitoutua tutkimuksessa, jossa tarkoituksena on selvittää nimenomaan sitä linjaa, jonka tuomioistuimet ovat oikeuskäytännössä hyväksyneet. Seuraavassa tarkastellaan kuitenkin yleisimmin oikeuskirjallisuudessa esiintyviä tahallisuusteorioita, jotta vaihtoehtoisista tai rinnakkain vaikuttavista ajatusmalleista saadaan yleiskuvaa. Lopulta tuomioistuintenkin päätökset pohjautuvat perusteluihin, joissa on vaikutteita alalla vaikuttavista malleista.

Tahallisuus koostuu kognitiivisesta eli tiedollisesta puolesta ja voluntatiivisesta puolesta eli tahtomomentista. Nämä esiintyvät erilaisissa asteissa, joita tahallisuudesta on erotet-

²⁴⁷ Niemi & Lehti 2006, 80.

²⁴⁸ Matikkala 2005, 503.

²⁴⁹ RL 3:6.

²⁵⁰ Matikkala 2006, 83.

²⁵¹ Matikkala 2005, 457.

tavissa sekä monissa tahallisen ja tuottamuksellisen välisen rajanvedon malleissa.²⁵² Tarkoitustahallisuutta, jossa tekijä nimenomaisesti pyrkii aiheuttamaan jonkin kielletyn seurauksen, pidetään yleensä raskaimman lajin tahallisuutena. Varmuustahallisuudessa tekijä ymmärtää toimintansa aiheuttavan tietynlaisen seurauksen tai olosuhteiden olevan rangaistavuuden kannalta merkittäviä.²⁵³ Tahallisuusvaatimus voi kuitenkin täytyä, vaikka tekijän tarkoituksena ei ole ollut seurauksen aiheuttaminen eikä hän myöskään ole mieltänyt sen sattumista käytännössä varmaksi. Jos tekijä on ymmärtänyt, että rikollinen seuraus tai olosuhde voi olla käsillä, on kyseessä ehdollinen tahallisuus.²⁵⁴

Ehdollisen tahallisuuden alateorioina ovat niin sanotut mieltämis- ja tahtoteoriat. Ensiksi mainituissa keskiössä on arviointi siitä, millä todennäköisyydellä tekijä mielsi seurauksen sattuvan kun taas tahtoteorioissa moitittavuuteen vaikuttaa keskeisesti se, että tekijä on välinpitämätön sen suhteen, johtaako hänen tekonsa tai laiminlyöntinsä vahinkoon vai ei.²⁵⁵ Rikoslain tahallisuusmääritelmään on sisällytetty oikeuskäytännössä vaikiintuneesti noudatettu *varsin todennäköisen* raja. Tahallisuus esitetään KKO:n ratkaisussa monesti ilmaisuilla ”syytetyn on täytynyt käsittää” tai ”oli pitänyt ymmärtää”.²⁵⁶ Hallituksen esityksen 44/2002 mukaan varsin todennäköisellä tarkoitetaan sitä, että tekijä on pitänyt seurauksen syntymistä todennäköisempänä kuin sen syntymättä jäämistä.²⁵⁷

Rikosoikeudellisen peittämisperiaatteen mukaan tahallisuuden tulee ulottua kaikkiin rikostunnusmerkistön toteuttaviin objektiivisiin seikkoihin ja olosuhteisiin, joten tahallisuusarvioinnin ei tule kohdistua yksinomaan seurauksiin²⁵⁸. Olosuhteella tarkoitetaan kaikkia niitä tosiasiallisia tai oikeudellisia seikkoja, joiden tulee täytyä, jotta tunnusmerkistön objektiivinen puoli toteutuisi²⁵⁹. Vihriälän mukaan kirjanpitorikoksen tahallisuuden riittää tahallisuuden alin aste eli ehdollinen tahallisuus. Tekijällä tulee olla kirjanpitorikoksen seurauksen eli oikean ja riittävän kuvan vaikeutumisen osalta todennäköisyystahallisuus, mutta esimerkiksi tietojen vääryys tai harhaanjohtavuus on olosuh-

²⁵² Tapani 2001, 261.

²⁵³ Matikkala 2006, 83.

²⁵⁴ Tapani 2004, 220.

²⁵⁵ Tapani 2004, 221.

²⁵⁶ Tapani 2001, 264.

²⁵⁷ HE 44/2002, 93.

²⁵⁸ Matikkala 2006, 83.

²⁵⁹ HE 44/2002, 78.

de, johon soveltuu joko todennäköisyystahallisuus tai tahtotahallisuus jossakin muodossa.²⁶⁰

Kuitenkin rikoslain tahallisuutta määrittävän pykälän on lain valmistelutöissä ilmaistu koskevan ainoastaan seuraustahallisuutta. Rikostyypeittäin vaihtelevan olosuhdetahallisuuden arviointi jää oikeuskäytännön tehtäväksi, jolloin huomioon on otettava myös tunnusmerkistöerehdystä koskeva säännös.²⁶¹ Jos tekijä ei teon hetkellä ole selvillä kaikkien niiden seikkojen esillä olemisesta, joita rikoksen tunnusmerkistön toteutuminen edellyttää, tai jos hän erehtyy sellaisesta seikasta, tekoa ei katsota tahalliseksi²⁶². Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, ettei tahalliseksi voida tulkita tekoa tai laiminlyöntiä, jos tekijä erehtyy tunnusmerkistössä tarkoitetun tosiasian olemassaolosta tai asioiden todellisesta tilasta. Tunnusmerkistöerehdyksessä on kyse siitä, että tekijällä on väärä kuva siitä, mitä on tapahtumassa.²⁶³ Tunnusmerkistöerehdytys poistaa kuitenkin vain tahallisuuden eikä sillä ole vaikutusta teon huolimattomuusarviointiin²⁶⁴.

Tekijän mieltämisistä on toisaalta vaikea saada näyttöä kun syytetyt usein kiistävät mieltäneensä seuraamusta. Käytännössä tuomistuin tekeekin todisteiden perusteella tahallisuusarviointia siitä, mitä tekijän on täytynyt tietää tai mieltää tekohetkellä.²⁶⁵ Joskus tekijä saattaa olla nimenomaan halunnutkin pysyä tietämättömänä rangaistavuuden kannalta merkittävästä seikasta välttääkseen teosta tai laiminlyönnistä aiheutuvan vastuun²⁶⁶. KKO on kuitenkin eräässä ratkaisussaan todennut, ettei tietoinen tai tarkoituksellinen tietämättömyys voi poistaa tahallisuutta tunnusmerkistöerehdystä koskevien sääntöjen nojalla²⁶⁷. Rikosoikeudellisen järjestelmän ei tule kannustaa tietämättömänä pysyttelemiseen ja tämän vuoksi liike-elämässä toimivalle voidaan asettaa velvollisuus olla selvillä toimialan lainsäädännöstä, omasta taloudellisesta asemasta sekä siitä, miten toimintaan liittyvät julkisoikeudelliset velvoitteet on hoidettu²⁶⁸.

Selonottovelvollisuuden laajuus on ratkaistava tunnusmerkistö- ja tekokohtaisesti, mutta se voidaan asettaa ainakin sellaisten seikkojen paikkansapitävyydestä, joiden oikeelli-

²⁶⁰ Vihriälä 2012, 267.

²⁶¹ LaVM 28/2002, 9 – 10.

²⁶² RL 4:1.

²⁶³ HE 44/2002, 112.

²⁶⁴ Frände 2012, 131.

²⁶⁵ Tapani 2001, 268.

²⁶⁶ Matikkala 2006, 84.

²⁶⁷ Frände 2010, 160; ks. myös törkeää huumausainerikosta koskeva korkeimman oikeuden ratkaisu KKO 2006:64.

²⁶⁸ Koponen 2004, 118.

suudesta tekijällä on yksilöity velvollisuus varmistua. Mitä yksilöidymmästä ja merkityksellisemmästä tiedosta on kyse, sitä korkeammaksi selonottovelvollisuus voidaan asettaa.²⁶⁹ Lisätiedon hankkimista voidaan monesti pitää välttämättömänä varotoimena. Esimerkiksi annettaessa tietoja, joiden totuudenmukaisuus tai -vastakkaisuus saattaa ratkaista kirjanpitorikoksen, on ilmoittaja tietoinen varteenotettavasta mahdollisuudesta väärän tiedon antamiseen ainakin silloin kun tiedon oikeellisuuteen liittyy tekijän tietien erityistä epävarmuutta.²⁷⁰ Tapanin mukaan yrityselämän toimijoille asetettu velvollisuus ottaa selvää liike-elämän säännöistä on suhteellisen korkea²⁷¹, mutta henkilön ollessa oikeushenkilössä määräävässä asemassa voidaan hänellä pääsääntöisesti olettaa olevan myös täydet mahdollisuudet hankkia tarvittava lisätieto²⁷².

Tahallisuuden näyttäminen toteen on vaikeaa silloin, kun on kyse tekijän hyväksyvästä suhtautumisesta hänen varteenotettavana pitämäänsä mahdollisuuteen siitä, että käsillä on rikosoikeudellisesti merkityksellinen olosuhde. Todennäköisesti käytössä ei ole kokemuslauseita, apufaktoja tai muutakaan todistusaineistoa, jolla hyväksyminen voitaisiin näyttää toteen. Huomattavasti helpompaa on kuitenkin näyttää toteen tietyn todennäköisyysasteen mieltäminen tai välinpitämättömyys tietyn todennäköisyysasteen suhteen.²⁷³ Toisaalta tekijällä mahdollisesti olevalla toisenlaisella käsityksellä asiasta ei yleensä joka tapauksessa ole kirjanpitorikosten yhteydessä ratkaisevaa merkitystä. Yksilölliselle tahallisuudelle jää melko vähän tilaa kun väärin ja harhaanjohtavien tietojen sekä oikean ja riittävän kuvan käsitteet sisältävät normatiivisia aineksia. Tekijä ei yleensä voi väittää, ettei tuntenut kirjanpitolain säännöksiä, koska hänen olisi pitänyt ottaa selvää. Vaikka tahallisuuden toteen näyttäminen olisi vaikeampaa, ei vastuuta yleensä voi paeta edes sillä perusteella, että tekijä oli eri mieltä kirjauksen oikeellisuudesta. Jos hän kuitenkin oli tietoinen kirjauksen perusteista, ei hänen väitteelleen siitä, ettei hän ymmärtänyt väärin kirjausten merkitystä oikean ja riittävän kuvan saamiselle, anneta paljoa merkitystä.²⁷⁴

Oikean ja riittävän kuvan saaminen ratkaistaan ulkopuolisen näytön perusteella ja kirjauksen oikeellisuuden ratkaisee tuomioistuin²⁷⁵. Talousrikosten yhteydessä tahallisuus

²⁶⁹ Koponen 2004, 120.

²⁷⁰ Koponen 2007, 52.

²⁷¹ Tapani 2001, 268.

²⁷² Koponen 2007, 52.

²⁷³ Frände 2010, 162.

²⁷⁴ Vihriälä 2012, 271.

²⁷⁵ Vihriälä 2012, 271.

joudutaan yleensä rakentamaan ulkoisesta tapahtumankulusta, koska epäilty teko on normaalisti tietty oikeustoimi tai oikeustoimien ryhmä eikä hetkellinen fyysinen menettely²⁷⁶. Tekijällä on harkinta-aikaa ja mahdollisuus korjata puutteita ja virheitä, joten kirjanpidon virheiden ja puutteiden voidaan usein olettaa viittaavan enemmän tarkoitusselliseen toimintaan kuin tahallisuuden puuttumiseen²⁷⁷. Tahallisuus ankkuroidaan tiettyihin tyyppilisiin teko-olosuhteisiin, jolloin objektiivisesti tarkasteltavat ja ulkoisesti havaittavat seikat toimivat tekijän tietoisuutta ja tahdonsuuntausta ilmaisevina todistuksia ja päättelyseikkoina. Tällaisia objektiivisesti tarkasteltavia seikkoja voivat olla esimerkiksi suuri taloudellinen intressi, tekijän asiantuntemus, teon poikkeuksellisuus liiketoiminnassa tai sen peittelemisen dokumentaation puuttumisella.²⁷⁸

Tuottamukseen liittyen rikoslain 3 luvun 7 §:ssä määritellään: ”Tekijän menettely on huolimaton, jos hän rikkoo olosuhteiden edellyttämää ja häneltä vaadittavaa huolellisuusvelvollisuutta, vaikka hän olisi kyennyt sitä noudattamaan”²⁷⁹. Lainkohdasta käy ilmi, ettei tuottamus välttämättä tapahdu tietoisesti, mutta vahinko olisi jäänyt tapahtumatta, mikäli henkilö olisi toiminut asiassa toivotulla tavalla²⁸⁰. Tahallisuuden alimman asteen ja tietoisuuden tuottamuksen välinen ero on hiuksenhieno ja tulkinnanvarainen. Ratkaisuksi on kuitenkin esitetty muun muassa tahallisuuden alimman asteen sisältämää suunnitelmallisuutta.²⁸¹ Tahallisuuden ja huolimattomuuden erilainen oikeuskohtelu pohjautuu siihen, että tahallisesti toimiva on tehnyt tietoisesti päätöksen toimia suojeltua oikeushyvää vastaan. Huolimattomuudessa tällaista päätöstä ei ole tehty. Tietoinen päätös ja siitä seuraava toiminta voidaan katsoa rangaistusarvoltaan suuremmaksi.²⁸²

Tuottamuksellisen kirjanpitorikoksen tunnusmerkistössä on säilytetty olennaisuusvaatimus oikean ja riittävän kuvan saamisen vaikeutumisen osalta²⁸³. Toisin sanoen rangaistussäännös edellyttää nimenomaan törkeää huolimattomuutta. Kirjanpitorikoksia koskevissa lain esitöissä on erikseen tuotu ilmi, että syyksiluettavuuden yleiset periaatteet määräävät rajanvedon tahallisen ja tuottamuksellisen kirjanpitorikoksen välillä²⁸⁴. Syyksiluettavuuden yleiset periaatteet käyvät ilmi juurikin rikoslain 3 luvusta, jonka 7

²⁷⁶ Tapani & Tolvanen 2004, 58.

²⁷⁷ Vihriälä 2012, 273.

²⁷⁸ Tapani & Tolvanen 2004, 58.

²⁷⁹ RL 3:7

²⁸⁰ Frände 2012, 109.

²⁸¹ Koponen 2002, 250 – 251.

²⁸² Frände 2012, 109.

²⁸³ Koponen & Sahavirta 2007, 85.

²⁸⁴ HE 66/1988, 91; Rikoslain kokonaisuudistus 5/1984, 162.

pykälä jatkuu törkeän huolimattomuuden arvioinnin sääntelyllä. ”Se, pidetäänkö huolimattomuutta törkeänä (törkeä tuottamus), ratkaistaan kokonaisarvostelun perusteella. Arvostelussa otetaan huomioon rikotun huolellisuusvelvollisuuden merkittävyys, vaarannettujen etujen tärkeys ja loukkauksen todennäköisyys, riskinoton tietoisuus sekä muut tekoon ja tekijään liittyvät olosuhteet.”²⁸⁵

Huolimattomuutta mitataan oikeuskirjallisuudessa runsaasti esillä olleessa teon huolimattomuus -opissa niin sanotun kielletyn riskin avulla. Rikosoikeudellisen vastuun edellytyksenä on, että tekijä on aiheuttanut oikeudellisesti relevantin vaaran eli kielletyn riskin, joka on konkretisoitunut tunnusmerkistön mukaisessa seurauksessa.²⁸⁶ Huolellisuusvelvollisuuden merkittävydessä on kyse huolellisuusvelvoitteen riskipotentiaalista. Siihen vaikuttavat vaarannettujen etujen tärkeys ja loukkauksen todennäköisyys. Ensiksi mainitun mukaan sitä lähempänä ollaan törkeää huolimattomuutta, mitä vakavampi mahdollinen tai toteutunut vahinkoseuraus on ja jälkimmäisellä taas viitataan siihen, että huolimattomuus katsotaan sitä törkeämmäksi, mitä todennäköisempi vahinkoseuraus oli. Riskinoton ollessa selvästi tietoista ja epätavanomaista on tekijän huolimattomuus yleensä törkeää.²⁸⁷

Törkeän huolimattomuuden edellyttäminen ei kuitenkaan tarkoita, että rangaistavuuteen vaadittaisiin aina tietoista tuottamusta vaan tunnusmerkistön täyttäväksi teoksi riittää myös tiedoton tuottamus. Toisaalta tuottamuksen astetta koskevassa arvioinnissa otetaan luonnollisesti huomioon, kuinka tietoisesta riskinotosta on ollut kysymys.²⁸⁸ Tietoisessa tuottamuksessa tekijä syyllistyy tietoisesti riskinottoon kun taas tiedottomassa riskinotossa tekijä ei ole edes mieltänyt tunnusmerkistön toteutumista mahdolliseksi tai ei ole tullut ylipäätään ajatelleeksi asiaa. Ilmaisut ”olisi kohtuudella pitänyt mieltää seurauksen sattumisen riski” tai ”olisi tullut ymmärtää tapahtumien tuleva kulku” viittaavat yleensä tiedottomaan mutta rangaistavaan käyttäytymiseen. Rikosvastuun syntymiseen edellytetään kuitenkin, että tekijällä oli tekoon ryhtyessään tilaisuus ja kyky havaita seurauksen sattumisen vartenotettava mahdollisuus ja hänen olisi myös pitänyt se havaita.²⁸⁹

²⁸⁵ RL 3:7.

²⁸⁶ Tapani 2002, 954.

²⁸⁷ Tapani & Tolvanen 2004, 62.

²⁸⁸ HE 44/2002, 97.

²⁸⁹ Tapani & Tolvanen 2004, 61.

Teon huolimattomuus -oppi on kehitetty tuottamuksellisten rikosten arviointia varten, mutta kirjallisuudessa on yleisesti katsottu, että oppi soveltuu myös tahallisten rikosten arviointiin²⁹⁰. Ensisijassa huolellisuutta määrittävät oikeusnormit, mutta arvioinnissa avustavat myös erilaiset epäviralliset tai tekniset normit²⁹¹ kuten alalla vakiintuneen hyvän kirjanpitorikoksen asettamat edellytykset²⁹². Kyseeseen voi tulla myös hyötyjen ja haittojen punninta ja viime kädessä saatetaan turvautua myös *normaalilla tavalla huolellisen henkilön* mittapuuhun. Tiivistettynä tuottamuksessa on kysymys ennen kaikkea siitä, ottiko tekijä kielletyn riskin vai jäikö riskinotto sallitun puolelle.²⁹³ Tahallisen ja tuottamuksellisen rikoksen ero taas näkyy kiellettyyn riskiin suhtautumisessa siten, että tahallinen rikos edellyttää riskin mieltämistä. Tuottamuksellisessa rikoksessa riittää huolellisuusvelvoitteen, jonka mukaan tekijällä olisi pitänyt olla käsitys riskistä, rikkominen.²⁹⁴

Koposen ja Sahavirran mukaan tahallisuutta koskevat tulkintaongelmat kohdistuvat kirjanpitorikosten yhteydessä tavallisesti siihen, mielsikö tekijä kirjanpitoon kirjatut tiedot vääriksi tai harhaanjohtaviksi²⁹⁵. Toisaalta tuomioistuimen saattaa olla vaikeaa arvioida, millä todennäköisyydellä tekijä on pitänyt antamia tietoja virheellisenä. Joskus tätä kuitenkin helpottaa arviointi siitä, tiesikö tekijä mahdollisesti, että tietyllä seikalla on merkitystä esimerkiksi sidosryhmän päätöksentekoon ja jokin sidosryhmätaho odottaa nimenomaan tietynlaista informaatiota.²⁹⁶ Tuottamuksellisen tekemuodon kohdalla tuomitsemiseen riittää, että yrittäjän, yhteisön johtohenkilön tai kirjanpitoa toimeksiantosta suorittavan henkilön olisi ammattitaidolla tullut huomata tai kiinnittää huomiota siihen, että tunnusmerkistötekijät voisivat täytyä²⁹⁷.

Yleensä rikosjutun yhteydessä voidaan toisaalta soveltaa sekä rikoslain 30:9:ää että 30:10:ää, jos samaan kirjanpitoaineistoon kohdistuu sekä tahallisia että tuottamuksellisia tekoja ja laiminlyöntejä²⁹⁸. On syytä kiinnittää erityistä huomiota siihen, että perusteemuodon ja tuottamuksellisen tekemuodon rangaistusasteikot ovat samat. Molemmissa enimmäisrangaistuksena on kaksi vuotta vankeutta. Tämä on mielenkiintoinen

²⁹⁰ Tapani 2002, 954.

²⁹¹ HE 44/2002, 95.

²⁹² Rautio 2013, 846.

²⁹³ HE 44/2002, 95.

²⁹⁴ Koponen 2002, 252.

²⁹⁵ Koponen & Sahavirta 2007, 88.

²⁹⁶ Tapani 2004, 226.

²⁹⁷ Vento 2015, 31.

²⁹⁸ Rautio 2013, 846; HE 66/1988, 92.

näkökohta ajatellen, että tuottamus on lähtökohtaisesti lievempi teko kuin tahallinen ja yleisesti ottaen vähemmän tuomittava teko. Toisaalta tuomiokäytäntö on tuottamuksellisten kirjanpitorikosten kohdalla ollut todellisuudessa lievempi kuin kirjanpitorikosten kohdalla. Niemen ja Lehden vuonna 2006 julkaisemassa tutkimuksessa alioikeuksissa vuosina 1996–2004 tuottamuksellisesta kirjanpitorikoksesta määrättiin neljässä viidestä (80 %) tapauksesta sakkoa. Ehdollinen vankeusrangaistus tuomittiin 17 prosentille ja ehdoton neljälle prosentille tuomituista kun taas kirjanpitorikoksen ollessa päär rikoksena 45 prosenttia tuomittiin sakkoihin, 49 prosenttia ehdolliseen vankeuteen ja kuusi prosenttia ehdottomaan vankeuteen.²⁹⁹ Rautio pitää tuottamuksellisen kirjanpitorikoksen enimmäisrangaistusta suhteellisen korkeana. Toisaalta joissain tapauksissa paheksuttavuusero tahallisen teon ja törkeästä huolimattomuudesta tehdyn teon välillä ei ole järin suuri ja olennaisuuskynnys karsii joka tapauksessa vähäiset kirjanpitorikokset tuottamuksellisen kirjanpitorikoksen ulkopuolelle.³⁰⁰ Lisäksi on mahdollista, että tahalliseksi katsottuna teko olisi täyttänyt törkeän kirjanpitorikoksen kriteeristön. Tällöin lienee tarpeellista, että tuottamuksellisesta kirjanpitorikoksesta voidaan tarvittaessa tuomita tuntuva rangaistus.

3.5 Yhteenveto tunnusmerkeistä

Koposen mukaan tunnusmerkistötekijöiden luokittelu on tulkinnanvaraista. Esimerkiksi tahallisuuskyynnyksen ylittymisen analysointi tekijätunnusmerkkien kohdalla on toistaiseksi vielä jäsentymätöntä oikeuskirjallisuudessa.³⁰¹ Oheisessa taulukossa 1 on esitetty tiivistettynä mallina kolmannessa luvussa esitetyt tekomuodot ja niiden luokitteluun vaikuttavat tunnusmerkit. Rikosoikeudellinen rangaistus voidaan tuomita perustekomuotoisesta, törkeästä ja tuottamuksellisesta kirjanpitorikoksesta. Kaikissa tekotapa-luokissa on sama tekijäpiiri. Kirjanpitorikokseen voi syyllistyä kirjanpitovelvollinen; tämän edustaja; henkilö, jonka tehtäväksi kirjanpito on toimeksiannolla uskottu sekä henkilö, joka tosiasiallisesti käyttää valtaa kirjanpitovelvollisessa oikeushenkilössä.

²⁹⁹ Niemi & Lehti 2006, 82.

³⁰⁰ Rautio 2013, 846.

³⁰¹ Koponen 2007, 48.

Taulukko 1: Kirjanpitorikoksen tekomuodot ja niiden luokitteluun vaikuttavat tunnusmerkit.

	Perustekomuoto	Törkeä tekomuoto	Tuottamuksellinen tekomuoto
Tekijätunnusmerkit	Kirjanpitovelvollinen; kirjanpitovelvollisen edustaja; se, jonka tehtäväksi kirjanpito on toimeksiannolla uskottu ja kirjanpitovelvollisessa oikeushenkilössä tosiasiallista määräysvaltaa käyttävä	Tekijäpiiri sama kuin perustekomuodossa	Tekijäpiiri sama kuin perustekomuodossa
Tekotapataunnusmerkit	Liiketapahtumien kirjaamisen tai tilinpäätöksen laatimisen laiminlyönti	Liiketapahtumien kirjaamisen tai tilinpäätöksen laatimisen laiminlyönti <i>kokonaan tai olennaisilta osiltaan</i>	Liiketapahtumien kirjaamisen tai tilinpäätöksen laatimisen laiminlyönti kokonaan tai osaksi
	Väärien tai harhaanjohtavien tietojen merkitseminen kirjanpitoon	Väärien tai harhaanjohtavien tietojen määrä on <i>huomattavan suuri</i> , ne koskevat <i>suuria summia</i> tai ne perustuvat <i>sisällöltään vääriin tosittesiin</i>	-
	Kirjanpitoaineiston hävittäminen, kätkeminen tai vahingoittaminen	Kirjanpitoaineiston hävittäminen tai kätkeminen <i>kokonaan tai olennaisilta osiltaan</i> taikka sen vahingoittaminen <i>olennaisilta osiltaan</i>	Kirjanpitoaineiston hävittäminen, <i>hukkaaminen</i> tai vahingoittaminen
		Lisäksi teon tulee olla myös <i>kokonaisuutena arvostellen törkeä</i>	
Seuraustunnusmerkit	Oikean ja riittävän kuvan saaminen vaikeutunut	Oikean ja riittävän kuvan saaminen vaikeutunut <i>olennaisesti</i>	Oikean ja riittävän kuvan saaminen vaikeutunut <i>olennaisesti</i>
Tahallisuusvaatimus	Kyllä	Kyllä	Ei, rangaistavuuteen riittää <i>törkeä huolimattomuus</i>

Taulukosta nähdään, että perustekomuotoisen ja tuottamuksellisen kirjanpitorikoksen ensimmäisenä tekotapatunnusmerkkinä on liiketapahtumien kirjaamisen tai tilinpäätöksen laatimisen laiminlyönti. Vastaavat laiminlyönnit täyttävät törkeän tekomuodon ensimmäisen kvalifiointiperusteen, jos kirjanpidon hoitaminen tai tilinpäätöksen laatiminen on laiminlyöty kokonaan tai olennaisilta osiltaan. Toinen perustekomuodon tekotapatunnusmerkki on väärin tai harhaanjohtavien tietojen merkitseminen kirjanpitoon. Vastaava teko täyttää törkeän kirjanpitorikoksen toisen kvalifiointiperusteen, mikäli väärin tai harhaanjohtavien tietojen määrä on huomattavan suuri, ne koskevat suuria summia tai ne perustuvat sisällöltään väärin tositteisiin. Tuottamuksellisena tekona väärin tai harhaanjohtavien tietojen merkitseminen kirjanpitoon ei ole rangaistavaa. Toisaalta tällaisten tietojen merkitseminen kirjanpitoon lienee yleensä tahallista. Kolmas perustekomuodon tekotapatunnusmerkki kattaa kirjanpitoaineiston hävittämisen, kätkemisen tai vahingoittamisen. Törkeän teon kvalifiointiperusteen kyseinen menettely täyttää, jos se kohdistuu koko kirjanpitoaineistoon tai olennaiseen osaan siitä. Tuottamuksellisena vastaava teko on myös rangaistavaa, mutta tunnusmerkistön termi hukata kuvastaa kätkemistä paremmin teon tuottamuksellista luonnetta. Törkeän kirjanpitorikoksen säännöksen soveltamiseen ei kuitenkaan riitä pelkästään kvalifiointiperusteen täytyminen vaan teon tulee olla myös kokonaisuutena arvostellen törkeä.

Seuraustunnusmerkkinä kirjanpitorikoksissa on, että oikean ja riittävän kuvan saaminen kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta tai taloudellisesta asemasta on vaikeutunut. Edelleen taulukon mukaisesti törkeän ja tuottamuksellisen teon osalta edellytetään, että oikean ja riittävän kuvan saamisen tulee olla vaikeutunut olennaisesti. Perustekomuotoiset ja törkeät kirjanpitorikokset ovat rangaistavia vain tahallisina kun taas tuottamuksellisen tekomuodon rangaistavuuteen riittää törkeä huolimattomuus. Seuraavassa luvussa tarkastellaan oikeustapauksia ja pyritään muodostamaan kokonaiskuvaa tunnusmerkkien oikeudellisesta arvioinnista.

4 TUNNUSMERKISTÖTEKIJÄT OIKEUDEN PÄÄTÖKSISSÄ

4.1 Aineiston keruu

Tutkielman empiiriseen osioon on kerätty kirjanpitorikosten tunnusmerkistöä linjaavia korkeimman oikeuden ennakkotapauksia Finlex-säädöstietokannasta vuosien 2005 – 2015 tarkasteluajanjaksolta. Kirjanpitorikoksen osalta korkeimpaan oikeuteen ajanjaksoilla oli valitettu seitsemässä tapauksessa. Näistä kolme sisälsi tekotapojen väliseen rajanvetoon liittyvää tulkintaa. Hovioikeustapauksia on kerätty Turun oikeustieteellisen tiedekunnan oikeustapauskokoelmasta viitetietoja hyödyntämällä. Hovioikeustapausten osalta empiirinen aineisto koostuu kahdestatoista vuosina 2013 – 2015 annetusta päätöksestä. Tiedonkeruun käytännön toteuttamiseen liittyvistä syistä aineistoon sisältyy vain Itä-Suomen, Rovaniemen, Turun ja Vaasan hovioikeuksissa annettuja tapauksia. Kaikki tarkasteluajanjaksona mainituissa hovioikeuksissa käsitellyt kirjanpitorikostapaukset eivät sisälly lopulliseen tutkielman empiiriseen aineistoon. Oikeustapauskokoelmasta viitetietoja hyödyntämällä kerätyistä 45 tapauksesta kaksitoista tutkimuksen tavoitteen kannalta olennaista tapausta valikoitiin osaksi lopullista tutkimusaineistoa.

Yhteensä lopulliseen aineistoon sisältyy siis 15 oikeustapausta. Seuraavissa luvuissa 4.2 ja 4.3 oikeustapauksia arvioidaan ja niistä tehtyjen tuomioistuinratkaisujen pohjalta pyritään etsimään seikkoja, jotka tunnusmerkkien yhteydessä viittaavat rikoksen luokitteluun tiettyyn tekemuotoon. Harkinta on aina tapauskohtaista, mutta samankaltaisia tapauksia tulisi kohdella oikeudessa samalla tavoin ja täten lienee mahdollista erottaa tapauksessa ilmenneistä seikoista keskeisiä tekijöitä. Ratkaisuja käsitellään vain tutkielman kannalta olennaisilta osilta. Tapaukset saattavat olla osa suurempaa rikoskokonaisuutta, mutta tutkielman tavoite ja laajuus huomioon ottaen ei ole mielekäästä tuoda esille muita kuin tutkielman kannalta merkityksellisiä seikkoja.

4.2 Korkeimman oikeuden ennakkoratkaisut

4.2.1 KKO 2008:32

Tapauksessa KKO 2008:32 osakeyhtiön edustaja A oli syyttäjän mukaan merkinnyt yhtiön kirjanpitoon väärän tiedon kirjaamalla 120 000 markkaa liikerakennuksen purkutyötä koskevaa kulua tekaistun laskun perusteella ja jättänyt kirjaamatta yhtiön kirjanpitoon 66 170 markan palautuksen yhtiön aikaisemmin eräälle toiselle yhtiölle mainitun rakennuksen purkutyöstä maksamasta määrästä. Lisäksi kirjaamatta oli jätetty yhtiön puunmyynnistä saamia tuloja 29 168 markkaa. Rikos tehtiin 31.3.1998 eli ennen vuoden 2003 kirjanpitorikossäännösten muutoksia ja A oli haastettu 22.8.2005 vastaamaan syytteen. Kokemäen käräjäoikeus katsoi, ettei törkeälle kirjanpitorikokselle tunnusomaisia piirteitä ollut esitetty ja että syyteoikeus oli vanhentunut lievemmän lain periaatteen mukaisesti. A:ta ei voitu käräjäoikeuden mukaan tuomita kirjanpitorikoksesta rangaistukseen, koska uuden lain mukainen viiden vuoden vanhentumisaika oli kulunut. Hovi-oikeus hyväksyi käräjäoikeuden tuomion perusteluineen kirjanpitorikossyytteen osalta.³⁰²

Korkeimmassa oikeudessa kirjanpitorikossyytteen osalta oli kysymys siitä, täytyivätkö törkeän kirjanpitorikoksen tunnusmerkit. KKO:n mukaan menettely täytti uuden lain mukaisen törkeän kirjanpitorikoksen tunnusmerkistön, joten uuden lain soveltaminen ei johtanut vanhaa lakia lievempään lopputulokseen. Sovellettavaksi tuli täten vanha laki, jonka mukaan syyteoikeus ei ollut vanhentunut. Asia palautettiin Kokemäen käräjäoikeuden käsiteltäväksi.³⁰³ Tutkielman tarkoitus huomioon ottaen mielenkiintoista ei ole vanhan lain soveltaminen Kokemäen käräjäoikeudessa vaan KKO:n perustelut teon katsomiseksi törkeäksi. KKO:n perustelut törkeän tekemuodon tunnusmerkkien täyttymiselle olivat ensinnäkin, että lainkohdan monikkomuodosta huolimatta lainvalmisteluaineistosta käy selkeästi ilmi, että yksikin virheellinen merkintä voi huomattavaa summaa koskiessaan riittää tunnusmerkistön täyttymiseen. Toiseksi todellisuutta vastaamattomien tositteiden liittäminen kirjanpitoon on itsessään jo niin moitittavaa kirjanpidon luotettavuuden kannalta, että lähtökohtana on teon arvioiminen törkeää kirjanpitorikosta koskevan tunnusmerkistön mukaan. Lisäksi tekoa oli KKO:n mukaan pidettävä myös

³⁰² KKO 2008:32.

³⁰³ KKO 2008:32.

kokonaisuutena arvostellen törkeänä ottaen huomioon syytteessä mainitut kirjanpitoon kirjaamatta jätetyt 66 170 ja 29 168 markan määrät.³⁰⁴

Tapauksessa täyttyi törkeän kirjanpitorikoksen tekotapatunnusmerkkien toinen kohta, koska kirjanpitoon oli merkitty huomattavan suuri väärä tieto tekaistun tositteen perusteella. Tosiasioiden vastaiset tiedot ovat laissa tarkoitettuja vääriä tietoja³⁰⁵ ja tekaistuihin kuitteihin perustuvia kirjauksia voidaan pitää tyyppillisinä tosiasioita vastaamattomina tietoina³⁰⁶. Lisäksi kirjanpitoon oli jätetty merkitsemättä kaksi pienempää määrää, mikä yksinään ei välttämättä olisi riittänyt täyttämään törkeän kirjanpitorikoksen tekotapatunnusmerkkien ensimmäistä kohtaa, koska liiketapahtumien kirjaaminen tuskin oli laiminlyöty olennaisilta osiltaan. Yhdessä väärän tiedon kirjaamisen kanssa pienempien määrrien kirjaamatta jättäminen kuitenkin vaikutti törkeysarvioinnissa.

Tutkielman kannalta keskeistä ratkaisussa on, että 120 000 markan väärän tiedon katsottiin koskevan suurta määrää. Finlexissä julkaistussa ratkaisussa ei kuitenkaan tuotu ilmi kyseessä olevan yhtiön liikevaihtoa tai muita vertauslukuja, joiden pohjalta määrä todennäköisesti tulkittiin suureksi. Euroiksi muutettuna kyseessä oli reilun 20 000³⁰⁷ euron määräinen väärä tieto. Ratkaisun perusteella ei voitane kuitenkaan tehdä johtopäätöstä, että yli 20 000 euron määrä tulkittaisiin aina olennaiseksi. Tapauksesta ei ilmennyt määrän suhteellista osuutta yhtiön muista tilinpäätösluvuista ja KKO:n perusteluissa painotettiin todellisuutta vastaamattomien tositteiden liittämisen kirjanpitoon olevan jo itsessään niin moitittavaa, että lähtökohtana olisi joka tapauksessa ollut teon arvioiminen törkeän kirjanpitorikoksen tunnusmerkistön mukaan. Tahallisuusarviointia tapauksessa ei esiintynyt, koska teko oli ilmiselvästi suunnitelmallisesti tehty tai tahallisuutta ei kiistetty. Tapauksen olosuhteissa lieneekin kyse tarkoitustahallisuudesta, koska tekijä nimenomaisesti pyrki virheellisten tietojen antamiseen verojen välttämistarkoituksessa.

4.2.2 KKO 2010:91

A oli todettu ulosotossa varattomaksi. Hänen omistamansa T Oy oli antanut lainoja hänelle sekä eräille hänen lähipiiriyhtiöilleen (V Oy ja S Oy), joilla ei ollut käytettävissä

³⁰⁴ KKO 2008:32.

³⁰⁵ HE 66/1988, 90; HE 23/1985, 6; Rikoslain kokonaisuudistus 5/1985, 159.

³⁰⁶ Lehtonen 2012, 35 – 36.

³⁰⁷ $120\,000 / 5,94573 = 20\,182,55$.

olevia varoja velkojen takaisinmaksuun. Yhtiön tilinpäätöksissä lainat oli kirjattu saataviksi A:lta ja lähipiiriyrityiltä sen määräisinä kuin lainoja oli nostettu. A oli nostanut osakaslainoja myös S Oy:stä. Yhtiöt olivat jakaneet A:lle tilinpäätösten osoittamien voittovarojen perusteella osinkoa, joka oli kuitattu A:lta olevaa saatavaa vastaan. A oli todettu ulosottomenettelyssä varattomaksi jo ennen yhtiöistä tehtyjä nostoja ja V Oy:n sekä S Oy:n koko omaisuus oli pantattu ulkopuoliselle pantinhaltijalle. Saatavilla ei ollut turvaavaa vakuutta. Syytekohtassa 8 syyttäjä vaati A:lle ja yhtiön kirjanpidon toimeksiannolla laatineelle B:lle rangaistusta muun ohella törkeästä kirjanpitorikoksesta. Saatavat oli merkitty T Oy:n tilinpäätöksiin nimellisarvoonsa, vaikka molemmat tiesivät, ettei saatavilla ollut arvoa ottaen huomioon A:n, V Oy:n ja S Oy:n taloudellinen tilanne. Lisäksi syytteet nostettiin syytekohtassa 9 kirjanpitorikoksesta sillä perusteella, että lainasaatavat oli merkitty S Oy:n kirjanpitoon nimellisarvoonsa, vaikka A:n taloudellisesta tilanteesta oltiin tietoisia. Lisäksi A ja B olivat syyttäjän mukaan laiminlyöneet kirjata tilinpäätösten liitetietoihin saatavien arvottomuuden ja lainvastaisuuden. Liitetiedoissa ei ollut myöskään mainittu sitä, että S Oy:n pankkitili oli pantattu.³⁰⁸

Yleinen kirjanpitolain ei käräjäoikeuden mukaan ollut, että osakaslainanostot kirjattaisiin taseeseen arvottomiksi saataviksi. Oli myös tulkinnanvaraista, olisiko nostojen kirjaaminen taseeseen arvottomiksi saataviksi antanut oikeampaa kuvaa yhtiöiden taloudellisesta tuloksesta ja asemasta. Tilinpäätöksen liitetietoihin olisi käräjäoikeuden mukaan ollut perusteltua kirjata ainakin seikat, jotka olivat tehneet nostoista osakeyhtiölain vastaisia. Pankkitilin panttauksen osalta ulkopuoliselle tarkastelijalle oli syntynyt väärä kuva yhtiön vapaasti käytettävissä olevista varoista. Pankkitilin saldo tilinpäätöshetkillä huomioiden menettelyllä ei kuitenkaan käräjäoikeuden mukaan olennaisesti vaikeutettu oikean ja riittävän kuvan saamista yhtiön tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, joten käräjäoikeus hylkäsi syytteet kirjanpitorikoksesta ja törkeästä kirjanpitorikoksesta kokonaisuudessaan.³⁰⁹

Hovioikeudessa syyttäjä tarkensi teonkuvausta siten, että A ja B olivat kuvatulla menettelyllä antaneet tilinpäätöksissä myös vääriä ja harhaanjohtavia tietoja. Hovioikeuden mukaan A oli ollut tietoinen taloudellisesta tilanteestaan ja osakaslainojen lainvastaisuudesta, joten hänen oli täytynyt ymmärtää saataviensa arvottomuuden olleen merkityksellisiä tilinpäätöstietoja laadittaessa. Myös kirjanpitäjän oli täytynyt tietää A:lla olevan

³⁰⁸ KKO 2010:91.

³⁰⁹ KKO 2010:91.

huomattavan suuret vakuusvelat. Tämä tukee johtopäätöstä siitä, että kirjanpidossa oli annettu tahallaan vääriä ja harhaanjohtavia tietoja esittämällä osakaslainasaatavat nimelisarvoisina, vaikka ne olisi tullut kirjata todennäköisimpään arvoonsa eli arvottomiksi. T Oy oli kuitenkin tehnyt voittoa ja A oli jatkuvasti tehnyt laskutettavaa työtä yhtiölle, joten hänellä oli tosiasiallisesti ollut kyky yhtiölle tulosta tuottavaan toimintaan. Lisäksi todistajan kertomuksen perusteella osakaslainojen alaskirjaus oli poikkeuksellista siihen liittyvien veroseuraamusten vuoksi. Hovioikeus katsoi, etteivät A ja B olleet tahallaan antaneet vääriä ja harhaanjohtavia tietoja osakaslainasaatavan arvostamista koskien ja hylkäsi syytteen kirjanpitorikoksesta tältä osin. Yhtiöiden taloudellisesta tilanteesta valinnut tietoisuus huomioon ottaen tahallista oli kuitenkin hovioikeuden mukaan, ettei T Oy:n V Oy:ltä ja S Oy:ltä olleita saatavia ollut kirjattu arvottomiksi.³¹⁰

Tilinpäätöksen liitetiedoissa oli ollut vuosien 1999–2004 osalta maininta osakaslainasta ja siitä, että osakaslaina kuitattiin osingonjaoilla. Lisäksi liitetiedoissa oli ollut maininta, että osakaslainoilla oli ”nimivakuus” ja vuoden 2004 osalta myös, että laina oli ollut vakuudeton. Liitetiedoissa ei hovioikeuden mukaan ollut riittävän yksiselitteisesti tuotu ilmi osakeyhtiölain vastaisuuteen johtaneita seikkoja eli sitä, ettei osakaslainaa ollut annettu voitonjakokelpoisten varojen rajoissa ja että saataville ei ollut turvaavaa vakuutusta. Merkintä ”nimivakuus” on jossain määrin tunnettu käsite, joka saattaa viitata velallisella olevaan maksukykyyn ja varallisuuteen. Maininta nimivakuudesta oli omiaan johtamaan ulkopuolista tilinpäätöstietojen tarkastelijaa harhaan. Menettely ei kuitenkaan täyttänyt hovioikeuden mukaan törkeän kirjanpitorikoksen tunnusmerkistöä, koska T Oy:n saamiset V Oy:ltä ja S Oy:ltä eivät koskeneet erityisen suuria summia eikä menettelyllä siten ollut olennaisesti vaikeutettu oikean ja riittävän kuvan saamista T Oy:n taloudellisesta asemasta. Hovioikeus katsoi sen sijaan A:n ja B:n syyllistyneen kirjanpitorikokseen syytekohtassa 8 mainitulla menettelyllä. Syytekohtan 9 osalta hovioikeus hylkäsi syytteen edellä mainitun perusteen lisäksi muun muassa siitä syystä, että pantattu tili oli muuhun vakuutena olleeseen omaisuuteen nähden merkitykseltään vähäinen. Oli uskottavaa, että tilin panttaamisen merkitseminen liitetietoihin oli unohtunut.³¹¹

Valituslupa myönnettiin syyttäjälle syytekohtien 8 ja 9 osalta, A:lle yhteisen rangaistuksen mittaamisen osalta sekä B:lle syytekohtan 8 osalta. KKO lähti arvioinnissaan siitä, oliko A:n ja B:n menettely kirjanpitolain vastaista. Saamiset tulee kirjanpitolain mukaan

³¹⁰ KKO 2010:91.

³¹¹ KKO 2010:91.

merkitä taseeseen nimellisarvoonsa, mutta kuitenkin enintään todennäköiseen arvoonsa.³¹² KKO nosti esille myös KILAn lausunnon 2005/1749, jossa erityisesti pienosakeyhtiön osakkaalle antamiin lainoihin liittyen on todettu saamisen perintämahdollisuuden olevan arvostuksessa olennaista. Perintämahdollisuuteen taas vaikuttavat mahdolliset vakuudet sekä velallisen maksukyky. Vaikka saatavan arvostamiseen alle nimellisarvon ei vielä katsottaisi olevan edellytyksiä, tulee mahdollisista tavallista suuremmista epävarmuustekijöistä antaa tarpeellinen liitetieto. Kirjanpitolain yleisiin tilinpäätösperiaatteisiin kuuluu myös tuloksesta riippumaton varovaisuuden periaate, joka tulee huomioida arvostuksessa.³¹³

KKO katsoi, että niin T Oy:n merkityt saatavat A:lta, S Oy:ltä ja V Oy:ltä kuin S Oy:n saatavat A:lta olivat olleet todennäköisesti arvottomia eikä A:n osakaslainasaatavien arvostamisen kannalta ollut merkitystä sillä, että saatavia oli ennalta suunnitellulla tavalla kuitattu yhtiöiden seuraavalla tilikaudella maksamalla osingoilla. Kuittausmahdollisuus oli ylipäätään perustunut saatavien kirjanpitolain vastaiseen arvostamiseen, koska yhtiöillä ei olisi käytännössä ollut edes edellytyksiä lain mukaisesti jakaa osinkoa, mikäli saatavat olisi asianmukaisesti kirjattu tilinpäätöksissä arvottomiksi. Lainojen arvosta oli annettu väärä kuva ja tämän johdosta myös kirjanpidollinen tulos oli vääristynyt. Lainojen arvottomuudesta ei myöskään ollut ilmoitettu tilinpäätöksen liitetiedoissa, joissa mainittu nimivakuus oli antanut myös harhaanjohtavan kuvan. Liitetiedoilla ei ollut oikaistu tilinpäätöskirjauksissa syntyneitä selvästi virheellistä kuvaa, joten tilinpäätökset eivät olleet myöskään kokonaisuutena arvostellen antaneet oikeaa ja riittävää kuvaa kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.³¹⁴

Saatavien määrä T Oy:n tilinpäätöksissä oli ollut eri tilikausina samaa suuruusluokkaa kuin tilikauden voitto eli noin puolet tai jopa lähes kaksi kolmasosaa taseen loppusummasta lukuun ottamatta vuotta 2002, jolloin saatavien määrä oli ollut noin kolmasosa taseen loppusummasta. S Oy:n tilinpäätöksissä saatavien määrä taas oli ollut moninkertainen tilikausien tuloksiin nähden eli noin neljäsosa taseen loppusummaan verrattuna. KKO:n mukaan väärät ja harhaanjohtavat tiedot olivat koskeneet törkeän kirjanpitorikoksen tunnusmerkistössä tarkoitettuja suuria summia, mutta menettelyä ei voitu pitää kokonaisuutena arvostellen törkeänä. Saatavat olivat kuvanneet sinänsä oikeita T Oy:llä

³¹² KKO 2010:91.

³¹³ KILA 2005/1749.

³¹⁴ KKO 2010:91.

ja S Oy:llä olleita saatavia eikä asiassa ollut edes väitetty, ettei yhtiöiden kirjanpito olisi muilta kuin syytteessä mainituilta osin hoidettu asianmukaisesti. Lisäksi T Oy oli ollut konsultointiyhtiö ja S Oy:n liiketoiminta oli rajoittunut kahden liikehuoneiston vuokraamiseen pantinhaltijan hyväksi. Liiketoimintojen luonteesta johtuen yhtiöillä ei ollut ollut sellaisia liikekumppaneita, joiden päätöksentekoon virheellisillä tiedoilla olisi ollut ainakaan olennaista merkitystä. A:n ja yhtiöiden välinen rahaliikenne oli myös ollut selvitettävissä tilinpäätöksistä ja kirjanpidosta.³¹⁵

Lievemmän lain periaatteesta johtuen tekoa arvioitiin nykyään voimassa olevan rikoslain 30 luvun 9 §:n nojalla. Jos A:n ja B:n menettely olisi täyttänyt voimassa olevassa laissa säädetyn törkeän kirjanpitorikoksen tunnusmerkistön, olisi sovellettavaksi tullut ennen vuotta 2003 voimassa olleet säädökset. Saatavat olisi tullut kirjata arvottomiksi jo taseeseen ja siksi KKO totesi liitetietojen osalta, etteivät A ja B olleet erikseen syyllistyneet rangaistavaan kirjanpitorikokseen enää sen vuoksi, ettei saatavien arvottomuutta ilmoitettu tilinpäätöksen liitetiedoissa. Sen sijaan KKO hyväksyi hovioikeuden ratkaisun perusteluineen siltä osin kuin hovioikeus katsoi, ettei T Oy:n liitetiedoissa riittävällä tavalla ollut tuotu ilmi A:lle annettujen osakaslainojen olevan osakeyhtiölain vastaisia. Pankkitilin panttauksen osalta KKO totesi, ettei sen ilmoittamatta jättämisellä ollut vaikeutettu oikean ja riittävän kuvan saamista ottaen huomioon pankkitilillä olleiden varojen pieni määrä suhteutettuna yhtiön muuhun varallisuuteen varsinkaan kun yhtiön liitetiedoissa oli asianmukaisesti ilmoitettu yhtiön nimissä olevan muun omaisuuden panttauksesta samalla pankille kuin kyseinen pankkitili.³¹⁶

Tahallisuusarvioinnissaan KKO totesi, että A oli toiminut yritystoiminnassa varsin pitkään jo ennen nyt käsiteltävinä olleiden kirjanpitorikosten tekoaikaa, joten häneltä voitiin edellyttää tietoisuutta kirjanpidon peruseriaateista kuten varovaisuuseriaateesta. Kysymys lainojen kirjaamisesta oli ollut esillä A:n ja B:n välisissä keskusteluissa ja säännös saatavan arvostamisesta enintään todennäköiseen arvoonsa ei ole erityisen vaikeaselkoinen. A:n oli täytynyt olla tietoinen osakaslainoja koskevan merkinnän kirjanpitolain vastaisuudesta, vaikka hänen tekonsa moitittavuutta lievensi, että B kirjanpidon asiantuntijana oli ohjeistanut ja hyväksynyt kirjanpitäjän tekemät kirjaukset tilinpäätökseen. B:n syyllisyyttä arvioitaessa otettiin huomioon, että hän oli KHT-tilintarkastajatutkinnon suorittanut erityisasiantuntija. B oli ollut tietoinen perusteista,

³¹⁵ KKO 2010:91.

³¹⁶ KKO 2010:91.

joiden mukaan tilinpäätökset tulee tehdä. Lisäksi yhtiöiden kirjanpitoa koskeva toimeksiantosuhde oli ollut sellainen, että hänellä oli mahdollisuus vaikuttaa kirjausten ja tilinpäätösratkaisujen tekemiseen. Mainittakoon, että yhden KKO:n käsittelijän mielestä B olisi tullut jättää rangaistukseen tuomitsematta.³¹⁷

Jokaisen tuomioistuinsteen päädyttyä erilaiseen lopputulokseen kuvastaa tapaus hyvin lain monitulkintaisuutta. Käräjäoikeuden mukaan oli tulkinnanvaraista, olisiko nostojen kirjaaminen taseeseen arvottomiksi saataviksi antanut oikeampaa kuvaa yhtiöiden taloudellisesta asemasta. Hovioikeuden tulkinnan mukaan toiselta rikossyytteessä mainitulta teolta puuttui tahallisuus ja toisen teon osalta törkeän kirjanpitorikoksen seuraustunnusmerkki ei täyttynyt. Korkein oikeus taas päätyi arvioinnissaan siihen, että tahallisuus ja seuraustunnusmerkki täytyivät, mutta syytekohtien 8 ja 9 mukainen menettely ei ollut kokonaisuutena arvostellen törkeä. Vastaajat olivat syyllistyneet perustekomuotoiseen kirjanpitorikokseen. Tekotapatunnusmerkkiä koskevassa arvioinnissaan KKO tukeutui KILAn lausuntoon, jonka mukaan saamisen perintämahdollisuudella oli arvostuksessa keskeinen merkitys sekä yleisiin tilinpäätösperiaatteisiin kuuluvaan varovaisuuden periaatteeseen. Kirjanpidossa oli annettu vääriä tai harhaanjohtavia tietoja, koska saatavat oli arvostettu kirjanpitolain vastaisesti ja varovaisuuden periaatetta loukaten.

Väärien tai harhaanjohtavien tietojen katsottiin koskeneen suuria summia. T Oy:n tilinpäätöksissä saatavat olivat olleet keskimäärin samaa suuruusluokkaa kuin tilikauden voitto eli noin puolet taseen loppusummasta ja S Oy:n tilinpäätöksissä moninkertaisia tilikausien tuloksiin nähden eli noin neljäsosa taseen loppusummaan verrattuna. Saatavien ollessa taseeseen kuuluva erä voitaneen tärkeänä vertauskohtana pitää juurikin taseen loppusummaa. Varovaisesti ratkaisun pohjalta voitaisiin 25 prosentin suhteellisen osuuden olettaa olevan olennainen, törkeän kirjanpitorikoksen tunnusmerkistössä tarkoitettu suuri määrä. Tapauksesta ei käynyt ilmi pankkitilillä olleiden varojen absoluuttista eikä suhteellista määrää. Tutkielman kannalta olisi ollut keskeistä, minkä suuruinen määrä oli KKO:n mukaan pieni suhteutettuna yhtiön muuhun varallisuuteen.

Oikean ja riittävän kuvan saamisen vaikeutumista tehosti myös se, että liitetiedoissa oli harhaanjohtava maininta nimivakuudesta ja liitetiedot eivät muutoinkaan oikaisseet selvästi virheellistä kuvaa. Korkeimman oikeuden mukaan tilinpäätökset eivät myöskään kokonaisuutena arvostellen antaneet oikeaa ja riittävää kuvaa kirjanpitovelvollisen toi-

³¹⁷ KKO 2010:91.

minnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tämä saattaisi viitata siihen, että liitetiedoilla voitaisiin mahdollisesti korjata muualla tilinpäätöksessä annettua virheellistä kuvaa. Samansuuntaista on ollut pääteltävissä tutkielman toisessa luvussa käsitellystä kirjanpitolain oikean ja riittävän kuvan säännöksestä, jonka mukaan oikean ja riittävän kuvan saamiseksi on annettava tarpeelliset liitetiedot, mikäli laissa säädettyjen velvoitteiden noudattaminen ei muutoin saa aikaan oikeaa ja riittävää kuvaa³¹⁸. Lisäksi KILA on monissa lausunnoissaan kehottanut antamaan liitetiedoissa epävarmasta asiasta lisäinformaatiota³¹⁹. Toisaalta lienee liioiteltua olettaa, että muualla tilinpäätöksessä oleva virhe voitaisiin täysin hyväksyttävästi korjata liitetiedoilla. Asianmukainen lisätieto saattaisi kuitenkin lieventää teon moitittavuutta mahdollisessa tuomioistuinkäsittelyssä.

Lopulta A:n ja B:n menettelyä ei kuitenkaan pidetty kokonaisuutena arvostellen törkeänä. Arvioinnissa tätä puolsi muun muassa se, että yhtiöiden kirjanpito oli muilta kuin syytteessä mainituilta osin hoidettu asianmukaisesti. Saatavat olivat myös kuvanneet sinänsä oikeita T Oy:ltä ja S Oy:ltä olleita saatavia eli kirjauksia pidettiin vain osittain virheellisinä. Kysymys oli lähinnä saatavien arvostamisesta. Yhtiön varallisuudesta sai selvästi virheellisen kuvan kun saatavia ei ollut alaskirjattu asianmukaisesti. Yllättäen kokonaisarvioinnissa annettiin merkitystä myös sille, ettei yhtiöillä ollut sellaisia liikekumppaneita, joiden päätöksentekoon virheellisillä tiedoilla olisi ollut ainakaan olennaista merkitystä. Kirjanpitorikoksia koskevissa hallituksen esityksissä korostetaan, että säännösten suojeluobjektina on nimenomaan kirjanpidon luotettavuus sinänsä eikä tunnusmerkistön täyttymiseltä edellytetä hyötymistarkoitusta³²⁰. Olennaisuutta ja oikean ja riittävän kuvan saantia on myös tarkoitettu arvioida objektiivisesti hyvän kirjanpitotavan tuntijan näkökulmasta³²¹. Toisaalta säännösten välillisenä tavoitteena on myös suojella yrityksen sidosryhmiä niihin kohdistuvilta muilta rikoksilta³²². Sidosryhmille tosiasiaa aiheutuneen merkityksen huomioiminen kokonaisarvioinnissa herättää kuitenkin kysymyksen siitä, eivätkö lainsäätäjän lisäksi tuomioistuimet pidä kirjanpidon luotettavuuden suojelemista sinänsä pääasiallisena tavoitteenaan.

Tahallisuusarvioinnissaan KKO antoi painoarvoa A:n aiemmalle historialle yritystoinnassa, mutta eritteli A:n syyllisyyttä lieventävän, että kirjanpidon asiantuntija B oli

³¹⁸ KPL 3:2.

³¹⁹ Mm. KILA 2005/1749 ja KILA 2012/1884.

³²⁰ HE 53/2002, 5; HE 66/1988, 91; HE 23/198, 6.

³²¹ HE 111/1992, 15; HE 89/2015, 14.

³²² HE 53/2002, 5.

kirjaukset ohjeistanut ja hyväksynyt. Voitaneen päätellä, ettei vastaaja saa suojaa siitä, että hän luottaa kirjanpitäjän ammattitaitoon. Yritystoimintaa harjoittavan saatetaan selonottovelvollisuuden perusteella olettaa olevan selvillä kirjanpitolainsäädännön perusteista myös silloin kun kirjanpitoa hoitamaan on toimeksiannolla otettu ammattitaitoinen kirjanpitäjä tai kirjanpitotoimisto. Oikean ja riittävän kuvan kannalta tarpeellisten tietojen arviointi on kirjanpitovelvollisen itsensä vastuulla³²³. Itsestään selvää lienee, että kirjanpidon ammattilaisen oletetaan tuntevan kirjanpitolain säännökset ja niistä poikkeamisen voidaan katsoa olevan tahallista. Ehdollisen tahallisuuden mieltämisteorioissa keskiössä on, millä todennäköisyydellä tekijä mielsi seurauksen sattuvan³²⁴. Seuraustunnusmerkkiin liittyen kyse on todennäköisyydestä tahallisuudesta, sillä A:n ja B:n oli täytynyt ymmärtää menettelyn johtavan kirjanpidosta saatavan kuvan vääristymiseen. Tahallisuuden tahtomomenttiin viittaavasta tällaisen arvostuskysymyksen olosuhteissa ei välttämättä ollut kyse, vaikka kirjanpitoon olikin merkitty vääriä tai harhaanjohtavia tietoja.

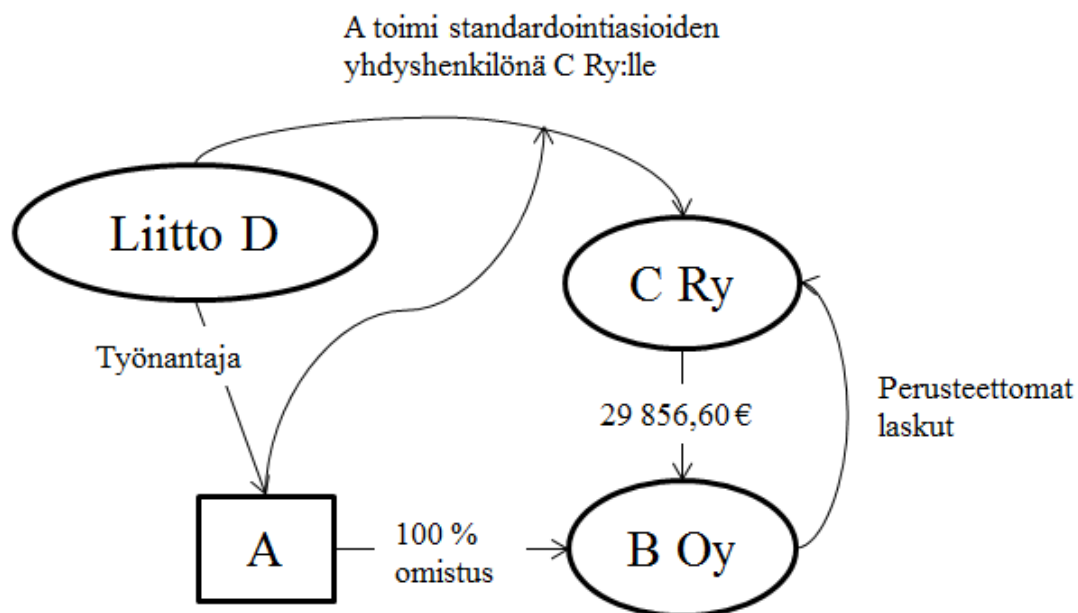
4.2.3 KKO 2015:88

Tapauksessa KKO 2015:88 oli kyse törkeästä petoksesta, jossa A oli erehdyttänyt C Ry:tä vuosina 2005 – 2009 laskuttamalla omistamansa yhtiön kautta C Ry:tä tekemätömistä käännostöistä aiheuttaen sille taloudellista vahinkoa. Suoritusten yhteismäärä oli 29 856,60 euroa. Salatakseen edellä mainitun menettelyn A oli syyllistynyt kirjanpitokokseen merkittävästi yhtiönsä kirjanpitoon todellisuutta vastaamattomilla laskuilla saadut tulot. Menettely perustui siihen, että A oli salannut sekä C Ry:ltä että työnantajaltaan D:ltä, että B Oy oli hänen itsensä omistama yhtiö, jonka hallituksen ainoa varsinainen jäsen hän oli. A oli toiminut liitto D:ssä ostopäällikkönä ja hänen tehtäviinsä oli kuulunut toimia liitto C:lle yhdyshenkilönä standardointiasioissa. Tässä ominaisuudessaan A oli liitto D:n puolesta hyväksynyt itse oman yhtiönsä B Oy:n laskut liitto C:lle, jossa oli luotettu A:n liitto D:n puolesta tekemään hyväksymismerkintään B Oy:n laskujen maksun yhteydessä.³²⁵ Oheinen kuvio 1 havainnollistaa petoksen mahdollistanutta järjestelyä.

³²³ KILA 2011/1874.

³²⁴ Tapani 2004, 221.

³²⁵ KKO 2015:88.



Kuvio 1: Petoksen mahdollistanut menettely tapauksessa KKO 2015:88.

Helsingin käräjäoikeuden mukaan kirjanpitorikos täytti törkeän tekemuodon tunnusmerkit. Hovioikeus kuitenkin totesi, että pääteko eli tässä yhteydessä törkeä petos kattoi myös jälkiteon eli kirjanpitorikoksen eikä törkeästä kirjanpitorikoksesta ollut aihetta tuomita erikseen. Kirjanpitorikoksen tunnusmerkistö olisi täyttynyt vaikka A olisi jättänyt laskut viemättä yhtiön kirjanpitoon. Syyttäjälle myönnettiin valituslupa korkeimpaan oikeuteen, jossa kysymys oli siitä, oliko A syyllistynyt kirjanpitorikokseen ja jos oli, täyttikö menettely perusmuotoisen vai törkeän kirjanpitorikoksen tunnusmerkistön. Kaikki tulo- ja menotapahtumat tulee merkitä kirjanpitoon, mutta toisaalta liiketapahtumina ei myöskään tule merkitä kirjanpitovelvollisen tieteen tosiasioita vastaamattomia tietoja. Kuitenkin kirjanpidon oikeellisuuden ja luotettavuuden turvaamisen tavoite kirjanpitorikosten kriminalisoinnissa huomioon ottaen KKO totesi A:n syyllistyneen myös kirjanpitorikokseen.³²⁶

Laskujen osoittamia summia ei yksittäin arvioituna ollut pidettävä suurina ja tositteet olivat jakautuneet eri tilikausille. KKO:n mukaan summat olivat kuitenkin olleet RL 30:9a §:n 2 kohdassa tarkoitettulla tavalla suuria, sillä eri tilikausille kohdistuneita tekoja oli tässä pidettävä yhtenä rikoksena. Tositteiden yhteissumman 29 856,60 euroa tulkitsemista suureksi summaksi perusteltiin muun muassa KKO:n ratkaisulla 2008:32. Laskut olivat määriltään 1 795,50 – 6 207,30 euron suuruisia ja yhtiön vuosittainen liike-

³²⁶ KKO 2015:88.

vaihto oli vaihdellut 10 375,96 ja 135 961,66 euron välillä tilikauden voiton oltua suurimmillaan 9 964 euroa ja pienimmillään 30 680,98 euroa tappiota. Menettely oli jatkunut lähes neljän vuoden ajan ja sisällöltään väärin tositteiden käyttö oli suunnitelmallisuutta osoittava seikka. Tästä huolimatta KKO katsoi, ettei menettely ollut kokonaisuutena arvostellen törkeä. Kuiteissa kuvatun rahaliikenteen ollessa todellista olivat kuitit olleet vain osittain virheellisiä. Menettelyä ei voitu moitittavuudeltaan rinnastaa törkeään kirjanpitorikossäännöksen esitöissä viitattuun menettelyyn, jossa kirjanpitoon liitetyillä tekaistuilla kuiteilla pyrittiin välttämään arvonlisäveroja. Lisäksi kirjanpidon virheillä oli ollut vain rajoitettu merkitys B Oy:n sidosryhmien kannalta ja kirjanpito oli muutoin laadittu asianmukaisesti.³²⁷

Tämänkin tapaus lienee hyvä esimerkki monitulkintaisuudesta, joka lainsäädöksiin voi liittyä. Käräjäoikeus oli tuominnut henkilön törkeästä kirjanpitorikoksesta, hovioikeuden tulkinnan mukaan erikseen rangaistavaa kirjanpitorikosta ei edes ollut tapahtunut ja KKO totesi lopulta kyse olleen perustekomuotoisesta kirjanpitorikoksesta. Kirjanpitoon oli merkitty suuri määrä tosiasioiden vastaisia vääriä tietoja. Vaikka törkeään kirjanpitorikoksen tunnusmerkistöön sisältyvä kvalifiointiperuste täyttyi, jäi törkeään kirjanpitorikoksen tunnusmerkistökiteijöistä täyttymättä, että rikos olisi ollut myös kokonaisuutena arvostellen törkeä. Menettelyn jatkuminen lähes neljän vuoden ajan ja väärin tositteiden käyttö suunnitelmallisuutta osoittavana seikkana puolsivat teon tulkitsemista myös kokonaisuutena arvostellen törkeäksi. Teon tahallisuus ja kiellettyyn seuraukseen pyrkiminen lienee myös ilmiselvää, joten kyseessä vaikuttaa olevan tarkoitustahallisuus.

KKO:n päätyminen kokonaiharkinnassaan siihen, ettei menettely ollut myös kokonaisuutena arvostellen törkeä on toisaalta yllättävää. Lain esitöiden mukaan todellisuutta vastaamattomien tositteiden käyttö kirjanpitorikoksen välineenä on jo sinällään niin moitittavaa, että tekoa lähtökohtaisesti tulisi arvioida törkeää kirjanpitorikosta koskevan säännöksen mukaan ilman olennaisuusvaatimusta. KKO:n mukaan tositteet olivat kuitenkin vain osittain virheellisiä, sillä niissä kuvattu rahaliikenne oli todellista. Menettelyä ei voitu rinnastaa toimintaan, jossa tekaistujen kuittien avulla pyritään välttämään arvonlisäveroja. Tapaus kuvastanee siten hyvin lainsäädännökseen sisällytetyn kokonaiharkintalausekkeen perimmäistä ideaa, jonka mukaan tuomioistuimien voi harkintavaltaansa käyttäen huomioida yksittäiselle tapaukselle ominaiset olosuhteet.

³²⁷ KKO 2015:88.

Kokonaisarvostelussa annettiin jälleen painoarvoa sille, että kirjanpito oli muutoin hoidettu asianmukaisesti. Lisäksi KKO toi esille, että kirjanpidon virheillä oli ollut vain rajoitettu merkitys yhtiön sidosryhmien kannalta. Ratkaisu antaa siis tukea aiemmalle havainnolle siitä, että arvioinnissa annettaisiin painoarvoa sille, kuka tai ketkä kirjanpitoaineistoa olivat lopulta hyödyntäneet. Kirjanpitoaineisto ei sinällään antanut oikeaa ja riittävää kuvaa. Lain esitöiden sisällöstä huolimatta tällä ei vaikuttane olevan yhtä suurta merkitystä arvioinnissa kuin sillä, vaikuttiko kirjanpidon virheellisyys tosiasiallisesti jonkin sidosryhmätahon mahdollisuuksiin saada kirjanpidosta oikea ja riittävä kuva. Sen sijaan arvioinnissa ei ilmeisesti anneta ainakaan samanlaista painoarvoa sille, että yhtiöllä olisi voinut olla sidosryhmätahoja, joiden mahdollisuuksiin saada aineiston perusteella oikea ja riittävä kuva kirjanpidon virheellisyydet olisivat vaikuttaneet. Kirjanpidon ja tilinpäätöksen tulisi lähtökohtaisesti olla niin luotettavaa, että tietojen hyödyntäjästä riippumatta niistä saatava kuva olisi aina oikea ja riittävä.

Laskujen osoittamia summia ei yksittäin pidetty suurina määrinä ja suurin laskuista oli 6 207,30 euron arvoinen. Suhteellisenä lukuna suurin perusteettomista laskuista oli 4,6 prosenttia kyseisen tilikauden liikevaihdosta ja 62 prosenttia tilikauden voitosta³²⁸. Voitaneen päätellä, ettei 4,6 prosenttia ylitä rikossäännöksissä tarkoitettua olennaisuusvaatimusta. Aiemmin on jo tuotu ilmi, että oikeuskirjallisuudessa esitettyjen arvioiden mukaan alle viiden prosentin suuruisia virheitä voitaisiin lähtökohtaisesti pitää epäolennaisina³²⁹. Tutkielma antanee tukea tälle arviolle. Toisaalta määrä oli 62 prosenttia kyseisen tilikauden voitosta, mutta lukujen ollessa muutoinkin pieniä pidettäneen muutaman tuhannen määräistä summaa kuitenkin aina sen verran epäolennaisena, että kyseessä ei katsota olevan törkeän kirjanpitorikoksen tunnusmerkistössä tarkoitettu suuri määrä. Kirjanpitolain mukaan olennaisuusarviointi kohdistetaan kuitenkin kokonaisuuteen³³⁰ ja tositteiden yhteissummaa 29 856,60 euroa pidettiin suurena summana. Perusteluissa viitattiin KKO:n ratkaisuun 2008:32, jossa 120 000 markan tai reilun 20 000 euron määrää pidettiin suurena. Lienee perusteltua olettaa, että yli 20 000 euron määrää pidettäisiin ehkäpä jopa säännönmukaisesti suurena summana. Määrän suhteellista osuutta yhtiön muihin tilinpäätöslukuihin on kuitenkin tässäkin yhteydessä syytä tarkastella. Laskujen yhteissumma oli 22 – 288 prosenttia liikevaihtoon verrattuna ja 97 – 300 prosent-

³²⁸ $6\,207,30 / 135\,961,66 = 0,046$ ja $6\,207,30 / 9\,964 = 0,62$.

³²⁹ Mäkelä 2001, 128.

³³⁰ KPL 3:2a.

tia tilikauden voitosta tai tappiosta riippuen siitä, minkä tilikauden tilinpäätöslukuihin määrää verrataan³³¹.

4.3 Hovioikeuden ratkaisut

4.3.1 Vaasan HO 15.1.2013 43

Vaasan hovioikeuden tuomiossa 43 oli kyse tuottamuksellisesta kirjanpitorikoksesta. A oli B Oy:n hallituksen varsinainen jäsen ja yhtiön toiminnasta vastaava henkilö. Tilitoimisto C Oy:llä oli suullisesti sovittu toimeksianto huolehtia B Oy:n kirjanpidosta, mutta B Oy oli jättänyt maksamatta tilitoimiston laskuja. Kirjanpitoa hoitanut tilitoimiston edustaja D oli toimeksiantosopimuksen mukaisesti huolehtinut yhtiön juoksevasta kirjanpidosta tammikuun 2008 loppuun saakka, laatinut tilinpäätöksen ja vuoden 2007 veroilmoituksen keväällä 2008 sekä hoitanut palkkakirjanpitoa 31.3.2009 saakka. Keväällä 2008 D oli reklamoinut A:ta maksamattomista laskuista. Keväällä tai alkukesästä 2008 A oli kertonut kirjanpitäjä D:lle aikeensa myydä B Oy:n liiketoiminta eräälle saman toimialan yhtiölle kaupalla, joka toteutettaisiin viimeistään syyskuussa 2008. A:n tarkoituksena oli maksaa tilitoimistolle velat kaupan toteuduttua. Erinäisistä syistä johdun liiketoiminnan kauppa kuitenkin viivästyi ja saatiin toteutettua vasta helmikuussa 2009. A:n ja kirjanpitäjä D:n helmikuussa 2009 käymästä kirjeenvaihdosta kävi ilmi, että tilitoimisto oli kesällä tai alkusyksystä 2008 tehnyt päätöksen, että tilitoimisto ei uskalla jatkaa B Oy:n juoksevan kirjanpidon hoitamista B Oy:tä uhkaavan konkurssin vuoksi. A oli toimittanut yhtiön kirjanpitomateriaalin D:lle helmikuuhun 2009 saakka.³³²

Käräjäoikeuden perusteluiden mukaan D ei 1.1.2008 jälkeen ollut nimenomaisesti ilmoittanut lopettavansa B Oy:n kanssa tehtyä toimeksiantosopimusta vaan hän on kesällä tai alkusyksystä 2008 päättänyt, että tilitoimisto ei enää jatka juoksevan kirjanpidon hoitamista. A oli maksamatta jääneistä laskuista huolimatta tilitoimiston laadittua keväällä 2008 tilinpäätöksen ja jatkaessa edelleen palkkakirjanpidon pitämistä voinut alustavasti lähteä siitä, että tilitoimisto huolehtii edelleen toimeksiantosopimuksen nojalla

³³¹ $29\,856,60 / 135\,961,66 = 0,22$; $29\,856,60 / 10\,375,96 = 2,88$; $29\,856,60 / 30\,680,98 = 0,97$ ja $29\,856,60 / 9\,964 = 3,00$.

³³² Vaasan HO 15.1.2013 43.

myös juoksevasta kirjanpidosta. A:n oli kuitenkin viimeistään syyskuussa 2008 liiketoimintakaupan jäätyä toteutumatta ja kirjanpitovelkojen jäätyä edelleen maksamatta täytynyt ymmärtää, ettei tilitoimisto enää vastaa yhtiön juoksevasta kirjanpidosta.³³³

Käräjäoikeuden mukaan D oli toimeksiantosopimuksen perusteella kirjanpitäjänä vastuussa B Oy:n juoksevasta kirjanpidosta 30.9.2008 asti ja tämän velvollisuutensa D laiminlöi 1.2 ja 30.9.2008 välisenä aikana. Laiminlyönti oli olennaisella tavalla vaikeuttanut oikean ja riittävän kuvan saamista B Oy:n tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, koska laiminlyötyjen kirjausten yhteismäärä mainitulla ajanjaksolla oli noin 536 249 euroa. Laiminlyönti oli johtunut siitä, että hän oli jättänyt toimeksiantosopimuksen lakkauttamatta odottaessaan B Oy:n maksukyvyn paranemista liiketoimintakaupan toteutuksessa. Menettelyllä D oli ottanut riskin siitä, että yhtiön juokseva kirjanpito jää kokonaan hoitamatta kyseiseltä ajalta, mikäli liiketoimintaa koskeva kauppa viivästyy tai kokonaan raukeaa. Laiminlyötyjen kirjausten yhteismäärä huomioon ottaen käräjäoikeus piti laiminlyöntiä myös törkeänä ja D tuomittiin tuottamuksellisesta kirjanpitorikoksesta. Yhtiöoikeudellisen asemansa vuoksi A oli ollut velvollinen huolehtimaan juoksevasta kirjanpidosta 1.10.2008 ja 31.3.2009 välisenä aikana. Myös A:n laiminlyönti oli vaikeuttanut oikean ja riittävän kuvan saamista, koska laiminlyötyjen kirjausten yhteismäärä oli ollut noin 332 749 euroa. A:n menettelyn katsottiin olleen tahallista ja hänet tuomittiin kirjanpitorikoksesta.³³⁴

D valittiin tuomiosta hovioikeuteen. Hän tarkensi ilmoittaneensa keväällä 2008 A:n kanssa käymissään keskusteluissa, ettei hän tee juoksevaa kirjanpitoa. Samalla hän oli kuitenkin luvannut jatkaa palkkakirjanpitoa, jotta yhtiö voisi jatkaa toimintaansa liiketoiminnan myymiseen asti. D:n käsityksen mukaan A oli tuolloin hyväksynyt asian ja vastuu kirjanpidon hoitamisesta oli siten siirtynyt kokonaan A:lle. Käräjäoikeuden tuomioita ei kuitenkaan muutettu, koska hovioikeus hyväksyi käräjäoikeuden ratkaisun sellaisenaan. A:n ja D:n kertomuksista sekä heidän välisistä sähköpostiviesteistä kävi ilmi, että D oli kieltäytynyt tekemästä juoksevaa kirjanpitoa maksamattomien laskujen vuoksi. Tätä ei kuitenkaan voitu pitää osoituksena siitä, että toimeksiantosuhde oli katkaistu. D:llä oli pitkä kokemus kirjanpitäjän tehtävistä ja yhtiön kirjanpitomateriaali oli tosiasia-

³³³ Vaasan HO 15.1.2013 43.

³³⁴ Vaasan HO 15.1.2013 43.

allisesti ollut koko ajan hänen hallussaan. Hän ei ollut voinut olla siinä käsityksessä, että vastuu kirjanpidon pitämisestä olisi siirtynyt yksin A:lle.³³⁵

Tuottamuksellisen kirjanpitorikoksen ensimmäinen tekotapatunnusmerkki täyttyi, koska D oli laiminlyönyt liiketapahtumien kirjaamisen kokonaan kahdeksan kuukauden ajalta. D oli laiminlyönyt huolellisuusvelvoitteensa, koska D oli ottanut niin sanotun kielletyn riskin. Luvussa 3.4 käsiteltiin muun muassa teon huolimattomuus -oppia, jonka mukaan kielletty riski on oikeudellisesti relevantti vaara, joka on konkretisoitunut tunnusmerkistön mukaisessa seurauksessa³³⁶. D:n ottama kielletty riski oli, että yhtiön kirjanpito jää kokonaan hoitamatta, mikäli liiketoimintaa koskeva kauppa viivästyy tai jää kokonaan toteutumatta. Jotta vastuu kirjanpidon hoitamisesta olisi siirtynyt kokonaan A:lle, hänen olisi tullut lopettaa toimeksianto todennäköisesti kirjallisella ilmoituksella ja nimenomaisesti tuoden ilmi, että toimeksianto irtisanotaan. Juoksevan kirjanpidon hoitamisesta kieltäytyminen edes todistettavalla sähköpostiviestillä ei hovioikeuden mukaan ollut riittävää.

Toisaalta kirjanpidon ammattilaisena hänen olisi tullut ymmärtää, ettei vastuu kirjanpidosta ollut siirtynyt A:lle tämän toimitettua kirjanpidon pohjaksi tarvittavan materiaalin hänelle helmikuun 2009 asti. D ei välttämättä ollut tietoisesti toiminut törkeän huolimattomalla tavalla, mutta hänen kokemuksensa ja kirjanpitäjän asemansa vuoksi hänen olisi tullut tämä ymmärtää. Vertauskohtana käytetään normaalilla tavalla huolellisen henkilön mittapuuta ja normaalilla tavalla huolellinen kirjanpitäjä olisi todennäköisesti palauttanut kirjanpitomateriaalin A:lle ja tuonut viimeistään siinä vaiheessa selkeästi ilmi, että toimeksiantosuhde oli päättynyt. D:n menettelyn voitaneen siten todeta täyttäneen rikoslain säännöksen tuottamuksesta, jonka mukaan menettely on huolimattomaa, jos olosuhteiden edellyttämää tai vaadittavaa huolellisuusvelvoitetta rikotaan vaikka sitä olisi kyetty noudattamaan³³⁷. D olisi kyennyt noudattamaan huolellisuusvelvoitetta, mikäli hän olisi hoitanut juoksevan kirjanpidon asianmukaisesti, palauttanut vastaanottamansa kirjanpitomateriaalin A:lle tai lopettanut toimeksiannon asianmukaisesti. D ei kuitenkaan ollut tehnyt tahallisuuteen viittaavaa tietoista päätöstä olla hoitamatta vastuullaan olevaa tehtävää, sillä hän ei ollut tietoinen vastuun kuulumisesta hänelle. Sen sijaan hänen *olisi pitänyt ymmärtää* vastuun kuuluneen hänelle.

³³⁵ Vaasan HO 15.1.2013 43.

³³⁶ Tapani 2002,954.

³³⁷ RL 3:7.

Törkeäksi laiminlyönti katsottiin, koska laiminlyötyjen kirjausten yhteismäärä oli suuri. Rikoslain tuottamusta koskevan säännöksen mukaan huolimattomuuden törkeys arvioidaan kokonaisharkinnalla, jossa huomioidaan esimerkiksi rikotun huolellisuusvelvoitteen merkittävyys ja loukkauksen todennäköisyys³³⁸. Hovioikeuden perustelu kirjausten yhteismäärän suuruudesta liittyy juurikin huolellisuusvelvoitteen merkittävyyteen. Kirjanpitäjällä lienee joka tapauksessa korkea huolellisuusvelvoite kirjanpidon hoitamisen yhteydessä, ja mitä suuremmasta määrästä liiketapahtumia on kyse, sitä korkeammaksi tämän velvoitteen voitaneen olettaa nousevan. Kirjanpidon hoitamatta jäämisen todennäköisyys ei myöskään liene ollut vähäinen, jos liiketoiminnan kauppaa ei ollut sitovasti solmittu.

Kirjaamatta jääneiden merkintöjen yhteismäärän oltua 536 249 euroa oikean ja riittävän kuvan saaminen oli olennaisesti vaikeutunut. A puolestaan oli laiminlyönyt merkitä kirjauksia yhteensä 332 749 euron arvosta ja hänet tuomittiin kirjanpitorikoksesta. Tästä ei kuitenkaan voi tehdä johtopäätöstä, ettei myös 332 749 euroa olisi olennaisuusvaatimuksen täyttävä määrä. Tapauksessa ei tutkittu lainkaan, olisivatko törkeän kirjanpitorikoksen tunnusmerkit täyttyneet, sillä syyte nostettiin kirjanpitorikoksesta eikä törkeästä kirjanpitorikoksesta.

4.3.2 Vaasan HO 17.4.2013 493

Tapauksessa oli kyse tuottamuksellisesta kirjanpitorikoksesta, johon yhdistyksen hallituksen puheenjohtaja A oli syyllistynyt hävittämällä tai hukkaamalla huolimattomuudesta yhdistyksen kirjanpidon. Kirjanpitokirjat ja tililuettelot olivat hävinneet tilikaudesta 2000 alkaen ja muu kirjanpitoaineisto tilikaudesta 2004 alkaen. A kiisti syytteet ja väitti kirjanpidon hävinneen ulosottoviranomaisen hallusta. Yhdistyksen kirjanpito oli ollut säilössä virastossa kunnes se luovutettiin takaisin A:lle. Valvontakameroin varustetulla varastoalueella ei ollut käynyt säilytysaikana varkaita ja ulosottoviranomaisen mukaan aineisto oli luovutettu A:lle samanlaisena kuin se oli ulosoton haltuun saatu. A:n mukaan kaupungilla ja ulosottovirastolla oli salaliitto häntä vastaan ja yhdistys oli

³³⁸ RL 3:7.

merirosvouksen kohteena. Hänen mukaansa ulosottovirasto oli varastanut materiaalin ja palauttanut jätesäkissä vain tyhjt säilytysmapit.³³⁹

Sekä kärjaoikeuden että hovioikeuden mukaan ei ollut uskottavaa, että ulosottoviranomainen olisi hävittänyt mapitetun kirjanpitoaineiston ja palauttanut A:lle vain tyhjt säilytysmapit. Myöskään A:n sekä todistaja B:n ja C:n kertomukset varastamisesta, merirosvouksesta sekä salaliitosta eivät olleet miltään osin uskottavia. A:n oli katsottava hävittäneen tai kätkeneen kirjanpitomateriaalin, jota ilman toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta ei ole voinut saada oikeaa ja riittävää kuvaa. Syyte nostettiin kärjaoikeudessa alun perin törkeästä kirjanpitorikoksesta. Näyttö ei kuitenkaan tukenut syyttäjän näkemystä teon tahallisuudesta, joten A:n katsottiin huolimattomuudesta hävittäneen tai hukanneen yhdistyksen kirjanpidon. Olosuhteet huomioiden huolimattomuutta pidettiin törkeänä ja A:n katsottiin syyllistyneen vuosien 2006 – 2010 osalta tuottamukselliseen kirjanpitorikokseen.³⁴⁰

Tuottamuksellisen kirjanpitorikoksen toinen tekotapatunnusmerkki täyttyi, koska A:n katsottiin hävittäneen tai hukanneen kirjanpitoaineiston. Kärjaoikeus käytti perusteluissaan termiä kätkeä, vaikka tuottamuksellisen kirjanpitorikoksen tunnusmerkistössä käytetään teon tuottamuksellista luonnetta paremmin kuvaavaa termiä hukata. Tämä johtunee siitä, että teko hyvin suurella todennäköisyydellä oli tahallinen, mutta tästä ei kyetty osoittamaan oikeudellisesti riittävää näyttöä. Tapaus lienee esimerkki tilanteesta, jossa tekotapojen välisellä rajanvedolla on ollut hyvin suuri merkitys. Muutoin todennäköisesti jopa törkeäksi kirjanpitorikokseksi katsottavaa menettelyä pidettiin tuottamuksellisena, koska tahallisuusvaatimuksen täyttymistä ei kyetty todentamaan.

Aiemmin on jo tuotu ilmi, ettei rikosoikeudellista vastuuta voi välttää pelkästään väittämällä, että kirjanpitoaineiston häviäminen on johtunut kirjanpitovelvollisen vaikutusmahdollisuuksien ulkopuolisista seikoista³⁴¹. Selityksellä on saatava aikaan järkevä epäily siitä, ettei kirjanpitoaineistoa ole tahallisesti hävitetty tai kätketty³⁴². Tahallisuutta tapauksessa ei voitu todistaa. A:n epäuskottavat selitykset eivät kuitenkaan aikaansaaneet järkevää epäilyä siitä, että kirjanpitoaineiston häviäminen olisi johtunut täysin hänen vaikutusmahdollisuuksiensa ulkopuolisista seikoista. Tuomioistuin joutui arvioi-

³³⁹ Vaasan HO 17.4.2013 493.

³⁴⁰ Vaasan HO 17.4.2013 493.

³⁴¹ Koponen & Sahavirta 2007, 83.

³⁴² Tapani 2014, 655.

maan tapahtumainkulkua ulkoisesti havaittavien seikkojen pohjalta kuten valvontakameroiden olemassaolon perusteella, sillä syytetyn ja ulosottoviranomaisen kertomukset poikkesivat toisistaan täysin. Ulkoisesti havaittavat seikat ja A:n kertomuksen epäuskottavuus tukivat ulosottoviranomaisen kertomuksen paikkansapitävyyttä. Tuottamuksellisen kirjanpitorikoksen seuraustunnusmerkkiin sisältyvä olennaisuuskynnys sekä huolimaattomuuden törkeys luonnollisesti täytyivät kun koko kirjanpitomateriaali oli hävinnyt tai hukattu edellä kuvatuissa olosuhteissa.

4.3.3 Turun HO 2.10.2013 1826

A oli laiminlyönyt liiketapahtumien kirjaamisen kokonaan 1.9.2010 – 28.1.2011 sekä laiminlyönyt säilyttää ja liittää kirjanpitoon tositteet ajalla 17.3.2010 – 31.8.2010 suoritettuihin maksuihin ja rahanostoihin liittyvistä yhteensä 52 440,08 euron suuruisista liiketapahtumista. Sekä kirjaamatta jätettyjen liiketapahtumien että säilyttämättä jätettyjen tositteiden määrää pidettiin suurena ja käräjäoikeus tuomitsi A:n verorikkomuksen ohella törkeästä kirjanpitorikoksesta. Liikevaihdon tai kirjaamatta jätettyjen kirjausten määrää ei ollut varsinaisesti tiedossa, mutta veroviraston laskelman mukaan yhtiön arvonlisäverollisen myynnin määrä vuonna 2010 oli ollut ainakin 658 756 euroa. A:n mukaan hänellä ei ollut varaa teettää kirjanpitoa enää 1.9.2011 alkaen ja tositteiden puuttuminen johtui siitä, ettei hänellä ollut kokemusta liiketoiminnasta. Yhtiön kirjanpitoa aluksi hoitanut kirjanpitäjä oli aina huomauttanut puuttuneista tositteista ja kirjanpitäjän vaihduttua uusi kirjanpitäjä ei huomauttanut puutteista. Hovioikeus ei kuitenkaan nähnyt aihetta muuttaa käräjäoikeuden tuomiota.³⁴³

Liiketapahtumien kirjaaminen oli laiminlyöty viiden kuukauden ajalta kokonaan. Ratkaisun pohjalta voitaneen varovaisesti päätellä, että kirjausten laiminlyöminen viiden kuukauden ajalta saattaisi olla törkeän kirjanpitorikoksen tekotapatunnusmerkistön ensimmäisessä kohdassa tarkoitettusti liiketapahtumien kirjaamisen laiminlyöntiä olennaisilta osiltaan. Lienee kuitenkin liioiteltua olettaa, että kirjausten laiminlyönti viiden kuukauden ajalta olisi aina ja kaikissa olosuhteissa liiketapahtumien kirjaamisen laiminlyöntiä olennaisilta osiltaan. Kirjaamatta jääneiden tapahtumien luku- tai rahamäärää ei tiedetä. Veroviraston laskelmasta voitaneen kuitenkin päätellä, että määrä on ollut suuri. Lisäksi tapauksessa oli laiminlyöty säilyttää ja liittää kirjanpitoon tositteita

³⁴³ Turun HO 2.10.2013 1826.

52 440,08 euron arvosta ja määrää pidettiin suurena. Suhteellisena määränä tämä on saattanut olla noin kahdeksan prosenttia yhtiön vuoden 2010 liikevaihdosta³⁴⁴, mikäli liikevaihdon tässä oletetaan olleen veroviraston laskelman mukainen arvonlisäverollisen myynnin määrä. 52 440,08 euroa on jo yksinään yli kaksinkertainen verrattuna 20 000 euroon, jonka tapausten KKO 2008:32 ja KKO 2015:88 yhteydessä arveltiin mahdollisesti olevan olennainen määrä. Esimerkiksi tapauksessa KKO 2015:88 esillä ollut 29 856,60 euroa oli kuitenkin 22 – 288 prosenttia yhtiön eri tilikausien liikevaihtoihin verrattuna. Jos 52 440,08 euron oletettaisiin olleen kahdeksan prosenttia liikevaihdosta, voitaisiin aavistella, että kahdeksankin prosenttia vertausluvusta olisi suuri määrä ainakin silloin kun kyse on vähintään kymmenistä tuhansista euroista.

Yhtiön talousongelmat eivät olleet hyväksyttävä syy kirjanpidon hoitamatta jättämiselle. Tämä on luonnollista, koska muutoin erittäin monet yritykset jättäisivät todennäköisesti hoitamatta kirjanpitonsa. Myöskään kokemattomuus kirjanpidosta ja se, ettei kirjanpitäjä ollut huomauttanut puutteista, ei poistanut syyllisyyttä. Rangaistus tahallisesta teosta voitiin todennäköisesti määrätä siitä syystä, että A:lle oli asemansa perusteella syntynyt selonottovelvollisuus, jonka hän oli laiminlyönyt. Käräjäoikeuden tai hovioikeuden tuomiossa ei eritelty juurikaan tahallisuusarviointia. Tositteiden puuttumisen osalta tahallisuuden voitaneen olettaa olleen lähinnä ehdollista tahallisuutta, jos seuraus aiheutui selonottovelvollisuuden laiminlyönnistä eikä esimerkiksi toiminnasta, jonka johdosta A tiesi kielletyn seurauksen syntyvän. Liiketapahtumien kirjaamisen laiminlyönti lienee toisaalta ollut mahdollisesti jopa tarkoitustahallisuutta, koska A joka tapauksessa oli kirjanpitovelvollinen ja hän tiesi siitä.

4.3.4 Rovaniemen HO 12.12.2013 978

Tapauksessa A yhtiön toimitusjohtajana ja hallituksen jäsenenä 1.4 ja 17.5.2008 välisenä aikana ja B hallituksen puheenjohtajana 1.4.2008 ja 10.2.2009 välisenä aikana olivat laiminlyöneet liiketapahtumien kirjaamisen ja tilinpäätöksen laatimisen 30.4.2008 päättyneeltä tilikaudelta. Törkeysarvioinnissaan käräjäoikeus katsoi B:n tietoisensa laiminlyönnin kestäneen varsin pitkän ajan ja siten täyttävän törkeän kirjanpitorikoksen tunnusmerkistön. A:n varsin lyhyttä ajanjaksoa koskevan menettelyn ei sen sijaan katsottu

³⁴⁴ 52 440,08 / 658 756 = 0,08.

olleen törkeää. Hovioikeudessa A:n vastuuaseman katsottiin myös päättyneen ennen kuin tilinpäätös oli pitänyt viimeistään laatia ja muut kuin käteisellä rahalla suoritettut maksut kirjata, joten syyte kirjanpitorikoksesta hylättiin A:n osalta kokonaan.³⁴⁵

Tekotapana oli liiketapahtumien kirjaamisen ja tilinpäätöksen laatimisen laiminlyönti. B:n osalta laiminlyönti oli kestänyt 10 kuukauden ajan, jonka katsottiin olevan varsin pitkä aika. Liiketapahtumien kirjaaminen oli siten laiminlyöty olennaisilta osiltaan ja tilinpäätös jätetty laatimatta kokonaan. Seuraustunnusmerkin täyttyminen lienee itseltään selvää kun kirjaukset ja tilinpäätöksen laadinta oli kokonaan laiminlyöty ja yhtiöllä oli ollut toimintaa kyseisenä ajanjaksona. Sen sijaan A:n noin yhden ja puolen kuukauden aikaa koskeva laiminlyönti ei joko ollut törkeän kirjanpitorikoksen tekotapa-tunnusmerkistön mukaisesti liiketapahtumien kirjaamisen laiminlyöntiä olennaisilta osiltaan tai tekoa ei muutoin pidetty kokonaisuutena arvostellen törkeänä. Voitaneen päätellä, että yhden ja puolen kuukauden ajanjaksoa koskeva liiketapahtumien kirjaamisen laiminlyönti ei lähtökohtaisesti liene törkeää. Lopulta tilinpäätöksen laatimisvelvollisuuden ja muiden kuin käteisellä maksettujen kirjausten kirjaamisvelvollisuuden sijoit-tauduttua A:n vastuuaseman päättymisen jälkeiselle ajalle A:n ei katsottu syyllistyneen lainkaan kirjanpitorikoksena tuomittavaan menettelyyn. Pelkkien käteisellä rahalla suoritet-tujen maksujen kirjaamisvelvollisuuden laiminlyönti yhden ja puolen kuukauden ajalta ei täten vähäisenä laiminlyöntinä vaikuta täyttävän edes kirjanpitorikoksen perus-tekemuodon tunnusmerkistöä. Tahallisuusarviointia tapauksessa ei esiintynyt.

4.3.5 Rovaniemen HO 23.12.2013 1022

A oli vastoin kirjanpitolainsäädännön mukaisia velvollisuuksia laiminlyönyt kirjata yksityisotot, yksityissijoitukset sekä käteisellä rahalla suoritettut maksut. Menettely oli jatkunut reilun kahden vuoden ajan. Kassatili oli kasvanut epätodellisen suureksi, koska sieltä ei ollut kirjattu pois omia yksityisnostoja eikä pankkitilille siirrettyjä rahavaroja. Esimerkiksi 1.1.2008 käteiskassatilin avaussaldo oli ollut 76 953,89 euroa, vaikka todellisuudessa A:lla ei ollut kyseisiä kassavaroja hallussaan. A:n antaman vastauksen mukaan hän oli ammatinharjoittajana ajatellut yksikertaisen kirjanpidon, johon merkitään menot ja tulot, riittävän. Käteiskassan kumulatiivinen kasvaminen ei hänen mukaansa

³⁴⁵ Rovaniemen HO 12.12.2013 978.

ollut vääristänyt oikean ja riittävän kuvan muodostumista. Kirjanpidon tulos vastasi vuosittain käteiskassan saldon kasvua. Käteiskassassa ei kuitenkaan ollut kirjanpidon osoittamia varoja vaan todellinen saldo oli ollut vuosittain noin 1 000 euroa.³⁴⁶

Käräjäoikeuden mukaan menettely ei ollut kokonaisuutena arvostellen törkeä, vaikka summat sinänsä olivat varsin suuria. A myönsi päiväkohtaisen käteiskirjan puuttumisen, mutta kuitit olivat kuitenkin tallella kirjanpidossa. Yksityisottojen merkitsemättä jättäminen ei ollut vaikuttanut yrityksen tulokseen. Tekoaikana voimassa olleen kirjanpitolain mukaan ammatinharjoittaja ei ollut velvollinen pitämään kahdenkertaista kirjanpitoa, mutta kirjanpitoon tulivat soveltuvin osin noudatettavaksi kirjanpitolain muut säännökset. Verotarkastuksessa ilmeni, että kirjanpidossa oli käteiskassatili, johon oli kirjattu kaikki tapahtumat riippumatta siitä, oliko suoritus saatu käteisenä rahana vai pankki-suorituksena. Kirjanpitoa ei kuitenkaan voitu pitää luotettavana kassakirjan puuttumisen, kassakontrollin puutteellisuuden sekä yksityisottojen merkitsemättä jättämisen vuoksi. Yrityksen rahaliikenteestä ei voinut saada oikeaa kuvaa.³⁴⁷

A valitti tuomiosta hovioikeuteen, joka alensi ehdollisen vankeusrangaistuksen sakko-rangaistukseen. Hovioikeuden perusteluiden mukaan oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että laiminlyönniksi tulkitaan menettely, jossa tositteet löytyvät kirjanpitovelvollisen kirjanpitoaineistosta aikajärjestyksessä ja tiliöitynä, mutta varsinaiset kirjaukset on laiminlyöty. Oikean ja riittävän kuvan saaminen oli verotarkastajan mukaan vaikeutunut, koska kirjanpidosta ei voinut päätellä, mitkä suoritukset olivat olleet käteisasiakkaiden suorituksia. Kirjanpitovelvollisen varoja ei myöskään pystynyt erottamaan yksityistalouden varoista, mikä oli yksi syy siihen, miksi verotuksessa oli jouduttu käyttämään arvioverotusta. Hovioikeuden mukaan kassatilin saldovirhe ei ollut vähäinen. Tapauksessa oli kyse noin 75 000 – 76 000 euron summista yrityksen liikevaihdon oltua 91 661 euroa vuonna 2007 ja 95 558 euroa vuonna 2008. Myös hovioikeuden mukaan kirjanpitorikoksen tunnusmerkit täyttyivät.³⁴⁸

Tekotapana oli liiketapahtumien kirjaamisen osittainen laiminlyöminen vastoin kirjanpitolainsäädännön mukaisia velvollisuuksia. Merkitsemättä jätettyjen kirjausten yhteisumma oli huomattavan suuri, joten kirjausten voitaneen olettaa olleen kirjaamatta olennaisilta osilta. Rikoksen tulkitseminen perustekomuotoiseksi kirjanpitorikokseksi

³⁴⁶ Rovaniemen HO 23.12.2013 1022.

³⁴⁷ Rovaniemen HO 23.12.2013 1022.

³⁴⁸ Rovaniemen HO 23.12.2013 1022.

johtui kuitenkin siitä, ettei tekoa pidetty kokonaisuutena arvostellen törkeänä. Tätä puolsivat, että virheellä ei ollut ollut vaikutusta yrityksen tilikausien tuloksiin ja tositteet oli säilytetty sekä todennäköisesti myös se, että A:lla ollut käsitys yksinkertaisen kirjanpidon olleen riittävää. Kirjanpito ei ollut kokonaan laiminlyöty, aineistoa ei ollut hävitetty ja A:lla ei vaikuttanut olevan kovinkaan syvällistä kirjanpidon tuntemusta. A:lla ollut väärä käsitys ei luonnollisestikaan riittänyt poistamaan teon tahallisuutta, sillä hänellä oli ammatinharjoittajana selonottovelvollisuus hänen toiminnalleen laissa asetetuista vaatimuksista. Kyseessä lienee kuitenkin ollut tahallisuuden alin aste eli ehdollinen tahallisuus. A:n tarkoituksena ei liene ollut tilinpäätöstietojen vääristäminen. Hän ei myöskään ole mieltänyt tilinpäätöstietojen vääristymistä käytännössä varmaksi, mikäli hänellä on tosiasiallisesti ollut käsitys yksinkertaisen kirjanpidon riittämisestä.

Kirjanpitorikoksen seuraustunnusmerkki luonnollisesti täyttyi, koska kirjanpidon mukaan kassavaroja oli useita kymmeniä tuhansia euroja enemmän kuin niitä tosiasiasa oli. Lisäksi kirjanpidosta ei verotarkastajan mukaan voinut päätellä, mitkä suoritukset olivat olleet käteisasiakkaiden suorituksia ja kirjanpitovelvollisen varoja ei pystynyt erottamaan yksityistalouden varoista. Luvussa 2.2.2 tarkasteltiin kirjanpitoa ohjaavia periaatteita. Erillisarvostusperiaatteen mukaisesti yksi tärkeimpiä kirjanpidon funktioita on pitää erillään yrityksen ja sidosryhmien kuten omistajan varat, velat, tulot ja menot. Kirjanpito ja tilinpäätökset eivät antaneet oikeaa ja riittävää kuvaa yrityksen taloudellisesta asemasta. Ilmeisesti tilikausien tuloksista annettava kuva ei ollut vääristynyt. Seuraustunnusmerkin täyttymiseen riittää kuitenkin, että oikean ja riittävän kuvan saaminen on vaikeutunut joko taloudellisesta asemasta tai toiminnan tuloksesta.

4.3.6 Turun HO 15.4.2014 14/116745

A osakeyhtiön hallituksen jäsenenä ja ainoana tosiasiallista määräysvaltaa käyttävänä oli syyllistynyt törkeään kirjanpitorikokseen laiminlyödessään yhtiön liiketapahtumien kirjaamisen 1.12.2009 ja 30.11.2010 välisenä aikana. Laiminlyönnin aikana pankkitilille oli tullut rahasuorituksia yhteensä 32 450,12 euroa ja sieltä oli tehty ottoja yhteensä 33 792,88 euron arvosta. Tietämättömyys kirjanpitolainsäädännöstä ei vapauttanut vastuusta. Koska laiminlyönti oli kestänyt vuoden, katsoi käräjäoikeus sen olevan myös kokonaisuutena arvostellen törkeä. A valitti hovioikeuteen vaatien syyksilukemisen

lieventämistä kirjanpitorikokseksi. Perusteinaan A esitti, että kirjanpidon laiminlyönti oli ollut vähäinen, johtunut tietämättömyydestä ja että siitä ei ollut aiheutunut kenellekään konkreettista haittaa. Hän kertoi usean vuoden ajan menetelleensä kirjanpidon hoitamisessa siten, että säilytti tositteet tilikauden ajan ja tilikauden päätyttyä teetti kirjanpidon sekä tilinpäätösasiakirjat tilitoimistossa.³⁴⁹

Hän luuli menettelyn olevan hyväksyttävä, koska tilitoimiston edustaja ei ollut siitä huomauttanut. Yhtiö ei ollut säästänyt kustannuksissaan edellä kuvatulla menettelyllä, sillä kirjanpidosta oli laskutettu tuntiperusteisesti. Viimeisen tilikauden päätyttyä konkurssiin oli kirjanpidon laatiminen sen osalta kuitenkin jäänyt konkurssipesän tehtäväksi. Tositteet ja muu kirjanpidon pohjana oleva aineisto oli säilytetty olennaisilta osiltaan ja kirjanpito oli pystytty laatimaan jälkikäteen. Esimerkiksi arvonalisävero- ja muut lakisääteiset ilmoitukset A oli tehnyt ajallaan eikä hän ollut saavuttanut merkittävää taloudellista etua tai aiheuttanut sillä erityistä vahinkoa. Menettelyyn ei ollut selvitetty liittyneen muuta rikollista toimintaa. Hovioikeuden mukaan menettelyä ei ollut pidettävä kokonaisuutena arvostellen törkeänä.³⁵⁰

Myös tässä tapauksessa tekotapana oli liiketapahtumien kirjaamisen laiminlyönti kokonaan. Aiemmin ratkaisun Turun HO 2.10.2013 1826 yhteydessä kirjausten laiminlyöminen aavisteltiin olevan törkeää, jos menettely oli jatkunut viiden kuukauden ajan. Tässä tapauksessa hovioikeus ei pitänyt vuoden jatkunutta menettelyä törkeänä vaikka noin 30 000 euron panot ja otot tilillä olivat ilmeinen osoitus yhtiöllä olleesta toiminnasta. Ratkaisun kokonaisuarkinnassa ilmenneistä lieventävistä seikoista johtuen ei kuitenkaan voitane olettaa, ettei myös hovioikeus olisi lähtökohtaisesti pitänyt vuoden jatkunutta menettelyä törkeänä.

Kokonaisarvostelussa painoarvoa sai, että kirjanpito oli jälkikäteen pystytty tekemään kirjanpidon pohjana olevan aineiston säilyttämisestä johtuen eikä menettelyyn ollut liittynyt muuta rikollista toimintaa. Menettelyllä ei ollut aiheutettu kenellekään konkreettista haittaa tai saavutettu erityistä etua, mutta ainakaan lain esitöiden mukaan rikokselta ei edellytetä hyötymistarkoitusta³⁵¹. Vaikka rikoksen edellytyksenä ei olisi hyötymistarkoitus, vaikuttaisi teon törkeyden kokonaisarviointissa mahdollisesti saavutetulla edulla tai aiheutetulla haitalla olevan tosiasiaassa merkitystä. Voitaneen olettaa, ettei hyötymis-

³⁴⁹ Turun HO 15.4.2014 14/116745.

³⁵⁰ Turun HO 15.4.2014 14/116745.

³⁵¹ HE 53/2002, 5; HE 66/1988, 91; HE 23/1985, 6.

tarkoituksen puuttuminen ole esteenä rikoksesta tuomitsemiselle, mutta teon törkeyttä arvioitaessa se voisi mahdollisesti lieventää teon moitittavuutta.

Jälleen kirjanpitolainsäädännön heikko tuntemus ei vapauttanut vastuusta. Korkean se-lonottovelvollisuuden vuoksi erilaisia sinänsä tietämättömyydestäkin johtuvia tekoja voidaan tuomita tahallisina, koska vastaajan *olisi tullut* asemansa perusteella *tietää tai ottaa selvää* jostakin asiasta. Tapauksessa ei voitane väittää olleen kyse ainakaan varsinaisesta tarkoitustahallisuudesta, jota pidettiin raskaimman lajin tahallisuutena. Sen sijaan kyse lienee ehdollisesta tahallisuudesta, koska A:n olisi tullut ymmärtää toimintansa mahdollisesti tai varmasti aiheuttavan tietynlaisen seurauksen. Vaikka haittaa ei ilmeisesti ollut aiheutunut yrityksen sidosryhmille, on seuraustunnusmerkin täytyminen itsestään selvää. Mitään kirjanpitoa ja tilinpäätöstä, jonka perusteella oikean ja riittävän kuvan saamista voisi arvioida, ei ollut tehty.

Tahallisuuden poistavaa vaikutusta ei vaikuta olevan myöskään sillä, että tilitoimiston edustaja ei huomautta virheellisestä menettelystä. A:n vuosia jatkunut menettely kirjanpidon teettämisestä vasta tilikauden päätyttyä ei ollut hyväksyttävä, mutta saattoi osoittaa A:lta mahdollisesti puuttuneen nimenomainen tarkoituksellinen päätös olla hoitamatta kirjanpitoa. Virheellinen käsitys sallitusta menettelystä ei ole sillä tavalla anteeksiannettavaa, että se poistaisi teon rikosoikeudellisen tahallisuuden. Kokonaisarvostelussa virheellinen tai puutteellinen käsitys kirjanpitolain mukaisesta hyväksyttävästä menettelystä lienee kuitenkin teon moitittavuutta lieventävä seikka.

4.3.7 Turun HO 7.5.2014 14/119637

Yhtiön toimitusjohtaja A ja hallituksen puheenjohtaja B olivat laiminlyöneet liiketapahtumien kirjaamisen kokonaan 1.5.2011 ja 21.11.2011 välisenä aikana ja lisäksi laiminlyöneet sisällyttää ja liittää kirjanpitoon tositteet yhteensä 4 544,83 euron arvoisista liiketapahtumista 7.3.2011 ja 29.4.2011 välisenä aikana. Yhtiöllä oli ollut kolme toimipistettä, noin 30 000 euron kuukausittainen liikevaihto ja konkurssiin asettamishetkellä yhtiön palveluksessa oli ollut 34 työntekijää. Velallisselvityksen mukaan yhtiön toiminta oli päättynyt vasta yhtiön konkurssiin asettamisella. Yhtiön toiminta ei siis ollut ollut pienimuotoista ja se oli jatkunut sinä aikana kun liiketapahtumat olivat jääneet kirja-

matta. Käräjäoikeuden mukaan kirjanpitorikos oli myös kokonaisuutena arvostellen törkeä.³⁵²

B vaati hovioikeudessa syyksilukemisen lieventämistä kirjanpitorikokseksi muun muassa sillä perusteella, että kirjanpito oli hänen mukaansa laiminlyöty vain neljältä kuukaudelta ja laiminlyönti ei ollut aiheuttanut kenellekään vahinkoa. Syyttäjän mukaan kirjanpitoa ei kuitenkaan ollut laiminlyöty ainoastaan neljän kuukauden ajalta, koska yhtiöllä oli ollut käteisellä rahalla suoritettuja maksutapahtumia, jotka oli tullut merkitä kirjanpitoon aikajärjestykseen viipymättä päiväkohtaisesti. Kirjanpidon laiminlyönti oli myös ollut vahingollista erityisesti yhtiön velkojille, koska yhtiö oli asetettu konkurssiin ja velallisen toimien sekä konkurssipesän taloudellisen tilan selvittäminen oli velalliselvityksen mukaan puutteellisen kirjanpidon vuoksi vaikeutunut. Hovioikeus totesi, että B on tuomittu törkeästä kirjanpitorikoksesta myös sillä perusteella, että yhtiöllä on ollut käteisellä rahalla suoritettuja maksutapahtumia. Käräjäoikeuden tuomiota ei muutettu.³⁵³

Liiketapahtumien kirjaaminen oli laiminlyöty kokonaan lähes seitsemän kuukauden ajalta. Ratkaisu antaa tukea aiemmalle havainnolle siitä, että myös alle vuoden kestänyt menettely olisi törkeän kirjanpitorikoksen kvalifiointiperusteen täyttävää. Ratkaisussa Turun HO 2.10.2013 1826 liiketapahtumien kirjaaminen oli laiminlyöty viiden kuukauden ajalta. Sekä tässä että Turun hovioikeuden ratkaisussa numero 1826 liiketapahtumien kirjaamisen laiminlyönnin lisäksi kirjanpitoon oli kuitenkin jätetty myös liittämättä tositteita. Viimeksi mainitussa tositteita oli jätetty liittämättä suuresta määrästä liiketapahtumia. Tässä ratkaisussa käräjäoikeus tai hovioikeus ei ottanut kantaa 4 544,83 euron määrän suuruuteen. Lisäksi molemmissa tapauksissa yhtiöllä oli selvästi ollut muuta kuin vähäistä toimintaa ajalla, jonka osalta liiketapahtumia ei ollut lainkaan kirjattu. Oikean ja riittävän kuvan saaminen oli myös vaikeutunut olennaisesti ja laiminlyönti oli ollut vahingollista erityisesti yhtiön velkojille. Toisaalta koko kirjanpidon puuttuttua usealta kuukaudelta olisi seuraustunnusmerkki joka tapauksessa täyttynyt, vaikka vahinkoa ei olisi syntynyt sidosryhmille. Tahallisuusarviointia ei esiintynyt kun tahallisuutta ei kiistetty.

³⁵² Turun HO 7.5.2014 14/119637.

³⁵³ Turun HO 7.5.2014 14/119637.

4.3.8 Rovaniemen HO 13.6.2014 288

A oli tuomittu käräjäoikeudessa muun ohella törkeästä kirjanpitorikoksesta. Hän oli aiheuttanut väärän tai harhaanjohtavan merkinnän tekemisen yhtiön kirjanpitoon kun yhtiön taseeseen oli aktivoitu yhteensä 322 548 euroa tuotekehitysmenoja, jotka olivat liittyneet hankkeeseen, jonka loppuunsaattamiseen yhtiöllä ei ollut laissa edellytetyjä voimavaroja. Hovioikeudessa A valitti tuomiosta muun muassa vaatien, että hänellä oli ollut oikeus luottaa ammattilaisilta saamiinsa tietoihin. Hänen mukaansa asian valmistelusta ja toteutuksesta olivat vastanneet yhtiön talouspäällikkö, kirjanpitäjä sekä tilintarkastaja. Asiassa ei kuitenkaan ollut väitettykään, ettei tuotekehitysmenojen aktivointi yhtiön kirjanpidossa olisi sinällään kirjanpidollisesti tehty oikein. Aktivoitava määrä ei kuitenkaan saanut olla suurempi kuin varovaisuutta noudattaen laaditun tuottoarvolaskelman osoittama tulevaisuudessa kertyvä kate.³⁵⁴

Hovioikeuden mukaan A:n oli allekirjoittaessaan tilinpäätöstä 31.1.2008 täytynyt käsittää, että yhtiöllä ei ollut tarvittavia voimavaroja kehittämishankkeen loppuunsaattamiseen ja tuotekehitysmenojen aktivoinnin seurauksena tilinpäätös on mahdollistanut väärän ja harhaanjohtavan kuvan saamisen yhtiön toiminnan tuloksesta sekä taloudellisesta asemasta. 31.1.2008 yhtiön uusien asiakkaiden hankinta ja siten myös tulorahoitus oli lähes ehtynyt ja esitetyn selvityksen mukaan yhtiö oli ollut jo marraskuusta 2007 alkaen maksukyvytön. Yhtiö oli asetettu konkurssiin 31.3.2008 sen omasta hakemuksesta. A:lta voitiin myös edellyttää tietoisuutta kirjanpidon peruseriaatteista kuten varovaisuuseriaatteesta hänen asemansa toimitusjohtajana ja hallituksen puheenjohtajana sekä varsin pitkä historia yritystoiminnassa toimimisesta huomioon ottaen. Kysymys tuotekehitysmenojen aktivoinnista oli myös ollut esillä A:n ja talousjohtajan välisissä keskusteluissa.³⁵⁵

Hovioikeuden mukaan harhaanjohtavat tiedot olivat koskeneet törkeän kirjanpitorikoksen tunnusmerkistössä tarkoitettuja suuria summia. Hovioikeus ei kuitenkaan pitänyt tekoa kokonaisuutena arvostellen törkeänä. Yhtiön kirjanpito oli muilta kuin syytteessä olevilta osin tehty asianmukaisesti ja aktivoinnin edellytysten puuttuminen oli olennaisilta osin liittynyt vasta tilikauden päättymisen jälkeen yhtiön taloudellisessa tilanteessa tapahtuneisiin muutoksiin. Syyte koski vain yhtä kirjanpidon kirjausta, jonka perusteet

³⁵⁴ Rovaniemen HO 13.6.2014 288.

³⁵⁵ Rovaniemen HO 13.6.2014 288.

oli selvitetty tilinpäätöksen liitettyssä tarvittavia taloudellisia voimavaroja lukuun ottamatta asianmukaisesti tehdyssä tuotekehityskulujen aktivointisuunnitelmassa. Lisäksi tilinpäätöksen ulkopuolisella tarkastelijalla oli ollut mahdollisuus havaita suunnitelman perusteella, mikä merkitys tuotekehitysmenojen jo lähtökohtaisestikin harkinnanvaraisella aktivoinnilla oli ollut yhtiön tilinpäätöstietoihin. Yhtiöstä oli myös selvitetty tuotekehitysmenojen aktivoinnin osalta kirjanpitoalalla toimivasta yhtiöstä, että aktivoinnin tekeminen oli mahdollista tiettyjen edellytysten mukaisesti. Talousjohtaja oli puolestaan tehnyt varsinaiset tuotekehitysmenojen aktivointiin liittyvät toimenpiteet, asiakirjat ja merkinnät tilinpäätökseen. A:n syyksi luettiin siten hovioikeudessa kirjanpitorikos.³⁵⁶

Väärän tai harhaanjohtavan tiedon merkitseminen kirjanpitoon täytti törkeän kirjanpitorikoksen tekotapatunnusmerkin, sillä 322 548 euron määrä oli hovioikeuden mukaan suuri. Tapauksessa ei kuitenkaan tuotu ilmi yhtiön liikevaihtoa, taseen loppusummaa tai muutakaan vertauslukua. Satojen tuhansien määrä lienee kuitenkin jo lähtökohtaisesti suuri. Luvussa 3.2.1 tuotiin ilmi, että esimerkiksi harhaanjohtavalla tiedolla viitataan sinänsä totuudenmukaiseen tietoon, joka kuitenkin asiayhteytensä tai muun syyn vuoksi antaa tapahtumista todellisuutta vastaamattoman kuvan³⁵⁷. Tuotekehitysmenojen aktivoinnissa oli kyse sinällään totuudenmukaisesta tiedosta, että yhtiöllä oli ollut 322 548 euron suuruiset tuotekehitystarkoitukseen kulutetut menot. Yhtiön taloudellinen tilanne ja käytettävissä olevat voimavarat huomioiden tuotekehitysmenojen aktivointi taseeseen ei kuitenkaan antanut totuudenmukaista kuvaa yhtiön taloudellisista olosuhteista. Aktivoituina menot kasvattivat yhtiön taseen mukaista varallisuutta perusteettomasti, sillä tuotekehitykseen investoitujen menojen ei voitu yhtiöllä käytettävissä olleet resurssit huomioon ottaen odottaa tulevaisuudessa aikaansaavan yhtiölle aktivoitua määrää vastaavia tuottoja.

Hovioikeuden mukaan teko ei ollut kokonaisuutena arvostellen törkeä. Hovioikeus antoi perusteluissaan kuitenkin viitteitä myös siitä, että oikean ja riittävän kuvan saaminen ei ollut vaikeutunut olennaisesti. Aktivoinnin perusteita oli selvitetty tilinpäätökseen liitettyssä aktivointisuunnitelmassa ja ulkopuolisella tarkastelijalla oli tämän pohjalta ollut mahdollisuus arvioida harkinnanvaraisten aktivointien merkitystä tilinpäätöslukuihin. Kokonaisarvostelussa teon törkeyttä lievensi, että syyte koski vain yhtä kirjausta, jonka perusteet oli tarvittavia taloudellisia voimavaroja lukuun ottamatta selvitetty asianmu-

³⁵⁶ Rovaniemen HO 13.6.2014 288.

³⁵⁷ HE 66/1988, 90; HE 23/1985, 6.

kaisesti. Edelleen aktivoinnin edellytysten puuttuminen oli olennaisilta osin liittynyt vasta tilikauden päättymisen jälkeen yhtiön taloudellisessa tilanteessa tapahtuneisiin muutoksiin.

Ratkaisu tukee jälleen havaintoa, että kokonaisarvostelussa annetaan painoarvoa sille, että kirjanpito oli muutoin kuin syytteessä mainituin osin hoidettu asianmukaisesti. Kokonaisarvostelussa huomioitiin myös, että aktivointiedellytyksiä oli pyritty selvittämään kirjanpitoalan toimijalta. Ilmeisesti yhtiössä ei perehdytty kirjanpitoalan konsultoinnin vastaukseen kovinkaan syvällisesti tai vastaus oli puutteellinen. Syyllisyyttä ja siten tahallisuutta konsultoinnin käyttö tai A:n luottamus yhtiönsä taloushenkilöstön tarkkaavaisuuteen ei poistanut. Hänen asemansa ja kokemuksensa yritystoiminnasta huomioon ottaen häneltä voitiin odottaa tuntemusta kirjanpidon peruserämuutoksista kuten varovaisuuserämuutoksesta, jonka mukaan varoja ei saanut arvostaa liian suuriksi. Hän oli asemansa vuoksi varmasti myös tietoinen yhtiön taloudellisesta tilanteesta ja siitä, että voimavarat eivät riittäneet tuotekehitysprojektin loppuunsaattamiseen ainakaan enää tilinpäätöshetkellä 31.1.2008. Seuraustunnusmerkin osalta todennäköisyystahallisuus täytyi ja olosuhteiden osalta tahallisuusasteena tapauksessa saattoi olla kyse varmuustahallisuudesta, sillä A oletettavasti ymmärsi toimintansa aiheuttavan tietynlaisen seurauksen.

4.3.9 Rovaniemen HO 19.9.2014 14/138597

Asiassa rekisteröidyn yhdistyksen kirjanpidossa ei kaikilta osin ollut noudatettu kirjanpitolakia vuosina 2006 – 2009. Kirjanpitoa ei ollut pidetty kahdenkertaisena, taseet ja kalustoluettelo puuttuivat, kassapäiväkirjaa ei ollut pidetty ja yhdistyksen järjestämistä myyntitapahtumista ei ollut liitetty kirjanpitoon tapahtumia todentavia tositteita. Käteisen rahan määrää ei voitu luotettavasti selvittää tilikauden aikana eikä edes tilikausittain. Yhdistyksellä ei ollut ollut varaa ammattikirjanpitäjään, joten kirjanpidon hoitaminen oli uskottu henkilölle, jonka kokemukset kirjanpidosta rajoittuivat oman maanviljelysyrityksen kirjanpidon pitämiseen. Yhdistyksen toiminta oli ollut pienimuotoista. Kir-

janpitäjä, toiminnantarkastajat tai verottaja eivät olleet huomauttaneet kirjanpidosta tai tositeaineistosta.³⁵⁸

Oikean ja riittävän kuvan vaikeutumisen osalta käräjäoikeus totesi, että tapahtumapäivistä saaduilla tuloilla oli ollut yhdistyksen tulojen muodostumisessa varsin merkittävä osuus. Siten kassakirjanpidon puutteiden ja tositteiden puuttumisen johdosta oikean ja riittävän kuvan saaminen yhdistyksen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta oli vaikeutunut. Taseen ja kalustoluettelon puuttumisella sen sijaan oli arvioinnissa vähäisempää merkitystä kun otettiin huomioon, että yhdistyksen omaisuus ei mitään ilmeisemmin ollut ollut kovinkaan merkittävää. Laiminlyöntien merkittävyys osoitti käräjäoikeuden mukaan yhdistyksen hallituksen varapuheenjohtajana vuonna 2006 ja puheenjohtajana vuosina 2007 – 2009 toimineen A:n menettelyn olleen tahallista. Käräjäoikeus tulkitsi A:n syyllistyneen kirjanpitorikokseen. Syytteet hylättiin kahden hallituksen jäsenen osalta, koska käräjäoikeuden mukaan heillä oli ollut oikeus luottaa hallituksen puheenjohtajan hoitavan hänelle annetun tai hänen itse ottamansa vastuun kirjanpidon yksityiskohtaisemmasta järjestämisestä.³⁵⁹

A valitti asiassa hovioikeuteen, joka hylkäsi syytteen kirjanpitorikoksesta myös A:n osalta. Yhdistyksen tarkoituksena ei ollut ollut harjoittaa kaupallista toimintaa vaan järjestää harrastukseen liittyviä tapahtumia sekä edistää nuorisotoimintaa. Yhdistys oli yrittänyt hankkia kirjanpitoa varten ammattimaista kirjanpitäjää, mutta toiminnan luonteen vuoksi rahat eivät tähän olleet riittäneet. Kirjanpitoa oli kuitenkin hoitanut henkilö, jolla oli ollut jonkinlaista käytännön kokemusta kirjanpidon laatimisesta. Kirjanpito oli hovioikeuden mukaan pyritty järjestämään olosuhteisiin nähden tyydyttävällä tavalla. Lisäksi toiminta oli ollut pienimuotoista ja laiminlyönnit olivat kohdistuneet pääasiassa myynnin vähäisiin käteistuloihin. Hovioikeuden mukaan A:n ei voitu katsoa käsittäneen laiminlyönnin olevan vastoin kirjanpitolainsäädännön määräyksiä. Menettely ei yltänyt tasolle, jota olisi ollut arvioitava tahallisena.³⁶⁰

Tapauksessa täyttyi perustekomuotoisen kirjanpitorikoksen ensimmäinen tekoapatunusmerkki sekä seuraustunusmerkki, sillä liiketapahtumien kirjaaminen oli monilta osin laiminlyöty vastoin kirjanpitolainsäädännön mukaisia velvollisuuksia. Sen sijaan tahallisuus ei täyttynyt edes suurimman osan tekoajasta puheenjohtajana toimineen A:n

³⁵⁸ Rovaniemen HO 19.9.2014 14/138597.

³⁵⁹ Rovaniemen HO 19.9.2014 14/138597.

³⁶⁰ Rovaniemen HO 19.9.2014 14/138597.

osalta. Asemansa puolesta A:lla oli selonottovelvollisuus kirjanpitolain säännöksistä, mutta yhdistyksessä oli pyritty järjestämään kirjanpito asianmukaisesti. Tahallisuusarviointi olisi erittäin todennäköisesti ollut erilainen, jos kyseessä olisi ollut kaupallista toimintaa harjoittava kirjanpitovelvollinen. Tällöin selonottovelvollisuus olisi ollut korkeampi. Tutkielman kannalta olisi ollut mielenkiintoista, jos hovioikeus olisi lisäksi arvioinut tapauksessa tuottamuksellisen kirjanpitorikoksen tunnusmerkkien täyttymistä.

4.3.10 Turun HO 28.1.2015 15/103897

A oli laiminlyönyt yrityksen kirjanpidon laatimisen 1.6.2001 ja 13.7.2003 väliseltä ajalta. Käräjäoikeudessa oli kyse muun ohella siitä, oliko A:n menettelyä 1.4.2003³⁶¹ jälkeen pidettävä törkeänä. Tilikauden 1.6.2002 – 31.5.2003 liikevaihto oli syytteen mukaan ollut 3 440 euroa ja A oli erotettu hallituksesta ennen kuin tilinpäätös oli mainittu tilikaudelta tullut laatia ja allekirjoittaa eli viimeistään 31.8.2003. Yhtiöllä ei käräjäoikeuden mukaan katsottu olleen mainittavaa toimintaa kun tiliotteilla oli 1.4.2003 jälkeen ollut vain muutamia tilitapahtumia. A:n hallituksesta erottaminen oli tapahtunut ennen kuin tilinpäätöstä olisi kirjanpitolaissa säädettyssä määräajassa tullut viimeksi päättyneen tilikauden osalta laatia ja kirjauksia huhtikuun jälkeiseltä ajalta merkitä. A:n menettelyn ei katsottu täyttävän törkeän kirjanpitorikoksen tunnusmerkistöä eikä tekoa voitu myöskään kokonaisuutena arvostellen pitää törkeänä. Teko täytti kirjanpitorikoksen perustekomuodon tunnusmerkistön, jonka vanhentumisaika oli lievemman lain periaatteesta johtuen jo kulunut. Syyttäjä valitti asiassa hovioikeuteen, joka hyväksyi käräjäoikeuden perustelut eräin taustaseikkoja koskevin täsmennyksin.³⁶²

Todellisuudessa liiketapahtumien kirjaukset oli laiminlyöty yli kahden vuoden ajalta, mutta vain 1.4.2003 jälkeen tapahtuneen laiminlyönnin osalta voitiin tehdä törkeysarviointia. Tilinpäätöksen laadinnan laiminlyöntiin A ei ollut syyllistynyt kun hänet oli erotettu yhtiön hallituksesta ennen kuin tilinpäätös olisi viimeistään tullut laatia. Myöskään huhtikuun jälkeisen ajan kirjauksia ei kirjanpitolain voimassa olleiden määräaikaisten rajoissa ollut pitänyt merkitä kuin vasta A:n hallituksesta erottamisen jälkeisenä ajankohtana. Lopulta A:n menettelyn törkeyttä arvioitiin lähinnä huhtikuun kirjausten lai-

³⁶¹ 1.4.2003 saatettiin voimaan uudet kirjanpitorikossäännökset, joihin sisältyi kirjanpitorikoksen törkeä tekemuoto.

³⁶² Turun HO 28.1.2015 15/103897.

minlyönnin osalta ja tiliotteiden mukaan tilitapahtumia oli ollut 1.4.2003 jälkeen vain muutamia. Jo lain esitöistä käy ilmi, ettei törkeänä voida pitää vähäisten liiketapahtumien kirjaamista jättämistä³⁶³. Toisaalta ratkaisusta ei voida varmuudella myöskään päätellä, ettei liiketapahtumien kirjaamisen laiminlyönti yhden kuukauden ajalta voisi joissakin olosuhteissa olla törkeää. Perustekomuotoisen kirjanpitorikoksen tunnusmerkistön A:n menettely kärkeä- ja hovioikeuden mukaan kuitenkin olisi täyttänyt.

4.3.11 Itä-Suomen HO 10.3.2015 15/110726

Kyse oli törkeästä kirjanpitorikoksesta, jossa A oli avoimen yhtiön vastuunalaisena yhtiömiehenä laiminlyönyt osaltaan kokonaan liiketapahtumien kirjaamisen 1.8.2012 ja 7.4.2013 väliseltä ajalta, kokonaan 8.4.2013 ja 18.12.2013 väliseltä ajalta sekä laiminlyönyt tilinpäätöksen laatimisen yhdeltä tilikaudelta. Tiliotteiden mukaan tilille oli tehty ajalla 1.8–31.12.2012 panoja 375 ja ottoja 272 kappaletta. Panojen euromäärä oli ollut 31 766,41 euroa ja ottojen 32 468,05 euroa. Vuoden 2013 aikana panoja oli ollut 698 ja ottoja 552 kappaletta. Panojen euromäärä oli ollut yhteensä 50 329,37 euroa ja ottojen 50 319,65 euroa. A oli toimittanut jokaisen kuukauden tiliotteet tilitoimistolle, josta oli ilmoitettu, ettei kirjanpidon tekemistä jatketa maksamattomien laskujen vuoksi. Rikosoikeudellisessa arvioinnissa oli kyse siitä, oliko A:n kirjanpitorikosta pidettävä myös kokonaisuutena arvostellen törkeänä.³⁶⁴

Avoimen yhtiön kirjanpidon hoitamattomuuden taustalla ei ollut muita lainvastaisuuksia ja A:n uskottavana pidettävän kertomuksen mukaan kirjanpidon ja tilinpäätöksen tekemättä jättämisen syynä oli ollut yrityksen huono taloudellinen tilanne ja rahavarojen puute. Tositteet ja kirjanpidon pohjana oleva materiaali olivat tallella niin, että kirjanpito olisi ollut tehtävissä jälkikäteen. Edellä mainitut seikat puolsivat sitä, ettei kirjanpitorikosta olisi pidettävä kokonaisuutena arvostellen törkeänä. Liiketapahtumien kirjaaminen oli kuitenkin laiminlyöty yli vuoden ajalta ja tiliotteilta ilmenevien tapahtumien luku- ja euromäärä huomioon ottaen kysymys ei ollut ollut vain harvoista liiketapahtumista ja vähäisistä tuotoista, joten kirjanpitorikoksen katsottiin käräjäoikeudessa olevan myös kokonaisuutena arvostellen törkeä. A valitti tuomiosta hovioikeuteen, koska tekoa ei hänen mukaansa voitu pitää törkeänä hänen sosiaalinen tilanteensa, heikko suomen-

³⁶³ HE 53/2002, 34.

³⁶⁴ Itä-Suomen HO 10.03.2015 15/110726.

kielen taitonsa, rikollisen taustan puuttuminen ja tositteiden tallella pitäminen huomioon ottaen. Hovioikeus hyväksyi käräjäoikeuden ratkaisun perusteluineen syyksilukemisen osalta, sillä valituksessa esitetyt seikat eivät antaneet aihetta arvioida asiaa toisin.³⁶⁵

A:n menettely täytti törkeän kirjanpitorikoksen ensimmäisen tekotavan, koska A oli laiminlyönyt liiketapahtumien kirjaamisen osaltaan kokonaan yhteensä 17 kuukauden eli vajaan puolentoista vuoden ajalta. Kyse oli huomattavan suurista määristä, koska liiketapahtumia oli tuona aikana ollut satoja ja sekä ottojen että panojen määrä oli ollut useita kymmeniä tuhansia euroja. Käräjäoikeuden mukaan tapauksessa ilmeni myös seikkoja, jotka puolsivat sitä, ettei teko olisi ollut kokonaisuutena arvostellen törkeä. Tositteiden pitäminen tallella, mahdollisuus kirjanpidon laatimiseen jälkikäteen sekä se, ettei taustalla esiintynyt muita lainvastaisuuksia vaikuttaisivat esiintyvän monessa oikeustapauksessa teon törkeyttä lieventävänä seikkana. Toisaalta tapauksessa myös rahavarojen puute kirjanpidon hoitamattomuuden taustalla vaikutti puoltavan sitä, ettei teko olisi kokonaisuutena arvostellen törkeä. Turun hovioikeuden ratkaisun numero 1826 mukaan yhtiön heikko taloudellinen tilanne ei ollut hyväksyttävä syy kirjanpidon hoitamattomuudelle. Lopulta tässäkin tapauksessa hovioikeus hyväksyi käräjäoikeuden tulkinnan törkeästä kirjanpitorikoksesta ja piti A:n puolustukseen esittämiä seikkoja riittämättöminä arvioimaan asiaa toisin. Ehkäpä rahavarojen puute kirjanpidon hoitamattomuuden taustalla saattaa joissakin tilanteissa hivenen vaikuttaa tekoa lieventävästi kokonaisarvostelun yhteydessä, mutta vaikuttaisi kuitenkin siltä, ettei se ainakaan poistaisi rikosoikeudellista vastuuta tai ratkaisevasti merkitsisi arvioinnissa. Tahallisuutta asiassa ei kiistetty.

4.3.12 Itä-Suomen HO 1.4.2015 15/114452

A oli laiminlyönyt toiminimensä liiketapahtumien kirjaamisen toiminnan alusta 14.6.2006 lähtien siihen saakka kun toiminimi oli viranomaisaloitteisesti poistettu ennakkoperintärekisteristä ja lakannut 9.3.2008. Toiminimellä oli tuona aikana ollut huomattavaa toimintaa. Liikevaihtoa oli ollut ainakin 37 127 euroa vuoden 2006, 150 998 euroa vuoden 2007 ja 5 479 euroa vuoden 2008 aikana. Yhteensä liikevaihtoa oli ollut siten ainakin 193 604 euroa 86 eri suorituksella. Kuluja oli vastaavasti maksettu yhteen-

³⁶⁵ Itä-Suomen HO 10.03.2015 15/110726.

sä ainakin 24 571 euroa 78 eri suorituksella. Lisäksi A oli laiminlyönyt tilinpäätösten laadinnan ja lopulta hävittänyt kirjanpitomateriaalin kokonaan. A väitti, ettei tiennyt olevansa kirjanpitovelvollinen. Käräjäoikeuden mukaan väite oli riittämätön poistamaan tahallisuutta, koska oikeusjärjestys edellyttää kaikkien olevan tietoisia siitä, mitä laissa on säädetty rangaistavaksi. Lisäksi käräjäoikeus ei muutenkaan uskonut A:n olleen tietämätön kirjanpitovelvollisuudesta, joka on eräs yritystoiminnan perusvaatimuksista. Tahallisuutta ei vähentänyt myöskään A:n ilmoitus siitä, että kirjanpitotoimiston tarjottua kirjanpitopalveluita sopimus jäi syntyväksi yksinomaan kirjanpitotoimiston ratkaisun johdosta. Hän jatkoi elinkeinotoimintaa tämän jälkeenkin eikä tehnyt mitään kirjanpitonsa kuntoon saattamiseksi.³⁶⁶

A kertoi säilyttäneensä tositteita ensin lompakossaan, mikä ilmeisesti vastaa pienyritysten normaalia toimintatapaa. Tositteiden määrän kasvettua hän oli säilyttänyt niitä maapitettuna pakettiautossaan, johon materiaali oli unohtunut auton myynnin yhteydessä. Käräjäoikeus ei pitänyt säilytystapaa ainakaan selvästi laittomana, mutta tositteiden häviämistä auton luovuttamisen mukana ei voitu käräjäoikeuden mukaan pitää luotettavana. Jokainen autoaan myyvä huolehtii, ettei sen mukana anneta muita kuin autoon liittyviä papereita. Mikäli autoon olisi unohtunut tositteita, ostaja olisi kiinnittänyt niihin huomiota ja palauttanut ne A:lle. Käräjäoikeus piti A:n väitettä kirjanpitomateriaalin häviämisestä täysin epäuskottavana ja tulkitsi A:n hävittäneen tositteet tavalla tai toisella.³⁶⁷

Törkeysarvioinnissa lieventäväksi seikaksi käräjäoikeus katsoi, että A:n liiketoiminnan luonteesta johtuen verottaja oli ollut ainoa olennainen kirjanpitotietoja hyödyntävä intressitaho. Toisaalta verotuksen välttäminen oli ollut mitä ilmeisimmin A:n laiminlyönnin varsinainen syy. Menettely oli aiheuttanut paitsi verotulojen menetystä yhteiskunnalle myös kilpailutilanteen vääristymistä. Käräjäoikeus piti menettelyä joka tapauksessa myös kokonaisuutena arvostellen törkeänä. A valitti asiassa hovioikeuteen. Menettely täytti hänen mukaansa korkeintaan perusmuotoisen kirjanpitorikoksen, jonka syyte-oikeus oli vanhentunut, tunnusmerkistön. Hovioikeudessa kysymys oli pääasiassa siitä, oliko A:n menettely ollut tahallista. A ei hovioikeuden mukaan voinut vapautua rikosoikeudellisesta vastuusta sillä perusteella, että hän oli mahdollisesti laiminlyönyt selontovelvollisuutensa. A oli laiminlyönyt täysin liiketapahtumien kirjaamisen ja tilinpäätös-

³⁶⁶ Itä-Suomen HO 1.4.2015 15/114452.

³⁶⁷ Itä-Suomen HO 1.4.2015 15/114452.

ten laatimisen yli puolitoista vuotta kestäneen toiminnan ajalta ja lisäksi hävittänyt kirjanpitoaineiston kokonaan. Kirjanpidon tekeminen jälkikäteen ei ollut mahdollista. Liiketoiminnan ja liiketapahtumien vähäistä suurempi määrä huomioon ottaen hovioikeus piti tekoa myös kokonaisuutena arvostellen törkeänä.³⁶⁸

Liiketapahtumien kirjaamisen ja tilinpäätösten laadinnan laiminlyönti vuoden ja vajaan yhdeksän kuukauden ajalta täytti törkeän kirjanpitorikoksen tekoatunusmerkin, sillä merkitsemättä jääneiden kirjausten määrä oli suuri. Tapauksessa täyttyi myös toinen törkeän kirjanpitorikoksen kvalifiointiperuste, koska A:n katsottiin myös hävittäneen kirjanpidon pohjaksi tarvittavan aineiston. Seuraustunusmerkin täytyminen on tapauksessa ilmeistä.

Sen sijaan tekojen tahallisuuden A kiisti. A:n väite, ettei hän tiennyt kirjanpitovelvollisuudesta, oli toisaalta epäuskottava ja toisaalta tietämättömyys ei olisi poistanut menettelyyn liittyntä rikosoikeudellista vastuuta. Kirjanpitovelvollisuuden ollessa yritystoiminnan vaatimuksista hyvin perustavanlaatuinen, voidaan olettaa, että yritys-elämän toimijoiden ainakin pitäisi siitä säännönmukaisesti olla tietoisia. Kirjanpidon pohjaksi tarvittavan aineiston häviäminen myytävän auton mukana oli epäuskottavaa ja siten A:n tulkittiin myös hävittäneen kirjanpitoaineiston tarkoituksellisesti. Kirjanpitoaineiston hävittämisen osalta tapauksessa lieneekin kyse tarkoitustahallisuudesta. Kirjanpitovelvollisuuden laiminlyöntikin on toki voinut olla nimenomaan tarkoitustahallisuuteen liittyvää, sillä A oli menettelyllään saavuttanut verotuksellista etua. Toisaalta A on saattanut myös tosiasiallisesti olla tietämätön kirjanpitovelvollisuudesta, jolloin kyseessä olisi todennäköisesti tahallisuusasteista alin eli ehdollinen tahallisuus.

Törkeysarvioinnissa lieventävänä seikkana ilmeni, ettei yhtiöllä ollut ollut verottajan lisäksi muita sidosryhmiä, jotka kirjanpitotietoja olisivat mahdollisesti hyödyntäneet. Perustelusta saadaan tukea havainnolle, että törkeysarvioinnissa on merkitystä sillä, kuinka laajasti sidosryhmien käytännössä saama kuva oikeista ja riittävästä tiedoista oli vaikeutunut. Yhtä merkityksellistä ei siis liene teon törkeyttä arvioitaessa, että jokin sidosryhmä olisi mahdollisesti voinut saada epäluotettavasta tai puuttuvasta kirjanpidosta väärän kuvan, jos sidosryhmä olisi tietoja tarvinnut. Toisaalta tekoa pidettiin lopulta törkeänä, sillä menettelyn varsinainen syy oli todennäköisesti ollut juuri toiminnasta aiheutuvien verojen välttäminen. Kokonaisarvioinnissa painoarvoa annettiin siis sille,

³⁶⁸ Itä-Suomen HO 1.4.2015 15/114452.

että menettelyllä oli tosiasiallisesti aiheutettu sidosryhmälle vahinkoa ja saavutettu taloudellista etua. Edelleen teon tulkitsemista myös kokonaisuutena arvostellen törkeäksi vaikuttaa puoltavan myös kirjanpidon jälkikäteisen laatimisen mahdottomuus.

4.4 Keskeiset tutkimustulokset

Tässä luvussa eritellään oikeustapauksissa esille nousseita tunnusmerkistötekijöiden oikeudellisia arviointeja ja tulkintoja. Keskeisimmät tutkimustulokset on tiivistetty oheiseen taulukkoon 2, jossa eritellään eri tekotapaluokkiin viittaavia seikkoja. Taulukossa on jaoteltu tunnusmerkistötekijöittäin rikoksen olosuhteista piirteitä, joita tuomioistuimet pitivät teon arvioinnissa merkityksellisinä. Taulukosta nähdään, että tekotapa-tunnusmerkistön piirteet ovat merkityksellisiä perustekomuodon ja törkeän tekemuodon välisessä rajanvedossa. Seuraustunnusmerkin arviointi linkittyy etenkin törkeän ja perustekomuodon välisessä rajanvedossa tekotapatunnusmerkkeihin. Sen sijaan perustekomuodon ja tuottamuksellisen kirjanpitorikoksen välinen raja määräytyy käytännössä tahallisuusarvioinnissa.

Taulukko 2: Tekotapaluokkiin viittaavia seikkoja.

	Perustekomuoto	Törkeä tekomuoto	Tuottamuksellinen tekomuoto
Tekotapatunnusmerkit	Kuukauden jatkunut kirjanpidon pitämisen laiminlyönti, kun toiminta ei ollut vähäistä suurempaa	Muutamien kuukausien jatkunut koko kirjanpidon hoitamisen laiminlyönti	
	Tositteet säilytetty siten, että kirjanpito on mahdollista laatia jälkikäteen	Kirjanpidon jälkikäteisen laatimisen mahdottomuus	
	Sidosryhmille ei ole aiheutettu tosiasiallista vahinkoa	Sidosryhmille on aiheutunut tosiasiallista vahinkoa	
	Ei saavutettu taloudellista etua	Tekijä hyötynyt teosta tai laiminlyönnistä taloudellisesti	
	Kirjanpito hoidettu asianmukaisesti muilta kuin syytteessä mainituilta osin	Kirjanpitoa ei ole laadittu yleisesti ottaen kovinkaan huolellisesti	
	Kirjaukset vain osittain virheellisiä		
	Asiaan ei liity muuta rikollista toimintaa	Kirjanpitorikos liittyy muuhun rikolliseen toimintaan	
Seuraustunnusmerkit	Asianmukainen liitetieto lieventämässä muualla tilinpäätöksessä olevaa virhettä	Liitetieto vahvistaa muusta tilinpäätöksestä syntyvän tosiasioita vastaamattoman kuvan muodostumista	Liitetieto vahvistaa muusta tilinpäätöksestä syntyvän tosiasioita vastaamattoman kuvan muodostumista
		Noin 20 000 euron absoluuttinen määrä lähtökohtaisesti olennainen	Noin 20 000 euron absoluuttinen määrä lähtökohtaisesti olennainen
	4,6 prosentin suhteellinen osuus ei ylitä olennaisuuskynnystä	Kahdeksan prosentin suhteellinen osuus olennainen	Kahdeksan prosentin suhteellinen osuus olennainen

Tahallisuus	Heikko kirjanpidon tuntemus tai virheellinen käsitys hyväksyttävästä menettelystä riittää tahallisuuden täyttymiseen		Tahallisuuskynnys saattaa jäädä ylittymättä, jos kirjanpitovelvollinen ei varsinaisesti harjoita kaupallista toimintaa
			Kirjanpitäjä kieltäytynyt kirjanpidon hoitamisesta esimerkiksi maksamattomien laskujen vuoksi, mutta jättänyt päättämättä asiakassuhteen asianmukaisesti

Seuraavaksi tutkimustuloksia analysoidaan vielä taulukkoa hieman syvällisemmin. Taulukosta käyvät ilmi rajanvetojen kannalta keskeiset tekijät, mutta seikkojen painoarvo rikoksen arvioinnissa voi vaihdella. Taulukossa esitetyt seikat ainoastaan viittaavat teon kuulumiseen tiettyyn tekotapaluokkaan, mutta tietyn seikan esiintyminen tunnusmerkistössä ei aina lopulta johda teon pitämiseen tiettyyn tekotapaluokkaan kuuluvana. Tuomioistuin ratkaisee asian huomioimalla esiintyneet olosuhteet kokonaisuutena. Tutkimustulosten analysointi aloitetaan tekotapatunnusmerkeistä ja seuraavaksi käydään läpi seuraustunnusmerkkien ja syyksiluettavuuden asteen linjauksia aineiston oikeustapauksissa. Pyritään analysoimaan taulukossa esitetyjä seikkoja sekä erittelemään niiden merkitystä tunnusmerkistön osana.

Varsin pitkään jatkuneeksi koko kirjanpidon hoitamisen laiminlyönneiksi tulkittiin useiden vuosien lisäksi vuoden ja vajaan yhdeksän kuukauden, puolentoista vuoden, kymmenen kuukauden sekä seitsemän ja viiden kuukauden ajan jatkuneet menettelyt. Kuitenkin seitsemän ja viiden kuukauden ajan jatkuneiden laiminlyöntien yhteydessä toiminta oli ollut selkeästi vähäistä suurempaa ja kirjanpitoon oli lisäksi jätetty liittämättä tositteita. Toisaalta yhdessä aineiston oikeustapauksessa jopa vuoden jatkunut menettely ei ollut törkeää, vaikka yhtiöllä oli tiliotetapahtumien perusteella ollut ilmeistä toimintaa. Tapauksessa kuitenkin ilmeni monia moitittavuutta lieventäviä seikkoja. Joka tapauksessa kuukausien ajan jatkunut kirjausten laiminlyönti toimintaa harjoittaneen yhtiön kohdalla vaikuttaa täyttävän törkeän kirjanpitorikoksen kvalifointiperusteen.

Sen sijaan muun muassa yhden kuukauden ja puolentoista kuukauden ajan jatkuneet kirjausten laiminlyönnit eivät olleet törkeitä, mutta kyseisissä tapauksissa kirjanpitovel-

vollisen toiminta kirjausten laiminlyönnin ajalta oli toisaalta ollut vähäistä. Päättellä voitaneen siten, ettei kuukauden tai hieman pidempään jatkunut menettely ole törkeää ainakaan silloin kun toiminta ei ole ollut vähäistä suurempaa. Kuukauden jatkunut menettely täytti kirjanpitorikoksen perustekomuodon tekotapatunnusmerkin. Puolitoista kuukautta jatkunut laiminlyönti taas ei ollut edes perustekomuodon mukaisena rangaistavaa menettelyä, sillä kirjaamisvelvollisuus oli lopulta laiminlyöty vain käteisellä rahalla suoritettujen maksujen osalta. Lienee perusteltua päätellä, että kuukauden jatkunut laiminlyönti on perustekomuodon mukaista menettelyä vaikka toiminta olisi ollut vähäistä, mutta vain pienen osan kirjauksista jäätyä merkitsemättä menettelyä ei tuomittaisi lainkaan rikoslain perusteella³⁶⁹.

Kokonaisharkinnassa teon törkeänä pitämistä puoltavia seikkoja olivat varsin pitkään jatkuneen menettelyn lisäksi muun muassa kirjanpidon jälkikäteisen laatimisen mahdottomuus, teon selkeä suunnitelmallisuus esimerkiksi väärin tositteiden muodossa, tosiasiassa sidosryhmille aiheutettu vahinko ja saavutettu taloudellinen etu. Kokonaisharkinnassa lieventävinä seikkoina esiintyivät kirjanpidon asianmukainen hoitaminen muilta kuin syytteessä mainituilta osilta, väärää tai harhaanjohtavia tietoja koskevien kirjausten vain osittainen virheellisyys sekä tositteiden säilyttäminen kirjausten laiminlyöntien yhteydessä siten, että kirjanpito on mahdollista jälkikäteen laatia. Lisäksi merkitystä oli sillä, liittyikö kirjanpitorikoksena pidettävä menettely muuhun rikolliseen toimintaan.

Viitteitä saatiin myös siitä, että kokonaisharkinnassa rahavarojen puute kirjanpidon hoitamattomuuden syynä saattaisi hivenen lieventää teon moitittavuutta, vaikka kirjanpito-velvollisen heikko taloudellinen tilanne ei poista rikosoikeudellisen vastuun syntymistä. Seikan painoarvo kokonaisharkinnassa vaikuttaisi kuitenkin olevan suhteellisen pieni. Myös vastaajalla ollut virheellinen käsitys sallitusta menettelystä vaikuttaisi lieventävän teon moitittavuutta kokonaisharkinnassa, vaikka kokemattomuus kirjanpidosta ei tahallisuutta poistanut. Tekijän painoarvo ei kuitenkaan etenkään yksinään liene ratkaiseva.

Seuraustunnusmerkkiin liittyen viitteitä saatiin muun muassa siitä, että asianmukaisella liitetiedolla saattaa olla tekotapojen välisessä rajanvedossa merkitystä. Oikean ja riittävän kuvan saamista arvioidaan tilinpäätöksestä kokonaisuutena ja asianmukainen liitetieto vaikuttaisi kokonaisarviointissa lieventävän muualla tilinpäätöksessä olevan vir-

³⁶⁹ Kirjanpitolain kirjanpitorikkomuksena teko saattaisi joka tapauksessa olla tuomittavaa, mutta tämän arviointi ei sisälly tutkielmaan.

heen moitittavuutta. Toisaalta myös liitetiedot saattavat sisältää harhaanjohtavia mainintoja, jotka vahvistavat muusta tilinpäätöksestä syntyneen tosiasioita vastaamattoman kuvan muodostumista ulkopuoliselle tarkastelijalle.

Tuottamuksellisen ja törkeän kirjanpitorikoksen seuraustunnusmerkkiin liitetyn olennaisuuden vaatimuksen havaittiin täyttyvän monissa kymmeniä tai satoja tuhansia euroja koskevissa virheissä tai laiminlyönneissä. Tulosten perusteella noin 20 000 euron absoluuttista määrää voitaneen ainakin lähtökohtaisesti pitää olennaisena. Ei voida kuitenkaan väittää, ettei kyseinen määrä voisi jossakin tilanteessa olla epäolennainen, mikäli sen suhteellinen osuus vertausluvusta on pieni. Oikeustapauksissa huomattavina pidettiin 8 – 300 prosentin suhteellisia osuuksia vertausluvusta. Sen sijaan 6 000 euron määrä, joka oli 4,6 % liikevaihtoon verrattuna, ei yksinään esiintyneenä olisi pidetty olennaisena. Toisaalta muutaman tuhannen euron määrä lienee monesti joka tapauksessa kohtuullisen vähäinen.

Kirjanpitorikoksen tahallisuuteen riittää tahallisuuden alin aste eli ehdollinen tahallisuus. Heikko kirjanpidon tuntemus tai virheellinen käsitys hyväksyttävästä menettelystä ei tapauksissa poistanut tahallisuutta. Tekijätunnusmerkit täyttävän henkilön tulee asemansa tai tehtäviensä johdosta olla selvillä kirjanpitovelvollisen toimintaa säätelevän lainsäädännön sisällöstä. Lisäksi tahallisuutta ei riittäne poistamaan edes se, ettei kirjanpitäjä ole huomauttanut virheellisestä menettelystä tai itse kirjauksen on tehnyt kirjanpitäjä.

Esimerkiksi osakeyhtiön hallituksella on kirjanpitoa toimeksiannolla hoitamaan otetun henkilön osalta valintavastuun lisäksi valvonta- ja informaatiovastuu. Kirjanpitäjä ei voi olla tietoinen kaikista kirjausten perusteisiin vaikuttavista seikoista, mikäli häntä ei ole informoitu tarpeellisista ja riittävästä pohjatiedoista. Oikean ja riittävän kuvan arviointi on lopulta kirjanpitovelvollisen, tai esimerkiksi hänen edustajansa, vastuulla eikä kyseistä velvoitetta voi täydellisesti siirtää kirjanpitäjälle. Todennäköisyystahallisuutta edellytetään seuraustunnusmerkin täyttymisen osalta. Tämä tarkoittaa sitä, että tekijän tulee olla ymmärtänyt, tai hänen olisi tullut ymmärtää, oikean ja riittävän kuvan saannin vaikeutuneen. Kirjanpitorikosten yhteydessä esiintyy kuitenkin piirteitä monista tahallisuuden muodoista, sillä seuraustunnusmerkin lisäksi tuomioistuinten tehtävänä on arvioida myös tapauskohtaisten olosuhteiden vaikutusta. Esimerkiksi tahallisuuden tahtomomentti lienee harkinnassa monesti esiintyvä seikka.

Eräissä tapauksessa tahallisuusarvioinnin yhteydessä nimenomaisesti päädyttiin loppu-tulokseen, että virheellinen menettely ei yltänyt tasolle, jota olisi arvioitava tahallisena. Selonottovelvollisuuden ja kirjanpidon asianmukaisen hoitamisen velvoite vaikuttaa madaltuvan suhteellisen korkeana pidetystä tasosta vain, jos kirjanpitovelvollinen ei varsinaisesti harjoita kaupallista toimintaa. Tällöinkin tahallisuuskynnyksen ylittymättä jäämiseen vaadittaneen muita tahallisuuden puuttumista ilmentäviä seikkoja. Empiirissä aineistossa esiintyneessä tapauksessa kirjanpidon hoitaminen oli joka tapauksessa järjestetty tyydyttävästi tapauksen olosuhteet huomioon ottaen.

Tuottamuksesta, eli kirjanpitorikoksen yhteydessä törkeästä huolimattomuudesta, aiheutuneena pidettiin kirjanpitäjän menettelyä, jossa kirjanpitomateriaalin ollessa hänen hallussaan hän ei voinut olla siinä käsityksessä, että vastuu kirjanpidon hoitamisesta olisi kokonaan siirtynyt asiakasyrityksen edustajalle. Tahallisuus jäi täyttymättä, sillä kirjanpitäjä oli kieltäytynyt juoksevan kirjanpidon hoitamisesta maksamattomien laskujen vuoksi. Törkeän huolimattomuutta menettely kuitenkin oli, sillä toimeksiantosuhdetta ei ollut asianmukaisesti päätetty kirjanpitäjän jäätyä odottamaan mahdollista liikekauppaa, jonka toteutuessa hänen laskunsa oli luvattu maksaa. Olosuhteissa, joissa kirjanpitäjä on sinänsä kieltäytynyt kirjanpidon hoitamisesta asianmukaisen syyn vuoksi, voi rikosoikeudellinen vastuu toteutua, jos menettelyä ei voida pitää vastaavan ammattilaisen tavanomaiseen käyttäytymiseen samankaltaisessa tilanteessa verrattavana.

Törkeää huolimattomuutta on kielletyn riskin ottaminen tilanteessa, jossa tekijällä tulisi olla käsitys riskin olemassaolosta. Tahallisuus ei täyttyne, mikäli henkilö ei ole ollut tietoinen vastuun kuulumisesta hänelle. Tuottamus sen sijaan täyttynee silloinkin kun tekijän olisi tullut ymmärtää vastuun kuuluneen hänelle. Toisaalta tahallisuuskynnyksen havaittiin ylittyvän myös monissa tilanteissa, joissa tekijän olisi tullut tietää tai ymmärtää menettelyn olevan lainvastainen. Tällaisissa tapauksissa tekijän tietämättömyys johtui kuitenkin selonottovelvollisuuden laiminlyönnistä. Voitaneen päätellä, että tietämättömyyden tai ymmärtämättömyyden johtuessa tekijälle kuuluneen selonottovelvollisuuden laiminlyönnistä, menettelyä pidetään tahallisena. Edelleen rikosoikeudellinen vastuu tuottamuksellisesta teosta toteutuu, jos selonottovelvollisuutensa sinällään hoitanut henkilö tavalla tai toisella laiminlyö huolellisuusvelvoitteensa. Tahallista lienee siis tarkoituksellisten tekojen ja laiminlyöntien lisäksi selonottovelvollisuuden laiminlyönti ja tuottamuksellista huolellisuusvelvollisuuden laiminlyönti.

5 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Vuoden 2003 talousrikosuudistuksen jälkeen kirjanpitorikokset luokitellaan kolmeen eri tekemuotoon: perustekemuotoiseen, törkeään ja tuottamukselliseen kirjanpitorikokseen. Tekotapojen tunnusmerkistö koostuu tekijä-, tekotapa- ja seuraustunnusmerkistä sekä syyksiluettavuuden asteesta, joka kirjanpitorikoksen kohdalla on tahallisuus tai tuottamus. Tekijätunnusmerkit ovat kaikissa tekotapaluokissa samat. Luvun tarkoituksena on tarkastella empiirisen aineiston avulla tutkielmassa löydettyjen tulosten pohjalta tehtävissä olevia johtopäätelmiä ja koota tutkimuskysymysten vastaukset kokonaisuudeksi.

Tutkimuksen tavoitteena oli lisätä ymmärrystä kirjanpitorikoksen eri tekemuotojen rajanvedosta ja niiden tunnusmerkeistä tarkastelemalla rajanvetoa rikoksen tuottamuksellisuuden ja tahallisuuden välillä ja toisaalta erottamalla tunnusmerkkejä, joiden perusteella rikoksen katsotaan täyttävän törkeän tekemuodon kriteeristön. Aluksi tarkastellaan tekotapatunnusmerkkeihin liittyen tehtyjä huomioita ja seuraavaksi seuraustunnusmerkkeihin liittyviä päätelmiä. Tahallisuuteen ja tuottamukseen liittyvien johtopäätelmien jälkeen luvussa tarkastellaan vielä tutkimuksen rajoituksia sekä mahdollisia jatkotutkimusaiheita.

Perustekemuotoisen kirjanpitorikoksen tekotavat ovat 1) liiketapahtumien kirjaamisen tai tilinpäätöksen laatimisen laiminlyönti vastoin kirjanpitolainsäädännön mukaisia velvollisuuksia, 2) väärin tai harhaanjohtavien tietojen merkitseminen kirjanpitoon tai 3) kirjanpitoaineiston hävittäminen, kätkeminen tai vahingoittaminen. Kirjanpitoaineiston kätkemisen tai hukkaamisen kielellistä eroa lukuun ottamatta tuottamuksellisen kirjanpitorikoksen tekotapatunnusmerkit vastaavat perustekemuodon ensimmäistä ja kolmatta tekotapatunnusmerkkiä, joten tekotapojen välinen rajanveto tapahtuu lähinnä tahallisuusarvioinnissa.

Tekotapatunnusmerkkien väliset erot tekotapaluokissa ovat muutoinkin melko pieniä. Erojen tarkastelu linkittyy keskeisesti perustekemuotoisen sekä törkeän tekemuodon välillä seuraustunnusmerkin arviointiin, sillä eroavaisuudet rajoittuvat lähinnä laiminlyönnin tai virheellisen menettelyn määrällisiin eroihin. Törkeän kirjanpitorikoksen tekotapatunnusmerkistöön on kuitenkin sisällytetty kolmen kvalifiointiperusteen lisäksi

edellytys, jonka mukaan kirjanpitorikoksen on oltava myös kokonaisuutena arvostellen törkeä. Kvalifiointiperusteina ovat, että 1) liiketapahtumien kirjaaminen tai tilinpäätöksen laatiminen laiminlyödään kokonaan tai olennaisilta osiltaan, 2) väärin tai harhaanjohtavien tietojen määrä on huomattavan suuri, ne koskevat suuria summia tai ne perustuvat sisällöltään väärin tositteisiin ja 3) kirjanpito hävitetään tai kätketään kokonaan tai olennaisilta osiltaan taikka sitä vahingoitetaan olennaisilta osiltaan.

Tutkimustulosten mukaan jopa alle vuoden tai muutamien kuukausien jatkunut kirjausten laiminlyönti lienee lähtökohtaisesti törkeää, jos yhtiöllä on ollut selkeää toimintaa. Toiminnan vähäisyydestä huolimatta kirjausten laiminlyönti kuukauden ajalta taas vaikuttaa viittaavaan teon pitämiseen perustekomuodon mukaisena. Vuoden 2002 hallituksen esityksen mukaan olennaisuusvaatimuksen poistamisella perustekomuotoisen kirjanpitorikoksen tunnusmerkistöstä ei ollut tarkoitus hävittää soveltamiskynnystä perustekomuodon osalta kokonaan. Laiminlyöntien ja virheellisyyksien on edelleen oltava sellaisia, että ne vaikeuttavat oikean ja riittävän kuvan saamista.³⁷⁰ Tutkimustulosten mukaan rikosoikeudellista sanktiota ei välttämättä seuraa esimerkiksi kuukauden jatkuneen menettelyn osalta lainkaan, mikäli vain pieni osa kirjauksista jätetään merkitsemättä. Tällöin kyseessä lienee hallituksen esityksessä tarkoitettu vähäinen puute, joka ei vaikeuta oikean ja riittävän kuvan saamista.

Menettelyn keston lisäksi teon törkeyden kokonaisarviointissa huomiota kiinnitettiin monissa tapauksissa mahdollisuuteen laatia kirjanpito jälkikäteen esimerkiksi tallessa pidettyjen tositteiden ansiosta, suunnitelmallisuuteen ja selkeää tahallisuutta osoittaviin tekijöihin sekä väärin kirjausten tai tositteiden virheellisyyden laajuuteen. Merkitystä annettiin myös tekijän muulle käyttäytymiselle kuten kirjanpidon hoitamisen yleiseen tasoon ja mahdollisiin muihin rikoksiin, joihin kirjanpitoa hyväksikäyttäen oli syyllistytty. Pienellä painoarvolla kokonaisharkinnassa saattaisi merkitystä olla myös rahavarojen puutteella kirjanpidon hoitamattomuuden taustalla sekä vastaajalla olleella virheellisellä käsityksellä sallitusta menettelystä.

Yllättäen myös sen, ettei teosta ole aiheutunut kellekään konkreettista haittaa tai ettei menettelyllä ole saavutettu erityistä taloudellista etua, havaittiin kokonaisarviointissa antavan painoarvoa sille, ettei teko olisi kokonaisuutena arvostellen törkeä. Lain esitöiden mukaan hyötymistarkoitus ei ole rangaistavuuden edellytyksenä ja hallituksen esi-

³⁷⁰ HE 53/2002, 34.

tyksessä painotettiin kirjanpidon luotettavuutta sinänsä kirjanpitorikossäännösten suoje-
luobjektina³⁷¹. Mahdollisesti saavutetulla edulla tai aiheutetulla haitalla lienee koko-
naisarvioinnissa tosiasiallista merkitystä rikosten tekotapojen välisessä rajanvedossa.
Silti hyötymistarkoituksen puuttumisen ei ole haluttu estävän rikoksesta tuomitsemista.
Lisäksi säännösten suojeleuobjekti huomioon ottaen mielenkiintoinen havainto on, että
moitittavuutta lieventäväksi seikaksi ilmeni myös sellaisten liikekumppaneiden puuttu-
minen tai rajallisuus, joiden päätöksentekoon virheellisillä tiedoilla olisi ollut ainakaan
olennaista merkitystä. Vaikka kirjanpito ja tilinpäätös sinällään eivät antaisi oikeaa ja
riittävää kuvaa, annetaan teon törkeyden kokonaisarvioinnissa painoarvoa sille, vaikut-
tiko kirjanpidon virheellisyys tosiasiallisesti jonkin sidosryhmätahon mahdollisuuksiin
saada toiminnan tuloksesta tai taloudellisesta asemasta oikeaa ja riittävää kuvaa.

Kirjanpitorikoksen seuraustunnusmerkin mukaan oikean ja riittävän kuvan saamisen
kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta tai taloudellisesta asemasta tulee olla vaikeu-
tunut. Seuraustunnusmerkin täyttymisen arvioinnissa liitetietojen merkitys näytti koros-
tuvan. Asianmukainen liitetieto lievensi muualla tilinpäätöksessä olleen virheen moitit-
tavuutta kun taas kyseenalaisesti muotoiltu lisätieto saattoi vahvistaa tosiasioita vastaa-
mattoman kuvan muodostumista yhdessä muun tilinpäätöksen kanssa. Tämä on toisaalta
ollut arvattavissa jo kirjanpitolain oikeaa ja riittävää kuvaa koskevasta säännöksestä,
jonka mukaan oikean ja riittävän kuvan syntymistä varten tarpeelliset lisätiedot on an-
nettava liitetietoina, mikäli laissa säädettyjen velvoitteiden noudattaminen ei muutoin
aikaansaa oikeaa ja riittävää kuvaa³⁷². Lisäksi kirjanpitolautakunnan suhtautuminen
lisätietojen antamiseen liitetietoina oikean ja riittävän kuvan vaatimuksen täyttämiseksi
on ollut varsin myönteinen³⁷³.

Aineiston oikeustapauksissa arvioitavina olevat teot tai laiminlyönnit olivat tapahtuneet
ennen vuoden 2016 kirjanpitolain uudistuksia. Seuraustunnusmerkin oikean ja riittävän
kuvan arvioinnissa ei siis ole huomioitu sitä, oliko kirjanpitovelvollinen mikroyritys.
Uudistuneessa kirjanpitolaissa suojasatamasäännöksen mukaan mikroyritystä ei voida
moittia oikean ja riittävän kuvan antamatta jättämisestä, jos tilinpäätöksestä käyvät ilmi
direktiivin mikroyrityshelpotusten mukaiset tiedot³⁷⁴. Joka tapauksessa kirjanpidon ja

³⁷¹ HE 53/2002, 5; HE 66/1988, 91; HE 23/1985, 6.

³⁷² KPL 3:2.

³⁷³ Leppiniemi 2012, 24.

³⁷⁴ HE 89/2015, 8.

tilinpäätöksen tulee olla kirjanpitolain mukaan laadittu ja suojasatamasäännös helpottaa ainoastaan liitetietojen riittävyuden arviointia.

KILAn lausuntojen pohjalta ainakin 10 ja 20 prosentin suhteellisten määrien on arveltu ylittävän olennaisuuskynnyksen³⁷⁵. Lisäksi olennaisuuden kynnyksen voitaneen varovaisesti päätellä olevan alle kymmenen prosentin erityisesti, jos kyse on myös absoluuttisena määränä huomattavana pidettävästä summasta. KILAn lausuntojen pohjalta esitetyt arviot saavat tukea tutkimustuloksista, sillä myös kahdeksan prosentin suhteellinen osuus riitti aineistossa esiintyneessä oikeustapauksessa olennaisuuden täyttymiseen. Oikeuskirjallisuudessa esitettyjen arvioiden mukaan kuitenkin alle viiden prosentin suhteellisen määrän on arveltu olevan epäolennainen³⁷⁶. Tutkimustulokset ovat yhteneväisiä myös tämän arvion kanssa, sillä 4,6 prosenttia ei aineiston oikeustapauksessa yksinään riittänyt olennaisuuskynnyksen ylittymiseen.

Tuottamuksellisen ja törkeän kirjanpitorikoksen seuraustunnusmerkkiin liitetyn olennaisuuden vaatimuksen täyttymiseen ei voitane määrittää yksiselitteistä rajaa arvioinnin ollessa hyvin tapauskohtaista. Hallituksen esityksestä 89/2015 käy selkeästi ilmi, ettei lainsäätäjällä ole edes pyrkinyt asettamaan varsinaista rahamääräistä rajaa, jota pienemmät erät olisivat aina epäolennaisia³⁷⁷. Oikeustapauksissa 20 000 euron absoluuttista määrää saatettiin pitää lähtökohtaisesti olennaisena, mutta summan suhteellisen osuuden arviointia ei voitane jättää huomioimatta. Vuoden 2016 alusta yleisiin tilinpäätösperiaatteisiin sisällytettyä olennaisuusvaatimusta arvioidaan toiminnan laatu ja laajuus huomioon ottaen, joten suhteellisten määrien on arvioitu jatkossa soveltuvan tarkoitukseen absoluuttisia lukuja paremmin.

Yrityselämän toimijoille asetetusta korkeasta selonottovelvollisuudesta johtuen tahallisuusvaatimuksen havaittiin täyttyvän melko helposti. Tutkimustulokset antavat tukea Vihriälän näkemykselle siitä, että kirjanpitorikoksen tahallisuuteen riittää tahallisuuden alin aste eli ehdollinen tahallisuus³⁷⁸. Tahallisuuskynnyksen todettiin ylittyvän tilanteissa, joissa syytetyn tietämättömyys tai ymmärtämättömyys johtui tekijälle kuuluneen selonottovelvollisuuden laiminlyönnistä. Oikeustapausten tahallisuusarvioinnissa korostui Koposen oikeuskirjallisuudessa esille nostama näkemys, jonka mukaan liike-

³⁷⁵ Leppiniemi 2015, 32.

³⁷⁶ Mäkelä 2001, 128.

³⁷⁷ HE 89/2015, 14.

³⁷⁸ Vihriälä 2012, 267.

elämässä toimiville voidaan asettaa velvollisuus olla selvillä toimialan lainsäädännöstä, omasta taloudellisesta asemasta ja siitä, miten toimintaan liittyvät julkisoikeudelliset velvoitteet on hoidettu³⁷⁹. Tekijä ei voi paeta rikosoikeudellista vastuuta tietämättömyy- teensä tai osaamattomuuteensa vedoten. Jos näin olisi, kävisi rikoksen toteen näyttämi- nen äärimmäisen vaikeaksi.

Raskaimman lajin tahallisuudesta eli tarkoitustahallisuudesta lienee monesti kysymys, jos kirjanpidon hoitaminen on laiminlyöty kokonaan tai kirjanpitorikosta on käytetty muun rikoksen välineenä. Oikeuskirjallisuudessa esitetyn mukaan ehdollisesta tahalli- suudesta on kyse, jos tekijä on ymmärtänyt rikollisen seurauksen tai olosuhteen olevan käsillä³⁸⁰. Aineiston oikeustapauksissa tahallisuuden täyttymiseen vaikutti kuitenkin riittävän, että tekijän olisi tullut ymmärtää rikollisen seurauksen olevan käsillä. Tapani on tuonutkin esille, että niin sanottu varsin todennäköisen raja esiintyy oikeuskäytän- nössä vakiintuneesti ilmaisujen ”on täytynyt käsittää” tai ”oli pitänyt ymmärtää” muo- dossa³⁸¹.

Fränden mukaan tahallisuuden ja huolimattomuuden erilainen oikeuskohtelu pohjautuu siihen, että tahallisesti toimiva on tehnyt tietoisesti päätöksen toimia suojeltua oikeus- hyvää vastaan³⁸². Kopsen mukaan tahallisen ja tuottamuksellisen rikoksen ero taas näkyy kiellettyyn riskiin suhtautumisessa siten, että tahallinen rikos edellyttää riskin mieltämistä³⁸³. Tutkimustulosten perusteella kirjanpitorikosten osalta tilanne saattaa olla hieman erilainen. Monissa oikeustapauksissa tekoa tai laiminlyöntiä saatettiin pitää ta- hallisena, vaikka tekijä ei välttämättä ollut tehnyt tietoista päätöstä toimia oikeushyvää vastaan tai mieltänyt kiellettyä riskiä. Tapanin mukaan teon huolimattomuus -oppi so- veltuu myös tahallisten rikosten arviointiin³⁸⁴. Tiedostamattoman tahallisuuden mahdol- lisuus sekä selonottovelvollisuuden rikkomisen vakavuuden huomioiminen tahallisuus- arvioinnissa viittaisivat siihen, että kirjanpitorikosten yhteydessä tuomioistuimet sovel- taisivat teon huolimattomuus -opin kaltaista harkintaa.

Toisaalta tutkimustulokset antavat tukea Kopsen näkemykselle siitä, että tuottamuksel- lisessa rikoksessa rangaistavuuteen riittää huolellisuusvelvoite, jonka mukaan tekijäl-

³⁷⁹ Koponen 2004, 118.

³⁸⁰ Tapani 2004, 220.

³⁸¹ Tapani 2001, 264.

³⁸² Frände 2012, 109.

³⁸³ Koponen 2002, 252.

³⁸⁴ Tapani 2002, 954.

lä olisi pitänyt olla käsitys riskistä, rikkominen³⁸⁵. Selonottovelvollisuutensa hoitaneen henkilön laiminlyötyä *huolellisuusvelvoitteensa*, saattoi kyseeseen tulla rikosoikeudellinen vastuu tuottamuksellisesta teosta. Sen sijaan *selonottovelvollisuuden* laiminlyönti riitti lähes aina tahallisuuskynnyksen ylittymiseen. Fränden ja Koposen näkemykset tahallisuuden ja tuottamuksen erosta lienevät yleisiä rikoksen syyksiluettavuuden analysointeja. Kirjanpitorikosten yhteydessä korkean selonottovelvollisuuden johdosta tahallisuuden alaraja lienee hieman matalampi kuin monissa muissa rikoksissa.

Syytetty ei saa suojaa edes kirjanpitäjän asiantuntemukseen luottamisesta, mikäli vastaajan olisi tullut häneltä odotettavan tietotaidon mukaisesti tunnistaa menettelyn olleen virheellinen tai puutteellinen. Tulosten perusteella voitaneen tahallisuuden väittää täyttyvän melko herkästi ja rikosoikeudellisesta vastuusta vapautumisen tapahtuvan kirjanpitorikosten yhteydessä tahallisuuskynnyksen ylittymättä jäämisen vuoksi vain erityisissä poikkeustilanteissa. Kuitenkin on huomattava, että joskus tahallisuus jää täyttymättä sen vuoksi, ettei sitä kyetä todentamaan.

Tutkimuksen tieteellinen kontribuutio liittyy siihen, että tunnusmerkistötekijät täsmen-tyivät oikeustapauksissa ja tuomioiden perusteluissa konkreettisiin olosuhteisiin, jotka ovat vallinneet eriasteisten kirjanpitorikosten yhteydessä. Seuraustunnusmerkin osalta tutkimustulokset lähinnä vahvistavat oikeuskirjallisuudessa esiintyneitä arvioita. Tekotapatunnusmerkkien osalta tieteelliseen keskusteluun lisättiin muun muassa kokonais-harkintalausekkeen soveltamisessa relevantteja tekijöitä. Tahallisuusvaatimuksen osalta syyksilukemisen alarajasta lisättiin ymmärrystä kirjanpitorikosten sekä korkean selonottovelvollisuuden yhteydessä.

Tutkimuksen rajoituksina ovat olleet empiirisen aineiston saatavuuteen liittyvät seikat sekä toisaalta pro gradu -työn laajuus, mikä ei ole mahdollistanut hovioikeustapausten laajamittaista tarkastelua esimerkiksi kymmenen viimeisen vuoden ajalta. Empiiriseen aineistoon ei ollut materiaalin keräämiseen liittyvien ongelmien vuoksi mahdollista sisällyttää esimerkiksi Helsingin hovioikeudessa valitulla tarkasteluajanjaksolla annettuja päätöksiä. Tutkimustulosten luotettavuutta lisää kuitenkin, että aineisto on kerätty oikeudellisesti relevanteinta tietoa sisältävistä korkeimman oikeuden ennakkoratkaisuista ja lisäksi seuraavaksi ylintä tuomioistuinastetta edustavien hovioikeuksien ratkaisuista.

³⁸⁵ Koponen 2002, 252.

Luotettavuuden kannalta tutkimuksessa riskin on muodostanut aineiston keruuseen ja valintaan liittyvät prosessit. Aineiston keruu on kuitenkin tehty valmiiden viitetietolistojen pohjalta ja prosessi tarkistettu sekä korkeimman oikeuden että hovioikeuksien ratkaisujen osalta. Tarkasteluajanjaksoilta kerätystä materiaalista on valittu lopulliseen empiiriseen aineistoon mahdollisimman kattavasti ne tapaukset, joilla arvioitiin olevan vaikutusta tekotapojen välisessä rajanvedossa. Tähän valintaprosessiin luonnollisesti sisältyy riskiä, mutta sitä on pyritty minimoimaan oikeustapausten mahdollisimman objektiivisella tarkastelulla. Tutkimuksen luotettavuus on muutoinkin pyritty varmistamaan huolellisella ja hyvin suunnitellulla tutkimustyöskentelyllä.

Lisäksi kaikista päätöksistä ei perusteluissa ilmennyt toivotussa laajuudessa esimerkiksi olennaisuusarvioinnin kannalta keskeisiä tietoja. Suhteellisten määrien arviointia rajoitti, ettei vertauskohdan muodostavia kohdeyhteyksien tilinpäätöslukuja käynyt tuomioistuintratkaisuja koskevista dokumenteista ilmi. Monesti kohdeyhteyksien liikevaihto tuotiin kuitenkin ilmi. Virheellisen tiedon koskiessa tase-erää olisi luonnollisesti soveltuvamman vertausluvun muodostanut esimerkiksi taseen loppusumma tai nettovarallisuus. Tämä päätelmien tekoa rajoittanut ja mahdollisesti tuloksiin vaikuttanut seikka on tulosten yleistettävyyttä arvioitaessa otettava huomioon.

Empiirisen aineiston oikeustapauksissa korostui perustekomuodon ja törkeän tekemuodon välinen rajanveto. Tämä voi johtua siitä, että hovioikeuteen ei valiteta yhtä herkästi käräjäoikeuden tuomiosta, jossa rangaistus on määrätty tuottamuksellisesta tai perustekomuotoisesta kirjanpitorikoksesta. Jatkossa tahallisuuden ja tuottamuksen välistä rajanvetoa kirjanpitorikosten yhteydessä olisi mielenkiintoista tutkia vielä syvällisemmin laajentamalla tarkasteluajanjaksoa siitä mikä tämän tutkielman yhteydessä oli mahdollista toteuttaa. Lisäksi törkeysarvioinnin korostumiseen syynä saattaa myös olla, että valtaosa oikeustuomioistuimissa käsiteltävänä olevista kirjanpitorikostapauksista tulee arvioitavaksi törkeänä tai teon mahdollista törkeyttä ainakin arvioidaan tuomioistuinprosessin aikana.

Vuoden 2003 uudistusta koskevista lain valmistelutöistä kävi ilmi lainsäätäjän pyrkimys muuttaa kirjanpitorikoksista langetettavia sanktioita aiempaa ankarammiksi, mikä edellyttäisi törkeän tekemuodon soveltamista perustekomuotoa painotetummin. Tämän tutkimuksen tavoitteena ei kuitenkaan ollut arvioida muuttuivatko sanktiot ankarammiksi eikä seikkaan voitane aineiston laajuus huomioiden kantaa ottaakaan. Jatkotutkimusai-

heena voidaan kuitenkin esittää sen tarkasteleminen, miten vuoden 2003 muutokset lopulta vaikuttivat kirjanpitorikoksista langetettaviin sanktioihin. Tähän vaadittaneen hyvin laaja oikeustapausten aineisto, jota käsitellään esimerkiksi tilastollisilla menetelmillä johtopäätösten löytämiseksi.

Tekijätunnusmerkkien ollessa tekemuodoissa samat ei niiden tulkintaan kiinnitetty tutkimuksessa huomiota. Jatkossa myös tekijätunnusmerkkien sisällöstä olisi mielenkiintoista lisätä ymmärrystä. Toisaalta kirjanpitorikoskentässä on runsaasti tutkimustarvetta tunnusmerkistöjä ja tekotapojen välistä rajanvetoa koskevien kysymysten lisäksi esimerkiksi rikosten ilmituloon, yleisyyteen ja rangaistuksen mittaamiseen liittyvissä teki-
jöissä. Mikäli kirjanpitorikosasioissa päädytään tulevaisuudessa määräämään rangaistusta myös yhteisösakon muodossa, voidaan tarkastella sakon määräämiseen sekä rangaistuksen jakamiseen kohdeyhteisön ja varsinaisen tekijän välillä liittyviä ongelmia.

Vuoden 2016 alussa kirjanpitolakiin yleiseksi tilinpäätösperiaatteeksi säädettyä olennaisuutta on myös toivottavaa tutkia tulevaisuudessa oikean ja riittävän kuvan arviointiin vaikuttavana seikkana niin tilinpäätösratkaisujen kuin kirjanpitorikosten kannalta tarkasteltuna. Erityisesti huomiota olisi kiinnitettävä siihen, korostuuko arvioinnissa tosiasiassa suhteellisen määrän tarkastelu, kuten oikean ja riittävän kuvan säännöksen sanamuodosta ”huomioon ottaen kirjanpitovelvollisen harjoittaman toiminnan laatu ja laajuus” voisi ennakoita.

LÄHTEET

Kirjallisuus:

- Alvesalo, A. 2004. Talousrikollisuus elinkeinoelämän näkökulmasta. *Tilintarkastus*, 1, 16 – 24.
- Danielsson, P. & Lehti, M. 2014. Talous- ja ympäristö- ja työrikkokset. Teoksessa *Rikollisuustilanne 2013: Rikollisuus ja seuraamusjärjestelmä tilastojen valossa*. Helsinki: Oikeuspoliittinen tutkimuslaitos, 143 – 166.
- Ervasti, K. 2004. Empiirinen oikeustutkimus. Teoksessa Lindfors, H. (toim.) *Empiirinen tutkimus oikeustieteessä*. Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen tutkimustiedonantoja 64. Helsinki: Oikeuspoliittinen tutkimuslaitos, 9 – 15.
- Fraktman, M. 2014. Kirjanpitolaki uudistuu – pienyrityksille ehdotetaan helpotuksia. *Balanssi*, 6, 5.
- Frände, D. 2010. Onko viimeinen sana sanottu olosuhdetahallisuudesta? *Defensor Legis*, 2, 157 – 165.
- Frände, D. 2012. *Yleinen rikosoikeus*. 2. painos. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Hakamo, T., Jauhiainen, K., Alvesalo, A. & Virta, E. 2009. *Talousrikokset rikosprosessissa*. Poliisiammattikorkeakoulun tutkimuksia 33/2009. Tampere: Tampereen Yliopistopaino Oy – Juvenes Print.
- Ihantola, EM., Leppänen, P. & Kuhanen, H. 2016. *Yrityksen kirjanpito: perusteet ja sovellusharjoitukset*. 3. laitos, 1. painos. Helsinki: Gaudeamus.
- Jänkälä, M. & Kaisanlahti, T. 2005. *Uusi kirjanpitolainsäädäntö ja tilinpäätös: Muutosten merkitys käytännössä, säädökset ja hallituksen esitys*. Helsinki: WSOY.
- Kaisanlahti, T., Jänkälä, M. & Björklund, M. 2009. *Kirjanpito-oikeus*. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Koponen, P. 2002. Tahallisuudesta talousrikoksissa. *Oikeustiede – Jurisprudentia*, XXXV, 239 – 342. <<https://www-edilex-fi.helios.uta.fi/oikeustiede/8344.pdf>> luettu 22.3.2016.
- Koponen, P. 2004. *Talousrikokset rikos- ja rikosprosessioikeuden yhtymäkohdassa*. Helsingin yliopisto. Väitöskirja. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisu, A-sarja N:o 249. Vammala: Vammalan kirjapaino Oy.
- Koponen, P. 2007. Ongelmallinen olosuhdetahallisuus meillä ja Yhdysvalloissa – ovatko systematiikka ja yhdenvertaisuus ylläpidettävissä? *Defensor Legis*, 1, 37 – 53.

- Koponen, P & Sahavirta, R. 2007. Kirjanpitorikokset. Teoksessa Lahti, R. & Koponen, P. (toim.) *Talousrikokset*. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja, E sarja N:o 16. Vaajakoski: Gummerus kirjanpaino Oy, 55 – 102.
- Korkea-aho, E. 2004. Empiirisen oikeustutkimuksen oikeuskäytäntö. Teoksessa Lindfors, H. (toim.) *Empiirinen tutkimus oikeustieteessä*. Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen tutkimustiedonantoja 64. Helsinki: Oikeuspoliittinen tutkimuslaitos, 81 – 90.
- Lahti, R. 2006. Talousrikosoikeuden uudistamisen erityispiirteistä ja ongelmista. Teoksessa Alvesalo, A., Heiskanen, S., Laukkanen, J. & Virta, E. (toim.) *Huokuva talous*. Poliisiammattikorkeakoulun tiedotteita 49. 2. painos. Helsinki: Edita Prima Oy, 47 – 62.
- Lehtonen, A. 2007. Kirjanpitorikos. Teoksessa: Rothovius, T. & Nikkinen, J. (toim.) *Contributions to Accounting and Finance. Essays in Honor of Professor Paavo Yli-Olli*. Acta Wasaensia no. 173. Business Administration 73. Vaasa: Vaasan yliopisto, 191 – 235.
- Lehtonen, A. 2012. *Kirjanpitorikokset*. Tampereen yliopisto. <<http://www.uva.fi/fi/for/student/materials/other/business/kirjanpitorikokset.pdf>> luettu 17.1.2016.
- Leppiniemi, J. 2009. Olennaisuuden periaate kirjanpidossa. *Tilisanomat*, 5, 65 – 67.
- Leppiniemi, J. 2010. Sisältöpainotteisuus. *Tilisanomat*, 4, 36 – 39.
- Leppiniemi, J. 2012. Oikea ja riittävä kuva – mihin se velvoittaa? *Tilisanomat*, 6, 24 – 26.
- Leppiniemi, J. 2015. Olennaisuuden periaate – nyt ja tulevaisuudessa. *Tilisanomat*, 5, 30 – 32.
- Lydman, K. 2014a. Olennaisuuskäsitteiden kasvava kirjo suurentaa odotuskuilua. *Balanssi*, 1, 44 – 46.
- Lydman, K. 2014b. Olennaisuus tilinpäätösraportoinnissa ja hallinnon tarkastuksessa. *Balanssi*, 2, 38 – 41.
- Matikkala, J. 2005. *Tahallisuudesta rikosoikeudessa*. Helsingin yliopisto. Väitöskirja. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja, A-sarja N:o 263. Vammala: Vammalan kirjapaino Oy.
- Matikkala, J. 2006. Monimuotoinen tahallisuus. *Lakimies*, 1, 83 – 86.
- Mähönen, J. 2001. *Tulo- ja pääoma: Kirjanpidon merkitys osakeyhtiön sääntelyssä*. Turun yliopisto. Väitöskirja. Helsinki: Oy Edita Ab.
- Mäkelä, K. 2001. *Talouselämän rikokset, rikosoikeus ja kriminalipolitiikka: Empiirinen ja rikosoikeusteoreettinen tutkimus rauenneista konkurseista*. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja, E-sarja N:o 4. Saarijärvi: Gummerus Kirjapaino Oy.

- Niemi, H. & Lehti, M. 2006. *Eräiden talousrikosten rangaistuskäytäntö*. Helsinki: Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen tutkimustiedonantoja 71.
- Nuutila, AM. 1996. *Rikosoikeudellinen huolimattomuus*. Turun yliopisto. Väitöskirja. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.
- Rautio, I. 2013. Elinkeinorikokset. Teoksessa Lappi-Seppälä, T., Hakamies, K., Koskinen, P., Majanen, M., Melander, S., Nuotio, K., Nuutila, A., Ojala, T. & Rautio, I. *Rikosoikeus*. 4. painos. Helsinki: Sanoma Pro Oy, 821 – 850.
- Tapani, J. 2001. Tietäen vai tahtoen – tahallisuudesta velallisen rikoksissa. Teoksessa Björne, L., Kulla, H., Kartio, L. & Ahonen, T. (toim.) *Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta 40 vuotta*. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja, A. juhlaulkaisut N:o 10. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy, 259 – 277.
- Tapani, J. 2002. Rikosoikeudellinen laillisuusperiaate taloudellisten vaihdantasuhteiden puristuksessa. *Defensor Legis*, 6, 939 – 965.
- Tapani, J. 2004. *Petos liikesuhteessa: Talousrikosoikeudellinen tutkimus*. Turun yliopisto. Väitöskirja. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja, A sarja N:o 250. Jyväskylä: Gummerus kirjapaino Oy.
- Tapani, J. 2014. Kirjanpitorikokset. Teoksessa Frände, D., Matikkala, J., Tapani, J., Tolvanen, M., Viljanen, P. & Wahlberg, M. (toim.) *Keskeiset rikokset*. 3. painos. Helsinki: Edita Publishing Oy, 640 – 661.
- Tapani, J. & Tolvanen, M. 2004. *Rikosvastuu ja sen toteutuminen*. Joensuun yliopiston oikeustieteellisiä julkaisuja N:o 11. Joensuu: Joensuun yliopistopaino.
- Tolonen, H. 2003. *Oikeuslähdeoppi*. Helsinki: Sanoma Pro Oy.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2009. *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. 11. painos. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.
- Vento, H. 2003. Uudet kirjanpitorikossäännökset tiukentavat kirjanpitovelvollisen vastuuta. *Tilisanomat*, 3, 37 – 39.
- Vento, H. 2005. Kirjanpitäjien riskit: Kirjanpitorikos tunnusmerkistöjen valossa. *Tilisanomat*, 4, 25 – 29.
- Vento, H. 2015. Yhä useampi syyllistyy kirjanpitorikokseen. *Tilisanomat*, 6, 28 – 31.
- Vihriälä, H. 2012. *Tahallisuuden näyttäminen*. Helsingin yliopisto. Väitöskirja. Helsinki: Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta.
- Virtanen, A. 2002. IAS ja hyvä kirjanpitotapa: Jotakin uutta ja jotakin vanhaa. *Tilintarkastus*, 6, 13 – 15.
- Virtanen, A. 2007. Hyvän kirjanpitotavan kehittyminen Suomessa: Viisi historiallista teemaa. *Tilintarkastus*, 1, 39 – 46.

Virallislähteet:

Arvonlisäveroasetus 21.1.1994/50.

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.

Ennakkoperintäasetus 20.12.1996/1124.

HE 23/1985. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kirjanpitolain 38 §:n muuttamisesta.

HE 66/1988. Hallituksen esitys Eduskunnalle rikoslainsäädännön kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen käsittäväksi rikoslain ja eräiden muiden lakien muutoksiksi.

HE 111/1992. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kirjanpitolain, osakeyhtiölain 11 ja 12 luvun sekä osuuskuntalain muuttamisesta.

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

HE 189/2000. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi kirjanpitolain ja tilintarkastuslain muuttamisesta.

HE 44/2002. Hallituksen esitys Eduskunnalle rikosoikeuden yleisiä oppeja koskevan lainsäädännön uudistamiseksi.

HE 53/2002. Hallituksen esitys Eduskunnalle eräiden rikoslain talousrikossäännösten ja eräiden niihin liittyvien lakien muuttamiseksi.

HE 126/2004. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi kirjanpitolain muuttamiseksi sekä eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.

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

KILA 1989/1054. Julkisesti noteerattujen yhtiöiden osakkeiden merkitseminen taseeseen. Kirjanpitolautakunnan lausunto 28.8.1989.

KILA 1993/1222. Kiinteiden menojen lukeminen valmisteiden hankintamenoona. Kirjanpitolautakunnan lausunto 15.3.1993.

KILA 1996/1426. Notariaattilain merkitseminen tilinpäätökseen. Kirjanpitolautakunnan lausunto 10.10.1996.

KILA 1998/1553. Lääkärintodistus ja -lausunto kirjanpitoaineistona. Kirjanpitolautakunnan lausunto 21.2.1998.

KILA 2001/1655. Velan perintään liittyvien asiakastietojen lukemisesta säilytettävään kirjanpitoaineistoon. Kirjanpitolautakunnan lausunto 18.6.2001.

KILA 2004/1726. Korttimaksutositteiden lukemisesta kirjanpitoaineistossa tarkoitettuiksi tosineistoksi. Kirjanpitolautakunnan lausunto 9.3.2004.

- KILA 2008/1811. Asiakkaan yksilöintitarpeesta myyntilaskussa hyvän kirjanpitoavan kannalta. Kirjanpitolautakunnan lausunto 29.1.2008.
- KILA 2008/1822. Potilastietoja sisältävän tositeaineiston säilyttäminen. Kirjanpitolautakunnan lausunto 2.9.2008.
- KILA 2011/1874. Asunto-osakeyhtiön toimintakertomuksessa esitettävien tietojen rajoittamisesta oikean ja riittävän kuvan kannalta. Kirjanpitolautakunnan lausunto 7.6.2011.
- KILA 2012/1884. Sidottujen rahastojen käsittelystä säätiön tilinpäätöksessä ja konsernitilinpäätöksessä. Kirjanpitolautakunnan lausunto 13.3.2012.
- KILA 2013/1901. Mahdollisesti virheelliseen tositteeseen perustuvasta kirjanpitomerkinnästä. Kirjanpitolautakunnan lausunto 12.3.2013.
- Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.
- Kirjanpitolautakunnan yleisohje kirjanpidon menetelmistä ja aineistoista 1.2.2011.
- KKO 2001:85. Korkeimman oikeuden ennakkopäätös 4.9.2001.
- KKO 2001:86. Korkeimman oikeuden ennakkopäätös 4.9.2001.
- KKO 2004:33. Korkeimman oikeuden ennakkopäätös 29.3.2004.
- KKO 2006: 64. Korkeimman oikeuden ennakkopäätös 21.8.2006.
- Lahjusrikostyöryhmän mietintö. 2015. *Lahjusrikoksia koskevien säännösten eräät muutostarpeet*. Oikeusministeriön mietintöjä ja julkaisuja 9/2015. Helsinki: Oikeusministeriö.
- Laki liiketoimintakiellosta 13.12.1985/1059.
- LaVM 7/1985 vp. Lakivaliokunnan mietintö n:o 7 hallituksen esityksen johdosta laiksi kirjanpitolain 38 §:n muuttamisesta (HE 23/1985).
- LaVM 18/2002 vp. Lakivaliokunnan mietintö n:o 18 hallituksen esityksen johdosta eräiden rikoslain talousrikossäännösten ja eräiden niihin liittyvien lakien muuttamiseksi.
- Rikoslain kokonaisuudistus I. Rikosprojektin ehdotus. Oikeusministeriön lainvalmisteluosaston julkaisu 5/1984. Helsinki: Oikeusministeriö.
- Rikoslaki 19.12.1889/39.
- TEM 48/2014. Pienyrityshelpotukset ja vuoden 2013 tilinpäätösdirektiivi. Kirjanpitolainsäädännön muutokset -työryhmän mietintö.
- Valmisteverotusasetus 31.12.1994/1546.
- Valmisteverotuslaki 19.3.2010/182.
- Valtioneuvoston asetus pien- ja mikroyritysten tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista 1753/2015.

Valtiovarainministeriö 2003. *Parempaan tilivelvollisuuteen: Valtion tilin- päätösuudistuksen periaatteet.* Työryhmämuistioita 2/2003. Helsinki: Edita Prima Oy.

Sähköiset lähteet:

Ennakkopäätökset. Korkeimman oikeuden WWW-sivu. <<http://www.korkeinoikeus.fi/fi/index/ennakkopaatokset.html>> luettu 19.2.2016.

Räty, P. 2010. ”Kirjanpitolautakunnan rooli hyvän kirjanpitotavan edistäjänä.” Artik- keli Tilisanomien WWW-sivuilla 17.3.2010. <<http://tilisanomat.fi/content/kirjanpitolautakunnan-rooli-hyv%C3%A4n-kirjanpitotavan-edist%C3%A4j%C3%A4n%C3%A4>> luettu 26.2.2016.

Savolainen, J. 2015. Työryhmä saattaisi myös yritykset vastuuseen törkeästä kirjan- pitorikoksesta. Edilex-uutinen, 20.2.2015. <<https://www-edilex-fi.helios.uta.fi/uutiset/43412?allWords=ty%C3%B6ryhm%C3%A4+saatta+isi+my%C3%B6s+yritykset&offset=1&perpage=20&sort=relevance&searchSrc=1&advancedSearchKey=637385>> luettu 2.2.2016.

LIITE 1: Käytetyt lyhenteet

EU	Euroopan Unioni
HE	Hallituksen esitys
HO	Hovioikeus
IAS	International Accounting Standards eli kansainväliset tilinpäätösstandardit
IFRS	International Financial Reporting Standards eli kansainväliset tilinpäätösstandardit
KILA	Kirjanpitolautakunta
KKO	Korkein oikeus
KPL	Kirjanpitolaki
LaVM	Lakivaliokunnan mietintö
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development eli Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö
Oy	Osaakeyhtiö
PMA-asetus	Valtioneuvoston asetus pien- ja mikroyritysten tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista
RL	Rikoslaki
Ry	Rekisteröity yhdistys
TEM	Työ- ja elinkeinoministeriö