

Asia: Asia VN/30930/2022

Luonnos hallituksen esityksestä: kestävyysraportointidirektiivin (CSRD) voimaansaattaminen

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

KESTÄVYYSRAPORTOINTI MUUTTAA PERUSTAVANLAATUISESTI YRITYSTEN EKOSYSTEEMIÄ – YHTENÄISYYS JA JOHDONMUKAISUUS TÄRKEÄÄ SÄÄNTELYSSÄ SEKÄ KANSALLISESTI ETTÄ KANSAINVÄLISESTI

Työ- ja elinkeinoministeriö (TEM) on pyytänyt lausuntoa luonnoksesta hallituksen esitykseksi kestävyysraportointidirektiivin (CSRD) voimaansaattamisen edellyttämiksi säännöksiksi (VN/30930/2022).

Marraskuussa 2022 TEM julkaisi kestävyysraportoinnin sääntelyyn liittyviä alustavia luonnospykälä, jonka julkinen lausuntoaika päättyi tammikuussa 2023. Suomen Tilintarkastajat ry (ST) lausui näke myksistään pykäläluonnoksista määräajan puitteissa. Maaliskuussa 2023 TEM julkaisi luonnoksen

hallituksen esitykseksi kestävyysraportointidirektiivin (CSRD) voimaansaattamiseksi, jonka tavoitteena on implementoida kestävyysraportointidirektiiviin liittyvää sääntelyä koskien kestävyystietojen laatimista, julkistamista ja varmentamista.

Toteamme, että näkemyksemme pykäläluonnoksista ovat keskeisiltä osin huomioitu HE-luonnoksessa ja suhtaudumme positiivisesti kommentoitavana olleeseen HE-luonnokseen. Kansallisessa

täytäntöönpanossa korostamme sääntelyn selkeyttä, johdonmukaisuutta ja yhdenvertaisuutta sekä toisaalta sen sovellettavuutta käytännössä. Tästä syystä muutamia täsmennettäviä kohtia löytyy HE-luonnoksessa.

Toteamme lausunrossamme seuraavaa.

1. Yleiset huomiot luonnokseen hallituksen esityksestä

1.1 Merkittäviä yhteiskunnallisia vaikutuksia

HE-luonnoksen sisältö on vaikutuksiltaan erittäin laajamittainen. Kestävyyssraportointia voidaan pitää merkittävimpänä uutena tehtävänä yhtiöiden raportointiin ja hallintoon liittyen tilinpäätös sääntelyn voimaantulon jälkeen, ja sen käyttöönotto on yhteiskunnallisesti merkittävää. Pidämme

myönteisenä, että HE-luonnoksessa kestävyyssraportoinnin toimivuus yhteiskunnan järjestelmän ja rakenteiden näkökulmasta on soveltuvien osin huomioitu. Yritysten kestävyystiedot tulevat olemaan yhä useammin päätöksenteon kriteerinä mm. sijoituspäätöksissä, luotonannossa ja yritysten yhteistyökumppaneiden valinnassa.

Kestävyyssraportoinnin soveltamisalan asteittaista laajentumista pidämme hyvänä, koska pakollisuuden kestävyssraportoinnin piiriin tulee satoja uusia suomalaisia kirjanpitovelvollisia yrityksiä. Tästä

syystä pidämme tärkeänä, että HE-luonnoksessa täsmennetään myös muiden yritysten kuin listattujen yhtiöiden hallituksen kestävyssraportointiin liittyvät tehtävät, veloitteet ja vastuut. Kyseessä on

kuitenkin uudenlainen hyvin moniulotteinen kokonaisuus erilaisista tehtävistä eri yhtiöoikeudellisille toimijoille.

Kestävyystietojen merkitys korostuu ei listattujen pk-yritysten liiketoiminnassa, erityisesti jos pk-yritykset ovat alihankinta- tai toimitusketjussa kestävyssraportointilainsäädäntöä soveltaville yrityksille. Pk-yritysten on myös panostettava kestävyysraportointiin, jotta kilpailukyky säilyy vahvana markkinoilla. On syytä huomata, että kestävyssraportoinnin kokonaisuus on tilinpäätösraportointia laajempi kestävyssraportoinnin ulottuessa myös alihankinta- ja toimitusketjuun.

1.2 Kestävyyssraportointi kiinteä osa yritysten kokonaisraportointia

Pidämme hyvänä, että kestävyssraportointivelvollisuudesta, kestävyssraportin sisällöstä ja kestävyssraportin laatimisesta ja soveltamisalasta säädetään HE-luonnoksessa vastaamaan kirjanpito laissa sisällöllisesti pääasiassa direktiivin vaatimuksia, jotta yritysten kestävyssraportit

kestävät

kansainvälistä vertailua. Kestävyyssraportoinnin julkaiseminen osana yhtiön toimintakertomusta korostaa tilinpäätöksen ja kestävyssraportoinnin muodostamaa yhteistä kokonaisuutta. Yritysten tilinpäätöksen lisäksi niiden kestävyssraportit tulevat olemaan yhä useammin päätöksenteon kriteerinä sijoituspäätöksissä, luotonannossa ja yhteistyökumppaneiden valinnassa. Kestävyyssraportoinneille asetetut määrämuotoiset sisältövaatimukset korostavat luotettavuuden ja varmuuden merkitystä. Kestävyyssraportin julkistaminen tilinpäätöksen yhteydessä muodostaa näin yritysten kokonaisraportointia.

Kestävyyssraportin digitaalinen raportointimuoto edesauttaa raporttien konekielistä luettavuutta ja

sitä kautta kansainvälistä käytettävyyttä ja vertailukelpoisuutta.

Näkemyksemme mukaan kestävyysraportoinnin säänteleminen osaksi yritysten kokonaisraportointia rinnastuu merkitykseltään tilinpäätöksen käyttöönottoon. Tästä syystä olisi mielestämme

3 (19)

perusteltua tehdä kokonaisarviointi tästä ekosysteemistä kattaen erilaisten raportointivelvollisten (etenkin ns. PIE-yhteisöt vs. muut yhteisöt) tehtävistä, velvoitteista, valvonnasta, vastuista ja seuraamuksista. Tämän arvioinnin perusteella voitaisiin analysoida sitä, ovatko säännökset keskenään

yhtenäisiä ja johdonmukaisia niin kansallisessa sääntelyssämme kuin myös kansainvälisessä vertailussa. Uudelleen arviointi on tarpeen tehdä toimintaympäristön muuttumisen ja kansainvälisen

kehityksen myötä.

Ymmärrämme tämän esitysluonnoksen poikkeuksellisen valmisteluajataulun ja sen, että tällainen laaja arviointi ei ole ollut mahdollista toteuttaa päätetyssä aikataulussa. Pidämme tärkeänä, että tällainen arviointi tehdään joka tapauksessa. Hyödyllisintä arviointi olisi tehdä ennen kuin kestävyysraportointia koskevat käytännöt ehtivät vakiintua, jolloin mahdollisten muutosten vaikutukset

eri toimijoihin eivät vielä ehtisi muodostua merkittäviksi. Olemme omassa lausunnossamme pyrkineet arvioimaan säännöksiä myös tästä systeemisestä näkökulmasta ja esittäneet joitakin siihen

liittyviä muutoksia esitykseen.

1.3 Yhtenäinen luotettava julkistaminen digitaalisessa muodossa

Kannatamme HE-luonnoksen ehdotusta uudesta suurimpia yhtiöitä (mukaan lukien listayhtiöitä) koskevasta velvollisuudesta julkaista tilinpäätöksensä digitaalisessa muodossa. Ehdotus koskee ainoastaan tilinpäätösten toimittamista rekisteröitäväksi (julkistamista). Tämä vastaa näkemystämme, jonka mukaan digitaalinen muoto tarkoittaa, että ne rekisteröitäisiin ja julkaistaisiin koko naisuudessaan XHTML-muodossa. HE-luonnoksessa ulotetaan digitaalisuusvaatimukset tilinpäätökseen ja kestävyysraporttiin. Pidämme tätä perusteltuna.

Kestävyysraportointitarkastajan on annettava varmennuskertomuksellaan lausunto myös muun muassa kestävyysraportin digitaalisista merkinnöistä. Vastaavaa varmennusta ei ehdoteta tilin päätöksille. Katsomme erittäin tärkeäksi, että tilinpäätösten digitaalisen luotettavuuden tulee olla

samaa tasoa kuin kestävyysraportoinnin. Siitä syystä esitämme, että myös tilinpäätöstietojen digitaalisen muodon varmennus tulee säätää pakolliseksi. Monissa EU-valtioissa listayhtiöiden ESEF muotoisten tilinpäätöstietojen digitaalisen muodon varmennus on ollut pakollista jo useamman

vuoden, nyt on aika saattaa kansallinen sääntely tältäkin osin yleisen kansainvälisen kehityksen mukaiseksi. Pidämme erittäin tärkeänä saada yhtenäinen kansainvälisen kehityksen mukainen käytäntö tilinpäätösten ja kestävyysraporttien julkistamiseen ja niiden varmentamiseen.

Kestävyysraportointidirektiivi tuo kuitenkin soveltamisalan piirissä oleville yhtiöille merkittävästi lisää raportointivelvollisuuksia. Tästä syystä katsomme, että porrastettu etenemistapa digitaalisen sääntelyn osalta tulisi noudattaa, ettei listayhtiöille tulisi ensi vaiheessa enempää merkitsemisvelvollisuuksia (esim. emon tilinpäätökselle).

HE-luonnoksessa ehdotetut pykälät ja perustelut vaativat kuitenkin selkiyttämistä. Jatkoselvityksessä olisi syytä selventää minkäkin yhteisömuodon, kuten listayhtiö, yksityinen suuryritys, suur osuuskunta, miltäkin asiakirjalta vaaditaan. Taulukkomuotoinen esitys perusteluissa voisi esimerkiksi selventää asiaa.

4 (19)

1.3.1. Tilinpäätösten digitalisaatio

Tilinpäätösten merkitsemistä, eli ns. tagäämistä iXBRL-merkein ei ole ehdotettu kirjanpitolakiin, mutta tilinpäätökset vastaanottavana viranomaisena PRH:lla olisi kuitenkin oikeus määrätä merkitsemisestä.

HE-luonnoksessa kirjanpitolain 7 luvun 22 §:n 3 momentin kohdassa 2 todetaan, että tilinpäätös ja konsernitilinpäätös digitalisoidaan noudattaen 21 §:n 1 momentissa tarkoitettua komission delegoitua asetusta (2018/815). Kyseinen asetusta on listayhtiöitä sitovaa sääntelyä ja koskee ESEF-tilinpäätöksiä. Sääntely velvoittaa listayhtiöitä merkitsemään iXBRL-merkein vain konsernitilinpäätöksensä,

joka on laadittu IFRS:n mukaan. Jatkoselvityksessä on syytä selventää, mitä 22 pykälän 3 momentin viittauksella tarkoitetaan.

HE-luonnoksessa kirjanpitolain 7 luvun 22 § mukaan soveltamisalaan kuuluvien yhteisöjen tilinpäätöksistä annettavat tilintarkastuskertomukset ja kestävyysraportoinnista annettavat raportit tulisi

myös rekisteröidä digitaalisessa muodossa. Ehdotetussa 7 luvun 22 § 2 momentissa säännellään, että myös tilintarkastajan ESEF-raportti tulee toimittaa rekisteröitäväksi digitaalisessa muodossa 1 momentin mukaisesti. Momentissa 3 viitataan momentteihin 1 ja 2, mutta ei kuitenkaan määrätä mitään ESEF-raportin digitaalisesta muodosta, joten katsomme, että säännöstä olisi tarpeen tämentää.

1.3.2. Varmennuksen pakollisuus ja laajuus

Näkemyksemme mukaan varmennusvelvollisuuden tulee koskea ainakin listayhtiöiden ESEF-tilin päätöksiä. Listayhtiöiden ESEF-tilinpäätösinformaatiota kohtaan kohdistuu sijoittajien mutta myös

yhteiskunnan merkittävää mielenkiintoa, ja niiden tilinpäätöstietojen konekielinen käsittely yleistyy ja laajenee jatkossa myös yhtenäisen eurooppalaisen yhteyspisteen (ESAP) käyttöönoton

myötä. Varmennus on listayhtiöiden tilinpäätösten konekielisen käytettävyyden, luotettavuuden ja kansainvälisen uskottavuuden sekä vertailtavuuden vuoksi syytä säätää pakolliseksi kestävyysra portoinnin varmennuksen yhteydessä.

Moni suomalainen listayhtiö hankkii ESEF-tilinpäätöksensä digitaaliselle muodolle varmennuksen tilintarkastajalta vapaaehtoisesti. Lakisääteisestä tilintarkastuksesta erillinen ESEF-varmennus kohdistuu iXBRL-merkintöjen oikeellisuuteen sekä tilintarkastetun tilinpäätöksen ja ESEF-tilinpäätöksen

sisällön yhdenmukaisuuteen. Pakollisen varmennuksen tulisi kohdistua erityisesti näihin seikkoihin.

Muiden kuin listayhtiöiden osalta varmennusvelvollisuuden ei toistaiseksi tulisi olla pakollista,

vaikka niiden tilinpäätöksille myöhemmin määrättäisiin merkitsemisvelvollisuus. Ennen varmennusvelvollisuuden laajentamista listayhtiöiden ulkopuolelle tulisi selvittää muun muassa, sekä

mitkä ovat suunnitelmat tilinpäätösten digitalisaation laajentamiseksi pienempiin yhtiöihin.

5 (19)

1.4 Yhtiön johdon ensisijainen tehtävä ja vastuu laatia kestävyysraportti

Kestävyysraportoinnin perustana on yhtiön oma strategia, sen toimeenpano ja suoritusmittarit. Pidämme myönteisenä, että pörssiyritysten ja muiden yleisen edun kannalta merkittävien yritysten

(PIE-yhteisöjä) hallituksen tehtävät kestävyysraportoinnin laatimisesta ja julkistamisesta osana

toimintakertomusta säädetään selvästi kansallisesti. HE-luonnoksessa osakeyhtiölaissa ja kirjanpitolaisissa säädetäisiin pörssiyritysten johdon vastuusta tilinpäätöstiedoista ja toimintakertomuksen

tiedoista. Pidämme myös myönteisenä, että tarkastusvaliokunnan (tai sen puuttuessa hallituksen)

kestävyysraportointiin liittyvät tehtävät on sisällytetty osakeyhtiölakiin tilintarkastusdirektiivin muuten tun 39 artiklan mukaisesti.

Pidämme sääntelyllisesti epäjohtamukaisena ja ehkä harhaanjohtavana sitä, että nyt esitetyt

säännökset hallituksen tehtävistä koskevat vain ns. PIE-yhteisöjä. Niin tilinpäätöksen kuin kestävyysraportoinnin laatiminen ja julkistaminen on hallituksen tehtävä kaikissa sääntelyn tarkoittamissa kirjanpitovelvollisissa, ei vain PIE-yhteisöissä.

Ehdotammekin, että kirjanpitolakiin lisätään 3 luvun 7 §:n uuden 3 momentin tapaan myös muita kirjanpitovelvollisia koskeva, tilinpäätösdirektiivin 33 artiklan 1 kohtaan perustuva säännös. Pidämme tärkeänä, että tästä säädetään myös kirjanpitolaissa, jotta sääntely on yhtenäistä ja johdonmukaista kaikissa kirjanpitovelvollisissa. Mielestämme on myös tärkeää, ettei synny riskiä vastakohtaispäätelmästä, että mainittu velvollisuus ei koskisikaan kaikkia kirjanpitovelvollisia, jos siitä

on säädetty vain PIE-yhteisöjä koskien.

1.5 Kestävyyseraportoinnin varmentaminen ja varmentajan lausunnot selkeiksi

Pidämme erityisen onnistuneena, että HE-luonnoksessa on erotettu selkeästi tilintarkastajan tehtävät tilinpäätöksen tilintarkastuksessa sekä toisaalta kestävyysraportointitarkastajan tehtävät kestävyysraportoinnin varmentamisessa. Tämä on tärkeää, jotta vältetään lakisääteisen tilintarkastajan ja kestävyysraportoinnin varmentajan kahdenkertaista työtä ts. sitä, että molemmat varmentaisivat kestävyystietoja. Tämä jako tuo varmentamiseen selkeyttä tehtävien jakoon sekä sitä

kautta parantaa kustannustehokkuutta.

Pidämme onnistuneena myös tilintarkastajan lausuntoja koskevia täsmennyksiä tähän liittyen. Nyt lakisääteisen tilintarkastajankin lausunto on selkeästi rajattu muuhun toimintakertomukseen kuin kestävyysraportointia koskevaan osaan. HE-luonnoksessa tilintarkastuskertomuksen lausunnoista on myös rajattu pois kestävyysraportissa annetut tiedot. Tilintarkastaja lausuu tilintarkastuskertomuksessa ehdotetun tilintarkastuslain mukaan, että toimintakertomus on laadittu säännösten mukaisesti ja, että toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ovat yhdenmukaisia.

HE-luonnoksessa ei mainita hallinnon tarkastusta kestävyysraportoinnin varmennuksen yhteydessä. Hallinnon tarkastusta ei tunneta EU-sääntelyssä sen sisältyessä kansalliseen lainsäädäntöön lähinnä vain Suomessa ja Ruotsissa, mistä syystä siihen liittyviä säännöksiä ei löydy direktiivistä. Hallinnon tarkastus on kuitenkin osa tilintarkastusta, josta on säädetty tilintarkastuslaissa.

6 (19)

Samoin säädetään tilintarkastajan raportointivelvollisuudesta tähän liittyen. Tämän vuoksi sen soveltaminen kestävyysraportoinnin varmennuksen yhteydessä on tarpeen täsmentää vastaavaan tapaan kuin toimintakertomusta koskevat lausunnot tilintarkastuslaissa.

Esitämmekin, että tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:ään lisätään uusi 6 momentti, jonka mukaan tilintarkastajan ns. huomautusvelvollisuus koskisi vain lakisääteistä tilintarkastusta eikä tehtäisi laajenusta siten, että se koskisi kestävyysraportoinnin varmennusta.

Samassa yhteydessä pidämme perusteltuna tarkentaa hallinnon tarkastuksen sisältöä vastaamaan vakiintunutta nykykäsitystä, ja esitämme siksi saman pykälän 5 momentin sanamuodon

täsmentämistä. Sisältöä pidettiin aiemmin sääntelyllisesti epäselvänä, minkä vuoksi työ- ja elinkeinoministeriö pyysi 2018 yhdistystämme selkiyttämään hallinnon tarkastuksen sisältöä. Suositus

hallinnon tarkastuksesta valmistui 2021 ja se laadittiin yhteistyössä TEM:n ja Tilintarkastusvalvonnan kanssa.

1.6 Tasapuoliset toimintaedellytykset kestävyysraportoinnin varmentajille

Kestävyysraportoinnin ja konsernikestävyysraportoinnin varmentamisesta säädettäisiin HE-luonnoksen mukaan tilintarkastuslaissa. Tilintarkastuslain mukaan kestävyysraportoinnin varmentami sen voi suorittaa yrityksen lakisääteinen tilintarkastaja, muu tilintarkastaja tai kirjanpitolaissa ja tilintarkastuslaissa määritelty kestävyysvarmennuslaitos. Pidämme tärkeänä varmistaa, että samat

säännökset, jotka koskevat tilintarkastusyhteisöjä ja tilintarkastajia, koskevat myös kestävyysvarmennuslaitoksia ja niiden kestävyystarkastajia (level playing field).

Edellisessä lausunnossamme suhtauduimme kuitenkin varauksella esitettyjen kestävyysvarmenuslaitoksen mahdollisuuksiin varmentaa yritysten kestävyysraportointia. Esitimme, että on erityisen tärkeää varmistua näiden varmentajien työn yhtäläisestä korkeasta laadusta. Esitimme, että

kestävyysvarmennuslaitoksen nimeämän tarkastajan tulee suorittaa soveltuvuustesti. Soveltuvuustesti on yksi kantava periaate tilintarkastajien toimintakelpoisuuden edellytyksenä jäsenvaltioiden välillä. Vastaavanlainen soveltuvuustesti on paitsi johdonmukainen, myös tarpeellinen kestävyysraportoinnin varmennuksen laadun, osaamisen ja kansallisen sääntelyn tuntemisen varmistamiseksi. Katsomme, että olisi erittäin tärkeää varmistaa, että kotivaltion akkreditoinnin kautta

saavutettu varmennuskäytäntö soveltuu myös suomalaiseen toimintaympäristöön. Minimivaatimuksena esitimme, että kestävyysraportointilaitoksista on tarpeen ylläpitää rekisteriä, josta erityisesti sijoittajat ja muut sidosryhmät saavat tietoa, jotka tarjoavat kestävyysraportointivarmennuksen palvelua Suomen markkinoilla.

Nyt käsillä olevasta HE-luonnoksessa ei ole esitetty edellä mainittuja säännöksiä. Lisäksi olemme tunnustaneet HE-luonnoksessa myös muita kohtia, jotka toteutuessaan eivät takaa tasapuolista toimintaympäristöä. Yksi on mm. se, että kestävyysvarmennuslaitoksen puolesta varmennusta tekevästä henkilöstä säännökset velvoittavat vain päävastuullista tarkastajaa eivät muita tarkastajia, toisin kuin tilintarkastuslain säännökset koskevat kaikkia tilintarkastajia ja kestävyysraportointitarkastajia.

7 (19)

Varmennustoimeksiantojen avaaminen kestävyysvarmennuslaitoksille sisältää edelleen epäkohtia, joiden takia epäilemme, että kilpailuneutraaliteetti varmennusmarkkinoilla ei aidosti toimi ja, että kaikkiin toimijoihin ei sovelleta yhtäläisiä säännöksiä. Kansainvälisessä keskustelussa on tuotu esiin huoli siitä, että kestävyysvarmennuslaitoksen kotivaltion laitokseen kohdistama valvonta eroaa

olennaisesti kohdevaltion tilintarkastajien valvonnasta. Esimerkiksi tilintarkastajilta voidaan peruuttaa auktorisointi heidän toimintansa tai laiminlyöntinsä johdosta, kun taas kestävyysvarmennus laitoksen varmentajaan ei kohdistu vastaavaa sanktiouuhkaa.

Tiedossamme on, että myös muissa Pohjoismaissa on huolia siitä, etteivät yhdenmukaiset toimin taedellytykset tule toteutumaan. Lisäksi muista Euroopan valtioista esimerkiksi Hollanti ja Kroatia

ovat jo ilmoittaneet, että eivät ota käyttöön optiota avata varmennusmarkkinaansa kestävyysvarmennuslaitoksille. Valtaosassa Euroopan maista kestävyysraportoinnin sääntelyehdotusta ei ole

vielä julkaistu. On kuitenkin jo nyt selvää, ettemme tule saavuttamaan yhtenäistä pohjoismaista näkökantaa kestävyysvarmennuslaitoksiin, koska Ruotsi ja Tanska eivät tule sallimaan kansallisia

tai muiden jäsenmaiden kestävyysvarmennuslaitoksia toimimaan kestävyysraportoinnin varmentajina. Molemmat maat perustelevat näkemyksensä sillä, että tasapuolisten toimintaedellytysten

saavuttaminen kestävyysvarmennuslaitosten ja lakisääteisten tilintarkastajien välillä on periaatteessa mahdotonta saavuttaa.

Sääntely-ympäristön tulee sekä ylätasolla että yksityiskohtaisesti olla sama kaikille kestävyysraportoinnin varmentajille, jotta tasapuoliset toimintaedellytykset yritysten kestävyysraportoinnin

varmentamiselle saavutetaan. Toistamme vielä, ettei direktiivi sinänsä edellytä jäsenvaltioita sallimaan muiden jäsenvaltioiden hyväksymiä kestävyysvarmennuslaitoksia varmentamaan kestävyysraportointia.

Emme näe perusteltuja syitä sille, että poikkeaisimme Ruotsin ja Tanskan sekä muiden Euroopan valtioiden sääntelyehdotuksista. Tästä syystä suhtaudumme erityisen kriittisesti ja varauksellisesti HE-luonnoksessa esitettyyn sääntelymalliin.

1.7 Korvausvastuuta rajoitettava eurooppalaisen käytännön mukaisesti

Kestävyysasioiden sääntelyn myötä keskustelu erilaisista vastuukysymyksistä on lisääntynyt. Etenkin niin kutsutun yritysvastuudirektiivin eli asianmukaista huolellisuutta koskevan direktiivin EU-valmistelun yhteydessä on käyty melko voimakastakin keskustelua yhtiöoikeudellisista vastuukysymyksistä. Sääntely on ollut yleiseurooppalaista ja direktiivin tavoitteena on harmonisoida yhtiön

johdon tehtäviä ja vastuualueita. Tässä yhteydessä myös johdon vahingonkorvausvastuuta koskevat erilaiset sääntelyvaihtoehdot ovat olleet esillä.

Kyseisen direktiivin EU-valmistelu on vielä kesken ja lopulliset säännökset eivät siten ole selvillä.

Selvää on kuitenkin, että kestävyysasiat tuovat oman uudenlaisen ulottuvuuden yhtiöoikeudelliseen sääntelyyn, ja niiden täytäntöönpanon yhteydessä vastuukysymykset ovat yksi käsiteltävä

osa-alue yhtä lailla muiden teemojen kanssa. Kokonaisuuden täytyy olla selkeä ja toimiva

8 (19)

käytännössä niin nykyisten tehtävien kuin myös uusien kestävyyskysymyksiin liittyvien tehtävien osalta. Tämä edellyttää siten myös vastuusäännösten arviointia ja tarkentamista.

Pidämme myönteisenä, että HE-luonnoksessa on säädetty selkeästi, miltä osin tilintarkastuslain säännökset soveltuvat myös kestävyysraportoinnin varmennukseen. Yhdenmukaisia säännöksiä koskien varmentajaa, varmennuksen sisältöä kuin myös valvontaa ja seuraamuksia ml. vahingon korvausvastuuta tulee soveltaa kaikkiin toimijoihin.

1.7.1. Korvausvastuu eurooppalaisessa kontekstissa

Accountancy Europe on laatinut selvityksen tilintarkastajan vahingonkorvausvastuusta eri jäsen valtioissa ([linkki](#)). Selvityksen mukaan tilintarkastuslain mukainen rajoittamaton vahingonkorvaus vastuu on poikkeus eurooppalaisessa vertailussa. Selvästi yleisempää on, että vahingonkorvaus vastuulle on asetettu jokin yläraja. Lisäksi joissakin jäsenvaltioissa on säädetty täsmällisemmin tilintarkastajan ja yhtiön johdon välisestä vastuunjaosta suhteellisuusperiaatteen mukaisesti siten,

että ne eivät ole yhteisvastuussa toistensa aiheuttamasta vahingosta.

Uudenlaisia vastuusäännöksiä valmisteltaessa ja uudenlaista kestävyysasioihin liittyviä tehtäviä

täytäntöönpannaessa myös tilintarkastajan vastuusääntelyä tulee arvioida suhteessa viimeaikaiseen kehitykseen muiden EU-valtioiden vastuusääntelyssä. Viimeisen 15 vuoden aikana tilintarkastajan korvausvastuuta on rajoitettu yhä useammassa valtiossa Euroopassa. Vuonna 2008 korvausvastuuta oli rajoitettu noin joka toisessa valtiossa, vuonna 2012 noin 60 prosentissa valtioista ja

vuonna 2019 korvausvastuun rajoittaminen kattoi jo noin 75 prosenttia valtioista.

Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuuta koskevien säännösten tarkastelu eurooppalainen kehitys huomioon ottaen on erityisen tärkeää nyt, kun olemme implementoimassa yleiseurooppalaiseen kehitykseen perustuvaa uutta tehtävää ja roolia, joka linkittyy vahvasti yhtiöoikeuden perusperiaatteisiin.

1.7.2. Rajoitetun varmuuden pitäisi tarkoittaa rajoitetumpaa työmäärää ja rajoitettua korvausvastuuta

Kestävyysraportointivelvollisuus ehdotetussa laajuudessaan on yhtiöille uusi ja vaativa tehtävä.

Tilinpäätöstietojen raportointiprosessit ovat muotoutuneet vuosikymmenten kuluessa vakiintuneiksi. Sen sijaan kestävyysraportointiprosessi yhtiöissä on vielä jäsentymätöntä ja tulee lähivuosina muuttumaan voimakkaasti. Yhteiset ja hyväksi havaitut toimintatavat ovat vasta kehittyneissä. Siksi on mielestämme perusteltua, että raportoinnin varmennus on ainakin ensimmäisten

vuosien ajan rajoitetun varmuuden antavaa. Ei olisi tässä uudessa tilanteessa tarkoituksenmukaista, eikä yhtiöidenkään näkökulmasta kustannustehokasta, että osin subjektiiviseen käsitykseen perustuvan kestävyysraportoinnin varmennuksessa tavoiteltaisiin samaa varmuustasoa kuin tilintarkastuksessa.

Kestävyysraportointidirektiivissä sekä HE-luonnoksessa on tunnistettu, että sekä kestävyysraportointi että sen varmentaminen ovat vaativia tehtäviä ja tulevat aiheuttamaan yrityksille merkittäviä

9 (19)

kustannuksia. Direktiivin johdannossa asetetaan sen vuoksi tavoitteeksi muun muassa kohtuuhin tainen raportointikehys, johon yhdistetään toimivat tarkastuskäytännöt.

Direktiivin johdantoteksteissä todetaan, että työmäärä rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa on pienempi kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa. Tämä komission

tavoite varmentajan vähäisemmästä työmäärästä ja siten alhaisemmista kustannuksista käytännössä vesitettäisiin säätämällä varmentajalle HE-luonnoksen mukainen rajoittamaton korvausvelvollisuus. Se edellyttäisi varmentajilta korvausvelvollisuuden riskiin vastaamista työmäärää lisäten.

Toinen direktiivin johdantoteksteistä ilmenevä tavoite on kilpailun lisääminen varmennusmarkki noilla, tähän pyritään luomalla direktiivin myötä avoimemmat ja monimuotoisemmat tarkastus markkinat. Samalla kuitenkin tunnistetaan, että on olemassa riski täysin päinvastaiselle kehitykselle, ”riski tilintarkastusmarkkinoiden keskittymisestä entisestään, mikä voisi vaarantaa tilintarkastajien riippumattomuuden ja nostaa tilintarkastuspalkkioita tai kestävyysraportoinnin varmennukseen liittyviä palkkioita.”

Toteamme, että niin tilintarkastajan olemassa oleva rajoittamaton vahingonkorvausvelvollisuus

kuin nyt HE-luonnoksessa esitetty kestävyysraportointitarkastajan rajoittamaton vahingonkorvausvelvollisuus estävät tehokkaasti monimuotoisempien tarkastusmarkkinoiden syntymistä. Nyt implementoitava direktiivi ei ole ensimmäinen yritys EU:n tasolla lisätä monimuotoisuutta varmennusmarkkinoilla. Muun muassa PIE-yhteisöjen tilintarkastussäätelyllä oli tavoitteena lisätä varmennuspalvelujen tarjontaa. Käytännössä tavoite ei ole Suomessa toteutunut, eikä toteudu nyt kukaan, ellei varmentajien korvausvelvollisuutta jollain tavoin rajoiteta. Saman asian on todennut

muun muassa EU:n komissio, joka on esittänyt vuonna 2008 antamassaan suosituksessa tilintarkastajien korvausvelvollisuuden rajoittamista.

1.7.3. Rajoittamattomalle vastuulle ei ole perusteita

Suomessa ei ole täytäntöön pantu komission jo vuonna 2008 antamaa suositusta. Seurauksena on ollut juuri komission esittämät huolet, uusien toimijoiden tulo PIE-sektorin varmennusmarkkinoille on estynyt, ja markkinat ovat erittäin keskittyneet. Samaa virhettä ei ole syytä toistaa kestävyysraportoinnin varmennuksen puolella.

Keskeneräisten raportointiprosessien, vasta muotoutumassa olevan varmennuskäytännön sekä kevyemmän varmennuksen tason yhdistäminen HE-luonnoksessa ehdotettuun kestävyysraportointitarkastajan rajoittamattomaan vastuuseen ei ole käsityksemme mukaan mahdollista. Esitetty

korvausvastuu edellyttäisi käytännössä huomattavasti suurempaa työmäärää varmentajalta kuin rajoitetun varmuuden antavaan toimeksiantoon sisältyy.

Tiedossamme ei ole, että yhdessäkään muussa unionin jäsenvaltiossa oltaisiin esittämässä kestävyysraportointitarkastajalle rajoittamatonta korvausvastuuta. Ei ole perusteltua, että Suomessa erkaannuttaisiin eurooppalaisesta sääntelykäytännöstä.

10 (19)

Vahingonkärsijän näkökulmasta kestävyysraportointitarkastajan ja toisaalta tilintarkastajan keske nään erilainen korvausvastuun sääntely johtaisi todennäköisesti siihen, että korvausta yritettäisiin

hakea siltä, jonka korvausvelvollisuus olisi laajempi. Tämän epätoivottavan ja opportunistisen käytännön ehkäisemiseksi korvausvastuun tulisi olla rajoitettu myös tilintarkastuksessa.

Esitämme tilintarkastajien vahingonkorvausvastuun säätämisen vastaamaan yhdenmukaisesti

kestävyysraportoinnin varmentamisen kanssa eurooppalaista käytäntöä, jossa tilintarkastajan

korvausvastuu on rajoitettua. Nykyinen rajoittamaton korvausvastuu on eurooppalaisessa kontekstissa poikkeus. Rajoittamaton korvausvastuuriski hidastaa avointa kilpailua erikokoisten tilintarkastusyhteisöjen ja yksin toimivien tilintarkastajien kesken, ja tilintarkastus- ja kestävyysraportointivarmennusmarkkinoiden kehittymistä. Esimerkiksi keskisuuret tilintarkastusyhteisöt joutuisivat rajoittamattoman vastuun takia ottamaan kannattamattoman suuria riskejä kasvaakseen niin isoiksi, että

ne voisivat tarkastaa kansainvälisiä pörssiyrityksiä.

Esitämme myös muita täsmennyksiä korvausvastuun jakautumisesta. Esimerkiksi vahingonkorvausvastuu tulee ensisijaisesti olla tilintarkastusyhteisöllä suhteessa luonnolliseen henkilöön. Työn tekijän tosiasiallinen vaikutusmahdollisuus työnantajansa käytäntöihin on varsin rajoitettua. Samoin esitämme korvausvastuun vanhentumisajankohdan yhtenäistämistä raportoinnista vastaavien toimijoiden ja varmentajien kesken. Lisäksi esitämme täsmennyksiä kanneoikeuteen

ja sen vanhentumiseen.

1.8 Tilintarkastajien ESG-osaamisen vaatimukset määritellään tilintarkastuslaissa

Kestävyysraportointiasiantuntijoiden suuri kysyntä näkyy sekä tilintarkastusyhteisöissä että yrityksen kestävyysraportoinnin laadinnan puolella. Tilintarkastuslain muuttamiseksi annetun HE-luonnoksen perustelutekstissä todetaan, että direktiiviin perustuvat siirtymäsäännökset mahdollistavat

nykyisten tilintarkastajien toimimisen kestävyysraportoinnin varmentajina käymällä Suomen Tilin tarkastajien järjestämän koulutuksen ja, että ESG-valmennusohjelmamme tilintarkastajille katso taan täyttävän laissa edellytetyn jatkuvan koulutuksen vaatimukset.

HE-luonnoksessa ehdotetaan tilintarkastuslain siirtymäsäännöksellä, että ”tilintarkastaja täyttää kouluttautumisvaatimuksen tämänkaltaisen ohjelman suorittamisella”, ja että ”jatkuvana koulutuksena pidetään tilintarkastajien ammattijärjestön tai muun koulutusta järjestävän tahon valmennusohjelmaa edellyttäen, että se käsittää mainitut aihealueet vähintään viisi työpäivää käsittävänä koulutusjaksona”.

Pidämme erittäin myönteisenä, että ESG-valmennusohjelmamme laajamittainen sisältö katsotaan HE-luonnoksessa täyttämään direktiivin asettamat jatkuvan koulutuksen kriteerit. ESG-valmennusohjelmamme kattaa kahdeksan työpäivää ja neljä tenttiä, ja valmennusohjelma asettaa vaadittavasta ESG-osaamisen tasosta tilintarkastajille.

11 (19)

1.9 Yritysten kestävyysraportoinnin valvonta

Ehdotuksen mukaan listayhtiöiden sekä pienten ja keskisuurten luottolaitosten ja vakuutusyhtiöiden, joiden liikkeeseen laskema osake, velkakirja tai muu arvopaperi on kaupankäynnin kohteena

arvopaperimarkkinain tarkoitettulla säännellyllä markkinalla, valvonta seuraa eurooppalaista valvontakäytäntöä. Pidämme tätä perusteltuna ja samoin sitä, että se seuraa Finanssivalvonnan IFRS valvonnan periaatteita.

Pidämme huolestuttavana sitä, että muiden yhtiöiden kestävyysraportointien valvonta de facto on menettelyjen valvontaa. Katsomme tärkeäksi huomioida Lainsäädännön arviointineuvoston lausunto (23.2.2023, VN/3949/2023-VNK-2) koskien yritysvastuudirektiiviä. Arviointineuvosto katsoo,

että yritysvastuudirektiivissä esitetty valvontatehtävä olisi tarkoituksenmukaista antaa erikseen perustettavalle uudelle viranomaiselle. Arviointineuvoston mukaan yritysvastuudirektiivin jatkovalmistelussa tulisi arvioida direktiivin velvoitteiden noudattamista valvojan kansallisen viranomaisen

perustamisesta kustannusnäkökulmasta. Katsomme, että tämän yhteydessä olisi syytä myös harjoittaa muiden yhtiöiden kestävyysraportoinnin valvontaa.

1.10. Osuuskunnan kestävyysraportointivelvollisuus

Kannatamme kestävyysraportointivelvollisuuden ulottamista kansallisesti myös osuuskuntiin. Nii den jääminen sääntelyn ulkopuolelle olisi kilpailuneutraaliteetin ja myös osuuskuntien kilpailukyvyv kannalta ongelmallista.

Esitämme myös, että ryhmärakenteeseen kuuluville suurosuuskuntien sallittaisiin se, että keskusyh teisö voisi laatia näiden kestävyysraportin. Tunnistamme neutraliteettiperiaatteen kannalta ongel malliseksi sääntelyn suhteessa vastaavanlaisiin osuuskuntiin, jotka eivät kuulu ryhmärakenteisiin.

Käsityksemme mukaan täydelliseen sääntelymalliin ei ole mahdollista päästä, ja esittämämme vaihtoehto on haitoiltaan vähäisempi kuin vaihtoehdot eli osuuskuntien sulkeminen kestävyysra portointivelvoitteen ulkopuolelle tai raportointivelvoitteen ulottaminen ryhmärakenteisissa osuus kunnissa yksittäisille osuuskunnille keskusyhteisön sijaan.

1.11 Hyväksymisvaatimukset

Kestävyysraportointitarkastajan (KRT) tutkinnossa on kyse KHT ja JHT erikoistumistutkintoihin rin nastettavasta erikoistumistutkinnosta. Jotta erikoistumistutkintoja koskeva sääntely olisi tilintarkas tuslaisa sisäisesti systemaattista, ehdotamme, että KRT erikoistumistutkintoa koskeva sääntely

olisi rakenteeltaan yhteneväinen KHT ja JHT erikoistumistutkintojen kanssa. Lisäksi ehdotamme, että kestävyysraportoinnin varmentaminen ja kestävyysseikkojen muiden palveluiden tarjoaminen lisätään TEMA 11 §:n listaukseen ”Muu hyväksi luettava käytännön kokemus”.

12 (19)

1.12. Muita havaintoja

Kestävyysraportointitarkastajan määritelmä

Ehdotamme muutettavaksi esitettyä tilintarkastuslain 1 luvun 2 §:n 2 momentin 4 kohdan määritelmää vastaavaksi, miten tilintarkastaja on määritelty lain 1 luvun 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa, jolloin

myös tilintarkastusyhteisö sisältyisi kestävyysraportointitarkastajan määritelmään.

Määräaikainen kielto toimia kestävyysraportointitarkastajana

HE-luonnoksen perustelutekstin mukaan tilintarkastuslain 10 luvun 3 a §:ssä säädetty määräaikainen kielto toimia kestävyysraportointitarkastajana vastaa tilintarkastajalle 3 §:ssä säädettyä kieltoa.”

Luonnoksessa kestävyysraportointitarkastajalle 10 luvun 3 a §:ssä esitetty määräaikainen kielto on kuitenkin määritelty eri tavalla kuin vastaava kielto tilintarkastajalle 10 luvun 3 §:ssä. Kun tavoitteena on samanlainen kielto tilintarkastajalle ja kestävyysraportointitarkastajalle, niin pykälien sa namuotojen olisi tulkintaepäselvyyksien välttämiseksi hyvä olla yhtenevät.

Rikosoikeudelliset seuraamukset raportointirikoksesta ja kestävyysvarmennusrikoksesta

Perusteet rikosoikeudelliselle seuraamukselle rikoslain 30 luvun 10 b §:n esitetystä kestävyysraportointirikoksesta ja toisaalta 30 luvun 10 luvun 10 d §:n kestävyysvarmennusrikoksesta eroavat toisistaan. Kestävyysraportointirikos edellyttää olennaista laiminlyöntiä tai olennaisesti oikean kuvan

saamisen vaikeuttamista. Kestävyyssvarmennusrikos puolestaan täyttyy jo teolla, joka ei ole vähäinen. Esitämme raportoinnin ja varmentajan rikosoikeudellisen sääntelyn yhtenäistämistä. Myös voi massa olevan rikoslain 30 luvun 10 a §:n tilintarkastusrikoksen tunnusmerkistö täyttyy jo teolla, joka

ei ole vähäinen ja eroaa siten kirjanpitorikoksen sääntelystä. Myös tämä epäloogisuus tulee korjata tässä yhteydessä.

Hyvä kestävyysvarmennustapa ja hyvä tilintarkastustapa

HE-luonnoksessa esitetään tilintarkastuslakiin uutta 4 luvun 3 §:n 3 momenttia. Sen mukaan ”Kes tävyyssraportointivarmentamiseen kuuluvia tehtäviä suoritettaessa on noudatettava hyvää tapaa,

joka vastaa mitä 1 momentissa säädetään.” Kestävyyssraportointivarmentaminen on rajoitetun varmuuden antava varmennustoimeksianto ja tilintarkastus kohtuullisen varmuuden antava varmennustoimeksianto. Siitä syystä kestävyysraportointivarmentuksessa ei noudateta vastaavan laajuista

hyvää tapaa kuin mitä hyvä tilintarkastustapa on. Esitämme, että esitettyä 3 momenttia muutettiin niin, ettei lukijalle jää sellainen mielikuva, että nämä kaksi hyvää tapaa vastaisivat toisiaan

sisällöllisesti. Muotoilu voisi olla esimerkiksi seuraava ”Kestävyyssraportointivarmentamiseen kuulu via tehtäviä suoritettaessa on noudatettava hyvää tapaa vastaavasti kuin tilintarkastuksessa on

noudatettava momentin 1 mukaan hyvää tilintarkastustapaa.”

13 (19)

Tilintarkastuslain säännösten ulottaminen sekä kestävyysvarmennuslaitokseen että sen päävastuulliseen varmentajaan

Esitämme myös, että sekä kestävyysvarmennuslaitokselle että sen nimeämälle päävastuulliselle varmentajalle ja hänen varahenkilölleen säädetään kirjanpitolain 6 luvun 25 §:n 3 ja 4 momentteissa velvollisuus noudattaa tilintarkastuslain 4 luvun 3 §:n 3 momenttia.

Esitämme lisäksi, että kestävyysvarmennuslaitokseen sovelletaan sen nimeämän päävastuullisen varmentajan ja tämän varahenkilön lisäksi tilintarkastuslain 10 luvun 9 a §:n säännöstä korvausvelvollisuudesta. Muutoin tilintarkastusyhteisön ja kestävyysvarmennuslaitoksen korvausvastuu eroaisi toisistaan, vaikka kumpikin voidaan valita kestävyysraportointitarkastajaksi.

Kestävyysraportointisääntelyn laajuus 1.1.2024 alkaen

Kirjanpitolakiin esitetyn siirtymäsäännöksen mukaan lakia sovelletaan 1.1.2024 ja sen jälkeen alka viina tilikausina siinä mainituissa yleisen edun kannalta merkittävässä yhteisössä. Direktiivin 5 artiklassa puolestaan todetaan, että jäsenvaltioiden on sovellettava direktiivin 1 artiklan noudattamisen

edellyttämiä säännöksiä 1.1.2024 tai sen jälkeen alkavien tilivuosien osalta suuryrityksiin, jotka ovat

siinä mainittuja yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä ja direktiivin 2 artiklan noudattamisen edellyttämiä säännöksiä 1.1.2024 tai sen jälkeen alkavien tilivuosien osalta suuryrityksiin, jotka ovat siinä mainittuja liikkeeseenlaskijoita. Tältä osin olisi hyvä varmistaa, että kansallinen soveltamisala 1.1.2024 tai sen jälkeen alkavilta tilivuosilta vastaa direktiivissä säädettyä soveltamisalaa.

LCE-standardin huomioiminen tilintarkastuslain 3 luvun 3 §:ää muutettaessa

HE-luonnoksessa esitetään muutettavaksi myös tilintarkastuslain 3:3 §:n kieliasua. Pykälässä puhutaan kansainvälisistä tilintarkastusstandardeista, joiksi lain aiemmissa perusteluissa on tunnistettu

IAASB:n laatimat ISA-standardit.

IAASB on valmistelemassa uutta ISA for LCE -standardia, joka korvaisi yksinkertaisen yhteisön tarkastuksessa kaikki nykyiset ISA-standardit. Kun tilintarkastusstandardeja koskevaa pykälää ollaan

muuttamassa, voisi perusteluissa mainita, että LCE-standardia sovelletaan osana hyvää tilintarkastustapaa samoin kuin ISA-standardeja.

Viittaus hallinnon tarkastukseen pois kestävyysraportoinnin poikkeussäännöksestä

Esitetyn KPL 7 luvun 14 §:n perusteluissa mainitaan, että pykälä sallii yritysjohdon päättävän siitä, ettei keskeneräisestä asiasta informoida kestävyysraportissa. Tällainen päätös olisi perustelutehtävään mukaan aina perusteltava asianmukaisesti sekä pöytäkirjattava siten, että yrityksen tilintarkastaja voi arvioida perusteluita suorittamassaan hallinnon tarkastuksessa. Käsityksemme eroaa perusteluissa esitetystä. Tilintarkastajalle edellä esitetty tehtävä on ristiriidassa sen valitun sääntelyratkaisun kanssa, että kestävyysraportointitarkastajan ja tilintarkastajan tehtävät on eriytetty ei vätkä sisällä päällekkäisyyksiä. Tilintarkastaja ei voi arvioida pöytäkirjassa olevien perusteluiden

asianmukaisuutta, koska tilintarkastajan tehtävään ei kuulu sen seikan tarkastaminen, onko yritys

14 (19)

informoinut kestävyysraportissa kaikista niistä seikoista, joista sen tulisi informoida ja jos ei ole, niin mitä keskeneräisiä asioita on jätetty informoitava ja onko pois jättämiselle ollut asianmukaiset syyt. Edellä mainittu kuuluu kestävyysraportointitarkastajan tehtävään. Tästä syystä lainkohdan perusteluissa oleva viittaus hallinnon tarkastukseen on poistettava.

Yhtenäinen terminologia

Hallituksen esitysluonnokseen sisältyy myös joitain terminologisia eroja verrattuna direktiivitekstiin. Samoin HE-luonnoksessa tilintarkastuslain 1 luvun 2 §:n määritelmien terminologia ei säilynyt yhtenäisenä läpi tilintarkastuslain. Nämä tekniset huomiot ministeriölle, eikä niitä ole tarkoituksenmukaista käsitellä tässä lausunnossa.

2. Jatkovalmistelussa huomioitavia asioita

Pidämme hyvänä asiana sitä, että Suomi on aloittanut direktiivin implementoinnin hyvissä ajoin varmistaakseen ehdotettujen lainmuutosten voimaantulon direktiivin voimaantulon mukaisesti.

Näkemyksemme mukaan on kuitenkin tärkeää samanaikaisesti seurata muiden EU-jäsenvaltioiden täytäntöönpanoa, jotta saisimme sääntelyratkaisut mahdollisimman yhdenmukaisiksi eri EU maissa. Tämä on keskeistä sillä, kestävyysraportointi koskee isoja konserneja, jotka toimivat

useissa EU-valtioissa. Käytännön soveltamisen kannalta on selkeintä, että kansalliset erot direktiivin implementoinnissa jäävät vähäisiksi. Accountancy Europe seuraa jäsenvaltioiden täytäntöönpanoa, joten saamme jatkuvasti ajankohtaista tietoa jäsenvaltioiden sääntelyhankkeiden etene misestä. Jaamme mielellään saamaamme tietoa sääntelyhankkeista.

Olemme käytettävissä jatkovalmistelussa ja keskustelemme mielellämme niin teknisistä yksityis kohdista kuin muista avoimista kysymyksistä.

Tämän lausunnon liitteenä on joitakin ehdotuksia mahdollisiksi pykälämuotoiluiksi ja perusteluiksi esittämistämme muutoksista HE-luonnokseen.

Helsingissä 8.5.2023

SUOMEN TILINTARKASTAJAT RY

Aleksi Martamo Sanna Alakare

Hallituksen puheenjohtaja Toiminnanjohtaja

15 (19)

LIITE

YKSITYISKOHTAISET HUOMIOT LAKILUONNOKSISTA

1. Pykäläluonnoksia ja perusteluita

1.1. Johdon vastuu

KPL 3:7 § 5 mom.

”Yhteisön hallituksen jäsenillä ja toimitusjohtajalla on kollektiivinen velvollisuus varmistaa, että

a) vuositilinpäätös, toimintakertomus, toimintakertomukseen sisältyvä kestävyysraportti ja selvitys hallinnointi- ja ohjausjärjestelmästä, jos se annetaan erikseen, ja

b) konsernitilinpäätös, konsernin toimintakertomus, konsernin toimintakertomukseen sisältyvä kestävyysraportti ja konsolidoitu selvitys hallinnointi- ja ohjausjärjestelmästä, jos se annetaan erikseen,

laaditaan ja julkistetaan kirjanpitolain ja kirjanpitoasetuksen sekä sovellettavan yhteisölaainsäädännön vaatimusten ja soveltuviissa tapauksissa asetuksen (EY) N:o 1606/2002 mukaisesti hyväksytyjen kansainvälisten

tilinpäätösstandardien vaatimusten mukaisesti.”

Perustelut

Kirjanpitolain 3 luvun 7 §:ää täydennetään uudella 5 momentilla tilinpäätösdirektiivin 33 artiklan 1 kohdan muokauseksi. Säännös on luonteeltaan selventävä ja sillä täsmennetään se riidaton tosiasia, että myös muissa

kuin pörssiyhtiöissä yhtiön johdolla on ensisijainen vastuu yhtiön tilinpäätöstiedoista ja kestävyysraportoinnista.

1.2. Hallinnon tarkastus

TTL 3:5 § 5 mom.

”2) rikkonut olennaisesti yhteisön tai säätiön johtoa koskevaa huolellisuusvelvoitettaan taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestyksestä, yhtiösopimuksesta tai sääntöjä.”

Perustelut

Hallinnon tarkastuksen sisältöä täsmennetään vastaamaan vakiintunutta nykykäsitystä. Hallinnon tarkastuksessa tilintarkastaja arvioi johdon huolellisuusvelvoitteen toteutumista ja huomauttaa mahdollisista olennaisista laiminlyönneistä tämän momentin mukaisesti. Tilintarkastajan tehtävänä hallinnon tarkastuksessa olisi

sen arviointi, onko johto toiminut huolellisesti ja luonut menettelytavat sen varmistamiseksi, että yhteisössä tai

säätiössä noudatetaan sitä koskevia säännöksiä. Hallinnon tarkastuksessa sovelletaan olennaisuusperiaatetta kuten tilintarkastuksessa yleisesti muutenkin. Hallinnon tarkastuksen suunnittelussa, tarkastustoimenpiteiden suorittamisessa ja havaintojen raportoinnissa keskitytään olennaisiin asioihin.

16 (19)

Hallinnon tarkastuksen sisällöstä on Suomen Tilintarkastajat ry antanut suosituksen 2 /2021, joka on laadittu

yhteistyössä työ- ja elinkeinoministeriön ja tilintarkastusvalvonnan kanssa.

TTL 3:5 § 6 mom.

”Mitä edellä 5 momentissa säädetään, koskee tilintarkastajaa vain silloin, kun hänet on valittu 1 luvun 1 §:n 1

momentin 1 kohdan mukaiseen tehtävään.”

Perustelut

Uudella 6 momentilla täsmennetään hallinnon tarkastuksen soveltamista tilintarkastuksessa. Säännöksen

mukaan hallinnon tarkastus koskisi vain tilintarkastusta tekevää tilintarkastajaa, ei kestävyysraportoinnin valmistajaa, vaikka sen tekijä olisikin tilintarkastaja.

Hallinnon tarkastusta ei tunneta EU-sääntelyssä sen sisältyessä kansalliseen lainsäädäntöön lähinnä vain

Suomessa ja Ruotsissa. Hallinnon tarkastuksen soveltaminen kestävyysraportoinnin varmennuksen yhteydessä on tämän vuoksi tarpeen täsmentää kansallisesti. Hallinnon tarkastuksen ulottaminen lakisääteisen

tilintarkastuksen lisäksi laajemmalle ei olisi perusteltua.

1.3. Vahingonkorvausvastuu

TTL 10:9 §

[2 mom.] ”Tilintarkastajan vastuu 1 momentin mukaista tehtävää suorittaessaan aiheuttamastaan vahinosta on kuitenkin enintään neljä kertaa tarkastuspalkkion määrä.”

Perustelut

Uudella 2 momentilla saatettaisiin kansallinen lainsäädäntö vastaamaan eurooppalaista käytäntöä, jossa

tilintarkastajan korvausvastuu on rajoitettua. Nykyinen rajoittamaton korvausvastuu on eurooppalaisessa

kontekstissa poikkeus.

Rajoittamaton korvausvastuuriski hidastaa kilpailun ja tilintarkastusmarkkinoiden kehittymistä. Esimerkiksi

keskisuuret tilintarkastusyhteisöt joutuisivat rajoittamattoman vastuun johdosta ottamaan kannattamatto man suuria riskejä kasvaakseen niin isoiksi, että ne voisivat tarkastaa kansainvälisiä pörssiyrityksiä.

[4 mom.] ”Yhteisön osakas, yhtiömies tai jäsen voi ajaa tätä koskevaa kannausta vain, jos yhteisö ei vaadi sa masta perusteesta aiheutuvaa korvausta 1 momentin nojalla. Muulle henkilölle aiheutunut vahinko voidaan

määrätä korvattavaksi vain, mikäli siihen on erittäin painavia syitä.”

Perustelut

Vallitseva vahingonkorvaussääntely on osoittanut, että asianomistajat saattavat hakea korvauksia yhtiön si jaan vain tilintarkastusyhteisöiltä. Tällöin todellinen syy korvausten maksamiseen, eli osallisuus vahinkoon tai

vastuu vahingon syntymisestä jää toissijaiseksi.

17 (19)

Tilintarkastustyössä kolmanteen osapuoleen kohdistuvia vahinkoja on myös vaikea ennakoida, mistä syystä

ne tulisi korvata vain, mikäli siihen on erityisen painavia syitä.

[5 mom.] ”Jos tilintarkastajana on tilintarkastusyhteisö, se vastaa koko vahingosta siitä riippumatta, kuka tilin tarkastukseen osallistuneista henkilöistä sen on aiheuttanut. Sama koskee tilintarkastajaa, joka on käyttänyt

apulaista tai apulaisia. Päävastuullinen tilintarkastaja voidaan velvoittaa korvaamaan vahinko tai osa siitä

yhdessä tilintarkastusyhteisön kanssa.”

Perustelut

Vahingonkorvausvastuun tulee ensisijaisesti olla tilintarkastusyhteisöllä suhteessa luonnolliseen henkilöön.

Nykyisin voimassa oleva sääntely ei ole perusteltua. Päävastuullinen tilintarkastaja voi joutua regressiovas tuunsa nojalla maksamaan puolet tilintarkastusyhteisön suorittamasta korvauksesta. Näin siitä huolimatta,

että tilintarkastuksen tekijäksi on valittu tilintarkastusyhteisö, joka on tilintarkastusta suorittavien henkilöiden

työnantaja. Työntekijän tosiasiallinen vaikutusmahdollisuus esimerkiksi yhteisön käytäntöihin on kuitenkin rajoitettua.

Ehdotettu uusi 5 momentti lisäisi myös tilintarkastusalan houkuttelevuutta yksittäisen tilintarkastajan näkökulmasta.

[6 mom.] ”Jos kanneoikeus on muiden korvausvelvollisten osalta vanhentunut tai sen käyttämisestä on luovuttu, tilintarkastaja vastaa vain siitä osasta vahinkoa, jonka voidaan katsoa aiheutuneen hänen toimestaan

tai laiminlyönnistään.”

Perustelut

Tilintarkastaja antaa tilintarkastuskertomuksen kuukausia sen jälkeen, kun tilikausi on päättynyt. Siksi tilintarkastajan vastuu saman vahingon osalta vanhentuu myöhemmin kuin johdon vastuu. Tilintarkastaja ei voi

vaatia vahingonkorvausta regressinä yhteisön johdolta, jos johdon vahingonkorvausvastuu on jo vanhentunut. Ilmeisen epäkohdan poistamista ehdotetaan säätämällä asiaa koskeva uusi 6 momentti. Tilintarkastajan

korvausvastuu ei voi ulottua ajallisesti muiden tahojen korvausvastuuta pidemmälle.

Jos tarkastuskohteen puolesta toimineen vastuu on rajoitettu esimerkiksi yhtiöjärjestysmääräyksellä tai vastaava kanne on vanhentunut, on nykyisen lain mukaan mahdollista tilintarkastajan jääminen ainoaksi

vastuuvolliseksi. Ehdotettu 6 momentti on tarpeellinen ja perusteltu, koska tällöin estettäisiin muun muassa

ennen kanneajan päättymistä toteutettu korvausvastuun poistaminen esim. anteeksiannolla.

TTL 10: 9 a §

[2 mom.] ”Kestävyysraportointitarkastajan vastuu 6 momentin mukaista tehtävää suorittaessaan aiheutta mastaan vahingosta on kuitenkin enintään neljä kertaa kestävyysraportoinnin varmennuspalkkion määrä.”

Perustelut

Ehdotettu uusi 2 momentti vastaa sisällöltään ehdotettua 10 luvun 9 §:n uutta 2 momenttia. Sen perusteluissa

esitettyjen seikkojen lisäksi on huomioitava, että kestävyysraportointivelvollisuus ehdotetussa laajuudessaan

on yhtiöille uusi velvoite ja raportointiprosessit yhtiöissä ovat vielä osin jäsentymättömiä. Myös varmentajille

tehtävä on uusi ja vaativa. Kestävyysvarmennusta on ehdotettu rajoitetun varmuuden antavaksi palveluksi,

18 (19)

mikä eroaa merkittävästi kohtuullisen varmuuden tuottavasta varmennuksesta. Mainituilla perusteilla laaja

korvausvastuu ei ole perusteltua.

Rajoittamaton korvausvastuu saattaisi myös vaarantaa riittävän tarjonnan kestävyysraportoinnin varmenta mispalveluissa.

[3 mom.] ”Yhteisön osakas, yhtiömies tai jäsen voi ajaa tätä koskevaa kannetta vain, jos yhteisö ei vaadi sa masta perusteesta aiheutuvaa korvausta 1 momentin nojalla. Muulle henkilölle aiheutunut vahinko voidaan

määrätä korvattavaksi vain, mikäli siihen on erittäin painavia syitä.”

Perustelut

Ehdotettu 3 momentti vastaa asiallisesti 10 luvun 9 §:n ehdotettua uutta 4 momenttia.

[4 mom.] ”Jos kestävyysraportointitarkastajana on tilintarkastusyhteisö, se vastaa koko vahingosta siitä riip pumatta, kuka kestävyysraportoinnin varmentamiseen osallistuneista henkilöistä sen on aiheuttanut. Sama

koskee kestävyysraportointitarkastajaa, joka on käyttänyt apulaista tai apulaisia. Päävastuullinen kestä vyystarkastaja voidaan velvoittaa korvaamaan vahinko tai osa siitä yhdessä tilintarkastusyhteisön kanssa.”

Perustelut

Ehdotettu 4 momentti vastaa asiallisesti 10 luvun 9 §:n ehdotettua uutta 5 momenttia.

[5 mom.] ”Jos kanneoikeus on muiden korvausvelvollisten osalta vanhentunut tai sen käyttämisestä on luo vuttu, kestävyysraportointitarkastaja vastaa vain siitä osasta vahinkoa, jonka voidaan katsoa aiheutuneen

hänen toimestaan tai laiminlyönnistään.”

Perustelut

Ehdotettu 5 momentti vastaa asiallisesti 10 luvun 9 §:n ehdotettua uutta 6 momenttia.

1.4. Hyväksymisvaatimukset

TTL 6: 3a §

”KRT-tarkastajaksi on hyväksyttävä HT-tilintarkastaja, joka täyttää edelleen 2 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdassa

säädetyt kelpoisuusedellytykset ja:

1) on suorittanut ylemmän korkeakoulututkinnon tai on toiminut vähintään viiden vuoden ajan HT-tilintarkas tajaan taikka jolla on vähintään seitsemän vuoden kokemus ammattimaisesta laskentatoimen, rahoituksen ja

oikeudellisen alan tehtävistä;

2) on suorittanut kestävyysraportointitarkastajan tehtävän edellyttämät kestävyysraportoinnin ja kestävyys raportoinnin varmentamisen opinnot;

3) on hankkinut vähintään kahdeksan kuukauden kokemuksen kestävyysraportoinnin tai konsernikestävyysra portoinnin varmentamispalveluita taikka muista kestävyysseikkoja koskevista palveluista, joko osana tai erik seen 2 §:n 1 momentin 5 kohdan mukaista käytännön kokemusta; ja

19 (19)

4) on suorittanut hyväksytysti kestävyysraportointitarkastajan erikoistumistutkinnon, jäljempänä KRT-erikois tumistutkinto.”

TEMA 11 §

”Muu hyväksi luettava käytännön kokemus

Enintään yksi vuosi HT-tilintarkastajalta vaadittavasta käytännön kokemuksesta voi koostua myös kokemuk sesta:

1) sisäisenä tarkastajana;

2) verotarkastajana;

3) kaupunkitarkastajana;

4) valtiontalouden tarkastusvirastossa muissa kuin tilintarkastustehtävässä;

5) kestävyysraportoinnin varmentamisesta tai kestävyysseikkoja koskevien muiden palveluiden tarjoami sesta; tai

6) 1-5 kohdassa tarkoitettua tehtävää vastaavassa muussa tehtävässä.”

Perustelut

Kestävyysraportointitarkastajan (KRT) tutkinnossa on kyse KHT ja JHT erikoistumistutkintoihin rinnastettavasta

erikoistumistutkinnosta. Jotta erikoistumistutkintoja koskeva sääntely olisi tilintarkastuslaissa sisäisesti syste maattista, ehdotamme, että KRT erikoistumistutkintoa koskeva sääntely olisi rakenteeltaan yhteneväinen KHT

ja JHT erikoistumistutkintojen kanssa. Lisäksi ehdotamme, että kestävyysraportoinnin varmentaminen ja kes tävyysseikkojen muiden palveluiden tarjoaminen lisätään TEMA 11 §:n listaukseen ”Muu hyväksi luettava käy tännön kokemus”.

Minkkinen Tuula
Suomen Tilintarkastajat ry