

Asia: Asia VN/30930/2022

## **Luonnos hallituksen esityksestä: kestävyysraportointidirektiivin (CSRD) voimaansaattaminen**

### Lausunnonantajan lausunto

**Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään**

5.5.2023

Lausunto työ- ja elinkeinoministeriölle hallituksen esitysluonnoksesta CSRD-direktiivin täytäntöönpanemiseksi

Lausuntopyynnön diaarinumero: Asia VN/30930/2022

Yleistä

Patentti- ja rekisterihallitus (PRH) kannattaa CSRD-direktiivin täytäntöönpanoa pääosin työ- ja elinkeino-ministeriön (TEM) esittämällä tavalla siten, että Suomessa sijaitseville yrityksille aiheutuvat uudet kestävyysraportointia koskevat velvoitteet perustuvat täsmällisesti CSRD-direktiivin vaatimuksiin. PRH kannattaa myös sitä, että samassa yhteydessä tehdään muita tarpeellisia uudistuksia. PRH kannattaa vahvasti etenkin sitä, että kestävyysraportointia koskevien säännösten implementoinnin yhteydessä velvoite digitilinpäätöksen laatimiseen ja julkistamiseen ulotetaan aluksi koskemaan isoja yrityksiä ja yleisen edun kannalta merkittäviä yrityksiä. Digitilinpäätöksen ja muiden luonnoksen KPL 7:22:ssa mainittujen asiakirjojen laatimisvelvoite XHTML-muodossa on alun jälkeen osana kansainvälistä kehitystä laajennettava lähtö-kohtaisesti kaikkiin yrityksiin, jotka ovat velvollisia julkistamaan kyseiset asiakirjat rekisteröintimenettelyn kautta.

Käytännössä on jo ehditty saada Suomessa kokemusta siitä, ettei digitilinpäätöksen käyttöönotto etene riittävän nopeasti vapaaehtoisuuteen pohjautuen. Yhteiskunta hyötyy digitilinpäätöksestä kuitenkin laajasti vasta siinä vaiheessa, kun tilinpäätösaineisto on valtaosaltaan digitaalisessa eli rakenteisessa muodossa. Lausunnoilla oleva esitysluonnos koskee nyt vain noin 600 yritystä, kun tilinpäätöksiä rekisteröidään vuosittain hieman yli 260 000. Hyötyjen varmistamiseksi digitilinpäätöksen velvoittavuutta tulisi tämän lakiuudistuksen jälkeen laajentaa nopealla aikataululla. Toivottavaa olisi, että digitilinpäätöksen velvoittavuuden laajentamisen tulevaisuuden suunnitelma kuvattaisiin hallituksen esityksessä tarkemmin. Itse kestävyysraportointivelvoitetta ei sen sijaan ole tarpeen laajentaa CSRD-direktiivin edellyttämää soveltamisalaa laajemmaksi.

PRH lausuu seuraavassa ensisijaisesti niistä hallituksen esitysluonnokseen liittyvistä seikoista, jotka koskevat PRH:n tehtäviä tilinpäätösten rekisteröimisessä sekä rekisteri-ilmoitusten lainmukaisuuden valvonnassa. Lisäksi PRH lausuu tilintarkastuslakiin ja sen nojalla annettavaan asetukseen kuuluvista seikoista sekä eräistä luonnoksista puuttuvista säännöksistä.

### Termeistä ja määritelmistä

PRH ottaa seuraavassa kantaa myös tarpeeseen tarkentaa joitakin termejä luonnoksessa, koska yksittäisillä termeillä on usein käytännön merkitystä lain soveltamisen kannalta. Kirjanpitolain ja tilintarkastuslain termien tulee olla yhdenmukaisia. Hallituksen esityksen perusteluilla on lain soveltamisessa ohjaava merkitys, joten joissakin kohdissa on perusteltua täydentää perusteluja lain soveltamisen helpottamiseksi. Esimerkiksi on perusteltua tarkentaa, tarkoittaako luonnoksessa IXBRL-merkintätapa, että siihen sisältyy XBRL-merkintätapa. Luonnoksessa käytetään molempia termejä.

CSRD-lakikokonaisuudessa on siirtymävaiheen vuoksi käytössä kaksi eri määritelmää suuryritykselle. CSRD- direktiivin implementoinnin alkuvaiheessa 1.1.2024 lukien suuryrityksellä tarkoitetaan yritystä, jolla on keskimäärin yli 500 työntekijää tilikaudella, kun myöhemmin 1.1.2025 lukien siirrytään käyttämään kirjanpitolain 1 luvun 9 §:n mukaista suuryrityksen määritelmää. Hallituksen esityksessä on perusteltua lukijan avuksi esimerkiksi viitauksin selventää, minkä määritelmän mukaisesta suuryrityksestä missäkin kohtaa puhutaan.

### Vapaaehtoinen kestävyysraportointi

Hallituksen esitysluonnoksessa mainitaan myös vapaaehtoinen kestävyysraportointi. Esitysluonnoksessa todetaan, että jos yritys laatii kestävyysraportin, vaikka laki ei siihen velvoita, kestävyysraporttiin sovelletaan samoja säännöksiä kuin soveltavat ne yritykset, joita säännökset velvoittavat. Perusteluissa olisi tuotava esiin säännösten suhde muiden oikeushenkilöiden kuin yritysten kestävyysraportointiin. Kestävyysraportteja voivat laatia yhdistykset, säätiöt ja julkiset

toimielimet. Ne voivat myös tilata kestävyysraporttien varmennuksen. On selvennettävä, sovelletaanko samoja säännöksiä myös niihin.

Viranomaisvaikutukset sekä vaikutukset julkistalouteen

Hallituksen esitysluonnoksen kohdassa 5.2.8 arvioidaan, että velvoite toimintakertomusten ja niihin sisältyvien kestävyysraporttien samoin kuin tilinpäätösten rekisteröimisestä digitaalisena ei aiheuta välittömiä henkilöstötarpeita PRH:lle. Ehdotusten toteuttaminen kuitenkin edellyttää muutoksia PRH:n tietojärjes-telmissä, joiden kustannusvaikutuksesta ei ole vielä tarkkaa arviota. Kestävyysraportoinnista seuraa PRH:lle lukuisia uusia tehtäviä. Tarvitaan kestävyysraportointiin erikoistuneita asiantuntijoita. Kestävyysraportointitarkastajien hyväksyminen, erikoistumistutkinnon järjestäminen, kestävyysraportointitarkastajien rekisteröinti ja valvonta olisivat PRH:lle uusia tehtäviä, jotka vaativat uudelleen resursointia. PRH pyrkii tahollaan tekemään kestävyysraportoinnin lisäresurssitarpeesta konkreettisen arvion hallituksen esityksen käsittelyä varten.

PRH:n tilinpäätösrekisteriä pitää edelleen kehittää Yrityksen digitaloushankkeen (YD-hankkeen) jälkeen vuosina 2025-2027. PRH voi tässä vaiheessa esittää karheita arvioita, jotka tarkentuvat tulevana vuosina suunnitelmien tarkentuessa. Seuraavat budjettiarviot sisältävät sekä ulkoisia että sisäisiä kustannuksia.

Digitilinpäätöksen kehittämisen rahoitustarve perustuu oletukseen, että digitilinpäätöksen velvoittavuus laajenee nopeasti lähivuosina. Kehitystyötä pitää jatkaa. Digitilinpäätöksen yleistymisen myötä on tarpeen muun muassa kehittää edelleen validaattoria ja muunninta, harkita toista muunninta, tukea järjestelmätoimittajia, kehittää valvontaprosessia ja taksonomioita. Kestävyysraporttien rekisteröimisessä on vielä kysymyksiä auki. Niiden ratkaisut vaikuttavat kehittämisen kustannuksiin. On ratkaistava esimerkiksi, pitääkö PRH:n rekisteröidä kestävyysraportit erillisinä dokumentteina ja onko PRH:n valvottava kestävyysraporttien toimittamista. Vaikka kestävyysraportointi koskee lukumäärällisesti pientä yritysjoukkoa, on rekisterijärjestelmiä silti muutettava niiden takia.

Budjettiarvio tilinpäätösrekisterin kehittämistarpeista 1/2025-3/2027:

Digitilinpäätökseen liittyvä kehittäminen: 600 000 euroa

Kestävyysraportointiin liittyvä kehittäminen 1 000 000 euroa

Lisäksi kestävyysraportoinnista saattaa seurata PRH:lle oman perustehtävän lisäksi erilaista muihin tieto-virtoihin kytkeytyvää kansallista ja kansainvälistä yhteistyötä, jota tässä vaiheessa on vaikea arvioida. Esi-merkiksi Nordic Smart Government & Business -hankkeessa on ollut pohdintaa kestävyysraportoinnin kytkeytymisestä tuotetietoihin ja mahdollisesta pohjoismaisesta yhteistyöstä alueella.

## Kirjanpitolaki

### Yleistä kirjanpitoaistia

PRH pitää tärkeänä toteuttaa hallituksen esitysluonnoksen ehdotus siitä, että yritykset velvoitettaisiin kestävyysraportointinsa ohella toimittamaan myös tilinpäätöksensä ja toimintakertomuksena digitaalisessa muodossa PRH:lle, jotta nämä asiakirjat olisivat kansalaisten ja sidosryhmien saatavilla vaivattomasti yhdenmukaisella tavalla.

PRH on luonut valmiudet ottaa vastaan XHTML-muodossa IXBRL-kielisiä tilinpäätöksiä ja toimintakertomuksia rajapinnan kautta. PRH on voinut ottaa vastaan digitaalisia IXBRL-tilinpäätöksiä jo vuodesta 2019 lukien. Haasteena on, että vain yksi ohjelmisto (Fennoa Oy) tarjoaa markkinoilla yrityksille IXBRL-muotoisen tilinpäätöksen laatimiseen ja toimittamiseen suoraan ohjelmistosta. On tärkeää, että markkinoille tulisi uusia ohjelmistoja sitä mukaa kuin yritykset tarvitsevat digitilinpäätöksen laatimiseen ja julkistamiseen liittyviä ohjelmistopalveluja ja -tuotteita. On ratkaisevaa, miten vanhat ohjelmistot, joilla on merkittävä markkinaosuus, saadaan lisäämään ohjelmistonsa mahdollisuus luoda ja lähettää digitilinpäätös automatisoidusti. Pakko eli lakiin perustuva velvoite on PRH:n käsityksen mukaan paras ja ensisijainen keino edistää digitilinpäätösten käyttöä Suomessa.

Nyt digitilinpäätösten ja toimintakertomusten laatiminen IXBRL-muodossa alkaa suurista yrityksistä ja suurista listayhtiöistä. Niillä on usein omat, itse laatimansa ohjelmistot digitaalisten tilinpäätösten ja toimintakertomusten laatimiseksi. Näiden yritysten on tehtävä PRH:n kanssa sopimus siitä, että PRH ottaa vastaan yrityskohtaisella räätälöidyllä ohjelmistolla laaditun IXBRL-tilinpäätöksen ja IXBRL-toimintakertomuksen.

Suomen markkinoilla ei ole vielä ohjelmistoa, jonka avulla osakeyhtiön tai osuuskunnan hallituksen jäsenet ja toimitusjohtaja voisivat allekirjoittaa IXBRL-ohjelmiston (eIDAS-vaatimusten mukaisella tavalla). On odotettavissa, että ohjelmisto tulee markkinoille lähitulevaisuudessa. Siihen asti on noudatettava menettelyä, jonka mukaan allekirjoitukset tehdään erilliseen asiakirjaan, jonka osakeyhtiö tai osuuskunta säilyttää, mutta jota ei ilmoiteta PRH:n kaupparekisteriin IXBRL-tilinpäätöksen ja IXBRL-toimintakertomuksen mukana.

### Yrityksen digitaloushanke

PRH on valmistellut osana Yrityksen digitaloushanketta (YD-hanke) luonnoksen PRH:n määräykseksi digitilinpäätöksen muodosta ja toimittamistavoista. Määräys voidaan antaa heti CSRD-direktiiviin täytäntöön panoon perustuvan lainsäädännön tullessa voimaan. Ennen määräyksen antamista PRH

julkistaa sidosryhmien kuulemista varten luonnoksen uudeksi digitilinpäätöksen muotoa ja menettelytapoja koskevaksi määräykseksi ja siihen liittyvän laajan taustaselvityksen. PRH esittää samalla suunnitelmansa rekisteröintiin liittyvistä käytännön seikoista. Ohjeistusta tullaan antamaan myös PRH:n verkkosivuilla.

Yksityiskohtaisia kommentteja ehdotuksista kirjanpitolakiin

KPL 3:7 (termi ”yritys”)

Säännösehdotuksessa käytetään termiä ”yritys”, joka on määritelty luonnoksen 7:1:ssä, mutta ei varsinaisissa KPL:n määritelmäpykälissä. Luonnoksen 7:1 viittaa vain 7 luvussa tarkoitettuihin ”yrityksiin”. Luonnoksen 7:26:ssa esiintyy termi ”ETA-alueen ulkopuolinen yritys”, josta lain soveltajan tulisi tietää, tarkoitetaanko sillä kaikkia yritystoiminnan oikeudellisia muotoja, vai tarkoitetaanko siinä luonnoksen KPL 7:1:n mukaisesti osakeyhtiöitä ja osuuskuntia sekä muita tilinpäätösdirektiivin soveltamisalaan kuuluvia oikeushenkilöitä.

KPL 7:1

PRH pitää tärkeänä ja kannattaa digitaalisiin tilinpäätöksiin, digitaalisiin toimintakertomuksiin ja digitaalisiin tilintarkastuskertomuksiin siirtymistä velvoittavan lainsäädännön kautta. PRH on varautunut KPL:n muutosten tullessa voimaan ottamaan vuoden 2025 alusta vastaan HE-luonnoksessa tarkoitettujen suuryritysten ja listayhtiöiden digitaalisia tilinpäätöksiä ja muita luonnoksen KPL 7:22:ssä tarkoitettuja asiakirjoja XHTML-muodossa.

Digitaalisen tilinpäätöksensä PRH:lle ilmoittavan yrityksen kannalta vaihtoehtoja on kaksi:

a) Ilmoittava yritys voi käyttää apunaan sovellusohjelmistotoimittajan palveluja, jolloin PRH ottaa vastaan digitilinpäätöksen ohjelmistotoimittajan tai tilitoimiston kautta PRH:n rajapinnan kautta. Rajapintavaihtoehto soveltuu tilanteisiin, joissa yksi tilitoimisto tai ohjelmistoyritys toimittaa suuria määriä yritysasiak-kaidensa digitilinpäätöksiä. Suuret yritykset voivat toki valintansa mukaan liittyä rajapinta-asiakkaiksi, mutta yleensä tämä vaihtoehto ei ole tarkoituksenmukainen. Rajapintavaihtoehdon käyttö edellyttää PRH:n ja ohjelmistotoimittajan välistä erillistä sopimusta rajapinnan käytöstä. PRH lisää lähiaikoina (2023) ESEF-taksonomian rajapintaan. Nyt rajapinnassa ovat osakeyhtiö- ja säätiötaksonomiat.

b) Suuret yritykset käyttävät yleensä suurten ohjelmistotoimittajien räätälöityjä ohjelmistoja. Suurille yrityksille on luontevampaa ilmoittaa digitaalinen tilinpäätös ilman ohjelmistotoimittajan tai tilitoimiston välitystä suoraan PRH:lle YTJSA:n kautta. Jos ne haluaisivat käyttää a) kohdan mukaista rajapintaa, niiden tulisi tehdä suurehkoja muutoksia ohjelmistoihinsa, mikä ei ole

tarkoituksenmukaista. YTJSA:n kautta ilmoitettaessa XHTML-muodossa ei ole merkitystä, millä ohjelmistolla digitaalinen XBRL-tilinpäätös on tehty. YTJSA:n käyttö edellyttää kirjautumista, tiedoston lataamista palveluun ja ilmoituksen ”allekirjoittamista”. Digitilinpäätöksen lähettäjällä tulee olla valtuutus ilmoituksen tekemiseen yrityksen puolesta. YTJSA-vaihtoehto sopii yrityksille, jotka tekevät tilinpäätösilmoituksen kerran vuodessa.

Lausunnolla olevassa KPL 7 luvun (kuten 7:21:n) perustelutekstissä ei käy ilmi kestävyysraportteihin ja digitilinpäätöksiin sovellettavan tekniikan suhde ESEF-tilinpäätöksen laatimista koskeviin säännöksiin. Tältä osin hallituksen esityksen perusteluja on perusteltua täydentää.

#### KPL 7:2 (määritelmät)

CSRD-direktiivin 3 artiklan 2 kohdan c alakohdassa lisätään tilintarkastusdirektiivin 2 artiklaan 23 kohta, jossa määritellään ”riippumaton varmennuspalvelujen tarjoaja”, joka direktiivin mukaan on vaatimusten-mukaisuuden arviointilaitos, joka on akkreditoitu Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 765/2008 mukaisesti direktiivin 2013/34/EU 34 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan a a alakohdassa tarkoitettua erityistä vaatimustenmukaisuuden arviointitoimintaa varten.

Lausunnolla olevassa luonnoksessa esitetään KPL 7:2:n kohdassa 6 edellä mainittua direktiivin määritelmää mukaillen termiksi kestävyysvarmennuslaitos. PRH kannattaa sitä, että termi varataan vain muista EU/ETA-maista tulevia yhteisömuotoisia kestävyysraportoinnin varmentajia varten. Niihin sovelletaan ETA-kotivaltion valvontaa, mutta niiden on noudatettava Suomessa Suomen lakia. Termin käyttö KPL:ssa ja tilintarkastuslaissa (TTL) voidaan rajata viittaussäännökseen: ”Mitä tässä tai muussa laissa säädetään kestävyysraportoinnin varmentajasta sovelletaan myös muusta ETA-valtiosta tulevaan kestävyysvarmennuslaitokseen.”

Tilintarkastuslain ja kirjanpitolain termien tulee olla yhdenmukaisia. Esimerkiksi luonnoksen KPL 7:25.4 ja 7:25.5:ssä käytetään termiä ”päävastuullinen varmentaja”, kun taas luonnoksen TTL 7:2:n määritelmien 6 kohdassa sama henkilö on ”päävastuullisella kestävyystarkastaja”.

#### KPL 7:22

Luonnoksessa olevan KPL-ehdotuksen mukaan tilinpäätökseen liittyvien asiakirjojen julkistamisesta rekisteröimällä eli toimittamalla ne PRH:lle säädettäisiin KPL 7:22:ssa. Sen lisäksi jo nykyisessä KPL:ssa tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen rekisteröinnistä säädetään KPL 3:9:ssä. PRH katsoo, että selvyuden vuoksi KPL 3:9:ään pitäisi lisätä viittaus KPL 7:22:een jos molemmat pykälät jäävät KPL:iin. Nykyisen KPL 3:9:n sijaintikohtaa KPL:n alussa PRH pitää toimivana. Luonnoksessa ehdotettu KPL 7:22 muotoilu sinänsä on tarkka ja kannatettava. KPL 7:22:n 6 momentin säännökseen pitäisi

lisätä maininta siitä, että seuraamuksista toimittamisen laiminlyönnille säädetään 1.6.2023 voimaan tulevan kaupparekisterilain (564/2023) 24 §:ssä ja 25 §:ssä.

PRH kiinnittää huomiota siihen, että voimassa olevan KPL 3:9.5:n mukaan ”Patentti- ja rekisterihallituksen oikeudesta antaa tarkempia määräyksiä tilinpäätösasiakirjojen sähköisessä toimittamisessa noudatettavista menettelytavoista ja muista niiden rekisteröintimenettelyyn liittyvistä teknisistä seikoista säädetään kaupparekisterilaissa (129/1979). (22.12.2006/1326)”. PRH on parhaillaan laatimassa teknistä taustaselvitystä uudelle, suunnitellulle PRH:n määräykselle digitilinpäätösten sähköisessä toimittamisessa noudatettavista menettelytavoista ja rekisteröintimenettelyistä. Säännös on päällekkäinen nyt luonnoksessa ehdotettavan KPL 7:22.5:n kanssa, koska luonnoksen kyseisen momentin mukaan ”Sen lisäksi mitä 3 ja 4 momentissa säädetään, kaupparekisterilain 1 §:n 3 momentissa tarkoitettulla Patentti- ja rekisterihallituksen päätöksellä määrätään

- 1) toimialakohtaisesti ja asiakirjalajeittain tavasta varustaa tunnisteilla 1 momentin tarkoittamista digitalisoiduista asiakirjoista ne, joiden merkinnästä ei säädetä erikseen 21 §:n 1 momentissa viitatussa asetuksessa tai muulla Euroopan unionin säädöksellä;
- 2) teknisistä seikoista, joita noudatetaan 1 momentin mukaisten asiakirjojen vastaanottamiseksi Patentti- ja rekisterihallituksessa.

Kyseiset ”1 momentin mukaiset asiakirjat” ovat luonnoksen mukaan seuraavat asiakirjat digitaalisessa muodossa: 1) tilinpäätös, joka on hyväksytty yhtiökokouksessa tai vastaavassa asianomaisen yhteisön kokouksessa; 2) hallituksen laatima toimintakertomus, joka käsittää kestävyysraportin; 3) tilintarkastus-kertomus; ja 4) kestävyysvarmennuskertomus, jollei se sisälly 3 kohdassa tarkoitettuun tilintarkastuskertomukseen.

PRH ehdottaa, että kyseiset päällekkäiset säännökset PRH:n määräyksen antamisvaltuudesta ja määräyksen sisällöstä yhdenmukaistetaan ja yhdistetään yhdeksi säännökseksi. PRH:n määräystä on voitava soveltaa myös muista ETA-maista tai ETA-alueen ulkopuolelta toimitettaviin asiakirjoihin (luonnoksen KPL 7:26).

PRH kiinnittää huomiota myös tarpeeseen täsmentää ja tarvittaessa muuttaa 3:12:sta digitaalisen menettelyn vuoksi. Digitaalisessa rekisteröintimenettelyssä on epäselvää, mitä tarkoittaa KPL 3:12:ssa oleva vaatimus tilintarkastuskertomuksen jäljennöksen ”liittämisestä” rekisteröitäväksi ilmoitettavaan tilinpäätökseensä ja toimintakertomukseensa. Samoin olisi täsmennettävä ja tarvittaessa KPL 3.1.3:ssa oleva maininta, jonka mukaan ”tilinpäätökseen on liitettävä...toimintakertomus”. Kun tilintarkastuskertomus (kopio) ja toimintakertomus ovat erillisiä asiakirjoja, jää digitaaliset asiakirjat rekisteröivälle kirjanpitovelvolliselle epäselväksi, mitä laissa tarkoitettu ”liittäminen” merkitsee teknisesti. Vaatimus ”liittämisestä” esiintyy myös luonnoksen KPL 7:26.7:ssä, jonka mukaan julkistettavaan kestävyysraporttiin tulee ”liittää” varmennuskertomus, joka laaditaan ETA-alueen ulkopuolisen yrityksen sijaintivaltion lain mukaisesti, tai tilintarkastuslain vaatimusten mukaisesti.

On selvennettävä, voiko PRH:n määräyksellä määrätä siitä, onko IXBRL-asiakirjat rekisteröitävä yhtenä tiedostona vai saako ilmoitusvelvollinen itse päättää, onko tiedostot liitetty teknisesti yhteen vai ovatko ne erillisiä tiedostoja.

Myös KPL 7:22:n perusteluita tilintarkastajan lausunnosta tulisi tarkentaa. Nyt luonnoksen mukaan: ”Momentin toinen virke puolestaan selventää pörssiyritysten osalta sen, että mahdollinen tilintarkastajan lausunto tilinpäätöksen sähköistä muotoa koskevien vaatimusten täyttymisestä liitetään rekisteröitävään tilinpäätökseen...” Tilintarkastajan lausunnon liittäminen tilinpäätökseen tapahtuu käytännössä julkistamisen/rekisteröinnin yhteydessä, koska asiakirjoja siirretään yhdessä, mutta kyse on silti erillisistä asiakirjoista. Perustelujen sanamuotoa syytä selventää.

Ehdotuksen mukaan muiden kuin pörssilistattujen suuryritysten sekä pörssiyritysten tilinpäätös- ja toimintakertomusten digitalisoinnissa otetaan käyttöön Suomen oman lainsäädäntövallan piiriin kuuluvissa seikoissa sama tietokonekieli (XHTML) ja sama merkintätapa (XBRL) kuin mistä säädetään EU:n toimesta sen säädäntövaltaan kuuluvien asiakirjojen osalta. PRH kannattaa ehdotusta. Jo nyt vapaaehtoisuudelta ilmoitetuissa digitaalisiin tilinpäätöksissä on käytössä XHTML-kieli ja IXBRL-merkintätapa. PRH toistaa tässä yhteydessä jo edellä toteamansa kannan, jonka mukaan digitaalisten tilinpäätösraportointien, mukaan lukien digitaalisen tilintarkastuskertomuksen käyttöä, olisi edistettävä lähitulevaisuudessa CSRD-direktiivin soveltamisalan ulkopuolellakin velvoittavien säännöksiin.

Luonnoksen KPL 7:22.3:n 2-kohdassa mahdollisesti viitataan ESEF-sääntelyyn. ESEF on IFRS-pohjainen raportointitaksonomia. Jää epäselväksi, miten sitä sovelletaan emoyhtiön laskelmiin tai muihin suuryrityksiin, jotka eivät tee IFRS-pohjaista raportointia. Mahdollisesti asia voidaan ratkaista säännöksen 4 momentissa tarkoitetulla PRH:n määräyksellä.

Luonnoksen KPL 7:23.2:ssa viitataan ”silmin luettaviin” julkistettaviin asiakirjoihin. PRH huomauttaa, että IXBRL-kieliset XHTML-tiedostot, joista säädetään luonnoksen KPL 7:21 ja KPL 7:22:ssa, ovat myös ihmisilmin luettavissa.

Luonnoksen KPL 7:22:n 8 momentin perusteluissa kerrotaan ”tilinpäätösasiakirjojen” julkistamista yrityksen omilla verkkosivuilla, jos teknisen syyn vuoksi niitä ei voida rekisteröidä PRH:een. Kohdassa olisi selvyuden vuoksi tarkennettava, että kaikki luonnoksen KPL 7:22:ssa mainitut digitaaliset asiakirjat 7:22.8:ssa kuuluvat siinä tarkoitettuihin asiakirjoihin. Näitä KPL 7:22:ssa mainittuja asiakirjoja ovat tilintarkastuskertomus, mahdollinen kestävyysraporttia koskeva erillinen varmennuslausunto ja toimintakertomus, joka sisältää kestävyysraportin.

PRH lausuu kestävyysraportointia koskevan varmennuslausunnon sisällyttämisestä tilintarkastuskertomukseen jäljempänä luonnoksen TTL 3:5a:n yhteydessä.



KPL 7:22 luonnoksen mukaisesti muotoiltuna säännös ei nimenomaisesti mainitse tilinpäätösmerkintää (TTL 3:4), jonka tilintarkastaja tekee tilinpäätökseen, päivää ja allekirjoittaa. PRH esittää, että TTL 3:4:n mukainen tilinpäätösmerkintä poistetaan tilintarkastuslaista, jolloin sitä ei tarvitse ottaa huomioon KPL 7:23:ssa.

Säännöksen perusteluissa olisi perusteltua vetää yhteen, mitä ”tilinpäätösasiakirjoja” kohdassa tarkoitetaan. Muun muassa tilintarkastuskertomus näihin asiakirjoihin. PRH:n rekisteröintitehtävän kannalta ”tilinpäätösasiakirjat” muodostavat rekisteröintipaketin, johon kuuluvat seuraavat tiedot ja asiakirjat:

- tilinpäätöksen vahvistamisen päivämäärä
- yhtiön voittoa koskeva yhtiökokouksen päätös tai osuuskunnan ylijäämää koskeva osuuskunnan ko-kouksen päätös
- tuloslaskelma edeltävän tilikauden vertailutiedolla, mikäli kyseessä ei ole ensimmäinen tilikausi
- tase edeltävän tilikauden vertailutiedolla, mikäli kyseessä ei ole ensimmäinen tilikausi
- taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman liitteenä olevat liitetiedot
- tilinpäätöksen allekirjoitus ja päivämäärä

Tilanteen mukaan myös:

- tilintarkastuskertomus ja tilinpäätösmerkintä
- toimintakertomus
- rahoituslaskelma
- konsernitilinpäätös, jos se sisältyy yrityksen tilinpäätökseen, sekä konsernitilintarkastuskertomus ja mahdollinen konsernirahoituslaskelma

KPL 7:25

EU:n sisämarkkinoiden yritysten vapaan liikkuvuuden vuoksi on säädettävä myös mahdollisuudesta valita kestävyysraportoinnin varmentajaksi muussa EU/ETA-maassa akkreditoitu ja rekisteröity yhteisömuotoinen kestävyysraportoinnin varmentaja, josta KPL 7:2:n kohdan 6 mukaan käytettäisiin nimitystä kestävyysvarmennuslaitos. PRH pitää kyseenalaisena säätää yksityiskohtaisesti KPL:ssa vaatimuksista, joita kyseisen EU/ETA-maasta tulevan kestävyysvarmennuslaitoksen tulee täyttää Suomessa. Verrattuna toisesta EU/ETA-valtiosta tuleviin tilintarkastusyhteisöjä koskeviin vaatimuksiin tilintarkastuslaissa, luonnoksen KPL 7:25:ssa ehdotetut yksityiskohtaiset vaatimukset vaikuttavat ylimitoitetuilta ja liian yksityiskohtaisilta.

PRH katsoo kuitenkin, että on perusteltua edellyttää KPL:ssa että toisesta EU/ETA-valtiosta tuleva varmennuslaitos nimeää päävastuullisen varmentajan ja hänen varahenkilönsä, joihin sovellettaisiin tilintarkastuslakiin perustuvia vaatimuksia. Tämä vastaa muusta EU/ETA-valtiosta tulevia tilintarkastusyhteisöjä koskevia vaatimuksia TTL:ssa. Jatkovalmistelussa on selvitettävä, voidaanko luonnoksen KPL 7:25.4:ssa mainittuja kaikkia vaatimuksia soveltaa Suomessa muusta EU/ETA-valtiosta tulevaan varmennuslaitokseen, koska lähtökohtana valvonnassa on kotivaltion valvonnan periaate.

On syytä selventää perusteluissa, että KPL 7:25.1 viittaa sen nimenomaisen sanamuodon mukaisesti muuhun EU/ETA-valtioon, eikä koske Suomessa sijaitsevaa ja Suomessa rekisteröityä yhteisöä, joka haluaisi toimia Suomessa kestävyysraportointilaitoksena.

KPL 7:25:n perusteluista ei käy ilmi, miksi luonnoksessa ehdotetaan: ”Lisäksi kansallisena vaatimuksena 3 momentissa edellytetään, että laitos on toiminut kotivaltionsa valvonnassa vähintään kolmen viimeisimmän kalenterivuoden ajan. Niin ikään tämä momentti edellyttää laitoksen toimivan 34 artiklan 4 kohdan vaatimusten mukaisesti.” PRH pitää edellä mainittua vaatimusta kolmesta vuodesta kyseenalaisena ja mahdollisesti tarpeettomana ilman tarkempia perusteluja.

HE-luonnoksessa viitataan KPL 7:25:n yksityiskohtaisissa perusteluissa hallituksen tehtävään valmistella kestävyysraportoijan valintaa. PRH kiinnittää huomiota siihen, että PIE-yhteisöissä (joita nyt ehdotettavat kestävyysraportointi ja varmennusvaatimukset koskevat) tarkastusvaliokunnalla (audit committee) on suuri rooli tilintarkastajan valinnan valmistelussa. Tämä ilmenee EU:n niin sanotun PIE-asetuksen 537/2014 16 artiklasta ja niin sanotun EU:n tilintarkastusdirektiivin 2006/43/EU 39 artiklasta. Nyt käsiteltävänä olevassa hallituksen esityksen kohdassa tulisi myös todeta, että PIE-yhteisöissä kestävyysraportoinnin varmentajan valinnan valmistelu kuuluu luontevasti tarkastusvaliokunnalle. Asia tosin tulee esiin osakeyhtiö-lakiin ja osuuskuntalakiin tehtävissä kannatettavissa muutosehdotuksissa, jotka sisältyvät nyt lausunnoilla olevaan hallituksen esitysluonnokseen.

#### KPL 7:26

PRH toteaa, että säännös on pitkä ja vaikeasti ymmärrettävissä. Perusteluissa olisi syytä avata tarkemmin, miten CSRD-direktiivin 40a, 40c ja 40d artikkelit ovat olleet perusteena ehdotukseen KPL 7:26:ksi. Säännös koskee Suomessa sijaitsevaa ehdotetussa KPL 7:26:n 1 momentissa mainittua yhteisöä ja sivuliikettä. Säännöksen lukija voi virheellisesti ymmärtää, että säännöksellä Suomen lainsäädäntövaltaa ulotetaan Suomen ulkopuolella sijaitsevaan yritykseen. Säännös olisi paremmin ymmärrettävissä, jos sen otsikko olisi esimerkiksi ”Raportointivelvollisuus, kun määräysvalta on ETA-alueen ulkopuolisella yrityksellä”. Jos EU/ETA-alueen ulkopuolella sijaitseva yritys ei noudata

luonnoksen mukaisen KPL 7:26:n velvoitteita, seuraamukset Suomessa kohdistuisivat Suomessa sijaitsevaan tytäryritykseen tai sivuliikkeeseen.

Luonnoksen KPL 7:26 poikkeaa esimerkiksi jo nyt voimassa olevan lain mukaan EU/ETA-alueen ulkopuolella sijaitsevan yrityksen tilinpäätöksen ja tilintarkastuskertomuksen (lähtökohtaisesti) pätemättömyydestä EU/ETA-alueella. Säännösehdotuksen ymmärrettävyyttä lisäisi, jos perusteluissa avattaisiin, miten vastaavuuden kautta EU/ETA-alueen ulkopuolelta tulevien yritysten kestävyysraportit, jotka on varmentanut EU/ETA:n ulkopuolella sijaitseva varmennuslaitos, olisivat luonnoksen mukaisen KPL 7:26:n mukaan lähtökohtaisesti oikeudellisesti päteviä EU/ETA-alueella. EU/ETA-alueen ulkopuolella laaditut kestävyysraportit ja niiden varmennuslausunnot voivat poiketa huomattavasti EU/ETA-alueella noudatettavista vaatimuksista.

Luonnoksen KPL 7:26.3:ssa olevia pykäläviittauksia on perusteltua avata ja tarkentaa, koska lukijalle jää epäselväksi, mihin ne tarkalleen viittaavat.

Luonnoksen KPL 7:26.9:n suhde ehdotettuun KPL 7:22:een jää epäselväksi. Olisi luontevaa edellyttää, että KPL 7:26:ssa tarkoitettun yrityksen tai sivuliikkeen kestävyysraportin laatiminen, varmennettavaksi toimittaminen ja asiakirjojen julkistaminen tapahtuisi samojen sääntöjen mukaan kuin KPL 7:22:ssa tarkoitettujen yhteisöjen asiakirjojen. Luonnoksen KPL 7:26:ssa mainitut yhteisön hallinto-, johto- ja valvontaelinten jäsenet, jotka ”vastaavat” yhteisesti kestävyysraportin ja varmennuskertomuksen julkistamisesta, olisi määriteltävä tarkemmin. Säännöksessä olisi mahdollisesti käytettävä sanamuotoja ”laadittava ja julkistettava”. OYL sisältää osakeyhtiön johdon määritelmän, mutta hallintoelinten ja valvontaelinten määritelmiä olisi täsmennettävä, mahdollisesti viittauksin muihin tarkentaviin säännöksiin. On erikoista, jos sivuliike vastaisi julkistamisesta oikeushenkilönä, mutta muissa yhteisöissä vastuussa olisivat mainitut henkilöt ”yhteisesti”. Jää epäselväksi, mitä yhteisesti vastaaminen merkitsee käytännössä esimerkiksi korvausvastuun ja rikosvastuun kannalta.

Pykälässä esiintyy termi ”suomalainen yritys” ja ”suomalainen suuryritys”, joka PRH:n mielestä tulisi korvata tarkemmalla termillä ”Suomessa rekisteröity yritys” tai ”Suomen kaupparekisteriin rekisteröity yritys” tai ”Suomessa sijaitseva yritys”. Toisaalta pykälän 1 momentissa esiintyy termi ”Suomessa sijaitseva sivuliike”, joka on tarkka ja oikea termi.

Tilintarkastuslaki

Tilintarkastuslaki, yleistä

PRH pitää parhaana lähtökohtana säännöksille, että Suomessa kestävyysraportoinnin tarkastajat olisivat aina tilintarkastusyhteisöjä tai tilintarkastajia.

PRH kannattaa nykyistä TTL 6:9.5:tä vastaavaa säännöstä muista EU/ETA-maista ja EU/ETA-maiden ulkopuolelta tulevia kestävyysraportointitarkastajia varten. Mielestämme Suomen laissa ei tarvitse säätää mahdollisuudesta valita kestävyysraportoinnin tarkastajaksi Suomesta muu kuin tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö. Selvyyden vuoksi muista EU/ETA-maista tulevista kestävyysraportointitarkastusyhteisöistä puhuttaessa lakitekstissä ja perusteluissa tulisi mainita ”muu EU/ETA-valtio” (kuten luonnoksen KPL 7:25.1:ssä) eikä pelkästään ”EU/ETA-valtio”, koska muuten säännöstä voitaisiin soveltaa myös Suomessa sijaitsevaan yhteisöön säännöksen tarkoituksen vastaisesti.

Nyt ehdotettua terminologian monimuotoisuutta olisi näin ollen mahdollista yksinkertaistaa ja säätää laissa lähtökohtaisesti vain tilintarkastajasta ja tilintarkastusyhteisöstä, ottamatta käyttöön ja toistamatta usein termejä ”kestävyysraportointitarkastaja” ja ”kestävyysraportointitarkastusyhteisö”. Tilintarkastuslain jo olemassa olevia säännöksiä olisi siis käytettävä enemmän hyväksi, laatimatta turhaan erikseen kestävyysraportointia ja –raportoijaa koskevia erillisiä pykälä ja momentteja.

Kestävyysraportointia tarkastavalla tilintarkastajalla tulisi olla siihen oikeuttava kelpoisuus, mistä säädettäisiin hyväksymis- ja rekisteröintivaatimuksissa. Tilintarkastusyhteisön tulisi aina voida suorittaa kestävyysraportointia, mutta sen olisi voitava nimetä päävastuulliseksi kestävyysraportoinnin tarkastajaksi kestävyysraportoijan kelpoisuusehdot täyttävä tilintarkastaja.

Jos lainsäädännön lähtökohdaksi asetetaan tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen suorittama kestävyysraportoinnin tarkastus, voidaan ratkaista monta lakiteknistä kysymystä, koska useita samoja säännöksiä voitaisiin soveltaa sekä tilintarkastukseen että kestävyysraportoinnin tarkastukseen. Tämä lainsäädäntövaihtoehto olisi linjassa myös TTL 1:1:n kanssa. TTL 1:1 kattaa laajan alan tilintarkastajan toiminnasta. Ennen kestävyysraportoinnin tarkastusta koskevia säännöksiä TTL:ssä TTL 1:1:stä voidaan soveltaa jo nyt tilintarkastajaan, joka tarkastaa ja varmentaa kestävyysraportointia.

#### Ulkomaiset varmennuslaitokset

Hallituksen esitysluonnoksen mukaan Suomessa voisivat toimia kestävyysraportoinnin varmentajina ”ulkomaiset” varmennuslaitokset. PRH ehdottaa, että selvyyden vuoksi varsinaisessa hallituksen esityksessä puhuttaisiin täsmällisesti ”ulkomaisen” asemesta muusta EU-/ETA-valtiosta tulevasta kestävyysvarmennuslaitoksesta tai EU/ETA:n ulkopuolelta tulevasta ”tarkastajasta” tai ETA:n ulkopuolisesta tarkastusyhteisöstä. Luonnoksen mukaan suomalainenkin yritys voisi valita kestävyysraportoinnin varmentajaksi toisesta EU/ETA -valtiosta tulevan kestävyysvarmennuslaitoksen. Koska Suomikin on EU-valtio, varsinaisessa lakitekstissä tulisi mainita ”muu” EU/ETA-valtio, jotta säännöstä ei voisi lukea väärin siten, että siinä viitataan myös Suomeen.

## Vastuukysymykset

PRH toteaa, että perustelujen jälkeen jää epäselväksi, miten kestävyysraportointilaitosten ja niiden puolesta toimivien vahingonkorvausvastuu määräytyy Suomessa. Ks. KPL 3:7a, KPL 7:24 ja KPL 7:26 ehdotukset.

## Yksityiskohtaisia kommentteja ehdotuksista tilintarkastuslakiin

### TTL 1:2 (määritelmät)

PRH pitää kannatettavana, että Suomessa hyväksytty ja rekisteröity kestävyysraportointitarkastaja (luonnollinen henkilö) on aina myös HT-tilintarkastaja. Tämän pitäisi ilmetä kaikista tarpeellisista säännöksistä ja määritelmistä. Säännöksissä ei tarvitse säätää siitä, että kestävyysraportointitarkastaja voi olla myös KHT- tai JHT-tilintarkastaja, koska he ovat aina myös HT-tilintarkastajia, joka on perushyväksyminen.

PRH pitää tärkeänä, että Suomessa hyväksytty ja rekisteröity tilintarkastusyhteisö on suoraan lain nojalla myös TTL:n kelpoisuusvaatimukset täyttävä kestävyysraportointitarkastaja. Voidakseen toimia kestävyysraportin varmentajana tilintarkastusyhteisöltä ei tule edes vaatia erillistä rekisteröitymistä, vaan riittää, että tilintarkastusyhteisö on merkitty tilintarkastajarekisteriin tilintarkastusyhteisönä. Tämä olisi yhdenmukainen menettely muiden tilintarkastusyhteisöjen kelpoisuutta koskevien nykyisten säännösten kanssa.

PRH ehdottaa, että TTL 1:2:n määritelmistä poistetaan 5 kohdan mukainen ”kestävyystarkastusyhteisö”, koska lähtökohtaisesti kaikki tilintarkastusyhteisöt olisivat kelpoisia toimimaan kestävyysraporttien varmentajina, jos ne voivat nimetä päävastuulliseksi varmentajaksi TTL:ssä tarkoitetun kestävyysraportointi-tarkastajan. ”Kestävyystarkastusyhteisö” on näin ollen tarpeeton määritelmä. PRH kiinnittää huomiota siihen, että CSRD-direktiivin 3 artiklan 2 kohdan määritelmien mukaan (tilintarkastusdirektiivin 2 artiklan uusi 3 alakohta) ”tilintarkastusyhteisöllä” tarkoitetaan sen oikeudellisesta muodosta riippumatta oikeushenkilöä tai muuta yhteisöä, jonka jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset ovat tämän direktiivin mukaisesti hyväksyneet suorittamaan lakisääteisiä tilintarkastuksia ja tapauksen mukaan kestävyysraportoinnin varmentamista. CSRD-direktiivissä ei siis ole eri määritelmää ”kestävyystarkastusyhteisölle”, mikä sekin puoltaa termin poistamista hallituksen esitysluonnoksesta. ”Kestävyystarkastusyhteisöä” ei ole perusteltua ottaa lakiin edes sen perusteluissa esiintyneen näkökohdan vuoksi, että kokemusten karttuessa myöhemmin voisi olla mahdollista hyväksyä muitakin yhteisöjä kestävyysraportteja varmentamaan kuin tilintarkastusyhteisöt. Tarvittavat muutokset TTL:iin tulee tehdä vasta sitten, jos myöhemmin lainsäätäjä päätyy laajentamaan kestävyysraporttoijien varmentajien joukkoa. PRH:n mielestä riittää, että yhteisömuotoiset kestävyysraportoinnin varmentajat ovat joko tilintarkastusyhteisöjä tai muista

EU/ETA-maista tulevia tai EU/ETA-alueen ulkopuolelta tulevia ”kestävyysvarmennuslaitoksia” (8 kohta).

PRH pitää 7 kohdan mukaista ”konsernikestävyysraportointitarkastaja” määritelmää tarpeettomana, koska konsernin kestävyysraportin voi varmentaa kestävyysraportointitarkastaja. PRH viittaa kommenttiinsa jäljempänä TTL 3:2a:n kohdalla.

PRH ehdottaa, että selvyuden vuoksi ja viittausten helpottamiseksi myös TTL 1:2.1:n 1 kohdan tilintarkastajan määritelmään lisätään kestävyysraportoinnin tarkastaja (KRT), koska tämä on aina myös ainakin HT-tilintarkastaja.

PRH ehdottaa yhtenä vaihtoehtona, että ”kestävyysraportointitarkastaja” voisi kattaa myös yhteisömuotoiset kestävyysraportointitarkastajat, mikä vastaisi TTL:ssä tilintarkastajan määritelmää. Näin ollen luonnoksen TTL 1.2:n 1 momentin 4) kohta kuuluisi: ”...kestävyysraportointitarkastajalla HT-tilintarkastajaa, joka on hyväksytty suorittamaan myös kestävyysraportointivarmennusta (KRT) tai tilintarkastusyhteisöä.”

Jos tilintarkastusyhteisöltä lain muutoksen jälkeen edellytettäisiin erityistä rekisteröitymistä kestävyysraportoinnin tarkastajaksi, mitä PRH ei kuitenkaan ensisijaisesti kannata, kohta 4) kuuluisi: ”...kestävyysraportointitarkastajalla HT-tilintarkastajaa, joka on hyväksytty suorittamaan myös kestävyysraportointivarmennusta tai tilintarkastusyhteisöä, joka on rekisteröity kestävyysraportointitarkastajaksi.”

Yleissäännös soveltamisesta (puuttuu)

Kestävyysvarmennuslaitoksen mainitseminen yksittäisissä säännöksissä on tarpeetonta. TTL:ssa tulisi säätää sopivassa kohdassa, että ”...mitä tässä laissa säädetään tilintarkastusyhteisöstä kestävyysraportoinnin varmentajana, sovelletaan myös kestävyysvarmennuslaitokseen.” Kestävyysvarmennuslaitos on aina ”ulkomainen” eli muusta EU/ETA-valtiosta tuleva yhteisö. Jos kestävyysvarmennuslaitos on valittu varmentamaan kestävyysraporttia, siihen sovelletaan muutenkin soveltuvien osin tilintarkastusyhteisöä koskevia säännöksiä kestävyysraportoinnin varmentamisessa. Vastaavasti sopivassa kohdassa tulisi säätää: ”mitä tässä laissa säädetään tilintarkastajasta, sovelletaan myös kestävyysraportointitarkastajaan kestävyysraportoinnin varmentajana”. Näin vältettäisiin toistoa.

PRH:n ehdottama terminologian muutos yksinkertaistaisi TTL:n pykälää. Luonnoksessa on jo muutenkin käytetty yksinkertaistettua ilmaisua esimerkiksi ehdotetussa uudessa TTL 2:2a:ssa.

## TTL 2:2a

PRH ehdottaa muutosta sanamuotoon. Pykälässä tulisi säätää: ”Kirjanpitolain 7 luvussa tarkoitetun yhteisön on valittava kestävyysraportointinsa varmentajaksi kestävyysraportointitarkastaja, ellei varmentajaksi ole valittu tilintarkastusyhteisöä, ja ellei muualla laissa toisin säädetä.” Näin muotoiltuna säännös ei välttämättä tarvitse viittausta KPL 7:25.1:een. Yhdenmukaisesti usean tilintarkastajan valintamahdollisuuden kanssa (TTL 3:5.8) PRH pitää perusteltuna sitä, että yritys voi valita useita kestävyysraportin varmentajia, jotka antavat yhteisen varmennuskertomuksen (luonnoksen TTL 5a:5.5).

Luonnoksen KPL 7:25:n mukaan Suomessa rekisteröity yritys voisi valita kestävyysraportoinnin tarkastajaksi muusta EU/ETA-valtiosta tulevan kestävyysvarmennuslaitoksen. Luonnoksen KPL 7:25.5:n mukaan sen olisi nimettävä Suomessa päävastuullinen kestävyystarkastaja, jonka ei kuitenkaan tarvitsisi olla Suomessa tilintarkastuslain mukaan hyväksytty kestävyysraportointitarkastaja. Luonnoksen mukaan päävastuullisella kestävyystarkastajalla ja hänen varahenkilöllään tulee kummallakin olla: vähintään kahdeksan kuukauden kokemus kestävyysraportoinnin tai konsernikestävyysraportoinnin varmentamispalveluista taikka muista kestävyysseikkoja koskevista palveluista; hyväksytysti suoritettu kestävyysraportointitarkastajan erikoistumistutkinto, josta säädetään tilintarkastuslaissa, tai sitä vastaava tutkinto kotivaltiossaan. Käytännössä yritys ei voi varmentua kestävyysvarmennuslaitosta valitessaan siitä, onko tulevalta, kestävyysvarmennuslaitoksen aikomalla päävastuullisella varmentajalla ”vastaava tutkinto”. Lakiin olisi otettava mekanismi siitä, miten vastaavuus todetaan esimerkiksi PRH:n tekemällä arvioinnilla. Arviointi lienee tehtävä ennen kestävyysvarmennuslaitoksen valintaa.

## TTL 2:8

PRH ehdottaa muutosta sanamuotoon. Pykälässä tulisi säätää: ”Jos kestävyysraportoinnin varmentajaksi on valittu tilintarkastusyhteisö, siihen ja päävastuulliseen kestävyystarkastajaan ja tämän varahenkilöön sovelletaan, mitä 7 §:ssä säädetään.”

## TTL 2:8 ja 2:8a

PRH kannattaa suostumusta koskevan vaatimuksen lisäämistä lakiin. Myös kestävyysraportoinnin tarkastajan suostumus on vaadittava ennen tehtävään määräämistä. Toisaalta ilman eri mainintaakin säännöksessä on itsestään selvää, että tehtävään vaaditaan suostumus.

PRH ehdottaa, että kummassakin säännöksessä (TTL 2:8 ja 2:8a) käytetään sanamuotoa ”PRH voi määrätä...” koska tämä vastaisi paremmin konkreettista asiantilaa ja realistisia mahdollisuuksia. PRH ei käytännössä voi määrätä ketään toimeksiantoon, ellei hakija, ilmoittaja tai muu esitä tehtävään

tilintarkastusyhteisöä, tilintarkastajaa tai kestävyysraportointitarkastajaa, joka on antanut suostumuksensa tehtävään.

#### TTL 2:9a

PRH ehdottaa, että selvyuden vuoksi säännöksen perusteluissa todetaan, että tilintarkastusyhteisön tai kestävyysraportointitarkastajan (luonnollisen henkilön, joka on myös tilintarkastaja) erotessa se voi erota joko kestävyysraportoinnin varmentajan tehtävästä tai tilintarkastajan tehtävästä tai niistä molemmista. Toisin sanoen tilintarkastusyhteisö ja/tai kestävyysraportoinnin tarkastaja tai tilintarkastaja voi erota siitä toimeksiannosta, johon hänet on valittu, mutta jos hän on saanut kaksi toimeksiantoa, hän voisi jatkaa niistä toisessa.

#### TTL 2 luvun viimeinen pykälä (puuttuu)

Vaihtoehtona sille, että TTL 2 luvussa mainitaan tilintarkastajan lisäksi kestävyysraportointitarkastaja jokaisessa kohdassa, PRH esittää harkittavaksi, että tämän asemesta viimeisessä 2 luvun pykälässä säädetään: ”Mitä edellä tässä luvussa säädetään tilintarkastajasta ja varatilintarkastajasta sovelletaan vastaavasti kestävyysraportointitarkastajaan ja tämän varahenkilöön sekä päävastuulliseen kestävyystarkastajaan.”

#### TTL 3:2a

PRH ehdottaa tarkennusta säännökseen siten, että konsernin kestävyysraporttia ja emoyrityksen kestävyysraporttia koskevien varmennuskertomusten tulisi olla aina saman kestävyysraportoinnin varmentajan antamia. Tarkennus on tarpeen, koska ehdotetun KPL 7:19:n mukaan konsernin kestävyysraportti olisi emoyrityksen kestävyysraporttiin nähden ”erillinen osio”. Kuitenkin luonnoksen KPL 7:22.2:n mukaan ”Emoyrityksessä ... tilinpäätökseen sisällytetään konsernitilinpäätös ja ... toimintakertomukseen toimintakertomus konsernista, joka käsittää myös konsernikestävyysraportin.”

PRH kiinnittää tässä yhteydessä huomiota tarpeeseen yhdenmukaistaa käsitteitä. Esimerkiksi voimassa olevan osakeyhtiölain (624/2006) 8 luvun 10 §:n 1 momenttia, joka koskee tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen rekisteröimistä, ei lausunnolla olevassa luonnoksessa esitetä muutettavaksi. OYL 8:10. Säännöksen mukaan ”Yhtiön on ilmoitettava tilinpäätös ja toimintakertomus rekisteröitäviksi kahden kuukauden kuluessa tilinpäätöksen vahvistamisesta. Ilmoitukseen on liitettävä jäljennös tilintarkastuskertomuksesta ja konsernitilintarkastuskertomuksesta sekä hallituksen jäsenen tai toimitusjohtajan kirjallinen ilmoitus tilinpäätöksen vahvistamisen päivämäärästä ja yhtiön voittoa koskevasta yhtiökokouksen päätöksestä.”



PRH huomauttaa, että konsernia koskeva tilintarkastajan lausunto tilintarkastuskertomuksessa sisältyy TTL 3:5.8:n mukaan emoyrityksen muiden säännösten mukaan emoyritystä koskevaan tilintarkastuskertomukseen. Edellä esimerkin vuoksi tässä lausunnossa esitetty maininta konsernitilintarkastuskertomuksesta on OYL:ssä siten tarpeeton ja vastoin noudatettua käytäntöä.

Tilintarkastuslakiin tai muualle lainsäädäntöön ei saa ottaa lisää tarpeettomia käsitteitä. Kestävyysraportointidirektiivin implementoinnin yhteydessä ei tarvitse edes harkita (OYL 8:10.1:stä mukailten) termiä ”konsernikestävyysraportin varmennuskertomus” (vrt. luonnoksen TTL 1:2.2:n 7-kohdassa määritelty konsernikestävyystarkastaja), vaikka tällaisia ehdotuksia saattaisi tulla esiin jatkovalmistelussa. On tarkoituksenmukaista, että konsernin kestävyysraportin varmentaja antaa varmennuskertomuksen myös emoyrityksen kestävyysraportista samassa varmennuskertomusasiakirjassa.

#### TTL 3:2.6-7

PRH ehdottaa, että luonnoksen TTL 3:2:n 6 ja 7 momentit, jotka koskevat kestävyysraportoinnin laaduntarkastusta tai tutkintaa, sisällytetään TTL:n valvontaa koskevaan 7 lukuun tai valvontavaltuuksia koskevaan 8 lukuun, esimerkiksi voimassa olevan TTL 8:1:n viimeisiksi momenteiksi.

Kestävyysraportointitarkastajien laaduntarkastuksiin on sovellettava TTL 4:5:ää ja TTL 7:9:ää, joita koskevat viittaussäännökset on otettava TTL:iin.

Muista EU/ETA-valtioista tulevan kestävyysraportointilaitoksen ja muussa EU/ETA-valtiossa hyväksytyyn päävastuullisen kestävyystarkastajan laaduntarkastuksiin on sovellettava kotivaltion valvonnan periaatetta, kuten luonnoksen KPL 7:25.2:ssa säädetään kestävyysvarmennuslaitoksen valvonnasta.

#### TTL 3:2a

Yhdenmukaisesti PRH:n esittämän termien yksinkertaistamisen kanssa PRH ehdottaa, että pykälän kaikissa momenteissa käytettäisiin termiä ”konsernin kestävyystarkastaja” eikä ”konsernikestävyystarkastaja”. Emoyrityksen kestävyysraportin tarkastaja tulisi olla myös konsernin kestävyystarkastaja. Tämä vastaa tilintarkastusta, jossa emoyrityksen tilintarkastaja ilman eri valintaa/valtuutusta tarkastaa myös konsernitilinpäätöksen.

TTL 3:2a:n 2 momentissa mainittu ”ETA:n ulkopuolinen tarkastaja” ei ole määritelmissä, joten kohta on perusteltua kirjoittaa auki: ”ETA:n ulkopuolinen kestävyysraportoinnin tarkastaja”.

Luonnoksen TTL 3:2a:n 5 momentissa olevat viittaukset 3 momenttiin ovat epäselviä. TTL 3:2a.5:ssa tarkoitetaan mahdollisesti: ”Konsernin kestävyystarkastajan tulee pyytää konsernin muiden yhtiöiden kestävyystarkastajilta varmennusta koskeva dokumentaatio, johon voidaan tukeutua konsernikestävyysraportoinnin varmentamiseksi.”

TTL 3:4 (puuttuu)

PRH ehdottaa, että tässä yhteydessä laista poistetaan vaatimus tilinpäätökseen tehtävästä tilintarkastus-merkinnästä. Tilinpäätösmerkintä ei perustu EU-säännöksiin, eikä se ole PRH:n tietojen mukaan käytössä Suomessa ja Ruotsia laajemmin EU/ETA-alueella. Tilinpäätösmerkintä vaikeuttaa tilinpäätösasiakirjojen allekirjoittamista. Tilinpäätösmerkintä on osa tuloslaskelma/taseasiakirjaa, johon IXBRL-muodossa ei voida tehdä muutoksia hallituksen jäsenten allekirjoitusten jälkeen. Tilinpäätösmerkinnän asemesta tilintarkastaja voisi yksilöidä tarkastamansa tilinpäätöksen viittaamalla sähköisen IXBRL-tilinpäätöksen tekniseen tunnisteeseen tilintarkastuskertomuksessa. Näin ollen perustelu, jonka mukaan tilintarkastajan on voitava yksilöidä tarkastamansa tilinpäätös luotettavasti tilinpäätösmerkinnällä, ei ole vakuuttava argumentti puoltamaan sen säilyttämistä.

PRH kiinnittää huomiota siihenkin, ettei hallituksen esitysluonnoksessa ehdoteta kestävyysraporttiin sisältyvää tilinpäätösmerkintää vastaavaa varmennusmerkintää, jolla kestävyysraportin varmentaja yksilöisi varmentamansa kestävyysraportin. Sellainen merkintä olisikin tarpeeton, koska varmennettu raportti / raportin versio voidaan yksilöidä luotettavasti sähköisillä teknisillä tunnisteilla.

TTL 3:5 ja 3:5a

PRH pitää perusteltuna selventää jatkossa mahdollisesti hyvän tilintarkastustavan ja soveltamiskäytännön kautta, millä edellytyksillä, tai voidaanko ollenkaan kestävyysraportin varmennuskertomusta sisällyttää erillisenä kappaleena osana tilintarkastuskertomukseen silloin, kun kestävyysraportoinnin tarkastaja / varmennusraportin antaja on samalla yhteisön tilintarkastaja. Selkein vaihtoehto lienee, että kestävyysraportin varmennuslausunto on tilintarkastuskertomuksesta erillinen asiakirja. Kestävyysraportin varmentamista koskeva toimeksianto on eri toimeksianto kuin tilintarkastustoimeksianto. Kestävyysraportissa varmennuksen kohde ja sitä koskeva kriteeristö ovat erilaisia ja varmennuskäytäntö on erilainen. Varmennusraportissa tulee näin ollen heijastua eri asiat kuin tilintarkastuskertomuksessa, mikä johtuu erilaisista sovellettavista varmennusstandardeista.

TTL 3:5a:n 2 momentissa säädettäisiin kestävyysraportin varmennuslausunnon sisällöstä. Luonnoksessa TTL 3:5a:n 2 momentti on säädetty liian ehdottomaan muotoon siten, että lausunto vastaisi kohtuullisen varmuuden antavaa raporttia. PRH ehdottaa väljempää sanamuotoa: ”Varmennuskertomuksessa on an-nettava lausunto siitä, antaako kestävyysraportti kirjanpitolain 7 luvussa säädetyt tiedot...”.

Säännöksen sanamuodossa on otettava huomioon, että ainakin aluksi varmennuslausunnot ovat rajoitetun varmuuden antavia lausuntoja, joissa käytettävät muotoilut ovat erilaisia kuin kohtuullisen varmuuden antavat lausunnot. Tämä näkökohta puoltaa väljää muotoilua TTL:ssa. Rajoitettuun varmuuteen viitataan luonnoksen 3 momentissa.

#### TTL 3:5b

Voimassa olevassa tilintarkastuslaissa tilintarkastuskertomuksen ”puutteellisuudesta ilmoittaminen” (TTL 3:5a) on jäänyt lähes kuolleeksi kirjaimeksi. Puutteellisuudesta ilmoittaminen (TTL 3:5a) on sanktioluonteinen säännös. Tilintarkastajien valvontakäytännössä päätöksiä julkistettaessa PRH:n tilintarkastusvalvonta tai tilintarkastuslautakunta kertoo perusteluissa tarkasti, mikä tilintarkastajan toiminnassa on ollut vialla ja mistä seuraamus aiheutuu. Esimerkiksi varoituksen yhteydessä tilintarkastuslautakunnan päätöksen perusteluista käy ilmi, jos varoitus on seurannut puutteellisesta raportoinnista. Samalla puutteellisuudesta ”ilmoitetaan”, soveltamatta kuitenkaan erikseen TTL 3:5a:ää.

Edellä kerrotulla perusteella kestävyysraportoinnin puutteellisuudesta ilmoittaminen on turha säännös. TTL 10 luvun seuraamussäännöksistä johtuu, että valvontaviranomainen seuraamusta koskevassa päätöksessä toteaa seuraamuksen perusteeksi sen, että kestävyysraportissa on puute, jota tilintarkastaja (kestävyysraportin tarkastaja) ei ole raportoinut.

CSRD-direktiivi ei edellytä luonnoksessa ehdotettua TTL 3:5b säännöstä. Seuraamuksia koskevien säännösten pitäisi muutenkin olla TTL 10 luvussa, eikä 3 luvussa.

#### TTL 3:10.2-3

PRH katsoo, että ehdotettu TTL 3:10.2 ja TTL 3:10.3 kestävyysraportointitarkastajan läsnäolosta yhtiökokouksessa ei ole tarpeellinen. Kestävyysraportoinnin luonne esimerkiksi osakeyhtiön yhtiökokouksessa käsiteltävänä asiakirjana on samanlainen kuin hallituksen toimintakertomuksella on. Kun kestävyysraportti on osa toimintakertomusta, esimerkiksi osakeyhtiöissä sitä ei OYL:n säännösten mukaan hyväksytä yhtiökokouksessa. Toimintakertomuksen osana kyse on osakeyhtiön hallituksen laatimasta raportista, joka annetaan tiedoksi yhtiökokoukselle. Osakeyhtiön yhtiökokous

ei voi tehdä kestävyysraporttiin muutoksia. Tässä mielessä kestävyysraportin tarkastuksellakaan ei ole yhtiökokoukseen osallistuvien kannalta samaa merkitystä kuin tilinpäätöksen tilintarkastuksella. Kestävyysraporttihan olisi ”lopullinen” jo ennen sen tarkastusta. Käytännössä yritykset ja tilintarkastajat kuitenkin luovat käytännöt, joiden mukaan kestävyysraporttiakin voidaan muuttaa ja korjata tarkastushavaintojen perusteella (ennen kuin hallitus sen vahvistaa). Tilintarkastajan (tai kestävyysraportointitarkastajan) läsnäolo kestävyysraportin esillä olon aikana lienee tarpeeton vaatimus TTL:ssa. Tilintarkastajan läsnäolosta säädetään jo nykyisin riittävästi. Hallituksen jäsenet ovat velvollisia vastaamaan yhtiökokouksessa kestävyysraporttia koskeviin kysymyksiin.

Jos 2 ja 3 momentti kuitenkin tulisivat lakiin, 2 momentissa tulisi viitata tilintarkastajan ja kestävyysraportoijan omaan arvioon läsnäolon tarpeellisuudesta, esimerkiksi: ”...jos käsiteltävät asiat ovat sellaisia, että hänen läsnäolonsa on tilintarkastajan tai kestävyysraportoijan oman arvion mukaan tarpeen.”

#### TTL 4:3.1

Säännösehdotuksessa viitataan kestävyysraportoinnissa noudatettavaan hyvään tapaan, mikä on perusteltu ehdotus. Hyvä tapa muodostuu ajan kuluessa huolellisten ammattihenkilöiden yleisesti noudattamasta käytännöstä sekä valvonta- ja oikeustapauksista. PRH ehdottaa, että säännös muotoiltaisiin: ”Kestävyysraportin varmentamiseen kuuluvia tehtäviä suoritettaessa on noudatettava hyvää varmennustapaa.” Tämä muotoilu olisi luonnosta parempi, koska hyvä kestävyysvarmennustapa ei käytännössä voi vastata hyvää tilintarkastustapaa varsinkin, kun varmentaminen aluksi tehdään vain rajoitetulla varmuudella.

Kestävyysraportissa varmennuksen kohde ja sitä koskeva kriteeristö ovat erilaisia kuin tilintarkastuksessa ja varmennuskäytäntö on erilainen.

#### TTL 4:1

PRH kannattaa luonnoksenmukaista ehdotusta siitä, että kestävyysraportoinnin tarkastajia koskevat samat eettiset säännöt kuin tilintarkastajia.

#### TTL 4:4.2-3

PRH ehdottaa, että luonnostekstistä poistetaan tarpeettomina 2 momentissa oleva sanat ”jotka ovat merkityksellisiä”, koska tilintarkastajan ja kestävyysraportoinnin tarkastajia koskee olennaisuuden periaate, minkä kautta säilytettävä aineisto määräytyy. Merkityksellisyyden sisältö on muutenkin tulkinnanvarainen. Säännöksen yksityiskohtaisissa perusteluissa voidaan dokumentointivelvollisuutta avata tarkemmin. Kyse on muun muassa siitä, että säilytettävän

aineiston (dokumentaation) avulla ulkopuolisen asiantuntevan henkilön on voitava saada dokumentaation perusteella käsitys siitä, miten kestävyysraportoinnin varmennus on tehty. Sama vaatimus kohdistuu tilintarkastuksen dokumentointiin.

Sinänsä aineiston säilyttämisestä olisi tarkoituksenmukaista sekä tilintarkastajan että kestävyysraportointitarkastajan osalta säätää samassa lainkohdassa, joka olisi TTL 4:10:ssa. Kyseinen säännös koskee tilintarkastuskansiota ja kestävyystarkastuskansiota.

#### TTL 6:1a

PRH ehdottaa, että säännöksessä mainitaan, että kestävyysraportointitarkastajan tutkinto on myös erikoistumistutkinto, koska termiä ”erikoistumistutkinto” käytetään jäljempänä muun muassa TTL 6:4.1:ssä.

#### TTL 6:3a

Säännöksessä olisi ilmaistava, että kohdassa tarkoitettun kestävyysraportointihakijan tulee olla HT-tilintarkastaja tai ainakin täyttää kaikki HT-tilintarkastajan hyväksymisvaatimukset.

PRH ehdottaa, että TTL 6:3a:n 1 momentin 1 korvataan lauseella: ” Kestävyysraportointitarkastajaksi on hyväksyttävä HT-tilintarkastaja, joka edelleen täyttää 2 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdassa säädetyt kelpoisuusedellytykset ja...” Luonnokset 2 ja 3 kohta muuttuisivat tällöin 1 ja 2 kohdiksi.

PRH ehdottaa luonnoksen 2 momentin muuttamista lyhyempään muotoon: "...hankkinut vähintään 8 kuukauden kokemuksen..." Yksityiskohtaisemmat kokemusvaatimukset määriteltäisiin työ- ja elinkeinoministeriön asetuksessa (TEMA). PRH:n ehdotus TEMA:ksi on tämän lausunnon liitteenä.

#### TTL 6:4.5

PRH esittää harkittavaksi, voisiko kestävyysraportointikokemusta puuttua hieman tutkintoon osallistumishetkellä. PRH ehdottaa vaatimukseksi, että kyseisestä kokemuksesta voisi puuttua 2 kuukautta 8 kuukaudesta, mikä olisi yhdenmukainen ratkaisu nykyisten muiden vaatimusten kanssa (vrt. HT 12 kk/3 vuotta ja JHT 6 kk/1,5 vuotta).

PRH ehdottaa luonnokseen lisättäväksi uutta momenttia muodossa: ”Lupa osallistua KRT-erikoistumistutkintoon on hakemuksesta myönnettävä luonnolliselle henkilölle, joka on suorittanut hyväksytysti 2 §:n 1 momentin 6 kohdassa tarkoitetun HT-tutkinnon tai on saanut luvan osallistua siihen ja joka täyttää 3 a §:ssä tarkoitetun kelpoisuuden. Lupa voidaan myöntää, jos hakijalla on x kohdassa tarkoitettua käytännön kokemusta siten, että edellytetystä määrästä puuttuu enintään 2 kuukautta. Opintojen suorittamista koskevasta vaatimuksesta voidaan poiketa, jos henkilö suorittaa puuttuvia oppiaineita koskevat lisätehtävät.

Luonnoksen TTL 6:4.5 pitäisi oikeasti olla 6 momentti (ei 5). TTL 6:4.6:n tulee koskea myös KRT-erikoistumistutkintoa, mikä ei kuitenkaan edellytä muutosta luonnoksen sanamuotoon, koska KRT-tutkinto on momentissa tarkoitettu erikoistumistutkinto.

TTL 6:6

”Kestävyystarkastusyhteisön ammattinimike” on perustelua ottaa lakiin vain, jos valitaan se säädösvaihtoehto, että tilintarkastusyhteisön tulee hakea rekisteröintiä kestävyystarkastusyhteisöksi. Jos taas kaikki tilintarkastusyhteisöt voivat suoraan lain nojalla toimia kestävyysraportointitarkastajina, kuten PRH ehdottaa, kyseinen ammattinimikkeen suojaaminen on tarpeeton ja se on perusteltua poistaa luonnoksesta. Sama koskee ehdotettua TTL 6:9.2:n 4a kohtaa, josta on perusteltua poistaa ”...tai kestävyystarkastusyhteisöksi...”

PRH:n edellä ehdottama vaihtoehto on perustellumpi, koska muuten olisi säädettävä myös kestävyysraportointiyhteisön rekisteröinnin edellytyksistä TTL:ssa. Tässä vaiheessa ei tarvitse varautua laissa siihen, että yhteisömuotoinen kestävyysraportoinnin tarkastaja olisi muu kuin TTL:ssa tarkoitettu tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö.

TTL 6:7 (puuttuu luonnoksesta)

TTL 6:7 (lakkauttaminen ja palauttaminen) viittaa ainoastaan tilintarkastajaan, ei kestävyysraportointitarkastajaan, minkä vuoksi säännöstä tulisi täydentää kestävyysraportointitarkastajalla.

TTL 6:8 (puuttuu luonnoksesta)

TTL 6:8 (tilintarkastajatutkintorekisteri) säännökset otsikko viittaa ainoastaan tilintarkastajatutkintoon, joten siihen olisi lisättävä viittaus kestävyysraportointitutkintoon tai yksinkertaistettava otsikkoa. Muutettava myös 1. mom. 1 virke: ... tilintarkastajatutkintorekisteriä.

Voimassa olevassa TTL 6:8:ssa esiintyy termi pätevyyskoe, jonka pitäisi olla "kelpoisuuskoee".

## TTL 6:9

PRH ehdottaa, että säännöksen otsikko olisi yksinkertaisesti "Rekisteri".

Tilintarkastajarekisteritermin sijaan myös itse säännös tekstissä olisi käytettävä sanaa rekisteri, koska toistettaessa sanoja "tilintarkasta-ja" ja "kestävyysraportointitarkastaja" lauseista tulee muuten liian pitkiä. Myös TTL 6:11:ssä jo nykyisin käytetään otsikossa lyhyttä rekisteröinti –sanaa, mikä on toimivaa.

TTL 6:9:n 1 momentissa tulee mainita myös kestävyysraportointitarkastajat. Nyt sitä koskeva ehdotus puuttuu luonnoksesta.

Rekisteriin tulisi merkitä myös tilintarkastusdirektiivin 2006/43/EY artiklan 16.1.c mukaiset tiedot kestävyysraportointitarkastajan rekisteröinneistä muiden EU/ETA-maiden ja EU/ETA:n ulkopuolisten maiden vastaavissa rekisterissä.

TTL:n 6:9:ään tulee lisätä CSRD-direktiivin 3 artiklan 11 kohdassa oleva vaatimus: "Kaikkien tilintarkastusyhteisön palveluksessa olevien tai siihen sidossuhteessa partnerina tai muulla tavalla olevien lakisääteisten tilintarkastajien nimi ja rekisteröintinumero ja tieto siitä, onko heidät hyväksytty suorittamaan myös kestävyysraportoinnin varmentamista."

PRH ehdottaa, että TTL 6:9.2:n 3 kohta kuuluisi: "... postiosoite, mahdollinen sähköpostiosoite ja mahdolliset verkkosivut, puhelinnumero ja tieto työnantajana olevasta tilintarkastusyhteisöstä".

Edellä mainittu tieto työnantajana olevasta tilintarkastusyhteisöstä mainitaan CSRD-direktiivissä (3 artikla 10 kohta).

Kohta 4a "Tieto hyväksymisestä..." tulisi muotoilla yhdenmukaisesti TTL 6:9.2:n 4 kohdan kanssa ja sen tulisi alkaa: "KRT-tarkastajaksi hyväksyminen..."

Lausunnolla olevassa luonnoksessa on säännös EU/ETA-alueelta tulevien kestävyysraportoinnin tarkastajien ja kestävyysvarmennuslaitosten rekisteröinnistä. Luonnokseen tulee vielä lisätä säännös/momentti EU/ETA-alueen ulkopuolelta tulevien kestävyysraportoinnin varmentajien ja kestävyysvarmennuslaitosten rekisteröimisestä. TTL:iin on implementoitava CSRD-direktiivin 3 artiklan 28 kohta, jolla muutetaan EU:n tilintarkastusdirektiivin (2006/43/EY) 45 artiklaa.

TTL 6:11

PRH huomauttaa, että TTL 6:11:ssa säädetään tietojen saamisesta ja toimittamisesta tilintarkastajarekisteristä ja tilintarkastajatutkintorekisteristä. PRH ehdottaa, että luonnoksen uusi 3 momentti poistetaan tarpeettomana, koska kestävyysraportointitarkastajan kelpoisuutta hakeneet, tutkintoon osallistuneet henkilöt ja KRT-tarkastajan kelpoisuuden saaneet merkitään rekistereihin muutenkin pelkästään TTL 6:9:n nojalla.

TTL 7:8 ja 7:10

Luonnoksessa on väärä pykälänumero. Luonnoksen 7:8:n tulisi olla TTL 7:10, koska TTL 7:8 koskee tutkintojen ja kokeiden järjestämistä. TTL 7:10:ssä tulisi todeta: ”Mitä edellä tässä luvussa säädetään tilintarkastajasta, sovelletaan myös kestävyysraportointitarkastajaan.”

TTL 10:7

Seuraamuksia koskevien säännösten ulottaminen kestävyysraportointitarkastajaan on luonnoksessa ehdotetulla tavalla välttämätöntä. Sen sijaan, että kestävyysraportointitarkastaja mainitaan jokaisessa 10:1-7 pykälässä erikseen, voisi TTL 10:7 kuulua: ”Mitä edellä tässä luvussa säädetään tilintarkastajasta, sovelletaan myös kestävyysraportointitarkastajaan.”

TTL 10:9a

Epäjohdonmukaisesti luonnoksen muiden pykäläehdotuksiin nähden luonnoksen TTL 10:9a:ssa ei mainita ”kestävyystarkastusyhteisöä”. PRH kuitenkin on ehdottanut edellä tässä lausunnossa, ettei kyseistä ”kestävyystarkastusyhteisön” käsitettä oteta ollenkaan lakiin, joten tältä osin säännöstä ei tarvitsisi muuttaa. Sen sijaan ei ole hyväksyttävissä, jos kestävyystarkastusyhteisö jää lakiin, mutta sitä ei koskisi TTL 10:9a:n mukainen korvausvelvollisuus.

Siirtymä- ja voimaantulosäännökset

Siirtymä- ja voimaantulosäännöksissä tulisi säätää, milloin PRH:n on järjestettävä ensimmäinen KRT-erikoistumistutkinto. PRH katsoo, että ensimmäinen KRT-tutkinto voitaisiin järjestää vuonna 2026.



1-kohtaa on perusteltua verrata CSRD-direktiivin 14a artiklaan ja tarkentaa tekstiä yhdenmukaisuuden varmistamiseksi. Direktiivissä lukee: "...säädetty hyväksymismenettely on kesken..."

Ehdotetuista siirtymäsäännöksistä puuttuu muusta EU/ETA-maasta tulevalle kestävyysraportointitarkastajalle CSRD-direktiivin 14 a artiklan mukainen kelpoisuuskokeen suorittamista koskeva helpotus. Puuttu-va säännös on lisättävä siirtymäsäännöksiin.

2-kohta on luonnoksessa huonosti muotoiltu, vaikka siinä on käytetty CSRD:n sanamuotoja. PRH ehdottaa muotoiluksi: "Jotta ennen 1.1.2026 tilintarkastajaksi hyväksytyt vois saada kelpoisuuden ja tulla hakemuksesta rekisteröidyksi myös kestävyysraportointitarkastajana, hänen on osoitettava, että hänellä on edellytykset toimia kestävyysraportoinnin tarkastajana:

- 1) hankittuaan jatkuvan koulutuksen avulla riittävät tiedot kestävyysraportoinnista; ja
- 2) hankittuaan jatkuvan koulutuksen avulla riittävät tiedot kestävyysraportointivarmentamisesta."

3-kohta on luonnoksessa huonosti muotoiltu, liian yksityiskohtainen ja liian pitkä. PRH:lle on jätettävä harkinnan varaa ja hakijoille on jätettävä riittävästi vaihtoehtoja kestävyysraportoinnin varmentajan kelpoisuuden hankkimiseksi. PRH ehdottaa muotoiluksi: "Edellä 2 kohdassa tarkoitetut riittävät tiedot tilintarkastaja voi saada toimimalla vastuullisuusraporttien varmennustehtävissä tai osallistumalla ammattimaiseen koulutukseen, joka käsittää vähintään 30 tunnin opiskelua kestävyysraportointia ja sen varmennusta koskevista aiheista."

4-kohta on luonnoksessa tarpeeton, koska siinä käsiteltävä asia on säädetty 1-3 kohdissa. Koulutuksen järjestäjien rekisteröinti on turhaa, koska osaaminen on voitava hankkia myös käytännön kokemuksen ja työssä oppimisen kautta, mikä voi olla pääsääntöinen tie hankkia tarvittava osaaminen. Osa tilintarkastajista on jo saanut kokemusta vastuullisuusraporttien tarkastamisesta ja niitä koskevien varmennuslausuntojen laatimisesta, minkä tulee olla hyväksyttävää kokemusta kestävyysraportoinnin kelpoisuutta hakiessa. Tilintarkastuslaki jo nykyisin sisältää oikaisu- ja muutoksenhakusäännökset, joten myös niitä koskeva teksti 4-kohdassa on tarpeeton.

5-kohdassa viitataan rekisteröintiin. Asiallisesti säännöksen pitäisi olla 6 luvun rekisteröintiä koskevissa pykälissä eikä voimaantulo- ja siirtymäsäännöksissä. PRH ehdottaa tässä kohdassa tarkoitettujen henkilöiden rekisteröintiä varten hakumenettelyä, jossa asianosainen hakee rekisteröintiä ja siinä yhteydessä esittää PRH:lle rekisteröintiä varten tarpeellisen selvityksen, esimerkiksi hankkimastaan koulutuksesta. Tämä vastaisi tilintarkastajien hyväksymisessä ja rekisteröimisessä noudatettavaa menettelyä.

Rekisteriin merkinnästä säädetään TTL 6:9:ssä. Nykyisinkään TTL:ssa ei ole säännöstä, jossa kuvataan tilintarkastajan rekisteriin hakeutumista, vaan se järjestyy ongelmitta käytännön järjestelyin ja ohjeistuksin. Myöskään kestävyysraportoijaksi hakeutuvien tilintarkastajien rekisteriin hakeumisesta / hakemisesta ei tarvita erityistä säännöstä laissa. Jos sellainen kuitenkin haluttaisiin säätää, voimassa olevaan TTL 6:9:ään voitaisiin lisätä 2 momentin ensimmäiseen lauseeseen tarvittavat sanat, jolloin lause alkaisi: ”Rekisteriin tallennetaan asianosaisen hakemuksesta ainakin seuraavat tiedot:”

PRH huomauttaa, ettei kestävyysraportointitarkastajien tai kestävyysraporttien varmennuspalvelua tarjoavien tilintarkastusyhteisöjen laaduntarkastuksista ole olemassa standardeja eikä kriteerejä. Nämä muodostuvat ajan kuluessa. Siirtymäsäännöksiin on lisättävä maininnat tällaisten laaduntarkastusten ajallisesta syklistä (vähintään 6 vuoden välein) sekä siitä, milloin ensimmäiset laaduntarkastukset on suoritettava. Ottaen huomioon, että EU:n komission odotetaan vahvistavan ensimmäiset varmennusstandardit 1.10.2026 mennessä, ei ensimmäisiä laaduntarkastuksia ole perusteltua aloittaa ennen vuotta 2030, jolloin laaduntarkastuksessa voitaisiin alkaa tarkastaa vuoden 2029 toimeksiantoja. Valvojan viranomaisen laaduntarkastajilla on oltava vuoden 2026 alusta lukien tarvittava kokemus kestävyysraportoinnista ja sen varmentamisesta tai muista kestävyysliittävistä palveluista laaduntarkastusten suorittamiseksi.

#### Osakeyhtiölaki ja osuuskuntalaki

PRH pitää perusteltuna, että EU:n tilintarkastusdirektiivin mukaiset tarkastusvaliokuntaa (Art. 39) koskevat säännökset sisällytetään luonnoksen mukaisesti osakeyhtiölakiin ja muita PIE-yhteisöjä koskeviin la-keihin. PIE-yhteisöjen tarkastusvaliokuntien toiminnassa on paljon kehitettävää. Tarkastusvaliokunnilla on suuri rooli tilintarkastuksen laadun kehittämisessä, tilintarkastuksen riippumattomuuden edistämässä ja kestävyysraportoinnin seurannassa. Säännösten ottaminen lakiin yksityiskohtaisesti on omiaan edistämään velvoitteiden noudattamista ja tarkastusvaliokuntien toiminnan kehittämistä.

#### Rikoslaki

#### RL 30:10b

PRH ehdottaa, että luonnoksen rikoslain 30 luvun 10 d §:n perusteluissa koskien kestävyysvarmennusrikosta mainitaan mahdollisena tekijänä myös päävastuullinen kestävyystarkastaja. Perusteluissa on sel-vennettävä, että rangaistusuhka kohdistuu tahalliseen tai törkeään tuottamukselliseen virheeseen, ei ai-noastaan laiminlyöntiin (puutteeseen) kestävyysvarmennuskertomuksen laadinnassa. Perustelut vaikut-tavat myös luonnoksessa ehdotetun RL 30:10e:n soveltamiseen ilman eri mainintaa.

Kaupparekisterilaki (564/2023) ja valtioneuvoston asetus kaupparekisteristä (641/2023) (puuttuvat)

PRH ehdottaa, että kaupparekisterilakiin ja valtioneuvoston asetukseen tehdään tarvittavat muutokset siitä, että yrityksen kestävyysraportti osana toimintakertomusta sekä yrityksen kestävyysraportin varmentajaa (kestävyysraportointitarkastajaa ja tämän varahenkilöä ja tilintarkastusyhteisöä) koskevat tie-dot merkitään kaupparekisteriin. Ainakin KRL 25.1 §:ää ja VnA 9 §:ää on perusteltua täydentää.

Laki tilintarkastajan vuosimaksusta ja laadunvalvonnan maksuista (1512/2015) ja muista käsittelymaksuista (puuttuu)

PRH toteaa, että kestävyysraportointitarkastajien hyväksyminen, erityisesti erikoistumistutkinnon järjestämisen sekä rekisteröinti ja valvonta olisivat PRH:lle uusia tehtäviä, jotka vaativat uudelleen resursointia.

Kestävyysraporttien rekisteröinti ja kestävyystarkastajien merkintä kaupparekisteriin aiheuttaa muutoksia järjestelmiin, mihin on varauduttava myös säätämällä uusista käsittelymaksuista.

Uusien PRH:n tehtävien vuoksi maksuja koskeviin säännöksiin on tehtävä tarvittavat muutokset. Muutoksia on tehtävä ainakin lakiin tilintarkastajan vuosimaksusta ja laadunvalvonnan maksuista (1512/2015) sekä työ- ja elinkeinoministeriön asetukseen (1751/2015) Patentti- ja rekisterihallituksen maksullisista suoritteista.

## PATENTTI- JA REKISTERIHALLITUS

Lalli Knuutila

Johtaja

Pasi Horsmanheimo

Johtava lakimies

Liite PRH:n ehdotus TEM:n asetukseksi (TEMA) hyväksymisvaatimuksista

PRH:n ehdotus TEMAksi

Työ- ja elinkeinoministeriön päätöksen mukaisesti säädetään tilintarkastuslain (1141/2015) 6 luvun 2 §:n 6 momentin nojalla:

1 luku

Opintoja koskevat edellytykset

1 §

Yleistä

HT-tilintarkastajan hyväksymisen edellytyksenä on, että hakija on suorittanut yliopistolaissa (558/2009) tarkoitetussa yliopistossa tai ammattikorkeakoululain (932/2014) mukaisessa ammattikorkeakoulussa opinnot tilintarkastuksessa, laskentatoimessa, kauppa- ja taloustieteessä ja oikeustieteessä 2—4 §:n mukaisesti.

JHT-tilintarkastajan hyväksymisen edellytyksenä on, että hakijalla on yliopistolaissa (558/2009) tarkoitetussa yliopistossa tai ammattikorkeakoululain (932/2014) mukaisessa ammattikorkeakoulussa julkissektorin opinnot 5 §:n mukaisesti taikka 9 §:n 4 momentissa tarkoitettu käytännön kokemus.

KRT-tilintarkastajan hyväksymisen edellytyksenä on, että hakijalla on yliopistolaissa (558/2009) tarkoitetussa yliopistossa tai ammattikorkeakoululain (932/2014) mukaisessa ammattikorkeakoulussa kestävyysseikkoja koskevat opinnot 5a §:n mukaisesti.

Poikkeuksista opintoja koskeviin vaatimuksiin säädetään 6—8 §:ssä.

2 §

Tilintarkastuksen ja laskentatoimen opinnot

HT-tilintarkastajan hyväksymisen edellytyksenä on, että hakijalla on vähintään 52 opintopisteen tai 35 opintoviikon laajuiset tilintarkastuksen ja laskentatoimen opinnot, jotka käsittävät seuraavat aihe-alueet:

- 1) tilintarkastusta koskeva sääntely ja hyvä tilintarkastustapa;
- 2) kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskeva sääntely, hyvä kirjanpitolata ja tilinpäätöksen analysointi;
- 3) johdon laskentatoimi;
- 4) sisäinen valvonta.

### 3 §

Kauppa- ja taloustieteen opinnot

HT-tilintarkastajan hyväksymisen edellytyksenä on, että hakijalla on vähintään 22 opintopisteen tai 15 opintoviikon laajuiset kauppa- ja taloustieteelliset opinnot, jotka käsittävät seuraavat asiakokonaisuudet:

- 1) liiketaloustiede ja kansantaloustiede;
- 2) yritysrahoitus ja rahoitusmarkkinat;
- 3) talousmatematiikka ja tilastotiede;
- 4) tietotekniikka ja tietojärjestelmät.

### 4 §

Oikeustieteen opinnot

HT-tilintarkastajan hyväksymisen edellytyksenä on, että hakijalla on vähintään 22 opintopisteen tai 15 opintoviikon laajuiset oikeustieteen opinnot, jotka käsittävät seuraavat aihealueet:

- 1) eri yhteisömuotoja ja arvopaperimarkkinoita koskeva sääntely;
- 2) yritysverotus, ennakkoperintä, arvonlisäverotus ja verotusmenettely;
- 3) kauppa- ja varallisuusoikeus sekä maksukyvyttömyys- ja työlainsäädäntö.

### 5 §

Julkissektorin opinnot

JHT-tilintarkastajan hyväksymisen edellytyksenä on, vaihtoehtona 9 §:n 4 momentissa tarkoitettulle käytännön kokemukselle, vähintään 16 opintopisteen tai 10 opintoviikon laajuiset julkissektorin opinnot, jotka käsittävät opintoja seuraavista asiakokonaisuuksista:

- 1) julkishallinnon laskentatoimi;
- 2) julkishallinnon sääntely.

Edellä 1 momentissa tarkoitettujen julkishallinnon laskentatoimen opinnot voi sisällyttää 2 §:ssä tarkoitettuihin tilintarkastuksen ja laskentatoimen opintoihin ja julkishallinnon sääntelyn opinnot 4 §:ssä tarkoitettuihin oikeustieteen opintoihin.

5 a §

Opinnot kestävyysseikoista

KRT-tilintarkastajan hyväksymisen edellytyksenä on, että hakijalla on vähintään [10] opintopisteen tai [6] opintoviikon laajuiset opinnot seuraavista aihealueista:

- 1) kestävyysraportoinnin ja konsernin kestävyysraportoinnin laadintaan liittyvät oikeudelliset vaatimukset ja standardit;
- 2) kestävyysanalyysi;
- 3) due diligence -prosessit kestävyysseikkojen osalta;
- 4) kestävyysraportointiin liittyvät oikeudelliset vaatimukset ja kestävyysraportoinnin varmennusstandardit.

6 §

Hakijan hyväksi luettavat muut opinnot

Tässä luvussa tarkoitettujen opintojen lisäksi hakijan hyväksi voidaan lukea muita vastaavia opintoja korkeakoulussa Suomessa tai muussa maassa, jos ne laajuudeltaan ja sisällöltään vastaavat 2–5a §:ssä tarkoitettuja opintoja.

Tilintarkastusvalvonta päättää opintojen hyväksi lukemisesta.

## 7 §

### Opintojen korvaaminen lisätehtävillä

HT-tilintarkastajan hyväksymistä hakeva, jolla on vähintään seitsemän vuoden käytännön kokemus 12 §:ssä mainituista ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä, voi korvata osan 2—4 §:ssä tarkoitetuista opinnoista HT-tutkinnon yhteydessä suoritettavilla lisätehtävillä.

JHT-tilintarkastajan hyväksymistä hakeva, joka on toiminut vähintään viisi vuotta ammattimaisesti HT-tilintarkastajana tai jolla on vähintään seitsemän vuoden käytännön kokemus 12 §:ssä tarkoitetuista ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä, voi korvata osan 5 §:n mukaisista opinnoista JHT-erikoistumistutkinnon yhteydessä suoritettavilla lisätehtävillä.

HT-tilintarkastajan hyväksymistä hakeva voi korvata lisätehtävillä enintään kuusi opintopistettä tai neljä opintoviikkoa tilintarkastuksen ja laskentatoimen opintoja, kuusi opintopistettä tai neljä opinto-viikkoa kauppa- ja taloustieteen opintoja ja kuusi opintopistettä tai neljä opintoviikkoa oikeustieteen opintoja. JHT-tilintarkastajan hyväksymistä hakeva voi korvata lisätehtävillä enintään kuusi opinto-pistettä tai neljä opintoviikkoa julkissektorin opintoja.

KRT-tilintarkastajan hyväksymistä hakeva, joka on toiminut vähintään viisi vuotta ammattimaisesti HT-tilintarkastajana tai jolla on vähintään seitsemän vuoden käytännön kokemus 12 §:ssä tarkoitetuista ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä, voi korvata osan 5a §:n mukaisista opinnoista KRT-erikoistumistutkinnon yhteydessä suoritettavilla lisätehtävillä. KRT-tilintarkastajan hyväksymistä hakeva voi korvata lisätehtävillä enintään kuusi opintopistettä tai neljä opintoviikkoa kestävyysseikkoja koskevia opintoja.

## 8 §

### Edellytysten täyttymisen osoittaminen

HT-pätevyyden tai JHT- taikka KRT-erikoispätevyyden hyväksymistä hakevan tulee osoittaa, että hän täyttää tässä asetuksessa edellytetyt opinnot esittämällä korkeakoulun antama todistus hakijan suorittamien opintojen sisällöstä, laajuudesta ja ajankohdasta sekä siitä, että hakijan opinnot vastaavat tämän luvun mukaisia opintovaatimuksia.

Tilintarkastusvalvonta voi erityisestä syystä antaa hakijalle luvan osallistua tutkintoon, vaikka hakijalla ei ole 1 momentissa tarkoitettua todistusta, jos hakijan antaman selvityksen perusteella suoritettavat opinnot laajuudeltaan ja sisällöltään vastaavat tässä luvussa edellytetyt opintoja.

## 2 luku

## Käytännön kokemusta koskevat vaatimukset

### 9 §

#### Yleistä

HT-tilintarkastajan hyväksymistä hakevalla on oltava vähintään kolmen vuoden käytännön kokemus 10 ja 11 §:ssä tarkoitetuista tilintarkastuksen ja laskentatoimen tehtävistä tai vähintään 15 vuoden käytännön kokemus 12 §:ssä tarkoitetuista ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä.

Jos HT-tilintarkastajan hyväksymistä hakevalla ei ole korkeakoulututkintoa, hänellä tulee olla vähintään seitsemän vuoden käytännön kokemus 12 §:ssä tarkoitetuista tehtävistä ja 1 momentissa tarkoitettu kolmen vuoden käytännön kokemus. Jos hyväksymistä hakevalla ei ole korkeakoulututkintoa eikä 1 momentissa tarkoitettua kolmen vuoden käytännön kokemusta, hänellä tulee olla yhteensä 15 vuoden käytännön kokemus 12 §:ssä tarkoitetuista tehtävistä.

Jos KHT- tai JHT-erikoispätevyyttä hakevalla ei ole ylempää korkeakoulututkintoa, hänen tulee olla toiminut vähintään viiden vuoden ajan ammattimaisesti

HT-tilintarkastajana tai hänellä on oltava vähintään seitsemän vuoden käytännön kokemus 12 §:ssä tarkoitetuista tehtävistä.

Jos JHT-erikoispätevyyttä hakeva ei ole suorittanut 5 §:ssä tarkoitettuja julkissektorin opintoja, hänellä on oltava vähintään yhden vuoden ja kuuden kuukauden käytännön kokemus 10 ja 11 §:ssä tarkoitetuissa tehtävissä toimimisesta julkisella sektorilla. Käytännön kokemus voi olla myös sellaista kokemusta, jota henkilö on hankkinut täyttääkseen 1–3 momentissa säädetyt edellytykset.

KRT-erikoispätevyyttä hakevan käytännön kokemus voi olla myös sellaista kokemusta, jota henkilö on hankkinut täyttääkseen 1 momentissa säädetyt edellytykset.

### 10 §

#### Riittävä tilintarkastuksen ja laskentatoimen kokemus

HT-tilintarkastajan hyväksymistä hakevalla on oltava käytännön kokemusta tilinpäätösten tai konsernitilinpäätösten tilintarkastuksesta taikka vastaavien taloudellisten laskelmien tarkastamisesta.



Käytännön kokemuksesta vähintään kaksi vuotta tulee olla saatu:

- 1) tilintarkastajan ohjauksessa;
- 2) muussa Euroopan talousalueen valtiossa hyväksytyn tilintarkastajan ohjauksessa; tai
- 3) tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta, direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY muuttamisesta sekä neuvoston direktiivin 84/253/ETY kumoamisesta annetussa Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivissä 2006/43/EY (tilintarkastusdirektiivi) säädettyä vastaavat vaatimukset täyttävän hyväksytyn tilintarkastajan ohjauksessa muussa kuin Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa, kuitenkin enintään kaksi vuotta vaadittavasta kolmesta vuodesta.

Myös osa-aikainen käytännön kokemus luetaan hakijan hyväksi, jos se vastaa kestoaltaan vähintään kahden vuoden päätoimista työskentelyä 1 momentissa tarkoitetuissa tehtävissä.

#### 10 a §

Riittävä kokemus kestävyysseikoista

KRT-erikoispätevyyden hakijalla tulee olla vähintään kahdeksan kuukautta käytännön kokemusta

- 1) kestävyysraportoinnin varmentamisesta
- 2) konsernin kestävyysraportoinnin varmentamisesta tai
- 3) kestävyysseikkoja koskevien muiden palvelujen tarjoamisesta.

Myös osa-aikainen käytännön kokemus luetaan hakijan hyväksi, jos se vastaa kestoaltaan vähintään kahdeksan kuukauden päätoimista työskentelyä 1 momentissa tarkoitetuissa tehtävissä.

#### 11 §

Muu hyväksi luettava käytännön kokemus

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

- 1) sisäisenä tarkastajana;
- 2) verotarkastajana;
- 3) kaupunkitarkastajana;

4) valtiontalouden tarkastusvirastossa muissa kuin tilintarkastustehtävissä; tai

5) 1-4 kohdassa tarkoitettua tehtävää vastaavassa muussa tehtävässä.

HT-hakijan hyväksi voidaan lukea 1 momentin mukaisena kokemuksena enintään 8 kuukautta kokemusta kestävyysraportoinnin varmennustehtävistä tai kestävyysseikkoja koskevien muiden palvelujen tarjoamisesta.

## 12 §

Ammattimaiset laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävät

Tilintarkastuslain (1141/2015) 6 luvun 2 §:n 1 momentin 3 ja 5 kohdassa sekä 3 §:n 1 momentin 1 kohdassa ja 2 momentin 1 kohdassa tarkoitettuina ammattimaisina laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävinä pidetään toimimista päätoimisesti toimitusjohtajana, toimitusjohtajan sijaisena, talousjohtajana, sisäisenä tarkastajana tai muussa vastaavassa tehtävässä yksityisellä tai julkisella sektorilla taikka HT-tilintarkastajana.

## 3 luku

Tutkintoja ja kelpoisuuskoetta koskevat vaatimukset

## 13 §

Tutkintojen sisältö ja laajuus

HT-tutkinnon ja erikoistumistutkintojen sisällöt määräytyvät seuraavasti:

- 1) HT-tutkinnon tehtävät liittyvät valmiuksiin hoitaa itsenäisesti kirjanpitovelvollista yhteisöä ja säätiötä sekä konsernia koskevia tilintarkastustehtäviä;
- 2) KHT-erikoistumistutkinnon tehtävät liittyvät valmiuksiin hoitaa itsenäisesti kirjanpitovelvollista yleisen edun kannalta merkittävää yritystä ja konsernia koskevia vaativia tilintarkastustehtäviä;
- 3) JHT-erikoistumistutkinnon tehtävät liittyvät valmiuksiin hoitaa itsenäisesti julkisyhteisöä sekä -konsernia koskevia tilintarkastustehtäviä.
- 4) KRT-erikoistumistutkinnon tehtävät liittyvät valmiuksiin hoitaa itsenäisesti tehtäviä kestävyysraportointivarmennuksessa.

HT-tutkinnon sekä KHT- ja JHT-erikoistumistutkinnon tehtävät edellyttävät tilintarkastajan tehtävän kannalta tarpeellisen sääntelyn ja tilintarkastustoimeksiannon käytännön toimien hallintaa.

HT-tutkinto sekä KHT- ja JHT-erikoistumistutkinto sisältävät tehtäviä seuraavista aihealueista:

- 1) kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskeva sääntely ja hyvä kirjanpitolatapa;
- 2) tilintarkastusta koskeva sääntely ja hyvä tilintarkastustatapa;
- 3) sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sääntely;
- 4) eri yhteisömuotoja koskeva sääntely;
- 5) JHT-erikoistumistutkinnon osalta julkishallintoa ja -taloutta koskeva sääntely;
- 6) tilintarkastukseen liittyvä muu kuin 2—4 kohdassa tarkoitettu sääntely.

Lisäksi HT-tutkinto sekä KHT- ja JHT-erikoistumistutkinnot sisältävät tehtäviä tilintarkastuskertomuksen ja muiden tilintarkastajan lausuntojen tai todistusten laatimisesta sekä näiden edellyttämistä tarkastustoimenpiteistä.

KRT-erikoistumistutkinto sisältää tehtäviä seuraavista aihealueista:

- 1) Kestävyyssraportointia koskeva sääntely
- 2) Kestävyyssseikkojen analysointi
- 3) Kestävyyssraportoinnin varmennusta koskeva sääntely

14 §

HT-tutkinnon sisältö

HT-tutkinto jakautuu kahteen osaan:

- 1) hyvä tilintarkastustatapa ja hyvä kirjanpitolatapa (osa 1);
- 2) tilintarkastuskertomus ja tilintarkastajan muu raportointi (osa 2).

Tutkinnon molemmat osat on suoritettava hyväksytysti.

Jos tutkintosuoritusta ei hyväksytä kokonaisuudessaan, yhden osan suoritus on voimassa suorituksen hyväksymisvuotta seuraavan viidennen kalenterivuoden loppuun.

## 15 §

### KHT-erikoistumistutkinnon sisältö

KHT-erikoistumistutkinto sisältää tehtäviä yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuskertomusten laatimisesta ja niiden edellyttämistä toimenpiteistä sekä muusta raportoinnista.

## 16 §

### JHT-erikoistumistutkinnon sisältö

JHT-erikoistumistutkinto sisältää tehtäviä julkishallintoa koskevasta sääntelystä, julkishallinnon hyvästä tilintarkastustavasta sekä tilintarkastajan raportoinnista ja sen edellyttämistä toimenpiteistä.

## 17 §

### Tutkintojen yhteydessä suoritettavat lisätehtävät

Lisätehtävien sisällön ja laajuuden tulee vastata niillä korvattavien opintojen sisältöä ja laajuutta.

## 18 §

### Kelpoisuuskoe

Tilintarkastusvalvonta päättää tilintarkastuslain 6 luvun 2 §:n 5 momentissa ja 3 §:n 4 momentissa tarkoitetun kelpoisuuskokeen sisällöstä ja laajuudesta.

Kelpoisuuskokeen tulee sisältää tilintarkastusta, kirjanpitoa, eri yhteisömuotoja ja tilintarkastukseen liittyvää muuta kansallista sääntelyä koskevia tehtäviä. Kelpoisuuskokeen tehtävien tulee vastata haettavaa hyväksymistä.

Kelpoisuuskokeen tulee sisältää kestävyysseikkoja koskevia tehtäviä, jos hakija hakee KRT-erikoispätevyyttä.

## 19 §

### Tutkintojen sekä kelpoisuuskokeen järjestäminen

Edellä 14—16 §:ssä tarkoitetut tutkinnot, KRT-tutkinto ja 18 §:ssä tarkoitettu kelpoisuuskoee järjestetään suomen ja ruotsin kielellä. Tehtävien osia voi olla myös englannin kielellä.

Tilintarkastusvalvonta päättää tutkintojen sekä kelpoisuuskokeen järjestämisen ajankohdasta ja paikasta.

## 20 § poistettu

## 21 §

### Vastausten arvostelu

Tilintarkastusvalvonta vahvistaa HT-tutkinnon ja erikoistumistutkintojen, lisätehtävien ja kelpoisuuskokeen arvosteluperusteet.

## 4 luku

### Tilintarkastajan vakuutus

## 22 §

### Tilintarkastajan vakuutus

Ennen HT-tilintarkastajaksi hyväksymistä tilintarkastajan on annettava tuomioistuimelle seuraava tilintarkastajan vakuutus: "Minä N.N. lupaan kunniani ja omantuntoni kautta rehellisesti, riippumattomasti ja tunnollisesti suorittaa hyvää tilintarkastustapaa noudattaen kaikki ne tehtävät, jotka minulla tilintarkastajana tulee olemaan, olla oikeudettomasti ilmaisematta, mitä tilintarkastajan toimessa minulle uskotaan tai mitä siinä muutoin saan tietooni sekä muutoinkin noudattaa tilintarkastajia koskevia säännöksiä ja määräyksiä sekä hyvää tilintarkastustapaa ja ammattieettisiä periaatteita".

## 5 luku

### Hyväksymismenettelyä koskevat vaatimukset

## 23 §

### Hakemusmenettely hyväksymis- ja tutkintoasioissa

Tilintarkastajan hyväksymiseen, erikoispätevyyden hyväksymiseen, hyväksymisen tai erikoispätevyyden palauttamiseen sekä tutkintoihin osallistumiseen liittyvät hakemukset tehdään kirjallisesti Tilintarkastusvalvonnalle. Hakijan on liitettävä hakemukseensa sen ratkaisemiseksi tarpeellinen selvitys.

Hyväksymiseen ja tutkintoihin osallistumiseen liittyvät hakemukset on jätettävä Tilintarkastusvalvonnan vahvistamalla tavalla viimeistään valvonnan määräämänä päivänä.

## 24 §

### Vaatimusten täyttymisen ajankohta

Edellä 1 luvussa tarkoitettuina opintoina otetaan tutkintoon osallistumislupaa myönnettäessä huomioon hakijan tutkinnon järjestämisajankohtaan mennessä suorittamat opinnot.

Edellä 2 luvussa tarkoitettuna käytännön kokemuksena otetaan tutkintoon osallistumislupaa myönnettäessä huomioon hakijan tutkinnon järjestämisajankohtaan mennessä hankkima käytännön kokemus.

Edellä 2 luvussa tarkoitettuna käytännön kokemuksena otetaan huomioon HT-, KHT-, JHT-tilintarkastajaksi ja KRT-tilintarkastajaksi hyväksymistä haettaessa hakemuksen tekemishetkeen mennessä hankittu käytännön kokemus.

Edellä 2 ja 3 momentissa tarkoitettu käytännön kokemus on oltava pääosin viimeisen 10 vuoden ajalta.

## 25 §

### Ennakkotieto

Tilintarkastusvalvonta antaa hakemuksesta HT-tilintarkastajan tai erikoispätevyyden hyväksymistä hakevalle ennakkotiedon siitä, täytyvätkö hyväksymisen edellytykset hakijan esittämien tietojen perusteella.

6 luku

Voimaantulo ja siirtymäsäännökset

26 §

Voimaantulo

Tämä asetus tulee voimaan x päivänä xkuuta 20xx.

27 §

Siirtymäsäännökset

KRT-tutkinto järjestetään ensimmäisen kerran vuonna 2026.

Horsmanheimo Pasi  
Patentti- ja rekisterihallitus