



Työ- ja elinkeinoministeriö
Arbets- och näringsministeriet

LAUSUNTOYHTEENVETO

LUONNOS HALLITUKSEN ESITYKSEKSI KESTÄVYYSRAPORTOINTIDIREKTIIVIN (CSRD) VOIMAANSAATTAMISESTA

VN/30930/2022

Johtava asiantuntija Timo Kaisanlahti
Työ- ja elinkeinoministeriö
9.6.2023

Sisällys

TAUSTA	3
AIHEALUETTAINEN TIIVISTELMÄ	3
LAUSUNNONANTAJIEN KESKEISET KANNANOTOT	5
Ammattilintarkastajat - Yrkesrevisorer r.y.	10
Directors' Institute Finland - Hallitusammattilaiset ry	13
DNV Business Assurance Finland Oy Ab.....	17
Elinkeinoelämän keskusliitto EK.....	21
Elintarviketeollisuusliitto ry	25
Finanssiala ry.....	26
Finanssivalvonta	32
Finnwatch ry.....	41
Hanken Svenska handelshögskolan	44
Itä-Suomen yliopisto, kauppatieteiden laitos.....	49
Kauppan liitto ry.....	50
Keskuskauppakamari	54
Kohtuuhintaisten vuokra- ja asumisoikeustalojen omistajat - KOVA ry	57
Matkailu- ja Ravintolapalvelut MaRa ry	59
Metsäteollisuus ry	60
Microsoft Oy	62
Mikro- ja yksinyrittäjät ry	64
Jukka Mähönen, professori	65
Nasdaq Helsinki Oy	66
Oikeusministeriö.....	67
Osuustoimintakeskus Pellervo ry.....	78
Patentti- ja rekisterihallitus.....	81
Pörssisäätiö	107
Sosiaali- ja terveysministeriö.....	109
Suomalaiset kehitysjärjestöt Fingo ry	110
Suomen Luontopaneeli.....	112
Suomen Osuuskauppojen Keskuskunta SOK / S-ryhmä	114
Suomen Taloushallintoliitto ry	116
Suomen Tilintarkastajat ry	119

Suomen Yrittäjät ry	132
Teknolohiateollisuus ry	134
Tilastokeskus	137
Tilintarkastuslautakunta (TILA)	139
Työllisyysrahasto.....	141
Valio Oy	143
Valtion taloudellinen tutkimuskeskus.....	146
Valtiovarainministeriö	148
Ympäristöministeriö	152
Yrityksen digitalous -hanke.....	156
XBRL Suomi.....	158

TAUSTA

Kestävyyseräpäortointidirektiivi (EU) 2022/2464 ("CSRD") tuli voimaan 5.1.2023. Työ- ja elinkeinoministeriössä valmisteltiin virkatyönä direktiivin voimaansaattamiseksi tarpeellisista säännöksistä luonnos, josta järjestettiin lausuntokierros 20.3. – 8.5.2023. Lausunnot saatiin kaikkiaan 40 taholta.

Seuraavassa esitetään lausunnoista tiivistetty yhteenveto aihealueittaisena samoin kuin keskeiset kannanotot esittäjäkohtaisesti. Kumpikin niistä koskee jatkovalmistelun kannalta keskeisiä seikkoja. Lausunnot käsittävät myös lukuisia lakitekniisiä huomioita, mutta luettavuuden edesauttamiseksi niistä ei tyhjentävästi eritellä yhteenvedoissa. Lisäksi kaikki lausunnot sisältyvät tähän muistioon kokonaisuudessaan – lausuntojen saatelausemat, joissa ei ollut aineellisia kannanottoja, on kuitenkin jätetty pois koosteesta.¹

AIHEALUETTAINEN TIIVISTELMÄ

Osuuskuntien asema	<ul style="list-style-type: none">Useat osuustoiminnalliset tahot (<i>Osuuskuntien keskusjärjestö Pellervo ry ja Suomen Osuuskauppojen Keskuskunta SOK, Valio</i>) ja elinkeinoelämän yhteisöt (<i>EK, Elintarviketeollisuusliitto ry, Kaupan liitto ry, Matkailu- ja Ravintolapalvelut MaRa ry, Nasdaq Helsinki</i>) pitävät tärkeänä suurosuuskuntien sisällyttämistä soveltamisalaan mutta katsovat, että osuustoiminnallisessa ryhmärakenteessa riittäisi keskusyhteisön laatima kestävyysraportti. Siten ryhmärakenteeseen kuuluva yksittäinen osuuskunta ei itse olisi velvollinen raportin laatimiseen. Jollei tämä ole mahdollista lainsäädännössä, edellä mainituista Elintarviketeollisuusliitto ry ja Valio katsovat, että tulisi pysyttävätyä direktiivin mukaisessa soveltamisalassa, johon osuuskunnat eivät sisälly.Myös <i>Fingo</i> ja <i>Suomen Luontopaneeli</i> sekä Pörssisäätiö kannattavat suurosuuskuntien mukaanottoa, kuitenkin ottamatta kantaa mahdollisen ryhmärakenteen vaikutukseen. Toisaalta osuuskuntaoikeuden <i>professori Jukka Mähönen</i> vastustaa ryhmäkohtaista raportointia tilinpäätösdirektiivin vastaisena.
Erityisrahoituslaitokset	<ul style="list-style-type: none"><i>Ympäristöministeriö</i> pitää tärkeänä raportointivelvoitteen ulottamista Finnvera Oyj:öön, koska se edesauttaisi hyvien käytäntöjen jalkautumista myös soveltamisalan ulkopuolisiin pk-yrityksiin.
Muut huomautukset soveltamisalasta	<ul style="list-style-type: none"><i>Ammattitilintarkastajat - Yrkesrevisorer r.y:n</i> mukaan muille kuin pörssilistatuille ja PIE-yhteisöille yhtenä suuryrityksen kriteerinä tulisi aina olla henkilöstömäärä (yli 250 työntekijää).
Vaatimus kestävyysraportin ja tilinpäätöksen digitaalisesta muodosta	<ul style="list-style-type: none">Lausunnonantajat (<i>Verohallinto, Ympäristöministeriö</i>) kannattavat digitaalisuusvelvoitteen ulottamista kestävyysraportin ohella myös tilinpäätöksiin. <i>Fingo</i> ja <i>Ympäristöministeriö</i> pitävät hyvänä myös velvoitetta julkaisemiseen yrityksen verkkosivuilla.
Kestävyysvarmentajaa koskevat vaatimukset	<ul style="list-style-type: none">Hyväksymisedellytyksiä lievennettävä tai luovuttava kokonaan palveluresursien ja -kilpailun turvaamiseksi (<i>Elinkeinoelämän keskusliitto EK, Metsäteollisuus ry</i>).

¹ Lisäksi lausuntojen sisäisten otsikoiden numerointitapa on yhtenäistetty.

Varmennuksen taso	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Suomen Luontopaneeli</i> edellyttäisi samaa varmuuden tasoa kuin tilintarkastuksessa. • <i>Ammattitilintarkastajat - Yrkesrevisorer r.y</i> ja <i>Tilintarkastuslautakunta</i> ehdottavat, että tilintarkastuslausunto ja kestävyysvarmennuslausunto annettaisiin aina erillisinä asiakirjoina.
Vaihtoehtoinen varmennuspalvelu	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Tilintarkastuslautakunta</i> vastustaa ehdotusta valvonnan ja sanktioinnin yhdenmukaisuuden kannalta. • <i>Ympäristöministeriö</i> pitää tärkeänä yhtenäisiä pelisääntöjä, kestävyysvarmentajien asiantuntemusta ja varmennustoiminnan asianmukaista valvontaa. Niin ikään <i>Microsoft Oy:n</i> mukaan vaihtoehtoisen varmennuspalvelun tarjoajan tulisi osoittaa kyvykkyytensä, mm. olennaisuuden määrittämisessä. • <i>Teknologiateollisuus ry:n</i> mukaan kestävyysvarmennustehtävää ei tulisi osoittaa yksinomaan kotimaisille tilintarkastajille ja ETA-alueella toimiville varmennuslaitoksille.
Seuraamukset	<ul style="list-style-type: none"> • Rikosvastuu tulisi korvata hallinnollisella seuraamuksilla (<i>Elinkeinoelämän keskusliitto EK, Metsäteollisuus ry, Teknologiateollisuus ry</i>). Samansuuntaisesti <i>Microsoft Oy</i> korostaa, että monimutkaisuus tuli ottaa huomioon seuraamuksista päätettäessä. • <i>Directors' Institute Finland - Hallitusammattilaiset ry</i> pitää kyseenalaisena, täytyykö ehdotetussa RL 30:10b:ssä rikosoikeudellisen epätäsmällisyyskiellon vaatimus, jos ”kestävyysseikat” määritellään (KPL 7:2.1:n 3 kohdassa ”ympäristöön, yhteiskuntaan ja ihmisoikeuksiin sekä yritysten hallintotapaan liittyviksi tekijöiksi, mukaan lukien ne, jotka on määritelty Euroopan parlamentin ja neuvoston kestävyteen liittyvien tietojen antamisesta rahoituspalvelusektorilla annetun asetuksen (EU) 2019/2088 artiklan 2 alakohdassa 24”). • Toisaalta <i>Fingo</i> pitää ehdotettuja rikosoikeudellisia sanktioita perusteltuina.
Valvontatoimet	<ul style="list-style-type: none"> • Nimettävä valvontaviranomainen listaamattomille suuryrityksille (<i>Finnwatch</i> ja <i>Fingo</i>)
Siirtymäaika	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Finnwatch</i> ja <i>Fingo</i> esittää siirtymäajan kiristämistä siten, että myös listaamattomien suuryritysten olisi raportoitava jo tilivuodelta 2024; lisäksi tulisi poistaa listattujen pk-yritysten mahdollisuus olla laatimatta kestävyysraporttia ennen tilivuotta 2028.

LAUSUNNONANTAJIEN KESKEISET KANNANOTOT

Ammattilintarkastajat – Yrkesrevisorer r.y., 8.5.2023	<ul style="list-style-type: none">• Muille kuin listatuille ja PIE-yhteisöille määriteltäessä yhtenä suuryrityksen kriteerinä tulee aina olla henkilöstömäärä (yli 250) oikeudellisesta muodosta riippumatta• Tarpeen säännös siitä, että nyt ammatissa toimiville tilintarkastajille (HT, KHT ja JHT) taataan mahdollisuus suorittaa kestävyysraportoinnin varmennusta• Arvioitava, onko ylipäätänsä mahdollista, että kestävyyskehitysraportoinnin varmennuksessa voidaan saavuttaa kohtuullinen varmuus• Tulee ilmetä, että arvoketjussa olevia alihankkijoita koskee tiedonantovelvollisuus, mutta ne eivät kuitenkaan ole kestävyysraportointivelvollisia• Siirtymäsäännöksissä tuotava ilmi, että varmennusstandardeja ei ole vahvistettu näiden lakimuutosten (KPL ja TTL) astuessa voimaan vuonna 2023• Varmistettava, että Muutosdirektiivin johdantokohdan 46 vaatimus tulee huomioiduksi lakimuutoksista päätettäessä: <i>"Olisi varmistettava, että yritysten kestävyysraportointistandardien mukaisesti raportoidut tiedot vastaavat käyttäjien tarpeita eivätkä aiheuta vaivan ja kustannusten puolesta suhteetonta rasitetta raportoiville yrityksille tai niille, joihin vaikutus kohdistuu välillisesti osana kyseisten yritysten arvoketjua."</i>
Directors' Institute Finland - Hallitusammattilaiset ry	<ul style="list-style-type: none">• Implementoinnin tulisi olla mahdollisimman selkeää, huomioida koeroista johtuvat erilaiset raportoinnin haasteet• Jätettävä liikkumavaraa myöhemmille yhteensovitus- ja tarkennustarpeille eurooppalaisen vastuullisuussäätelyn kokonaiskuvan hahmotuessa• Esitysluonnoksessa mainittu yhtiön kustannusten nousu lienee alimitoitettu• Kirjoitustapa tarpeettoman vaikeaselkoinen, koska hallituksen/tarkastusvaliokunnan tehtävät on pyritty tarkasti listaamaan eikä tyydytty esittämään niitä direktiiviin viittaavissa perusteluissa ja itsesääntelyssä (hallinnointikoodi)• Ehdotettu sääntely näyttäisi tarkoittavan, että käsiteltävät asiakokonaisuudet siirtyvät tuottamuvastuusta (OYL 22:1.1) OYL 22:1.2:n piiriin, jolloin sijoittajat voisivat ajaa tätä asiakokonaisuutta koskevia kanteita suoraan johtoa kohtaan, edellyttäen, että vahingon katsotaan aiheutuneen suoraan ao. kolmannelle (OYL 22:7.4)• Täyttääkö ehdotettu keskeiskäsite, eli "kestävyysseikat, rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen keskeisen alaperiaatteen, epätasällisyyskiellon, vaatimukset. Ehdotuksessa käsite määriteltäisiin näin (KPL 7:2.1 3-k): "ympäristöön, yhteiskuntaan ja ihmisoikeuksiin sekä yritysten hallintotapaan liittyviä tekijöitä, mukaan lukien ne, jotka on määriteltä Euroopan parlamentin ja neuvoston kestävyteen liittyvien tietojen antamisesta rahoituspalvelusektorilla annetun asetuksen (EU)

	2019/2088 artiklan 2 alakohdassa 24". Käsite on liian epämääräinen käytettäväksi ehdotetussa rikoslain säännöksessä (RL 30:10 b).
DNV Business Assurance Finland Oy Ab	<ul style="list-style-type: none"> • Varmennustyön salliminen myös muille toimijoille kuin tilintarkastajille on tärkeä keino huolehtia palvelujen saatavuuden riittävyydestä sekä kilpailusta markkinoilla • FINAS olisi soveltuva taho kestävyysraportoinnin varmennuksen akkreditointiin • Se, että kestävyysvarmennuslaitoksen tulisi olla rekisteröity ETA-alueen muussa valtiossa kuin Suomessa, asettaisi tšekäläiset toimijat eriarvoiseen asemaan ja estäisi kotimaisen palvelutarjonnan kehittymisen • Vaatimus varmennuslaitoksen kolmen vuoden viranomaisvalvonnan alaisena olemisesta tulee poistaa
Elinkeinoelämän keskusliitto EK 8.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> • Osuuskunnat: otettava mukaan, mutta sallittava ryhmärakenteen mukainen raportointimahdollisuus • Seuraamukset: ensisijaisesti hallinnolliset rikosoikeudellisten sijasta • Varmennuspalvelu: hyväksymisedellytyksiä lievennettävä henkilöresurssin riittävyyden turvaamiseksi
Elintarviketeollisuusliitto ry (ETL) 8.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> • Osuuskuntien ryhmärakenteessa sallittava mahdollisuus laatia yksi yhteinen kestävyysraportti – jollei tämä ole mahdollista, tulee pitäytyä direktiivin mukaisessa soveltamisalassa
Finanssiala ry 8.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> • Lukuisa määrä lakitekniä muutosehdotuksia
Finanssivalvonta 12.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> • Lukuisasti lakitekniä muutosehdotuksia
Finnwatch ry 4.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> • Pitää määritelmää arvoketjusta (KPL 7:2) liian suppeana – kyseenalaistaa tarpeen arvo- ja toimitusketjun määrittelemiselle laissa • Ehdottaa lakitekniä täsmennystä kasvuhuonepäästöjen vähentämistavoitetta koskevaan KPL 7:5:ään • Nimettävä valvontaviranomainen myös pörssilistaamattomien yritysten osalta • Kaikkien suuryritysten tulisi raportoida kestävyysseikoista jo 1.1.2024 alkavan tilikauden osalta • Listatuille pk-yrityksille sallittu erivapaus laatia toimintakertomus ilman kestävyysraporttia ennen 1.1.2028 alkavia tilikausilla tulisi poistaa
Hanken Svenska handelshögskolan 8.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> • Esittää katsauksen taloustieteellisen tutkimuksen tuloksiin kestävyysraportoinnista ja -varmennuksesta
Itä-Suomen yliopisto, kauppatieteiden laitos	<ul style="list-style-type: none"> • Pitää ongelmallisena, että raportointi- ja varmennusvelvollisuus lisäävät merkittävästi yritysten hallinnollista taakkaa • Tilintarkastajan ohella varmentamisessa pitäisi käyttää ”substanssitarastajaa” (esim. ympäristöaisiantuntija), jolla on riittävä osaaminen ja koulutus arvioimaan yritysten konkreettisten vastuullisuustoimenpiteiden tasoa ja vaikutuksia • Yritysten tulisi raportoida myös siitä, miten yritys valvoo arvoketjuaan • Arvonketjun (ja/tai toimitusketju) määritelmä tulisi noudattaa kansainvälisten standardien mukaista määritelmää, eikä sitä näin ollen olisi tarpeen määritellä erikseen kansallisessa lainsäädännössä

Kaupan liitto ry 8.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> • Verkostomaisesti toimiva yhteenliittymän tulisi voida laatia yhteinen kestävyysraportti, jolloin yksittäiset yhteenliittymään kuuluvat toimijat vapautuisivat raportointivelvollisuudesta siltä osin kuin vaaditut tiedot sisältyvät yhteiseen raporttiin • Tulisi lisätä säännös osuustoiminnalliseen ryhmään kuuluvan yhteisön oikeudesta toteuttaa muiden kuin taloudellisten tietojen raportointi keskitetysti. • Tulisi sivuuttaa toimitusketjun ja arvoketjun määrittely kokonaan, koska määritelmien ottamista direktiiviin ei ole pidetty tarpeellisena, tai vaihtoehtoisesti pyrkiä määrittelemään ne yksiselitteisemmin.
Kohtuuhintaisten vuokra- ja asu- misoikeustalojen omistajat - KOVA ry 8.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> • Vaikutukset ulkopuolisille pk-yrityksille: vaikeuttaa pk-yritysten toimintamahdollisuuksia ja on omiaan vähentämään kilpailua
Matkailu- ja Ravintolapalvelut MaRa ry 4.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> • Osuustoiminnallisen ryhmän yhteisöillä tulee olla oikeus sopia kestävyysraportoinnin soveltamisesta keskitetysti
Metsäteollisuus ry 8.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> • Kestävyysvarmentajan pätevyysvaatimukset: vastustaa erikoistumistutkintoa, koska se on omiaan vähentämään palveluntarjontaa. • Osuuskunnat: otettava mukaan, mutta sallittava ryhmärakenteen mukainen raportointimahdollisuus • Rikosvastuu tulisi korvata hallinnollisella seuraamuksilla
Microsoft Oy 8.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> • Vaihtoehtoisen varmennuspalvelun tarjoajan tulisi osoittaa kyvykkyytensä, mm. olennaisuuden määrittämisessä • Uusien säännösten monimutkaisuus tuli ottaa huomioon seuraamuksista päätettäessä
Mikro- ja yksinyrittäjät ry 8.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> • Pienten alihankkijayritysten väheneminen raportointivelvollisuuden vuoksi on aivan ilmeinen uhkakuva – on selvitettävä konkreettiset mahdollisuudet tämän riskin minimoimiseen
Mähönen Jukka, professori 8.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> • Osuuskunnat: vastustaa ryhmärakenteeseen perustuvaa raportointimahdollisuutta – olisi tilinpäätösdirektiivin vastaista
Nasdaq Helsinki Oy 8.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> • Osuuskunnat: otettava mukaan, mutta sallittava ryhmärakenteen mukainen raportointimahdollisuus
Oikeusministeriö 10.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> • Lukuisa määrä lainsäädäntötekniisiä huomautuksia
Osuustoimintakeskus Pellervo ry 8.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> • Osuuskunnat: otettava mukaan, mutta sallittava ryhmärakenteen mukainen raportointimahdollisuus
Patentti- ja rekisterihallitus 5.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> • Budjettiarvio tilinpäätösrekisterin kehittämistarpeista 1/2025-3/2027: Digitilinpäätökseen liittyvä kehittäminen: 600 000 euroa ja Kestävyysraportointiin liittyvä kehittäminen 1 000 000 euroa • Lukuisa määrä lakitekniisiä muutosehdotuksia
Pörssisäätiö 8.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> • Kannattaa yritysten velvoittamista toimittamaan myös tilinpäätöksensä ja toimintakertomuksensa digitaalisessa muodossa PRH:lle, vaikka direktiivivaatimukset digimuodosta kohdistuvat yksinomaan kestävyysraportin käsittävään toimintakertomukseen • Pitää tervetulleena, että osuuskunnat kuuluisivat kestävyysraportointia koskevan sääntelyn piiriin samoin kriteerein kuin osakeyhtiöt

	<ul style="list-style-type: none"> Ehdotettu säännös raportointistandardin ensisijaisuudesta tervetullut, koska se helpottaa tulkintemista etenkin tilanteissa, joissa henkilöllä ei ole oikeudellista koulutusta.
Sosiaali- ja terveystieteiden ministeriö 5.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> Lukuisia lakitekniisiä täydennys ehdotuksia vakuutuslaitosten osalta.
Suomalaiset kehitysjärjestöt Fingo ry 8.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> Käsitteet ja määritelmät: arvoketjun ja toimitusketjun määritelmät poistettava ja/tai perustettava raportointistandardeihin Kasvihuonekaasupäästöjen vähennystavoitteet kirjattava selkeämmin Listamattomien suuryritysten osalta nimettävä valvontaviranomainen Myös listamattomien suuryritysten tulisi raportoida jo tilivuodelta 2024 Tulisi poistaa listattujen pk-yritysten mahdollisuus olla laatimatta kestävyysraporttia ennen tilivuotta 2028 Kannattaa kansallista laajentamista osuuskuntiin samoin kuin velvollisuutta asettaa kestävyysraportti ja kestävyysvarmennuskertomus silmillä luettavassa muodossa verkkosivustolle. Pitää perusteltuna seuraamuksia raportointivelvoitteiden laiminlyönnistä, väärin tai harhaanjohtavien tietojen raportoinnista sekä varmennuskertomuksen laatimisvelvoitteen rikkomisesta
Suomen Luontopaneeli 8.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> Osuuskunnat: otettava mukaan Raportin varmennus: edellyttää samaa varmuuden tasoa kuin tilintarkastuksessa
Suomen Osuuskauppojen Keskuskunta SOK 8.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> Osuuskunnat: otettava mukaan, mutta sallittava ryhmärakenteen mukainen raportointimahdollisuus
Suomen Taloushallintoliitto ry 8.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> Huomioitava, että raportointivelvoitteet tulevat valumaan ylhäältä alaspäin ja näin myös moni listaamaton pk-yritys joutuu osittaisten raportointivelvoitteiden piiriin Rakenteinen tilinpäätös säädettävä pakolliseksi kaikille kirjanpitovelvollisille vaiheittain alkaen suurista yhtiöistä.
Suomen Tilintarkastajat 8.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> Lukuisia määrä lakitekniisiä muutosehdotuksia.
Suomen Yrittäjät ry 8.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> Luonnos ei ota huomioon riittävässä laajuudessa arvo- ja toimitusketjun vaikutusta pk-yrityksiin. Se ei myöskään tunnista pk-yritysten velvollisuutta arvioida ja raportoida kestävyys aiheista Koska vastuu arvo- ja toimitusketjun tiedon keräämisestä, kokoamisesta ja raportoinnista on suurilla yrityksillä, vastuu myös esimerkiksi työkaluista tiedon keruulle tulisi olla suurilla yrityksillä ja saatavilla niiden arvo- ja toimitusketjussa oleville pk-yrityksille Ongelmallista, että EU:ssa vasta valmisteilla olevan lainsäädännön määritelmät (esim. arvo- ja toimitusketju) ehdotetaan otettavaksi suoraan kansalliseen lakiin sellaisenaan
Teknologiatoimiala ry 8.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> Kilpailua varmennuksesta ei tulisi rajoittaa kotimaisten tilintarkastustoimijoiden tai ETA-alueen akkreditoitujen varmennuslaitosten varaan
Tilastokeskus 8.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> Olisi tärkeää säätää jo tässä vaiheessa kaikkia yrityksiä koskevasta digitaalisesta tilinpäätösraportoinnista mahdollisine siirtymäaikoineen

	<ul style="list-style-type: none"> • Katsoo, että kustannustehokkain tapa tietojen hyödyntämiseksi olisi koota kaikki yritysten tilinpäätöksiin, toimintakertomuksiin tai muihin vastaavien raportointeihin liittyvät tiedot yhteen paikkaan viiveettä
Tilintarkastuslautakunta (TILA) 8.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> • Vaihtoehtoinen varmennuspalvelu: TILA vastustaa ehdotusta valvonnan ja sanktioinnin yhdenmukaisuuden kannalta
Työllisyysrahasto 8.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> • Lakiluonnosta selvennettävä siitä, ettei Työllisyysrahasto kuulu raportointivelvollisiin
Valio Oy	<ul style="list-style-type: none"> • Ryhmärakenteessa yksittäinen osuuskunta tulisi vapauttaa raportoinnista, jos keskusyhteisön toimintakertomukseen sisällytetään omistajaosuuskuntien kestävyystiedot – jollei tämä ole mahdollista, tulee pitäytyä direktiivin mukaisessa soveltamisalassa
Valtion taloudellinen tutkimuskeskus 5.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> • Kun hyötyjen osalta ei osata / haluta edes esittää arvioita on kysymys ilmeisesti vain kustannuksia aiheuttavasta säätelystä. Olisi tärkeää pystyä arvioimaan tällaisessa tapauksessa edes niitä hyötyjä, joita asiasta syntyy "yhteiskunnalle", kun maksaville yrityksille syntyviä hyötyjä ei lainkaan arvioida • Voidaan arvioida, että velvoitteiden lisääminen ja ulottaminen pieniinkin pörssin kautta rahoitusta hakeneisiin yhtiöihin johtaa siihen, että rahoituksen hakeminen siirtyy vähemmän avoimiin kanaviin, joita käyttävien yritysten ei tarvitse kohdata lisääntyvien velvoitteiden mukanaan tuomia kustannuksia ja lainsäädännöllistä taakkaa.
Verohallinto 8.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> • Digitaalisuus: Kannattaa digitaalisuusveloitteen ulottamista kestävyysraportin ohella myös tilinpäätöksiin. Niin ikään pitää hyvänä veloitetta julkaisemiseen yrityksen verkkosivuilla
Ympäristöministeriö 8.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> • Digitaalisuus: Kannattaa digitaalisuusveloitteen ulottamista kestävyysraportin ohella myös tilinpäätöksiin • Ehdottaa KPLE 2:7:ään lisättäväksi asetuksen (EU) 2020/852 mukaista ympäristötavoitteiden määritelmää
Yrityksen digitalous –hanke 5.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> • Kannattaa, että listatut yritykset ja suuryritykset veloitetaan toimitamaan myös tilinpäätöksensä Patentti- ja rekisterihallitukselle (PRH) digitaalisessa muodossa • Yrityksen digitalous -hankkeessa on tehty arvio, jonka mukaan YD-hankkeen aikaiset tilinpäätösrekisterin kehittämiskustannukset ovat noin 1,2 miljoonaa euroa ja hankkeen jälkeen vuosina 2025–2027 noin 600 000 euroa
XBRL Suomi 8.5.2023	<ul style="list-style-type: none"> • Lukuisia lakitekniisiä huomautuksia digi-raportointia koskevista säännösehdoituksista

Ammattilintarkastajat - Yrkesrevisorer r.y.

Viittaamme 16.1.2023 antamaamme lausuntoon samasta aiheesta ja toteamme siinä esityksessä olevien kannanottojen olevan edelleen voimassa, mutta toisamme tässä lausunnossa tiettyjä asioita niihin liittyen sekä tarvittaessa olemme täsmentäneet kantaamme.

Kannatamme edelleen CSRD -direktiivin edellyttämän sääntelyn vähimmäisimplemmentointia Suomen lakiin ottaen huomioon seuraavaa:

1) *Kirjanpitolain (KPL) mukainen kestävyysraportin laatimisvelvoite, KPL 3b:1§*

Kuten aiemmin olemme todenneet, vaatimus kestävyysraportointiin muille kuin listatuille ja PIE yhteisöille tulisi aina olla kriteerinä vähintään 250 henkilöä.

Perusteluna tähän ovat erityisesti hallinnollisen taakan lisääntyminen ja merkittävät kustannukset raportointivelvollisille, koska tietojen kerääminen ja niiden raportointi tulee kalliiksi hyvin pitkälle tulevaisuuteen ennekuin tähän liittyen saadaan tietojärjestelmät sellaisiksi, että tietojen kerääminen onnistuu helposti. Tällä hetkellä edes raportointipalveluita tuottavat tahot eivät pysty tarjoamaan riittävän yksinkertaisia ja siten kustannustasoltaan kohtuullisia käytänteitä tai raportointikeinoja, jotka pitäisivät kustannukset kohtuullisina.

Ehdotuksen mukainen laatimisvelvoite koskee kaikkia yrityksiä, joiden liikevaihto on yli 40 M€, taseen loppusumma on yli 20 M€ ja henkilömäärä ylittää 250, (KPL:n määritelmä jonka mukaan 2/3 ehdosta täyttyessä). Velvollisuus koskee siten myös lukuisia sellaisia yrityksiä, joiden henkilö-

määrä on alle 250 henkilöä tai äärimmäisissä tapauksissa yritysten palveluksessa ei ole ketään.

Direktiivin oletama on kuitenkin, että vasta yritys, jonka palveluksessa on yli 250 henkilöä, olisi suuryritys, joka siten olisi velvoitettu tähän raportointiin. Myös tulevassa yritysvastuudirektiivissä, jossa määritellään yhteisön johdon huolellisuusvelvoitetta, ehdotuksena on, että se koskee vain yli 250 henkilöä työllistäviä yhteisöjä.

Huomionarvoista on myös se, että siirtymäkauden (1.1.2024 – 31.12.2024) osalta suuryrityksen rajana pidetään yli 500 henkilöä.

Selkeä kantamme on, että kestävyysraportoinnin velvoittavuutta muille kuin listatuille ja PIE-yhteisöille määriteltäessä yhtenä suuryrityksen kriteerinä tulee aina olla henkilöstömäärä (yli 250) yrityksen oikeudellisesta muodosta riippumatta.

2) *Kestävyysraporttien varmentaja ja varmennustaso*

Ennen kuin lakiesitystä viedään eteenpäin tulisi arvioida uudelleen, onko tilintarkastusinstituutio vain ja ainoastaan se suomalainen taho, joka voi suorittaa kestävyysraportoinnin varmennusta. Nyt lakiesitys on kirjoitettu siihen muotoon ja siten, että vain ja ainoastaan Suomessa toimiva tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö tai ulkomainen (EU – alueella toimiva) varmennuslaitos voisi tehdä varmennusta.

Onko tilintarkastajilla/tilintarkastusyhteisöillä tässä tapauksessa edes se paras osaminen vastuullisuusraportoinnin varmennuksesta vai tulisiko tätä asiaa arvioida uudelleen. Vastuullisuusraportointi ei ole verrattavissa tilinpäätösraportointiin, koska siinä

muilla kuin tarkoin määritellyillä taloudelliseen informaatioon perustuvilla kriteereillä annetaan muita tai muuhun kuin taloudelliseen informaatioon perustuvia tietoja (vrt. esimerkiksi koko arvoketju ja sen identifiointi jne.). Onko ehdotettu sääntely myös mahdollisesti jopa syrjivää.

Käsityksemme mukaan aiemmin totemme seikka siitä, että TTL:iin muutokseen tulee sisällyttää säännös siitä, että nyt ammatissa toimiville tilintarkastajille (HT, KHT ja JHT) taataan mahdollisuus suorittaa kestävyysraportoinnin varmennusta, ei käy ilmi (Kantamme perustuu muutospäätöksen johdannon kohtaan 65, sivu 80-). Jokaisen tulee toki ensin varmistua omasta osaamisestaan tältä osin jatkuvan koulutautumisen kautta.

Kantamme uusien tulevien tilintarkastajien osalta säännöstä siitä, että kestävyysraportoinnin varmennuksen koulutus perustuu korkeakouluopintoihin ja, että vain viranomaisen (PRH) voi järjestää ko. tutkinnon ja auktorisoida sen hyväksytyksi suorittaneet, on ennallaan.

Kuten aiemmin viittasimme siihen, että taloudellisen informaation varmennus ja kestävyysraportoinnin varmennus poikkeavat merkittävästi toisistaan. Tämän takia toistamme alla kantamme siitä, voiko ylipäättänsä kestävyysraportoinnin varmennuksesta annettavassa lausunnossa koskaan edes antaa kohtuullista varmuutta.

Käsityksemme mukaan tulisi tarkoin arvioida, onko ylipäättänsä mahdollista, että kestävyyskehitysraportoinnin tarkastuksessa voidaan saavuttaa kohtuullinen varmuus. Tarkoituksenmukaista olisi siten pitäytyä nykyisessä käytännössä, jossa vastuullisuusraporteista (KPL 3 a mukainen varmentaminen) annetaan nk. review- eli yleisluonteisen tarkastuksen kertomus. Tällaisen tarkastusmuodon varmuustaso on luonnollisesti alhaisempi, mutta ottaen

huomioon varmentamiseen liittyvät seikat ja olosuhteet, todennäköisyys korkeamman varmuuden saavuttamisesta voi olla haasteellinen.

Edellä todettua tukee myös se, että kestävyysraportin varmentamiseen liittyvät standarditkin tullaan antamaan vasta 1.10.2026/1.10.2028 mennessä (tuolloin ensin rajoitetun varmuuden standardi ja vasta paljon myöhemmin kohtuullisen varmuuden standardi).

Joka tapauksessa kaikissa tilanteissa kestävyysraporttien varmentamisesta annettavien raporttien (esitys TTL 3 luku 5 a § 7 mom. ja 4 § 1 mom) tulisi aina olla erillisiä eikä niitä tulisi missään tilanteessa yhdistää samaan kertomukseen, jossa annetaan lausunto vuositilinpäätöksestä.

3) *Muita merkittäviä kommentteja*

Seuraavassa on eräitä kommentteja, jotka on esitetty jo aiemmin tuossa 16.1.2023 annetussa lausunnossa, mutta toistamme ne tässä, jotta ne varmasti tulevat huomioidetuiksi ennen lopullisten hallitusten esitysten laatimista:

- Hallituksen esityksessä tulee selkeästi tuoda se seikka, että arvoketjussa olevia alihankkijoita koskee tiedonantovelvollisuus, mutta ne eivät kuitenkaan ole kestävyysraportointivelvollisia.
- Lain voimaantulon siirtymäsäännöksissä tulee selkeästi tuoda esille se seikka, että komission delegoidut säädökset eli standardit kestävyysraportin sisällön esittämisestä tullaan antamaan vasta tulevien vuosien aikana.
- Lain voimaantulon siirtymäsäännöksissä tulee myös selkeästi tuoda esille se, että kestävyysraportin varmennusstandardeja ei ole komissiossa vielä vahvistettu näiden lakimuutosten (KPL ja TTL) astuessa voimaan vuonna 2023.

- Hallinnollisen taakan lisäyksen minimoimiseksi tulee ehdottomasti varmistaa, että Muutosdirektiivin johdanto-kohdan 46 (sivu 55) vaatimus tulee huomioiduksi lakimuutoksista päätet- täessä: ”Olisi varmistettava, että yritys- ten kestävyysraportointistandardien mukaisesti raportoimat tiedot vastaa- vat käyttäjien tarpeita eivätkä aiheuta

vaivan ja kustannusten puolesta suh- teetonta rasitetta raportoiville yrityksille tai niille, joihin vaikutus kohdistuu välillisesti osana kyseisten yritysten ar- vokatjua.”

Directors' Institute Finland - Hallitusammattilaiset ry

1 Eurooppalaisen yritys vastuusääntelyn selkeys ja ennakoitavuus sekä implementointi kansalliseen lainsäädäntöön

Yhteiskunnat ja yritykset ovat keskellä merkittävää murrosta, jonka taustalla ovat ilmastomuutos ja yleinen arvomaailman kehittyminen. Tämä muutos tapahtuu nopeammin kuin viranomais sääntely. Sääntelyn riskinä on, että se ei sovellu käytännössä hyviksi havaittuihin menettelytapoihin, sekä sen joustamattomuus kehityksen jatkuessa. Sääntelyn valmistelu monella tasolla (EU-taso, kansallinen taso, muiden markkinoiden oma sääntely) aiheuttaa yrityksille ja niiden hallituksille haasteita sääntelykehikon ja sen seuraamusjärjestelmän hahmottamisessa ja noudattamisessa.

Ilmastomuutoksen torjunta vaatii yksityisen sektorin valtavia investointeja, joiden edellytys Euroopassa on sääntelyn selkeys, kohtuullisuus ja ennakoitavuus. Muussa tapauksessa investoinnit kohdistuvat Euroopan ulkopuolelle. DIF pitääkin tärkeänä, että yritys vastuusääntely valmistellaan eurooppalaisella ja mieluiten globaalilla tasolla välttämättä kansallista sääntelyä. Suomi on pieni vientimaa, jolle on tärkeää yhtenäinen sääntely ja tasavertainen kilpailuasetelma.

On huomattava, että yritys vastuusääntelyn nopeasta kehitysvaiheesta johtuen sen lopullinen muoto ei ole vielä näkyvässä eurooppalaisella tasolla. Kun vastuullisuuden keskeisiä käsitteitä kuitenkin jo tuodaan yksityiskohtaiseksi osaksi kansallista sääntelyä ja perinteistä taloudellista raportointia, implementoinnin tulisi olla mahdollisimman selkeää, huomioida yritysten koeroista johtuvat erilaiset raportoinnin haasteet ja jättää riittävää liikkumavaraa

myöhemmille yhteensovitus- ja tarkennustarpeille eurooppalaisen vastuullisuus sääntelyn kokonaiskuvan hahmottuessa.

2 Hallituksen esityksessä mainittu yhtiön kustannusten nousu lienee alimitoitettu

DIF huomauttaa, että myös yhtiöiden kustannukset lisääntyvät merkittävästi päälekkäisten ja lomittaisten raportointivaatimusten myötä, vaikka sääntelyn tarkoitus olisikin hyvä. Huomattavasti suurempia kustannuksia aiheutuisi, mikäli sääntelyn aiheuttama epävarmuus tarkoittaisi sijoittajien tuottovaatimuksen kasvua ja/tai sitä, että yhtiöiden hallituksiin ei saataisi osavia henkilöitä.

Hallituksen esityksessä on kohdassa 5.2 on esitetty, että "(r)aportointistandardien laatisemassa komissiota avustava EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) arvioi marraskuussa 2022, että suuralle pörssiyritykselle uusien raportointimenettelyjen käyttöönotosta aiheutuva kertakustannus on keskimäärin 320 000 euroa. -- Lisäksi EFRAG:n mukaan suuressa pörssiyrityksessä raportointivaatimusten toteutumisen varmistamisesta uusien järjestelmien käyttöönotosta aiheutuu noin 287 000 euron määräinen compliance-kertakustannus." On selvää, että ehdotetussa muodossa sääntely tulee aiheuttamaan yrityksille merkittäviä välittömiä ja välillisiä kustannuksia sekä resursointitarpeita, joiden euromäärä erityisesti suuressa pörssi-yhtiössä ylittää EFRAG:n arviot. Koska sääntelyn soveltamisala koskee suomalaisia yhtiöitä laajasti, tulevat käyttöönotto-kustannukset myös vaihtelevaan seurauksena yhtiön liiketoiminnan monimutkaisuudesta ja toisaalta valmiudesta tuottaa raportointia luonnoksessa ehdotetulla tavalla.

3 Hallituksen/tarkastusvaliokuntien tehtävät esitetään vaikeaselkoisesti

Ehdotuksessa on aikaisemmasta poiketen omaksuttu kirjoitustapa, jossa hallituksen/tarkastusvaliokunnan tehtävät on pyritty tarkasti listaamaan lakitekstissä eikä tyydytty esittämään niitä direktiiviin viitattavissa perusteluissa ja itsesääntelyssä (hallinnointikoodi). Tämä kirjoitustapa tekee lakitekstistä tarpeettoman vaikeaselkoisen.

4 Ehdotus lisää entisestään tarkastusvaliokuntien työmäärää

Ehdotus lisää työtä pörssiyhtiöissä tarkastusvaliokunnissa, joiden rooli on vuosien varrella jatkuvasti korostunut. Sinänsä kestävyysraportointi osana muuta taloudellista raportointia lienee tarkastusvaliokuntien toiminnan ytimessä. Tarkastusvaliokunnan roolin korostuminen voi kuitenkin luoda muun muassa korotuspaineita tarkastusvaliokunnan palkkioihin ja toiminnan laajempaan resursointiin.

5 Varmennuksen järjestämisestä

Direktiiviin viitaten ehdotuksen lähtökohdana on, että yrityksen tilintarkastaja varmentaa myös kestävyysraportoinnin, jos tilintarkastajalla on siihen vaadittava erityis-pätevyys. (Mainittakoon huoli siitä, että jos pätevyysvaatimus muodostuu kovin tiukaksi, voi siitä tulla pullonkaula). Muuta suomalaista toimijaa kuin tilintarkastajaa (luonnollinen henkilö tai tilintarkastusyhteisö) ei ehdotuksen mukaan voitaisi valita tehtävään. Tilintarkastajan pätevyys ei kuitenkaan direktiivin mukaan ole kestävyysraportoinnin varmentajan kelpoisuusehto. Niinpä ehdotuksessa sallitaan, että jos kestävyysraportoinnin tarkastus annetaan muun kuin suomalaisen toimijan tehtäväksi, tämän ei tarvitse olla tilintarkastaja, vaan myös tietyt edellytykset täyttävä ETA-alueella oleva ”kestävyysvarmennuslaitos”

voi varmentaa suomalaisen yrityksen kestävyysraportoinnin. Vaihtoehtojen salliminen on yritysten kannalta myönteistä, mutta kuitenkin niin että kaikkia kestävyysraportin varmentajia koskevat samat laatu-kriteerit ja niitä valvotaan samatasoisesti.

6 Huomioita kirjanpitolain 7 luvun yksittäisistä kohdista

Huomioiden yrityksille aiheutuvat lisäkustannukset ja ponnistelut kestävyysraportoinnin tuottamiseksi DIF näkee mahdollisuuden 17 §:n lyhennykselle kestävyysraportille hyvänä helpotuksena pienyrityksille ja keskikokoisille yrityksille. Mahdollista poikkeamismahdollisuutta 21 §:n digitaaliseen raportointimuotoon tulisi harkita pienyrityksille ja keskikokoisille yrityksille. Tällä hetkellä suuret listayhtiöt (PIE) ovat olleet velvollisia raportoimaan digitaalisesti tilinpäätöksensä, mutta pienyrityksille ja keskikokoisille yrityksille tämä vaatimus on uusi, mikä tarkoittaisi ainoastaan kestävyysraportoinnin digitaalista raportointimuotoa, mutta ei tilinpäätöksen digitaalista raportointia, mikä ei liene tarkoituksenmukaista.

7 Johdon vastuusta

Vaikka asia koskee myös osuuskuntia, on alla keskitytty osakeyhtiölakiin.

Ehdotetut osakeyhtiölain (OYL) johdon toimintavelvollisuuksia koskevat säännökset (OYL 6:16 a – 16 f) ovat huomattavan tekniisiä ja sanonnaltaan epämääräisiä. On epäselvää, mitä yhtiön toiminnan ja johdon vastuun kannalta tarkoittaa esimerkiksi se, että yhtiön hallituksen valmisteleva elin, tarkastusvaliokunta, seuraa prosesseja kestävyysraportoinnista (6:16 d). Hallituksen esityksen luonnoksesta ei ilmene, miten tällaisen velvollisuuden laiminlyönti vaikuttaisi esimerkiksi hallituksen jäsenen vahingonkorvausvastuuseen. Minkälaista konkreettista vahinkoa yhtiölle voisi aiheu-

tua siitä, että valmistelevalle elin ei ole seurannut kestävyysraportoinnin prosesseja, varsinkin, jos itse raportti on moitteeton? Vai onko sääntelyn tarkoituksena (yli)korostaa liiketoimintapäätösperiaatteen kaltaista prosessiajattelua tavalla, jossa varsinainen lopputulos ei olisi merkityksellinen – ja jos tämä olisi tarkoituksena, miten tällaiseen sääntelyyn kytkettäisiin vahingonkorvaussääntelyn edellyttämä vahingon määrän arvioiminen.

Epäselvyyden ohella ehdotetut säännökset saattavat toisaalta olla periaatteellisesti merkittäviä. OYL:n johdon vahingonkorvausta koskeva säännöstö on rakennettu siten, että johdon vastuu kohdistuu lähtökohtaisesti tuottamuvastuuna yhtiöön itseensä (OYL 22:1.1). Näin estetään moninkertainen korvausvastuu ja varmistetaan korvauksena voitettujen varojen jakaminen sidosryhmille maksunsaantijärjestyksen mukaisesti. Jos velkoja, osakkeenomistaja tai muu haluaa ajaa kannetta suoraan yhtiön johtoa kohtaan, kantajan tulee osoittaa muun säännöksen kuin OYL 1:8:n huolellisuusvelvollisuuden tai yhtiöjärjestyksen rikkomus (OYL 22:1.2). Nyt ehdotettu ja sen kaltainen sääntely näyttäisi tarkoittavan sitä, että käsiteltävät asiakokonaisuudet siirtyvät tuottamuvastuun piiristä (OYL 22:1.1) myös OYL 22:1.2:n piiriin. Tämä puolestaan tarkoittaisi esimerkiksi sitä, että ulkomaiset sijoittajat voivat ajaa nimenomaan tätä asiakokonaisuutta koskevia kanteita suoraan yhtiöiden johtoa kohtaan, edellyttäen, että vahingon katsotaan aiheutuneen suoraan ao kolmannelle (OYL 22:7.4). Tällainen kehitys lisäisi ainakin periaatteessa johdon riskiä ja sitä kautta yhtiön kustannuksia suurempina hallituspalkkioina ja vakuutuskustannuksina.

Epäselvän sanonnan ja mahdollisten systeemisten muutosten takia ehdotuksen jatkovalmistelussa olisi selkeästi kuvattava johdon vastuu sekä ne mekanismit, joiden

kautta vastuu voisi realisoitua. Tältä osin on huomattava, että ympäristönsuojelutoimien laiminlyönti ei yleensä aiheuta välitöntä vahinkoa yhtiölle.

Erikseen voidaan todeta, että Suomen oikeus ei ilmeisesti tunne luonnoksen sivulla 8 viitattua "kollektiivista" vastuuta. Hallituksen jäsenen vastuu määritellään kunkin hallituksen jäsenen kohdalla erikseen ja esimerkiksi eriävän mielipiteen esittänyt tai kokouksesta poissa oleva hallituksen jäsen ei ole vastuussa hallituksen päätöksestä. Hallituksen esitysluonnoksessa tätä vastuukysymystä ei ilmeisesti laajemmin selosteta.

Samankaltaisia kysymyksiä aiheutuu ehdotetuista rikosoikeudellisista säännöksistä. Lukijalle herää kysymys, täyttääkö ehdotettu keskeiskäsite, eli "kestävyysseikat, rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen keskeisen alaperiaatteen, epätäsmällisyyskiellon, vaatimukset. Ehdotuksessa käsite määriteltäisiin näin (KPL 7:2.1 3-k): "ympäristöön, yhteiskuntaan ja ihmisoikeuksiin sekä yritysten hallintotapaan liittyviä tekijöitä, mukaan lukien ne, jotka on määritelty Euroopan parlamentin ja neuvoston kestävyteen liittyvien tietojen antamisesta rahoituspalvelusektorilla annetun asetuksen (EU) 2019/2088 artiklan 2 alakohdassa 24". Käsite on liian epämääräinen käytettäväksi ehdotetussa rikoslain säännöksessä (RL 30:10 b).

Direktiivihanke keskittyy muotoseikkoihin, sanktioihin ja valituskanaviin. Siinä ei oteta huomioon eri toimintojen ja toimijoiden aiheuttamaa varsinaista riskiä tai vahinkoa. Direktiivi mahdollistaa sen, että merkittävä kasvihuonepäästöjen aiheuttaja jatkaa toimintaansa, kunhan hoitaa suunnitelmat ja valituskanavat kuntoon, kun taas yritys, joka ei aiheuta konkreettista vahinkoa vastuullisuusasioissa mutta ei ole hoitanut suunnitteluvälitteitään ja valituskanaviaan kuntoon, joutuu ankarien sanktioiden

kohteeksi. Sääntelyssä pitää keskittyä sääntelyn vaikuttavuuteen ja suhteellisuusperiaatteeseen. Sääntelyn kirjoitustavan pitää vastata sääntelyn yleisiä vaatimuksia myös tarkkarajaisuuden ja määritelmien osalta, varsinkaan vastuuta koskevissa normeissa ei voida kirjoittaa epämää-

räisesti. Sijoittajien ja yritysten on tiedettävä heihin kohdistuvat vaatimukset ja odotukset. Muutoin vihreän siirtymän edellyttämiä yksityisiä sijoituksia ei ole mahdollista tehdä.

DNV Business Assurance Finland Oy Ab

DNV pitää yleisesti erittäin tervetulleena ja tärkeänä, että yritysten kestävyysraportointia koskevaa lainsäädäntöä tarkennetaan ja että raportointivelvoitteiden piiriin tulee merkittävä määrä uusia yrityksiä. Tämä osaltaan auttaa yritysten sidosryhmiä, kuten asiakkaita, yhteistyökumppaneita, työntekijöitä ja sijoittajia arvioimaan luotettavasti kunkin yrityksen toiminnan kestävyysvaikutuksia ja sitoutuneisuutta kestäväen kehityksen edistämiseen sekä vertailemaan eri yritysten raportteja keskenään.

Pidämme tervetulleena velvoitetta kolmannen osapuolen suorittamaan riippumattomaan kestävyysraportoinnin varmennukseen. Pakollinen varmennus osaltaan parantaa raportoinnin luotettavuutta. Kestävyysraportointi on varsin monimutkainen prosessi, ja kestävyteen liittyvän tiedon kokoaminen ja hallinta sekä raportoinnin edellyttämien laskelmien laadinta vaatii yrityksiltä paljon erityisosaamista. Kun raportointivelvollisten yritysten määrä Euroopassa moninkertaistuu, ja moni yritys opettelee tulevina vuosina raportointia ensi kertaa, riippumaton asiantuntevan kolmannen osapuolen varmennus osaltaan auttaa näitä yrityksiä tunnistamaan raportointinsa kehityskohdat ja epäjohtonmuokaisuudet.

Koska riippumaton kolmannen osapuolen raporttivarmennus on yrityksille pakollinen, on erityisen tärkeää huolehtia 1) varmennuspalvelujen riittävän laajasta tarjonnasta ja 2) varmennuspalvelujen tarjoajien riittävästä kestävyysraportoinnin osaamisesta.

Hallituksen esityksen mukaan yritys voisi valita kestävyysraportoinnin varmentajaksi paitsi auktorisoidun tilintarkastajan, myös

kestävyysvarmennuslaitoksen. Pidämme tätä erittäin tervetulleena. Varmennustyön salliminen myös muille toimijoille kuin tilintarkastajille on tärkeä keino huolehtia palvelujen saatavuuden riittävydestä sekä terveestä kilpailusta markkinoilla, kun varmennuspalvelujen kysyntä kasvaa uuden lainsäädännön myötä moninkertaiseksi. Siksi on oleellista, minkälaisin ehdoin kestävyysvarmennuslaitokset voisivat uuden lainsäädännön puitteissa toimia.

On tärkeää huomioida, että EU:n alueella – myös Suomessa – toimii jo nyt kestävyysvarmennuslaitoksia, joilla on vahva osaaminen ja kokemus nimenomaan kestävyysraporttien varmennuksesta. Näiden toimijoiden osaamista tarvitaan jatkossa yhä enemmän, kun varmennuspalvelujen kysyntä moninkertaistuu nykyisestä. On siis tärkeää, ettei kestävyysvarmennuslaitosten toimintamahdollisuuksia kavenneta tai poisteta kokonaan kestävyysraportointidirektiivin kansallisessa täytäntöönpanossa.

1 Kestävyysraportoinnin varmennusta harjoittavien tahojen akkreditointi

DNV pitää erittäin hyvänä kehityksenä sitä, että kestävyysraportoinnin varmennusta tekevät tahot jatkossa akkreditoidaan ja että varmentajat toimivat viranomaisten valvonnassa. Kestävyysraportointi on luonteeltaan monitahoista, monimutkaista ja jatkuvasti kehittyvää, mikä tulee huomioida myös raporttien varmentajien viranomaishallinnassa.

On odotettavissa, että kestävyysraportointia koskevat standardit kehittyvät paljonkin tulevina vuosina ja vuosikymmeninä, ja myös valvonnan tulee heijastella tätä. Kes-

tävän kehityksen vapaaehtoisessa yritysvalvonnassa, kuten muun muassa johtamisjärjestelmien sertifiointissa, toimintatapana on jatkuva seuranta. Johtamisjärjestelmien sertifikaatit ovat tyypillisesti voimassa kolme vuotta kerrallaan, ja niiden noudattamista valvotaan vuosittaisilla auditoinneilla. Myös FINAS:n myöntämät akkreditoinnit ovat määräaikaista, ja akkreditoituja toimijoita valvotaan tarkastuksin.

DNV:n näkemyksen mukaan myös kaikkien kestävyysraportoinnin varmentajien, mukaan lukien tilintarkastajien, akkreditoinnissa tulisi noudattaa vakiintuneita hyviä käytäntöjä: 1) kaikille varmentajille tulee olla yhtenäiset standardit niin osaamisen kuin toimintatapojen osalta, 2) akkreditoinnin tulee olla määräaikaista ja 3) akkreditoituja varmentajia tulee valvoa säännöllisillä tarkastuksilla.

On tärkeää, että raporttivarmentusta toteuttavia tahoja kohdellaan lainsäädännössä ja viranomaisvalvonnassa yhdenvertaisesti. Valitettavasti hallituksen esitys ei nähdäksemme nykyisen kaltaisena luo edellytyksiä yhdenvertaiselle kohtelulle, reilulle kilpailutilanteelle tai kestävyysvarmennusliiketoiminnan kehittymiselle Suomessa. Hallituksen esittämässä mallissa tilintarkastajille luotaisiin eräänlainen pika-kaista kestävyysraporttien varmennukseen, kun taas kestävyysvarmennuslaitosten toiminta Suomessa käytännössä tehtäisiin lähes mahdottomaksi.

Haluamme nostaa esiin erityisesti neljä ongelmallista asiaa esityksessä:

1) Valvontaviranomainen

Hallituksen esityksessä tilintarkastuslautakunnan rooli korostuu myös kestävyysraportoinnin valvojana. On kuitenkin kyseenalaista, löytyykö tilintarkastuslautakunnalta tähän tarvittavaa osaamista ja onko tilintarkastuslautakunta muutoinkaan oikea taho tähän tehtävään.

Nähdäksemme FINAS olisi paljon paremmin soveltuva taho kestävyysraportoinnin varmennuksen akkreditointiin:

- FINAS myöntää akkreditoiteja monien kestävä kehityksen standardien (esim. ISO 14001, ISO 14021, ISO 17033) sertifiointiin.
- FINAS akkreditoi kasvihuonekaasupäästöjen arvioitsijoita, kuten EU:n päästökauppavarmennuksen toteuttajia sekä ISO 1406x-sarjan standardeihin perustuvien hiilineutraalius- ja hiilijalanjälkivarmennuksen toteuttajia.
- FINAS akkreditoi lakisäätöisten uusiutuvan energian tuottajien velvoitteiden varmennuksen toteuttajia.

FINAS:lla on siis jo tarvittava osaaminen ja ymmärrys keskeisistä kestävä kehityksen aihealueista ja toimivat mallit ja prosessit varmennuksen toteuttajien arviointiin. Mikäli FINAS toimisi akkreditoijana, ei olisi myöskään tarvetta tehdä lainsäädännössä eroa tilintarkastajien ja kestävyysvarmennuslaitosten välillä. Akkreditoinnin toteuttaminen FINAS:n kautta loisi yhdenvertaiset mahdollisuudet sekä kestävyysvarmennuslaitoksille että tilintarkastajille harjoittaa kestävyysraporttien varmennusta yhdenvertaisen, samoihin sääntöihin ja pätevyyskriteereihin perustuvan valvonnan alaisina.

2) Kotimaisten toimijoiden rajaaminen ulos

Hallituksen esityksen mukaan (kirjanpitolaki, 7. luku, 25 §) kestävyysvarmennuslaitoksen tulee olla rekisteröity Euroopan talousalueeseen kuuluvassa muussa valtiossa kuin Suomessa. Tämä asettaisi eriarvoiseen asemaan toimijat, joiden kotipaikka on Suomessa. Rajaus myös toimisi merkittävänä esteenä kotimaisen palvelutarjonnan kehittymiselle.

On tärkeää huomioida, että Suomessa toimii jo nyt hallituksen esityksen määritelmän mukaisia kestävyysvarmennuslaitoksia. Varmennusveloitteen aikaansaama kysynnän merkittävä kasvu luo markkinoita myös uusille palveluntarjoajille. Lainsäädännöllä ei pidä estää Suomessa jo toimivien yritysten liiketoimintaa tai suomalaisten yritysten mahdollisuuksia osallistua kestävyysraporttivarmenteiden kasvumarkkinoille, saatikka kannustaa Suomessa kotipaikkanaan pitäviä toimijoita siirtämään kotipaikkaansa pois Suomesta.

3) Akkreditoinnin sitominen kestävyysvarmennuslaitoksen kotipaikkaan

Hallituksen esityksen mukaan (kirjanpitolaki, 7. luku, 25 §) kestävyysvarmennuslaitoksen tulisi olla akkreditoitu kotivaltiossaan siten kuin säädetään Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksessa (EY) N:o 765/2008 tuotteiden kaupan pitämiseen liittyvää akkreditointia ja markkinavalvontaa koskevista vaatimuksista ja neuvoston asetuksen (ETY) N:o 339/93 kumoamisesta.

DNV huomauttaa, että koska kestävyysraportoinnin varmennus ei ole aiemmin ollut EU-alueella pakollista, ei ETA-maissa ole kehitetty tilintarkastajien auktorisoinnin kaltaisia akkreditointimenettelyjä kestävyysvarmenteiden toteuttajille. EU-maista ainoastaan Ranskassa on olemassa oleva akkreditointijärjestelmä kestävyysvarmennuslaitoksille. On toistaiseksi epäselvää, kuinka monessa maassa akkreditoinnin käynnistäminen on suunnitteilla.

Esitetty vaatimus akkreditoinnista yrityksen kotivaltiossa siis käytännössä rajaisi pois kaikki Ranskan ulkopuolisiin ETA-maihin rekisteröidyt yritykset. Yrityksiä tulee kohdella yhdenvertaisesti, niitä ei pidä asettaa eriarvoiseen asemaan kotipaikkansa perusteella.

4) Vaatimus kolmen vuoden akkreditoinnista

Hallituksen esityksen mukaan (kirjanpitolaki, 7. luku, 25 §) kestävyysvarmennuslaitoksen tulisi olla ollut vähintään kolme viimeisintä kalenterivuotta kotivaltionsa viranomaisen valvonnassa. Kuten edellä on todettu, valtaosassa ETA-maista (poislukien Ranska) ei ole toistaiseksi olemassa kestävyysraportoinnin varmenteiden viranomaisvalvontaa. Oikeusvaltion periaatteiden mukaisesti lain veloitteiden tulee olla noudatettavissa, mutta esitettyä ehtoa on nykytilanteessa lähes mahdotonta noudattaa. Vaatimus kolmen vuoden viranomaisvalvonnan alaisena olemisesta tuleekin poistaa lakiesityksestä.

2 Riittävän osaamisen turvaaminen

Hallituksen esitys ohjaa nyky muodossaan kestävyysraporttien varmenteiden Suomessa voimakkaasti siihen suuntaan, että varmenteiden tekijät pääasiassa auktorisoidut tilintarkastajat. On tärkeää huomioida, että kestävyysraporttien varmenteiden edellyttää hyvin erilaista osaamista kuin tilinpäätösten tarkastus. Kestävyysraportit ovat sisällöltään laaja-alaisia kattaen aihepiirejä ihmisoikeuksista, työturvallisuudesta, yhdenvertaisuudesta ja syrjimättömyydestä sekä hyvästä hallinnosta moninasiin ilmasto-, ympäristö- ja luontokohtiin. Eriyisosaamista edellyttäviä aihealueita ovat mm.

- Kestävään kehitykseen liittyvien liiketoimintariskien ja -mahdollisuuksien hallinta
- Yritysten sidosryhmien tarpeiden huomioiminen liiketoimintamallissa ja strategiassa
- Yritysten ESG-tavoitteiden kuvaus ja tavoitteiden saavuttamisessa edistymisen
- Yritysten kestävä kehityksen politiikat

- Kestävään kehitykseen liittyvät asianmukaisen huolellisuuden käytännöt
- Yritysten ja niiden arvoketjujen keskeiset negatiiviset kestävyysvaikutukset, näiden tunnistamiseksi ja valvomiseksi tehtävät toimenpiteet sekä ennaltaehkäisevät ja negatiivisia vaikutuksia vähentävät toimet
- Keskeiset kestävyteen liittyvät riskit ja niiden hallinta
- Edellä mainittuihin seikkoihin liittyvät mittarit ja indikaattorit

Kestävyysraportointidirektiivissä painotetaan erityisesti tiettyjä aihealueita ja työkaluja, joilla on keskeinen merkitys yrityksen kestävä kehityksen suorituskyvyn arvioinnissa. Näitä ovat:

- YK:n kestävä kehityksen tavoitteet ja Global Compact
- Ilmaston liittyvät taloudelliset riskit, hiilineutraalius ja kasvihuonekaasupäästöt
- Luontokato, luontopääoman hallinta sekä terveys ja sosiaaliset kysymykset
- Ihmisoikeuksien hallinta
- Aktiivisen ja passiivisen korruption vastainen työ
- Lyhyen, keskipitkän ja pitkän aikavälin riskit ja mahdollisuudet yritysten koko arvoketjussa, mukaan lukien yritysten toiminta, tuotteet ja palvelut, liikekumppanuudet ja toimitusketjut.

Raportin varmentajalla tulee olla vahva osaaminen näiltä osa-alueilta tunnistukseen raporttien mahdolliset puutteet ja heikkoudet sekä yritysten mahdolliset väärinkäytökset.

DNV ilmaisee huolensa siitä, että hallituksen esitys rajaa käytännössä raporttivarmentusmarkkinoilta ulos kaltaisemme toimijat, joilla on vahvaa asiaosaamista nimenomaan kestävä kehityksen eri osa-alueista, kestävyysraportoinnista ja kestä-

vyystiedon varmentamisesta. Kun kestävyysraportointidirektiivin tavoitteina on parantaa raportoinnin luotettavuutta ja myös varmistaa varmennuspalvelujen riittävä saatavuus ja varmentajien riittävä osaaminen, hallituksen esitys itse asiassa nykymuodossaan vie tilannetta päinvastaiseen suuntaan.

Kestävyysraportoinnin luotettavuuden varmistaminen on oleellinen osa Suomenkin kestävä kehityksen tavoitteiden toteuttamista. Siksi Suomen tulee panostaa myös asiantuntevan kestävyysvarmennuksen mahdollistamiseen.

3 Kestävyysraporttien varmennuksen markkinakehitys

Kestävyysraportoinnin varmennuksen palvelutarve tulee lähivuosina kasvamaan moninkertaiseksi nykytilanteeseen verrattuna. Koko ETA-alueella raportointivelvollisten yritysten määrä tulee arviolta viisinkertaistumaan raportointikauteen 2026 mennessä. Raporttivarmennuksen kysynnän kasvu tulee olemaan vielä tätäkin suurempaa, koska kaikki nykyisin raportoivat yritykset eivät ole käyttäneet kolmannen osapuolen varmennusta.

On odotettavissa, että kestävyysraporttien varmennus tulee olemaan merkittävä kasvuala tulevana vuosina ja uusia palveluntarjoajia syntyy vastaamaan kysyntään. On tärkeää, ettei lainsäädännön rajauksilla luoda tilannetta, jossa varmennuspalvelut keskittyvät harvoille toimijoille. On myös tärkeää, ettei Suomi estä kasvuliiketoiminnan muodostumista omalla alueellaan. Voimakas suosituksemme onkin, että hallituksen esitystä muokataan, jotta varmistetaan yhdenvertaiset mahdollisuudet kaikille asiantunteville kestävyysraportoinnin varmennuksen tarjoajille toimia Suomessa.

Elinkeinoelämän keskusliitto EK

Päähuomiomme kiinnittyy osuuskuntien ottamiseen mukaan kestävyysraportointivelvoitteiden piiriin ja siihen, että osuuskunnille ei kuitenkaan oltaisi mahdollistamassa riittävää keskitettyä raportointimahdollisuutta - osakeyhtiöiden konserniraportointimahdollisuutta vastaavasti.

Seuraamukset kestävyystietojen virheellisyydestä tai harhaanjohtavuudesta

HE -luonnoksessa todetaan, että kestävyysraportoinnin laiminlyönnistä samoin kuin virheellisten tai harhaanjohtavien kestävyystietojen esittämisestä ehdotetaan säädettäväksi rikoslain 30 luvussa, joka käsittelee vastaavanlaisen seuraamusuhan tilinpäätöksen osalta. Luonnoksessa todetaan myös, että periaatteessa direktiivi sallisi rikosoikeuden sijasta hallinnollisen seuraamusjärjestelmän hyödyntämisen ja että kyse on kansallisesta valintamahdollisuudesta (51 art.). Tämä vaihtoehto ei kuitenkaan ole Suomessa hallituksen esitysluonnoksen mukaan tarkoituksenmukainen: se johtaisi eriytymiseen tilinpäätökseen nähden tavalla, joka ei ole perusteltavissa siihen nähden, että niin kestävyysraportissa kuin tilinpäätöksessä on yhtäläisesti tavoitteena oikean informaation antaminen sidosryhmien käyttöön.

Tilinpäätös ja kestävyysraportti ovat varsin erityyppisiä dokumentteja yrityksen toiminnan kannalta ja tilinpäätöksen laiminlyöntiin tai virheellisten tai harhaanjohtavien tietojen tuleekin olla vahvemmin sanktioitu kuin muut tiedot. Yrityksen taloudellisen tiedon paikkansapitävyydellä on aivan erityinen merkitys yrityksen sijoittajien, rahoittajien ja muiden sidosryhmien kannalta. -Vaikka kestävyysraportissa annettavat tiedot ovat luonnollisesti varsin tärkeää tietoa, ei tämä tieto kuitenkaan ole

verrattavissa tilinpäätösinformaation tärkeyteen ja kiistattomaan olennaisuuteen yrityksen informaatioluokkana ja sen tulisi näkyä myös seuraamusvaihtoehdon valinnassa.

Kestävyystietojen osalta tulisi ensi vaiheessa valita lainsäädännössä hallinnolliset seuraamukset. Tämä jo siitakin syystä, että yritysten tulkinnat ja näkemykset uuden, massiivisen lainsäädännön astuessa voimaan voivat erota hieman toisistaan ja tämä oikeudellinen epävarmuus ei saisi johtaa aiheettomiin ja liian ankariin seuraamuksiin yrityksille väärin valitun seuraamustason vuoksi. Mikäli jatkossa katsotaan olevan selkeää tarvetta ja perustellut syyt seuraamusjärjestelmän kiristämiseksi, voidaan tuo muutos sitten tehdä jatkossa.

Varmennuspalveluiden hyväksymisedellytykset

Jatkossa saattaa syntyä pulaa kestävyysraportin varmennuspalveluiden tarjoajista ja tämän vuoksi olisikin syytä vielä kertaalleen tarkastella sitä, ovatko tilintarkastuslakiin ehdotettavat erityispätevyys hyväksymisedellytykset riittävän joustavat vai olisiko edellytyksiä vielä mahdollista jotenkin laentaa osaajapulan välttämiseksi. Varmennuspalveluiden tarjoamisen osalta olisi siis tärkeää löytää tasapaino vaadittavan osaamisen sekä myös riittävien resurssien varmistamiseksi.

Valmistelussa olevan EU:n yritysvastuulaki-hankkeen terminologia

Nyt osaksi kansallista lainsäädäntöä varsin laajasti otettavat käsitteet, termit ja velvollisuudet jotka ovat vielä osin valmistelussa EU:n tasolla yritysvastuudirektiivin kautta, voivat aiheuttaa hankaluuksia jatkossa.

Tältä osin on syytä valmistautua pikaiseenkin lain muuttamiseen, mikäli EU -valmistelussa tapahtuu muutoksia.

Kansallinen lisäys: osuuskunnat raportointivelvoitteiden piiriin - ehdotus kestävyysraportoinnin toteuttamisesta keskitetysti

Kestävyysraportointidirektiivin implementoinnin yhteydessä on tarkoitus säätää kansallisesti siitä, että myös osuuskunnat tulisivat raportointivelvoitteiden piiriin. Nehän eivät kuulu kestävyysraportointivelvoitteiden piiriin direktiivin perusteella. Kansallista laajennusta perustellaan neutraliteettiperiaatteella, jonka mukaisesti yhtä yhteisötyyppiä koskevat velvoitteet tulisi saattaa myös muita yhteisötyyppejä koskevaksi, tasapuolisuuden vuoksi.

Osuuskuntien saattaminen velvoitteiden piiriin aiheuttaa kuitenkin ongelmia, koska laki ei tunnista osuuskuntien osalta ryhmärakennetta, joka mahdollistaisi osuuskunnille mahdollisuuden laatia kestävyysraportti keskitetysti vastaavasti kuin konsernirakenteella toimivilla osakeyhtiöillä. Ongelma johtunee siitä, että osuuskunnat on jätetty direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle, joten myöskään direktiivin valmistelussa ei osuuskuntia ja niiden toimintamalleja ei ole otettu huomioon. Näin osakeyhtiömuotoiset toimijat, joiden osalta laki mahdollistaa konsernitasoisen raportoinnin, olisivat jatkossa edullisemmassa asemassa osuuskuntiin verrattuna. Osuuskunnille aiheutuisi tästä merkittäviä kustannuksia verrattuna osakeyhtiöihin ja neutraliteettiperiaatteen tavoite ei toteutuisi.

Itse asiassa mikään direktiivin implementoinnin valmistelun aikana pohdituista tai esitetystä sääntelyvaihtoehdoista ei täysin toteuttaisi neutraliteettiperiaatteen mukaista tasapuolista velvoitteiden jakautumista. Yhtenä esitettynä vaihtoehtona on ollut osuuskuntien vapaaehtoisuus velvoit-

teiden noudattamiseen. Tässä vaihtoehdossa - kuten hallituksen esitysluonnoksessa on todettu - ne osuuskunnat, jotka jättäytyisivät velvoitteiden ulkopuolelle, aiheuttaisivat neutraliteettiperiaatteen toteutumatta jäämisen ja ne osuuskunnat, jotka päättäisivät noudattaa velvoitteita, joutuisivat noudattamaan niitä ilman joustomahdollisuutta.

Mikäli osuuskuntien keskusyhteisöille mahdollistettaisiin osakeyhtiöiden tapaan konsernihuojennusta vastaava huojennusmahdollisuus jonkinlaisella juridisella konstruktiolla, sitä ei voitaisi soveltaa osakeyhtiömuotoisiin ryhmänä toimiviin yrityksiin. Direktiivi sulkee osakeyhtiöiden osalta pois muut huojennukset kuin konsernirakenteeseen perustuvan konsernin emoyhtiön keskitetyn raportoinnin. Tällöinkään neutraliteettiperiaate ei toteutuisi tasapuolisesti kaikkien yhteisöjen osalta.

Edellä kuvatun valossa on siis täysin selvää, että sellaista sääntelyvaihtoehtoa, joka toteuttaisi neutraliteettiperiaatteen mukaista tasapuolista velvoitteiden jakautumista, ei ole olemassa. Käytettävissä olevien vaihtoehtojen puitteissa olisikin tärkeää kyetä löytämään sellainen vaihtoehto, joka parhaiten edistäisi kestävyysraportoinnin laajaa käyttöönottoa siten, että velvoitteiden jakautuminen ja huojennuksien käyttömahdollisuus olisi mahdollisimman tasapuolista.

Osuuskuntamuotoiset toimijat myös haluavat olla itse mukana uusien velvoitteiden noudattajina, raportointivelvollisina toimijoina. Olisi itse asiassa neutraliteettiperiaatteen vastaista valita sellainen sääntelyratkaisu, joka ei millään tavalla huomioisi tätä osuuskuntien aktiivista halua olla mukana kestävyysraportointivastuussa, vaan aiheuttaisi näille toimijoille vain muita suurempia velvoitteiden noudattamiskustannuksia.

Olisikin erittäin tärkeää kyetä löytämään sellainen sääntelyratkaisu, jonka avulla voitaisiin myös osuuskuntien osalta ottaa käyttöön keskusyhteisöjen raportointimahdollisuus muiden samaan ryhmään kuuluvien osuuskuntien osalta kootusti. Käytännön tasolla tarkoittaisi sitä, että päätettäisiin, minkälaisella tulkinnalla neutraliteettiperiaatteen toteutumiseen suhtaudutaan.

Lisäksi tarvitaan konkreettisia juridisia valintoja asian ratkaisemiseksi. Lainsäädännön tasolla valittavia ratkaisuja voinee olla useita. Ainakin lain tasolla tulisi määritellä se, minkälainen osuustoiminnallisessa muodossa harjoitettava yritysryhmä on ja miten se määritellään. Sen lisäksi pitäisi luoda edellytykset sille, millä perusteella tämän ryhmän keskusyhteisöksi katsottava taho voisi laatia kestävyysraportin näiden muiden yritysryhmän osuuskuntien puolesta keskitetysti. Tämän lisäksi pitäisi selkeästi sopia siitä, että raportoinnin lainmukaisuudesta vastaa edelleen kukin yksittäinen ryhmään kuuluva osuuskunta, keskitetysti toteutetaan vain itse raportti. Näin vastuuta raportoinnin lainmukaisuudesta ei siirrettäisi toiselle yhteisölle. Hahmotelme seuraavassa noita mahdollisia lakiin otettavia kirjauksia ja toteamme samalla, että muutkin sääntelyratkaisut voivat luonnollisesti tulla kyseeseen. Tässä kuitenkin joitain ajatuksia siitä, miten asiaa mahdollisesti voitaisiin pyrkiä ratkaisemaan lainsäädäntötasolla.

Ryhmärakenteen mahdollistamiseksi kirjanpitolaain 1 lukuun tulisi lisätä pykälä, joka sisältää osuustoiminnallisen ryhmän käsitteen: ”Tässä laissa osuustoiminnallisella ryhmällä tarkoitetaan kirjanpitovelvollisista pääasiassa osuuskuntamuotoisista yhteisöistä koostuvaa ryhmämuotoisesti liiketoimintaa harjoittavaa joukkoa yrityksiä Ryhmämuotoista liiketoimintaa on esimerkiksi, raaka-ainetoimittajien (tai

alkutuotannon toimijoiden) yhdessä omistamansa jalostus- ja myyntiorganisaation kanssa harjoittama toiminta. ja yleisesti ottaen osuustoiminnallisten ryhmien harjoittama liiketoiminta, jossa keskusyhteisön omistavat osuustoiminnalliseen ryhmään kuuluvat osuuskunnat.

Kestävyysraportoinnin keskitetystä laatisemisesta tulisi ottaa kirjaus kirjanpitolaikiin ja esimerkiksi kirjanpitolaian 3a lukuun voitaisiin lisätä uusi pykälä: Osuustoiminnalliseen ryhmään kuuluvan yhteisön oikeus toteuttaa muiden kuin taloudellisten tietojen raportointi keskitetysti, joka pitäisi sisältää seuraavat oikeudet ja velvollisuudet:

Osuustoiminnallisena ryhmänä toimivilla yhteisöillä olisi yritys muodosta riippumatta oikeus sopia kestävyysraportoinnin toteuttamisesta keskitetysti. Kestävyysraportointi voitaisiin tällöin toteuttaa keskitetysti esimerkiksi osuustoiminnallisen ryhmän keskusyhteisö toimesta ja myös tiedon varmennus voitaisiin toteuttaa tässä tapauksessa kestävyysosalta keskitetysti.

Keskitetysti tuotettua kestävyysraporttia ja sen sisältöä koskisivat asiallisesti vastaavat vaatimukset, kuin mitä konsernin toteuttama keskitettyä kestävyysraportointia koskien on tässä laissa säädetty. Osuustoiminnalliseen ryhmään kuuluvat kirjanpitovelvolliset vapautettaisiin velvoitteesta raportoida muita kuin taloudellisia tietoja, jos nämä yhteisöt ja niiden tytäryhteisöt sisällytetään keskitetysti laadittuun raporttiin, edellyttäen, että kyseinen raportti sisältää lain edellyttämät muut kuin taloudelliset tiedot.

Kukin osuustoiminnalliseen ryhmään kuuluva yhteisö vastaisi kuitenkin edelleen itsenäisesti siitä, että kestävyyttä koskevat tiedot on kyseisen yhteisön osalta raportoitu laissa määritetyt vaatimukset täyt-

täen. Osuustoiminnalliseenryhmään kuuluvat yhteisöt hyväksyvät keskitetyn raportoinnin sisällön osaltaan ottamalla toimintakertomukseensa viittauksen keskitetysti tuotettuun kestävyysraporttiin. Kunkin yhteisön hallitus hyväksyy keskitetysti tuotetun raportin osaltaan allekirjoittamalla tilinpäätöksen, johon sisällytetyssä toimintakertomuksessa viitataan keskitetysti tuotettuun raporttiin. Ehdotetun pykälän nojalla voisi siten ainoastaan sopia raportoinnin toteuttamisesta keskitetysti, muttei siirtää vastuuta raportoinnin lainmukaisuudesta toiselle yhteisölle.

Raportin tekeminen olisi edelleen mahdollista vaihtoehtoisesti myös erillisenä yhteisökohtaisena, koska yritysryhmänä toimivia yhteisöjä ja yritysryhmiä on erilaisia ja hyvin erilaisilla toimialoilla. Ehdotettu keskitettyä raportointia koskeva kirjanpitolain pykälä mahdollistaisi muun muassa sen, että osuuskuntamuotoisten yritysryhmien rahoittajat ja sidosryhmät (esim. kuluttajat) voisivat saada kattavan ja vaikuttavamman kuvan kestävyystekijöiden johtamisesta ja niissä suoriutumisesta. Ehdotettu uusi pykälä antaisi osuustoiminnallisille ryhmille myös mahdollisuuden tulla kohdeksi kestävyysraportoinnin osalta vastaavalla tavalla kuin listatut osakeyhtiömuotoiset yhteisöt ja niiden muodostamat konsernit. Ehdotettu pykälä olisi yritys- muotoneutraali ja tukisi siten elinkeinonvapautta. Mahdollistamalla yritysryhmätasoinen raportointi varmistettaisiin riittävän

kattavan, laadukkaan ja vertailukelpoisen tiedon saatavuus osuuskuntien ja muiden yhteisöjen muodostamista osuustoiminnallisista ryhmistä ja samalla pidettäisiin huoli siitä, ettei toimijoille aiheudu tarpeetonta hallinnollista ja taloudellista taakkaa päällekkäisistä raportointivelvollisuuksista. EFRAGin laatimat, erittäin yksityiskohtaiset, sitovat kestävyysraportointistandardit olisivat osuuskuntamuotoisille toimijoille varsin kuormittavia noudattaen ilman minikäänlaista keskitettyä raportointimahdollisuutta.

Lopuksi

Osuuskunnille on tärkeää, että osuuskuntia kohdellaan tasavertaisesti muiden yritysmallien kanssa ja että niiden osakeyhtiöistä poikkeava toimintamalli näkyisi myös niiden toimintaan sovellettavassa lainsäädännössä. Tällä perusteella katsomme, että osana kestävyysraportointidirektiivin kansallista voimaansaattamista tulee kirjanpitolakiin ottaa säännökset, joiden mukaisesti ryhmärakenteella toimivilla osuuskunnilla on osakeyhtiöitä vastaava mahdollisuus siihen, että yksittäiset osuuskunnat vapautetaan konsernirakenteella toimivien osakeyhtiöiden tavoin raportointivelvollisuudesta, jos osuuskuntien omistaman keskusyhteisön toimintakertomukseen sisällytetään omistajaosuuskuntien kestävyystiedot.

Elintarviketeollisuusliitto ry

ETL pitää huolestuttavana direktiivin kansallista laajennusta sisällyttää myös osuuskunnat raportointivelvoitteiden piiriin. Kestävyyseraportointidirektiivissä osuuskunnat on jätetty soveltamisalan ulkopuolelle, joten sen valmistelussa ei ole huomioitu osuuskuntia ja niiden toimintamalleja.

Luonnoksessa esitetty kansallinen laajennus aiheuttaa haasteita, sillä laki ei tunnista osuuskuntien osalta ryhmärakennetta, joka mahdollistaisi osuuskunnille mahdollisuuden laatia kestävyysraportti keskitetysti vastaavalla tavalla kuin konsernirakenteella toimivat osakeyhtiöt. Laajennusta perustellaan neutraliteettiperiaatteella, mutta sen mukaisesti konsernirakenteella toimivat osakeyhtiöitä koskevat velvoitteet tulisi saattaa tasapuolisesti koskemaan myös osuuskuntia. Muussa tapauksessa neutraliteettiperiaatteen tavoite ei toteudu ja osakeyhtiömuotoiset toimijat olisivat tulevaisuudessa edullisemmassa asemassa osuuskuntiin verrattuna.

ETL pitää erittäin tärkeänä, että osuuskunnille tarjotaan kestävyysraportointia koskevassa lainsäädännössä vastaava poikkeamismahdollisuus laatia yksi yhteinen kestävyysraportti, kuten konsernimuotoisilla yrityksillä on tytäryritysten osalta. Tällä varmistetaan toimijoiden asianmukaisen ja tasapuolisen kohtelu sekä vältetään päällekkäisistä raportointivelvollisuuksista aiheutuva hallinnollinen taakka ja kustannukset.

Osuuskuntamuotoisilla toimijoilla on lähtökohtaisesti halu kertoa kestävästä liiketoiminnasta ja siihen liittyvistä tavoitteistaan. Lain valmistelussa tulee löytää ratkaisu,

joka huomioi osuuskuntien erilaisen toimintamallin ja kohtelee niitä vastaavalla tavalla kuin muita toimijoita. Laissa tulisi määritellä ainakin, minkälainen ryhmämuotoisesti toimiva osuuskunta on ja miten se määritellään. Lisäksi osuuskunnalle tulee luoda edellytykset, millä perusteella ryhmän keskusyhteisöksi katsottava taho voi laatia kestävyysraportin keskitetysti muiden ryhmään kuuluvien osuuskuntien puolesta. Jokaisella yksittäisellä ryhmään kuuluvalla osuuskunnalla tulee kuitenkin edelleen säilyä vastuu raportoinnin lainmukaisuudesta.

ETL katsoo, että osuuskuntien keskitetysti tuotettua kestävyysraporttia ja sen sisältöä koskisivat asiallisesti vastaavat vaatimukset, mitä osakeyhtiömuotoisia konserneja. Lisäksi raportin tekeminen olisi edelleen vaihtoehtoisesti mahdollista myös erillisinä yhteisinä, sillä yritysryhmänä toimivia yhteisöt ovat myös keskenään hyvin erilaisia. Tällä tavalla toteutettuna varmistettaisiin riittävän kattavan ja laadukkaan kestävyystiedon saatavuus osuuskuntien osalta ja samalla huolehdittaisiin siitä, ettei toimijoille aiheudu tarpeetonta hallinnollista taakkaa ja kustannuksia päällekkäisistä ja moniulotteisista raportointivelvollisuuksista.

Lopuksi haluamme todeta, että mikäli osuuskuntien kestävyysraportoinnin kohdalla ei voida ottaa käyttöön ryhmärakennemallia, joka mahdollistaa tasavertaisen kohtelun muiden yritysmuotojen kanssa, niin kestävyysraportointidirektiivin kansallisessa voimaansaattamisessa tulee pitäytyä direktiivin alkuperäisessä soveltamisalassa.

Finanssiala ry

Finanssiala (FA) esittää täsmennyksiä luonnokseen hallituksen esityksestä

- Kestävyyseraportoinnin soveltamisalaa on tarpeen selkiyttää ja tarkentaa.
- FA pitää ongelmallisena sitä, että vielä EU:ssa valmisteilla olevan ja keskeneräisen lainsäädännön, (direktiivi yritystoiminnan kestävä toimintaa koskevasta huolellisuusvelvoitteesta, CSDDD) määritelmät ja velvollisuuksien sisältö otetaan suoraan kansalliseen lakiin sellaisenaan ja laajasti avattuna, kun neuvottelut direktiivin sisällöstä ovat kesken ja muotoiluun liittyy potentiaalisia ongelmia.
- Koska kestävyysraportointistandardien lopullista muotoa ei ole vielä vahvistettu ja ne tulevat velvoittavina suoraan EU-tasolta, on mahdollista, että niissä ei oteta huomioon kansallisia erityispiirteitä kuten poikkeavia yhtiömuotoja tai liiketoimintaa, jota ei käsitellä standardeissa.
- Sektorikohtainen lainsäädäntö tulisi ottaa huomioon lainvalmistelussa (mm. VYL, TVYL).
- Keskinäiseen yhtiömuotoon kuuluva omistuksen hajautuminen vakuutusnottajille tulisi neutraliteettiperiaatteen mukaisesti ottaa huomioon siten, että keskinäiset vakuutusyhtiöt eivät kärsisi merkittäviä kustannushaittoja, jos niille ei olisi mahdollista toteuttaa ryhmäraportointia ilman yhtiöiden välistä määräysvaltaedellytystä, Sama ongelma koskee suurta osaa tavallisia osuuskuntia.
- Kansallisena laajenuksena esitetty digitaalisen tilinpäätöksen sääntelyn

kehikko on edelleen epäselvä ja jättää auki paljon kysymyksiä.

- Aikataulullisesti digitaalinen tilinpäätös on erittäin haastava erityisesti sellaisille PIE-yhteisöille, kuten työeläkeyhtiöille, keskinäisille vakuutusyhtiöille, sekä muille CSRD:n mukaan kestävyysraportoinnin soveltamisalaaan kuuluville erityislainsäädäntöä soveltaville suurille yli 500 työntekijän yhtiöille, joilla ei ole listayhtiöiden tavoin tällä hetkellä digitaalisuusvaatimusta tilinpäätökselle ja toimintakertomukselle. Säännöksen soveltamista näihin yhtiöihin ei muutenkaan selvitetä HE-luonnoksessa. Myös muille, erityislainsäädännön alaisille listatuille PIE-yhtiöille HE-luonnoksessa on auki olevia asioita.
- Koska kestävyteen liittyvät käsitteet, määritelmät, mitattavuus ja vaikutusten arvioinnit ovat vielä keskeneräisiä, tulkinnanvaraisia ja vaikeasti arvioitavissa kriminalisointia ja mahdollisia seuraamuksia on harkittava tarkkaan ja huomioiden rikosoikeuden yleiset opit.

1 FA esittää selkiytyksiä ja tarkennuksia soveltamisalaa ja raportoinnin aloittamiseen (KPL 7:1 ja Siirtymäsäännökset s. 60)

Soveltamisalaa (KPL 7:1) on aikaisemmasta lausunnolla olleesta luonnoksesta täsmennetty. Tehdyt täsmennykset koskivat mm. raportoinnin soveltamisalan kohdistumista pieniin ja keskisuuriin listattuihin luottolaitoksiin ja vakuutusyhtiöihin kaikkien pienten ja keskisuurten luottolaitosten ja vakuutusyhtiöiden sijaan. Muut vastaavat yh-

tiöt tulevat soveltamisalaan, jos ne täyttävät suuryrityksen määritelmän. Kuitenkin selkiytyksiä voitaisiin FA:n mielestä edelleen tehdä seuraavilta osin.

- a) Kestävyyssraportoinnin aloittaminen PIE-yhteisöissä, jotka ovat suuryrityksiä ja joilla on henkilöstöä keskimäärin 500

Sivun 60 siirtymäsäännösten mukaan lakia sovelletaan 1.1. 2024 ja sen jälkeen alkavina tilikausina 1 ja 2 kohdan mukaan kaikkiin PIE-yhtiöihin (joita ovat tilinpäätösdirektiivin 2 artiklan 1 alakohdassa määritellyt listayhtiöt, luottolaitokset ja vakuutusyhtiöt), jotka ovat kooltaan suuryrityksiä/emoyrityksiä suurkonsernissa ja joilla/joiden konserneissa on keskimäärin 500 työntekijää tilikauden aikana, eikä siis pelkästään listattuihin PIE-yhtiöihin.

Esimerkiksi TEM on lausuntopyyntönsä tavoitteissa tuonut esiin, että ensimmäisinä kestäväysraportoinnin julkistamisvelvollisina olisivat vain pörssilistatut suuryritykset, joiden tulee julkistaa vuonna 2025 kestävyystietonsa vuodelta 2024.

FA toivoo, että asia selkiytetään ainakin perusteluissa.

- b) KY-muotoisten vaihtoehtorahastojen poissulkeminen soveltamisalasta

FA esittää selkiytystä HE-luonnoksen soveltamisalassa (KPL 7:1 1 momentti) mainittuihin ”muihin tilinpäätösdirektiivin soveltamisalaan kuuluviin oikeushenkilöihin”, joiksi mm. HE-luonnoksen säännöskohtaisissa perusteluissa kerrotaan olevan avoimet yhtiöt ja kommandiittiyhtiöt, joissa kaikki vastuunalaiset yhtiömiehet ovat osakeyhtiöitä.

CSRD:n tilinpäätösdirektiivin muutoksissa (1 artikla 1.4) kuitenkin säädetään, että

kestävyyssraportoinnin, konsernin kestäväysraportoinnin ja yhtenäisen sähköisen raportointimuodon artiklojen yhteensovittamistoimenpiteitä ei sovelleta vaihtoehtoihin sijoitusrahastoihin eikä yhteissijoitusyrityksiin ((EU) 2019/2088 2 art 12 alakohta b ja f). Suomessa iso osa vaihtoehtorahastoista on kommandiittiyhtiömuotoisia (KY-muotoisia) mutta kyseisen CSRD:n poissulkemispöytäkirjan perusteella ne eivät kuitenkaan kuulu kestäväysraportoinnin soveltamisalaan, vaikka ne sattuisivatkin läpäisemään annetut suuryrityskriteerit. Vaihtoehtorahastoja koskevat jo niiden omat sijoitusrahastojen hoitajista annetun direktiivin AIFMD:n kautta tulevat kestäväysraportointivaatimukset.

FA esittää, että KY-muotoisten vaihtoehtorahastojen poissulkeminen tulisi kirjata HE-luonnoksen KPL 7:1 3. momenttiin.

- c) Lain soveltamisen siirtymäsäännösten yhdenmukaistaminen soveltamisalan kanssa (s.60)

HE-luonnoksen sivulla 60 KPL:n soveltamisen siirtymäsäännöksissä kohdassa 4. viitataan PK-listayritysten lisäksi virheellisesti myös ei-listattuihin pieniin ja keskisuuriin luottolaitoksiin (KPL 1:9 2 momentti), vaikka ne eivät ole kestäväysraportointisääntelyn soveltamisalassa. (Listatut pienet ja keskisuuret luottolaitokset sisältyvät kohtaan 5.)

FA esittää, että sivulla 60 olevista siirtymäsäännöksistä kohdasta 4 tulisi poistaa viittaus KPL 1:9.2 momenttiin.

2 FA:n yleiset kommentit KPL-kohtiin niiden esitysjärjestyksessä

2.1 Arvoketjun ja toimitusketjun määritelmät (KPL 7:2 kohdat 7 ja 8)

Säädösteknisesti arvoketjun määritelmässä jätetään tosiasiallisesti auki se mihin

asti selvitettävä ketju ulottuu. Tätä lainkoh-
taa ja sen tulkintaa ei avata myöskään yksi-
tyiskohtaisissa perusteluissa. Sama on-
gelma toistuu toimitusketjun määritel-
mässä. FA esittää, että kyseisissä määritel-
missä voitaisiin kirjata auki, mistä säädök-
sestä arvoketjun määritelmä tulee sen si-
jaan, että viitataan kaikkiin muihin sään-
nöksiin jättäen määritelmä täysin avoi-
meksi.

2.2 *Kestävyyseikkoja koskevat tavoit- teet* (KPL 7:5)

FA tiedustelee 7:5 1 momentin 3-alakoh-
taan liittyen, tarkoitetaanko ympäristöllis-
ten tavoitteiden ”tieteellisesti vakuutta-
valla” näytöllä sitoutumista SBTi:n (Science
Based Targets initiative) tavoitteisiin?

2.3 *Tiedot hallituksesta sekä toimitus- johtajasta* (KPL 7:6)

Kohdassa 1 kuvaus kestävyysseikkoja kos-
kevista tehtävistä tulisi koskea hallituksen
ja toimitusjohtajan lakisääteisiä tehtäviä.
Jotta kestävyysseikkoja koskevia tehtäviä
voi raportoida, tulisi FA:n mielestä lainsää-
dännössä ensiksi säädellä tällaisista kestä-
vyysseikkoja koskevista vaatimuksista.

Kohdassa 2 hallituksen ja toimitusjohtajan
asiantuntemusta koskevat vaatimukset tu-
lisi sisältyä sektorikohtaiseen erityislain-
sääntöön, jossa asiantuntemusvaati-
muksista säädellään. Tällä hetkellä kestä-
vyysseikkoja koskevaa asiantuntemusvaa-
timusta ei lainsäädännössä ole. Mahdolli-
suus hyödyntää muuta osaamista tulisi kat-
taa myös yhtiön sisäisen osaamisen eikä
vain ulkopuolista osaamista. Mikäli asian-
tuntemusvaatimuksia ei ole säädetty lain-
säädännössä, tämä asettaa laajempia tie-
tosuojasääntelyyn liittyviä hallinnollisia
vaatimuksia yhtiöille.

FA ehdottaa, että kohdassa 3 tulisi tarken-
taa, mitä tietoja kannustinjärjestelmistä tu-
lee antaa.

2.4 *Asianmukaista huolellisuutta koske- vat menettelyt* (KPL 7:7) ja *Tiedot arvo- ja toimitusketjusta* (7:11)

FA pitää ongelmallisena sitä, että vielä
EU:ssa valmisteilla olevan ja keskeneräisen
lainsäädännön (direktiivi yritystoiminnan
kestävää toimintaa koskevasta huolelli-
suusvelvoitteesta, CSDDD) määritelmät
(mm. arvoketju, liikesuhteet ja toimitus-
ketju) ja velvollisuuksien sisältö otetaan
suoraan kansalliseen lakiin sellaisenaan ja
laajasti avattuna, kun CSDDD:n sisältöä
koskevat neuvottelut ovat kesken ja muo-
toiluihin liittyy potentiaalisia ongelmia.

Yrityksillä voi olla tuhansia arvo- tai toimi-
tusketjun tai liikesuhteen määritelmän
täyttäviä sopimuskumppaneita, joten asi-
anmukaisen huolellisuusvelvoitteen täyt-
tämisessä tulisi olla olennaisuusrajaus tai
selvityksen laajuus voisi riippua tietyistä te-
kijöistä (kuten sopimussuhteen merkittä-
vyys liiketoiminnan kannalta, rahallinen
arvo, sopimuksen kohteena olevan toimin-
nan kestävyysriskit).

2.5 *Raportoinnin muoto sekä raportoin- tistandardien ensisijaisuus* (KPL 7:15)

Koska kestävyysstandardien lopullista
muotoa ei ole vielä vahvistettu ja ne tule-
vat velvoittavina suoraan EU-tasolta, on
mahdollista, että niissä ei oteta huomioon
mahdollisia kansallisia erityispiirteitä
(esim. poikkeavat yhtiömuodot tai liiketoi-
minta, jota ei käsitellä standardeissa). Täl-
löin valittu hierarkiamalli voi olla ongelmal-
linen.

2.6 *Vuoropuhelu henkilöstön edustajien kanssa*

Perusteluissa on mainittu yhteistoiminta-
laki mutta ei itse pykälässä. Jotta pykälä
olisi yhdenmukainen yhteistoimintalain
kanssa, tulisi sana ”johto” korvata sanalla
”yhtiö”. Yhtiöittäin vaihtelee, missä yhtiön
toimielimessä henkilöstön edustaja on, ja

näin ollen myös se, minkä yhtiön toimieli-
men kanssa henkilöstön edustaja käy vuo-
ropuhelua.

2.7 Tarkennus tytäryritystä koskevaan poikkeusmahdollisuuteen ((KPL 7:18) liit- tyen keskinäisten vakuutusyhtiöiden hu- mioimiseen

Keskinäiseen yhtiömuotoon kuuluva omis-
tuksen hajautuminen vakuutuksenottajille
tulee neutraliteettiperiaatteen mukaisesti
ottaa huomioon siten, että keskinäiset va-
kuutusyhtiöt eivät kärsisi merkittäviä kus-
tannushaittoja, jos niille ei olisi mahdollista
toteuttaa ryhmäraportointia ilman yhtiöi-
den välistä määräysvaltaedellytystä, Sama
ongelma koskee suurta osaa tavallisia
osuuskuntia.

FA esittää yllä olevan asian huomiointia,
mikä voitaisiin tehdä täsmennyksenä KPL
7:18 6 momentin 2 kohtaan seuraavasti:
”vakuutusyhtiölain 1 luvun 1 §:ssä tarkoi-
tettuun vakuutusyhtiöön, joka kuuluu va-
kuutusyhtiölain 26 luvun 2 §:ssä tarkoitet-
tuun vakuutusryhmittymään, ja johon so-
velletaan ryhmävalvontaa vakuutusyhtiö-
lain 26 luvun 3 §:n 1 momentin 1,3 tai 4
kohdan mukaisesti.”

3 Kansallisena laajenuksena luon- nokseen sisällytetty digitaalisen tilinpää- töksen sääntelyn kehikko on epäselvä

FA olettaa, että CSRD:n voimaansaattami-
sesta annetun HE-luonnoksen yhteyteen
sisällytetty kansallinen laajennus digitaalisen
tilinpäätöksen sääntelystä korvaa
aiemmin keväällä 2022 HE-luonnoksena
julkistetun esityksen (VN/5716/2022). FA
on 22.4.2022 antanut lausunnon kysei-
sestä HE-luonnoksesta.

FA toteaa, että monet aikaisemmassa lau-
sunnossa esiin tuodut kysymykset digitaalisen
tilinpäätöksestä ovat vielä avoimena.
HE-luonnoksen perusteluissa on tuotu
esiin, että Patentti- ja rekisterihallitus

(PRH) tulee myöhemmin tarkentamaan
auki olevia kohtia. Esitetty siirtymäsään-
nösten mukainen aikataulu digitaaliselle ti-
linpäättökseen on haastava etenkin ensim-
mäisenä vuoden 2024 kestävyystiedoista
raportoiville niille soveltamisalassa oleville
suurille 500 henkilöä työllistävälle PIE-yri-
tyksille, joilla digitaalista tilinpäätösrapor-
tointia ei ole vielä otettu käyttöön.

a) Digitaalisen tilinpäätöksen osalta vi-
reillä olevien eri lainsäädäntöhankkei-
den suhde toisiinsa on epäselvä

FA toteaa myös, että vireillä on kolme (1.
CSRD:n kansallinen implementointi, 2.
TEM:ssä valmistella oleva digitilinpää-
töshanke TEM026:00/20223 ja 3. uusi
kaupparekisterilaki, jossa on tilinpäätöksen
sähköinen rekisteröinti 1.1.2026 alkaen)
eri lainsäädäntöhanketta digitaalisen tilin-
päätöksen osalta ja niiden suhde toisiinsa
on epäselvä. Edellä mainituissa hankkeissa
ei tule selkeästi esille, mikä on kansallista
vaatimusta ja mikä EU-sääntelyyn liittyvää
vaatimusta.

On myös epäselvää, mitä kukin yllä mai-
nittu hanke käytännössä tarkoittaa tilin-
päätöksen digitalisaation osalta. Onko kus-
sakin hankkeessa kyse ”tägätystä” (luoki-
tellusta) tilinpäätöksestä vai transaktiokoh-
taisesta tai muusta raportoinnista? Onko
siis nyt valmisteilla olevassa CSRD-imple-
mentoinnissa kyse XHTML-muotoisesta ti-
linpäätöksen raportoinnista, missä tägä-
tään (luokitellaan) tiedot? Jos sen sijaan di-
gitaalisuus tarkoittaisikin transaktiokoh-
taista raportointia, tämä on järjestelmätek-
nisesti haastava toteuttaa nopealla aika-
taululla ja vaatii merkittäviä taloudellisia ja
hallinnollisia resursseja.

3.1 FA:n kommentit pykäliin Digitaalisen
raportointimuoto ja julkistaminen (KPL
7:21) ja Rekisteröitäväksi toimittaminen
(KPL 7:22)

Lainkohta velvoittaa soveltamisalassa olevia lista- sekä ei-listayhtiötä digiasetuksen mukaisen XHTML-muodon noudattamiseen yksinomaan toimintakertomuksen ja siihen sisältyvän kestävyysraportin, sekä myös emoyhtiön toimintakertomuksen ja konsernikestävyysraportin laatimisessa.

KPL 7:22 1 momentissa säädetään, että ”tässä luvussa tarkoitetun yrityksen on toimitettava PRH:lle digitaalisessa muodossa 1. tilinpäätös, 2. hallituksen laatima toimintakertomus, joka sisältää kestävyysraportin, 3. tilintarkastuskertomus ja 4. kestävyysvarmennuskertomus, jollei se sisälly tilintarkastuskertomukseen. Lainkohdan 3 momentissa säädetään siitä, että HE-luonnoksella sallitaan kansallisesti myös ei-listayhtiöille komissioasetuksen tarkoittaman XHTML-kielen käyttäminen tilinpäätöksen-, konsernitilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisessa.

- a) Käytettävä kansallinen erityislainsäädäntöön liittyvä taksonomia sekä tietojen merkitsemislaajuus ovat auki

Tällä hetkellä valmiina oleva ESEF-taksonomia soveltuu käytännössä vain IFRS-pohjaiseen tilinpäätösraportointiin, eikä se ole veloitettu muille kuin listayhtiöiden konsernitilinpäätöksissä Suomessa.

FA toteaa, että niin sektorikohtaista lainsäädäntöä noudattavien listayhtiöiden emoyhtiöiden kuin vastaavien ei-listattujen yhtiöiden digitaalisessa tilinpäätösraportoinnissa niitä koskeva erityislainsäädäntö tulee ottaa huomioon taksonomiasa. Tällaisia yhtiöitä olisivat myös CSRD:n soveltamisalan kriteerit täyttävät vakuutusyhtiöt ja luottolaitokset, jotka eivät ole listayhtiöitä, sekä myös vastaavien listattujen PIE-yhtiöiden emoyhtiöt. Auki olevina asioina on mm. se, kuka ylläpitää näiden yhtiöiden taksonomiaa, niin että sektori-kohtainen kansallinen lainsäädäntö sekä

Finanssivalvonnan määräykset ja ohjeet päivityksineen otetaan siinä huomioon. EF-RAG valmistelee parhaillaan kaikille yhtiöille kestävyysraportti-taksonomiaa. Voi olla, että joillakin yhtiöillä on raportoinnissaan käytössä kolme eri taksonomiaa.

Perusteluissa käy ilmi, että ohjeistus taksonomiasta sekä tietojen merkitsemislaajuudesta toimitettavissa asiakirjoissa jäisi PRH:n myöhemmin päätettäväksi. FA toteaa, että aikataulu etenkin suuremmille yrityksille on tiukka.

- b) Digitaalisen tilinpäätöksen testaamiselle ja sen aiheuttamille järjestelmämuutoksille on varattava aikaa

Aikataulussa tulisi myös testaamiselle varata aikaa, jotta digitaalisen tilinpäätöksen tietojen laatu olisi mahdollisimman hyvää. Täytyisi myös ottaa huomioon se, että yhtiöille tulee muutoksesta eteen järjestelmämuutoksia. Näihin järjestelmämuutoshankkeisiin on myös varattava aikaa.

ESEF-tilinpäätöksen käyttöönotto listatuille yhtiöille on ollut vaiheistettu useammalle vuodelle. Digitaalinen kestävyysraportointi tulee CSRD:n mukaisesti kosemaan ensimmäisenä vuonna tämänhetkisiä suuria NFI-raportoijia. FA:n mukaan niillekin on annettava mahdollisuus digitaalisuuden käyttöönoton vaiheittaisuuteen, siten, että voitaisiin aluksi keskittyä CSRD:stä tulevan kestävyysraportointiin liittyvän sääntelyn läpivientiin HE-luonnokseen sisällytetyn kansallisen digitaalisuuslaajenuksen sijasta.

Muutoksen laajuus ja aikataulu huomioiden digitaalisen tilinpäätöksen velvoite on raskas ja tulee hyvin nopealla aikataululla erityisesti sellaisille PIE-yhteisöille (esim. 1.1.2024 alkavalta tilikaudelta raportoivat työeläkevakuutusyhtiöt), jotka eivät ole listayhtiöiden tavoin jo digitaalisen rapor-

toinnin piirissä. FA esittääkin, että erityislainsäädännön alaisten yhtiöiden digitaalista tilinpäätöstä koskevat siirtymäajan tulee olla pidempi. Luonteva aikataulu olisi sama kuin PRH:lle digitaalisesti raportoitavat tilinpäätökset 1.1.2026 alkaen.

3.2 HE-luonnoksessa ei esitetä tarkennuksia digitaalisen tilinpäätösraportoinnin tarkastamiseen, vaan keskitytään ainoastaan kestävyysraportin ja konsernikestävyysraportin varmentamiseen (KPL 7:25)

FA tuo esiin, että lakiluonnoksessa kansallisesti edistetään digitaalisuuden laajentamista mutta siitä ei suoraan käy ilmi onko virallinen tilinpäätös jatkossa digimuodossa oleva tilinpäätös. Myöskään ei oteta kantaa digitaalisen tilinpäätöksen tarkastukseen liittyvään sääntelyyn, vaikka KPL 7:22.1 momentin mukaan kaikkien kestävyysraportoinnin piirissä olevien yritysten edellytetään toimittavan myös digitaalinen tilinpäätös ja tarkastuskertomus Patentti- ja rekisterihallitukselle.

Listayhtiöiden ESEF-tilinpäätöksen varmentaminen on sääntelyssä tällä hetkellä vapaaehtoista. Listayhtiöiden edellytetään ainoastaan ilmoittavan, onko ESEF-tilinpäätös varmennettu vai ei. Jos varmennuksesta on tehty tarkastajan lausunto, se tulee liittää rekisteröitävään tilinpäätökseen. Ei-listayhtiöiden osalta digitaalisen tilinpäätöksen varmentamista ei HE-luonnoksessa säännellä tarkemmin.

HE-luonnoksessa ei siten säännellä eikä oteta kantaa tällä hetkellä aukioleviin asioihin virallisesta tilinpäätöksestä, tilinpäätöksen allekirjoituksesta, digitaalisen tilinpäätöksen tarkastuksesta virallisena tilinpäätöksenä, eikä tarkastuskertomuksesta. Siten ESEF-tilinpäätöksen sekä kansallisen tilinpäätöksen varmentaminen sekä kestävyysraportoinnin varmentamisen sääntely poikkeavat kaikki toisistaan.

4 Osakeyhtiön johto ja edustaminen-lukuun HE-luonnoksessa esitetyt muutokset (OYL 6:16 a-f)

Ehdotetut pykälät eivät sovellu PIE-yhtiömääritelmään kuuluviin työeläkeyhtiöihin työeläkevakuutusyhtiölain ja vakuutusyhtiölain perusteella.

5 Erityinen velvollisuus valita kestävyysraportoinnin varmentaja (OYL 7:6a)

Pykälä ei myöskään sovellu työeläkeyhtiöihin vakuutusyhtiölain perusteella.

OYL 5:3 tulisi muuttaa siten, että yhtiökokouksessa valitaan tilintarkastajan lisäksi kestävyysraportoinnin varmentaja.

6 Kestävyysraportointirikos ja Kestävyysraportointirikkomus (30:10 b-c)

FA huomauttaa, että kun kestävyteen liittyvät käsitteet, määritelmät, mitattavuus ja vaikutusten arvioinnit ovat vielä kesken-eräisiä, tulkinnanvaraisia ja vaikeasti arvioitavissa (harhaanjohtavuutta, oikean kuvan saamista ja sen olennaista vaikeuttamista on haastava arvioida), kriminalisointia ja mahdollisia seuraamuksia on harkittava tarkkaan ja huomioiden rikosoikeuden yleiset opit.

Kestävyysraportoinnin vaatimusten täyttäminen ja sen arviointi (lukuun ottamatta tilanteita, joissa raportointivelvollisuus on kokonaan laiminlyöty) ei ole yhtä yksiselitteistä kuin kirjanpito- ja tilintarkastusrikosten tunnusmerkistön arviointi, joten seuraamuksetkaan eivät voi olla yksi yhteen kirjanpito- ja tilintarkastusrikosten kanssa.

Myös KPL 7:24:ssä (Vastuu kestävyysraportista ja konsernikestävyysraportista) säädelty johdon vastuukysymys on ongelmallinen sen takia, että kestävyysraportointiin liittyvä sisältö on keskeneräinen ja tulkinnallinen.

Finanssivalvonta

Hallituksen esityksen luonnoksessa on otettu huomioon Finanssivalvonnan 16.1.2023 päivätyn lausunnon muutosehdotuksia työ- ja elinkeinoministeriön alustaviin pykäläluonnoksiin. Finanssivalvonnan ehdotukset koskivat muun muassa Finanssivalvonnan valvontavaltuuksia, yhtiöiden hallitusten ja tarkastusvaliokuntien tehtäviä, soveltamisalaa sekä joitakin kestävyysraportointidirektiivin sisältöön liittyviä muotoiluja.

Finanssivalvonta pitää hallituksen esitystä yritysten kestävyysraportointia koskevan direktiivin² (jäljempänä kestävyysraportointidirektiivi) kansalliseen lainsäädäntöön voimaansaattamisesta tärkeänä. Kestävyysraportointidirektiivi ja myöhemmin delegoituina asetuksina annettavat kestävyysraportointistandardit ovat oleellinen osa Euroopan Unionin kestävä rahoituksen toimintasuunnitelmaa, jolla pyritään ohjaamaan rahoitusmarkkinat edistämään kestävä kehityksen tavoitteita. Muutoksella edistetään rahoitus- ja sijoitustoiminnassa tarvittavien merkityksellisten, vertailukelpoisten ja luotettavien tietojen saatavuutta.

Arvopaperimarkkinalain 7 luvun muutokset

Finanssivalvonta katsoo, että arvopaperimarkkinalain³ (jäljempänä AML) 7 luvun 6 §, joka koskee tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sisältöä, tulee päivittää käsittämään myös kirjanpitolain tulevan 7 luvun mukaisen kestävyysraportin.

Ehdotamme AML 7 luvun 6 §:n muuttamista siten, että pykälään lisätään uusi 3 momentti (liihavoitu), joka kattaa kirjanpitolain tulevan 7 luvun edellyttämät kestävyystiedot (kestävyysraportti):

6 § Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sisältö

[3 mom.] *Toimintakertomukseen on sisällytettävä yhtenäisenä osiona kestävyysraporttoimisessa edellytetyt tiedot siten kuin kirjanpitolain 7 luvussa säädetään (kestävyysraportti).*

Hallituksen esityksessä ehdotetaan lisäksi poistettavaksi arvopaperimarkkinalain 7 luvun 7 a § Selvitys muista kuin taloudellisista tiedoista. Pykälän kumoamista perustellaan sen tarpeettomuudella kirjanpitolakiin ehdotettavan uuden 7 luvun Kestävyysraportti myötä. Finanssivalvonta pyytää tarkistamaan, että pykälän kumoamisella ei ole vaikutusta Finanssivalvonnan valvontavaltuuteen mitä tulee yritysten säännölliseen tiedonantovelvollisuuteen. Arvopaperimarkkinalain säädösten perusteella tulee olla selvää, että Finanssivalvonnan valvontavaltuus koskee myös toimintakertomuksen sisältämiä kestävyysraporttia.

Kirjanpitolain vaatimukset toimintakertomukselle

Kirjanpitolain 3 luvun 1 a § 1-4 momenttien voimassa olevat vaatimukset toimintakerto-

² EUROOPAN PARLAMENTIN JA NEUVOSTON DIREKTIIVI (EU) 2022/2464, annettu 14 päivänä joulukuuta 2022, asetuksen (EU) N:o 537/2014, direktiivin 2004/109/EY, direktiivin 2006/43/EY ja direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta yritysten kestävyysraportoinnin osalta

tiivin 2004/109/EY, direktiivin 2006/43/EY ja direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta yritysten kestävyysraportoinnin osalta

³ Arvopaperimarkkinalaki 746/2012

muksen sisällöstä eivät vastaa tilinpäätösdirektiivin vaatimuksia. Tilinpäätösdirektiivi⁴ määrittelee toimintakertomuksen sisällön siten, että sen tulee olla oikean kuvan antava selostus yrityksen liiketoiminnan kehitymisestä ja tuloksesta sekä yrityksen tilanteesta, mukaan luettuna kuvaus yritystä koskevista merkittävimmistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä.

Finanssivalvonta kiinnittää huomiota siihen, että edellä mainitun vaatimuksen puuttuminen kirjanpitolaista on epäjohtonmukaista sen kanssa, että kirjanpitolakiin ehdotetaan toisaalle⁵ vaatimusta liikkeeseenlaskijan lausunnosta, jossa tulee todeta, että toimintakertomus on todenmukaisen kuvan antava selostus. Sanojen ”oikean” tai ”todenmukaisen” kuvan valinnassa olisi tilinpäätösdirektiivin ohella hyvä ottaa huomioon se, että AML:n sisältämässä kyseisessä vaatimuksessa⁶ käytetään sanaa ”oikea”.

Raportointivaatimusten selkeyttämiseksi Finanssivalvonta katsoo, että kirjanpitolain vaatimuksia toimintakertomuksen sisällöstä olisi tältä osin hyvä yhdenmukaistaa tilin-

päätösdirektiivin kanssa. Näin myös kirjanpitolain ja arvopaperimarkkinalain kuvaukset vastaisivat paremmin toisiaan.

Kirjanpitolain 7 luvun tarkoittaman kestävyysraportin määritelmä

Muutettavaksi ehdotetun kirjanpitolain 7 luvun 2 §:n määritelmiin sisältyy kestävyysraportoinnin määritelmä, jonka perusteella kestävyysraportointi tarkoittaa kestävyysseikkojen esittämistä toimintakertomuksen erillisenä ja yhtenäisenä kokonaisuutena noudattaen ESRS-raportointistandardeja⁷. Kestävyysraporttia ei ole vastaavalla tavalla määritelty kirjanpitolain 7 luvun 2 §:ssä.

Kestävyysraportointidirektiivillä muutetaan avoimuusdirektiivin⁸ 4 artiklan 5 kohtaa siten, että toimintakertomus on laadittava ESRS-standardien mukaisesti ja siihen on sisällytettävä taksonomia-asetuksen⁹ 8 artiklan vaatimusten mukaisesti laaditut tiedot.¹⁰ Finanssivalvonta kiinnittää huomiota myös siihen, että kirjanpitolakiehdotuksen mukaisesti liikkeeseenlaskijoiden tulee todeta¹¹, että ESRS-standardien vaatimusten lisäksi myös taksonomia-asetuksen artiklan

⁴ EUROOPAN PARLAMENTIN JA NEUVOSTON DIREKTIIVI 2013/34/EU, annettu 26 päivänä kesäkuuta 2013, tietyntyyppisten yritysten vuositilinpäätöksistä, konsernitilinpäätöksistä ja niihin liittyvistä kertomuksista, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta ja neuvoston direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY kumoamisesta

⁵ Kirjanpitolakiehdotus 3 luku 7 § 3 mom.

⁶ AML 7 luku 6 § 1 mom.

⁷ Kirjanpitolakiehdotus 7 luku 2 § *Määritelmät*: Kestävyysraportointi tarkoittaa kestävyysseikkojen esittämistä toimintakertomuksen erillisenä ja yhtenäisenä kokonaisuutena noudattaen raportointistandardeja, joista säädetään komission asetuksella tilinpäätösdirektiivin 19 a, 29 a ja 29 d artiklojen nojalla.

⁸ EUROOPAN PARLAMENTIN JA NEUVOSTON DIREKTIIVI 2004/109/EY, annettu 15 päivänä joulukuuta 2004, säännellyillä markkinoilla kaupankäynnin kohteeksi otettavien arvopaperien liikkeeseenlaskijoita koskeviin tietoihin liittyvien avoimuusvaatimusten yhdenmukaistamisesta ja direktiivin 2001/34/EY muuttamisesta

⁹ EUROOPAN PARLAMENTIN JA NEUVOSTON ASETUS (EU) 2020/852, annettu 18 päivänä kesäkuuta 2020, kestävästä sijoittamisesta helpottavasta kehyksestä ja asetuksen (EU) 2019/2088 muuttamisesta

¹⁰ Toimintakertomus on laadittava direktiivin 2013/34/EU 19, 19 a ja 20 artiklan ja 29 d artiklan 1 kohdan mukaisesti, ja siihen on sisällytettävä asetuksen (EU) 2020/852 8 artiklan 4 kohdan nojalla annetut täsmennykset. Täsmennyksillä viitataan komission antamiin delegeoituihin asetuksiin.

¹¹ Kirjanpitolakiehdotus 3 luku 7 § 3 mom.

8 raportointivaatimuksia noudatetaan. Myös kestävyysraportin varmentajien tulee lausua, onko yrityksen raportoinnissa noudatettu taksonomia-asetuksen 8 artiklassa säädettyjä vaatimuksia ESRS-standardien vaatimusten lisäksi.

Näin ollen on ymmärrettävissä, että toimintakertomukseen sisällytettävän kestävyysraportin tulisi kattaa ESRS-standardien lisäksi myös taksonomia-asetuksen 8 artiklan vaatimusten mukaisesti laaditut tiedot. Tämä ei kuitenkaan käy selkeästi ilmi kirjanpitolakiin ehdotetuista muutoksista.

Finanssivalvonta ehdottaa kestävyysraportti -määritelmän sisällyttämistä kirjanpitolain tulevan 7 luvun 2 §:n määritelmiin. Määritelmästä tulisi selkeyden vuoksi käydä ilmi, että kirjanpitolain 7 luvun mukaisen kestävyysraportin tulee sisältää myös taksonomia-asetuksen 8 artiklan raportointivaatimusten mukaisesti laaditut tiedot.

Vastaava lisäys koskien taksonomia-asetuksen 8 artiklan tietoja tulisi sisällyttää myös kirjanpitolain 7 luvun 15 §:n vaatimukseen: [1 mom.] Kestävyysraportti on laadittava tilinpäätösdirektiivin 29 b artiklan tarkoittamalla tavalla hyväksytyjen raportointistandardien mukaisesti **sekä noudattaen neuvoston antaman asetuksen (EU) 2020/852 artiklan 8 raportointivaatimuksia ja artiklan 8 kohdan 4 nojalla annettuja delegoituja asetuksia.**

Liikkeeseenlaskijan lausunto tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta

Kestävyysraportointidirektiivistä seuraa avoimuusdirektiivin 4 artiklaan lisäys, jossa liikkeeseenlaskijan vastuullisten henkilöiden tulee lausua tilinpäätöksen oikean ja riittävän kuvan ja toimintakertomuksen todenmukaisen kuvan lisäksi siitä, että toimintakertomus on laadittu ESRS-standardien ja

taksonomia-asetuksen 8 artiklan mukaisesti. Lausuntoa ei ole aiemmassa muodossaan implementoitu Suomessa kansalliseen lainsäädäntöön.

Finanssivalvonta pitää kannatettavana liikkeeseenlaskijan lausuntovaatimuksen sisällyttämistä lakiin. Sijoittajan näkökulmasta liikkeeseenlaskijan johdon vastuun ilmentyminen julkistettavalla lausunnolla on merkityksellistä uuden sääntelyn lisätessä raportoinnin yksityiskohtaisuutta ja teknisyyttä.

Ehdotuksessa hallituksen esitykseksi avoimuusdirektiivin 4 artiklan muutetun alakohdan 2 c lausuntovaatimus kokonaisuudessaan on sisällytetty nyt kirjanpitolakiin (3 luku 7 § *Päiväys ja allekirjoitus*).

Finanssivalvonta esittää harkittavaksi vaatimuksen sijoittamista arvopaperimarkkinalakiin. Lausuntovaatimus koskee ainoastaan listayhtiötä. Finanssivalvonnan mielestä arvopaperimarkkinalain olisi hyvä sisältää täydellinen kokonaisuus liikkeeseen laskijoita koskevista tiedonantovelvoitteista, joista yksi on kyseinen lausunto.

Finanssivalvonnasta annetun lain 3 ja 37 §:n muuttamisesta

Ehdotuksessa hallituksen esitykseksi Finanssivalvonnasta annetun lain 3 ja 37 §:iä ehdotetaan täydennettäväksi sisältämään listayhtiöiden kestävyysraportoinnin valvonnan. Tämä on tärkeää, koska kestävyysraportoinnin ja IFRS-raportoinnin tulee muodostaa sijoittajan näkökulmasta johdonmukainen kokonaisuus ja valvojan on pystyttävä arvioimaan IFRS-tilinpäätöksen ja kestävyysraportoinnin johdonmukaisuutta keskenään luotettavan sijoittajainformaation varmistamiseksi. Näin ollen valvontavaltuuksien ja valvonnan kattavuuden tulee olla yhdenmukaiset.

Ehdotamme 37 §:n luettavuuden edistämiseksi kestävyysraportoinnin valvontavaltuuksien ja kestävyysraportointivelvollisten määrittelyn eriyttämistä erilliseksi pykäläksi (uusi 37 a §), josta sitten viitattaisiin 37 §:n 2-6 momentteihin valvontavaltuuksien osalta. Tällaisella rakenteella saataisiin 37 § selkeytettyä ja kestävyysraportoinnin valvontavaltuudet (viittaamalla 37 § 2-6 momentteihin) kattamaan listayhtiöiden kestävyysraportoinnin lisäksi Finanssivalvonnan valvottavien kestävyysraportoinnin.

Kestävyysraportointistandardien noudattamisen valvonta ei itsestään selvästi sisällä taksonomia-asetuksen 8 artiklan raportointivaatimusten sekä artiklan kohdan 4 nojalla annettujen täsmennysten noudattamisen valvontaa. Finanssivalvonta ehdottaa lain 3 ja 37 a §:n täydentämistä tältä osin.

Lisäksi ehdotamme tarkennusta Finanssivalvonnasta annetun lain 37 §:n 1 momentin viimeiseen lauseeseen, jotta siinä käytetyt termit vastaisivat arvopaperimarkkinalain voimassa olevaa termistöä.

3 §

[2 mom.] *Laissa erikseen säädettyjen tehtäviensä toteuttamiseksi Finanssivalvonta:*

4) valvoo kansainvälisten tilinpäätösstandardien ja Euroopan unionin kestävyysraportointistandardien sekä asetuksen (EU) 2020/852 artiklan 8 vaatimusten noudattamista siten kuin jäljempänä säädetään;

37 § Kansainvälisten tilinpäätösstandardien ja Euroopan unionin kestävyysraportointistandardien noudattamisen valvonta

[1 mom.] *Finanssivalvonta valvoo, että sellaiset kirjanpitovelvolliset, jotka ovat kirjanpitolain tai muun lain nojalla velvollisia noudattamaan tilinpäätöksessään kirjanpitolain 7 a luvussa tarkoitettuja kansainvälisiä*

tilinpäätösstandardeja (IFRS-kirjanpitovelvollinen). Mitä tässä pykälässä säädetään tilinpäätöksestä, sovelletaan vastaavasti toimintakertomukseen ja puolivuositaukseen.

37 a § Euroopan unionin kestävyysraportointistandardien sekä asetuksen (EU) 2020/852 artiklan 8 raportointivaatimusten valvonta

Finanssivalvonta valvoo, että sellaiset sen valvottavat ja yritykset, joiden arvopapereita on otettu kaupankäynnin kohteeksi säännellyllä markkinalla, ja jotka ovat kirjanpitolain 7 luvun mukaan velvollisia sisällyttämään toimintakertomukseensa Euroopan unionin kestävyysraportointistandardien edellyttämät tiedot (kestävyysraportointivelvollinen), noudattavat mainittuja standardeja ja asetuksen artiklan 8 raportointivaatimuksia sekä artiklan 8 kohdan 4 nojalla annettuja delegoituja asetuksia.

Mitä tämän lain 37 §:n 2-5 momenteissa säädetään IFRS-kirjanpitovelvollisesta, sovelletaan myös kestävyysraportointivelvolliseen ja 37 §:n 6 momentissa säädettyä kestävyysraportointivelvollisen tytäryritykseen.

Valvonnan resurssitarve

Finanssivalvonnalle ehdotetaan säädettäväksi säännellyllä markkinalla listattujen yhtiöiden ja finanssisektorin yritysten kestävyysraportoinnin valvonta. Voimaan astuessaan kestävyysraportointisääntely edellyttää valvojalta uuden alueen sääntelyn hallintaa ja valvontaa sekä eurooppalaista yhteistoimintaa valvonnan harmonisoinnissa. Lisäksi Finanssivalvonta tulee kehittämään uutta valvontatehtävää tukevia tietojärjestelmiä.

Kokonaisuutena Finanssivalvonnalle ehdotettavat uudet tehtävät aiheuttaisivat 3 henkilötyövuoden lisäresurssitarpeen.

Tarkastusvaliokunnalle selkeät kestävyysraportointiin liittyvät tehtävät

Finanssivalvonta pitää osakeyhtiölain¹² muutosehdotuksia hyvinä. Lakiin luottolaitostoiminnasta¹³ tulisi tehdä vastaavat muutokset ja vakuutusyhtiölakia tulisi tämentää¹⁴.

Finanssivalvonta katsoo, että tarkastusvaliokunnan tehtävät on hyvä määritellä laissa riittävän yksityiskohtaisesti, koska EU:n tilintarkastusdirektiivissä¹⁵ määriteltyjen tarkastusvaliokuntatehtävien määrä kasvaa kestävyysraportoinnista johtuen. Finanssivalvonta pitää EU-sääntelyn yhtenäistä voimaan saattamista Euroopassa tärkeänä. Useassa Pohjoismaassa, esim. Ruotsissa, Norjassa ja Tanskassa, tarkastusvaliokuntatehtävät ovat määritelty nykysääntelyssä tarkemmin kuin Suomessa.

Finanssivalvonta esittää harkittavaksi, että lakeihin lisätään myös alla olevat EU:n tilintarkastusdirektiiviin sisältyvät asiat¹⁶:

1. Tarkastusvaliokunnan on otettava huomioon toimivaltaisen viranomaisen (tilintarkastusvalvojan) EU:n tilintarkastusasetuksen¹⁷ 26 artiklan 6 kohdan mukaisesti tekemät havainnot ja päätelmät;
2. Valiokunnan jäsenillä on kokonaisuutena katsoen oltava tarkastettavan yhteisön toiminta-alan kannalta merkityksellistä asiantuntemusta;
3. Tarkastusvaliokunnan seuraamista prosesseista on annettava suosituksia tai ehdotuksia niiden luotettavuuden varmistamiseksi.

Finanssivalvonta on tarkastusvaliokuntien toiminnan arvioinnista ja seurannasta vastaava toimivaltainen viranomainen¹⁸ ja toteuttaa yhdessä PRH:n kanssa EU:n tilintarkastusalan valvojen yhteistyöelimen (CEAOB) säännöllisiä EU-tasoisia tarkastusvaliokuntakyselyjä¹⁹. Suomessa vuonna 2022 toteutetussa kyselyssä tarkastusvaliokunnat vastasivat (itsearviointi) edellä mainittuihin osa-alueisiin seuraavasti:

1. 17 % tarkastusvaliokunnista on saanut kopion tilintarkastusvalvonnan havainnoista;
2. 92 %:lla tarkastusvaliokunnista on soveltuvaa kokemusta yhteisön toimialalta;
3. 92 % tarkastusvaliokunnista on antanut suosituksia tai ehdotuksia hallitukselle.

¹² Osakeyhtiölaki 624/2006

¹³ Laki luottolaitostoiminnasta 610/2014

¹⁴ Vakuutusyhtiölain (521/2008) 6 luvun 2 a §:ään tulisi lisätä hallituksen tehtävät kestävyysraportointiin liittyen, kuten osakeyhtiölain 6 luvun 16 a §:ssä ehdotetaan lisättäväksi. Lisäksi vakuutusyhtiölain viittausta osakeyhtiölain tarkastusvaliokuntapöytäkirjaan tulisi laajentaa koskemaan osakeyhtiölakiin ehdotettuja uusia tarkastusvaliokuntapöytäkirjoja.

¹⁵ EUROOPAN PARLAMENTIN JA NEUVOSTON DIREKTIIVI 2014/56/EU, annettu 16 päivänä huhtikuuta 2014, tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisäateisestä tilintarkastuksesta annetun direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta

¹⁶ 39 artiklan 1 kohdan kolmas alakohta sekä 6 kohdan b ja d alakohdista puuttuvat asiat

¹⁷ EUROOPAN PARLAMENTIN JA NEUVOSTON ASETUS (EU) N:o 537/2014, annettu 16 päivänä huhtikuuta 2014, yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisäateistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista ja komission päätöksen 2005/909/EY kumoamisesta

¹⁸ Fivalaki 50 i §

¹⁹ Lisätietoja tarkastusvaliokuntakyselyistä Finanssivalvonnan listayhtiötilaisuudessa 2022: www.finanssivalvonta.fi/contentassets/1bcb163612964739b318829e9942b422/lisatayhtiotilaisuus_2022_kalvot_tarkastusvaliokunta.pdf

Finanssivalvonta on tilinpäätösvalvonnassaan havainnut, että tarkastusvaliokunnat eivät aina ole tietoisia tilintarkastusvalvonnan tekemistä havainnoista tai tilintarkastuslautakunnan tekemistä päätöksistä. Tämä asia nousi esille myös vuonna 2019 toteutetussa tarkastusvaliokuntakyselyssä, josta on saatavilla raportti²⁰.

Kansainvälinen arvopaperimarkkinavalvojen järjestö IOSCO antaa raportissaan vuodelta 2019²¹ tarkastusvaliokunnille esimerkkejä hyvistä käytänteistä käsitellä mm. tilintarkastusvalvojan havaintoja. Tämän vuoden raportissaan²² IOSCO korostaa tarkastusvaliokunnan roolia kestävyysseikkoja koskevassa raportoinnissa ja sen varmentamisessa. Suomen listayhtiöiden hallinnointikoodiin²³ voisi tuoda esimerkkejä hyvistä käytänteistä tarkastusvaliokuntatehtävien valmisteluun, auttamaan tarkastusvaliokuntia lisääntyvän työmäärän hallinnassa.

Digitaalisten tietojen varmentaminen ja tietojen luotettavuus

Kestävyysdirektiivin digitaalisia tietoja koskevat vaatimukset, jotka sisältyvät hallituksen esityksen kirjanpitolain muutosehdotuksiin, edellyttävät toimintakertomukseen sisältyvien kestävyystietojen esittämisen XHTML-muodossa laaditussa toimintakertomuksessa ja kestävyystietojen merkitsemisen XBRL-tunnisteilla²⁴.

Digitaalisen raportointimuodon edistämisen lisäksi kestävyysraportointidirektiivin

yhtenä tavoitteena on edistää luotettavan tiedon saamista säättämällä varmennusvelvollisuudesta. Kestävyysdirektiivin mukaisesti hallituksen esityksen tilintarkastuslain muutosehdotuksessa ehdotetaan säädettäväksi digitaalisen kestävyysraportin varmentamisesta ja myös sen rakenteisessa muodossa olevien tietojen varmentamisesta²⁵.

Voimassa olevassa tilintarkastuslaissa ei kuitenkaan säädetä listayhtiöitä koskevan ESEF-tilinpäätöksen XHTML-muodon tai XBRL-merkintöjen varmennuksesta. Finanssivalvonta pitää tärkeänä, että valmisteilla olevassa lakiehdotuksessa säädettäisiin johdonmukaisuuden ja digitaalisten yritystietojen kokonaisuuden kannalta myös listayhtiöitä koskevan digitaalisen tilinpäätöksen varmentamisesta vastaavalla tavalla kuin kestävyysraportoinnin varmentamisesta. ESEF-tilinpäätöksen varmentamisessa voitaisiin mahdollisesti noudattaa samaa vaiheittaista soveltamisaikataulua kuin kestävyysraportoinnissa ja sen varmentamisessa.

Tilinpäätöstietojen ja kestävyystietojen varmennusten välinen epä johdonmukaisuus voi mahdollisesti aiheuttaa epätietoisuutta sekä laatijoiden että tiedon käyttäjien joukossa. Etenkin tietojen käyttäjät voivat olettaa, että myös ESEF-tilinpäätökset ovat varmennettuja XHTML-muodon ja XBRL-merkintöjen osalta tilanteessa, jossa kestävyystiedoille vaaditaan digitaalisten tunnisteiden varmennus. Vuoden 2021 ESEF-tilin-

²⁰ Raportti tarkastusvaliokuntaselvityksestä 2020 yhteistyössä PRH:n kanssa: www.finanssivalvonta.fi/globalassets/fi/paaomamarkkinat/liikkeenlaskijat-ja-sijoittajat/ifrs/report-on-the-audit-committee-survey_february-2020.pdf

²¹ IOSCO Report on Good Practices for Audit Committees in Supporting Audit Quality: www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD618.pdf

²² IOSCO Report on International Work to Develop a Global Assurance Framework for Sustainability-related Corporate Reporting: www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD729.pdf

²³ SUOSITUS 16 - Tarkastusvaliokunta

²⁴ Kirjanpitolakiehdotus 7 luku 21 § 1 momentti 1 kohta ja 2 kohta

²⁵ Tilintarkastuslakiehdotus 3 luku 5a § 2 momentti 3 kohta

päätöksissä noin 30 % listayhtiöistä ei hankinut vapaaehtoista varmennusta ESEF-tilinpäätökselle, ja yli kaksi kolmannesta näistä jätti ilmoittamatta, ettei ESEF-tilinpäätös ole varmennettu, vaikka arvopaperimarkkinalaissa edellytetään tätä ilmoitusta²⁶. Finanssivalvonta myös arvioi, että vapaaehtoisuuteen perustuva varmennus ei välttämättä tuota yhtä tiukkaa ja yhdenmukaista varmennusta kuin lailla velvoitettu varmennus.

EU:n komissio on antanut tulkitsevan tiedonannon ESEF-muotoisten tilinpäätösten laatimisesta, tilintarkastamisesta ja julkistamisesta ja se edellyttää ESEF-tilinpäätöksen varmentamista²⁷. Tiedonantoon sisältyy oikeudellinen analyysi siitä, että ESEF-varmennuksen voimaansaattaminen kansalliseen lainsäädäntöön ei edellytä direktiivimuutoksia. Finanssivalvonta pitää tärkeänä, että Euroopan yhtenäismarkkinoilla on yhtenäinen sääntely ja sen noudattamisen valvonta.

Kansalliset tilinpäätösvalvojat valvovat listayhtiöiden ESEF-tilinpäätöksiä ja rakenteisessa muodossa olevia ESEF-tietoja ESMAn koordinoimana (jäljempänä ESEF-valvonta). Valvonta perustuu pääasiassa ESEF-asetuksen²⁸ vaatimuksiin. Delegoidun asetuksen vaatimukset tulevat avoimuusdirektiivistä ja liittyvät pääasiassa IT-tekniisiin vaatimuksiin, esim. XHTML- tai zip.-muoto. Valvonta

kohdistuu myös delegoidun asetuksen ja raportointiohjeistuksen muihin osiin²⁹.

EU:n pääomamarkkinaunionin yksi tavoite on luoda pääoman sisämarkkinat muun muassa helpottamalla yritystietojen saantia sijoittajille ja rahoittajille. Tavoitteena on luoda eurooppalainen keskitetty palvelupiste (ESAP, European single access point), jossa on ensi vaiheessa saatavilla tilinpäätös- ja kestävyystietoja eurooppalaisista yrityksistä. Yritystietokannan käytettävyyden ja luotettavuuden kannalta on tärkeää, että mahdolliset virheet korjataan ennen ESAP-järjestelmään toimittamista. Tietojen varmentaminen tiedon alkulähteellä eli raportoivassa yrityksessä on tehokkain keino edistää tietojen oikeellisuutta.

Suomessa ESAP-hanke on johtanut tiedotevarastotoiminnan järjestämisen uudelleen harkintaan. Tiedotevaraston tehtäviin on myös tulossa merkittäviä laajennuksia. Finanssivalvonta pitää tärkeänä, että ESAP-järjestelmää varten on otettu käyttöön asianmukaiset tietojen oikeellisuutta tukevat järjestelyt kuten ESEF-tilinpäätöstä koskeva varmennusvelvollisuus.

Digitaalisten raportointivaatimusten selkeys

Finanssivalvonta katsoo, että kirjanpitolain muutosehdotus sisältää listayhtiöiden ja muiden kestävyysraportointivelvollisten

²⁶ AML 7 luku 8 § 5 momentti

²⁷ EU:n komission tulkitseva tiedonanto (2020/C379/01) eurooppalaisesta yhtenäisestä sähköisestä raportointimuodosta (ESEF) annetun komission delegoidun asetuksen (EU) 2019/815 mukaisesti laadittujen vuositilinpäätöksiin sisältyvien tilinpäätösasiakirjojen laatimisesta, tilintarkastuksesta ja julkistamisesta.

²⁸ Komission delegoitu asetukset (EU) 2018/815, joka on annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2004/109/EY täydentämiseksi yhtenäisen

sähköisen raportointimuodon määrittämistä koskevilla teknisillä sääntelystandardeilla

²⁹ ESEF-raportoinnin valvonnasta löytyy lisätietoa 29.3.2023 julkaistusta ESMAn raportista *2022 Corporate reporting enforcement and regulatory activities* (ESMA32-63-1385_2022_Corporate_Reporting_Enforcement_and_Regulatory_Activities_Report.pdf (europa.eu))

suuryhtiöiden osalta tilinpäätöksen digitaalisen muodon ja julkistamisen sekä rekisteröitäväksi toimittamisen osalta epätarkkuuksia, joiden johdosta ei ole varmuutta, mitä lakiehdotus käytännössä tarkoittaa. Epätarkkuuksia sisältyy esimerkiksi XHTML-vaatimukseen, muiden kuin listayhtiöiden XBRL-merkintöihin ja listayhtiöiden emoyri-tysten tilinpäätösten XBRL-merkintöihin.

Säänneltyjen tietojen julkistaminen digitaalisessa muodossa

Hallituksen esityksessä kirjanpitolain 7 luvun 21 §:ssä ehdotetaan säädettäväksi toimintakertomuksen digitaalisesta raportointimuodosta ja julkistamisesta. Sen lisäksi yrityksen, jonka arvopaperi on otettu kaupankäynnin kohteeksi säännellyllä markkinalla, tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen julkistamisessa noudatetaan AML 7 ja 10 lukuja. Kestävyyseraportointidirektiivin edellyttämien muutosten takia myös AML:n digitaaliseen julkistamiseen liittyviä säännöksiä on tarpeen tarkistaa.

Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen julkistaminen

Arvopaperimarkkinalain 7 luvun 5 §:ssä säädetään tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen julkistamisesta. Tilinpäätös ja toimintakertomus on julkistettava komission teknisen sääntelystandardin mukaisesti, millä tarkoitetaan, että vain ESEF-muotoinen tilinpäätös ja toimintakertomus täyttää avoimuusdirektiivin mukaisen julkistamisvaatimuksen.

Nykyinen viittaus tulisi kuitenkin täsmentää viittaamalla asetuksen viralliseen nimeen: Komission delegoitu asetukset (EU) 2018/815, joka on annettu Euroopan parlamentin ja

neuvoston direktiivin 2004/109/EY täydentämiseksi yhtenäisen sähköisen raportointimuodon määrittämistä koskevilla teknisillä sääntelystandardeilla.

Finanssivalvonnan käsitys on, että mainittuun komission delegoituun asetukseen lisätään myös kestävyysraportointia koskevat sähköisen raportointimuodon määrittämiset, jolloin se kattaisi sekä tilinpäätöksen että toimintakertomuksen kokonaisuudessaan.

Säänneltyjen tietojen julkistaminen

AML 10 luvun 2 §:n mukaan säännellyillä tiedoilla tarkoitetaan tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen osalta 7 luvussa säädettyjä tietoja. Luvun 7 säänneltyihin tietoihin olisi uuden kestävyysraportointia koskevan sääntelyn johdosta lisättävä myös kestävyysvarmennuskertomus.

Hallituksen esityksessä kirjanpitolain 7 luvun 22 §:n 3 momentin 3 kohdassa säädetään tilintarkastuskertomuksen ja kestävyysvarmennuskertomuksen digitalisoinnista. AML:ssa tulisi viitata kirjanpitolain ao. kohtaan, jotta myös tilintarkastuskertomus ja kestävyysvarmennuskertomus julkaistaan digitaalisessa muodossa. Mikäli ESEF-tilinpäätöksen varmennus tulee tulevaisuudessa pakolliseksi tilintarkastuslainmuutosten kautta, tulisi se huomioida myös AML 7 luvun 8 §:n 4-5 momenttien korjauksena.

Talletuspankkien yhteenliittymän ja luottolaitosten kestävyysraportointi

Lakiin talletuspankkien yhteenliittymästä³⁰ tulisi lisätä säännös siitä, että yhteenliittymän yhdisteltyyn tilinpäätökseen liittyvään

³⁰ Laki talletuspankkien yhteenliittymästä 599/2010

toimintakertomukseen tulee sisällyttää kestävyysraportointi (ns. yhteenliittymän ”konsernista”) sekä ulottaa siihen myös säännökset kestävyystietojen varmennuksesta, säilyttämisestä ja rekisteröinnistä. Kirjanpitolain konsernikäsitemäärittely ei suoraan sovellu talituspankkien yhteenliittymän ”konserniin”.

Hallituksen esityksen kirjanpitolain 7 luvun 18 §:n säännöstä tytäryrityksiä koskevasta poikkeuksesta tulisi selkeyttää kohtaan lisätyn keskusyhteisön osalta. Epäselväksi jää mm. koskeeko poikkeus myös keskusyhteisöä, joka ei ole tytäryhtiö, vaan esim. osa yhteenliittymän teknistä emoa ja/tai oman juridisen konserninsa emoyhtiö.

Luottolaitoslain³¹ 12 luvun 1 §:ssä tulee huomioida, että luottolaitoksiin tulee soveltaa hallituksen ehdotuksen mukaista kirjanpitolain 3 luvun 1 §:n 5 ja 6 momenttia toimintakertomuksessa esitettävistä kestävyystiedoista sekä 4 luvun 1 § 3 momenttia luottolaitosten liikevaihdon määritelmästä.

ETA-alueen ulkopuoliseen määräysvaltaan perustuva raportointivelvollisuus

Hallituksen esityksen kirjanpitolain muutos ehdotuksessa 7 luvun 26 §:n 1 momentin 1 kohta ei vastaa kestävyysraportointidirektiivissä tarkoitettua soveltamista. Direktiivin 40 a artiklan 1 alakohdan 2 alakohdan mukaan kestävyysraportti edellytetään suurilta tytäryrityksiltä sekä sellaisilta pieniltä ja keskisuurilta tytäryrityksiltä, jotka ovat 2 artiklan 1 alakohdan a alakohdassa määritellyjä yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä. Tilinpäätösdirektiivin 2 artiklan 1

alakohdan a alakohdalla viitataan sellaisiin yleisen edun kannalta merkittäviin yhteisöihin, joiden liikkeeseen laskema arvopaperi on kaupankäynnin kohteena säännellyllä markkinalla.

Kirjanpitolain siirtymäsäännökset

Hallituksen esityksen siirtymäsäännösten kohdat 4 ja 5 laajentavat kestävyysraportointidirektiivissä tarkoitettua soveltamista. Direktiivin 5 artiklan c) kohdan i), ii) ja iii) alakohdissa viitataan vain tilinpäätösdirektiivin 2 artiklan 1 a) kohdassa määriteltyihin yleisen edun kannalta merkittäviin yhteisöihin, joiden liikkeeseen laskema arvopaperi on kaupankäynnin kohteena arvopaperimarkkinalain 2 luvun 5 §:ssä tarkoitettulla säännellyllä markkinalla. Säännöksiä ei tule laajentaa kaikkiin yleisen edun kannalta merkittäviin yhteisöihin.

Siirtymäsäännösten kohdan 4 viittauksen tulisi siten olla 1 luvun 9 §:n 1 momentin 1 kohta ja siirtymäsäännösten kohdasta 5 puuttuu kokonaan edellä mainittu viittaus. Siirtymäsäännösten kohta 6 on kestävyysraportointidirektiivin mukainen.

Hallituksen esitykseen tulisi vielä lisätä siirtymäsäännös, joka koskee kolmansien maiden yrityksiä ja niiden kestävyysraportointia. Kestävyysraportointidirektiivin 5 artiklan (Saattaminen osaksi kansallista lainsäädäntöä) mukaan jäsenvaltioiden on sovellettava 1 artiklan 14 kohdan noudattamisen edellyttämiä säännöksiä 1 päivänä tammikuuta 2028 tai sen jälkeen alkaviin tilivuosiin.

³¹ Laki luottolaitostoiminnasta 610/2014

Finnwatch ry

Finnwatch kiittää mahdollisuudesta lausua luonnoksesta hallituksen esitykseksi kestävyysraportointidirektiivin (CSRD) voimaansaattamiseksi. Finnwatch kannattaa kestävyysraportointivelvoitteiden kansallista laajennusta koskemaan myös osuuskuntia sekä velvollisuutta asettaa kestävyysraportti ja kestävyysvarmennuskertomus silmillä luettavassa muodossa raportointivelvollisen yrityksen verkkosivustolle. Pidämme perusteltuina myös raportointivelvoitteiden laiminlyönnistä, väärin tai harhaanjohtavien tietojen raportoinnista ja kestävyysvarmennuskertomuksen laatimista koskevien velvoitteiden rikkomisesta luonnoksessa esitettyjä seuraamuksia.

Pidämme kuitenkin erittäin ongelmallisena HE-luonnoksessa esitettyä arvoketjun määritelmää (kirjanpitolain 7. luku, 2 §), joka on mielestämme edelleen liian suppea. Esitetty määritelmä päättyy tuotteiden asiakkaille toimittamiseen, eli se jättää arvoketjun määritelmän ulkopuolelle hyödykkeiden ja palveluiden käytön ja hävittämisen. Näin ollen se on ristiriidassa muun muassa EFRAGin raportointistandardeissa ja International Sustainability Standards Boardin (ISSB) kestävyysraportointistandardiluonnoksessa käytetyn arvoketjun määritelmän* kanssa, ja on siten omiaan synnyttämään myös oikeudellista epävarmuutta. Myös esimerkiksi aiemmin tänä vuonna hyväksytyssä akkuasetuksessa arvoketju ymmärretään siten, että se kattaa tuotteiden koko elinkaaren**.

Loppukäytön rajaaminen arvoketjun määritelmän ulkopuolelle aiheuttaisi vähintäänkin tulkintakysymyksiä koskien yritysten velvollisuutta raportoida esimerkiksi niin sanotuista scope 3 päästöistään, joita ovat muun muassa juurikin tuotteiden lop-

pukäytöstä aiheutuvat päästöt. Toimialasta riippuen loppukäytöstä aiheutuvat päästöt voivat muodostaa merkittävän osan yrityksen päästöistä; näin on esimerkiksi fossiilisia polttoaineita tuottavien yritysten kohdalla. Myös EFRAGin raportointistandardien mukaan yritysten tulee raportoida scope 3 päästöistään***. Näiltä osin EFRAGin raportointistandardit pohjautuvat pitkälti yleisesti jo nyt käytössä olevaan GHG-protokollan Corporate Value Chain (Scope 3) Accounting and Reporting Standardiin****.

Ylipäättään jää epäselväksi, miksi toimitusketju ja arvoketju on tarpeen määritellä kansallisessa laissa, kun se tullaan suurella todennäköisyydellä määrittelemään eurooppalaisissa raportointistandardeissa, joita on valmisteltu IFRS/ISSB:n standardin laatimistyön kanssa koordinoiden.

HE-luonnoksessa tuodaan lisäksi esiin, että arvoketju (ja toimitusketju) saatettaisiin määritellä uudelleen yritysvastuudirektiivissä (CSDDD), joka on parhaillaan Euroopan parlamentin käsiteltävänä. Mikäli näin tapahtuisi, saattaisi se vaikuttaa Suomen lainsäädännössä kestävyysraportointia koskevissa säännöksissä käytettäviin vastaaviin määritelmiin. Yritysvastuudirektiivin käsittelyn yhteydessä asianmukaisen huolellisuuden ulottuvuus ja siihen läheisesti liittyvä arvoketjun määritelmä ovat osoittautuneet yhdeksi poliittisesti vaikeimmista kysymyksistä. Tästä syystä on valitettavasti mahdollista, että kansainvälisistä yritysvastuustandardeista poiketen lopullinen CSDD-direktiivi ei tule kattamaan yritysten koko arvoketjua, jolloin se ei välttämättä myöskään tule sisältämään arvoketjun määritelmää. Tällainen lopputulos ei kuitenkaan poistaisi sitä tosiasiaa, että kestävyysraportointidirektiivi kattaa

yritysten koko arvoketjun. Finnwatch ehdottaakin ensisijaisesti arvoketjun ja toimitusketjun määritelmien poistamista lopullisesta HE:stä. Jos määritelmät halutaan säilyttää, olisi johdonmukaista perustaa ne kansainvälisiin raportointistandardeihin. Tällöin myös HE-luonnoksen toimitusketjun määritelmässä käytetty sana 'yritys' tulisi korvata raportointistandardeissa käytettyä englanninkielistä sanaa 'entity' paremmin vastaavalla käännöksellä, kuten esimerkiksi 'yhteisö'.

Kestävyyseraportissa tulee HE-luonnoksen mukaan esittää kestävyysseikkoja koskevat tavoitteet, mukaan lukien "absoluuttiset tavoitteet kasvihuonekaasupäästöjen vähentämiseksi ainakin vuosien 2030 ja 2050 osalta, jollei komission asetuksella toisin säädetä" (laki kirjanpitolain muuttamisesta, 5 §). Finnwatch esittää tämän muuttamista sen selkeyttämiseksi ja korostamiseksi, että päästövähennykset on tehtävä mainittuihin vuosiin mennessä ja että mainitut tavoitevuodet ovat vähimmäisvaatimus. Muotoilu voisi siis olla esimerkiksi: absoluuttiset tavoitteet kasvihuonekaasupäästöjen vähentämiseksi ainakin vuosiin 2030 ja 2050 mennessä, jollei komission asetuksella säädetä tätä useammasta välitavoitteista.

Finnwatch katsoo myös, että kestävyysraportointivelvoitteiden viranomaisvalvonnan tulisi olla läpinäkyvää, eli esimerkiksi Finanssivalvonnan antamat oikaisukehotukset tulisi julkaista kootusti Finanssivalvonnan verkkosivustolla. Myös epäilyistä

väärien tai harhaanjohtavien kestävyystietojen raportoinnista tulisi voida ilmoittaa valvoville viranomaisille luottamuksellisesti. Kiinnitämme myös huomioita Finanssivalvonnan aiemmassa lausunnossa***** ilmaistuun huoleen siitä, ettei listaamattomien suuryritysten kestävyysraportoinnin valvontaan olla nimeämässä mitään viranomaistahoa. Tällainen tilanne olisi ongelmallinen ottaen huomioon, että listaamattomilla suurilla yrityksillä voi olla hyvinkin merkittäviä vaikutuksia kestävyysseikkoihin, ja siksi on tärkeää, että myös niiden raportoinnin luotettavuus on viranomaisvalvonnan piirissä. Esimerkiksi päivittäistavarakaupan alalla Kesko on pörssiyritys, mutta S-ryhmä ei. Molemmat kuitenkin toimivat samoissa maissa ja niiden toimintaan liittyy samanlaisia riskejä ja vaikutuksia. On vaikea perustella, miksi viranomaisvalvontaa kohdistettaisiin niistä vain toisen kestävyysraportointiin.

Lisäksi Finnwatch katsoo, että yritysten tasapuolisen kohtelun kannalta olisi perusteltua, että kaikkien suuryritysten tulisi raportoida kestävyysseikoista jo 1.1.2024 alkavan tilikauden osalta. Myös listatuille pk-yrityksille sallittu erivapaus laatia toimintakertomus ilman kestävyysraporttia ennen 1.1.2028 alkavia tilikausia pitäisi mielestämme poistaa. Sijoittajat ja rahoittajat kiinnittävät alati enenevästi huomioita kestävyysseikkoihin, jolloin on suomalaisten pk-yritysten edun mukaista, että ne ovat etujoukoissa tuottamassa sijoittajien ja rahoittajien tarvitsemää vertailukelpoista tietoa kestävyysseikoista.

* "A value chain encompasses the activities, resources and relationships an entity uses and relies on to create its products or services from conception to delivery, consumption and end-of-life." Ks. <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2F06%2520Draft%2520ESRS%25201%2520General%2520requirements%2520November%25202022.pdf>, s.26 ja <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/general-sustainability-related-disclosures/exposure-draft-ifrs-s1-general-requirements-for-disclosure-of-sustainability-related-financial-information.pdf>, s. 41

** <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-5469-2023-INIT/en/pdf>, ks. esim. resitaali 10a

*** <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2F08%2520Draft%2520ESRS%2520E1%2520Climate%2520Change%2520November%25202022.pdf>, Disclosure Requirement E1-6 – Gross Scopes 1, 2, 3 and Total GHG emissions, s. 41

**** <https://ghgprotocol.org/corporate-value-chain-scope-3-standard>

***** <https://www.lausuntopalvelu.fi/FI/Proposal/Participation?proposalId=0c7ff216-83fe-47d8-acb4-5a21d22c3bca>

Hanken Svenska handelshögskolan

Kannatamme olennaisilta osin luonnoksessa esitettyä lakihanketta.

Tutkimustulosten perusteella voidaan vetää seuraavat keskeiset johtopäätökset:

- Kestävyysraportointi vaikuttaisi edistävän myös raportoivan yrityksen liiketoiminnan kehitystä vastuullisempaan suuntaan
- Kestävyysraporttien varmentaminen lisää kestävyysraportin informaation luotettavuutta ja käyttöä sijoittajien ja sidosryhmien päätöksenteossa
- ”Rajoitetun varmuuden taso” on parempi kuin varmennuksen puuttuminen, mutta ”kohtuullisen varmuuden taso” tuottaa sijoittajille luotettavampaa informaatiota
- Tilintarkastusyhteisön käyttäminen vastuullisuusraportoinnin varmennuksessa lisää vastuullisuusraportoinnin laatua ja luotettavuutta. ”Knowledge spillover” sellaisissa tapauksissa, joissa sama tilintarkastusyhteisö vastaa sekä tilintarkastuksesta ja vastuullisuusraportin varmennuksesta, saattaa parantaa myös lakisääteisen tilintarkastuksen laatua.
- Vastuullisuusraporttien varmennuksesta syntyy todennäköisesti kustannuksia. ”Knowledge spilloverin” ansiosta on kuitenkin mahdollista, että palkkiot eivät olennaisesti nouse sellaisissa tapauksissa, joissa sama tilintarkastusyhteisö vastaa sekä tilintarkastuksesta ja vastuullisuusraportin varmennuksesta.

Tutkimuksissa ei ole löydetty tukea esityksen kohtaan, jossa muun varmennuslaitoksen käyttöä esitetään sallittavaksi. Näin ollen emme voi tutkimukseen perustuen kannattaa muun varmennuslaitoksen käytön sallimista jos tavoitteena on raportoitun informaation oikeellisuuden varmennus.

Seuraavassa esitämme lyhyen tiivisteen keskeisimmistä tutkimustuloksista, joihin lausuntomme pohjautuu.

Yleisesti kestävyysraportin laadinta ja julkistusvelvollisuudesta suhteessa direktiivin tavoitteisiin

Tutkimuskirjallisuudessa on jo jonkin aikaa tehty kestävyysraportointiin liittyvien lakien tai standardien kustannus-hyötyanalyysyjä. Hallituksen esityksen perusteluissa (Luonnoksen luvussa 5) on käyty läpi esityksen ja oman osaamisen kehittämässä. Nämä havainnot tukevat luonnoksen luvuissa 5.1.4. ja 5.2.1. esitettyjä perusteluja

Kestävyysraporttien varmennus

Kestävyysraporttien varmennuksen hyödyt on dokumentoitu laajasti kansainvälisessä tutkimuksessa. Varmennettu kestävyysraportti lisää informaation luotettavuutta, minkä ansiosta kestävyysraporttien informaation merkitys päätöksenteossa kasvaa vaikutuksia kustannusten ja hyötyjen näkökulmasta. Seuraavassa haluamme lyhyesti kuvata keskeisimpiä havaintoja kansainvälisistä tutkimuksista.

Toisin kuin tilinpäätösraportoinnissa, jossa päällimmäisenä tarkoituksena on pienentää informaatioasymmetriaa yrityksen ja sidosryhmien välillä raportoimalla yrityksen toiminnan tulos ja taloudellinen asema, on kestävyysraportoinnin ja kestävyysraportointidirektiivin tarkoituksena myös ohjata pääomavirtoja ja yritysten

käyttäytymistä sellaiseen suuntaan, joka tukee vastuullisen liiketoiminnan harjoittamista (Christensen et al. 2021; Euroopan Komissio 2021; Luonnoksen luku 5.2.7; Kettunen 2022). Tästä näkökulmasta voidaan tutkimustulosten perusteella todeta, että lakisääteinen kestävyysraportointi vaikuttaisi yleisesti ottaen edistävän vastuullisen liiketoiminnan kehitystä. Tästä esimerkkinä tutkimukset, joissa todetaan, että NFRD-direktiivin seurauksena yritysten panostukset CSR:ään lisääntyivät (Fiechter et al. 2022; Jackson et al. 2020) ja liiketoiminnasta tuli keskimäärin vastuullisempaa (Chen et al. 2018).

Suomessa kestävyysraportoinnin vaikutuksia on tutkittu vielä vähän. Bhimanin, Silvolan ja Sivabalanin (2016) kyselytutkimus suomalaisyritysten vapaaehtoisesta kestävyysraportoinnista osoittaa, että ulkoisille sidosryhmille kestävyystekijöistä raportoivat yritykset ovat merkittävästi useammin integroineet kestävyystekijät myös yrityksen strategiaan suunnitelmiin ja tavoitteisiin sekä henkilöstö-, palkitsemis- ja investointipolitiikkoihin kuin ne yritykset, jotka eivät raportoi kestävyystekijöistä ulkoisille sidosryhmille. Tutkimuksessa havaittiin myös raportoidulla kestävyystiedolla olevan positiivinen yhteys rahoituksen saataavuuteen ja edullisempiin pääomankustannuksiin.

Kustannus-hyötyanalyysin näkökulmasta on kuitenkin syytä myös huomioida sääntelyn muutoksen kustannusvaikutukset. Kuten luonnoksen 5.2. luvussa on kuvattu, on tutkimuksissa havaittu, että kestävyysraportointi ja kestävä kehityksen edistäminen tapahtuu (ainakin lyhyellä perspektiivillä) omistajien kustannuksella. Esimerkiksi Kiinassa yritysten kannattavuus ja maksetut osingot ovat laskeneet pakollisen kestävyysraportointisääntelyn tultua voimaan (Chen et al. 2018; Ni & Zhang 2019). Kettunen ja Colak (2022) osoittavat tutkimuksessaan, että kustannukset kohoavat

myynnin, hallinnon ja yleiskustannusten (SG&A costs) osalta, mutta ei myytyjen tavaroiden tuotanto- tai hankintakustannuksissa (Cost of goods sold, COGS).

Kettusen ja Colakin (2022) tulosten ja Kettusen (2022) kirjallisuuskatsauksen perusteella onkin ilmeistä, että hyödyt ja haitat vaihtelevat maittain (Liang & Renneboog, 2017), toimialoittain (Aswani et al., 2019) ja yritysten ominaisuuksien perusteella (Aswani et al., 2021; Grewal et al., 2021; Kaul & Luo, 2018; Manchiraju & Rajgopal, 2017; Servaes & Tamayo, 2013).

Hankenilla meneillään olevan CSRD:n implementointia koskevan tutkimushankkeen varhaiset tulokset viittaavat siihen, että suomalaisyrityksillä tulee olemaan haasteita raportointiin liittyvän kestävyysdatan keräämisessä (Stuart et al. 2021; Tan et al. 2020; Garcia-Sanchez et al. 2019; Du & Wu 2019; Cohen et al. 2015; Dhaliwal et al. 2011; Simnett et al. 2009). Tutkimustulokset tukevat näin ollen direktiivin sisältöä ja luonnosta hallituksen esitykseksi, kun tarkoituksena on ”varmistaa, että sijoittajilla ja muilla sidosryhmillä on käytössään tiedot, joita ne tarvitsevat arvioidakseen ilmastonmuutoksesta ja kestävyyskysymyksistä aiheutuvia riskejä” (Luonnoksen luku 4). Mio et al. (2021) tutkivat EU alueella eri vaihtoehtoja raporttien oikeellisuuden varmentamiseksi ja toteavat että kestävyysraportoinnin laatu parani enemmän niissä jäsenmaissa, joissa vaadittiin NFRD-raporttien varmennusta, verrattuna maihin, joissa varmennus on ollut vapaaehtoista.

Esitysluonnoksen mukaan kestävyysraportoinnin varmentajana toimisi ensisijaisesti erikoispätevyyden omaava tilintarkastaja. Varmennuksen suorittavan tahon vaikutuksesta raportoinnin laatuun ja luotettavuuteen on myös tutkimustietoa. Hickmanin ja Coten (2019) haastattelujen perusteella vaikuttaisi, että tilintarkastuksessa

käytettävät tarkastusmenetelmät ja yleisperiaatteet soveltuvat olennaisilta osin myös vastuullisuusraporteissa esitettyjen johdon väittämien oikeellisuuden varmentamiseen. Ballou et al. (2018) havaitsivat, että tilintarkastustaustainen varmentaja havaitsee todennäköisemmin olennaiset virheellisyydet ja vähentää vastuullisuusraportoinnissa esiintyvien virheiden todennäköisyyttä tulevaisuudessa. Martinez-Ferrero et al. (2017) mukaan kestävyysraporttien varmennus laskee pääomakustannuksia ja lasku on voimakkaampaa, jos varmennusraportin on antanut varmennusta tarjoava tilintarkastusyhteisö (verrattuna insinööri- tai konsulttiyhteisön tarjoamaan varmennukseen). Martinez-Ferrero et al. (2018) puolestaan raportoivat että varmentajan kokemuksella, toimialaosaamisella ja varmennuksesta vastaavan yhtiön maineella on positiivinen vaikutus varmennuksen laatuun, mikä vaikuttaisi myös tukevan tilintarkastus- ja varmennuspalveluista tunnustettujen tahojen suosimista.

Silvolan ja Vinnarin (2021) tutkimus varmennuskäytännöistä Suomessa osoittaa, että tilintarkastusyhteisöjen ja konsulttien tekemät varmennustoimeksiannot eroavat toisistaan käytettyjen standardien ja varmennustoimenpiteiden osalta merkittävästi. Tilintarkastusyhteisöjen toteuttamat varmennustoimeksiannot ovat analysoitujen varmennuslausuntojen perusteella laajempia ja niissä on käytetty useampia toisiaan täydentäviä toimenpiteitä kuin konsulttien toteuttamissa varmennustoimeksiannoissa.

Datt et al. (2020) tulivat siihen johtopäätökseen, että asiakkaat valitsevat todennäköisemmin konsultointiperusteisesti varmennusta tarjoavan yhteisön, jos yritys katsoo vastuullisuusraportin tavoitteeksi kehittää ja kuvata kestävyystavoitteisiin liittyviä prosesseja ja hankkeita, kun vastaavasti yritykset joiden tavoitteena on yl-

läpitää tai parantaa sijoittajille ja sidosryhmille esitettävää informaatiota valitsevat todennäköisemmin tilintarkastustaustaisen varmentajan. Tämä tulos viittaisi siihen että asiakkaat valitsevat jo nyt tilintarkastusyhteisön vastuullisuusraportin varmentajaksi kun tavoitteena on tuottaa informaatiota sijoittajille ja sidosryhmille.

Hoang ja Trotman (2021) tutkivat varmennuksen tason vaikutusta sijoittajien päätöksiin. Odotetusti he havaitsivat, että sijoittajat tukeutuvat enemmän vastuullisuusraporttien informaatioon jos varmentaja pyrkii ”kohtuullisen varmuuden” tasoon, verrattuna tilanteeseen jossa varmentaja tarjoaa ”rajoitetun varmuuden” tason tai vastuullisuusraporttia ei varmenneta lainkaan.

Esitysluonnoksen luvuissa 5.2.1. ja 5.2.2. on kuvattu esityksen kustannusvaikutuksia. Kustannusvaikutuksista on tehty joitain tutkimuksia, mutta suoraa kustannusvaikutusta on haastavaa mitata, koska varmennuksen palkkioita ei eritellä samalla tapaa kuin tilintarkastuspalkkioita. Dal Maso et al. (2020) ja Lu et al. (2023) raportoivat että asiakkailla, joilla tilintarkastusyhteisö tarjoaa tilintarkastuksen ja kestävyysraportin varmennuksen (1) on korkeampi tilinpäätöksen laatu ja parempi tietoisuus ympäristöriskeistä, (2) mutta tilintarkastuspalkkiot tai kokonaispalkkiot tilintarkastusyhteisölle eivät ole korkeammat. Näiden tulosten perusteella vaikuttaisi olevan todennäköistä, että yhtäaikaisella tilintarkastuksen ja vastuullisuusraportin varmennuksella saattaa olla positiivisia tiedon heijastusvaikutuksia (knowledge spillover effects), minkä seurauksena sekä tilintarkastuksen että varmennuksen laatu nousee ilman olennaista kustannusten nousua. Kettunen et al. (2022) löytävät viitteitä alhaisemmista tilintarkastuspalkkioista NFRD-direktiivin jälkeen, mikä on todennäköisesti seurausta siitä että vastuullisuusraportit tar-

joavat lakisääteisen tilintarkastajan käyttöön olennaista informaatiota, jota heidän

ISA 315 standardin puitteissa tulisi muutoin kerätä itse.

Lähteet

- Aswani, J., Chidambaran, N. K., & Hasan, I. (2021). Who benefits from mandatory CSR? Evidence from the Indian Companies Act 2013. *Emerging Markets Review*, 46, 100753. <https://doi.org/10.1016/j.ememar.2020.100753>
- Ballou, B., Chen, P. C., Grenier, J. H., & Heitger, D. L. (2018). Corporate social responsibility assurance and reporting quality: Evidence from restatements. *Journal of Accounting and Public Policy*, 37(2). <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2018.02.001>
- Bhimani, A., Silvola, H., & Sivabalan, P. (2016). Voluntary Corporate Social Responsibility Reporting: A Study of Early and Late Reporter Motivations and Outcomes. *Journal of Management Accounting Research*, 28 (2). <https://doi.org/10.2308/jmar-51440>
- Chen, Y. C., Hung, M., & Wang, Y. (2018). The effect of mandatory CSR disclosure on firm profitability and social externalities: Evidence from China. *Journal of Accounting and Economics*, 65(1). <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2017.11.009>
- Christensen, H. B., Hail, L., & Leuz, C. (2021). Mandatory CSR and sustainability reporting: economic analysis and literature review. *Review of Accounting Studies*, 26. <https://doi.org/10.1007/S11142-021-09609-5>
- Cohen, J.R., Holder-Webb, L. and Zamora, V.L. (2015). Nonfinancial information preferences of professional investors. *Behavioral Research in Accounting*, 27(2). <https://doi.org/10.2308/bria-51185>
- Dhaliwal, D.S., Li, O.Z., Tsang, A. and Yang, Y.G. (2011). Voluntary nonfinancial disclosure and the cost of equity capital: the initiation of corporate social responsibility reporting. *The Accounting Review*, 86(1). <https://doi.org/10.2308/accr.00000005>
- Du, K., & Wu, S. J. (2019). Does external assurance enhance the credibility of CSR reports? Evidence from CSR-related misconduct events in Taiwan. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38(4). <https://doi.org/10.2308/ajpt-52418>
- European Commission. (2021). Corporate sustainability reporting. https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en
- Fiechter, P., Hitz, J.-M., & Lehmann, N. (2022). Real effects of a widespread CSR reporting mandate: Evidence from the European Union’s CSR Directive. *Journal of Accounting Research*, 60(4). <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12424>
- García-Sánchez, I. M., Hussain, N., Martínez-Ferrero, J., & Ruiz-Barbadillo, E. (2019). Impact of disclosure and assurance quality of corporate sustainability reports on access to finance. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 26(4). <https://doi.org/10.1002/csr.1724>
- Grewal, J., Hauptmann, C., & Serafeim, G. (2021). Material Sustainability Information and Stock Price Informativeness. *Journal of Business Ethics*, 171(3). <https://doi.org/10.1007/S10551-020-04451-2>
- Hickman, L. E., & Cote, J. (2019). CSR reporting and assurance legitimacy: a client–assuror dyad investigation. *Journal of Applied Accounting Research*, 20(4). <https://doi.org/10.1108/JAAR-01-2018-0009>

- Hoang, H., & Trotman, K. T. (2021). The effect of CSR assurance and explicit assessment on investor valuation judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 40(1). <https://doi.org/10.2308/AJPT-18-092>
- Jackson, G., Bartosch, J., Avetisyan, E., Kinderman, D., & Knudsen, J. S. (2020). Mandatory Non-financial Disclosure and Its Influence on CSR: An International Comparison. *Journal of Business Ethics*, 162(2). <https://doi.org/10.1007/s10551-019-04200-0>
- Kaul, A., & Luo, J. (2018). An economic case for CSR: The comparative efficiency of for-profit firms in meeting consumer demand for social goods. *Strategic Management Journal*, 39(6). <https://doi.org/10.1002/smj.2705>
- Kettunen, Jukka (2022). On the Costs, Benefits and Externalities of Mandatory CSR Disclosure Laws. *Economics and Society* No. 367. Doctoral dissertation, Hanken School of Economics. <https://helda.helsinki.fi/dhanken/handle/10227/530104>
- Kettunen, J. & Colak, G. (2022). The Costs of Being Sustainable: Cross-Country Evidence. Working paper. Part of Jukka Kettunen's Doctoral dissertation, Hanken School of Economics. <https://helda.helsinki.fi/dhanken/handle/10227/530104>
- Kettunen, J. & Ittonen, K. & Martikainen, M. (2022). Mandatory CSR disclosure and audit fees. Working paper. Part of Jukka Kettunen's Doctoral dissertation. Hanken School of Economics. <https://helda.helsinki.fi/dhanken/handle/10227/530104>
- Liang, H., & Renneboog, L. (2017). On the Foundations of Corporate Social Responsibility. *The Journal of Finance*, 72(2). <https://doi.org/10.1111/jofi.12487>
- Lu, M., Simnett, R., & Zhou, S. (2022). Using the Same Provider for Financial Statement Audit and Assurance of Extended External Reports: Choices and Consequences. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 42(1). <https://doi.org/10.2308/AJPT-19-080>
- Manchiraju, H., & Rajgopal, S. (2017). Does Corporate Social Responsibility (CSR) Create Shareholder Value? Evidence from the Indian Companies Act 2013. *Journal of Accounting Research*, 55(5). <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12174>
- Martínez-Ferrero, J., & García-Sánchez, I. M. (2017). Sustainability assurance and cost of capital: Does assurance impact on credibility of corporate social responsibility information?. *Business Ethics: A European Review*, 26(3). <https://doi.org/10.1111/beer.12152>
- Martínez-Ferrero, J., & García-Sánchez, I. M. (2018). The level of sustainability assurance: The effects of brand reputation and industry specialisation of assurance providers. *Journal of Business Ethics*, 150, 971-990. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3159-x>
- Maso, L. D., Lobo, G. J., Mazzi, F., & Paugam, L. (2020). Implications of the joint provision of CSR assurance and financial audit for auditors' assessment of going-concern risk. *Contemporary Accounting Research*, 37(2). <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12560>

Lausunnon antajat kannattavat kestävyysraportointivelvoitteiden kansallista laajenusta koskemaan myös osuuskuntia sekä velvollisuutta asettaa kestävyysraportti ja kestävyysvarmennuskertomus raportointivelvollisen yrityksen verkkosivustolle.

Pidämme hyvänä, että raportointivelvollisuus koskee ensisijaisesti noteerattuja yhtiötä, eikä raportointivelvollisuutta ole kytketty yrityksen kokoluokitukseen (pl. suuryritykset). Pidämme kuitenkin ongelmallisena, että raportointi- ja varmennusvelvollisuus lisäävät merkittävästi yritysten hallinnollista taakkaa. Vastuullisuusraportointiin ei ole vielä tarjolla yksinkertaisia raportointi ja tiedonkeruuohjelmistoja, jotka olisivat esimerkiksi yhteensopivia PRH:n tietojärjestelmien kanssa. Kaikilla yrityksillä ei ole omia resursseja käytössä raporttien laatimiseksi, joten merkittävä osa yrityksistä joutuu ostamaan raportointia varten resursseja raportointipalveluja tuottavilta yrityksiltä. Ulkopuolisilla palveluntuottajilla ei ole vielä käytössään riittävän standardoituja tiedonkeruu- ja raportointikäytäntöjä, joka nostaa raportoinnin kustannuksia merkittävästi.

Lisäksi pidämme ongelmallisena, että varmentamisvelvollisuus on määritelty ainoastaan yrityksen tilintarkastajalle. Tilintarkastaja on ammattilainen raportoinnin tarkastamisessa, mutta vastuullisuusraportoinnin taustalla on konkreettisia yritysten toimenpiteitä vastuullisuuteen liittyvissä asioissa. Näin ollen mielestämme tilintarkastajan ohella varmentamisessa pitäisi käyttää ”substanssitarkastajaa” (esim. ympäristöaisiantuntija), jolla on riittävä osaaminen ja koulutus arvioimaan yritysten konkreettisten vastuullisuustoimenpiteiden tasoa ja vaikutuksia.

Vastuullisuusraportointi ei ole samassa määrin tarkkarajaista kuin taloudellinen raportointi. Näin ollen vastuullisuusraportoinnissa yritysten tulisi raportoida myös siitä, miten yritys valvoo arvoketjuaan. Arvonketjun (ja/tai toimitusketju) määritelmä tulisi noudattaa kansainvälisten standardien mukaista määritelmää, eikä sitä näin ollen olisi tarpeen määritellä erikseen kansallisessa lainsäädännössä.

Kaupan liitto ry

Kaupan liitto pitää yleisesti hyvänä, että luonnoksessa hallituksen esitykseksi on päättydytty pääasiassa direktiivin raameissa. Erilaiset kansalliset poikkeamat direktiivistä ovat omiaan lisäämään yritysten hallinnollista taakkaa ja pääsääntöisesti heikentämään raportoitavien tietojen vertailtavuutta. Kaupan liitto toteaa myös, että lainsäädännön kustannus- ja muita yritysvaikutuksia on arvioitu luonnoksessa hallituksen esitykseksi kattavasti. Koska kustannusten on arvioitu olevan huomattavia, tulisi kansallista liikumavaraa käyttää sellaisten ratkaisujen hakemiseen, jotka minimoivat kustannuksia ja muuta hallinnollista taakkaa.

Esitykseen ei sisälly merkittäviä kansallisia lisävelvoitteita pois lukien raportointivelvollisuuden laajentaminen osuuskuntiin ja direktiivissä asetettua laajempi velvollisuus tietojen toimittamiseen digitaalisena. Mainittujen lisävaatimusten tavoitteena on hallituksen esityksen mukaan neutraliteettiperiaatteen mukainen pyrkimys yhdenmukaiseen talousraportointiin yrityksen juridisesta muodosta riippumatta ja sidosryhmien tiedonsaannin parantaminen. Kaupan liitolla ei ole näistä perusteista huomautettavaa, mutta neutraliteettiperiaatteen tulisi liiton näkemyksen mukaan ulottua myös kaikenlaisiin verkostomaisesti toimiviin yritysten yhteenliittymiin, jotka muistuttavat toimintansa puolesta konserneja.

1 Raportointivelvolliset yritykset ja niiden yhteenliittymät

Kuten luonnoksessa hallituksen esitykseksi (s. 10) todetaan, ”julkisten tiedonantovelvoitteiden sääntely on Suomessa perinteisesti toteutettu neutraliteettiperiaatteen

mukaisesti eli riippumatta asiaomaisen raportointivelvollisen liiketoiminnassaan käyttämästä juridisesta muodosta. Siten liiketoimintaa harjoittavien osakeyhtiöiden ja osuuskuntien välillä ei Suomessa talousraportoinnin suhteen ole eroavuuksia”.

Kaupan liitto toteaa, että päinvastoin kuin luonnoksessa hallituksen esitykseksi (s. 11) on katsottu, neutraliteettiperiaatteen mukaisen kohtelun näkökulmasta on perusteltua taata samat raportointivaatimukset ja mahdollisuudet paitsi yksittäisille yrityksille näiden juridisesta muodosta riippumatta, myös yritysten verkostomaisesti toimiville tai muutoin kiinteää yhteistyötä tekeville yhteenliittymille eikä yksinomaan konserneille.

Erityisen tärkeänä pidämme, että myös verkostomaisesti toimiva yhteenliittymä voi laatia yhteisen kestävyysraportin, joka asiallisesti vastaa konsernin kestävyysraporttia ja vapauttaa yksittäiset yhteenliittymään kuuluvat toimijat raportointivelvollisuudesta siltä osin kuin vaaditut tiedot **sisältyvät** yhteiseen raporttiin. Luonnollisesti raporttien tekeminen vaihtoehtoisesti myös yrityskohtaisena tulisi säilyttää yhtenä mahdollisuutena, koska yrityksiä sekä niiden yhteenliittymiä on erilaisia ja hyvin erilaisilla toimialoilla.

Ehdotettu ratkaisu olisi linjassa myös direktiivin johdantokappaleessa 33 mainitun tavoitteen kanssa, jonka mukaan raportoitavien kestävyystietojen ”olisi sisällettävä soveltuvin osin tietoja yrityksen koko arvoketjusta, mukaan lukien tapauksen mukaan sen omat toiminnot, sen tuotteet ja palvelut, sen liikesuhteet ja sen toimitusketju”. Mahdollistamalla ryhmätasoinen

raportointi varmistetaan riittävän kattavan, laadukkaan ja vertailukelpoisen tiedon saatavuus osuuskuntien ja muiden yritysten muodostamista yhteenliittymistä ja samalla pidetään huoli siitä, ettei toimijoille aiheudu tarpeetonta hallinnollista taakkaa päällekkäisistä raportointivelvollisuuksista. EFRAGin laatimat, erittäin yksityiskohtaiset, sitovat kestävyysraportointistandardit olisivat muille kuin konsernimuodossa toimiville yritysten yhteenliittymille kuormittavia noudattaen ilman minkäänlaista keskitettyä raportointimahdollisuutta.

1.1 *Osuustoiminnallisten ryhmien keskitetty raportointi*

Koska raportointivelvollisuus ollaan nimenomaisella kirjauksella ulottamassa osuuskuntiin, tulisi kyetä löytämään sellainen sääntelyratkaisu, jonka mahdollistaisi osuuskuntien keskusyhteisöjen raportointimahdollisuuden muiden samaan ryhmään kuuluvien osuuskuntien osalta koostusti. Tämä vaatisi, että lainsäädännössä määritellään ainakin, mitä tarkoitetaan osuustoiminnallisessa muodossa harjoitettavalla yritysryhmällä, ja millä edellytyksillä ryhmän keskusyhteisöksi katsottava taho voisi laatia kestävyysraportin muiden yritysryhmän osuuskuntien puolesta keskitetysti. Tämän lisäksi pitäisi säätää siitä, että raportoinnin lainmukaisuudesta vastaa edelleen kukin yksittäinen ryhmään kuuluva osuuskunta, vaikka itse raportointi toteutetaan keskitetysti. Näin vastuuta raportoinnin lainmukaisuudesta ei siirrettäisi toiselle yhteisölle.

Ryhmämuotoista liiketoimintaa on esimerkiksi raaka-ainetoimittajien tai alkutuotannon toimijoiden yhdessä omistamansa jalostus- ja myyntiorganisaation kanssa harjoittama toiminta, ja yleisesti ottaen osuustoiminnallisten ryhmien harjoittama liiketoiminta, jossa keskusyhteisön omistavat osuustoiminnalliseen ryhmään kuuluvat

osuuskunnat. Ryhmärakenteen mahdollistamiseksi kirjanpitolain 1 lukuun tulisi lisätä pykälä, joka sisältää osuustoiminnallisen ryhmän käsitteen: "Tässä laissa osuustoiminnallisella ryhmällä tarkoitetaan kirjanpitovelvollisista pääasiassa osuuskuntamuotoisista yhteisöistä koostuvaa ryhmämuotoisesti liiketoimintaa harjoittavaa joukkoa yrityksiä."

Kestävyysraportoinnin keskitetystä laatiemisesta tulisi ottaa kirjaus kirjanpitolakiin ja esimerkiksi kirjanpitolain 3a lukuun voitaisiin lisätä uusi pykälä osuustoiminnalliseen ryhmään kuuluvan yhteisön oikeudesta toteuttaa muiden kuin taloudellisten tietojen raportointi keskitetysti.

Pykälässä tulisi säätää, että osuustoiminnallisena ryhmänä toimivilla yhteisöillä on yritys muodosta riippumatta oikeus sopia kestävyysraportoinnin toteuttamisesta keskitetysti. Kestävyysraportointi voidaan tällöin toteuttaa keskitetysti esimerkiksi osuustoiminnallisen ryhmän keskusyhteisön toimesta ja myös raportin varmennus voidaan toteuttaa tässä tapauksessa keskitetysti. Keskitetysti tuotettua kestävyysraporttia ja sen sisältöä koskisivat asiallisesti vastaavat vaatimukset kuin konsernin toteuttamaa keskitettyä kestävyysraporttia. Osuustoiminnalliseen ryhmään kuuluvat kirjanpitovelvolliset vapautettaisiin samalla velvoitteesta raportoida muita kuin taloudellisia tietoja, jos nämä yhteisöt ja niiden tytäryhteisöt sisällytetään keskitetysti laadittuun raporttiin, edellyttäen, että raportti sisältää lain vaatimat muut kuin taloudelliset tiedot.

Jokainen osuustoiminnalliseen ryhmään kuuluva yhteisö vastaisi edelleen itsenäisesti siitä, että kestävyyttä koskevat tiedot on kyseisen yhteisön osalta raportoitu laissa määritetyt vaatimukset täyttäen. Yhteisöt voisivat hyväksyä keskitetyn raportoinnin sisällön osaltaan ottamalla toimintakertomukseensa viittauksen keskitetysti

tuotettuun kestävyysraporttiin. Kunkin yhteisön hallitus hyväksyisi keskitetysti tuotetun raportin osaltaan allekirjoittamalla tilinpäätöksen, johon sisällytetyssä toimintakertomuksessa viitataan keskitetysti tuotettuun raporttiin. Ehdotetun pykälän nojalla voisi siten ainoastaan sopia raportoinnin toteuttamisesta keskitetysti, muttei siirtää vastuuta raportoinnin lainmukaisuudesta toiselle yhteisölle.

1.2 *Kestävyysraportoinnin varmentamisen keskitetysti*

Mikäli verkostomaisesti toimivien yritysten yhteenliittymien yhteinen raportointia ei vastoin edellä esitettyjä perusteluita säädetä sallituksi, Kaupan liiton näkemyksen mukaan olisi harkittava sen sallimista, että kestävyysraportoinnin varmentaminen vain kertaalleen riittää siltä osin, kuin yritysten kestävyysraportit ovat samasisältöisiä.

Yhteenliittymään kuuluvien yritysten toiminnassa ei välttämättä ole sellaisia eroja, jotka vaikuttaisivat kestävyysraportin sisältöön, tai erot voivat olla pieniä. Jos näissäkin tilanteissa edellytetään, että jokainen yritys varmentaa kestävyysraporttinsa erikseen ehdotetun tilintarkastuslain 3 luvun 1a §:n mukaisesti, hallinnolliset kustannukset ovat moninkertaiset, vaikka varsinaista lisäarvoa moninkertaisella varmentamisella ei ole.

Mikäli yhteenliittymään kuuluvat yritykset käyttävät eri kestävyysraportointitarkastajia tai -yhteisöjä, raportoinnin yhteinen varmentaminen voitaisiin teknisesti toteuttaa esimerkiksi mahdollistamalla yrityksille yhteisen, tilintarkastuslain 1 luvun 2 § 1 momentin 8 kohdassa määritellyn kestävyysvarmennuslaitoksen valinta. Tarvittaessa kunkin yrityksen tulisi hankkia varmennus kestävyysraportin sisällölle, joka poikkeaa muiden yhteenliittymään kuuluvien yritysten raporteista.

2 Muut huomiot lakiesityksestä

Kaupan liitto pitää ongelmallisena sitä, että ehdotetussa kirjanpitolain 7 luvun 2 § 1 momentin 7 kohdassa toimitusketjun määritelmä sidotaan eurooppalaiseen sääntelyyn epätarkalla ja epäselvällä viittauksella ”siten kuin se määritellään Euroopan unionin muissa säännöksissä”. Samoin toimitaan momentin 8 kohdassa arvoketjun osalta. HE-luonnoksen sivulla 20 todetaan, että ”näitä käsitteitä hyödynnetään luvussa direktiivin tarkoittamalla tavalla, vaikkei direktiivi sisällä niistä nimenomaisia määritelmiä”.

Toimitusketjuun viitataan hyvin erityyppistä toimintaa ohjaavissa EU-säädöksissä kuten konfliktimineraaliasetuksessa (EU) 2017/821, UTP-direktiivissä (EU) 2019/633, markkina-valvonta-asetuksessa (EU) 2019/1020 ja NIS 2-direktiivissä (EU) 2022/2555 sekä metsäkatoasetusta, akkuasetusta ja pakkotyöllä valmistettujen tuotteiden kieltoa koskevilla komission ehdotuksissa ilman, että sille on annettu eksaktia määritelmää. Yhtäläisesti arvoketjusta puhutaan lukuisissa EU-säädöksissä tarkentamatta sen merkitystä. Vain yritysvastuudirektiiviä koskevaan komission ehdotukseen sisältyy yksityiskohtainen arvoketjun määritelmä, mutta ei toimitusketjun määritelmää.

Kaupan liiton kanta on, että kirjanpitolaissa tulisi sivuuttaa toimitusketjun ja arvoketjun määrittely kokonaan, koska määritelmien ottamista direktiiviin ei ole pidetty tarpeellisena, tai vaihtoehtoisesti pyrkiä määrittelemään ne yksiselitteisemmin.

Mikäli näin ei toimita, kasvaa riski sille, että viranomaiset tai kolmannet tahot katsovat yrityksen rajanneen toimitus- tai arvoketjun kestävyysraportoinnissaan liian suppeasti tai laajasti kattamaan epärelevantteja tahoja viitaten termien erilaisiin käyttöyh-

teyksiin EU-lainsäädännössä. Lähtökoh-
tana voitaneen silti pitää sitä, että kestä-
vyysraportoinnissa ja tulevan yritysvastuu-
direktiivin soveltamisessa toimitus- ja arvo-
ketjut ymmärretään mahdollisimman yh-

denmukaisesti silloin, kun molemmat di-
rektiivit velvoittavat yksittäistä yritystä. Yri-
tys voisi perustellusti poiketa näistä määri-
telmistä esimerkiksi silloin, kun toimialaan
kohdistuva erityissääntely edellyttää vaih-
toehtoista tulkintaa.

Keskuskauppakamari

Keskuskauppakamari pitää HE-luonnoksen keskeisiä ehdotuksia kannatettavina jäljempänä esitetyin huomautuksin. Kestävyysraportointisäännösten soveltamisen kannalta on tärkeää, että raportointivaatimukset ovat tiedossa hyvissä ajoin ennen raportointivelvollisuuden alkamista. Keskuskauppakamari pitää valitettavana, että raportoinnin kannalta keskeisten EU:n kestävyysraportointistandardien valmistelu on viivästynyt. Keskuskauppakamari kannattaa lämpimästi ehdotettua kirjanpitolain 7 luvun 15 §:ää, jossa EU:n kestävyysraportointistandardien ensisijaisuus todetaan selkeästi.

Keskuskauppakamari pitää tärkeänä, että hallituksen esityksen jatkovalmistelussa pyritään vielä mahdollisuuksien mukaan varmistamaan, että lain terminologia on selkeää ja yhdenmukaista komission delegoidun asetuksen suomenkielisessä käännöksessä käytettävän terminologian kanssa. Myös neuvoteltavana oleva direktiiviehdotus yritysten kestävästä toiminnasta koskevasta huolellisuusveloitteesta saattaa vaikuttaa kestävyysraportointivelvoitteisiin. Keskuskauppakamari pitää tärkeänä, että TEM varautuu tarpeen vaatiessa muuttamaan nyt annettavaksi ehdotettuja säännöksiä kestävyys- ja vastuullisuussääntelyn johdonmukaisuuden varmistamiseksi. Laissa ei tulisi yrittää ennakoita tulevaa sääntelyä käyttämällä epäselviä viittauksia EU:n muihin säännöksiin. Tämä koskee erityisesti ehdotetun kirjanpitolain 7 luvun 2 §:n 1 momentin 7 ja 8 kohdian toimitus- ja arvoketjun määritelmiä.

Osaajapulaan tulee kiinnittää huomiota

Keskuskauppakamari toteaa, että kestävyysraportointia koskevien vaatimusten laajeneminen, raportointivaatimusten tosiasiallisten vaikutusten ulottuminen arvo- ja toimitusketjuihin kuuluviin yrityksiin

sekä kestävyysraportointiin liittyvä varmennuspakko tulevat vaatimaan merkittävästi nykyistä enemmän kestävyysraportoinnin osaajia. Erityisesti siirtymävaiheessa näistä osaajista tulee olemaan pula paitsi Suomessa myös koko ETA-alueella. Keskuskauppakamari pitää siksi ehdottoman välttämättömänä, että direktiivin kansallisessa täytäntöönpanossa hyödynnetään kaikkia direktiivin sallimia siirtymäajan menettelyjä ja joustoja, kuten HE-luonnoksessa on esitetty.

Keskuskauppakamari pitää lisäksi tärkeänä, että kestävyysraporttien varmentamiseen muodostuu riittävä kilpailu. Suomessa varmentajan tulee HE-luonnoksen mukaan olla tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö. HE-luonnoksessa ehdotetaan lisäksi sallittavaksi muussa ETA-valtiossa akkreditoidun ja viranomaisvalvonnan olevan kestävyysvarmennuslaitoksen käyttö kestävyysraportin varmentamisessa. HE-luonnoksessa kuitenkin todetaan, ettei esitystä laadittaessa vielä ole tunnistettu tällaisia ulkomaisia toimijoita. Keskuskauppakamari huomauttaa, että kansallinen lisäedellytys siitä, että kestävyysvarmennuslaitos on ollut vähintään kolme viimeisintä kalenterivuotta viranomaisen valvonnan, on omiaan vaikeuttamaan mahdollisten ulkomaisten kestävyysvarmennuslaitosten hyödyntämistä. Kansallinen lisäedellytys tulisi poistaa. Lisäksi hallituksen esityksen jatkovalmistelussa on syytä vielä varmistua siitä, että tilintarkastajia tulee olemaan riittävästi kestävyysraportin varmennustehtäviin tai, jos näin ei ole, harkita lisätoimenpiteitä varmennuspalvelujen tarjoajien riittävyden varmistamiseksi.

Tarkastusvaliokunnan roolista ja tehtävistä

HE-luonnoksessa ehdotetaan lisättäväksi osakeyhtiölakiin ja osuuskuntalakiin direk-

tiivin perustuvat säännökset tarkastusvaliokunnan tehtävistä kestävyysraportointiin ja sen varmentamiseen liittyen. Tarkastusvaliokuntien taloudelliseen raportointiin ja tilintarkastukseen liittyvät tehtävät ja niihin liittyvät valvojien odotukset ovat viime vuosina lisääntyneet merkittävästi. Se, että kestävyysraportointiin ja sen varmentamiseen liittyvät tehtävät määritellään lähtökohtaisesti tarkastusvaliokunnalle, voi johtaa siihen, että tarkastusvaliokunnan työmäärä muodostuu epäsuhtaiseksi hallituksen muiden valiokuntien tehtäviin verrattuna. Tämä voi vaikeuttaa tarkastusvaliokunnan jäsenten rekrytointia ja lisätä tarkastusvaliokuntatehtäviin liittyvien palkkoiden korotuspaineita.

HE-luonnos sallii sinänsä direktiivin mukaisesti tehtävien erottamisen toiseen valiokuntaan, kuten kestävyysvaliokuntaan, tai koko hallitukselle. Keskuskauppakamari ehdottaa kuitenkin harkittavaksi mallia, jossa kestävyysraportointiin ja sen varmentamiseen liittyvät tehtävät esitettäisiin pykälätasolla selkeämmin omana kokonaisuutenaan. Tämä toisi selkeämmin esille mahdollisuuden jakaa tehtäviä kahdelle eri valiokunnalle ja olisi omiaan selkeyttämään valiokuntien työnjakoa näissä tilanteissa.

Keskuskauppakamari esittää myös harkittavaksi, että tarkastusvaliokunnan yksityiskohtainen tehtäväluettelo (tilintarkastusdirektiivin 39 artiklan 6 kohta) esitettäisiin jatkossakin säännöksen perusteluissa, jolloin sitä olisi helpompi tarkentaa itsesääntelyssä. Osakeyhtiölain ja osuuskuntalain 6 luvun 16 a - 16 f §:ien säännösten rakennetta ja esitystapaa tulee myös selkeyttää.

Keskuskauppakamari huomauttaa myös, että silloin, kun kestävyysraportointiin ja kestävyysraportoinnin varmentamiseen liittyvistä tehtävistä vastaa muu valiokunta kuin tarkastusvaliokunta, tilintarkastusdirektiivin 39 artiklan 1 kohdan vaatimukset

tarkastusvaliokunnan kokoonpanosta tai asiantuntemuksesta eivät näyttäisi koskevan tällaista toista valiokuntaa. Ehdotettu osakeyhtiölain 6 luvun 16 b §:n 1 momentin viimeinen virke ("Tarkastusvaliokunnan tehtävät voi hoitaa hallituksen toinen valiokunta, jonka kokoonpano täyttää 2 momentin vaatimukset") vaikuttaisi siten olevan direktiivin vaatimuksia ankarampi ja rajoittavan tarpeettomasti yhtiöiden mahdollisuuksia järjestää kestävyysraportointiin ja sen varmentamiseen liittyvien asioiden valmistelua.

Osuuskuntien kestävyysraporteista

Keskuskauppakamari kannattaa kestävyysraportointivaatimusten ulottamista koskemaan osakeyhtiöiden lisäksi myös yleisen edun kannalta merkittäviä tai direktiivin kokokriteerit täyttäviä osuuskuntia. Keskuskauppakamari katsoo, että osuuskuntien kestävyysraportoinnin sääntelyssä tulisi kuitenkin ottaa huomioon osuuskuntien ryhmärakenteet niin, että ryhmätason kestävyysraportointi olisi mahdollista vastavasti kuin osakeyhtiöille on sallittu konsernitason raportointi.

Digitaalisista tilinpäätöksistä

HE-luonnoksessa ehdotetaan, että kestävyysraportointivelvollisten tulisi tilinpäätöksensä, toimintakertomuksensa ja tilintarkastuskertomuksensa sekä kestävyysvarmennuskertomuksensa digitaalisessa (koneluettavassa) muodossa PRH:lle. Direktiivi edellyttää koneluettavuutta vain kestävyysraportilta. Säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevien arvopaperien liikkeeseenlaskijoiden on kuitenkin julkistettava ns. ESEF-sääntelyyn perusteella IFRS-konsernitilinpäätöksensä koneluettavassa muodossa.

Keskuskauppakamari pitää edellytystä koneluettavasta tilinpäätöksestä sinänsä ymmärrettävänä ja tilinpäätösinformaation digitaalisen hyödynnettävyyden kannalta

kannatettavana. Raportointivelvollisuus tulee HE-luonnoksen mukaan voimaan vaiheittain sitä mukaa, kun kestävyysraportointivelvollisuus laajenee. Keskuskauppa-kamari kiinnittää huomiota siihen, että HE-luonnos edellyttää kuitenkin lisätyötä myös ns. ESEF-raportoinnin piiriin kuulu-vilta, sillä IFRS-konsernitilinpäätöksen li-säksi HE-luonnos edellyttäisi emoyhtiön erillistilinpäätöksen laatimista koneluetta-vassa muodossa. Keskuskauppa-kamari pi-tää tärkeänä, että koneluettavuuteen liitty-viä vaatimuksia porrastetaan samalla ta-voin kuin ns. ESEF-sääntelyn voimaantulon

yhteydessä. Koneluettavien merkintöjen tulisi siksi ensi vaiheessa kohdistua vain ti-linpäätöksen päälaskelmiin.

Seuraamuksista

Keskuskauppa-kamari pitää ehdotettua ri-kosoikeudellista sanktiointia kestävyysra-portin laatimisen laiminlyönnistä ylimitoi-tettuna. Rikosoikeudellisten sanktioiden si-jaan tulisi hyödyntää hallinnollisia seuraa-muksia.

Kohtuuhintaisten vuokra- ja asumisoikeustalojen omistajat - KOVA ry

KOVA huomauttaa, että lausuntopyynnöllä on ollut suppea jakelu, eikä se ole tullut yhdellekään kiinteistöalan toimijalle. Ottaen huomioon direktiivin sääntelyn vaikutukset myös kiinteistöalan toimijoihin, KOVA pitää erittäin valitettavana, ettei lausuntoja ole pyydetty laajemmin.

Kestävyysraportointidirektiivi CSRD:llä (Corporate Sustainability Reporting Directive) säädetään velvollisuudesta esittää tietoja kestävyysnäkökohdista yrityksen toiminnassa. Lausuntopyyntö koskee direktiivin kansallista voimaansaattamista. Direktiivin ja siihen liittyvien asetusten tavoitteena on varmistaa, että sijoittajilla ja muilla sidosryhmillä on käytettävissään riittävät tiedot arvioidakseen ilmastonmuutoksesta ja muista kestävyyskysymyksistä aiheutuvia riskejä. Lisäksi tavoitteena on avoimuuden lisääntyminen yrityksen ihmisiin ja ympäristöön kohdistuvien vaikutusten arvioimiseksi.

Direktiivillä säädetään velvollisuudesta esittää tietoja kestävyysnäkökohdista yrityksen toiminnassa. Tiedot sisällytetään omana osionaan eli kestävyysraporttina toimintakertomukseen, joka puolestaan liitetään tuloslaskelman ja taseen liitetietoineen sekä mahdollisen rahoituslaskelman käsittävään tilinpäätökseen. Raportissa esitetyt tiedot varmennetaan ulkopuolisella auditoinnilla. Direktiivi myös edellyttää kestävyysraportin julkistamista digitaalisessa muodossa, jotta raportoitu informaatio olisi hyödynnettävissä mahdollisimman vaivattomasti. Direktiivi ei sisällä tarkempia määräyksiä raportoinnista, vaan sitä ohjataan erillisillä standardeilla. Ensimmäisten standardien julkaisua odotetaan kesällä 2023.

Direktiivi tulee voimaan asteittain. Ensimmäisessä vaiheessa vuoden 2024 alusta raportointivelvollisuus koskee vain suuria ns.

PIE-yhteisöjä, joissa on yli 500 työntekijää. Toisessa vaiheessa raportointivelvollisuus laajenee 1.1.2025 alkaen kaikkiin suuriin yhtiöihin, listattuihin ja listaamattomiin. Suuri yhtiö on direktiivissä yhtiö, jolla täyttyy kaksi seuraavista kolmesta kriteeristä: tase 20 MEUR tai enemmän, liikevaihto 40 MEUR tai enemmän, vähintään 250 työntekijää. Näiden yritysten on laadittava raportti ensimmäisen kerran vuonna 2026 vuoden 2025 tiedoista.

KOVA katsoo, että raportointivelvollisille yrityksille uusien menettelytapojen käyttöönotto aiheuttaa uusia hallintokustannuksia, niin kertaluonteisia kuin vuosittain toistuvia. Esitysluonnoksen perusteluissaakin todetulla tavalla raportointi on kokonaan uusi tehtäväkokonaisuus, jonka käyttöönotto tulee olemaan yrityksille haasteellista, koska se edellyttää uudenlaista osaamista. Käytännössä yritykset siis tarvitsevat lisää asiantuntijaresursseja. Kestävyysraportointi sisältää myös kirjanpito-prosessien ulkopuolisia, ei-rahamääräisiä seikkoja, mikä tarkoittaa kokonaan uusia järjestelmiä tarvittavan tiedon keräämiseen ja hallinointiin. Kestävyysraportoinnin varmentamiseen käytettäneen tilintarkastusyhteisöjä, joilta myös vaaditaan pätevyymistä uusiin vaatimuksiin. Lisäksi raportointiin tarvitaan kestävyysasiantuntijoita. KOVA on huolissaan kestävyysraportointiin tarvittavien pätevien ammattihenkilöiden riittävydestä Suomessa.

Esitysluonnoksessa ehdotetaan muutettavaksi kirjanpitolakia ja tilintarkastuslakia ja lisäksi muun muassa osakeyhtiölakia ja osuuskuntalakia. Esitysluonnoksessa direktiivin soveltamisalaa laajennettaisiin myös osuuskuntiin. Lisäksi esitysluonnoksessa ehdotetaan, että digivaatimus ulottuisi kestävyysraportoinnin lisäksi myös tilinpäätökseen. Yritykset veloitettaisiin kestävyysraportointinsa ohella toimittamaan

myös tilinpäätöksensä ja toimintakertomuksena digitaalisessa muodossa Patentti- ja rekisterihallitukselle, jotta nämä asiakirjat olisivat kansalaisten ja sidosryhmien saatavilla vaivattomasti yhdenmukaisella tavalla. Esitysluonnoksessa ehdotetaan hyödynnettäväksi myös direktiivin mahdollisuutta edellyttää, että yritykset asettavat toimintakertomuksen maksutta julkisesti saataville verkkosivustoillaan. KOVA huomauttaa, että kyse on direktiivin minimitasoa tiukemmasta sääntelystä.

Osana raportointia yritysten tulee antaa selvitystä myös arvoketjustaan, mikä tarkoittaa tietoja esimerkiksi alihankintaketjusta. Haasteena alihankintaketjun tietojen antamisessa voi olla niiden saaminen pienistä yrityksistä, joilla ei välttämättä ole resursseja tuottaa vaadittavia tietoja. Tämä voi käytännössä johtaa siihen, että pienet yritykset jäävät alihankintaketjun ulkopuolelle. Direktiivin soveltaminen suosii siten suuria yrityksiä, joiden alihankintaketjut ovat suurempia. KOVA katsoo, että julkaistavissa standardeissa tulisi ottaa huomioon raportoinnin sisältövaatimusten vaikutus myös muihin arvoketjun yrityksiin ja erityisesti pieniin ja keskisuuriin yrityksiin.

Raportointivelvollisuus yrityksen hankintaketjuista vaikuttaa etenkin sellaisiin toimiin, joiden hankintaketjut ulottuvat ETA-alueen ulkopuolelle. Tiedonsaanti esimerkiksi pieniltä kehittyvissä maissa toimivilta yrityksiltä voi olla vaikeaa tai jopa mahdotonta. Tästä syystä voi olla vaarana, että hankintaketjut keskittyvät jatkossa enemmän ETA-alueen sisällä toimiviin yrityksiin ja suuriin yrityksiin, joilla on enemmän resursseja toteuttaa raportointivelvollisuutta. KOVA katsoo, että tuleva raportointivelvollisuus vaikeuttaa pienten ja kehittyvien yritysten toimintamahdollisuuksia ja on omiaan vähentämään kilpailua.

Lisäksi KOVA kiinnittää huomiota direktiivin raportointivelvollisuuden yksityiskohdaisuuteen verrattuna muiden talousalueiden vastaaviin säännöksiin. KOVA on huolissaan lyhyen aikavälin kustannusten ja esimerkiksi alihankintaketjujen raportointivelvollisuuden vaikutuksesta yritysten kilpailukykyyn. KOVA myös huomauttaa, ettei esitysluonnoksen vaikutusarvioinnissa ole tunnistettu lyhyellä aikavälillä yrityksille aiheutuvia hyötyjä. Myöskään pidemmän aikavälin hyötyjä ei ole pystytty arvioimaan suhteessa raportoinnista aiheutuviin kustannuksiin.

Matkailu- ja Ravintolapalvelut MaRa ry

Kestävyysraportointidirektiiviä implementoitaessa Suomessa myös osuuskunnat on tarkoitus saattaa implementoinnin piiriin, vaikka ne eivät kuulu kestävyysraportoinnin soveltamisalaan direktiivissä. Laajenusta perustellaan neutraliteettiperiaatteella, jonka mukaan veloitteet tulisi saattaa tasapuolisuuden vuoksi koskemaan myös osuuskuntia.

Osuuskuntien tuominen veloitteiden piiriin on kuitenkin ongelmallista, koska osuuskunnat eivät pysty lain perusteella laatimaan kestävyysraporttia keskitetysti samalla tavoin kuin konsernirakenteella toimivat osuuskunnat. Siksi osakeyhtiöt, jotka voivat lain perusteella raportoida konsernitasolla olisivat edullisemmassa asemassa kuin osuuskunnat. Neutraliteettiperiaate ei toteutuisi, koska raportoinnista aiheutuisi osuuskunnille merkittävästi enemmän työtä ja kustannuksia kuin osakeyhtiöille.

Osuuskunnat haluavat olla mukana soveltamassa uusia veloitteita, mutta ne on asetettava lainsäädännössä yhdenvertaiseen asemaan osakeyhtiöiden kanssa. Neutraliteettiperiaate edellyttää, että lainsäädännössä mahdollistetaan myös osuuskunnille mahdollisuus raportoida kootusti samaan ryhmään kuuluvien muiden osuuskuntien kanssa. Laissa on säädettävä, miten osuustoiminnallisessa muodossa harjoitettava yritysryhmä määritellään ja mi-

ten ryhmä voi raportoida keskitetysti. Määritelmät voidaan toteuttaa kirjanpitolakia muuttamalla.

Osuustoiminnallisen ryhmän yhteisöillä tulee olla oikeus sopia kestävyysraportoinnin soveltamisesta keskitetysti. Raportoinnista vastaisi osuustoiminnallista ryhmää ohjaava yhteisö, jolloin raportointia koskisivat samat vaatimukset kuin konsernien raportoinnille on asetettu. Jokainen osuustoiminnalliseen ryhmään kuuluva yhteisö vastaisi kuitenkin itsenäisesti siitä, että yhteisön kestävyyttä koskevat tiedot on raportoitu lain vaatimukset täyttäen. Yhteisö hyväksyisi raportoinnin tilinpäätöksessään ja keskitettyyn raportointiin viitattaisiin toimintakertomuksessa. Osuuskuntaryhmää ohjaavan yhteisön toimintakertomukseen sisällytettäisiin omistajaosuuskuntien kestävyystiedot. Näin voitaisiin varmistaa riittävän kattava ja vertailukelpoinen raportointi ja samalla varmistettaisiin, että osuuskuntamuotoisille toimijoille ei aiheudu tarpeetonta hallinnollista ja taloudellista taakkaa päällekkäisestä raportoinnista.

Suomessa toimii monia merkittäviä osuuskuntia ja on tärkeää, että niitä kohdellaan tasavertaisesti muiden yritysten kanssa. Siksi kirjanpitolakiin on lisättävä säännökset, jotka varmistavat, että myös osuuskunnat voivat tehdä kestävyysraportoinnin keskitetysti.

Metsäteollisuus ry

Varmennuspalvelut sekä kestävyysraportointipalveluiden saatavuus

Hallituksen esityksen kohdassa 5.2.3. kuvaillaan välittömät vaikutukset yrityksille kestävyystietojen pakollisesta varmennuksesta sekä vaikutukset tilintarkastusalaan. Hallituksen esityksen mukaan on odotettava, että kestävyysasiantuntijoiden kysyntä tulee voimakkaasti lisääntymään viidessä suurimmassa tilintarkastusyhteisössä.

Metsäteollisuus ry:n huolenaiheena on se, että kestävyysraportointitarkastajan erikoistumistutkinnon vaatimus tulee heikentämään merkittävästi lain soveltamisalaan kuuluvien yritysten mahdollisuutta hankkia kestävyysraportointiin liittyviä palveluita. Metsäteollisuus ry katsoo, että kestävyysasiantuntijoiden kysyntä tulee olemaan niin suurta, että kaikki erikoispätevyyteen liittyvät erilliset vaatimukset tulevat aiheuttaman merkittävän pullonkaulan kestävyysraportointitarkastajien saatavuuteen. Metsäteollisuus ry katsoo, että tarkoituksenmukaista olisi luopua tilintarkastuslain 6 lukuun ehdotetuista kestävyysraportointitarkastajan erityispätevyyttä koskevista hyväksymisedellytyksistä ja siten mahdollistaa kestävyysraportointi laajemmalle joukolle toimijoita.

Seuraamukset kestävyystietojen virheellisyydestä tai harhaanjohtavuudesta

HE:n luonnoksessa todetaan, että kestävyysraportoinnin laiminlyönnistä samoin kuin virheellisten tai harhaanjohtavien kestävyystietojen esittämisestä ehdotetaan säädettäväksi rikoslain 30 luvussa, joka käsittelee vastaavanlaisen seuraamusuhan tilinpäätöksen osalta. Luonnoksessa on lisäksi todettu, että direktiivi sallisi hallinnollisen seuraamusjärjestelmän hyödyntämisen rikosoikeuden sijasta. Metsäteollisuus

ry katsoo, että vaikka sekä kestävyysraportin että tilinpäätöksen tavoitteena on informaation antaminen sidosryhmien käyttöön, ovat ne silti hyvin erilaisia dokumentteja. Metsäteollisuus ry katsoo, ettei ole syytä sanktioida kestävyysraportin laiminlyöntiä tai virheellisten tai harhaanjohtavien tietojen antamista osana kestävyysraporttia samalla tavalla kuin tilinpäätöksen osalta. Kestävyystietojen osalta lainsäädännössä tulisi valita sanktioksi hallinnolliset seuraamukset.

Osuuskuntia koskeva kansallinen sääntely

Kestävyysraportointidirektiivin implementoinnin yhteydessä on tarkoitus, direktiivistä poiketen, ottaa osuuskunnat mukaan raportointivelvoitteiden piiriin. Tätä lisäystä perustellaan sillä, ettei eri yhteisötyyppejä kohdeltaisi eri tavalla. Käytännössä osuuskuntien ottaminen mukaan velvoitteiden piiriin aiheuttaisi ongelmia, sillä laki ei tunnista osuuskuntien osalta sellaista ryhmärakennetta, joka mahdollistaa osuuskunnille mahdollisuuden laatia kestävyysraportti keskitetysti vastaavasti kuin konsernirakenteella toimiva osakeyhtiö. Tämä loisi tilanteen, jossa osakeyhtiömuotoiset toimijat olisivat edullisemmassa asemassa osuuskuntiin verrattuna.

Ryhmärakenteen mahdollistamiseksi kirjanpitolain 1 lukuun tulee lisätä pykälä, joka sisältää osuustoiminnallisen ryhmän käsitteen: ”Tässä laissa osuustoiminnallisella ryhmällä tarkoitetaan kirjanpitovelvollisista pääasiassa osuuskuntamuotoisista yhteisöistä koostuvaa ryhmämuotoisesti liiketoimintaa harjoittavaa joukkoa yrityksiä. Ryhmämuotoista liiketoimintaa on esimerkiksi, raaka-ainetoimittajien (tai alkutuotannon toimijoiden) yhdessä omistamansa jalostus- ja myyntiorganisaation kanssa harjoittama toiminta.”

Tämän lisäksi kestävyysraportoinnin keskitetystä laatisesta tulee ottaa kirjaus kirjanpitolakiin ja kirjanpitolain 3a lukuun tulisi lisätä uusi pykälä osuustoiminnalliseen ryhmään kuuluvan yhteisön oikeudesta toteuttaa muiden kuin taloudellisten tietojen raportointi keskitetysti. Pykälän tulee pitää sisällään seuraavat oikeudet ja velvollisuudet: Osuustoiminnallisena ryhmänä toimivilla yhteisöillä olisi yritysmuodosta riippumatta oikeus sopia kestävyysraportoinnin toteuttamisesta keskitetysti. Kestävyysraportointi voitaisiin tällöin toteuttaa keskitetysti esimerkiksi osuustoiminnallisen ryhmän keskusyhteisön toimesta ja myös tiedon varmennus voitaisiin toteuttaa tässä tapauksessa kestävyysosalta keskitetysti. Keskitetysti tuotettua kestävyysraporttia ja sen sisältöä koskisivat asiallisesti vastaavat vaatimukset, kuin mitä konsernin toteuttamaa keskitettyä kestävyysraportointia koskien on tässä laissa säädetty. Osuustoiminnalliseen ryhmään kuuluvat kirjanpitovel-

volliset vapautettaisiin veloitteesta raportoida muita kuin taloudellisia tietoja, jos nämä yhteisöt ja niiden tytäryhteisöt sisällytetään keskitetysti laadittuun raporttiin, edellyttäen, että kyseinen raportti sisältää lain edellyttämät muut kuin taloudelliset tiedot.

Osana kestävyysraportointidirektiivin kansallista implementointia tulee kirjanpitolakiin ottaa myös säännökset, joiden mukaisesti ryhmärakenteella toimivilla osuuskunnilla on osakeyhtiötä vastaava mahdollisuus siihen, että yksittäiset osuuskunnat vapautetaan konsernirakenteella toimivien osakeyhtiöiden tavoin raportointivelvollisuudesta, jos osuuskuntien omistaman keskusyhteisön toimintakertomukseen sisällytetään omistajaosuuskuntien kestävyystiedot.

Microsoft Oy

Uskomme, että yrityksemme pitkän aikavälin arvo ja elinkelpoisuus riippuvat ympäristön kannalta kestävästä tulevaisuudesta, ja olemme viestineet näistä aiheista erilaisille yleisöille – myös sijoittajille – useiden vuosien ajan. Microsoft on asettanut tieteeseen perustuvan päästövähennystavoitteen, jonka SBTi on todentanut, ja se on julkistanut tietoja hiilidioksidipäästöistään sekä energiaan ja ilmastoon liittyvistä toimistaan lähes kahden vuosikymmenen ajan Carbon Disclosure Projectin (nykyisin CDP) kautta.

CSRD velvoittaa ensimmäistä kertaa raportoimaan ympäristöstä, yhteiskunnasta ja hyvästä hallintotavasta (ESG) yhdessä raportissa, joka on auditoitu ja julkisesti saatavilla. Microsoft uskoo läpinäkyvyyden ja vastuullisuuden nopeuttavan kestävää kehitystä, ja tuemme luotettavaa ja yhteentoimivaa päästölaskentaa, joka on julkinen sekä vastaavasti myös sosiaaliseen ja hallintotapaan liittyvien tietojen osalta.

Ymmärrämme, että ESG-raportointistandardit eivät ole yhtä kehittyneitä kuin taloudelliseen toimintaan liittyvät raportoinnin standardit, ja siksi tuemme käytäntöjä, jotka mahdollistavat näiden menetelmien jatkuvan parantamisen mahdollistaen näin niiden kehittymisen ilman, että toimijat kohtaavat kielteisiä vaikutuksia aiemmin annettujen tietojen johdosta. Siksi kannustamme kaikkia EU:n jäsenvaltioita huolehtimaan direktiivin johdonmukaisesta toimeenpanosta vertailukelpoisuuden edistämiseksi ja raportoinnin tehokkuuden optimoimiseksi lisäämättä uusia raportointivaatimuksia tai -velvoitteita.

Microsoft tukee läpinäkyvyyden lisäämistä. Olemme sitoutuneet auttamaan asiakkaitamme täyttämään CSRD-vaatimukset ja pyrimme aktiivisesti laajentamaan omia ra-

portointi- ja kestäväen kehityksen ratkaisujamme tähän tarkoitukseen. Euroopan talouteen aktiivisesti osallistuvana suurena yrityksenä meidän on myös noudatettava CSRD:tä.

Jaamme Suomen hallituksen huolen CSRD:n noudattamisen vaikutuksista pk-yrityksiin ja kannustamme Suomea asettamaan saataville riittäviä ohjeita pk-yritysten tukemiseksi.

Esittäisimme lisäksi seuraavat konkreettiset ehdotukset:

- Kirjanpitolain 7 luvun 25§ osalta, jossa esitetään ehdotus jonka mukaan yritykset voisivat käyttää ETA:n ulkopuolella toimivaa varmennuslaitosta, haluaisimme Suomen hallituksen laajentavan kantaansa huomioimalla, että kestäväen kehityksen raportointi tunnistaa uusien IT-järjestelmien käyttöönottoon tarpeen, ja siten tämän tulisi kattaa sekä laitteistot että ohjelmistot. Organisaatioiden on esimerkiksi otettava käyttöön mittareita, jotka tarjoavat päätöihin liittyviä mittauksia osana tarkastettua CSRD-tuottoaan.
- Suomen hallituksen tavoite sallia kestäväen kehityksen varmistamiseen erikoistuneiden, kyseisessä toiminnassa perustettujen ja jo osaamisensa osoittaneiden varmennuslaitosten toiminta Suomessa on tervetullutta, mutta raportoinnin monimutkaisuuden vuoksi katsomme, että ohjeistuksessa tarvitaan tarkempaa yksityiskohtaisuutta. Erityisesti olisi oltava selvää, että organisaatioiden on osoitettava, että ne voivat soveltaa kirjanpitomenetelmiä yleisesti, mukaan lukien olennaisuuden määrittäminen.

Lisäksi haluaisimme selvennystä siihen, miten tilintarkastajat luottavat näihin varmennuslaitostoimijoihin. Annetaanko tältä osin vaatimustenmukaisuusilmoitus, jota tilintarkastajat voivat käyttää, vai suoritetaanko kaksinkertainen tarkastus?

Panimme myös merkille, että esityksessä aiotaan laajentaa direktiivin soveltamisalaan kuuluvan organisaation tarkastusvaliokunnan tehtäviä siten, että ne kattavat CSRD:n mukaisesti julkaistujen kertomusten paikkansapitävyyden. Vaikka tämä ehdotus perustuu CSRD:n ja muiden kuin taloudellisten tietojen julkistamisesta annetun direktiivin väliseen yhteyteen – sekä taloudellisen raportoinnin perustaan – ehdotamme, että yksittäisten organisaatioiden olisi asianmukaisempaa päättää, kuka on

vastuussa CSRD:n tuotosta, ja tiedostaa, että 1) julkistamisvaatimusten olisi perustuttava periaatteisiin ja joiden on kehitettävä ajan myötä, 2) kattavien mutta joustavien ilmastotietojen antaminen lisää selkeyttä ja tehokkuutta, ja 3) uusia teknologioita olisi kannustettava päästöjen laskeamiseen ja seuraamiseen.

Koska ymmärryksemme ESG-raportoinnista kehittyy edelleen, toivomme, että täytäntöönpanossa omaksutaan oikeasuhteinen lähestymistapa ja että muiden EU:n asetusten tapaan mahdollisiin seuraamuksiin sovelletaan vaiheittaista lähestymistapaa, jossa otetaan huomioon direktiivin noudattamisen monimutkaisuus.

Mikro- ja yksinyrittäjät ry

Lähtökohtaisesti kestävyysraportointidirektiivi kohdistuu suoraan vain suuryrityksiin ja pörssiyrityksiin. Välillisesti sen vaikutukset ulottuvat kuitenkin myös pienempiin yrityksiin. Esitysluonnoksessakin on ennakoitu, että informaatiovaatimukset pien- ja keskisuurta yritystä koskevassa standardissa tulevat olemaan sangen mittavat.

Pidämme erityisen ongelmallisena, että raportointivelvollisen yrityksen arvoketjuun kuuluville mikroyrityksille velvoitteet tulevat merkitsemään niiden kokoon nähden valtavia kustannuksia ja hallinnollista taakkaa. Tämä on täysin vastoin niin EU:n kuin kansallisenkin lainsäädännön tavoitteena jo pitkään ollutta pienimpien yritysten hallinnollisen taakan vähentämistä. Lisäksi harvalla mikroyrityksellä on käytössään omia resursseja vaadittujen raporttien laatimiseksi, joten suurin osa yrityksistä joutuisi ostamaan raportointi- ja varmennuspalvelut ulkopuolisilta tahoilta. Koska raportointi- ja tiedonkeruukäytäntöä ei ole toistaiseksi mitenkään standardoitu, tekee se kustannusten arvioinnista etukäteen erittäin vaikeaa, ja nämä kustannukset ovat todennäköisesti liian huomattavia, jotta niiden siirtäminen suoraan hinnoitelluun olisi mahdollista.

Kestävyysraportointidirektiivin johdannon 22 artiklan mukaan jäsenvaltioiden olisi voitava vapaasti arvioida, miten niiden

kansalliset toimenpiteet vaikuttavat pieniin ja keskisuuriin yrityksiin, jotta niihin ei kohdistu suhteetonta vaikutusta. Erityistä huomiota on artiklan mukaan kiinnitettävä mikroyrityksiin ja tarpeettoman hallinnollisen rasitteen välttämiseen. Tällaista arviointia ei esitysluonnoksessa ole suoritettu, vaan asia on sivuutettu muutamalla ylimalkaisella lauseella.

Käytännössä esitetty lainsäädäntö tarkoittaa mikroyritysten sulkemista pois raportointivelvollisten yritysten alihankinta- tai toimittajasopimuksista niille kohdistuvien raportointi- ja varmentamisvelvollisuuksien sekä lisäkustannusten takia. Esitysluonnoksessakin esimerkkinä mainittu vaikutus elintarvikkeiden paikallistuottajavaliokoihin suurissa kauppaliikkeissä on erittäin valitettava suuntaus.

Esitetyn raportointivelvollisuuden todellinen vaikutus mikroyrityksiin on vielä esitysluonnoksessa aavisteltua merkittävästi suurempi. Paitsi raportointivelvollisten yritysten suorat alihankinta- tai toimittajasopimukset, myös osallistumiset pienempiin osiin tällaisissa arvoketjuissa jäävät mikroyritysten ulottumattomiin.

Esitysluonnoksessa mainittu pienten alihankkijayritysten väheneminen raportointivelvollisuudesta aiheutuvan toiminnan kannattamattomuuden vuoksi on aivan ilmeinen uhkakuva. Jatkovalmistelussa on selvitettävä konkreettiset mahdollisuudet tämän seurauksen minimoimiseen.

Jukka Mähönen, professori

KPL 3:1.4:n mukaan tilinpäätökseen kuuluvien ja siihen liitettyjen asiakirjojen on oltava selkeitä ja niiden on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus. Säännös koskee tilinpäätökseen kuuluvia tasetta, tuloslaskelmaa ja liitetietoja sekä tilinpäätökseen liitettyä toimintakertomusta. Ehdotetun KPL 3:1 a.6:n mukaan toimintakertomukseen sisällytettäisiin erillisenä ja yhtenäisenä osiona kestävyysraportti. KPL 3:2.3:n mukaan konsernitilinpäätöksen laativa emoyritys sisällyttää toimintakertomukseensa konsernin tiedot. Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuutta koskevat KPL 3:1:n säännökset perustuvat tilinpäätösdirektiiviin, joita ei muutettu kestävyysraportointidirektiivillä. Näin ollen kestävyysraportti annetaan lähtökohtaisesti konsernin emoyrityksen toimintakertomuksessa.

Ehdotuksessa esitetään, että suuret osuuskunnat ja pienet ja keskisuuret pörssi-osuuskunnat saatettaisiin kestävyysraportointivelvollisuuden piiriin. Kannatan ehdo-

tusta. Eräät lausunnonantajat ovat kuitenkin katsoneet, että kestävyysraportti pitäisi voida antaa osuuskuntien yhteenliittymän tasolla. Näin ollen toisen asteen osuuskunta, jonka jäseniä ovat ensimmäisen asteen osuuskunnat, tai osakeyhtiö, jonka osakkeenomistajia ovat osuuskunnat, voisi antaa kestävyysraportin osuuskuntien ryhmän tasolla (käsittäen siis keskusosuuskunnan/osakeyhtiön ja sen jäsen/osakkeenomistajaosuuskunnat). Vaikka ymmärrän lausunnonantajien tarkoituksen, en näe, että sellaisen säännöksen ottaminen kirjanpitolakiin, jonka mukaan keskusyritys voisi antaa koko ryhmää koskevan kestävyysraportin, johon ryhmän jäsenet viittaisivat, olisi mahdollista rikkomatta tilinpäätösdirektiiviä. Ensiksikin, keskusyritys ei voisi antaa pelkkää kestävyysraporttia, koska sen on oltava osa toimintakertomusta ja muodostettava sen ja tilinpäätöksen kanssa yhtenäinen kokonaisuus.

Nasdaq Helsinki Oy

Pörssi pitää direktiivin implementointia koskevia ehdotuksia yleisesti ottaen oikeasuuntaisina.

Osuuskuntia koskeva kansallinen laajennusehdotus

Kestävyysdirektiivin soveltamisalaan kuuluvien osakeyhtiöiden ohella luonnoksessa ehdotetaan, että veloitteet kohdistuisivat myös sellaisiin osuuskuntiin, jotka ovat kirjanpitolain tarkoittamalla tavalla suuriko-koisia, tai joiden liikkeeseen laskema jouk-kolaina tai muu arvopaperi on kaupankäynnin kohteena säännellyllä markkinalla eli ns. pörssilistattu.

Pörssi kannattaa osuuskuntien sisällyttämistä kestävyysraportointivelvoitteen piiriin. Tämä on eri yritysmuotojen kannalta

yhdenmukaista ja lainsäädännön neutraliteettiperiaatteen mukaista. Näin ollen osuuskuntalain tarkoittamaa säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevaa pörssiosuuskuntaa voisi koskea samanlainen raportointivelvollisuus kuin uuden sääntelyn tarkoittamia osakeyhtiömuotoisia liikkeeseenlaskijoita.

Pörssi katsoo myös, että ryhmärakenteella toimivilla osuuskunnilla tulisi olla osakeyhtiökonsernia vastaava mahdollisuus siihen, että osuuskuntien keskusyhteisön toimintakertomukseen sisällytetään ryhmään kuuluvien osuuskuntien kestävyystiedot. Tällä tavoin voidaan vähentää hallinnollisen taakan määrää ilman, että kestävyysraportointisääntelyn tarkoituksen toteutuminen vaarantuu.

Oikeusministeriö

Oikeusministeriö (jäljempänä myös ministeriö) kiittää mahdollisuudesta lausua esitysluonnoksen johdosta. Oikeusministeriön käsityksen mukaan kyseessä voi olla vaikutuksiltaan yksi mittavimmista kirjanpitolain (1336/1997, KPL) raportointisäännösten ja tilintarkastuslain (1141/2015, TTL) varmenussäännösten uudistuksista tällä vuosikymmenellä, ja tästä johtuen uudistuksen valmistelussa on perusteltua olla huolellinen. Säännösten tavoitteena on parantaa tällaisten tietojen läpinäkyvyyttä säännösten soveltamisalaan kuuluvissa yrityksissä, mahdollisesti laajemminkin yritysten arvoketjussa. Ministeriön mukaan uudistus on yleisesti ottaen kannatettava ja myös välttämätön kestävyysraportointidirektiivin täytäntöön panemiseksi. Tämän lisäksi on hyvä muistaa, että lainsäädännön vaatimusten täyttämisen lisäksi kestävyden edistämiseen aidosti sitoutuneiden yritysten on ensin tunnistettava itselleen liiketoiminnan kannalta olennaiset kestävyysasiat ja -tavoitteet, joiden toteutumisen astetta voidaan arvioida raportoinnin tuloksia vasten. Näissä yrityksissä kestävyysraportointia ei tehdä sen itsensä vuoksi, vaan sen avulla voidaan parantaa ja tehostaa yrityksen liiketoimintaa ja sen hyväksyttävyyttä.

Oikeusministeriö kiinnittää yleistä huomiota valtiosääntöoikeudellisten näkökulmien nykyistä laajempaan käsittelyyn perusteluissa sekä säännösten osalta olennaiseen, joskin pitkälti teknisluonteiseen, jatkovalmistelun tarpeeseen. Lisäksi ministeriö esittää yleisiä säädöksiin liittyviä havaintoja. Erityisesti ministeriö esittää oman vastualueensa osalta eräitä osakeyhtiölakia, osuuskuntalakia ja rikoslakia koskevia huomioita.

2. Perusteluista koskevat keskeiset havainnot

Yleisesti perusteluista

Oikeusministeriö kiittää sitä, että esitys on tiivis, mutta säännöskohtaisia perusteluista on mahdollista ja tarpeellistakin paikoin täydentää yleisten hallituksen esityksen antamisen tavoitteiden huomioon ottamiseksi. Säännöskohtaiset perustelut ovat merkittävimpiä lain tulkintaa ja soveltamista ohjaavia oikeuslähteitä. Tämän vuoksi on selkeästi selostettava lakiehdotukseen sisältyvien yksittäisten säännösten merkitys, muun muassa se, minkälaista muutosta vallitsevaan oikeustilaan ne merkitsevät. Lisäksi perusteluissa on selvitettävä sellaiset lakitekstissä käytetyt käsitteet ja sanonnat, jotka eivät ole tunnettuja yleiskielessä tai joiden merkitys poikkeaa siitä, mikä se yleiskielessä on. Tällaisia uusia käsitteitä ja sanontoja sisältyy esitykseen useita, koska kyse on pääosin uudesta raportointikokonaisuudesta kansallisessa lainsäädännössä.

Ministeriö kiinnittää lisäksi huomiota EU-oikeuden täytäntöönpanoon liittyviin perusteluihin. EU-oikeuden velvoitteista johtuvien ehdotusten osalta perusteluista tulee käydä ilmi, millainen on kansallinen liikkumavara velvoitetta toteutettaessa.

Voimaantuloa koskevista perusteluista

Oikeusministeriö kiinnittää huomiota siihen, että perusteluissa voimaantuloa ja siirtymäsäännöksiä on käsitelty käytännössä vain kirjanpitolain osalta. On kuitenkin huomattava, että myös tilintarkastuslain osalta ehdotetaan tavanomaista kattavampia siirtymäsäännöksiä.

Lisäksi esityksen pääasiallisessa sisällössä (HE:n etusivu) olisi hyvä olla maininta siitä, että hallituksen kirjanpitolakiin ehdotetut velvoitteet tulevat asteittain alkuvaihetta

laajemmin sovellettaviksi tulevina vuosina. Samoin tilintarkastuslakiin ehdotetuista soveltamissäännöksistä voisi olla maininta, joka arvioidaan jatkovalmistelussa riittäväksi.

Rikosoikeudellisista perusteluista

Esitysluonnoksessa perustellaan rikosoikeudellisten rangaistussäännösten tarvetta (s. 17). Oikeusministeriön mukaan tämän tyyppistä perustelua voidaan sinänsä pitää mahdollisena. Perustelut jäävät kuitenkin varsin suppeiksi ja yleisluonteisiksi, kun otetaan huomioon myös ehdotettujen rikoslain 30 luvun rangaistussäännösten soveltamisalan laajuus ja edellytys rikoslainsäädännön käytön viimesijaisuudesta.

Oikeusministeriö katsoo, että esityksen jatkovalmistelussa tulisi vielä arvioida uusien rangaistussäännösten välttämättömyyttä yksilöidymmin. Huomioon olisi syytä ottaa muut kuin rikosoikeudelliset keinot, kuten hallinnolliset seuraamukset, ja niiden riittävyys eri tyyppisten lainsäädäntöä rikkovien tekojen kannalta. Lisäksi tulisi esittää arvio mahdollisesti ehdotettavan rangaistusasteikon oikeasuhtaisuudesta. Tässä yhteydessä voisi olla aiheellista arvioida muun muassa vielä sitä, ovatko rangaistavaksi ehdotettavat teot riittävän vahingollisia, vaarallisia ja muuten moitittavia, että ne on rangaistusasteikoltaan perusteltua rinnastaa kirjanpitorikoksiin esitysluonnoksessa ehdotetulla tavalla. Myös tällaisten uusien tapausten taloudellisia vaikutuksia tuomioistuinten toimintaan olisi perusteltua arvioida.

Suhde perustuslakiin ja säätämisyjärjestys sekä alemmanasteiset EU-säädökset

Oikeusministeriö toteaa, että esitysluonnoksen säätämisyjärjestysperustelut ovat hyvin puutteelliset ja keskeneräiset, mikä on vaikeuttanut esitysluonnoksen arviointia.

Säätämisyjärjestysperusteluissa on keskeistä tunnistaa, minkä Suomen perustuslain säännösten kannalta (erityisesti PL 8, 18, 21 ja 80 §) ehdotus on merkityksellinen, sekä arvioida ehdotettujen säännösten suhdetta näihin perustuslakivaliokunnan relevantin lausuntokäytännön valossa.

Oikeusministeriö kiinnittää huomiota siihen, että esitysluonnoksen liitteinä on kaksi ministeriöasetusta. Jatkovalmistelussa on arvioitava tarkemmin näiden asetusten suhdetta PL 80 § 1 momenttiin.

Oikeusministeriö kiinnittää huomiota myös siihen, että ehdotetun KPL 7 luvun 22 §:n 5 momentin mukaan rekisteriviranomainen voi kaupparekisterilakiin perustuvan päätöksensä nojalla määrätä digitaalisten asiakirjojen merkintätavasta samoin kuin vastaanottamismenettelyistä, joita yrityksen on noudatettava. Oikeusministeriön mukaan rekisteriviranomaiselle annettavat toimivaltasäännökset on käsiteltävä perusteluiden lopussa sekä huomioitava myös suhdetta perustuslakiin käsittelevässä luvussa (vrt. PL 80 § 2 momentti). Valtuuden antamista koskevan arvioinnin osalta on kiinnitettävä erityistä huomiota perustuslaissa säädettyihin edellytyksiin, joita ovat ”määrätyt asiat”, ”erityiset syyt” ja ”täsmällisesti rajattu soveltamisala”. Perustuslain säännöksessä tarkoitetaan verraten tiukoin edellytyksin korostetaan muulle viranomaiselle annettavan valtuuden poikkeuksellisuutta.

Lisäksi oikeusministeriö toteaa, että esitysluonnoksen useissa kohdissa tietyn lain säännöksiä täydennetään komission delegoiduilla säädöksillä. EU:n toimintatavoille tavanomaisella tavalla tässäkin hankkeessa niiden valmistelu komissiossa on edelleen kesken. Oikeusministeriön näkemyksen mukaan kokonaiskuvan antamiseksi perusteluissa tulisi kuitenkin pyrkiä selvittämään ja tekemään selkoa alemmanasteisten EU-

säädöskokonaisuuksien pääasiallisesta sisällöstä siinä määrin, kuin se on mahdollista esimerkiksi julkisesti saatavilla olevien luonnosten avulla.

3. Pykälä koskevat keskeiset havainnot

Laki kirjanpitolain muuttamisesta

KPL 7 luvun 1 §: Oikeusministeriö kiinnittää huomiota siihen, että kestävyysraportointivelvollisista yrityksistä käytetään ehdoteuissa pykälissä vaihtelevia ilmauksia. Eräs yleinen ilmaisu vaikuttaa olevan yritys (ilman lisämääritteitä), jolla ehdotetun 7 luvun 1 §:n 1 momentin mukaan tarkoitetaan osakeyhtiöitä ja osuuskuntia sekä muita tilinpäätösdirektiivin soveltamisalaan kuuluvia oikeushenkilöitä (ilman lisäehtoja). Näin yleinen määritelmä voi johtaa lain soveltajaa harhaan.³² Ministeriö ehdottaa harkittavaksi, että KPL 7 luvun 1 tai 2:ssä määriteltäisiin *(kestävyys)raportointivelvollinen* (tai muu vastaava kuvaava käsite), joka sidotaan samassa virkkeessä soveltamisalan ehtoihin ja jota käytetään sitä johdonmukaisesti tässä laissa ja muissa keskeisissä laeissa. Muissa yksittäisissä säännöksissä voitaisiin tarvittaessa täsmentää soveltamista viittaamalla määritelmäsäännöksen tiettyssä momentissa tarkoitettuun raportointivelvolliseen, esimerkiksi jos halutaan rajata tietyn säännöksen soveltamista muuhun kuin pääsäännön mukaiseen raportointivelvolliseen pörssiyritykseen.

KPL 7 luku 2 §: Pykälässä säädetään määritelmistä. Kuitenkaan muissa luvun pykälissä tai muissa laeissa ei välttämättä käytetä kaikilta osin johdonmukaisesti täsmälleen samaa määritelmää tietystä asiasta puhuttaessa. Oikeiden määritelmien johdonmukainen käyttäminen on syytä tarkistaa jatkovalmistelussa.

Luvun säännösten lukemisen helpottamiseksi oikeusministeriö kehottaa harkitsemaan seuraavien määritelmien lisäämistä säännösten luettavuuden parantamiseksi:
-tiedonantovelvollisuusasetus, vrt. 18 §, 20 § 1 mom. ja 21 § 1 mom.;
-komission delegoitu asetus, vrt. 21 § 1 mom. ja 22 § 5 mom.

KPL 7 luku 4 ja 7 §: Oikeusministeriö pitää edelleen jossain määrin ongelmallisena, että kestävyysraportointidirektiivin mukaisen kansallisten säännösten nojalla on osaksi raportoitava seikoista, joiden osalta ei ole varsinaisesta toimintavelvollisuudesta säädettyjä säännöksiä kansallisessa aineellisessa yhtiö- tai yhteisöoikeudessa. Esimerkiksi ehdotetun 7 luvun 4 §:n 1 momentin 6 kohdan nojalla kestävyysraportissa on oltava kuvaus sidosryhmien huomiomisesta liiketoimintamallissa ja -strategiassa taikka luvun 7 §:n nojalla asianmukaista huolellisuutta koskevista menettelyistä, jotka ulotettaisiin liikesuhteisiin tai toimitusketjuihin; tällaisia ei Suomessa vahvasti velvoittavassa merkityksessä edellytetä esim. osakeyhtiölaissa tai osuuskuntalaissa. Sidosryhmien huomioimisen osalta yhtiö- tai yhteisölaeissa nojaututaan johdon yleiseen huolellisuusvelvollisuuteen ja yrityksen toiminnan tarkoituksen toteuttamiseen, eikä yritys vastuudirektiiviehdotuksessa tarkoitettuun asianmukaisesta huolellisuusvelvollisuudesta ole aineellisia säännöksiä. Sellaisia velvollisuuksia ei myöskään tässä esitysluonnoksessa perustellusta syytä ehdoteta. Tässä tarkoitetuista aineellisista velvollisuuksista käydään vasta keskustelua EU:ssa, eikä näiden toteutumisesta nyt raportoinnin osalta ehdotetussa muodossa ole varmuutta. Riski epäjohdonmukaisista säännöksistä on edelleen olemassa. Toisaalta, direktiivin säännöstä ei voida olla

³² Toisaalta esim. KPL 7 luvun 3 §:n johdantokappaleessa on toistettu osa 1 §:n 1 momentista (viittaamatta siihen), jolloin jää epäselväksi, sovelletaanko 3 §:ää

lainkaan 1 §:n 2 momentissa tarkoitettuihin luottolaitoksiin tai vakuutusyhtiöihin.

panematta täytäntöönkään. Ennen kuin ai-neelliset perusvelvollisuuksia koskevat säännökset ovat voimassa, tietojenantami-sen laajuus tai varmentamisen aste ei voi kuitenkaan olla kovin mittavaa eikä syyte-tai etenkin rankaisemisen kynnyks on kovin matalalla. Tällaiset seikat on syytä jatkoval-mistelussa tuoda tältä ja muilta vastaavilta osin esiin perusteluissa, sillä niillä voi olla vaikutusta seuraamusharkinnassa ottaen huomioon, että raportoinnin tai varmenta-misen laiminlyönnistä ehdotetaan säädettä-väksi melko vakava seuraamus, jopa rikosoi-keudellinen rangaistus.

KPL 7 luku 12 §: Pykälän otsikkoa on perus-teltua täsmentää pykälän sisältöä vastaa-vasti. Otsikosta olisi hyvä ilmetä, että poik-keus koskee tilannetta, jossa vaadittu tieto puuttuu.

Pykälässä on perusteltua täsmentää, onko poikkeussäännöstä mahdollista soveltaa vain yhden ainoan kauden vai onko poik-keussäännös käytettävissä, jos yritys ensin putoaa raja-arvojen alle ja jälleen saavuttaa ne myöhemmin. Tätä vastaavat kirjaukset on tehtävä myös säännöskohtaisiin peruste-luihin.

KPL 7 luku 15 § 2 momentti (raportoin-tistandardien ensisijaisuus): Esitysluonnok-essa ehdotetaan nimenomaisesti säädettä-väksi, että lain säännöksen ja komission de-legoidun säädöksen nojalla annetun kestä-vyystraportointistandardin välisessä mah-dollisessa ristiriitatilanteessa pidetään stan-dardia ensisijaisena. Säännös on kansalli-nen. Oikeusministeriö toteaa, että sään-nösehdotus on poikkeuksellinen ja oikeus-järjestyksen näkökulmasta tarpeeton. EU-oikeuden etusijaperiaate on ollut EU-tuo-mioistuimen oikeuskäytännössä vakiintu-nut vuosikymmeniä. Etusijaperiaatteen mu-kaan perussopimuksen määräys tai EU-sää-döksen säännös, jolla on välitön oikeusvai-

kutus, syrjäyttää sen kanssa ristiriidassa ole-van kansallisen säännöksen riippumatta tä-män asemasta kansallisessa säädöshierarki-assa. Suomi on hyväksynyt periaatteen liit-tyessään EU:iin. Asiasta on myös [Lissabonin sopimuksen](#) hyväksymisen yhteydessä an-nettu nimenomainen julistus (ks. Lissabonin sopimuksen hyväksyneen hallitustenvälisen konferenssin päätösasiakirjaan liitetyt julis-tukset, nro 17, Julistus Euroopan unionin oi-keuden ensisijaisuudesta). Ministeriön nä-kemyksen mukaan etusijaperiaatteen mai-nitseminen kuuluu tarvittaessa lähinnä esi-tyksen perusteluihin.

Oikeusministeriö toteaa, että säädösvallan siirron osalta keskeisessä SEUT 290 artik-lassa asetetaan unionin tuomioistuimen mukaan lainsäätäjälle velvollisuus määrit-tää sen delegoidun toimivallan luonne, jonka se aikoo myöntää komissiolle. Perus-säädöksessä tulee siten mainita, annea-ntaanko komissiolle toimivaltaa perussää-döksen täydentämiseen vai muuttamiseen. Ministeriö kiinnittää huomiota direktiivin 29 b artiklan sanamuotoihin. Direktiivin valtuu-tusäännösten mukaan komissio *täsmentää* direktiivissä mainittuja tietovaatimuksia. Komission säädösvallan siirron tulee nou-dattaa direktiivissä asetettuja puitteita. Niin ollen direktiiviin perustuvien kansallisten säännösten ja komission delegeoitujen sään-nösten välille ei mitään ilmeisimmin edes muodostu ristiriitaa eikä nyt esillä olevalle säännökselle ole tarvetta.

Oikeusministeriö toteaa lisäksi, että kestä-vyystraportoinnin osalta noudatettu säänte-lyrakenne on lähtökohtaisesti samanlainen kuin kansainvälisten tilinpäätösstandardien osalta, vaikkakin erona on, että kestävyysra-portoinnin perussäännökset on annettu di-rectiivillä ja kansainvälisten tilinpäätösstan-dardien soveltamisesta on säädetty EU-ase-tuksella. Ministeriö ehdottaa jatkovalmiste-lussa harkittavaksi KPL 7 a lukua muistutta-

vaa ratkaisua, joka koskee IAS-/IFRS-standardien soveltamista. KPL 7 a luvun 1 §:ssä tarkoitettujen kansainvälisten tilinpäätösstandardien määritelmä sisältää alemmanasteiset EU-säädökset ja standardeista annetut tulkinnat. Samoin on tehty ns. IAS-asetuksen ((EY) N:o 1606/2002) 2 artiklassa. KPL 7 a luvun 2 §:ssä tarkoitettujen yritysten on pakollisesti sovellettava standardeja tulkintoineen. KPL 7 a luvussa ei ole nyt ehdotettua raportointistandardien ensisijaisuutta koskevaa säännöstä. Vastaavalla tavalla olisi mahdollista toimia laajentamalla kestävyysraportoinnin määritelmää (ehdotettu KPL 7 luvun 2 §:n 1 momentin 4 kohta) raportointistandardien ja niiden tulkintojen osalta. Tälläkään tavalla nimenomaista kansallista etusijasäännöstä ei tarvittaisi.

KPL 7 luku 17 § 3 mom.: Säännöksen mukaan kestävyysraportti on laadittava noudattaen tilinpäätösdirektiivin 29 c artiklan mukaisesti hyväksytyt raportointistandardit. Oikeusministeriö toteaa, että komission delegoitu säädös (todennäköisesti asetetus) on mitä ilmeisimmin suoraan sovellettavaa oikeutta. Kansallinen säännös on tarpeeton, ja asian mainitseminen perusteissa riittää.

KPL 7 luku 17 § 4 mom.: Edellä 15 § 2 momentissa esitettyjen syiden johdosta myös 17 § 4 mom. voidaan poistaa.

KPL 7 luvun 18 §: Pykälässä säädetään tytäryritystä koskevasta poikkeuksesta. Pykälä vaikuttaa olevan luvussa hieman oudossa kohdassa, sillä varsinainen konserniraportointia koskeva pykälä on sijoitettu 19 §:ään vasta tytäryrityspoikkeuksen jälkeen. Ehdotettu 18 § olisi mahdollisesti parempi sijoittaa konserniraportointia koskevan pykälän jälkeen. Tätä vastaavat kirjaukset on tehtävä myös säännöskohtaisiin perusteluihin.

KPL 7 luku 22 §:n 6 mom.: Säännöksen mukaan ”Edellä tässä pykälässä tarkoitettut

asiakirjat on toimitettava Patentti- ja rekisterihallitukselle kuudessa kuukaudessa tilikauden päättymisestä, jollei muussa laissa säädetä toisin. Seuraamuksista toimittamisen laiminlyönnille säädetään kaupparekisterilain 25 §:ssä.” Oikeusministeriön näkemyksen mukaan säännöksessä jää epäselväksi, mitä sen viimeisellä seuraamuksia koskevalla virkkeellä tarkoitetaan: onko kyse informatiivisesta viittauksesta vai onko tarkoitus ulottaa seuraamukset koskemaan myös uusia laiminlyöntejä. Säännöstä tulisi selventää, ja lisäksi ehdotettu uusi sanktiointi on perusteltava asianmukaisesti.

KPL 7 luku 25 § 1 mom.: Oikeusministeriön näkemyksen mukaan säännöksessä on perusteltua mainita myös pääsääntö, jonka mukaan raportointivelvollinen voi valita kestävyysvarmentamiseen erityispätevyysvaatteen HT-tilintarkastajan tai -yhteisön.

Laki tilintarkastuslain muuttamisesta

TTL 1 luku 2 §: Pykälässä säädetään määritelmistä. Kuitenkaan muissa luvun pykälissä tai muissa laeissa ei välttämättä käytetä kaikilta osin johdonmukaisesti täsmälleen samaa määritelmää tietystä asiasta puhuttaessa. Oikeiden määritelmien johdonmukainen käyttäminen on syytä tarkistaa jatkovalmistelussa.

TTL 3 luku 1 a § 1 momentti: Säännöstä on sanamuodon perusteella mahdollista tulkita suppeasti siten, että varmennustehtävän alaan kuuluvat vain ne tiedot, jotka siinä on esitetty. Tiukasti tulkiten tätä ei liene tarkoitettu, vaan oikeusministeriön käsityksen mukaan säännös tulisi oletettua tarkoitusta vastaavasti muotoilla siten, että varmennustehtävä koskee tietoja, jotka yritys on velvollinen antamaan riippumatta siitä, onko niitä esitetty raportissa vai ei.

TTL 3 luku 5 a § 3 ja 5 mom.: Pykälän 3 momentin osalta sanamuoto ”raportointi on oleellisesti väärin” poikkeaa voimassa olevan luvun 5 §:n 4 momentin käsitteistöstä (”onko tilintarkastaja --- havainnut olennaisia virheellisyyksiä toimintakertomuksessa ---”). Oikeusministeriö kiinnittää asiaan huomiota, jotta voitaisiin esimerkiksi säännöskohtaisissa perusteluissa selventää, onko tarkoituksella käytetty erilaista ilmaisua ja mitä mahdollisia sisällöllisiä eroja näillä on.

Pykälän 5 momentin osalta ministeriö kiinnittää huomiota kestävyysraportointitarkastajan lausuntoon. Säännöksessä ei ole määritetty, mitä tämän lausunnon tulee sisältää. Epäselväksi jää, onko lausunto esimerkiksi sisällöltään sama kuin luvun 5 §:n 2 ja 3 momentissa tarkoitettu lausunto vaiko ei. Kuten edellä, ministeriö kiinnittää asiaan huomiota, jotta voitaisiin esimerkiksi säännöskohtaisissa perusteluissa selventää, onko tarkoituksella käytetty erilaista ilmaisua ja mitä mahdollisia sisällöllisiä eroja näillä on.

TTL 10 luku 9 §: Lakiehdotuksessa ei ole säännösehdotusta, ja tällainen on lisättävä jatkovalmistelussa, jos pykälää on tarkoitus muuttaa.

TTL 11 luku 1 §: Oikeusministeriö kiinnittää huomiota voimassa olevan pykälän 1 momentin ja ehdotetun 3 momentin osalta siihen, että hallintolainkäyttölaki (586/1996) on kumottu oikeudenkäynnistä hallintoasioissa annetulla lailla (808/2019). Pykälän 1 ja 3 momentissa olevat lakiviittaukset on syytä tarkistaa tässä yhteydessä.

TTL Voimaantulo ja soveltamissäännös: Siirtymäsäännösten 5 momentin (numeroitu 4 momentiksi) viimeisen virkkeen mukaan ”Valitusviranomaisen on käsiteltävä [koulutuksen hyväksymistä koskeva] asia kiireellisenä. Oikeusministeriön näkemyksen mukaan kiireellisyydelle ei ole esitetty riittäviä

perusteluja ja virke on syytä poistaa. Ministeriö kiinnittää huomiota tuoreeseen eduskunnan apulaisoikeusasiamiehen [selvitykseen](#) (Kiireellisten asioiden käsittely hallinto-oikeuksissa, annettu 6.2.2023, diaarinro: EOAK/8164/2020). Selvityksen mukaan vajaa puolet Helsingin hallinto-oikeuteen vuonna 2020 saapuneista ja ratkaistuista asioista on luokiteltu kiireellisiksi. Kiireellisen ja kiireettömän ratkaisun käsittelyajan pituuden ero on keskimäärin noin neljä (4) kuukautta. Verrattuna jo nyt kiireellisiksi luokiteltuihin asioihin, joissa on usein kyse yksilön henkeen, terveyteen tai välttämättömään toimeentuloon (sosiaali- ja terveydenhuollon sektoriin) liittyvistä perus- ja ihmisoikeuksista, kestävyysraportointitarkastajan saaman koulutuksen laatua ja sen hyväksyttävyyttä koskevaa kysymystä ei voida pitää tällaisena käsittelyn kiireellisyyttä edellyttävänä asiana. Säännös kiireellisestä käsittelystä tulee ensisijaisesti poistaa, taikka jatkovalmistelussa on vähintäänkin selvitettävä ja perusteltava ehdotettua olennaisesti paremmin, miksi ehdotus on tarpeellinen. Lisäksi jatkovalmistelussa on selvitettävä ainakin, mikä vaikutus näillä on Helsingin hallinto-oikeuden ja mahdollisesti korkeimman hallinto-oikeuden toimintaan.

Paikka, päiväys ja allekirjoitukset: Lakiehdotuksessa nämä tiedot eivät ole oikeassa kohdassa (ehdotetun tilintarkastuslain jälkeen). Hallituksen esityksessä nämä tiedot on esitettävä viimeisen lakiehdotuksen jälkeen. Allekirjoituskohtaan on myös lisättävä toimivaltainen ministeri sekä tämän nimi, kun hallituksen vaihtumisen jälkeen uusi ministeri on selvillä.

Laki osakeyhtiölain muuttamisesta

Lakiluonnoksen johtolause on tarkistettava.

OYL 6 luku 16 a §: Pykälään on tehty jo aikaisemmin useita osittaisia muutoksia. Li-

säksi lakiluonnoksessa ehdotetaan muutettavaksi useimpia pykälän momentteja. Siksi on perustelua, että pykälä muutetaan kokonaan, eli myös pykälän 4 momentti lisätään muuttamattomana mukaan ehdotukseen.

OYL 6 luku 16 b §: Pykälän otsikkoa on tarpeen muuttaa siten, että siinä otetaan huomioon myös tarkastusvaliokunnan jäseniä koskevien säännösten yhdistäminen pykälään. Vastaavat muutokset on tehtävä säännöskohtaisiin perusteluihin.

OYL 7 luku 6 a § 2 mom.: Oikeusministeriön näkemyksen mukaan kestävyysraportin varmentajasta tulisi säätää yleisesti kirjanpito-laissa tai vaihtoehtoisesti tilintarkastus-laissa. Ministeriö ei näe tarvetta sisällyttää näitä säännöksiä yhteisökohtaisiin erityisla-keihin.

Laki osuuskuntalain muuttamisesta

Lakiluonnoksen johtolause on tarkistettava.

OKL 6 luku 16 a §: Lakiluonnoksessa ehdote-taan muutettavaksi useita pykälän mo-mentteja. Siksi on perustelua, että pykälä muutetaan kokonaan, eli myös pykälän 2 momentti lisätään muuttamattomana mu-kaan ehdotukseen. Pykälään ehdotetun 3 momentin johdantokappaleessa (viitattu kohta) ja 1 kohdassa (osuuskunta -> yhteisö) on tehty eräitä teknisiä muutoksia, jotka ei-vät ole johdonmukaisia osakeyhtiölakia kos-kevan ehdotuksen kanssa.

OKL 6 luku 16 b §: Pykälän otsikkoa on tar-peen muuttaa siten, että siinä otetaan hu-omioon myös tarkastusvaliokunnan jäseniä koskevien säännösten yhdistäminen pykä-lään. Vastaavat muutokset on tehtävä sää-nöskohtaisiin perusteluihin.

OKL 7 luku 6 a § 2 mom.: Oikeusministeriön näkemyksen mukaan kestävyysraportin var-

mentajasta tulisi säätää yleisesti kirjanpito-laissa tai vaihtoehtoisesti tilintarkastus-laissa. Ministeriö ei näe tarvetta sisällyttää näitä säännöksiä yhteisökohtaisiin erityisla-keihin.

OKL-ehdotuksen loppuun on lisättävä voi-maantulosäännös.

Laki arvopaperimarkkinalain 7 luvun 7 §:n kumoamisesta ja 5 §:n muuttamisesta

Oikeusministeriö toteaa, ettei lain pykälää (AML 7 luvun 7 §) voida kumota pelkällä joh-tolauseen maininnalla. Kumoamislaissa on oltava nimenomainen säännös asiasta.

Lakiluonnoksen nimikkeestä huolimatta lain johtolauseesta tai muualtakaan ei ilmene, että arvopaperimarkkinalain [7 luvun] 5 §:ää on tarkoitus muuttaa. Esitysluonnok-sen perusteluista ei myöskään ilmene, mi-ten pykälää olisi tarkoitus muuttaa, jos täl-lainen muutostarkoitus ylipäätään on ole-massa.

Laki Finanssivalvonnasta annetun lain 3 ja 37 §:n muuttamisesta

Lakiluonnoksen johtolauseeseen on täyden-nettävä säädösnumero. Lisäksi 37 §:n osalta johtolauseessa on tehtävä selkoa pykälän muutoshistoriasta, sekä sanotun pykälän 1 momentin säännöstekstissä on kursivoitava sulkeissa olevat määriteltävät käsitteet.

Laki rikoslain 30 luvun muuttamisesta

Lakiluonnoksen johtolause on tarkistettava.

Ehdotettuja rikoslain 30 luvun rangaistus-säännöksiä voidaan pitää kokonaisuutena rikoslain kirjoittamistapaan nähden varsin kasuistisina ja mahdollisesti osittain pääl-lekkäisinä. Sikäli kuin tässä yhteydessä 30 lukuun on tarpeen lisätä rangaistavuuden alaa laajentavaa uusia säännöksiä, tulisi

vielä arvioida mahdollisuuksia sisällyttää niitä olemassa oleviin rangaistussäännöksiin tai ainakin ehdotettua harvempaan uuteen säännökseen.

Oikeusministeriö kiinnittää myös huomiota lainkirjoittajan oppaan osioihin [4.2.3](#) (erityisesti kohdat Rikoslain tarkkuus ja Blankorangaistussäännökset) sekä [12.9](#).

Kaikkien lakiluonnosten voimaantulosäännökset

Eduskunnan ja Tasavallan Presidentin päätösvallan huomioon ottamiseksi hallituksen esityksissä *lakiluonnosten* voimaantulosäännökset on tapana jättää avoimiksi (ei täydennetä edes vuosilukua), perusmuodossaan seuraavasti:

”Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .”

Työ- ja elinkeinoministeriön asetus tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä annetun asetuksen muuttamisesta

Oikeusministeriön käsityksen mukaan asetuksen johtolauseeseen on perusteltua täydentää uusi asetuksenantovaltuus, josta ehdotetaan säädettäväksi tilintarkastuslain 6 luvun 1 a §:n 2 momentissa. Tämä asetuksenantovaltuus liittyy asetuksessa ehdotettuun uuteen 25 §:ään.

Asetusehdotukseen on lisättävä voimaantulosäännös.

4. Säännöskohtaisia perusteluita koskevat keskeiset havainnot

Kirjanpitolaki

KPL 3 luku 10 §, 7 luku 23 § 3 mom. ja 7 luku 26 § 4–10 mom.: Säännöskohtaiset perustelut täydennettävä jatkovalmistelussa.

KPL 7 luku 25 §:3 mom.: Säännöskohtaisia perusteluita olisi perusteltua täydentää jatkovalmistelussa sen osalta, miten toimitaan, kun varmennuspalvelulaitos aikoo aloittaa toimintansa. Tällainen toiminta luodaan kestävyysraportointidirektiivin nojalla ja laitosten toiminta on direktiivissä tarkoitettua merkityksessä alkuvaiheessa, eikä säännöksessä tarkoitettua kolmen vuoden toimintahistoriaa välttämättä ole tai edes voi olla monellakaan laitoksella. Tiukasti tulkiten vaatimus voi heikentää markkinoiden syntymistä ja sen luonnollista dynamiikkaa tai jopa estää ne.

KPL 7 luku 27 §: Säännöskohtaisia perusteluita voidaan täydentää kiinnittämällä huomiota siihen, että kestävyysraportointia koskevan aineiston säilytysaika on kuusi vuotta, kun kirjanpitoaineistoa on säilytettävä 10 vuotta. Tiettyjä eroja näiden aineistojen säilyttämisessä siis on, mikä ei suoraan ilmene säännöskohtaisista perusteluista.

Tilintarkastuslaki

TTL 1 luku 1 § 8 mom., 2 luku 8 § 5 mom., 3 luku 3 a ja 5 §, 4 luku 1–3 §, 4 § 3 mom., 5 §, 9 § 4 mom., 12 ja 13 §, 6 luku 9–11 §, 7 luku 8 §, 8 luku 9 §, 9 luku 4 § ja 10 luku 1 §: Säännöskohtaiset perustelut täydennettävä jatkovalmistelussa.

TTL 1 luku 2 § 3 mom.: Säännöskohtaisissa perusteluissa on perusteltua tehdä selkoa, missä tilanteissa yritystä pidetään olennaisena tytäryrityksenä ja milloin ei. Tämä ei ilmene säännöksestäkään.

TTL 3 luku 2 a § 3–7 mom.: Säännöskohtaiset perustelut täydennettävä jatkovalmistelussa. Samalla voidaan selventää esimerkiksi, miten määritetään tehtävien laajuus, mitä ovat varmennusdokumentaation merkityksellisinä pidettävät asiakirjat, ja keneltä

on saatava suostumus dokumentaation saamiseksi varmentajan käyttöön.

TTL 5 luku 4 b §: Kestävyyseraportointitarkastajan tai -yhteisön ilmoitusvelvollisuutta koskeva säännös on uusi, ja sitä sovelletaan pörssi-yhtiöiden, luottolaitosten ja vakuutusyhtiöiden ohella uutuuksena myös raportointivelvollisiin osuuskuntiin (vrt. ehdotettu kansallinen soveltamisalan laajennus). Näin ollen säännöskohtaisissa perusteluissa voidaan kertoa tarkemmin, miten tarkastajan tai tarkastajayhteisön tulee toimia tilintarkastusasetuksen mukaisen ilmoitusvelvollisuutensa mukaisesti, jos se havaitsee lain tai yhtiöjärjestyksen tai osuuskunnan sääntöjen vastaisen menettelyn.

TTL 6 luku 1 a §: Lukuun lisätään uudet säännökset kestävyysraportointitarkastajan hyväksymismenettelystä. Suomessa lähtökohdaksi on elinkeinovapaus (PL 18 §). Esiityksen myötä kuitenkin uusi toimiala tuodaan luvanvaraisuuden piiriin. Teemasta on vakiintunut perustuslakivaliokunnan käytäntö, joka on perusteltua ottaa huomioon ja arvioida ehdotettua sääntelyä suhteessa tähän säätämisperusteluissa. Perusteluissa on perusteltua tehdä tiiviisti mutta esitysluonnosta tarkemmin selkoa viranomaisen lupa- ja valvontatehtävien hoitamisen perusteista, esim. viranomaisen lakisääteisestä tai harkinnanvaraisesta luvan myöntämisestä. Eräs keskeinen huomioon otettava seikka on, että hyväksyminen on myönnettävä, jos laissa säädetyt edellytykset täyttyvät, ts. oikeusministeriön käsityksen mukaan kyse on oikeusharkinnasta. Viranomaisella ei ole tällöin harkintavaltaa. Lisäksi ministeriö mainitsee ehdotetun 2 momentin osalta, että lainsäädäntövallan delegointi on käsiteltävä perusteluiden lopussa säätämisperusteluissa (PL 80 § 1 mom.). Lisäksi oikeusministeriö korostaa, että hakemusmenettelyyn sovelletaan yleislakina hallintolakia. Asetuksella ei ole

mahdollista poiketa tai täydentää hallintolain sääntelyä.

TTL 6 luku 4 §: Perusteluiden mukaan säännökset käsittävät myös kestävyysraportointitarkastajan erikoistumistutkinnon. Tämä ei kuitenkaan ilmene säännöstekstistä. Siksi oikeusministeriön mukaan perusteluita on muutettava siten, että voimassa olevassa pykälässä nimenomaisesti mainittujen KHT- ja JHT-erikoistumistutkintojen lisäksi ehdotetussa säännöksessä tarkoitettu erikoistumistutkinnot-käsite sisältää myös kestävyysraportointitarkastajan erikoistumistutkinnon.

TTL 10 luku 2, 3 a ja 4 §: Vastaavasti kuin TTL 6 luvun 1 a §:n osalta luvan myöntämisestä, myös luvan perumisen ja muiden toimintakieltojen edellytyksistä on tehtävä selkoa sekä perusteluiden lopussa säätämisperusteluissa käsiteltävä suhdetta perustuslaissa suojattuun elinkeinovapauteen (PL 18 §).

Lisäksi 10 luvun 2 §:n 7 momentin ja 4 §:n osalta säännöskohtaiset perustelut täydennettävä jatkovalmistelussa. Erityisesti 4 §:n osalta on selvennettävä, mitä säännöksessä tarkoitetaan ”yhtiöoikeudellisella elimellä”. Osakeyhtiölaissa säädetyt elimet ovat yhtiökokous, hallitus, hallintoneuvosto (valinnainen) ja toimitusjohtaja (valinnainen); osuuskuntalaissa säädetyt elimet ovat osuuskunnan kokous tai edustajisto, hallitus, hallintoneuvosto (valinnainen) ja toimitusjohtaja (valinnainen). Muissa erityislakissa voi olla näistä poikkeavia säännöksiä. Ehdotetun pykälän perustelematta jättäminen johtaa epäselvyyteen siitä, voiko tilintarkastuslautakunta kieltää säännöksessä tarkoitetuilta, osakkaina olevilta henkilöiltä osallistumisen yhtiökokoukseen (taikka osuuskunnan kokoukseen tai edustajiston kokoukseen). Aikaisemmin säädetyt, läheisesti vastaavan 4 §:n yksityiskohtaisissa pe-

rusteluissa (HE 70/2016 vp, s. 44) soveltamisalaa on rajattu yhteisön *hallintoelimiin*, millä on jätetty yhtiökokouksen (taikka osuuskunnan kokouksen tai edustajiston kokouksen) säännöksen soveltamisalan ulkopuolelle. Oikeusministeriön käsityksen mukaan vastaava rajaus on perusteltua tehdä myös ehdotetun säännöksen osalta.

TTL 10 luku 5, 7 ja 9 a §: Säännöskohtaiset perustelut täydennettävä jatkovalmistelussa. Säännöskohtaisissa perusteluissa voidaan käsitellä seuraamusmaksun perusteita ja suuruuden määrittämistä koskevia kysymyksiä. Luvun 5, 7 ja 10 §:ään ehdotettujen muutosten osalta oikeusministeriö kiinnittää huomiota siihen, että hallinnollisten seuraamusmaksujen ja rangaistussäännösten osalta teemasta on vakiintunut perustuslakivaliokunnan käytäntö, joka on perusteltua ottaa huomioon ja perusteluiden lopussa säätämisyjärjestysperusteluissa käsiteltävä suhdetta perustuslaissa säädettyyn rikosoikeudelliseen laillisuusperiaatteeseen (PL 8 §). Esityksessä on asianmukaisesti perusteltava, minkä vuoksi seuraamusmaksu on välttämätöntä säätää sekä mm. perustelut sääntelyn hyväksyttävyydelle, oikeasuhtaisuudelle, painavalle yhteiskunnalliselle tarpeelle ja tehokkuudelle. Ks. seuraamusmaksujen osalta Lainkirjoittajan opas, osio [12.10](#) hallinnollisten sanktioiden sääntelyperiaatteista. Jos seuraamusmaksusääntely perustuu EU-oikeuteen, perusteluissa on selostettava asianmukaisesti kansallinen liikkumavara ja käytettävä tätä perustuslain mukaisesti.

TTL 11 luku 1 §: Muutoksenhakua koskevista pykälästä olisi asianmukaista poistaa ”siten kuin” viittaukset. Ks. Lainkirjoittajan opas, osio [12.13](#) muutoksenhakusäännösten kirjoittamisesta. Oikeudenkäynnistä hallintoasioissa annetussa laissa pääsääntönä on valituslupa, minkä vuoksi pykälän 1 momentin viimeinen virke tulee tarpeettomana poistaa.

Osakeyhtiölaki

OYL 6 luku 16 a § 4 mom.: Säännöskohtaiset perustelut täydennettävä jatkovalmistelussa.

OYL 6 luku 16 e § 2 mom.: Säännöskohtaisissa perusteluissa voidaan tarkentaa, mitä seikkoja on otettava huomioon arvioitaessa sitä, onko muiden kuin tilintarkastuspalvelujen tarjoaminen tarkastettavalle yhteisölle hyväksyttävää. Näin on mahdollista arvioida luotettavasti, milloin tämä on tai ei ole hyväksyttävää.

Osuuskuntalaki

Oikeusministeriö toteaa, että osuuskuntalakea koskevat ehdotukset ovat kansallisia ja sääntelytarve perustuu eri yhteisömuotojen väliseen tasavertaiseen sääntelyyn. Tästä seuraa, että kestävyysraportointidirektiivin sisällön laajan selostamisen tai toistamisen sijaan osuuskuntalain perusteluissa voitaisiin todeta vastaavuus osakeyhtiölain säännösten kanssa sekä keskittyä lähinnä kuvaamaan mahdollisia eroja osakeyhtiölakiin ehdotettuihin säännöksiin.

Finanssivalvonnasta annettu laki

Oikeusministeriö kiinnittää huomiota siihen, että säännöskohtaisissa perusteluissa on selostettu Finanssivalvonnasta annetun lain ”5 §. Tarkastusvaliokunta” -otsikon alla sekä 1 että 3 luvun säännösten muutosehdotuksia.

Lain 1 luvun otsikon alla on kerrottu tietyn pykälän 2 momentin muutosehdotuksesta. Kyseessä lienee voimassa olevan lain 1 luvun (Yleiset säännökset) alla olevan 3 §:n (Tehtävät) 2 momentin 4 kohdan muutosehdotus.

Lain 3 luvun alla olevissa muutosehdotuksissa lienee kyse 37 §:n (Kansainvälisten tilinpäätösstandardien noudattamisen valvonta) momenteista.

Muutetut ja harhaanjohtavat lukujen ja pykälien otsikot ovat omiaan aiheuttamaan sekaannusta siitä, mitä säännöksiä on ajateltu muuttaa. Se, että otsikot vastaavat toisiaan perusteluissa ja lakiehdotuksissa, on syytä tarkistaa jatkovalmistelussa. Myös 37 §:ssä käytetty käsite ”oikaisukehotus” on omiaan aiheuttamaan epäselvyyttä (vrt. oikaisuvaatimus), minkä vuoksi käsite tulisi korvata jollakin muulla.

Rikoslaki

RL 30 luku 10 b §: Jos on tarkoitus, että komission delegoiduissa säädöksissä olevista teoista tai laiminlyönneistä tulee seurata rikosoikeudellinen rangaistus, asiasta tulee säätää nimenomaisesti ja riittävän tarkkarajaisesti (vrt. PL 8 §:ssä säädetty rikosoikeudellinen laillisuusperiaate; Lainkirjoittajan opas, osio [4.2.3](#)).

Osuustoimintakeskus Pellervo ry

Tausta

Kestävyyseräportointidirektiivin implemtoinnin yhteydessä on tarkoitus säätää kansallisesti siitä, että myös osuuskunnat tulisivat raportointivelvoitteiden piiriin. Nehän eivät kuulu kestävyyseräportointivelvoitteiden piiriin direktiivin perusteella. Kansallista laajennusta perustellaan neutraliteettiperiaatteella, jonka mukaisesti yhtä yhteisötyyppiä koskevat velvoitteet tulisi tasapuolisuuden nimissä saattaa koskemaan myös muita yhteisömuotoja riippumatta siitä, missä juridisessa muodossa liiketoimintaa harjoitetaan koskeviksi. Näin toimittaessa ei perusteluiden mukaan synnyisi raportoinnin osalta epätasa-arvoista kilpailutilannetta eri yhteisömuotojen kesken.

Osuuskuntien saattaminen kestävyyseräportointia koskevien velvoitteiden piiriin aiheuttaa kuitenkin osuuskunnille ongelmia. Tämä johtuu siitä, että lainsäädännössä ei tunnusteta osuuskuntien ryhmärakennetta, joka antaisi osuuskunnille mahdollisuuden laatia kestävyyseräportointi keskitetysti vastaavasti kuin konsernirakenteella toimivilla osakeyhtiöllä on siihen mahdollisuus. Ongelma johtuu osaltaan siitä, että osuuskunnat on jätetty direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle, joten myöskään direktiivin valmistelussa ei osuuskuntia ja niiden toimintamalleja ole otettu huomioon. Näin osakeyhtiömuotoiset toimijat, joiden osalta laki mahdollistaa konsernitasoisen raportoinnin, olisivat jatkossa edullisemmassa asemassa osuuskuntiin verrattuna. Osuuskunnille aiheutuisi raportoinnista merkittäviä kustannuksia verrattuna osakeyhtiöihin ja neutraliteettiperiaatteen tavoite ei osuuskuntien osalta tällöin toteutuisi.

Itse asiassa mikään direktiivin implemtoinnin valmistelun aikana pohdituista tai esitettyistä sääntelyvaihtoehdoista ei täysin toteuttaisi neutraliteettiperiaatteen mukaista tasapuolista velvoitteiden jakautumista. Yhtenä esitettynä vaihtoehtona on ollut osuuskuntien vapaaehtoisuus velvoitteiden noudattamiseen. Tässä vaihtoehdossa - kuten hallituksen esitysluonnoksessakin on todettu - ne osuuskunnat, jotka jättäytyisivät velvoitteiden ulkopuolelle, aiheuttaisivat neutraliteettiperiaatteen toteutumatta jäämisen ja ne osuuskunnat, jotka päättäisivät noudattaa velvoitteita, joutuisivat noudattamaan niitä ilman joustomahdollisuutta.

Mikäli puolestaan osuuskuntien keskusyhteisöille mahdollistettaisiin osakeyhtiöiden tapaan konsernipoikkeusta vastaava huojennusmahdollisuus jonkinlaisella juridisella konstruktiolla, sitä ei voitaisi soveltaa osakeyhtiömuotoisiin ryhmänä toimiviin yrityksiin. Tämä johtuu siitä, että direktiivi sulkee osakeyhtiöiden osalta pois muut huojennukset kuin konsernirakenteeseen perustuvan konsernin emoyhtiön keskitetyn raportoinnin. Tällöinkään neutraliteettiperiaate ei toteutuisi tasapuolisesti kaikkien yhteisöjen osalta.

Edellä kuvatun valossa on siis täysin selvää, että sellaista sääntelyvaihtoehtoa, joka toteuttaisi neutraliteettiperiaatteen mukaista tasapuolista velvoitteiden jakautumista, ei ole olemassa. Käytettävissä olevien vaihtoehtojen puitteissa olisikin tärkeää kyetä löytämään sellainen vaihtoehto, joka parhaiten edistäisi kestävyyseräportoinnin laajaa käyttöönottoa siten, että velvoitteiden jakautuminen ja huojennuksien käyttömahdollisuus olisi mahdollisimman tasapuolista.

Osuuskuntamuotoiset toimijat myös ha-
luvat olla itse mukana uusien veloittei-
den noudattajina, raportointivelvollisina
toimijoina. Olisi itse asiassa neutraliteetti-
periaatteen vastaista valita sellainen sään-
telyratkaisu, joka ei millään tavalla huomi-
oisi tätä osuuskuntien aktiivista halua olla
mukana kestävyysraportointivastuussa,
vaan aiheuttaisi näille toimijoille vain muita
suurempia veloitteiden noudattamiskus-
tannuksia.

Sääntelyratkaisu

On toteutettava sellainen sääntelyratkaisu,
jonka avulla voitaisiin myös osuuskuntien
osalta ottaa käyttöön keskusyhteisöjen
keskitetty raportointimahdollisuus muiden
samaa ryhmään kuuluvien osuuskuntien
osalta kootusti. Käytännön tasolla tarkoit-
taisi sitä, että päätettäisiin, minkälaisella
tulkinalla neutraliteettiperiaatteen to-
teutumiseen suhtaudutaan.

Tarvitaan konkreettisia juridisia valintoja
asian ratkaisemiseksi. Lainsäädännön ta-
solla valittavia ratkaisuja voinee olla useita.

- Ainakin lain tasolla tulee määritellä se,
minkälainen osuustoiminnallisessa
muodossa harjoitettava yritysryhmä on
ja miten se määritellään. Sen lisäksi pi-
tää luoda edellytykset sille, millä perus-
teella ryhmän keskusyhteisöksi katsot-
tava taho voisi laatia kestävyysraportin
näiden muiden yritysryhmään kuulu-
vien osuuskuntien puolesta keskite-
tysti.
- Lisäksi pitää myös selkeästi sopia siitä,
että raportoinnin lainmukaisuudesta
vastaa edelleen kukin yksittäinen ryh-
mään kuuluva osuuskunta. Keskitetysti
toteutetaan vain itse raportti. Näin vas-
tuuta raportoinnin lainmukaisuudesta
ei siirrettäisi toiselle yhteisölle.

Hahmottelemme seuraavassa mahdollisia
lakiin otettavia kirjauksia ja toteamme sa-
malla, että muutkin sääntelyratkaisut voi-
vat luonnollisesti tulla kyseeseen.

Ryhmärakenteen mahdollistamiseksi kir-
janpitolain 1 lukuun tulisi lisätä pykälä, joka
sisältää osuustoiminnallisen ryhmän käsit-
teen, joka voisi olla esimerkiksi: ”Tässä
laissa osuustoiminnallisella ryhmällä tar-
koitetaan kirjanpitovelvollisista, pääasiassa
osuuskuntamuotoisista yhteisöistä koostu-
vaa ryhmämuotoisesti liiketoimintaa har-
joittavaa joukkoa yrityksiä. Ryhmämuo-
toista liiketoimintaa on esimerkiksi raaka-
ainetoimittajien (tai alkutuotannon toimi-
joiden) yhdessä omistamansa jalostus- ja
myyntiorganisaation kanssa harjoittama
toiminta tai muu osuustoiminnallisten ryh-
mien harjoittama liiketoiminta, jossa kes-
kusyhteisönä toimivan yhteisön omistavat
pääosin osuustoiminnalliseen ryhmään
kuuluvat osuuskunnat tai niiden tytäryh-
tiöt.

Kestävyysraportoinnin keskitetystä laati-
misesta tulee ottaa kirjaus kirjanpitolakiin
ja esimerkiksi kirjanpitolain uuteen 7 lu-
kuun voitaisiin lisätä uusi pykälä: Osuus-
toiminnalliseen ryhmään kuuluvan yhtei-
sön oikeus toteuttaa muiden kuin taloudel-
listen tietojen raportointi keskitetysti, joka
pitäisi sisällään seuraavat oikeudet ja vel-
vollisuudet:

- Osuustoiminnallisena ryhmänä toimi-
villa yhteisöillä olisi oikeus sopia kestä-
vyysraportoinnin toteuttamisesta kaik-
kien ryhmään kuuluvien yhteisöjen kes-
ken keskitetysti
- Kestävyysraportointi voitaisiin tällöin
toteuttaa esimerkiksi osuustoiminnalli-
sen ryhmän keskusyhteisön toimesta ja
myös tiedon varmennus voitaisiin to-
teuttaa tässä tapauksessa kestävyys-
osalta keskitetysti
- Keskitetysti tuotettua kestävyysraport-
tia ja sen sisältöä koskisivat asiallisesti

vastaavat vaatimukset, kuin mitä konsernin toteuttamaa keskitettyä kestävyysraportointia koskien on kirjanpitolaisissa säädetty

- Osuustoiminnalliseen ryhmään kuuluvat kirjanpitovelvolliset vapautettaisiin velvoitteesta raportoida yrityskohtaisesti kestävyystietoja, jos nämä yhteisöt ja niiden tytäryhteisöt sisällytetään keskitetysti laadittuun raporttiin, edellyttäen, että kyseinen raportti sisältää lain edellyttämät kestävyyttä koskevat tiedot

Kukin osuustoiminnalliseen ryhmään kuuluva yhteisö vastaisi kuitenkin edelleen itsenäisesti siitä, että kestävyyttä koskevat tiedot on kyseisen yhteisön osalta raportoitu laissa määritetyt vaatimukset täyttäen. Osuustoiminnalliseen ryhmään kuuluvat yhteisöt hyväksyvät keskitetyn raportoinnin sisällön osaltaan ottamalla toimintakertomukseensa viittauksen keskitetysti tuotettuun kestävyysraporttiin. Kukin yhteisön hallitus hyväksyy keskitetysti tuotetun raportin osaltaan allekirjoittamalla tilinpäätöksen, johon sisällytetyssä toimintakertomuksessa viitataan keskitetysti tuotettuun raporttiin. Ehdotetun pykälän nojalla voisi siten ainoastaan sopia raportoinnin toteuttamisesta keskitetysti, muttei siirtää vastuuta raportoinnin lainmukaisuudesta toiselle yhteisölle.

Raportin tekeminen olisi edelleen mahdollista vaihtoehtoisesti myös yhteisökohtaisesti, koska yritysryhmänä toimivia yhteisöjä ja yritysryhmiä on erilaisia ja hyvin erilaisilla toimialoilla. Ehdotettu keskitettyä raportointia koskeva kirjanpitolain säännös mahdollistaisi muun muassa sen, että osuuskuntamuotoisten yritysryhmien rahoittajat ja muut sidosryhmät (esim. kuluttajat) voisivat saada kattavan ja vaikuttavamman kuvan kestävyystekijöiden johtamisesta ja niissä suoriutumisesta.

Ehdotettu uusi pykälä antaisi osuustoiminnallisille ryhmille myös mahdollisuuden osalta vastaavalla tavalla kuin listatut osakeyhtiömuotoiset yhteisöt ja niiden muodostamat konsernit. Ehdotettu pykälä olisi yritysneutraali ja tukisi siten elinkeinonvapautta. Mahdollistamalla yritysryhmätasoinen raportointi varmistettaisiin riittävän kattavan, laadukkaan ja vertailukelpoisen tiedon saatavuus osuuskuntien ja muiden yhteisöjen muodostamista osuustoiminnallisista ryhmistä ja samalla pidettäisiin huoli siitä, ettei toimijoille aiheudu tarpeetonta hallinnollista ja taloudellista taakkaa päällekkäisistä raportointivelvollisuuksista. EFRAGin laatimat, erittäin yksityiskohtaiset, sitovat kestävyysraportointistandardit olisivat osuuskuntamuotoisille toimijoille varsin kuormittavia noudattaa ilman minkäänlaista keskitettyä raportointimahdollisuutta.

Lopuksi

Osuuskunnille on tärkeää, että osuuskuntia kohdellaan tasavertaisesti muiden yritysmallien kanssa ja että niiden osakeyhtiöistä poikkeava toimintamalli näkyisi myös niiden toimintaan sovellettavassa lainsäädännössä. Tällä perusteella katsomme, että osana kestävyysraportointidirektiivin kansallista voimaansaattamista tulee kirjanpitolakiin ottaa säännökset, joiden mukaisesti ryhmärakenteella toimivilla osuuskunnilla on osakeyhtiöitä vastaava mahdollisuus siihen, että yksittäiset osuuskunnat vapautetaan konsernirakenteella toimivien osakeyhtiöiden tavoin raportointivelvollisuudesta, jos osuuskuntien omistaman keskusyhteisön toimintakertomukseen sisällytetään omistajaosuuskuntien kestävyystiedot.

Patentti- ja rekisterihallitus

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 vaatimukseen. 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 lähitökohtaisesti 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 kestävyysraportoin-

tivelvoitetta 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 luki- ja 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 toimintakeromusten ja niihin sisältyvien kestävyysraporttien samoin kuin tilinpäätösten rekisteröimisestä digitaalisena ei aiheuta välitömiä henkilöstötarpeita PRH:lle. Ehdotusten toteuttaminen kuitenkin edellyttää muutoksia PRH:n tietojärjestelmissä, joiden kustannusvaikutuksesta ei ole vielä tarkkaa arviota. Kestävyysraportoinnista seuraa PRH:lle lukuisia uusia tehtäviä. Tarvitaan kestävyysraportointiin erikoistuneita asiantuntijoita. Kestävyysraportointitarkastajien hyväksyminen, erikoistumistutkinon 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 tulevina vuosina

suunnitelmien tarkentuessa. Seuraavat budjettiarviot sisältävät sekä ulkoisia että sisäisiä kustannuksia.

Digitilinpäätöksen kehittämisen rahoitus-tarve perustuu oletukseen, että digitilinpäätöksen velvoittavuus laajenee nopeasti lähivuosina. Kehitystyötä pitää jatkaa. Digitilinpäätöksen yleistymisen myötä on tarpeen muun muassa kehittää edelleen validattoria ja muunninta, harkita toista muunninta, tukea järjestelmätoimittajia, kehittää valvontaprosessia ja taksonomi-oita. 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. Esimerkiksi Nordic Smart Government & Business -hankkeessa on ollut pohdintaa kestävyysraportoinnin kytkeytymisestä tuotetietoihin ja mahdollisesta pohjoismaisesta yhteistyöstä alueella.

Kirjanpitolaki

PRH pitää tärkeänä toteuttaa hallituksen esitysluonnoksen ehdotus siitä, että yritykset veloitettaisiin kestävyysraportointinsa

ohella toimittamaan myös tilinpäätöksensä ja toimintakertomuksena digitaalisessa muodossa PRH:lle, jotta nämä asiakirjat olisivat kansalaisten ja sidosryhmien saattavilla 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 ohjelmistoonsa 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 pannaan 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.

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 tilintarkastuskerto-

muksiin 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 yritysasiakkaidensa 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 vaatimustenmukaisuuden 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 mukailleen 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:ssa 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 selvyyden 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 kannattava. 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 digitaalipäätösten sähköisessä toimittamisessa noudatettavista menettelytavoista ja rekisteröintimenettelystä. 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) tilintarkastuskertomus; 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 vapaaehtois pohjalta

ilmoitetuissa digitilinpäätöksissä on käytössä XHTML-kieli ja IXBRL-merkintätapa. PRH toistaa tässä yhteydessä jo edellä toteamansa kannan, jonka mukaan digitaalista tilinpäätösraportointia, mukaan lukien digitaalisen tilintarkastuskertomuksen käyttöä, olisi edistettävä lähitulevaisuudessa CSRD-direktiivin soveltamisalan ulkopuolellakin velvoittavin säännöksin.

Luonnoksen KPL 7:22.3:n 2-kohdassa mahdollisesti viitataan ESEF-säätelyyn. 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 tarkoitettulla 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 selvyden 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 kokouksen 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 yllimitoituilta 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:ssä 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 artiklat 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 yrityseen. 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 veloitteita, 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 tarkoitetun 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 täsmennet-

tävä, 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

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 tulevasta kestävyysraportointitarkastusyhteisöistä puhuttaessa lakitekstissä ja perusteluissa tulisi mainita ”muu EU/ETA-valtio” (kuten luonnoksen KPL 7:25.1:ssa) 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, laatumatta turhaan erikseen kestävyysraportointia ja –raportoijaa koskevia erillisiä pykäläitä 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:ssa 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 suomalainen 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.

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 päävas-

tuulliseksi 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 esiintodun 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 lainsäätäjät päätyvät laajentamaan kestävyysraportointien 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 ”kestävyyssvarmennuslaitoksia” (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 kat-
taa myös yhteisömuotoiset kestävyysrapor-
tointitarkastajat, mikä vastaisi TTL:ssä tilin-
tarkastajan määritelmää. Näin ollen luon-
noksen TTL 1.2:n 1 momentin 4) kohta kuu-
luisi: ”...kestävyysraportointitarkastajalla
HT-tilintarkastajaa, joka on hyväksytty suo-
rittamaan myös kestävyysraportointivar-
mennusta (KRT) tai tilintarkastusyhteisöä.”

Jos tilintarkastusyhteisöltä lain muutoksen
jälkeen edellytettäisiin erityistä rekisteröi-
tymistä kestävyysraportoinnin tarkasta-
jaksi, mitä PRH ei kuitenkaan ensisijaisesti
kannata, kohta 4) kuuluisi: ”...kestävyysra-
portointitarkastajalla HT-tilintarkastajaa,
joka on hyväksytty suorittamaan myös kes-
tävyysraportointivarmennusta tai tilintar-
kastusyhteisöä, joka on rekisteröity kes-
tävyysraportointitarkastajaksi.”

Yleissäännös soveltamisesta (puuttuu)

Kestävyysvarmennuslaitoksen mainitseminen yksittäisissä säännöksissä on tarpeen.
TTL:ssä tulisi säätää sopivassa koh-
dassa, että ”...mitä tässä laissa säädetään ti-
lintarkastusyhteisöstä kestävyysraportoin-
nin varmentajana, sovelletaan myös kes-
tävyysvarmennuslaitokseen.” Kestävyysvar-
mennuslaitos on aina ”ulkomainen” eli
muusta EU/ETA-valtiosta tuleva yhteisö. Jos
kestävyysvarmennuslaitos on valittu var-
mentamaan kestävyysraporttia, siihen so-
velletaan muutenkin soveltuvin osin tilintar-
kastusyhteisöä koskevia säännöksiä kes-
tävyysraportoinnin varmentamisessa. Vastaa-
vasti sopivassa kohdassa tulisi säätää: ”mitä
tässä laissa säädetään tilintarkastajasta, so-
velletaan myös kestävyysraportointitarkas-
tajaan kestävyysraportoinnin varmenta-
jana”. Näin vältettäisiin toistoa.

PRH:n ehdottama terminologian muutos
yksinkertaistaisi TTL:n pykälä. Luonnok-

sessä on jo muutenkin käytetty yksinkertais-
tettua ilmaisua esimerkiksi ehdotetussa uu-
dessa TTL 2:2a:ssa.

TTL 2:2a

PRH ehdottaa muutosta sanamuotoon. Py-
kälässä tulisi säätää: ”Kirjanpitolain 7 lu-
vussa tarkoitetun yhteisön on valittava kes-
tävyysraportointinsa varmentajaksi kes-
tävyysraportointitarkastaja, ellei varmenta-
jaksi ole valittu tilintarkastusyhteisöä, ja
ellei muualla laissa toisin säädetä.” Näin
muotoiltuna säännös ei välttämättä tarvitse
viittausta KPL 7:25.1:een. Yhdennukaisesti
usean tilintarkastajan valintamahdollisuu-
den kanssa (TTL 3:5.8) PRH pitää perustel-
tuna sitä, että yritys voi valita useita kes-
tävyysraportin varmentajia, jotka antavat yh-
teisen varmennuskertomuksen (luonnok-
sen TTL 5a:5.5).

Luonnoksen KPL 7:25:n mukaan Suomessa
rekisteröity yritys voisi valita kestävyysra-
portoinnin tarkastajaksi muusta EU/ETA-
valtiosta tulevan kestävyysvarmennuslai-
toksen. Luonnoksen KPL 7:25.5:n mukaan
sen olisi nimettävä Suomessa päävastuulli-
nen kestävyystarkastaja, jonka ei kuiten-
kaan tarvitsisi olla Suomessa tilintarkastus-
lain mukaan hyväksytty kestävyysraportoin-
titarkastaja. Luonnoksen mukaan päävas-
tuullisella kestävyystarkastajalla ja hänen
varahenkilöllään tulee kummallakin olla: vä-
hintään kahdeksan kuukauden kokemus
kestävyysraportoinnin tai konsernikes-
tävyysraportoinnin varmentamispalveluista
tai muista kestävyysseikkoja koskevista
palveluista; hyväksytysti suoritettu kes-
tävyysraportointitarkastajan erikoistumistut-
kinto, josta säädetään tilintarkastuslaissa,
tai sitä vastaava tutkinto kotivaltiossaan.
Käytännössä yritys ei voi varmentua kes-
tävyysvarmennuslaitosta valitessaan siitä,
onko tulevalla, kestävyysvarmennuslaitok-
sen aikomalla päävastuullisella varmenta-
jalla ”vastaava tutkinto”. Lakiin olisi otet-

tava 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 konsernitalinpäätös 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 konsernitalintarkastuskertomuksesta 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 konsernihilintarkastuskertomuksesta 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 mukaillen) 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 hyväksytyin päävastuullisen kestävyystarkastajan laaduntarkastuksiin on so-

vellettava 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 konsernihilinpäätöksen.

TTL 3:2a:n 2 momentissa mainittu ”ETA:n ulkopuolinen tarkastaja” ei ole määritelmässä, 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:ssä 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 tilintarkastusmerkinnästä. 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 allekirjoit-

tusten jälkeen. Tilinpäätösmerkinnän asemesta tilintarkastaja voisi yksilöidä tarkastamansa tilinpäätöksen viittaamalla sähköisen IXBRL-tilinpäätöksen tekniseen tunnistukseen 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 annettava 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 3:10.3 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 tarkastuksellaan 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 ai-

neiston (dokumentaation) avulla ulkopuolisen asiantuntevan henkilön on voitava saada dokumentaation perusteella käsitys siitä, miten kestävyysraportoinnin varmenus 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 tarkoitettuna 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 kelpoisuus-edellytykset 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 tarkoitettua HT-tutkinnon tai on saanut luvan osallistua siihen ja joka täyttää 3 a §:ssä tarkoitettua kelpoisuuden. Lupa voidaan myöntää, jos hakijalla on x kohdassa tarkoitettua käytännön kokemusta siten, että edellytetystä määrästä puuttuu enintään 2 kuukautta. Opin-tojen 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 ammatinimikkeen 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 kestävyysraportointin 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 "kelpoisuus-koe".

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 rekisteröinnistä 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:ssä 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 olenkaan 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. Puuttuva 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 voisi 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 tarkoitettujen riittävien tietojen 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 kestävyysraportoijan 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 hakeutumisesta / 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. Siirtymäsään-

nöksiin 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 kestävyyyteen liittyvistä 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 lakeihin. 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 selvennettävä, että rangaistusuhka kohdistuu tahalliseen tai törkeään tuottamukseen virheeseen, ei ainoastaan laiminlyöntiin (puutteeseen) kestävyysvarmennuskertomuksen

laadinnassa. Perustelut vaikuttavat 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 tiedot 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.

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

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 ammatti-korkeakoulussa 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 kirjanpitoa 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, ennakoperintä, arvonlisäverotus ja verotusmenettely;
- 3) kauppa- ja varallisuus oikeus sekä maksukyvyttömyys- ja työlainsäädäntö.

5 § Julkissektorin opinnot

JHT-tilintarkastajan hyväksymisen edellytyksenä on, vaihtoehtona 9 §:n 4 momentissa tarkoitettulle käytännön kokemukseksi, 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 kestävyysseikojen 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 opintoviikkoa kauppa- ja taloustieteen opintoja ja kuusi opintopistettä tai neljä opintoviikkoa oikeustieteen opintoja. JHT-tilintarkastajan hyväksymistä hakeva voi korvata lisätehtävillä enintään kuusi opintopistettä 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- tai 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 suoritettut 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 hyväksytyin 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 hyväksytyin 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 kesoltaan 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 kesoltaan 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 tehtävissä.

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 kirjanpitolapa;
- 2) tilintarkastusta koskeva sääntely ja hyvä tilintarkastustapa;

- 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) Kestävyysraportointia koskeva sääntely
- 2) Kestävyysseikkojen analysointi
- 3) Kestävyysraportoinnin varmennusta koskeva sääntely

14 § HT-tutkinnon sisältö

HT-tutkinto jakautuu kahteen osaan:

- 1) hyvä tilintarkastustapa ja hyvä kirjanpitolapa (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 kelpoisuuskoe 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, täyttyvätkö 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.

Pörssisäätiö

Yleisiä huomioita kestävyysraportointidirektiivistä ja sen täytäntöönpanosta

Pörssisäätiö pitää kestävyysraportointidirektiiviä tervetulleena ja kannatettavana hankkeena. Erilaiset sijoittajat tarvitsevat kasvavissa määrin luotettavaa, kattavaa ja vertailukelpoista kestävyysinformaatiota yrityksistä. Lisäksi monet rahoitusmarkkinatoimijat tarvitsevat kattavampaa kestävyysinformaatiota täyttääkseen EU:n kestävän rahoituksen sääntelystä johtuvat velvoitteensa.

Yhtäältä monet sijoittajat ovat yhä kiinnostuneempia sijoituskohteidensa ESG-suorittumisesta ja painottavat kestävyyskysymyksiä sijoituspäätöksiä tehdessä. Tämä koskee niin institutionaalisia sijoittajia kuin myös yksityissijoittajia. Toisaalta monet sijoittajat pyrkivät enenemissä määrin hallitsemaan sijoitusportfolioidensa ilmatorisriskiä. Tämän tavoitteen kannalta on olennaista, että yhtiöiden raportoiman informaation perusteella sijoittajat pystyvät arvioimaan luotettavasti yhtiöiden resilienssiä ja markkinat pystyvät hinnoittelemaan sijoituskohteidensa ilmatorisriskin oikein. Muutoin pääomamarkkinat ovat alttiita tähän liittyvälle järjestelmäriskille.

Lisäksi EU:n kestävän rahoituksen lainsäädäntökehikko on lisännyt merkittävästi rahoitusmarkkinatoimijoiden tiedontarvetta, joka kohdistuu yritysten kestävyysinformaatioon. Rahoitusmarkkinatoimijoille on asetettu merkittäviä tiedonantovelvollisuuksia, jotka muun muassa liittyvät kestävyystekijöiden huomioimiseen sijoitustoiminnassa ja haitallisten kestävyysvaikutusten arviointiin, mutta vastaavasti reaalityöelämän yritysten toiminnasta ei ole nykyisen ei-taloudellisesta annetun direktiivin nojalla ole saatavissa riittävästi kestävyystietoa.

Pörssisäätiö pitää kannatettava Suomen lähtökohtaisesti positiivista suhtautumista kestävyysraportointidirektiivin täytäntöönpanoon. Pörssisäätiö kuitenkin muistuttaa, että kestävyysraportointia koskeva tiedontarve kytkeytyy kaikkeen liiketoimintaan ja sen rahoittamiseen, eikä vain pörssiyritysten toimintaan. Tästä syystä Pörssisäätiö erityisesti kiittää kansallisista ratkaisuista soveltamisalan ja sähköisen tilinpäätösraportoinnin osalta, koska ehdotetut ratkaisut eivät nosta listautumiskynnystä, vaan kohtelevat yritystoiminnan harjoittamista tasapuolisesti markkinapainosta riippumatta.

Tilinpäätös- ja kestävyystietojen digitaalisen rekisteröinti

Avoimuusdirektiivin nojalla on säädetty jo erikseen velvollisuudesta julkistaa tilinpäätös koneluettavassa ESEF-muodossa (European Single Electronic Format). Edellä mainittu tilinpäätöstietoja koskeva velvoite koskee pörssiyrityksiä. Kestävyysraportointidirektiivissä on vastaava velvollisuus koskien kestävyysraporttia, mikä puolestaan koskee kaikkia kestävyysraportointidirektiivin soveltamisalaan kuuluvia yhtiöitä.

Pörssisäätiö pitää erityisen kannatettavana työ- ja elinkeinoministeriön ehdottamaa ratkaisua, jossa yritykset veloitettaisiin kestävyysraportointinsa ohella toimittamaan myös tilinpäätöksensä ja toimintakertomuksensa digitaalisessa muodossa Patentti- ja rekisterihallitukselle, jotta nämä asiakirjat olisivat kansalaisten ja sidosryhmien saatavilla vaivattomasti yhdenmukaisella tavalla, vaikka kestävyysraportointidirektiivin vaatimukset digimuodosta kohdistuvat yksinomaan kestävyysraportin käsitteeseen toimintakertomukseen. Pörssisäätiö yhtyy työ- ja elinkeinoministeriön

kantaan, että erottelu tässä suhteessa olisi epätarkoituksenmukaista

sijoittajien ja muiden sidosryhmien informaatiotarpeiden täyttämisen kannalta ottaen huomioon, että kestävyysraportin käsitteellinen toimintakertomus liitetään aina tilinpäätökseen. Nämä asiakirjat muodostavat yhtenäisen kokonaisuuden.

Pörssisäätiö korostaa myös sitä, että tällä hetkellä digimuotoinen tilinpäätösraportointi muodostaa listautumiskynnystä nostavan tekijän, koska se on nykyisellään rajattu koskemaan vain pörssiyhtiöitä. Tilinpäätösinformaation digitalisointi on luonnollinen jatkumo yritystoiminnan ja taloushallinnon digitalisaatiolle, eikä koske vain pörssiyhtiöitä.

Osuuskuntia koskeva kansallinen laajennusehdotus

Pörssisäätiö pitää tervetulleena kansallista laajennusehdotusta, jonka mukaan osuuskunnat kuuluvat kestävyysraportointia koskevan sääntelyn piiriin samoin kriteerein kuin osakeyhtiöt. Yleistä yritystoimintaa koskevaa sääntelyä ei ole perusteltua rajata oikeudellisen muodon perusteella, sillä se muodostaisi mahdollisuuden sääntelyarbitraasiin.

Pörssisäätiö nostaa esille, että lainsäädäntö tuntee nykyisellään pörssiosuuskunnan käsitteen ja Suomessa on myös useita

laajamittaista yritystoimintaa harjoittavaa osuuskuntaa. Jos osuuskunnat jätettäisiin käsillä olevan sääntelyn ulkopuolelle, sillä voisi olla negatiivisia vaikutuksia pääomamarkkinoiden toimintaan.

Raportointistandardien ensisijaisuus

Tarkemmat raportointistandardit tullaan määrittämään myöhemmin annettavissa Euroopan komission delegoiduissa asetuksissa, jotka tulevat olemaan suoraan velvoittavaa oikeutta Suomessa.

Hallituksen esityksessä ehdotetaan nimenomaisesti säädettäväksi, että lainsäädännön ja raportointistandardin välisessä mahdollisessa ristiriidassa pidetään standardia ensisijaisena. Näin raportointivelvolliset voivat tukeutua standardeihin ilman, että kunkin standardikohdan osalta olisi tarpeen pohtia enemmän sen suhdetta kirjanpitolakiin ehdotettaviin säännöksiin. Samaa lopputulokseen päästäisiin kuitenkin ilman nimenomaista säännöstä, kun lainsäädäntöä tulkitaan oikeaoppisesti oikeuslähdeopin mukaisesti. Ehdotettua sääntelyratkaisua on kuitenkin pidettävä tervetulleena, koska se helpottaa lain ja raportointistandardien tulkitsemista etenkin tilanteissa, joissa henkilöllä ei ole oikeudellista koulutusta.

Sosiaali- ja terveysministeriö

STM:n näkemyksen mukaan direktiivin (EU) 2022/2464 (”kestävyysraportointidirektiivi”) mukaisten velvoitteiden tulisi kohdistua tilinpäätösdirektiivin soveltamisalaan kuuluvien oikeushenkilöiden ja osuuskuntien lisäksi myös sellaisiin eläkesäätiöihin- ja kassoihin, jotka ovat kirjanpitolain 1 luvun 4 c §:n tarkoittamalla tavalla suurikokoisia. Lisäksi velvoitteiden tulisi kohdistua Merimieseläkekassaan ja Maatalousyrittäjien eläkelaitokseen, jos ne ylittävät suurikokoisen yrityksen rajat. Luonnoksessa hallituksen esitykseksi on osuuskuntien osalta mainittu, että julkisten tiedonantovelvoitteiden sääntely on perinteisesti toteutettu neutraliteettiperiaatteen mukaisesti eli riippumatta asiaomaisen raportointivelvollisen liiketoiminnassaan käyttämästä juridisesta muodosta. Ottaen huomioon, että kestävyysraportointivelvoitteet kohdistuvat työeläkevakuutusyhtiöihin, on neutraliteettiperiaatteen mukaista, että raportointivelvoitteet kohdistuisivat myös muihin eläkelaitoksiin.

Lisäksi kirjanpitolakiin ehdotetun 7 luvun 1 §:ää tulisi tarkentaa siten, että siitä käy selkeämmin ilmi, että kestävyysraportointivelvollisia ovat kaikki vakuutusyhtiölain 1 luvun 1 §:ssä tarkoitetut vakuutusyhtiöt riippumatta siitä, ovatko ne osakeyhtiöitä. Kestävyysraportointivelvollisia ovat siis sekä keskinäiset että osakeyhtiömuotoiset vakuutusyhtiöt ja työeläkevakuutusyhtiöt.

Esityksessä ehdotetaan lisäksi muutoksia osakeyhtiölain 6 lukuun liittyen hallituksen tehtäviin sekä tarkastusvaliokuntaan. Vakuutusyhtiölain 6 luvun 2 a §:ään tulisi tehdä osakeyhtiölain 6 luvun 16 a §:ään ehdotettua vastaavat muutokset. Lisäksi vakuutusyhtiölain 6 luvun 7 a §:ään tulisi lisätä viittaukset osakeyhtiölain 6 lukuun ehdotettuun 16 d, 16 e ja 16 f §:ään.

STM laatii virkamiesyhteistyönä TEM:n kanssa lausunnossa mainitut muutokset hallituksen esitykseen. Muilta osin STM kannattaa hallituksen esityksessä ehdotettua.

Suomalaiset kehitysjärjestöt Fingo ry

Fingo kiinnittää erityisesti huomiota siihen, että HE-luonnos rajaa arvoketjun vain tuotteiden asiakkaille toimittamiseen (kirjanpitolain 7. luku, 2 §). Tällainen suppea rajaus jättää määritelmän ulkopuolelle hyödykkeiden ja palveluiden käytön ja hävittämisen. Tämä voi aiheuttaa tulkintaa yritysten velvollisuudessa raportoida esimerkiksi scope 3 päästöistään. Niihin kuuluvat myös tuotteiden loppukäytöstä aiheutuvat päästöt, jotka voivat muodostaa merkittävän osan yrityksen päästöistä.

On myös syytä kysyä, onko aihetta määritellä toimitusketju ja arvoketju kansallisesti, kun ne todennäköisesti määritellään eurooppalaisissa raportointistandardeissa. Lisäksi arvoketju (ja toimitusketju) saataan määritellä uudelleen yritys vastuudirektiivissä (EU Corporate Sustainability Due Diligence, CSDD), kuten HE-luonnoskin toteaa. Asianmukaisen huolellisuuden ulottuvuus ja siihen läheisesti liittyvä arvoketjun määritelmä ovat kuitenkin osoittautuneet CSDD-direktiivin osalta poliittisesti vaikeiksi. Se voi tarkoittaa, ettei CSDD-direktiivi kansainvälisistä yritys vastuustandardeista poiketen kata yritysten koko arvoketjua, eikä direktiivi välttämättä sisällä määritelmää arvoketjusta. Kestävyyssraportointidirektiivi kuitenkin kattaa joka tapauksessa yritysten koko arvoketjun, riippumatta CSDD-direktiivin määritelmätilanteesta.

Fingo esittää arvoketjun ja toimitusketjun määritelmien poistamista hallituksen CSRD-esityksestä, tai että nämä määritelmät vähintäänkin pohjataan kansainvälisiin raportointistandardeihin. Silloin esimerkiksi tulisi käyttää englanninkielistä 'entity' vastaavaa suomenkielistä termiä, kuten esimerkiksi 'yhteisö', eikä termiä "yri-ty", kuten HE-luonnos tekee.

Fingo esittää, että kasvihuonekaasupäästöjen osalta kestävyystavoitteet kirjataan HE-luonnosta selkeämmin. Luonnoksessa todetaan nyt, että "absoluuttiset tavoitteet kasvihuonekaasupäästöjen vähentämiseksi ainakin vuosien 2030 ja 2050 osalta, jollei komission asetuksella toisin säädetä" (laki kirjanpitolain muuttamisesta, 5 §). Näiden tavoitevuosien tulee olla vain vähimmäisvaatimus, ja siten loppuosaa tulee muokata: "..., jollei komission asetuksella säädetä lisää välitavoitevuosia."

Fingo kannattaa, että viranomaisten kestävyysraportointivelvoitteiden valvonta tulisi olla läpinäkyvää, ja että esimerkiksi Finanssivalvonta julkaisisi antamansa oikaisuhotukset verkkosivustollaan. Lisäksi listattomien suuryritysten kestävyysraportoinnin valvontaan tulisi nimetä viranomaisen. Tällaisilla yrityksillä voi olla hyvinkin merkittäviä kestävyysvaikutuksia, ja siksi on tärkeää, että viranomaiset seuraavat myös niiden raportoinnin luotettavuutta. On myös tärkeää voida luottamuksellisesti ilmoittaa valvoville viranomaisille epäilyt väärin tai harhaanjohtavien kestävyystietojen raportoinnista.

Fingon näkemyksen mukaan yritysten tasa-
puolisen kohtelun takia olisi tärkeää, että kaikki suuryritykset raportoivat kestävyysasioista jo 1.1.2024 alkavan tilikauden osalta ja että poistetaan listattujen pk-yritysten erivapaus laatia toimintakertomus ilman kestävyysraporttia ennen 1.1.2028 alkavia tilikausia. On suomalaisten pk-yritysten edun mukaista, että ne ovat kärkijoukoissa tuottamassa sijoittajien ja rahoittajien yhä aktiivisemmin kaipaamaa vertailukelpoista tietoa yritysten toiminnan ja tuotteiden kestävydestä.

Fingo kannattaa niin HE-esityksen kestävyysraportointivelvoitteiden kansallista

laajentamista osuuskuntiin kuin velvollisuutta asettaa kestävyysraportti ja kestävyysvarmennuskertomus silmillä luettavassa muodossa raportointivelvollisen yrityksen verkkosivustolle. Fingo pitää perus-

teltuina niitä seuraamuksia, joita HE-luonnos esittää raportointivelvoitteiden laiminlyönnistä, väärin tai harhaanjohtavien tietojen raportoinnista ja kestävyysvarmennuskertomuksen laatimista koskevien velvoitteiden rikkomisesta.

Suomen Luontopaneeli

Luontopaneeli kiittää lausuntomahdollisuudesta koskien hallituksen esitystä kestävyysraportointidirektiivin voimaansaattamiseksi. Luontopaneeli katsoo, että hallituksen esityksessä on paljon vahvuuksia. Kestävyysraportoinnilla on potentiaalia lisätä avoimuutta kestävyysasioissa, ja direktiivin toimeenpanon kautta raportoinnin yhdenmukaisuus voi vahvistua. Hallituksen esityksessä korostetaan myös sijoittajanäkökulmaa, rahojen ohjaamista kestävään liiketoimintaan, mikä on luonnollisesti nykymuodossaan toimivan liike-elämän vahva ohjaava tekijä. Lisäksi haluamme erityisesti mainita kestävyysraportointirikokseen liittyvän säädöksen. Kestävyysraportointiin on usein liitetty syytöksiä mm. viherpesusta (ks. esim. Khan ym. 2021, Onkila ym. 2014), minkä vuoksi harhaanjohtavaa raportointia on syytä sanktioida.

Tässä lausunnossa haluamme kiinnittää huomioita erityisesti neljään kohtaan: minimisääntelyyn laajennuksiin, raportoinnin tapaan ja sisältöön, ulkopuoliseen varmenukseen ja alihankintaketjuun.

1 Laajennukset minimisääntelyyn

Hallituksen esityksessä esitetään neljää laajennusta direktiivin asettamaan minimisääntelyyn – sen ulottamisesta suurosuuskuntiin, varmennuslaitoksen käyttämistä tilintarkastuksen sijaan, sekä rekisteröimistä digitaalisesti. Näistä erityisen merkittäväksi koemme vaateen laajentamisen suurosuuskuntiin, joiden määrä Suomessa on suuri. Nämä lisäykset vaikuttavat merkityksellisiltä, ja Luontopaneeli kannattaa niitä. Tulevaisuuden kehityskohteiksi haluaisimme kuitenkin nostaa raportointivaateen ulottamisen pieniin ja keskisuuriin yrityksiin, sekä raportointivaateen mahdollisen sisällöllisen laajentamisen.

2 Raportoinnin tapa ja sisältö

Raportoinnin tapaan ja sisältöön liittyen hallituksen esityksessä nojataan yhdenmukaisen sähköisen raportointimuodon kehittämiseen. Uskomme, että tämä voi helpottaa kestävyysraporttien tulkintaa ja vertaailua, ja antaa kehystä sille mitä ja miten raportoidaan. Esityksessä kuvataan kahden-suuntaisen raportoinnin vaade: yrityksen vaikutus kestävyysasioihin ja niiden vaikutus yritykseen. Esityksessä ei ole kuitenkaan määritetty vielä yhdenmukaisen raportoinnin, tai mahdollisten standardien, sisältöä, joten sen kattavuutta ei voi arvioida. Sisältö on kuitenkin hyvin ratkaiseva direktiivin toimeenpanoon kannalta – jotta raportointi olisi kattavampaa ja laadukkaampaa, olisi erittäin oleellista tietää, mitä kestävyysnäkökulmia tässä konkreettisesti tarkoitetaan ja miten yritysten on näistä tarkoitus raportoida.

Ehdotus ottaa myös rajallisesti huomioon sidosryhmien laajan kentän. Ehdotuksessa puhutaan paljon sijoittajista, joilla on toki paljon valtaa liike-elämässä, mutta epäselväksi jää se, miten raportointi voisi hyödyttää muita merkityksellisiä sidosryhmiä, kuten kuluttajia ja työntekijöitä, joilla on suuri merkitys yrityksen kestävyysuusiutumisen kannalta. Kestävyysraportointiin vahvasti liitetty sidosryhmien osallistuminen (Bellucci ym. 2019) onkin siis vain rajallisesti huomioitu. Kuitenkin yritysten raporteissaan välittämä viesti voi suurestikin poiketa sidosryhmien odotuksista (Rodrigue 2014) ja se voi jäädä irralliseksi esimerkiksi yrityksen sisäisistä kestävyysmuutosprosesseista (Onkila ym. 2018). Tämän vuoksi Luontopaneeli katsoo, että sijoittajien lisäksi sidosryhmäkenttä tulisi huomioida laajemmin kestävyysraportoinnissa, jotta prosessi saataisiin vahvemmin osaksi kestävyyssiirtymää yhteiskunnassamme.

Esityksessä on myös käyty läpi yrityksille aiheutuvia välittömiä ja välillisiä vaikutuksia

direktiivin toimeenpanosta, ja muun muassa siihen liittyviä kustannuksia. Useat suomalaiset yritykset ovat kuitenkin jo raportoineet kestävyyskysymyksistä aiempaa direktiiviä laaja-alaisemmin, ja heiltä löytyy jo tähän liittyvää henkilöstöä. Muun muassa KMPG (2022) totesi, että suurista yrityksistä jo 94 % raportoi kestävyysasioista. Tämän lisäksi useat pienemmätkin yritykset raportoivat kestävyysasioista, joten kuilu ei ole välttämättä niin suuri kuin ehdotuksessa on kustannuksia korostavasti esitetty.

3 Ulkopuolinen varmennus

Pidämme vahvuutena myös sitä, että kestävyysraporteille vaaditaan ulkopuolinen varmennus tilinpäätöksen tapaan, ja että varmennuksia voivat Suomessa tehdä myös tarkastuslaitokset, joilta usein löytyykin jo aiempaa kokemusta ja osaamista asiasta. Tämä on tärkeää ottaen huomioon muuan muassa raportteihin kohdistuneiden viherpesu- ja harhaanjohtavuussyytösten valossa (ks. esim. Khan ym. 2021). Ulkoisen varmennuksen laatuun ja tapaan sekä varmentajien osaamiseen on syytä kiinnittää huomiota, sillä se on todettu hankalaksi prosessiksi, ja ei aina takaa raportoinnin laatua ja luotettavuutta (Boiral ja Heras-Saizarbitoria 2020). Yhdymme huoleen varmennuspalvelujen resursseista ja osaamisesta, ja suosi-

tamme kansallisia toimenpiteitä, joilla varmentajien erikoispätevyys taataan ja todennetaan ja miten heidän riippumattomuutensa varmistetaan.

Kestävyysraporttien varmennukselta vaaditaan vain rajoitettua varmuutta, joka on huomattavasti alhaisempi kuin kohtuullinen varmuus. Luontopaneeli suosittaa, että kestävyysraporteilta tulisi vaatia samaa varmuuden tasoa kuin tilintarkastustiedoilta.

4 Alihankintaketju

Pienet ja keskisuuret yritykset on rajattu direktiivissä raportointivelvoitteen ulkopuolelle, eikä raportointia ole laajennettu koskemaan näitä yrityksiä myöskään kansallisesti. Tutkimuksissa on kuitenkin todettu, että monet suomalaiset yritykset raportoivat määrällisesti paljon, mutta pääosin vain omaan toimintaansa liittyen, mikä nähdään puutteena kestävyysraportoinnissa (Mäkelä 2017). Esimerkiksi tuotteen ympäristövaikutukset koostuvat tuotteen koko elinkaaren aikana, joten alihankintaketjun, ja kuluttajatuotteissa myös kuluttamisen vaiheen merkitys, on näissä suuri. Ehdotammekin, että koko ketjun huomiointiin kiinnitettäisiin enemmän huomioita, ja tämän pitäisi olla tulevaisuuden laajennus direktiivin toimeenpanossa.

- Mäkelä, M. 2017. Trends in environmental performance reporting in the Finnish forest industry. *Journal of Cleaner Production*, 142, 1333-1346.
- Onkila, T., Mäkelä, M., & Järvenpää, M. 2018. Employee sensemaking on the importance of sustainability reporting in sustainability identity change. *Sustainable Development*, 26(3), 217-228.
- Onkila, T., Joensuu, K., & Koskela, M. 2014. Implications of managerial framing of stakeholders in environmental reports. *Social and Environmental Accountability Journal*, 34(3), 134-156.
- Rodrigue, M. 2014. Contrasting realities: corporate environmental disclosure and stakeholder-released information. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.

Suomen Osuuskauppojen Keskuskunta SOK / S-ryhmä

S-ryhmän liiketoiminnot ja alueosuuskaupat toimivat ketjumaisesti ja vastuullisuusraportointia, -tavoitteita, -toimintapolitiikkoja ja -linjauksia tehdään S-ryhmätasolla yhtenäisesti noudattaen yhteisiä toimintatapoja S-ryhmätason vastuullisuusohjelman mukaisesti. S-ryhmässä on useita, kaikkia alueosuus-kauppoja koskevia keskitetyksi johdettuja kestävyteen liittyviä toimintoja, kuten esimerkiksi hankinnat, energiahankinta ja -tehokkuuden edistäminen ja henkilöstöhallinto. Kestävyysraportointidirektiivin tavoitteena on varmistaa, että yrityksiltä saatava ei taloudellinen tieto on riittävän kattavaa, laadukasta ja vertailukelpoista, jotta ennen kaikkea rahitusmarkkinalla olisi riittävä tieto pääomien kestävään ohjaukseen.

Kaupparyhmän osalta erilliset itsenäiset raportit heikentävät kokonaisnäkömää S-ryhmän vastuullisuudesta ja sen kokonaisuudesta ja se ei näin ollen vastaa raportointidirektiivin tarkoitusta paremmasta läpinäkyvyydestä yrityksen kestävä kehityksen mukaiseen tekemiseen ilman yhtenäistä ryhmätason näkömää. Olisi erittäin tärkeää löytää sellainen sääntelyratkaisu, jonka avulla voitaisiin myös osuuskuntien osalta ottaa käyttöön keskusyhteisöjen raportointimahdollisuus muiden samaan ryhmään kuuluvien osuuskuntien osalta koostusti. Tällä varmistettaisiin myös neutraliteettiperiaatteen toteutuminen käytännön tasolla.

Kestävyysraportoinnin keskitetystä laadimisesta tulisi ottaa kirjaus kirjanpitolakiin ja esimerkiksi kirjanpitolain 3a lukuun voitaisiin lisätä uusi pykälä: Osuustoiminnalliseen ryhmään kuuluvan yhteisön oikeus toteuttaa muiden kuin taloudellisten tietojen raportointi keskitetysti: Osuustoiminnallisena ryhmänä toimivilla yhteisöillä olisi

oikeus sopia kestävyysraportoinnin toteuttamisesta keskitetysti. Kestävyysraportointi voitaisiin tällöin toteuttaa keskitetysti esimerkiksi osuustoiminnallisen ryhmän keskusyhteisön toimesta ja myös tiedon varmennus voitaisiin toteuttaa tässä tapauksessa kestävyystietojen osalta keskitetysti. Keskitetysti tuotettua kestävyysraporttia ja sen sisältöä koskisivat asiallisesti vastaavat vaatimukset, kuin mitä konsernin toteuttamaa keskitettyä kestävyysraportointia koskien on tässä laissa säädetty. Osuustoiminnalliseen ryhmään kuuluvat kirjanpitovelvolliset vapautettaisiin velvoitteesta raportoida muita kuin taloudellisia tietoja, jos nämä yhteisöt ja niiden tytäryhteisöt sisällytetään keskitetysti laadittuun raporttiin, edellyttäen, että kyseinen raportti sisältää lain edellyttämät kestävyystiedot.

Kukin osuustoiminnalliseen ryhmään kuuluva yhteisö vastaisi kuitenkin edelleen itsenäisesti siitä, että kestävyyttä koskevat tiedot on kyseisen yhteisön osalta raportoitu laissa määritetyt vaatimukset täyttäen. Osuustoiminnalliseen ryhmään kuuluvat yhteisöt hyväksyvät keskitetyn raportoinnin sisällön osaltaan ottamalla toimintakertomukseensa viittauksen keskitetysti tuotettuun kestävyysraporttiin. Kunkin yhteisön hallitus hyväksyy keskitetysti tuotetun raportin osaltaan allekirjoittamalla tilinpäätöksen, johon sisällytetyssä toimintakertomuksessa viitataan keskitetysti tuotettuun raporttiin. Ehdotetun pykälän nojalla voisi siten ainoastaan sopia raportoinnin toteuttamisesta keskitetysti, muttei siirtää vastuuta raportoinnin lainmukaisuudesta toiselle yhteisölle. Raportin tekeminen olisi edelleen mahdollista vaihtoehtoisesti myös erillisenä yhteisökohtaisena. Osuustoiminnallisen ryhmän yhteisen kestävyysraportoinnin ei tulisi edellyttää ta-

loustietojen konsolidointia, ja eikä kyseinen koottu kestävyystietojen raportointi toimintakertomuksessa muodosta raporttoivalle taholle tosiasiallista määräysvaltaa raportoinnin piiriin kuuluviin tahoihin.

Osuuskunnille on tärkeää, että osuuskuntia kohdellaan tasavertaisesti muiden yritysmallien kanssa, ja että niiden osakeyhtiöistä poikkeava toimintamalli näkyisi myös niiden toimintaan sovellettavassa lainsäädännössä. Tällä perusteella katsomme, että osana kestävyysraportointidirektiivin

kansallista voimaansaattamista tulee kirjanpitolakiin ottaa säännökset, joiden mukaisesti ryhmärakenteella toimivilla osuuskunnilla on osakeyhtiöitä vastaava mahdollisuus siihen, että yksittäiset osuuskunnat vapautetaan konsernirakenteella toimivien osakeyhtiöiden tavoin raportointivelvollisuudesta, jos osuuskuntien omistaman keskusyhteisön toimintakertomukseen sisällytetään omistajaosuuskuntien kestävyystiedot.

Suomen Taloushallintoliitto ry

Taloushallintoliitto kiittää mahdollisuudesta antaa lausunto yllä mainitusta esityksestä. Taloushallintoliitto on antanut aiemmin lausunnot kirjanpitolain muutosehdotuksista kestävyysraportoinnin sekä rakenteisen tilinpäätöksen osalta. Nykyinen esitys vastaa keskeisiltä periaatteiltaan näitä kahta aiempaa esitystä, joten viittaamme aiempiin lausuntoihimme. Aiemmat lausuntomme on liitetty tähän lausuntoon.

Kestävyysraportoinnin osalta haluamme korostaa lakimuutoksen välillisiä vaikutuksia myös yrityksiin, jotka eivät suoraan kestävyysraportoinnin piiriin tule kuulumaan. On huomioitava, että raportointivelvoitteet tulevat valumaan ylhäältä alaspäin ja näin myös moni listaamaton pk-yritys joutuu osittaisten raportointivelvoitteiden piiriin toimiessaan yhteistyössä raportointivelvollisten yritysten kanssa.

Rakenteisen tilinpäätöksen osalta Taloushallintoliitto kannattaa sen säätämistä pakolliseksi kaikille kirjanpitovelvollisille vaiheittain alkaen suurista yhtiöistä.

Aiempi lausunto kestävyysraportoinnista 16.1.2023:

Kirjanpitolain muutos korostaa hyvin pitkälti suuria yrityksiä ja suuriksi luokiteltujen yritysten vaatimuksia koskien kestävyysraportointiraportointia. Asiantuntijaryhmämme huolenaiheena ovat Suomen pienet ja keskisuuret yhtiöt (pk -sektori), ja kuinka tuleva direktiivin ohjaama lakimuutos tulee huomioimaan näiden yhtiöiden raportointivelvoitteet. Vaikka EU on ilmoittanut porrastavansa raportointivelvoitteet yhtiöiden koon mukaisesti, ja julkisille pk -yhtiöille asetetaan EFRAG:n toimesta suppeammat raportointivelvoitteet kuin suurille yhtiöille, niin asiantuntijaryhmämme arvion perusteella nykyinen lainsäädäntö

ei korosta tarpeeksi lakimuutoksen epäsuoraa vaikutusta pk -sektoriin. Koska suuret yhtiöt tulevat tulevaisuudessa raportimaan kestävyystietoa arvo- ja toimitusketjussa, kuuluvat myös mahdolliset pk -sektorin yhtiöt epäsuorasti nykyisen lakimuutoksen luonnoksen piiriin. Lakimuutos ei kuitenkaan mielestämme huomioi riittävässä laajuudessa arvo- ja toimitusketjun vaikutusta pk -sektoriin, ja yhtiöiden velvollisuutta arvioida ja raportoida kestävyysaiheista lopulliselle raportojalle.

Lisäksi ryhmämme huolenaiheena on pk -sektoriin kohdistuvan tiedon ja datan tarpeen, sekä tiedonkeräämiseen vaadittavien resurssien, mahdollinen ylikuormitettava vaikutus yritysten toimintaan. Haastavat vastuullisuuden teemat kulkeutuvat suurten yritysten raportointivelvoitteen kautta, arvo- ja toimitusketjua pitkin, pk -sektorille, jolla ei ole samanlaista kykyä ja varautumista vastuullisuus- ja kestävyysteemojen raportointiin. Vaikka lakimuutoksen luku 3b huomioi myös poikkeuksen velvoitteissa tiedonkeräämiselle, se ei huomioi tarpeeksi selkeästi minkälaisia velvoitteita suuret yritykset voivat asettaa arvo- ja toimitusketjun pienemmille yrityksille. Myös Luvun 3 pykälän 19 momentit 1 -5 huomioivat konsernin tytäryhtiöiden velvoitteet kestävyysraportoinnille, mutta ei tarkenna missä laajuudessa emoyhtiö (tai arvoketjussa lopullinen raportoiija) voi vaatia tietoa raportointia varten. Tätä tulisi tarkentaa ja varmistaa, ettei suurten yritysten raportointitarve aja pk -sektoria epäsuotuisaan asemaan, jossa haastavat teemat jäävät pk -sektorin ratkaistavaksi ennen EFRAG:n tarkempaa ohjeistusta raportointiin. Koska vastuu arvo- ja toimitusketjun tiedon keräämisestä, kokoamisesta ja raportoinnista on suurilla yrityksillä, vastuu työkaluista tiedon keruulle tulisi myös olla

suurilla yrityksillä ja saatavilla myös pk -sektorille.

Nykyisen luonnoksen heikkoutena on myös kielen haastavuus. Koska lakimuutos alustavasti koskee suuria yrityksiä, voi olla, etteivät pienet ja keskisuuret yritykset ymmärrä lakimuutoksen vaikutusta heidän velvollisuuksiinsa. Lakimuutos ei tuo selkeästi esiin arvo- ja toimitusketjun epäsuoraa vaikutusta pienempien yritysten raportointivelvoitteisiin, eikä ilmaise kuinka pk -sektorin tulisi varautua näihin velvoitteisiin. Lisäksi, laki vaatii vielä kieliopillisia muutoksia. Luvun 3B pykälässä 2 momentissa 2 sanotaan: ”kestävään talousjärjestelmään siirtymistä koskeva tavoitteella”. Tämä ja muut vastaavat kohdat tulisi tarkistaa vielä ennen julkaisua.

Lopuksi haluamme vielä painottaa lakimuutoksen merkitystä tilitoimistojen ja asiantuntijapalveluita tarjoavien yhtiöiden asiakasrajapintaan; lakimuutos pyrkii sekä kansainvälisiin että kansallisiin tavoitteisiin, jolloin mm. tilitoimistojen ja asiantuntijapalveluita tarjoavien yhtiöiden tulee kyetä avustamaan yrityksiä saavuttamaan nämä tavoitteet. Kokoluokasta huolimatta, lain tulisi ilmaista selkeästi ja riittävällä laajuudella, kuinka suoraan tai epäsuoraan raportoitavien yhtiöiden tulee saavuttaa tavoitteet, miten lakimuutokset vaikuttavat kaikkiin Suomen yhtiöihin, ja kuinka yhtiöiden tulisi pyrkiä yhteistyöhön saavuttaakseen vaadittavat tavoitteet.

Aiempi lausunto rakenteisesta tilinpäätöksestä 31.3.2022:

Lausumme näkemyksemme hallituksen esitysluonnokseen sisältyvästä uudesta velvoitteesta, jonka johdosta keskikokoisten ja suurien kirjanpitovelvollisten sekä säätiöiden tulee laatia ja rekisteröidä tilinpäätöksensä ja toimintakertomuksensa digitaalisessa muodossa. Pidämme esitystä

kannatettavana sekä esitettyä vaiheistettua aikataulua perusteltuna ja hyvin käytäntöön sovellettavana. Suuret yritykset tulee valita ensimmäiseksi soveltamiskohteeksi, koska niillä on suurimmat kehitysresurssit asian tekniseen toteuttamiseen ja niiden kokonaismäärä on pieni. Kokemusten perusteella pakollisuus voidaan ulottaa keskisuurten yritysten jälkeen kaikkiin yrityksiin.

Digitaalisen eli rakenteisen tilinpäätöksen hyödyt

Nykyinen prosessi tilinpäätöksen laatimisessa, hyväksymisessä sekä toimittamisessa julkaistavaksi PRH:lle on jo pitkään ollut mahdollista hoitaa digitaalisesti ja tehokkaasti. Lopputuotoksena on ollut PDF-muodossa julkaistavaksi toimitettu tilinpäätös. Lakimuutos edesauttaisi ohjelmistojen tilinpäätöstoimintojen kehittämistä ja sähköisen allekirjoituksen hyödyntämistä ja toisi siten lisää laatua ja tehokkuutta yritysten ja tilitoimistojen tilinpäätösprosessiin.

Tilinpäätöstiedon hyväksikäyttäjille rakenteinen tilinpäätös tuo vieläkin merkittävämpiä hyötyjä. PDF-tilinpäätösten muokkaaminen rakenteiseen muotoon hyväksikäyttöä varten edellyttää manuaalista työtä ja aiheuttaa huomattavia kustannuksia. Rakenteinen ja standardoitu tietosäily mahdollistaa nopean, automaattisen ja kustannustehokkaan analyysin.

Suurimmat hyödyt digitaalisesta tilinpäätöksestä saadaan kuitenkin vasta, kun myös pienimpien yritysten tilinpäätökset saadaan digitaalisessa muodossa. Suuria ja keskisuuria yrityksiä sekä säätiöitä on rajallinen määrä, joten näiden tilinpäätösten digitalisointi PDF-tiedostoista ei nytkään aiheuta merkittävää kustannusta. Taloushallintoliiton näkemyksen mukaan velvoite digitaalisen tilinpäätökseen tulee ulottaa

kaikkiin yrityksiin, kun keskisuurten yritysten ilmoitusprosessi on hiottu toimivaksi. Alempana esitämme perustelut ja keinot, millä asia voidaan hoitaa hallitusti.

Käytännön ratkaisumalleja suuryrityksissä ja pk-sektorilla

Suuryritysten käytettävissä on välineitä ja IT-asiantuntijapalveluja, joiden avulla taloushallintojärjestelmän tuottamasta tilinpäätösaineistosta voidaan muokata iXBRL-tilinpäätös. Kustannukset ovat arvioitavissa suuryritysten näkökulmasta varsin kohtuullisiksi.

Pk-yritysten taloushallintoa hoidetaan yleensä suomalaisten ohjelmistotoimittajien taloushallintojärjestelmillä, kuten esimerkiksi Visma Fivaldilla ja NetVisorilla, ProCountorilla, Asterilla tai Fennoalla. Noin kymmenen yritystä kattaa noin 90 % markkinasta. Näiden ohjelmistojen asiakaskunnassa on kirjanpitolain keskisuuren kategorian yrityksiä. Näin vuoden 2025 aikana tulee ohjelmistoihin luotua valmiudet tuottaa digitaalinen tilinpäätös myös suurimassa osassa pienimpiä yrityksiä.

Eräät pienet yritykset käyttävät ohjelmistoja, joihin ei tehdä valmiuksia digitaaliseen tilinpäätökseen tai nämä yritykset laativat kirjanpidon ilman ohjelmistoa. Näitä yrityksiä varten julkishallinto voisi laatia verkossa toimivan syöttölomakkeen tilinpäätökselle.

Tilinpäätöksen tai tilinpäätösluonnoksen toimittamisesta Verohallinnolle

Verohallinnolla on jo nyt valmiudet hakea rakenteisessa muodossa toimitettu tilinpäätös PRH:n järjestelmästä. Lakimuutokseen tulee sisällyttää yhden luukun periaate, jossa yhteisöä, joka toimittaa tilinpäätöksen PRH:lle rakenteisessa muodossa ei veloiteta toimittamaan sitä Verohallinnolle.

Taloushallintoliiton suositukset lakimuutosta seuraavaan soveltamisvaiheeseen sekä käytännön huomioita

Haluamme antaa jo tässä vaiheessa suosituksia lakimuutoksen voimaantuloa seuraavaan käytäntöjen, prosessien ja järjestelmien suunnitteluun.

PRH:n nykyisen iXBRL-tilinpäätöksen hyödyntäminen

PRH:lle on toimitettu vapaaehtoiselta pohjalta rakenteisia tilinpäätöksiä iXBRL-muodossa ainakin laajasti käytetystä Fennoa taloushallinto-ohjelmistosta. iXBRL:n soveltamisesta ja sen tietosisällöstä on hyviä kokemuksia. iXBRL on perusteltua pitää jatkossakin julkaistavan tilinpäätöksen muotona.

KPA:n ja PMA:n tuloslaskelma- ja tasekaavoista poikkeaminen

KPA ja PMA tarjoavat mahdollisuuksia poiketa niissä julkaistusta tuloslaskelman ja taseen kaavoista. Eräissä tapauksissa poikkeaminen on oikean ja riittävän kuvan antamisen kannalta jopa välttämätöntä. Tämä asia on huomioitava hankkeen käytännön jalkautuksessa esimerkiksi taksonomian laajennuksilla ja ohjeistamalla pk-yrityksiä pitäytymään KPA:n ja PMA:n vaikiokaavoissa.

Oikeellisen digitaalisen ja rakenteisen tilinpäätöksen tuottaminen vaatii useita iteraatiokierroksia

Asiantuntijanäkemyksen mukaan digitaalista tilinpäätöstä tuskin saadaan ohjelmistossa ja sen käyttäjäkunnassa tehtyä kerralla oikein, vaan se vaatii iteraatiokierroksia. Tämä tulee huomioida hankkeen viestinnässä ja neuvontaresursseissa

Suomen Tilintarkastajat ry

1. Yleiset huomiot luonnokseen hallituksen esityksestä

1.1 Merkittäviä yhteiskunnallisia vaikutuksia

HE-luonnoksen sisältö on vaikutuksiltaan erittäin laajamittainen. Kestävyysraportointia voidaan pitää merkittävimpänä uutena tehtävänä yhtiöiden raportointiin ja hallintoon liittyen tilinpäätös1säntelyn voimaantulon jälkeen, ja sen käyttöönotto on yhteiskunnallisesti merkittävää. Pidämme myönteisenä, että HE-luonnoksessa kestävyysraportoinnin 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.

Kestävyysraportoinnin soveltamisalan asteittaista laajentumista pidämme hyvänä, koska pakollisen kestävyysraportoinnin piiriin tulee satoja uusia suomalaisia kirjanpitovelvollisia yrityksiä. Tästä syystä pidämme tärkeänä, että HE-luonnoksessa täsmennetään myös muiden yritysten kuin listayhtiöiden hallituksen kestävyysraportointiin liittyvät tehtävät, velvoitteet 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 kestävyysraportointilainsäädäntöä soveltaville yrityksille. Pk-yritysten on myös panostettava kestävyysraportointiin, jotta kilpailukyky säilyy vahvana markkinoilla. On syytä huomata, että kestävyysraportoinnin kokonaisuus on tilinpäätösraportointia laajempi kestävyysraportoinnin ulottuessa myös alihankinta- ja toimitusketjuun.

1.2 Kestävyysraportointi kiinteä osa yritysten kokonaisraportointia

Pidämme hyvänä, että kestävyysraportointivelvollisuudesta, kestävyysraportin sisällöstä ja kestävyysraportin laatimisesta ja soveltamisalasta säädetään

HE-luonnoksessa vastaamaan kirjanpitolaissa sisällöllisesti pääasiassa direktiivin vaatimuksia, jotta yritysten kestävyysraportit kestävät kansainvälistä vertailua.

Kestävyysraportoinnin julkaiseminen osana yhtiön toimintakertomusta korostaa tilinpäätöksen ja kestävyysraportoinnin muodostamaa yhteistä kokonaisuutta. Yritysten tilinpäätöksen lisäksi niiden kestävyysraportit tulevat olemaan yhä useammin päätöksenteon kriteerinä sijoituspäätöksissä, luotonannossa ja yhteistyökumppaneiden valinnassa. Kestävyysraportoinnille asetetut määrämuotoiset sisältövaatimukset korostavat luotettavuuden ja varmuuden merkitystä. Kestävyysraportin julkistaminen tilinpäätöksen yhteydessä muodostaa näin yritysten kokonaisraportointia. Kestävyysraportin 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 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 sääntelysäämme 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 arviomaan 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 kokonaisuudessaan 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 tilinpäätöksille. 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, suuruuskunta, miltäkin asiakirjalta vaaditaan. Taulukkomuotoinen esitys perusteluissa voisi esimerkiksi selventää asiaa.

1.3.1. Tilinpäätösten digitalisaatio

Tilinpäätösten merkitsemistä, eli ns. tägäämistä 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 täsmentää.

1.3.2. Varmennuksen pakollisuus ja laajuus

Näkemyksemme mukaan varmennusvelvollisuuden tulee koskea ainakin listayhtiöiden ESEF-tilinpäätöksiä. Listayhtiöiden ESEF-tilinpäätösinformaatiota kohtaan kohdistuu sijoittajien mutta myös yhteiskunnan merkittävää mielenkiintoa, ja niiden tilinpäätöstietojen konekielinen käsittely yleistyy ja

laajenee jatkossa myös yhtenäisen eurooppalaisen yhteispisteen (ESAP) käyttöönoton myötä. Varmennus on listayhtiöiden tilinpäätösten konekielisen käytettävyyden, luotettavuuden ja kansainvälisen uskottavuuden sekä vertailtavuuden vuoksi syytä säätää pakolliseksi kestävyysraportoinnin 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 määrätäisiin merkitsemisvelvollisuus. Ennen varmennusvelvollisuuden laajentamista listayhtiöiden ulkopuolelle tulisi selvittää muun muassa, sekä mitkä ovat suunnitelmat tilinpäätösten digitalisaation laajentamiseksi pienempiin yhtiöihin.

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 yhtiöiden (PIE-yhteisöjä) hallituksen tehtävät kestävyysraportoinnin laatimisesta ja julkistamisesta osana toimintakertomusta säädetään selvästi kansallisesti. HE-luonnoksessa osakeyhtiölaissa ja kirjanpito-laissa säädettäisiin pörssiyritysten johdon vastuusta tilinpäätöstiedoista ja toimintakertomuksen tiedoista. Pidämme myös myönteisenä, että tarkastusvaliokunnan (tai sen puuttuessa hallituksen) kestävyysraportointiin liittyvät tehtävät on sisälletty osakeyhtiölakiin tilintarkastusdirektiivin muutetun 39 artiklan mukaisesti.

Pidämme sääntelyllisesti epäjohdonmukaisena 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 kirjanpito-velvollisissa, ei vain PIE-yhteisöissä.

Ehdotammekin, että kirjanpitolakiin lisätään 3 luvun 7 §:n uuden 3 momentin tapaan myös muita kirjanpito-velvollisia koskeva, tilinpäätösdirektiivin 33 artiklan 1 kohtaan perustuva säännös. Pidämme tärkeänä, että tästä säädetään myös kirjanpito-laissa, jotta sääntely on yhtenäistä ja johdonmukaista kaikissa kirjanpito-velvollisissa. Mielestämme on myös tärkeää, ettei synny riskiä vastakohtaispäätelmästä, että mainittu velvollisuus ei koskisi kaikkia kirjanpito-velvollisia, jos siitä on säädetty vain PIE-yhteisöjä koskien.

1.5 Kestävyysraportoinnin 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.

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

Esitämme, että tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:ään lisätään uusi 6 momentti, jonka mukaan tilintarkastajan ns. huomautusvelvollisuus koskisi vain lakisääteistä tilintarkastusta eikä tehtäisi laajennusta 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 säädetäisiin HE-luonnoksen mukaan tilintarkastuslaissa. Tilintarkastuslain mukaan kestävyysraportoinnin varmentamisen 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 kestävyysvarmennuslaitoksen mahdollisuuksiin varmentaa yritysten

kestävyysraportointia. Esitimme, että on erityisen tärkeä varmistua näiden varmentajien työn yhtäläisestä korkeasta laadusta. Esitimme, että kestävyysvarmennuslaitoksen nimeämän tarkastajan tulee suorittaa soveltavuustesti. Soveltavuustesti on yksi kantava periaate tilintarkastajien toimintakelpoisuuden edellytyksenä jäsenvaltioiden välillä. Vastaavanlainen soveltavuustesti 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, ketkä tarjoavat kestävyysraportointivarmentamisen 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 päävastaavallista tarkastajaa eivät muita tarkastajia, toisin kuin tilintarkastuslain säännökset koskevat kaikkia tilintarkastajia ja kestävyysraportointitarkastajia.

Varmennustoimeksiantojen avaaminen kestävyysvarmennuslaitoksille sisältää edelleen epäkohtia, joiden takia epäilemme, että kilpailuneutraali teetti 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 kestävyysvarmennuslaitoksen varmentajaan ei kohdistu vastaavaa sanktiouhkaa.

Tiedossamme on, että myös muissa Pohjoismaissa on huolia siitä, etteivät yhdenmukaiset toimintaedellytykset 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 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. vahingonkorvausvastuuta tulee soveltaa kaikkiin toimijoihin.

1.7.1 Korvausvastuu eurooppalaisessa kontekstissa

Accountancy Europe on laatinut selvityksen tilintarkastajan vahingonkorvausvastuusta eri jäsenvaltioissa ([linkki](#)). Selvityksen mukaan tilintarkastuslain mukainen rajoittamaton vahingonkorvausvastuu on poikkeus eurooppalaisessa vertailussa. Selvästi yleisempää on, että vahingonkorvausvastuulle 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 täytäntöönpantaessa 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 peruseriaateisiin.

1.7.2 Rajoitetun varmuuden pitäisi tarkoittaa rajoitetumpaa työmäärää ja rajoitettua korvausvastuuta

Kestävyyseraportointivelvollisuus 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 kehittymässä. 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 subjektiiviseenkin käsitykseen perustuvan kestävyysraportoinnin varmennuksessa tavoiteltaisiin samaa varmuustasoa kuin tilintarkastuksessa.

Kestävyyseraportointidirektiivissä sekä HE-luonnoksessa on tunnistettu, että sekä kestävyysraportointi että sen varmentaminen ovat vaativia tehtäviä ja tulevat aiheuttamaan yrityksille merkittäviä kustannuksia. Direktiivin johdannossa asetetaan sen vuoksi tavoitteeksi muun muassa kohtuuhintainen 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 varmennusmarkkinoilla, tähän pyritään luomalla direktiivin myötä avoimemmat ja monimuotoisemmat tarkastusmarkkinat. 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 tilintarkastussääntelyllä oli tavoitteena lisätä varmennuspalvelujen tarjontaa. Käytännössä tavoite ei ole Suomessa toteutunut, eikä toteudu nytkään, 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.

Vahingonkärsijän näkökulmasta kestävyysraportointitarkastajan ja toisaalta tilintarkastajan keskenään 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. Työntekijän tosiasiallinen vaikutusmahdollisuus työnantajansa käytäntöihin on varsin rajoitettua. Samoin esitämme korvausvastuun vanhentumisajankohdan yhtenäistämistä raportoinnista vastuussa olevien toimijoiden ja varmentajien kesken. Lisäksi esitämme täsmennyksiä kanneoikeuteen ja sen vanhentumiseen.

1.8 Tilintarkastajien ESG-osaamisen vaatimukset määrittellen 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 Tilintarkastajien järjestämän koulutuksen ja, että ESG-valmennusohjelmamme tilintarkastajille katsotaan täyttävän laissa edellytetyn jatkuvan koulutuksen vaatimukset.

HE-luonnoksessa ehdotetaan tilintarkastuslain siirtymäsäännöksellä, että ”tilintarkastaja täyttää koulutautumisvaatimuksen 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 riman vaadittavasta ESG-osaamisen tasosta tilintarkastajille.

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 yritys-vastuudirektiiviä. Arviointineuvosto katsoo, että yritys vastuudirektiivissä esitetty valvontatehtävä olisi tarkoituksenmukaista antaa erikseen perustet-tavalle uudelle viranomaiselle. Arviointineuvoston mukaan yritys vastuudirektiivin jatkovalmistelussa tulisi arvioida direktiivin velvoitteiden noudatta-mista valvovan kansallisen viranomaisen perusta-misesta kustannusnäkökulmasta. Katsomme, että tämän yhteydessä olisi syytä myös harkita muiden yhtiöiden kestävyysraportoinnin valvontaa.

1.10. Osuuskunnan kestävyysraportointivelvolli-suus

Kannatamme kestävyysraportointivelvollisuuden ulottamista kansallisesti myös osuuskuntiin. Niiden jääminen sääntelyn ulkopuolelle olisi kilpailuneu-traliteetin ja myös osuuskuntien kilpailukyvyyn kan-nalta ongelmallista.

Esitämme myös, että ryhmärakenteeseen kuulu-ville suurosuuskuntien sallittaisiin se, että keskus-yhteisö voisi laatia näiden kestävyysraportin. Tun-nistamme neutraliteettiperiaatteen kannalta on-gelmalliseksi sääntelyn suhteessa vastaavanlaisiin osuuskuntiin, jotka eivät kuulu ryhmärakenteisiin. Käsitksemme mukaan täydelliseen sääntelymalliin ei ole mahdollista päästä, ja esittämämme vaihto-ehdo on haitoiltaan vähäisempi kuin vaihtoehdot eli osuuskuntien sulkeminen kestävyysraportointivelvoitteen ulkopuolelle tai raportointivelvoitteen ulottaminen ryhmärakenteisissa osuuskunnissa yk-sittäisille osuuskunnille keskusyhteisön sijaan.

1.11 Hyväksymisvaatimukset

Kestävyysraportointitarkastajan (KRT) tutkinnossa on kyse KHT ja JHT erikoistumistutkintoihin rinnas-tettavasta erikoistumistutkinnosta. Jotta erikoistu-mistutkintoja koskeva sääntely olisi tilintarkastus-laissa sisäisesti systemaattista, ehdotamme, että KRT erikoistumistutkintoa koskeva sääntely olisi ra-kenteeltaan yhteneväinen KHT ja JHT erikoistumis-tutkintojen kanssa. Lisäksi ehdotamme, että kestä-vyysraportoinnin varmentaminen ja kestävyysseik-kojen muiden palveluiden tarjoaminen lisää

TEMA 11 §:n listaukseen ”Muu hyväksi luettava käytännön kokemus”.

1.12 Muita havaintoja

Kestävyysraportointitarkastajan määritelmä

Ehdotamme muutettavaksi esitettyä tilintarkastus-lain 1 luvun 2 §:n 2 momentin 4 kohdan määritel-mää vastaavaksi, miten tilintarkastaja on määritelty lain 1 luvun 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa, jolloin myös tilintarkastusyhteisö sisältyisi kestävyysra-portointitarkastajan määritelmään.

Määräaikainen kielto toimia kestävyysraportointi-tarkastajana

HE-luonnoksen perustelutekstin mukaan tilintar-kastuslain 10 luvun 3 a §:ssä säädetty määräaikai-nen kielto toimia kestävyysraportointitarkastajana vastaa tilintarkastajalle 3 §:ssä säädettyä kieltoa.”

Luonnoksessa kestävyysraportointitarkastajalle 10 luvun 3 a §:ssä esitetty määräaikainen kielto on kui-tenkin määritelty eri tavalla kuin vastaava kielto ti-lintarkastajalle 10 luvun 3 §:ssä. Kun tavoitteena on samanlainen kielto tilintarkastajalle ja kestävyysra-portointitarkastajalle, niin pykälien sanamuotojen olisi tulkintaepäselvyyksien välttämiseksi hyvä olla yhtenevät.

Rikosoikeudelliset seuraamukset raportointirikok-sesta ja kestävyysvarmennusrikoksesta

Perusteet rikosoikeudelliselle seuraamukselle ri-koslain 30 luvun 10 b §:n esitetystä kestävyysrapor-tointirikoksesta ja toisaalta 30 luvun 10 luvun 10 d §:n kestävyysvarmennusrikoksesta eroavat toisis-taan. Kestävyysraportointirikos edellyttää olen-naista laiminlyöntiä tai olennaisesti oikean kuvan saamisen vaikeuttamista. Kestävyysvarmennusri-kos puolestaan täyttyy jo teolla, joka ei ole vähäi-nen. Esitämme raportoinnin ja varmentajan rikosoi-keudellisen sääntelyn yhtenäistämistä. Myös voi-massa olevan rikoslain 30 luvun 10 a §:n tilintarkas-tusrikoksen tunnusmerkistö täyttyy jo teolla, joka ei ole vähäinen ja eroaa siten kirjanpitorikoksen sään-telystä. 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 ”Kestävyysraportointivarmennukseen kuuluvia tehtäviä suoritettaessa on noudatettava hyvää tapaa, joka vastaa mitä 1 momentissa säädetään.” Kestävyysraportointivarmennus on rajoitetun varmuuden antava varmennustoimeksianto ja tilintarkastus kohtuullisen varmuuden antava varmennustoimeksianto. Siitä syystä kestävyysraportointivarmennuksessa ei noudateta vastaavan laajuista hyvää tapaa kuin mitä hyvä tilintarkastustapa on. Esitämme, että esitettyä 3 momenttia muotoillaan niin, ettei lukijalle jää sellainen mielikuva, että nämä kaksi hyvää tapaa vastaisivat toisiaan sisällöllisesti. Muotoilu voisi olla esimerkiksi seuraava: ”Kestävyysraportointivarmennukseen kuuluvia tehtäviä suoritettaessa on noudatettava hyvää tapaa vastaavasti kuin tilintarkastuksessa on noudatettava momentin 1 mukaan hyvää tilintarkastustapaa.”

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 momenteissa 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 alkavina 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 yritysjohton päättävän siitä, ettei keskeneräisestä asiasta informoida kestävyysraportissa. Tällainen päätös olisi perustelutekstin 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 eivätkä sisällä päällekkäisyyksiä. Tilintarkastaja ei voi arvioida pöytäkirjassa olevien perusteluiden asianmukaisuutta, koska tilintarkastajan tehtävään ei kuulu sen seikan tarkastaminen, onko yritys 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 direktiivin tekstiin. Samoin HE-luonnoksessa tilintarkastuslain 1 luvun 2 §:n määritelmien terminologia ei säily aivan yhtenäisenä läpi tilintarkastuslain. Nämä tekniset huomiot me toimitamme erikseen ministeriölle, eikä niitä ole tarkoituksenmukaista käsitellä tässä lausunnossa.

2. Jatkovalmistelussa huomioitavia asioita

Pidämme hyvänä asiana sitä, että Suomi on aloittanut direktiivin implementoinnin hyvissä ajoin varmistukseen 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 etenemisestä. Jaamme mielellään samaamme tietoa sääntelyhankkeista.

LIITE – yksityiskohtaiset huomiot lakiluonnoksista

1 Johdon vastuu

Ehdotus – 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 julkaistetaan kirjanpitolain ja kirjanpitoasetuksen sekä sovellettavan yhteisölaainsäädännön vaatimusten ja soveltuviissa tapauksissa asetuksen (EY) N:o 1606/2002 mukaisesti hyväksytyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien vaatimusten mukaisesti.”

Ehdotuksen perustelut: Kirjanpitolain 3 luvun 7 §:ää täydennetään uudella 5 momentilla tilinpäätösdirektiivin 33 artiklan 1 kohdan mukaiseksi. Säännös on luonteeltaan selvittävä ja sillä täsmennetään se riidaton tosiasia, että myös muissa kuin pörssi-yhtiöissä yhtiön johdolla on ensisijainen vastuu yhtiön tilinpäätöstiedoista ja kestävyysraportoinnista.

2 Hallinnon tarkastus

Ehdotus – TTL 3:5 § 5 mom.: ”2) rikkonut olennaisesti yhteisön tai säätiön johtoa koskevaa huolellisuusvelvoitettaan taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä.”

Ehdotuksen perustelut: Hallinnon tarkastuksen sisältöä täsmennetään vastaamaan vakiintunutta nykyä käytäntöä. 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 sääntöksiä. Hallinnon tarkastuksessa sovelletaan olennaisuusperiaatetta kuten tilintarkastuksessa yleisesti muutenkin. Hallinnon tarkastuksen suun-

nittelussa, tarkastustoimenpiteiden suorittamisessa ja havaintojen raportoinnissa keskitytään olennaisiin asioihin.

Hallinnon tarkastuksen sisällöstä on Suomen Tilintarkastajat ry antanut suosituksen 2 /2021, joka on laadittu yhteistyössä työ- ja elinkeinoministeriön ja tilintarkastusvalvonnan kanssa.

Ehdotus – 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.”

Ehdotuksen perustelut: Uudella 6 momentilla täsmennetään hallinnon tarkastuksen soveltamista tilintarkastuksessa. Säännöksen mukaan hallinnon tarkastus koskisi vain tilintarkastusta tekevää tilintarkastajaa, ei kestävyysraportoinnin varmentajaa, 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.

3 Vahingonkorvausvastuu

Ehdotus – TTL 10:9.2 §: ”Tilintarkastajan vastuu 1 momentin mukaista tehtävää suorittaessaan aiheuttamastaan vahingosta on kuitenkin enintään neljä kertaa tarkastuspalkkion määrä.”

Ehdotuksen 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 kannattamattoman suuria riskejä kasvaakseen niin

isoiksi, että ne voisivat tarkastaa kansainvälisiä pörssiyhtiöitä.

Ehdotus – TTL 10:9.4 §: ”Yhteisön osakas, yhtiömies tai jäsen voi ajaa tätä koskevaa kannetta vain, jos yhteisö ei vaadi samasta perusteesta aiheutuvaa korvausta 1 momentin nojalla. Muulle henkilölle aiheutunut vahinko voidaan määrätä korvattavaksi vain, mikäli siihen on erittäin painavia syitä.”

Ehdotuksen perustelut: Vallitseva vahingonkorvaussääntely on osoittanut, että asianomistajat saattavat hakea korvauksia yhtiön sijaan vain tilintarkastusyhteisöiltä. Tällöin todellinen syy korvauksen maksamiseen, eli osallisuus vahinkoon tai vastuu vahingon syntymisestä jää toissijaiseksi.

Tilintarkastustyössä kolmanteen osapuoleen kohdistuvia vahinkoja on myös vaikea ennakoida, mistä syystä ne tulisi korvata vain, mikäli siihen on erityisen painavia syitä.

Ehdotus – TTL 10:9.5 §: ”Jos tilintarkastajana on tilintarkastusyhteisö, se vastaa koko vahingosta siitä riippumatta, kuka tilintarkastukseen 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.”

Ehdotuksen perustelut: Vahingonkorvausvastuun tulee ensisijaisesti olla tilintarkastusyhteisöllä suhteessa luonnolliseen henkilöön. Nykyisin voimassa oleva sääntely ei ole perusteltua. Päävastuullinen tilintarkastaja voi joutua regressiovastuunsa 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.

Ehdotus – TTL 10:9.6 §: ”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.”

Ehdotuksen 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 yhtiöjärjestyksellä tai vastuuta koskeva 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.

Ehdotus – TTL 10: 9a.2 §: *”Kestävyysraportointitarkastajan vastuu 6 momentin mukaista tehtävää suorittaessaan aiheuttamastaan vahingosta on kuitenkin enintään neljä kertaa kestävyysraportoinnin varmennuspalkkion määrä.”*

Ehdotuksen perustelut: Ehdotettu uusi 2 momentti vastaa sisällöltään ehdotettua 10 luvun 9 §:n uutta 2 momenttia. Sen perusteluissa esitettyjen seikkojen lisäksi on huomioitava, että kestävyysraportointivollisuus 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, mikä eroaa merkittävästi kohtuullisen varmuuden tuottavasta varmennuksesta. Mainituilla perusteilla laaja korvausvastuu ei ole perusteltua. Rajoittamaton korvausvastuu saattaisi myös vaarantaa riittävän tarjonnan kestävyysraportoinnin varmentamispalveluissa.

Ehdotus – TTL 10: 9a.3 §: *”Yhteisön osakas, yhtiömies tai jäsen voi ajaa tätä koskevaa kannetta vain, jos yhteisö ei vaadi samasta perusteesta aiheutuvaa korvausta 1 momentin nojalla. Muulle henkilölle aiheutunut vahinko voidaan määrätä korvattavaksi vain, mikäli siihen on erittäin painavia syitä.”*

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

Ehdotus – TTL 10: 9a.4 §: *”Jos kestävyysraportointitarkastajana on tilintarkastusyhteisö, se vastaa koko vahingosta siitä riippumatta, kuka kestävyysraportoinnin varmentamiseen osallistuneista henkilöistä sen on aiheuttanut. Sama koskee kestävyysraportointitarkastajaa, joka on käyttänyt apulaista tai apulaisia. Päävastuullinen kestävyystarkastaja voidaan velvoittaa korvaamaan vahinko tai osa siitä yhdessä tilintarkastusyhteisön kanssa.”*

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

Ehdotus – TTL 10: 9a.5 §: *”Jos kanneoikeus on muiden korvausvöllisten osalta vanhentunut tai sen käyttämisestä on luovuttu, kestävyysraportointitarkastaja vastaa vain siitä osasta vahinkoa, jonka voidaan katsoa aiheutuneen hänen toimestaan tai laiminlyönnistään.”*

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

4 Hyväksymisvaatimukset

Ehdotus – 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-tilintarkastajana taikka jolla on vähintään seitsemän vuoden kokemus ammattimaisesta laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä;

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

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

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

Ehdotus – Työ- ja elinkeinoministeriön asetus tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä 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 tilintarkastustehtävissä; 5) kestävyysraportoinnin varmentamisesta tai kestävyysseikkoja koskevien muiden palveluiden tarjoamisesta; tai 6) 1-5 kohdassa tarkoitettua tehtävää vastaavassa muussa tehtävässä.”

Ehdotuksen perustelut: Kestävyysraportointitarkastajan (KRT) tutkinnossa on kyse KHT- ja JHT-erikoistumistutkintoihin rinnastettavasta erikoistumistutkinnosta. Jotta erikoistumistutkintoja koskeva sääntely olisi tilintarkastuslaissa 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 lisäävät asetuksen 11 §:n listaukseen ”Muu hyväksi luettava käytännön kokemus”.

Suomen Yrittäjät ry

Suomen Yrittäjät tunnistaa ne tarpeet, joihin kestävyysraportointidirektiivillä pyritään vastaamaan. Erilaiset toimijat tarvitsevat kasvavissa määrin luotettavaa, kattavaa ja vertailukelpoista kestävyysinformaatiota yrityksistä. Lisäksi esimerkiksi monet rahoitusmarkkinatoimijat tarvitsevat kattavampaa kestävyysinformaatiota täytäkseen EU:n kestävän rahoituksen sääntelystä johtuvat velvoitteensa.

Pidämme kuitenkin erittäin ongelmallisena kestävyysraportointilainsäädännön osalta tulevan lakimuutoksen välillisiä vaikutuksia niihin pk-yrityksiin, jotka eivät suoraan kestävyysraportoinnin piiriin tule kuulumaan. On huomioitava, että raportointivelvoitteet tulevat valumaan ylhäältä alaspäin ja näin myös moni listaamaton pk-yritys jouuu osittaisten raportointivelvoitteiden piiriin toimiessaan yhteistyössä raportointivelvollisten yritysten kanssa.

Ehdotettava lainsäädäntö rakentuu suurien yritysten ja suuriksi luokiteltujen yritysten vaatimukseen koskien kestävyysraportointiraportointia. Meidän huolenaiheenamme ovat pk-yritykset ja se, kuinka tuleva direktiivin ohjaama lakimuutos ottaa huomioon näiden yritysten raportointivelvoitteet.

Koska suuret yhtiöt tulevat tulevaisuudessa raportoimaan kestävyystietoa arvo- ja toimitusketjussa, kuuluvat myös pk-yritykset epäsuorasti ehdotettavan lakimuutoksen piiriin. Luonnos ei mielestämme ota huomioon riittävässä laajuudessa arvo- ja toimitusketjun vaikutusta pk-yrityksiin. Se ei myöskään tunnista pk-yritysten velvollisuutta arvioida ja raportoida kestävyystietoa aiheista lopulliselle raportoijalle.

Olemme lisäksi huolissamme ehdotuksen seurauksena pk-yrityksiin kohdistuvan tiedon ja datan tarpeesta. Pk-yrityksillä on

esimerkiksi tarvittavan tiedon keräämiseen vaadittavia resursseja ja osaamista niukasti. Haastavat raportointivaatimuksen kulkeutuvat suurten yritysten raportointivelvoitteen kautta, arvo- ja toimitusketjua pitkin pk -sektorille, jolla ei ole samanlaista kykyä ja varautumista vastuullisuus- ja kestävyysteemojen raportointiin, kuin suurilla yrityksillä.

Vaikka esitysluonnos pyrkii ottamaan huomioon poikkeuksen velvoitteissa tiedonkeräämiselle, se ei huomioi riittävän selkeästi minkälaisia velvoitteita suuret yritykset voivat asettaa arvo- ja toimitusketjun pienemmille yrityksille. Esitys ei myöskään tarkenna sitä, missä laajuudessa arvoketjun lopullinen raportoija voi vaatia tietoa raportointia varten. Tätä tulisi tarkentaa ja varmistaa, ettei suurten yritysten raportointitarve aja pk-yrityksiä kestävämmän asemaan. Koska vastuu arvo- ja toimitusketjun tiedon keräämisestä, kokoamisesta ja raportoinnista on suurilla yrityksillä, vastuu myös esimerkiksi työkaluista tiedon keruulle tulisi olla suurilla yrityksillä ja saatavilla niiden arvo- ja toimitusketjussa oleville pk-yrityksille.

Pidämme lisäksi erittäin ongelmallisena sitä, että EU:ssa vasta valmisteilla olevan ja keskeneräisen lainsäädännön määritelmät ja velvollisuudet sisältöineen ehdotetaan otettavaksi suoraan kansalliseen lakiin sellaisenaan ja laajasti avattuna, kun neuvottelut direktiivin sisällöstä ovat kesken ja muotoiluun liittyy potentiaalisia muutospaineita.

Ongelmallista on esimerkiksi arvoketjun ja toimitusketjun määritelmät. Säädösteknisesti arvoketjun määritelmässä jätetään tosiasiallisesti auki se mihin asti selvitetävä ketju ulottuu. Kyseistä lainkohtaa ja sen tulkintaa ei myöskään avata yksityiskohtaisissa perusteluissa. Sama ongelma

toistuu toimitusketjun määritelmässä. Suomen Yrittäjät pitää välttämättömänä, että kyseisissä määritelmissä kirjataan auki, mistä säädöksestä arvoketjun määritelmä tulee sen sijaan, että viitataan kaikkiin muihin säännöksiin jättäen määritelmä täysin avoimeksi.

Kestävyystietojen merkitys korostuu jatkossa yhä enemmän ja myös pk-yritysten on panostettava kestävyteen, jotta niiden

kilpailukyky säilyy vahvana markkinoilla. Suomen Yrittäjät korostaa kuitenkin sitä, että kestävyystietojen vaatimisessa ja niistä raportoinnissa tulee ottaa luonnosta paremmin huomioon pk-yritysten kyvykyys ja resurssit raportoida kestävyystietään. Vain oikealla lähestymistavalla voidaan varmistaa se, että pk-yritykset kykenevät vastaamaan vaatimuksiin ja säilyttämään kilpailukykyänsä.

Teknologiaeollisuus ry

1 Yleisesti

Teknologiaeollisuus ry pitää yritys vastuuta sekä yritysten kestävyysraportoinnin kehittämistä tärkeänä ja ajankohtaisena aiheena. Teknologiaeollisuus kiittää mahdollisuudesta lausua luonnoksesta hallituksen esitykseksi kestävyysraportointidirektiivin ("CSRD") voimaan saattamiseksi.

Vastuullisuus on Teknologiaeollisuus ry:lle ja sen jäsenyrityksille menestyvän liiketoiminnan perusta ja osa jokapäiväistä toimintaa. Teknologiaeollisuudessa ymmärretään, että liiketoiminnan kasvu ja uudistuminen on toteutettava ympäristön ja yhteiskunnan kannalta kestävällä tavalla. Eriyisesti kansainvälisesti toimivien yritysten on huomioitava ihmisoikeudet läpinäkyvästi sekä omassa toiminnassaan että arvoketjussaan. Ilmastonmuutoksen, luontokadon ja luonnonvarojen ylikulutuksen vuoksi pidämme myös siirtymistä hiilineutraaliin kiertotalouteen välttämättömänä. Teknologiaeollisuus on sitoutunut Pariisin ilmasopimuksen tavoitteeseen ilmastomuutoksen hillitsemiseksi 1,5 asteeseen ja tukee EU:n biodiversiteettistrategian tavoitetta, jonka mukaan luonnon monimuotoisuus on lähtenyt toipumaan vuoteen 2030 mennessä. Toimialalle on laadittu vähähiilitiekartta, biodiversiteetti-ohjelma ja vastuullisuuslinjaukset näiden tavoitteiden saavuttamiseksi.

Teknologiaeollisuus toteutti vuonna 2022 selvityksen, jonka mukaan alan yritykset toteuttavat jo hyvin vapaaehtoisuuteen perustuvia vastuullisuustoimia. Teknologiaeollisuuden yritykset näkevät vastuullisuuden tärkeänä osana liiketoimintaansa ja kasvunmahdollistajana. Lisäksi liikevai-

dolla mitattuna yli 70 % Teknologiaeollisuus ry:n jäsenyrityksistä on asettanut itselleen kestävä kehityksen tavoitteita.

Teknologiaeollisuus ry pitää tärkeänä sitä, että yritysten kestävyysraportointi perustuu tieteelliselle tutkimukselle sekä vertailtavalle ja yhdenmukaiselle tiedolle. On hyvä, että pykäläluonnoksissa on pyritty välttämään kansallista ylisääntelyä. Kestävyys- ja vastuullisuuskysymysten ollessa yleisesti globaaleja, on syytä huolehtia, että kansallinen kestävyysraportointia koskeva käytäntöönnotto vastaa kansainvälistä tai EU-tasoista yhdenmukaisuutta laajemmän vertailtavuuden ja kansainvälisen kilpailukyvyyn säilyttämiseksi.

Teknologiaeollisuus haluaa muistuttaa, että kestävyysraportointistandardien tulisi olla oikeasuhteisia, eivätkä ne saisi aiheuttaa tarpeetonta hallinnollista rasitetta yrityksille, jotka ovat velvollisia käyttämään niitä. Olisi myös varmistettava, että yritysten kestävyysraportointistandardien mukaisesti raportoimat tiedot vastaavat käyttäjien tarpeita eivätkä aiheuta vaivan ja kustannusten puolesta suhteetonta rasitetta raportoiville yrityksille ja niille, joihin vaikutus kohdistuu välillisesti osana kyseisten yritysten arvoketjua. Pidämme myös tärkeänä, että kestävyysraportointistandardeissa ei aseteta julkistamisvaatimuksia, jotka edellyttäisivät, että yritykset hankkivat arvoketjussaan olevilta pieniltä ja keskisuurilta yrityksiltä enemmän tietoja kuin mitä pieniä ja keskisuuria yrityksiä koskevien kestävyysraportointistandardien mukaisesti on julkistettava.

Oikeasuhteisuus ja mahdollisuus vastata raportointivelvoitteisiin on olennaista huomioida erityisesti pk-yrityksiin kohdistu-

vien standardien ja kestävyysraportointivelvoitteiden myöhemmässä kehittämisessä ja implementoinnissa.

Lisäksi tulisi varmistaa, että uusista raportointisäännöksistä ei juonnu yritykselle velvollisuutta liikesalaisuuksien julkistamiseen.

Raportoinnin julkistaminen sekä raportivien tietojen toimittaminen oikeille tahoille tulisi olla yrityksille mahdollisimman kevyt toteuttaa.

Pidämme valitettavana, että Euroopan komission direktiiviesitystä yritysten kestävästä hallinnoinnista ja asianmukaisesta huolellisuudesta ("CSDDD") ei sen keskenräisyyden vuoksi ole voitu ottaa sen lopullisessa muodossaan huomioon kestävyysraportoinnin kansallisissa pykäluonnoksissa. Näkemyksemme mukaan Euroopan komission lopullinen muotoilu yritysten kestävästä hallinnoinnista ja asianmukaisesta huolellisuudesta koskevasta direktiivistä vaikuttaa keskeisesti kestävyysraportointidirektiivin asettamiin kansallisiin velvoitteisiin ja siinä käytettyihin termiviittauksiin. Arvoketjuun ("value chain") ja toimitusketjuun ("supply chain") tehdyt viittaukset tulisivat olla selkeitä ja yhdenmukaisia taustalla toimivan EU yritysvastuun ja huolellisuusveloitteen kanssa. Teknologiateollisuus ry on pitänyt esillä sitä, että CSDDD direktiivin määrittämä huolellisuusvelvoite yrityksille kattaisi vain toimitusketjun ensimmäisen portaan koko arvoketjun sijaan.

2 Auditointi ja kestävyysraportoinnin varmentaminen

Teknologiateollisuus ry:n näkemyksen mukaan olisi tärkeää, että kestävyysraporttien auditointia ja varmennusta ei tulisi rajoittaa vain tilintarkastusyhteisöille. Yrityksillä tulisi olla mahdollisuus valita laajemmin

riippumattomia varmennuspalvelujen tarjoajia kestävyysraportoinnin varmentamista varten.

Kestävyysraportoinnin auditoinnin ja varmentamisen keskittämisen riskinä tilintarkastusyhteisöille on, että se voisi vaarantaa tilintarkastajien riippumattomuuden ja nostaa tilintarkastuspalkkioita tai kestävyysraportoinnin varmennukseen liittyviä palkkioita kohtuuttomasti. Tilintarkastusyhteisöjen osaaminen ei myöskään ole kaikkien alan toimijoiden osalta riittävän laaja-alaista tai syvällistä, jotta se mahdollistaisi laadukkaan tarkastus- ja auditointitoiminnan kestävyysraportoinnille.

Teknologiateollisuus ry:n näkemyksen mukaan kestävyysasiantuntijoiden kysyntä tulee voimakkaasti lisääntymään kestävyysraportoinnin velvoitteiden myötä ja myös esityksen taustatiedoissa on arvioitu yli sadan uuden kestävyysasiantuntijan tarve vuoteen 2024 mennessä.

Tämän nopeasti kasvavan kysynnän sekä uuden kestävyysvarmennusmarkkinan riittävän kilpailun varmistamiseksi ei kestävyystietojen varmennusta tulisi rajoittaa pelkästään kotimaisten tilintarkastustoimijoiden tai ETA-alueella toimivien akkreditoitujen varmennuslaitosten varaan. Kysymys on tärkeä myös suomalaisen markkinan sekä kilpailukykyimme kannalta.

Suomalaiset suunnittelu- ja konsultointialan yritykset ovat jo nyt tehneet yrityksille tieteelliseen tutkimukseen perustuvia kestävyysarviointeja sekä -raportointeja. Alan toimijoilla on kestävyteen liittyvää keskeistä tieteellistä osaamista ja asian tuntemusta. Kuten direktiiviluonnoksessa on mainittu, on erityisen tärkeää, että ilmastoon liittyvät suunnitelmat perustuvat uusimpaan tutkimustietoon, mukaan lukien hallitustenvälisen ilmastonmuutospa-

neelin (IPCC) ja ilmastonmuutosta käsittelevän eurooppalaisen tieteellisen neuvottelukunnan raportteihin.

3 Sanktiot ja rangaistukset

Kestävyysraportointivelvoitteiden laiminlyömisestä seuraavien sanktioiden tulee olla rikkomuksiin nähden oikeasuhteisia. Teknologiateollisuus ry katsoo, että tilinpäätös- ja kirjanpitolakiin sovellettavaa rikoslakia ei voida soveltaa sellaisenaan kestävyysraportointivelvoitteiden laiminlyömisestä syntyviin sanktioihin.

Teknologiateollisuus ry katsoo kuten muun muassa Elinkeinoelämänkeskusliitto, että

tilinpäätös ja kestävyysraportti ovat varsin erityyppisiä dokumentteja yrityksen toiminnan kannalta ja että tilinpäätöksen laiminlyöntiin tai virheellisten tai harhaanjohtavien tietojen tulee tästä syystä olla vahvemmin sanktioitu kuin muut tiedot.

Kestävyystietojen osalta tulisi ensi vaiheessa valita lainsäädännössä hallinnolliset seuraamukset. Näin otettaisiin huomioon myös se, että yrityksien tulkinnat ja näkemykset voivat mahdollisesti hieman erota toisistaan uuden, hyvin massiivisen lainsäädännön astuessa voimaan. Oikeudellinen epävarmuus ei saisi johtaa aiheettomiin ja liian ankariin seuraamuksiin väärin valitun seuraamustason vuoksi.

Tilastokeskus

Tilastokeskus pitää lakiluonnoksen keskeisiä muutosesityksiä tilastotuotannon näkökulmasta hyvinä ja kannatettavina. Aiemalla lausuntokierroksella (12.4.2022) esille nostamamme huomiot ovat edelleen relevantteja. Tietojen jatkohyödyntämisen näkökulmasta keskeisiä tekijöitä ovat sähköisen raportoinnin laajamittainen käyttöönotto, raportoitujen tietojen rakenteisuus, sisältö, laatu ja nopeus.

Kestävyyseraportointi

Kestävyyseraportti pitäisi sisältää ns. kestävyysseikkojen tarkastelun suhteessa liiketoimintaan. Kestävyyseikoilla tarkoitetaan ympäristöön, yhteiskuntaan ja ihmisoi-keuksiin sekä yritysten hallintotapaan liittyviä tekijöitä.

Tilastoinnin kehittämisen ja raportoinnin tietojen hyödyntämisen näkökulmasta olisi tärkeää saada yksilöityä ja rakenteistettua tietoa. Tilastotuotannon näkökulmasta olisi tärkeää saada lisätietoa suunniteluista tarkemmista indikaattoreista tai vastaavista määrällisistä tiedoista. Kuvailevien tekstien hyödyntäminen on laajojen tietomassojen osalta usein hyvin hankalaa, ja lisäksi tekstien sisällöt ja kirjoitustapa edellyttävät tulkintaa mikä heikentää raportoinnin hyödynnettävyyttä tilastointitarpeisiin.

Muita erityisiä huomioita

Tilastokeskus katsoo, että digitaalisen tilinpäätösraportoinnin edistämisen ja ennakoitavuuden näkökulmasta olisi tärkeää säätää jo tässä vaiheessa kaikkia yrityksiä koskevasta digitaalisesta tilinpäätösraportoinnista mahdollisine siirtymäaikoineen. Vastaavasti kaikkien toimijoiden kannalta olisi tärkeää kuvata suunnitelmat riittävän tarkasti, jotta raportoijat, heille palveluita tarjoavat tahot ja tiedon vastaanottajat

pystyvät luomaan tarvittavat tekniset valmiudet hyvissä ajoin. Vapaaehtoisuuteen pohjautuva käyttöönotto vaikuttaa merkittävästi siirtymäaikaan, vähentää palveluntarjoajien investointihalukkuutta, ja lisää useimpien toimijoiden välillisiä kustannuksia rinnakkaisten järjestelyjen takia. Lain-säädännöstä tuleva velvoite on selkeä kannustin yrityksille ja heidän palveluntarjoajilleen kehittää digitaalisen tilinpäätöksen tuottamisessa ja raportoinnissa tarvittavia kyvykkyyksiä. Laissa tulisi esimerkiksi määritellä vuosittain kasvava joukko sopivaksi katsottavalla menettelyllä siirtymään digitaalisen raportoinnin piiriin ennalta määritellyn aikataulun mukaisesti esimerkiksi vuoteen 2030 mennessä Digikompassin ja Yrityksen digitalous -hankkeen visioiden mukaisesti.

EU-direktiivin mukaan yrityksen tulee asettaa digitaaliset tilinpäätösasiakirjat verkkosivuilleen julkisesti ja maksutta saataville. Tilastokeskus toivoo kansallisessa laissa otettavan kantaa samalla siihen, että tilinpäätösasiakirjat toimitettaisiin Patentti- ja rekisterihallitukselle (myöh. PRH)) samanaikaisesti kuin ne julkaistaan yrityksen verkkosivuilla tai tätä aikaisemmin. Tilinpäätöksen vahvistamisen aikataulu on nykyisin 6 kk tilikauden päättymisestä, ja tilinpäätöksen vahvistamisesta ne on toimitettava edelleen PRH:lle 2 kk kuluessa. Tilastokeskus saa tällä hetkellä Veron vastaanottamia vahvistamattomia tilinpäätöksiä PRH:n kautta noin 4 kk viipeellä. Olisi toivottavaa, että digitaalinen tilinpäätösraportointi helpottaisi yritysten tilinpäätösraportointia ja samalla myös nopeuttaisi tilinpäätösten käyttöön saattamista yhteiskunnassa. Raportointiaikataulujen noudattaminen on tärkeää kilpailuneutraliteetin kannalta (tarkoituksellisesta viivyttämisestä voi saada oikeudetonta etua) ja myös

tilastotuotannon laadun ja tietojen keskeisten jatkokäyttäjien näkökulmasta. Kattavat ja viimeistään neljän kuukauden viipeellä toimitetut tilinpäätöstiedot luovat tietopohjaa yritystilastoinnille ja esimerkiksi Suomen valtion talousarvion valmistelussa käytetyille keskeisille kansantalouden tilinpitoa koskeville kesäkuussa julkistettaville tiedoille.

Tilastokeskus katsoo, että kustannustehokain tapa tietojen hyödyntämiseksi olisi koota kaikki yritysten tilinpäätöksiin, toimintakertomuksiin tai muihin vastaavien raportointeihin liittyvät tiedot yhteen paikkaan viiveettä, jolloin niiden hyödyntäminen erityyppisten tietopalvelujen rakentamisessa olisi tehokasta ja tieto olisi myös yhteiskunnan eri toimijoiden käytössä tehokkaasti.

Tilastokeskus toivoo myös, että konsernitilinpäätöksen omistukset muissa yrityksissä -liitteen osalta säädettäisiin velvoite tuottaa tiedot rakenteisesti määrämuotoisena. Määrämuotoisuus mahdollistaisi automaattisten tietojen käsittelyn konsernirakennetta koskevien tietojen päivittäisessä yritys- ja toimipaikkarekisterin konsernirekisteriin. Tietojen hyödynnettävyys on tällä hetkellä heikko, koska tiedot eivät ole rakenteisessa muodossa. Konsernirakenteen lisäksi myös muiden liitetietojen rakenteellistamisesta olisi Tilastokeskukselle merkittävää hyötyä, esimerkkinä taaseen vastaavien erittelyiden lisäykset ja vähennykset. Lakiesityksen materiaalin perusteella on edelleen epäselvää ovatko myös liitetiedot rakenteisina raportoitavaa tietoa.

Tilintarkastuslautakunta (TILA)

1 Valvonnan järjestäminen

TILA ratkaisee esittelystä mm. tilintarkastajille määrättäviin hallinnollisia seuraamuksia koskevia asioita sekä laadunvalvonnasta tehtyjä oikaisuvaatimuksia. TILAn ratkaisulta ulottuu Suomessa hyväksytyihin tilintarkastajiin ja tilintarkastusyhteisöihin.

Hallituksen esitysluonnoksessa esitetään, että kestävyysraportoinnin varmennuksen voisi tehdä myös muussa EU/ETA-valtiossa valvottu tarkastaja / tarkastuslaitos.

TILAn käsityksen mukaan tämä mahdollisuus sisältää riskin erilaisista ja jopa sattumanvaraisista menettelytavoista ja määrättävästä seuraamuksesta, koska valvontamekanismit ja seuraamukset poikkeavat eri maissa toisistaan.

TILAn käsityksen mukaan samoilla markkinoilla toimivien varmentajien / tarkastajien valvonnan ja sanktioinnin tulisi lähtökohteisesti olla yhdenmukaista ja ankaruudeltaan vertailukelpoista. Esitetty malli ei tue tätä.

2 Tarkastuksen varmuustaso ja sen vaikutus raportointiin

Tilintarkastaja antaa tilintarkastuskertomuksessaan ns. kohtuullisen varmuustason lausunnon, joka perustuu hänen tekemäänsä tilintarkastustyöhön. Hallituksen esitysluonnoksen mukaan kestävyystietojen varmentaminen olisi ns. rajoitetun varmuuden tason työ ja vastaavasti siitä annettava lausunto varmennusraportti em. varmuustason pohjalta. (HE:ssä kuitenkin ”Kestävyysraportoinnin varmennuskertomus”)

Mikäli sama tarkastaja laatii em. lausunnot (yhtiön tilintarkastaja) ja lausunnot anne-

taan samassa dokumentissa, on todennäköistä, että TILAn ratkaisutyö vaikeutuu. Lausuntojen (tilintarkastajan lausunto kirjjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tarkastuksesta sekä lausunto kestävyysraportista) hierarkkinen rakenne jää epäselväksi (ovatko lausunnot tasavertaisia vai tuleeko toista painottaa enemmän kuin toista). Tämä vaikuttaa TILAn ratkaisutyöhön mm. siinä tilanteessa, että tilintarkastajan työ olisi toisella osa-alueella onnistunut ja toisella ei.

TILA esittää, että lakiin kirjattaisiin, että lausunnot on annettava erillisinä.

3 Kestävyysraportoinnin suhde hallinnon tarkastukseen

TILAn ratkaisukäytäntö on nojannut voimakkaasti tilintarkastuskertomuksen oikeellisuuteen. Mikäli tilintarkastajan antamassa tilintarkastuskertomuksessa on ollut virhe, on tämä yleensä johtanut tilintarkastajalle annettuun tilintarkastuslain mukaiseen sanktioon.

Hallituksen esityksen mukaisesti voi syntyä tilanne, jossa yhtiön tilintarkastaja tarkastaa yhtiön tilinpäätöksen ja muu kuin Suomessa hyväksytty tilintarkastaja varmentaa kestävyysraportoinnin. Tällöin voidaan joutua tilanteeseen, jossa kestävyysraportoinnin osalta varmentaja toteaa, että kestävyysraportointi ei täytä sille asetettuja vaatimuksia. Tällaisessa tilanteessa tilintarkastajan tulee TILAn käsityksen mukaan ottaa erikseen kantaa, onko tällä lausunnolla vaikutusta hänen raportointiinsa hallinnon tarkastuksesta. Edelleen TILAn tulee tällöin valvonta- ja / tai kanteluasiassa arvioida sitä, onko tilintarkastaja onnistunut työssään vai onko työssä siinä määrin moitittavaa, että TILAn tulee tästä työstä määrätä tarkastajalle tilintarkastuslain mukainen sanktio.

4 Sama raportointi- ja valvontakehikko ainakin kaikissa Pohjoismaissa

Sijoitusmarkkina on enenevässä määrin yhteinen – näin ollen sääntelykehikon tulisi olla samanlainen ainakin Pohjoismaissa, erityisesti lausunnon rakenteen (kaksi erillistä lausuntoa) ja varmentajaan kohdistuvien mahdollisten sanktioiden osalta.

Tämä selkeyttäisi myös TILAn työtä siinä mielessä, että sen ratkaisukäytäntöön saataisiin tarvittaessa johdantoa muiden Pohjoismaiden vastaavien elinten työstä.

Työllisyysrahasto

Työllisyysrahasto on laskenut liikkeeseen joukkovelkakirjoja. Kirjanpitolain 1 luvun 9 §:n mukaan yleisen edun kannalta merkittävänä yhteisönä pidetään muun muassa suomalaista yhteisöä, jonka liikkeeseen laskema osake, velkakirja tai muu arvopaperi on kaupankäynnin kohteena arvopaperimarkkinalain (746/2012) 2 luvun 5 §:ssä tarkoitetulla säännellyllä markkinalla. Työllisyysrahastoa pidetään joukkovelkakirjojen liikkeeseen laskijastatuksensa ja kokonsa vuoksi ns. PIE-yhteisönä.

Kestävyyseraportointia koskeva soveltamisala

Lausunnolla olevassa kirjanpitolain muuttamista koskevassa luonnoksessa kestävyysraporttia koskeva soveltamisala on määriteltä 7 luvun 1 §:ssä siten, että luvun säännöksiä sovelletaan "suuryritykseen sekä sellaiseen pienyritykseen ja keskikokoiseen yritykseen, jonka liikkeeseen laskema arvopaperi on kaupankäynnin kohteena arvopaperimarkkinalain 2 luvun 5 §:ssä tarkoitetulla säännellyllä markkinalla. Yrityksellä tarkoitetaan tässä luvussa osakeyhtiöitä ja osuuskuntia sekä muita tilinpäätösdirektiivin soveltamisalaan kuuluvia oikeushenkilöitä."

Pykälän perustelutekstin mukaan "velvollisuus kestävyysraportointiin koskee suuryritystä sekä sellaista pientä tai keskisuurta yritystä, jonka osakkeella tai muulla arvopaperilla käydään kauppaa säännellyllä markkinalla. Yrityksenä pidetään tässä luvussa osakeyhtiön ja muun tilinpäätösdirektiivin tarkoittaman oikeushenkilön ohella osuuskuntaa. Sääntelyn ulottaminen osuuskuntaan on Suomen kansallinen laajennus, jotta voidaan varmistaa informaatiovelvoitteiden yhdenmukaisuus neutraliteettiperiaatteen mukaisesti. Muu

tilinpäätösdirektiivin tarkoittama oikeushenkilö on direktiivin II liitteessä ilmenevällä tavalla henkilöyhtiö (so. avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö), jossa kaikki vastuunalaiset yhtiömiehet ovat osakeyhtiöitä. Tätä koskevan direktiivisäännöksen (1.1 art. b-kohta) tarkoituksena on estää osayhtiövelvoitteiden kiertäminen henkilöyhtiömuotoon perustuvalla "kuorirakenteella". Selvyyden vuoksi säädetään 2 momentissa erikseen, että raportointivelvollisiin kuuluu myös sellainen luottolaitos ja vakuutusyhtiö, joka on suuryritys tai kooltaan pienyritys tai sitä suurempi ja sen oman tai vieraan pääoman ehtoinen arvopaperi on kaupankäynnin kohteena säännellyllä markkinalla. Pykälän 3 momentti rajaa luvun soveltamisalan ulkopuolelle säätiöt ja voittoa tavoittelemattomat yhdistykset. Direktiivi ei koske tällaisia oikeushenkilöitä."

Kuten edellä on selostettu Työllisyysrahasto ei ole yritys (eikä luottolaitos tai vakuutusyhtiö), vaan lailla perustettu laitos. Työllisyysrahaston liikkeeseen laskemilla joukkovelkakirjalainoilla käydään kauppaa säännellyllä markkinalla. Lainsäädäntöluonnoksessa tai sen perusteluissa ei erikseen oteta kantaa Työllisyysrahaston kaltaisiin laitoksiin, joita pidetään suurina yhteisöinä tai PIE-yhteisöinä.

Työllisyysrahasto pitää vastuullisuusasioita tärkeinä. Mikäli rahastolla olisi velvollisuus kestävyysraportointiin laissa säädettävällä tavalla, tarkoittaisi tämä käytännössä merkittävää lisätyötä ja kustannuksia, jotka jouduttaisiin rahoittamaan työnantajilta ja työntekijöiltä ja kerättävillä veronluonteisilla maksuilla.

Työllisyysrahaston näkemyksen mukaan raportointivelvoitteiden soveltuvuus (kirjanpitolain 7 luvun 1 §:n soveltamisala) ei voi jäädä Työllisyysrahaston osalta epäselväksi, vaan asian tulisi ilmetä yksiselitteisesti lakitekstistä samalla tavoin kuin asia on ilmaistu muidenkin toimijoiden osalta. Soveltamisalaa on kirjanpitolain 7 luvun 1 §:ssä esimerkiksi laajennettu nimenomaisesti osuuskuntiin ja nimenomaisesti ra-

jattu soveltamisalan ulkopuolelle esimerkiksi säätiöt. Vähintäänkin asia tulisi ilmetä lakiluonnoksen perustelutekstistä. Tämä on tärkeää toimijan oikeusturvan näkökulmasta muun muassa siksi, että raportointivaatimukset edellyttävät merkittävää työpästä raportoiljalta ja myös sen vuoksi, että sääntelyn noudattamatta jättäminen on säädetty rangaistavaksi.

Osuuskuntien raportointi ja osakeyhtiöitä koskeva konsernihuojennus

Kestävyyseraportointidirektiivin implementoinnin yhteydessä on tarkoitus säätää kestävyysraportoinnin kansallisesta soveltamisesta. Kestävyyseraportointidirektiivin soveltamisalan ulkopuolelle on jätetty osuuskunnat.

Kansallista laajennusta osuuskuntia kattavaksi perustellaan neutraliteettiperiaatteella, jonka mukaisesti yhtä yhteisötyyppejä koskevat velvoitteet tulisi saattaa myös muita yhteisötyyppejä koskevaksi, tasapuolisuuden vuoksi.

Näin ollen myöskään direktiivin valmistelussa ei osuuskuntia eikä niiden toimintamalleja ole otettu huomioon. Osakeyhtiömuotoisten toimijoiden osalta direktiivi mahdollistaa konsernitasoisen raportoinnin. Jos osuuskunnat otetaan kansallisen lainsäädännön soveltamisalaan, olisivat konsernimuotoiset yritykset jatkossa edullisemmassa asemassa osuuskuntiin nähden. Yrityksillä on mahdollista raportoida konsernitasoisesti ja näin tuoda kestävyyskriteerien näkökulmasta kokonaisuutta paremmin sidosryhmien tietoon.

Osuuskuntien saattaminen lain velvoitteiden piiriin aiheuttaa nyt ongelmia, koska laki ei tunnista osuuskuntien osalta ryhmärakennetta, joka antaisi osuuskunnille mahdollisuuden laatia kestävyysraportti keskitetysti vastaavasti kuin konsernirakenteella toimivilla osakeyhtiöillä. Osuuskunnille aiheutuisi tästä merkittäviä kustannuksia verrattuna osakeyhtiöihin, eikä sidosryhmien (asiakkaiden, rahoituslaitosten, viranomaisten) vaatima tieto kestävyystoimenpiteiden etenemisestä eikä myöskään neutraliteettiperiaatteen taivote toteutuisi.

Koska Valion vastuullisuusraportointi nyt parhaalla mahdollisella tavalla kuvaa koko ketjun toiminnan, omistajaosuuskuntien erillisistä raporteista ei olisi nähtävissä lisäarvoa eikä kokonaisuutta, jota sidosryhmät kuten asiakkaat ja rahoituslaitokset edellyttävät.

Ryhmämuotoisesti toimivan osuuskunnan mahdollisuus sopia raportoinnin toteutumisesta keskitetysti

Osuuskuntamuotoiset toimijat haluavat kertoa avoimesti kestävyystoimistaan ja tavoitteistaan. Toivoisimme, että valitaan sellainen sääntelyratkaisu, joka parhaalla mahdollisella tavalla osuuskuntien näkökulmasta mahdollistaa kestävyysraportoinnin. Osuuskuntien erilainen toimintamalli on huomioitava eikä osuuskunnille saa aiheutua muita suurempia kestävyysraportoinninkustannuksia.

Tarvitaan konkreettisia juridisia valintoja asian ratkaisemiseksi. Lainsäädännön tasolla valittavia ratkaisuja voinee olla useita. Ainakin lain tasolla tulisi määritellä se, mikälainen osuustoiminnallisessa muodossa harjoitettava yritysryhmä on ja miten se määritellään. Sen lisäksi pitäisi luoda edellytykset sille, millä perusteella tämän ryhmän keskusyhteisöksi katsottava taho voisi laatia kestävyysraportin näiden muiden yritysryhmän osuuskuntien puolesta keskitetysti. Tämän lisäksi pitäisi selkeästi sopia siitä, että raportoinnin lainmukaisuudesta vastaa edelleen kukin yksittäinen ryhmään kuuluva osuuskunta, keskitetysti toteutetaan vain itse raportti. Näin vastuuta raportoinnin lainmukaisuudesta ei siirrettäisi toiselle yhteisölle. Tässä joitain ajatuksia siitä, miten asiaa mahdollisesti voitaisi ratkaista lainsäädäntötasolla.

Osuustoiminnallisena ryhmänä toimiva yhteisö

Ryhmärakenteen mahdollistamiseksi kirjanpitolain 1 lukuun tulisi lisätä pykälä, joka sisältää osuustoiminnallisen ryhmän käsitteen: ”Tässä laissa osuustoiminnallisella ryhmällä tarkoitetaan kirjanpitovelvollisista pääasiassa osuuskuntamuotoisista yhteisöistä koostuvaa ryhmämuotoisesti liiketoimintaa harjoittavaa joukkoa yrityksiä. Ryhmämuotoista liiketoimintaa on esimerkiksi, raaka-ainetoimittajien (tai alku- tuotannon toimijoiden) yhdessä omistamansa jalostus- ja myyntiorganisaation kanssa harjoittama toiminta. Ja yleisesti ottaen osuustoiminnallisten ryhmien harjoittama liiketoiminta, jossa keskusyhteisön omistavat osuustoiminnalliseen ryhmään kuuluvat osuuskunnat.

Kestävyysraportoinnin keskitetystä laati- misesta tulisi ottaa kirjaus kirjanpitolakiin ja esimerkiksi kirjanpitolain 3a lukuun voitaisiin lisätä uusi pykälä: Osuustoiminnalli- seen ryhmään kuuluvan yhteisön oikeus toteuttaa muiden kuin taloudellisten tietojen raportointi keskitetysti, joka pitäisi sisällään seuraavat oikeudet ja velvollisuudet:

Osuustoiminnallisena ryhmänä toimivilla yhteisöillä olisi yritysmuodosta riippumatta oikeus sopia kestävyysraportoinnin toteuttamisesta keskitetysti. Kestävyysraportointi voitaisiin tällöin toteuttaa keskitetysti esimerkiksi osuustoiminnallisen ryhmän keskusyhteisö toimesta ja myös tiedon varmennus voitaisiin toteuttaa tässä tapauksessa kestävyysosalta keskitetysti. Keskitetysti tuotettua kestävyysraporttia ja sen sisältöä koskisivat asiallisesti vastaavat vaatimukset, kuin mitä konsernin toteuttama keskitettyä kestävyysraportointia koskien on tässä laissa säädetty. Osuustoiminnalliseen ryhmään kuuluvat kirjanpitovelvolliset vapautettaisiin velvoitteesta raportoida muita kuin taloudellisia tietoja, jos

nämä yhteisöt ja niiden tytäryhteisöt sisällytetään keskitetysti laadittuun raporttiin, edellyttäen, että kyseinen raportti sisältää lain edellyttämät muut kuin taloudelliset tiedot.

Kukin osuustoiminnalliseen ryhmään kuuluva yhteisö vastaisi kuitenkin edelleen itsenäisesti siitä, että kestävyyttä koskevat tiedot on kyseisen yhteisön osalta raportoitu laissa määritetyt vaatimukset täyttäen. Osuustoiminnalliseen ryhmään kuuluvat yhteisöt hyväksyvät keskitetyn raportoinnin sisällön osaltaan ottamalla toimintakertomukseensa viittauksen keskitetysti tuotettuun kestävyysraporttiin. Kunkin yhteisön hallitus hyväksyy keskitetysti tuotetun raportin osaltaan allekirjoittamalla tilinpäätöksen, johon sisällytetyssä toimintakertomuksessa viitataan keskitetysti tuotettuun raporttiin. Ehdotetun pykälän nojalla voisi siten ainoastaan sopia raportoinnin toteuttamisesta keskitetysti, muttei siirtää vastuuta raportoinnin lainmukaisuudesta toiselle yhteisölle.

Raportin tekeminen olisi edelleen mahdollista vaihtoehtoisesti myös erillisenä yhteisökohtaisena, koska yritysryhmänä toimivia yhteisöjä ja yritysryhmiä on erilaisia ja hyvin erilaisilla toimialoilla. Ehdotettu keskitettyä raportointia koskeva kirjanpitolain pykälä mahdollistaisi muun muassa sen, että osuuskuntamuotoisten yritysryhmien rahoittajat ja sidosryhmät (esim. kuluttajat) voisivat saada kattavan ja vaikuttavamman kuvan kestävyystekijöiden johtamisesta ja niissä suoriutumisesta. Ehdotettu uusi pykälä antaisi osuustoiminnallisille ryhmille myös mahdollisuuden tulla kohdelluksi kestävyysraportoinnin osalta vastaavalla tavalla kuin listatut osakeyhtiömuotoiset yhteisöt ja niiden muodostamat konsernit. Ehdotettu pykälä olisi yritysmuotoneutraali ja tukisi siten elinkeinonvapautta. Mahdollistamalla yritysryhmätasoinen raportointi varmistettaisiin riittävän kattavan, laadukkaan ja vertailukelpoisen

tiedon saatavuus osuuskuntien ja muiden yhteisöjen muodostamista osuustoiminnallisista ryhmistä ja samalla pidettäisiin huoli siitä, ettei toimijoille aiheudu tarpeetonta hallinnollista ja taloudellista taakkaa päällekkäisistä raportointivelvollisuuksista. EFRAGin laatimat, erittäin yksityiskohtaiset, sitovat kestävyysraportointistandardit olisivat osuuskuntamuotoisille toimijoille varsin kuormittavia noudattaen ilman minimaalista keskitettyä raportointimahdollisuutta.

Lopuksi

Yllä mainituilla perusteilla katsomme, että kestävyysraportointidirektiivin kansalli-

sessä voimaansaattamisessa tulee kirjanpitolakiin ottaa säännökset, joiden mukaisesti ryhmärakenteella toimivilla osuuskunnilla on osakeyhtiöitä vastaava mahdollisuus siihen, että yksittäiset osuuskunnat vapautetaan konsernirakenteella toimivien osakeyhtiöiden tavoin raportointivelvollisuudesta, jos osuuskuntien omistaman keskusyhteisön toimintakertomukseen sisällytetään omistajaosuuskuntien kestävyystiedot. Jos osuuskuntien kestävyysraportoinnissa ei voida ottaa käyttöön ryhmärakennemallia, tulisi pitäytyä direktiivin alkuperäisessä soveltamisalassa, jossa osuuskunnat eivät ole kestävyysraportoinnin piirissä.

Valtion taloudellinen tutkimuskeskus

Esityksen teksti on siten epäselvä, että ne yritykset, joita muutokset koskevat eivät selitysosasta käy selkeästi esille. Kysymyksessä on kokonaisuus, joka koskettaisi käytännössä kaikkia pörssilistattuja arvopapereita rahoituksensa järjestämiseen käyttäviä osakeyhtiöitä ja suuria osuuskuntia pl. mikroyritykset.

Esityksen pääasiallista sisältöä kuvaavassa kohdassa ei mainita lainkaan, että esitys koskettaa myös pieniä ja keskisuuria yrityksiä.

Esityksessä ehdotetaan, että direktiivin vaatimuksesta poiketen Suomessa vaatimukset ulotettaisiin ns. suuriin osuuskuntiin ja sitä kautta arvioidaan, että esitys koskettaisi 100 yrityksen sijaan yhteensä noin 600 yhteisöä. Kun esityksen vaikutukset yrityksiin ovat yhä epäselviä muilta kuin niiltä osin, että esityksessä kuvattu velvoitteiden lisääminen lisää niiden yritysten kustannuksia, joihin raportointivelvoitteet kohdistuvat, olisi perusteltua olla ulottamatta velvoitteita muihin kuin niihin yhtiöihin joihin direktiivi vähimmillään niin vaatii tekemään. Esityksessä todetaan, että raportointivelvoitteiden "käyttöönotto on sangen vaativaa yrityksille." ja kannetaan huolta asiantuntijaresurssin riittävydestä. Nämäkin näkökohdat ovat omiaan puhumaan sen puolesta, että sääntelyn ulottaminen muualle kuin minne se on direktiivin mukaisesti ulotettava ei ole perusteltua.

Valmistelutextissä käyty keskustelu siitä, että kyseessä olisi kilpailuasetelmaa neutraloiva laajennus: "Perusteena yhdenmukaisille – toimintamuodosta riippumattomille – vaatimuksille on pidetty sitä, että näin toimittaessa lainsäädännön asettamien raportointivelvoitteiden näkökulmasta ei synny epätasa-arvoista tilannetta siten, että jonkin oikeushenkilömuodon omaavat toimijat olisivat kilpailutilanteen

kannalta eri asemassa." on jokseenkin keinotekoinen, sillä itse raportoinnin ulottaminen / ulottamatta jättäminen on itsessään kilpailuasemaa muuttava asia, koska raportointivaatimukseen liittyvät kustannukset rasittavat yrityksiä, joihin ne ulotetaan. Kustannukset toteutuvat varmasti, mahdolliset lisätuotot tai kilpailuetu epävarmasti.

Ehdotus on omiaan lisäämään niin valvojen viranomaisten taakkaa kuin valvonnan kohteena olevien yritystenkin taakkaa ja hallintoon liittyviä kustannuksia, jopa merkittävästi. Samaan aikaan syntyy velvoite ostaa asiaan liittyviä palveluita, joiden hinnoittelu nykyisessä markkinatilanteessa on potentiaalisesti hyvinkin kallista (resursien rajoittuneisuus mainittu). Asiasta puhutaan esityksessä kohdassa 5.2. jossa mainitaan kulu-hyöty suhde ja todetaan, että "kustannuksia ja ei-mitattavia hyötyjä koskeviin vertailuihin on syytä suhtautua lähtökohtaisen varauksellisesti" ja yksittäisen yhtiön suoraan syntyvien kustannusten arvellaan olevan suurelle pörssiyhtiölle satojen tuhansien eurojen kertaluokassa (yli 360000 euroa), vuosittain syntyvistä kustannuksista ei puhuta erikseen. Kun hyötyjen osalta ei osata / haluta edes esittää arvioita on kysymys ilmeisesti vain kustannuksia aiheuttavasta säätelystä. Olisi tärkeää pystyä arvioimaan tällaisessa tapauksessa edes niitä hyötyjä, joita asiasta syntyy "yhteiskunnalle", kun maksaville yrityksille syntyviä hyötyjä ei lainkaan arvioida. Kohdassa 5.2.8. todetaan, että "Hallituksen esitys ei vaikuta verokertymään eikä aseta uusi velvoitteita Verohallinnolle." - lausuma on hieman uskalias, nimittäin, kun yhtiöille, joita asia koskettaa syntyy raportoinnista suoraan syntyvä kokonaisuutena katsottuna merkittäväkin lisäkustannus, on tällä lähes varmasti vaikutusta verokerty-

mään niiden yhtiöiden osalta, joihin kustannukset kohdistuvat. Kun osa tarvittavista palveluista todennäköisesti ostetaan ulkomailta, kuten esityksestä käy ilmi, ei niidenkään osalta verokertymä jää Suomeen.

Kertaluokka Suomessa on siis arvioitujen aloituskulujen osalta, käyttämällä suurille pörssiyrityksille tehtyä arviota, 36 miljoonaa euroa mikäli se ulotetaan vain "pörssiyrityksiin" joita on n. 100kpl ja mikäli sääntely ulotetaan myös koko ehdotettuun osuuskuntapopulaatioon on kustannus esitetyn arvion mukaisesti 216 miljoonaa euroa, yksinään aloitusvuonna. Tästä 180 miljoonaa euroa kohdistuisi osuuskuntiin. Vaikka (suurille yrityksille arvioitu) summa laitetaisiin varovaisuusperiaatetta ajatellen neljäsosaan, olisi se osuuskuntien osalta 45 miljoonaa euroa (vuonna 2025) ja pörssiyrityksien osalta 9 miljoonaa euroa. Luvuissa ei ole mukana kustannuksia jotka syntyvät velvoitteiden piirissä olevien yhtiöiden alihankintaketjuille ja muille yhteistyökumppaneille. Näiden kustannustenkaan ei voida arvella olevan täysin mitättömiä. Dokumentissa todetaan, että tällainen kustannusten ja valvonnan / sääntelyn ulottaminen alihankkijoille suosii suuria yrityksiä, joilla on suuria alihankkijoita - itsessään kyseessä on siis markkinoiden vapaata toimintaa vääristävä velvoitekokonaisuus, vaikka asiaa ei suoraan sanotakaan.

Kohdassa 5.2.5. käsitellään raportoinnin välittömiä hyötyjä yrityksille, joiden raportointia on tehtävä. Tekstissä ei mainita ainnuttakaan konkreettista havaintoa suoraan yrityksille koituvista hyödystä. Välillisiä hyötyjä käsitellään kohdassa 5.2.6. ja näissä mainitaan "pääomavirtojen ohjautuminen tehokkaammin kestävästi toimintaansa harjoittaville yrityksille". Kyseessä ei kuitenkaan ole raportoinnista nouseva hyöty, vaan kestävä toiminnan harjoittam-

misesta nouseva hyöty. Yrityksille, jotka eivät raportoinnin mukaan toimi kestävästi, ei raportoinnista tietysti ole hyötyä, vaan ainoastaan kustannus. Olisi mahdollista ajatella, että yritys voisi poisvalita raportoinnin ja sitä kautta "suostuisi" jättämään väliin raportoinnilla mahdollisesti saamansa hyödyn. Ne yritykset, jotka haluavat hyödyn, raportoisivat. Tämä mahdollisuus lienee jo pois suljettu, mikäli näin ei ole tullisi asiaa pohtia Suomessa. Välillisinä hyötyinä mainitaan "raportointikäytänteiden tehostuminen hankintaketjuissa ja lisääntynyt tietoisuus ja asenteiden myönteisyys kestävyysnäkökohtien merkitykselle." Voittoa tavoitteleville yrityksille eivät nämä mainitut välilliset hyödyt välttämättä ole erityisen merkittäviä.

Kun velvoitteiden määritellään kohdistuvan vain yhteisöihin, jotka käyttävät "pörssilistattuja" arvopapereita toimintansa rahoittamiseen, on tällä potentiaalisesti pörssilistaamiseen liittyviä vaikutuksia, joiden voimakkuutta on vaikea arvioida. Kun Kirjanpitolakiin esitetyt muutokset (3luku, 1§) osuvat jopa pienyrityksiin, ei ole vaikeaa arvata, että pienyritykset eivät lähtökohtaisesti muutosten tiimoilta lisää kiinnostustaan pörssilistata arvopapereitaan, koska listaaminen laukaisee potentiaalisesti hyvinkin kalliita velvoitteita. Myös pörssilistautumista harkitsevien muiden kuin pienyritysten listautumiskynnys nousee, sillä pörssilistautumisen kustannukset ja siihen liittyvät riskit (mm. rikoslain mukaiset velvoitteisiin liittyvät riskit) yritykselle nousevat. Voidaan arvioida, että velvoitteiden lisääminen ja ulottaminen pieniinkin pörssin kautta rahoitusta hakeneisiin yhtiöihin johtaa siihen, että rahoituksen hakeminen siirtyy vähemmän avoimiin kanaviin, joita käyttävien yritysten ei tarvitse kohdata lisääntyvien velvoitteiden mukanaan tuomia kustannuksia ja lainsäädännöllistä taakkaa

Valtiovarainministeriö

Esityksessä, josta työ- ja elinkeinoministeriö on pyytänyt lausuntoa, ehdotetaan muutettavaksi kirjanpitolakia ja tilintarkastuslakia. Lisäksi ehdotetaan muutettaviksi muun muassa osakeyhtiölakia ja osuuskuntalakia sekä rikoslakia. Ehdotetuilla muutoksilla pantaisiin täytäntöön Euroopan unionin di-reaktiivin (EU) 2022/2464 asetuksen (EU) N:o 537/2014, direktiivin 2004/109/EY, direktiivin 2006/43/EY ja direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta yritysten kestävyysraportoinnin osalta.

Valtiovarainministeriö kiinnittää huomiota siihen, että osakeyhtiölakiin (jäljempänä OYL) on tehty tarkastusvaliokunnan tehtäviä koskevia muutoksia. Koska vastaavat muutokset on syytä ulottaa koskemaan myös luottolaitoksia, valtiovarainministeriö katsoo, että luottolaitostoiminnasta annetun lain (610/2014) 9 luvun 5 §:n 5 momenttiin tehty muutos, jolla ainoastaan suljetaan pois uusien tarkastusvaliokuntaa koskevien OYL 6 luvun säännösten soveltuminen on sellaisenaan riittämätön. Luottolaitostoiminnasta annetun lain perusteella olisi oltava selvää, millaiset tarkastusvaliokunnan tehtävät koskevat luottolaitosten tarkastusvaliokuntia. Esityksen perusteella tarkastusvaliokunnan tehtävät olisivat luottolaitostoiminnasta annetun lain mukaan suppeammat kuin niiden valtiovarainministeriön käsityksen mukaan tulisi olla. Siten luottolaitostoiminnasta annettuun lakiin olisi tehtävä OYL:iin tehtyjä muutoksia vastaavat muutokset tarkastusvaliokuntien tehtävien osalta.

Kirjanpitolain (1336/1997) 7 luvun 18 §:ssä ehdotetaan säädettäväksi tytäryritystä koskevasta poikkeusmahdollisuudesta. Säännöksen sanamuodon perusteella ei ole täysin selvää, mihin viitataan 1 momentissa talletuspankkien yhteenliittymän

osalta. Valtiovarainministeriö katsoo, että hallituksen esitysluonnokseen sisältyvän kirjanpitolain 18 §:n 1 momenttia tulisi tämentää siten, että tytäryhtiöitä koskeva poikkeus koskisi talletuspankkien yhteenliittymästä annetun lain 2 §:n mukaisiin yhteenliittymiin kuuluvia yhteisöjä keskusyhteisöä lukuun ottamatta.

Esityksessä arvopaperimarkkinalain (746/2012) (jäljempänä AML) 7 luvun 7 a § ehdotetaan kumottavaksi. Valtiovarainministeriö katsoo, että säännöksen kumoamisen sijaan olisi harkittava säännöksessä olevan viittauksen päivittämistä kirjanpitolain 7 lukuun, jotta liikkeeseenlaskijoita koskeva Finanssivalvonnan valvontavaltuus säilyisi näiltäkin osin AML:ssa. Selkeys- ja johdonmukaisuussyistä olisi hyvä, että liikkeeseenlaskijoiden valvonta perustuisi AML:iin myös kestävyystietojen raportoinnin osalta. Lisäksi valtiovarainministeriö katsoo, että AML 7 luvun 6 §:n toimintakerotuksen sisällöstä tulisi sisältää myös kestävyysraportointi.

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi digitaalisen kestävyysraportin varmentamisesta. Valtiovarainministeriö kiinnittää huomiota siihen, että Suomessa ei ole säädetty digitaalisen tilinpäätöksen (ESEF-tilinpäätöksen) varmentamisesta. Valtiovarainministeriö katsoo, että johdonmukaisuussyistä myös ESEF-tilinpäätöksen varmentamisesta tulisi säätää tilintarkastuslaissa. ESEF-tilinpäätöksen varmentamisella on yhteys tavoitteeseen luoda osana EU:n pääomamarkkinaunionitavoitetta eurooppalainen keskitetty yhteispiste (European Single Access Point, ESAP), josta yritystiedot olisivat keskitetysti sijoittajien saatavilla. ESEF-tilinpäätöksen varmentamisella voidaan taata ESAPIin toimitettavien tietojen käytettävyyden ja luotettavuus.

Valtiovarainministeriö kiinnittää huomiota myös siihen, että esityksen arvioidaan aiheuttavan lisäresurssitarpeita Finanssivalvonnassa ja tarvetta tietojärjestelmämuutoksiin Patenti- ja rekisterihallituksessa. Lausuntomateriaalissa ei ole arviota kustannusvaikutusten suuruudesta. Jatko-

työssä olisi arvioitava kustannusvaikutukset ja niiden kattaminen maksutuloilla tai olemassa olevilla määrärahoilla. Jos esityksellä olisi vaikutusta esimerkiksi vuoden 2024 talousarvioesitykseen, on se käsiteltävä budjettilakien mukaisessa aikataulussa eli yhtä aikaa talousarvioesityksen kanssa.

Verohallinto

Lähtökohtaisesti ehdotetulla kestävyysseikkojen raportoinnilla ei ole suoraa vaikutusta esimerkiksi verotuksen toimittamiseen ja hallituksen esityksessäkin todetaan, ettei esitys vaikuta verokertymään tai aseta uusia velvoitteita Verohallinnolle. Välillisiä vaikutuksia Verohallinnon toimintaan kuitenkin voi olla ja tässä mielessä Verohallinto kiinnittää huomiota eräisiin sääntelyn yksityiskohtiin ja tehtyihin valintoihin.

Tilinpäätöksen toimittaminen digitaalisessa muodossa

Verohallinto kannattaa sitä, että kestävyysraportointia koskevien säännösten säätämisen yhteydessä veloitetaan listatut yritykset ja suuryritykset toimittamaan tilinpäätöksensä Patentti- ja rekisterihallitukselle (PRH) digitaalisessa IXBRL-muodossa. Direktiivi edellyttäisi vain kestävyysraportin laatimista digitaalisessa muodossa, eli valittu etenemistapa on direktiiviä laajempi. Rakenteisessa koneluettavassa muodossa oleva tilinpäätösaineisto mahdollistaa tilinpäätöstietojen hyödyntämisen automaattisesti esim. verotuksessa, tilintarkastuksessa, tilastoinnissa ja erilaisia tietopalveluja tarjottaessa. Rakenteista koneluettavaa tilinpäätöstietoa kytetään myös validoimaan siten, että aineiston oikeellisuus ja kattavuus paranevat.

Nykyisellään PRH:lla on käytössään vapaaehtoisuuteen perustuva toimintamalli, joka mahdollistaa osakeyhtiöille tilinpäätöstietojen ilmoittamisen kaupparekisteriin IXBRL-muodossa. Verohallinto kiinnittää huomiota siihen, että menettelyn hyödyntäminen on ollut hyvin vähäistä. Esimerkiksi vuonna 2022 rekisteröidyistä noin 260 000 tilinpäätöksestä ainoastaan 2 % toimitettiin PRH:lle digitaalisessa muo-

dossa. Vertailun vuoksi esimerkiksi Ruotsissa osakeyhtiöille on esitetty velvollisuutta toimittaa vuosikertomus digitaalisesti Bolagsverketille 31.12.2025 jälkeen alkavilta tilikausilta. Velvollisuus koskisi Ruotsissa noin 95 % kaikista osakeyhtiöistä.

Yleisesti Verohallinto esittää, että digitaalisen tilinpäätöksen käyttöönottoa tulee edistää meilläkin voimakkaammin. Ruotsin esimerkin valossa on täysin mahdollista edistää lainsäädännönkin keinoin tilinpäätösten digitalisoitumista. Asiassa tulisi laatia suunnitelma velvoittavuuden lisäämiseksi. Verohallinto katsoo, että tämä edistäisi taloushallinnon järjestelmätoimittajien osalta IXBRL-muotoisten tilinpäätösten tarjoamista, kun markkinoiden tulevaisuuden tilanne selkeytyisi.

Lisäksi Verohallinto kiinnittää huomiota siihen, että tällä hetkellä osakeyhtiön tilinpäätös on laadittava kirjanpitolain mukaan neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Osakeyhtiölain mukaan varsinainen yhtiökokous on pidettävä kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä ja yhtiökokouksessa on päätettävä tilinpäätöksen vahvistamisesta. Osakeyhtiön on puolestaan ilmoitettava tilinpäätös rekisteröitäväksi kahden kuukauden kuluessa tilinpäätöksen vahvistamisesta. Yhteisömuotoisten asiakkaiden on annettava veroilmoitus neljän kuukauden kuluessa siitä, kun tilikauden viimeinen kalenterikuukausi on päättynyt. Tilinpäätöstä voidaan tarvita verotuksen toimittamisen yhteydessä ja yhteisön on veroilmoituksen liitteenä annettava jäljennös kirjanpitolain mukaisesta tilikauden tilinpäätöksestä. Tämä tilinpäätös tulee toimittaa veroilmoituksen liitteenä. Tässä vaiheessa tilinpäätös voi olla vielä vahvistamaton.

IXBRL-muotoisten tilinpäätösten osalta asiakkaat eivät toimita näitä tilinpäätöksiä suoraan Verohallinnolle veroilmoituksen liitteenä, vaan ne toimitetaan nykyisin PRH:lle. Verohallinto saa PRH:lta asiakkaiden sinne toimittamat vahvistetut IXBRL-tilinpäätökset omaan käyttöönsä. Nykytilassa menettelystä, jossa Verohallinto noutaa PRH:lta IXBRL-muotoiset tilinpäätökset omaan käyttöönsä, hyötyvät täysimääräisesti sellaiset yhtiöt, jotka ovat voineet toimittaa PRH:lle vahvistetun tilinpäätöksen veroilmoituksen määräaikaan mennessä. Jatkossa digitaalisten tilinpäätösten yleisyydessä tulee varmistaa, että eri osapuolten kannalta prosessi on kokonaisuutena sujuva.

Tilintarkastajan suostumus tilintarkastajan määräämisen edellytyksenä

HE-luonnoksessa on esitetty lisättäväksi tilintarkastuslain 2 luvun 8 §:ään uusi 5 momentti. Lain 8 § määrittää tilanteet, joissa Patentti ja rekisterihallitus (PRH) voi määrätä tilintarkastajan esimerkiksi tilanteessa, jossa tilintarkastajaa ei ole valittu lainkaan. Ehdotetun 5 momentin mukaan PRH voi määrätä tilintarkastajan ainoastaan, jos tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö suostuu tehtävään. Verohallinto ehdottaa, että esitettyä 5 momentin lisäystä ei tehdä 2 luvun 8 §:ään. Verohallinnon käsitys on, että ehdotettu lisäys heikentäisi PRHn mahdollisuuksia määrätä yhteisölle tai säätiölle tilintarkastaja. Tilintarkastuslain tulisi mahdollistaa puuttuminen tilintarkastusvelvollisuuden laiminlyönteihin mahdollisimman tehokkaasti, koska näiden systemaattista valvontaa tai sanktiointia ei nykytilassa ole. PRH määrää tilintarkastajia ainoastaan yksittäistapauksissa tehtyjen ilmoitusten perusteella. Käytännössä PRH

on määrännyt tilintarkastajia vuositason erittäin vähäisesti. Tilintarkastusvelvollisilla yhtiöillä on tietyt tilintarkastukseen liittyvät ilmoittamis- ja rekisteröintivelvoitteet, joiden perusteella tilintarkastusvelvollisuuden noudattamista voidaan arvioida. Näitä ovat muun muassa yhtiön velvollisuus antaa tilintarkastusta koskevaa tietoa elinkeinotoiminnan veroilmoituksella, rekisteröidä tilintarkastaja kaupparekisteriin sekä toimittaa tilintarkastuskertomus tilinpäätöksen liitteenä kaupparekisteriin.

Muutos tilintarkastajan määräämisen osalta ehdotetaan tehtäväksi nimenomaisesti kestävyysraportointidirektiivin voimaansaattamisen yhteydessä. Muutosta ei perustella HE-luonnoksessa, mutta asiassa on huomattava, että velvoite kestävyysraportoinnin antamiseen koskee pörssiyrityksiä, suuria osakeyrityksiä sekä osuuskuntia, joilla ei tyypillisesti ole puutteita tilintarkastusvelvollisuuden noudattamisessa. Muutos heikentäisi mahdollisuuksia puuttua erityisesti pienten- ja keskisuurten yhteisöjen tilintarkastusvelvollisuuden noudattamiseen. Yleisesti Verohallinto katsoo, että tilintarkastuslain säännösten tulisi mahdollistaa puuttuminen tehokkaasti tilintarkastusvelvollisuuden laiminlyönteihin. Tilintarkastusvelvollisuuden valvonnan mahdollistaminen ja kehittäminen on yhteiskunnallisesti merkittävä asia, koska tilintarkastuksen suorittamisella on keskeinen rooli taloustiedon oikeellisuuden varmistamisessa ja harmaan talouden torjunnassa. Verohallinnon käsityksen mukaan tilintarkastusta koskevien velvoitteiden laiminlyönnit ovat yleisiä ja verotuksen näkökulmasta riskiset yhtiöt laiminlyövät tilintarkastusta koskevia velvoitteita todennäköisemmin kuin muut yhtiöt

Ympäristöministeriö

Rahoitusala ja yritykset ovat ilmasto- ja ympäristötavoitteiden saavuttamisen kannalta tärkeässä asemassa. Yksityisen rahoituksen kanavoituminen kestävyystavoitteiden mukaisesti investointeihin on välttämättömyyden vihreän siirtymän investointi- ja rahoitustarpeiden mittaluokan sekä tavoitteiden kiireellisyyden takia. Rahoittajat ja sijoittajat tarvitsevat riittävää tietoa kohteiden kestävydestä. CSRD on olennainen elementti EU:n kestävä rahoituksen strategian toimeenpanossa. Ympäristöministeriö osallistuu kestävä rahoituksen toimintakokonaisuuden valmisteluun oman hallinnonalansa puolesta EU:n kestävä rahoituksen jäsenmaiden asiantuntijaryhmän jäsenenä (MSEG). Ympäristöministeriö esittää seuraavat huomiot ympäristönäkökulmista hallituksen esityksen jatkovalmistelun tueksi. Lausunto kohdistuu pääasiassa kirjanpitolakiin (KPL) ehdotettuihin säännöksiin.

Kestävyysraportoinnin asema tilinpäätöstiedon rinnalla

Ympäristöministeriö tukee CSRD:n ja hallituksen esityksen tavoitteita. Ympäristöministeriön näkemyksen mukaan direktiivi ja sen nojalla annettavat luonnosvaiheessa olevat raportointistandardit paitsi parantavat jatkossa olennaisesti kestävyysvaikutuksia ja -riskejä koskevan yritystason informaation saatavuutta, ne myös ohjaavat yrityksiä ja rahoitustoimijoita kestävyysseikkojen huomioimiseen liiketoiminnassaan.

Kestävyystietojen raportoinnin edellyttäminen osana yritysten toimintakertomusta tilinpäätökseen liitettynä (KPL 3 luku, 1 § ja 1 a §) vahvistaa kestävyysseikkojen ja ympäristövaikutusten merkitystä taloudellisen tiedon rinnalla. Säännelty paikka ja

muoto tilinpäätöstietojen kaltaisesta parantavat kestävyystiedon saatavuutta ja kytkentää taloudelliseen päätöksentekoon. Kestävyysraportoinnin vahvaa asemaa tilinpäätöstietojen rinnalla korostavat myös esitykseen sisältyvät säännökset Finanssivalvonnan tehtävästä valvoa kestävyysraportointistandardien noudattamista (Laki Finanssivalvonnasta, 1 luku, 3 § sekä 3 luku, 37 §) sekä rikoslakiin esitettävät tilinpäätösinformaation rangaistusuhkaa vastaavat seuraamukset kestävyysraportointisäännösten rikkomusten osalta (Rikoslaki, 30 luku, 10 b § ja 10 c §). Vastavasti kuin tilinpäätöstiedolta edellytetään oikean ja riittävän kuvan saamista jatkossa myös kestävyysraportoinnista tulee ilmetä oikea kuva yrityksen vaikutuksista kestävyysseikkoihin ja niiden vaikutuksesta yritykseen.

Huomautamme tässä yhteydessä, että esityksessä on virhe säännöskohtaisissa perusteluissa (s. 38) koskien viittauksia lakiin Finanssivalvonnasta. Muutettavien pykälän otsikko ei ole ”Tarkastusvaliokunta”, minkä lisäksi 3 luvun pykälä väärin. Esityksessä myöhemmin lakiehdotusten kohdalla nimet ja pykälänumerot ovat oikein.

Ympäristöministeriö pitää hyvänä ratkaisuna sitä, että kestävyysraportoinnin digitalisointivelvoite ulotetaan kestävyysraportointivelvollisille myös tilinpäätösinformaatioon (KPL 7 luku, 21–23 §) ja että tilinpäätös ja kestävyysraportin sisältämä toimintakertomus tulee julkaista yrityksen verkkosivustolla, jolloin taloudellista asemaa ja tulosta kuvaavat tiedot muodostavat yhtenäisen kokonaisuuden kestävyysnäkökohtien kanssa ja ovat kaikkien saatavilla.

Soveltamisala

Direktiivin ja hallituksen esityksen myötä kestävyysraportointivelvollisuuden piiriin tulee vaiheittain laajempi yritysjoukko kuin mikä on ollut muun kuin taloudellisten tietojen julkistamisen piirissä. KPL:n 1 luvun 9 §:n tarkoittamat yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt, joilla on keskimäärin yli 500 työntekijää, ovat KPL 3 luvun 3 a §:n mukaan raportoineet kestävyysseikoista. Kestävyysraportoinnin soveltamisalassa suuryrityksen työntekijämäärä on yli 250 henkilöä, ja raportointivelvollisiksi tulevat myös ne suuryritykset, jotka eivät ole laskeneet liikkeeseen noteerattuja arvopapereita. Lisäksi pienet ja keskisuuret yritykset, jotka ovat laskeneet liikkeeseen arvopapereita, tulevat soveltamisalan piiriin.

Esitysluonnoksen pääasiallista sisältöä ja taustaa kuvatessa käytetään termiä pörssi-yhtiö viitattaessa direktiivin ja lakiesityksen soveltamisalaan. Soveltamisalaan kuuluvat yhtiöt, joiden liikkeeseen laskemia arvopapereita on kaupankäynnin kohteena säännellyllä markkinalla. Arvopapereilla tarkoitetaan osakkeiden ohella esimerkiksi velkakirjoja. Ympäristöministeriö esittää, että hallituksen esityksessä käytettäisiin systemaattisesti selkeämpää termistöä ja korostettaisiin arvopapereilla tarkoitettavan muitakin kuin Helsingin pörssissä noteerattuja osakkeita.

Yhteiskunnassa laajasti kestävyysvaikutuksiin kohdistuvien tietotarpeiden vuoksi ympäristöministeriö pitää tärkeänä laajaa soveltamisalaa ja esityksen mukaista yritysten yhdenmukaista kohtelua. Sen vuoksi on kannatettavaa ulottaa kestävyysraportointivelvollisuus osakeyhtiöitä vastaaviin osuuskuntiin (KPL, 7 luku, 1 §). Hallituksen esitys tuo selvästi esille, että myös luottolaitokset ja vakuutusyhtiöt, jotka täyttävät koko- ja arvopaperikriteerin, kuuluvat kestävyysraportoinnin soveltamisalaan.

Direktiivi tunnistaa taakan, joka lyhyellä aikavälillä aiheutuu kestävyysraportoinnin

käynnistysvaiheessa erityisesti soveltamisalaan kuuluville pk-yrityksille. Sen mukaan on kuitenkin kestävyystavoitteiden kannalta välttämätöntä ja yritysten pidemmän aikavälin kilpailukyvyyn vuoksi hyödyllistä, että raportointivaatimus laajenee. Monet pk-yrityksistä ovat osa arvoketjuja, joissa suuryritys on raportointivelvollinen. Koska ympäristöministeriö näkee direktiivin merkityksen tulevaisuudessa raportointia laajempina kysymyksenä ohjaamassa strategista kestävyysajattelua ja liiketoimintaa, pidämme tärkeänä, että pk-yritykset ovat aktiivisesti osa kehitystä. Soveltamisalan ulkopuolelle jäävät pk-yritykset, jotka eivät ole laskeneet liikkeelle arvopapereita säännellyllä markkinalla, mutta niidenkin on hyvä valmistautua kestävyysvaikutustensa tunnistamiseen ja raportointiin osana raportoinnin arvoketjuvaikutuksia. Ekologista kestävyyttä edistäviä toimia tarvitaan ketjun kaikissa vaiheissa. Läpinäkyvyys auttaa yrityksiä, kun paine vastuulliseen toimintaan joka tapauksessa kasvaa. Direktiivin johdannossa todetaan, että jäsenvaltioiden olisi harkittava sellaisten toimenpiteiden käyttöönottoa, joilla tuetaan pieniä ja keskisuuria yrityksiä kestävyysraportointistandardien soveltamisessa. Ympäristöministeriö muistuttaa, että Vihreän siirtymän rahoituksen työryhmä nosti saman asian esiin suosituksissaan joulukuussa 2022 antamassaan loppuraportissa. Pk-yritysten kestävyysraportoinnin kehittäminen edellyttää osaamisen kehittämistä, tiedonvälitystä ja kestävyystyön strategisen kilpailuedun esiintuomista.

Viitaten aiemmin ympäristöministeriön esille nostamiin huomioihin rahoitusorganisaatioiden roolista, yritysten tasapuolisesta kohtelusta sekä pk-yrityssektorin tukemisesta ja kannustamisesta kestävyysraportointiin, on tärkeää ulottaa suuria luottolaitoksia ja yrityksiä vastaava raportointivaade valtion erityisrahoitusyhtiö Finnvera

Oyj:hin (KPL, 7 luku, 1 §). Kokorajat ylittävät selvästi, yhtiön varainhankintaa toteutetaan liikkeeseen laskemalla joukkolainoja sijoittajille kansainvälisillä arvopaperimarkkinoilla, yhtiö toimii yritysten osarahoittajana pankkirahoituksen rinnalla tai takaajana, minkä lisäksi 2,6 mrd. euron kotimaan rahoituksen vastuukannalla ja 23,0 mrd. euron viennin rahoituksen vastuukannalla sen merkitys suomalaisessa rahoitusmarkkinassa on merkittävä.

Julkisella rahoituksella on kirittävä ja kannustava vaikutus kestävyystekijöiden huomioimisessa yritysten toiminnassa, kuten todetaan poikkihallinnollisen Vihreän siirtymän rahoituksen työryhmän raportissa sekä kansliapäälliköiden yhteisissä viesteissä hallitusvaihdokseen. Ylipäätään julkisessa rahoituksessa on tärkeää kehittää käytäntöjä kestävyysriskien tunnistamiselle osana tehokasta julkisten varojen käyttöä ja rahoituksen suuntaamiseksi aikasidonnaisten ympäristövelvoitteiden mukaiseksi. Kestävyysraportointistandardit antavat siihen käyttökelpoisen ja yhteisen kehikon.

Ympäristöministeriö pitää Finnvera Oyj:hin kestävyysraportointivelvollisuutta yhtenä hyvänä toimenpiteenä toteuttaa edellä mainittua direktiivin huomiota pk-yritysten kestävyysraportointiin tukemisen tarpeesta. Yhtiön toimiessa pk-yritysten kanssa ja kysyessään kestävyystekijöiden perään voidakseen täyttää omat raportointivelvoitteensa, käytännöt jalkautuvat pk-yrityksiin. Samalla niiden valmiudet hyödyntää kestävästä rahoituksesta markkinoilla paranevat.

Kestävyysraportin sisältöä koskevat huomiot

Esitysluonnoksessa annetaan määritelmät kestävyysraportin laatimista varten (KPL, 7 luku, 2 §) perustuen direktiivin määritel-

miin. Direktiivissä on myös viittauksia asetukseen (EU) 2020/852, jossa esitetään unionin ympäristötavoitteiden luokitus. Yritysten raportoidessa ympäristötekijöistä niiden on varmistettava yhdenmukaisuus kyseisen asetuksen määritelmien kanssa. Ympäristöministeriö ehdottaa siten, että 2 §:än lisättäisiin ympäristötavoitteiden määritelmä asetuksen (EU) 2020/852 mukaisesti, jotta laista ilmenisi selvästi, mitä ympäristöön liittyvillä kestävyysseikoilla tarkoitetaan. Olennaiset vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet tulee raportoida taksonomia-asetuksen kuuden ympäristötavoitteen mukaisesti.

Ympäristöministeriö kannattaa ratkaisua komission delegoidulla asetuksella annettavien raportointistandardien ensisijaisuudesta (KPL, 7 luku, 15 §), joka on kansalliseen harkintavaltaan perustuva laajennus. Standardiluonnoksista ilmenee, että ympäristöä koskevista standardeista ilmastoraportointi on kaikille pakollinen, ja muut ympäristötavoitteet tulee raportoida olennaisuuden mukaan. Niissä myös todetaan, millä toimialoilla jokin ympäristöolottuvuus on pakollinen raportoitava. Standardeja on kehitetty yhdenmukaisiksi muiden EU-säätelyjen, kansainvälisten ympäristösitoumusten ja olemassa olevien kestävyysraportointikehysten kanssa sekä yhteydessä käynnissä oleviin kansainvälisiin raportoinnin aloitteisiin (esim. TNFD, ISSB). Komissio tarkastelee raportointistandardeja uudelleen kolmen vuoden välein, ja mahdolliset päivitykset velvoittavat suoraan sellaisenaan.

Varmentaminen

Esitysluonnoksessa esitetään direktiivin salliman varmennukseen liittyvän option käyttöönottoa (KPL, 7 luku, 25 §). Ympäristöministeriö suhtautuu lähtökohtaisesti positiivisesti kestävyysvarmennusmarkkinan kehittämiseen ja palvelutarjonnan li-

sääntymiseen, mihin ehdotettu mahdollisuus ETA-alueella toimivan kestävyysvarmennuslaitoksen käyttöön tähtää. Ympäristöministeriö pitää tärkeänä yhtenäisiä pelisääntöjä, kestävyysvarmentajien asiantuntemusta ja varmennustoiminnan asianmukaista valvontaa.

Eesityksen pääasiallisessa sisällössä kuvataan varmennuksen yhteydessä käsitettä

”rajoitettu varmuus” ja tilinpäätösinformaation kohdalla edellytettävää tiukempaa ”kohtuullista varmuutta” tietojen oikeellisuudesta. Ympäristöministeriö tunnistaa rajoitetun varmuuden toimeksiantoihin liittyvän vähäisemmän työmäärän ja tarpeen kestävyysvarmennuskäytäntöjen kehittämiseksi, mutta kannattaa pyrkimystä kohti kohtuullista varmuutta kestävyystietojen raportoinnissa.

Yrityksen digitalous -hanke

Velvollisuus toimittaa digitaalinen tilinpäätös

Yrityksen digitalous -hanke kannattaa sitä, että kestävyysraportointia koskevien säännösten säätämisen yhteydessä velvoitetaan listatut yritykset ja suuryritykset toimittamaan tilinpäätöksensä Patentti- ja rekisterihallitukselle (PRH) digitaalisessa muodossa.

Yhteiskunta hyötyy digitaalisista tilinpäätöksistä monin tavoin. Rakenteisessa koneluettavassa muodossa oleva tilinpäätösaineisto mahdollistaa tilinpäätöstietojen hyödyntämisen automaattisesti esim. verotuksessa, tilintarkastuksessa, tilastoinnissa ja erilaisia tietopalveluja tarjottaessa. Rakenteista koneluettavaa tilinpäätöstietoa kytetään myös validoimaan siten, että aineiston oikeellisuus ja kattavuus paranevat.

Patentti- ja rekisterihallituksella (PRH) on käytössään vapaaehtoisuuteen perustuva toimintamalli, joka mahdollistaa osakeyhtiöille tilinpäätöstietojen ilmoittamisen kaupparekisteriin iXBRL-muodossa, mutta menettelyn hyödyntäminen on ollut hyvin vähäistä. Vuonna 2022 rekisteröidyistä noin 260 000 tilinpäätöksestä ainoastaan 2 % toimitettiin PRH:lle digitaalisessa muodossa. Esitetyt säännökset lisäisivät tätä määrää vain hyvin vähän, koska kestävyysraportoinnin soveltamisalaan kuuluisi kokonaisuutena arviolta noin 1 000–2 000 yhtiötä.

Yrityksen digitalous -hanke katsoo, ettei digitaalisen tilinpäätöksen käyttöönotto etene yhteiskuntaa hyödyttävällä tavalla ainoastaan vapaaehtoisuuteen perustuen. YD-hankkeelle asetettujen tavoitteiden näkökulmasta on olennaista, että velvollisuutta toimittaa tilinpäätös rekisteröitäväksi digitaalisessa muodossa laajennetaan

koskemaan kaikkia yrityksiä niiden henkilöstömäärästä, liikevaihdosta tai taseen loppusummasta riippumatta nopealla aikataululla. YD-hanke katsoo olevan tärkeää, että suunnitelmat velvoittavuuden laajentamiseksi kuvattaisiin tarkemmin. Pidemmän aikavälin näkyvyys varmistaisi eri toimijoille paremman ennakoitavuuden muutoksiin valmistautumisessa.

Hallituksen esitysluonnos ei sisällä lainkaan digitaalista tilinpäätöstä koskevaa kansainvälistä vertailua. Monissa maissa on kuitenkin jo joko säädetty velvollisuudesta toimittaa tilinpäätös digitaalisesti tai tätä velvollisuutta valmistellaan. Esimerkiksi Ruotsissa osakeyhtiöille on esitetty velvollisuutta toimittaa vuosikertomus digitaalisesti Bolagsverketille 31.12.2025 jälkeen alkavilta tilikausilta. Velvollisuus koskisi noin 95 % kaikista osakeyhtiöistä. Yrityksen digitalous -hanke toivoo hallituksen esitykseen sisällytettävän digitaalisia tilinpäätöksiä koskevaa kansainvälistä vertailua.

Yrityksen digitalous -hankkeessa kehitetään ja monipuolistetaan käytössä olevia ratkaisuja (rajapintoja, muuntimia ja validattoreita) yhtiöiden rakenteisten tilinpäätösten ilmoittamiseen ja jakamiseen. PRH:lla on siten hyvät valmiudet toimia tilanteessa, jossa esitettyä useammalla yhtiöllä olisi velvollisuus ilmoittaa tilinpäätös rekisteröitäväksi digitaalisessa muodossa.

Tällä hetkellä vain yksi kotimainen taloushallinnon järjestelmätoimittaja tarjoaa markkinoilla yrityksille mahdollisuuden iXBRL-muotoisen tilinpäätöksen laatimiseen ja toimittamiseen suoraan ohjelmistosta. Yrityksen digitalous -hanke katsoo, että tilinpäätösten digitaalisuusasteen kasvattaminen edellyttäisi, että nykyistä useampi taloushallinnon järjestelmätoimittaja toteuttaisi tällaisen ratkaisun. Jotta ny-

kyistä useampi taloushallinnon järjestelmätoimittaja päättäisi alkaa kehittää ja tuoda markkinoille tarvittavia ohjelmistoja, suunnitelmat velvoittavuuden laajentamiseksi tulisi kuvata tarkemmin. Tällä tavoin kyettäisiin selkeyttämään ohjelmistomarkkinoiden tulevaisuuden näkymiä.

Yrityksen digitalous -hanke pitää hyvänä, että esitetyt säännökset digitaalisten tilinpäätöstietojen tietomuodosta mahdollistavat osaltaan yhdenmukaisen menettelyn Euroopan unionissa. Lisäksi on tärkeää, että esitetyt säännökset antavat PRH:lle oikeuden päätöksellään sallia digitalisointimuodosta Suomen oman lainsäädäntövalan piiriin kuuluvissa seikoissa.

Viranomaisvaikutukset sekä vaikutukset julkistalouteen

Esitettyjen säännösten ei ole arvioitu aiheuttavan välittömiä henkilöstötarpeita PRH:lle, mutta niiden on katsottu edellyttävän muutoksia PRH:n tietojärjestelmiin. Yrityksen digitalous -hankkeessa on tehty arvio, jonka mukaan YD-hankkeen aikaiset tilinpäätösrekisterin kehittämiskustannukset ovat noin 1,2 miljoonaa euroa ja hankkeen jälkeen vuosina 2025–2027 noin 600 000 euroa.

PRH toimittaa iXBRL-rajapinnan kautta ilmoitetut tilinpäätökset automaattisesti Verohallinnolle ja Tilastokeskukselle. Velvollisuus toimittaa tilinpäätös rekisteröitäväksi PRH:lle digitaalisessa muodossa tarkoittaa, että tämä menettely laajenee.

Kestävyysraportointi ja tuotetiedot

Yritysten liiketoiminnan kestävyiden ja läpinäkyvyyden arviointi on yksi yritysraportoinnin keskeinen osa-alue. Yritysten päätöksenteon kriteereinä esim. sijoituspäätöksissä ja yhteistyökumppaneiden valinnassa käytetään yhä useammin kestävyystietoja. Tulevaisuudessa kestävyysraportoinnin sääntely on yhä tarkempaa ja laajalaisempaa.

Esitetyt säännökset tarkoittaisivat, että listattujen yritysten ja suuryritysten tulisi julkistaa ehdotettu kestävyysraportti osana toimintakertomusta. Kestävyysraportti pitäisi sisällään ns. kestävyysseikkojen tarkastelun suhteessa liiketoimintaan. Kestävyysseikoilla tarkoitetaan ympäristöön, yhteiskuntaan ja ihmisoikeuksiin sekä yritysten hallintotapaan liittyviä tekijöitä (ns. ESG-tekijät, Environmental, Social and Governance). Näihin kestävyysseikkoihin liittyviä tekijöitä olisi osaltaan mahdollista koota Yrityksen digitalous -hankkeessa kehitettävillä ns. digitaalisilla sanomilla (tuoteluettelo, tilaus, lasku, kuitti), joihin olisi liitetty kestävyysseikkoihin liittyviä yhtenäisiä standardeja ja yhtenäistettyjä laskentaprosesseja. Tämä edellyttäisi myös muutoksia yritysten taloushallinnon järjestelmiin, jotta tiedon hyödyntäminen olisi mahdollista.

XBRL Suomi

XBRL Suomi kannattaa kestävyysraportoinnin standardointia ja digitalisointia osana vihreää siirtymää ja muita kestävästi kehityksen tavoitteiden saavuttamista. XBRL Suomi pitää uusia lakimuutoksia oikeasuuntaisina ja yleisesti ottaen kannatettavina.

Esityksen kohta ”2.2.3 Julkistaminen”

”Edesauttaakseen sidosryhmien, kuten sijoittajien ja kansalaisjärjestöjen, tiedontarpeita artikla 19d velvoittaa yritykset käyttämään yhdenmukaista sähköistä raportointimuotoa. Niin kestävyysinformaation käsittävä toimintakertomus kuin tilinpäätös tulee laatia tämän mukaisesti kaikissa direktiivin tarkoittamissa yrityksissä.”

Listayhtiöiden tapauksessa voidaan olettaa, että ”yhdenmukainen sähköinen raportointimuoto” viittaa ESEF-taksonomian käyttöön tilinpäätöksen sisällössä. ESEF-taksonomia on käytännössä soveltuva ainoastaan IFRS-pohjaiseen raportointiin. IFRS-pohjainen raportointi ei ole veloitettava muille kuin listayhtiöille Suomessa, joten jää avoimeksi, onko tarkoitus, että myös esityksen piirissä olevat muut yritykset siirtyvät IFRS:n käyttöön. Suomessa on myös oma FAS-pohjainen taksonomia tilinpäätösten sisällölle: ”SBR-taksonomia” (Standardoidun talousraportoinnin taksonomia).

Esityksen kohta ”Niin kestävyysinformaation käsittävä toimintakertomus kuin tilinpäätös tulee laatia tämän mukaisesti kaikissa direktiivin tarkoittamissa yrityksissä”. Tulkitaan, että tilinpäätös myös virallisesti laaditaan sähköisessä muodossa siten, että myös allekirjoitukset ja tilintarkastus tehtiin tähän sähköisen muodon pohjalta.

Esityksessä todetaan ”Artikla 30 puolestaan velvoittaa toimittamaan kestävyysraportit keskitettyyn tiedotevarastoon”. Esityksestä ei käy ilmi, mikä tiedotevarasto on kyseessä, mutta tässä mahdollisesti viitataan European Single Access Point-järjestelmään.

Esityksen kohta ”2.2.4 Varmentaminen”

Esityksessä todetaan aiemmin, että kestävyystietojen todenperäisyys on aina annettava riippumattoman tahon varmennettavaksi. Esityksessä ei oteta kantaa siihen, tuleeeko varmennusta ulottaa tilinpäätöksen muuhun sisältöön, esimerkiksi päälaskelmiin.

XBRL Suomi ehdottaa, että XBRL merkinnät olisivat myös osa varmentamisprosessia niin tilinpäätöksen, kuin kestävyystietojenkin osalta

Esityksen kohta ” 5.1.3 Digivaatimuksen ulottaminen kestävyysraportin ohella myös tilinpäätökseen – kirjanpitolaki 7 luku 21 – 23 §”

”Ehdotusta täydentää se, että direktiivin jäsenvaltio-option (30.1 art. toinen alakohta: jäsenvaltiot voivat edellyttää, että yritykset ”- - asettavat toimintakertomuksen maksutta julkisesti saataville verkkosivustoillaan”) mukaisesti yritykset veloitetaisiin pitämään verkkosivuillaan saatavilla kestävyysraportin käsittävä toimintakertomus sekä – kansallisena lisäyksenä – toimintakertomukseen liittyvä tilinpäätös niin luettavana versiona kuin digitiedostona.”

Inline XBRL-tiedostomuoto (XHTML) on myös luettava versio (tiedoston katselu esim. selaimessa tai wordissa ja myös tulostaminen on mahdollista).

Esityksen kohta ”8.1. Kirjanpitolaki”

”Digiasetuksen mukaisen ei-pakottavan vaan vapaaehtoisuuteen perustuvan merkintämahdollisuuden kohteena ovat siten avoimudirektiivin 4.2 artiklassa tarkoitettuista vuositilinpäätöksen osista emoyrityksen oma erillistilinpäätös sekä toimintakertomus (edellä mainittu b-kohta) ja vastuullisten henkilöiden lausuma (edellä c-kohta). Näiden osalta Suomi ei ole vielä tarjonnut digiasetuksen edellä siteeratun 5.1 artiklan mukaista taksonomiaa käytettäväksi sellaisille pörssiyrityksille, joiden kotipaikka on täällä.”

XBRL Suomi huomauttaa, että FAS-säännöstöön perustuvan tilinpäätöksen merkintään on jo useamman vuoden ollut käytössä Suomen oma Standardoidun talousraportoinnin taksonomia, jota käytetään jo nykyisin vapaaehtoisuuteen perustuvassa tilinpäätösraportoinnissa PRH:lle.

”Muiden kestävyysdirektiivin tarkoittaminen yritysten velvollisuudet eroavat pörssiyrityksistä. Artiklan 29d.1 nojalla komissioasetus koskee niiden osalta vain toimintakertomusta. Johdon-mukaista kuitenkin on sallia kansallisesti myös ei-pörssiyritysten komissioasetuksen tarkoittaman XHTML-kielen käyttäminen tilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksen laatimisessa. Tästä säädetään jäljempänä 22 §:n 3 momentissa.”

Toteamus ”sallia kansallisesti myös ei-pörssiyritysten...” antaa ymmärtää, että kyseessä olisi tällöin vapaaehtoinen raportointi ei-pörssiyrityksille.

”Tarkoituksena on, että merkintätapa on sama kuin mitä noudatetaan digiasetuksen perusteella pörssiyrityksen konsernitilinpäätöksessä ja vastaisuudessa myös kestävyysraportin merkitsemisessä. Rekisteriviranomainen voi päättää, mitkä rekisteröitäviksi toimitettavat asiakirjat merkitään ja millä tavalla.”

Toteamuksella käsitetään, että PRH saisi päättää käytettävän taksonomian sekä merkitsemislaajuuden toimitettavissa asiakirjoissa.

Käyttöönoton resurssointi PRH:ssa

Esityksessä todetaan ”Velvoite hallituksen esityksen piiriin kuuluvien osakeyhtiöiden ja osuuskuntien, joita on noin 600, toimintakertomusten ja niihin sisältyvien kestävyysraporttien samoin kuin tilinpäätösten rekisteröimisestä digitaalisena ei aiheuta välittömiä henkilöstötarpeita Patentti- ja rekisterihallitukselle, mutta edellyttää muutoksia tietojärjestelmissä, joiden kustannusvaikutuksesta ei ole vielä arviota.”.

Arviomme mukaan henkilöstöresursseja tullaan tarvitsemaan myös PRH:n osalta vastaamaan kestävyysraportoinnin sekä siihen liittyvän taksonomian ja ESEF-taksonomian sisällölliseen osaamistarpeeseen sekä järjestelmien ylläpitoon.

Raportoinnin käyttöönotto eri yrityksille

Esityksessä todettiin, että raportointivelvoite koskettaisi Suomessa noin 600:a yritystä. Tämä vastaa alle prosenttia Suomen yrityskannasta, mikä nostaa huolen käyttöönoton kustannuksista peilaten siitä saataviin hyötyihin. Laajamittaiset hyödyt tietojen digitalisoinnista saadaan, kun suurempi osuus tiedoista olisi automatisoidusti hyödynnettävissä.

Mikäli vain pieni osuus tilinpäätöksistä on rakenteisessa muodossa, ei välttämättä edes tiedonhyödyntäjille ole järkevää investoida automatiikkaan tietojen käsittelyssä. Niin ikään yrityskohtainen käyttöönottokustannus esimerkiksi järjestelmätoimittajille tuottaa raportointia tukevia sovelluksia pienenee, kun raportointivelvollisia olisi enemmän.

XBRL Suomen muut huomiot

Siirtyminen sähköiseen raportointiin kestävyysraportoinnissa ja tilinpäätöksissä yleisesti

Kuten esityksessä todetaan ”Todennäköistä on, että uusien vaatimusten mukaisen menettelytapojen, joita kestävyysraportointivelvoitteiden täyttäminen edellyttää, käyttöönotto on sängen vaativaa yrityksille.”. Digitaalisuuden vaade myös tilinpäätösten muulle sisällölle samanaikaisesti tuo yhä lisää haasteita yrityksille. Esityksestä ei täysin ilmene, millä taksonomialla esimerkiksi listayhtiöiden konsernin emoyhtiön laskelmat tulisi merkitä, mutta oletamana on, että se tapahtuu FAS-säännöksillä ja siten Suomen omalla SBR-taksonomialla. Tällöin yritykset tarvitsevat kolmea eri taksonomiaa (kestävyysraportoinnin taksonomian, ESEF-taksonomian ja SBR-taksonomian) tilinpäätöksen tuottamiseen, joista taksonomioista kaksi ovat suurimmalle osalle yrityksiä ennestään tuntemattomia. Niin ikään suurten yritysten osalta raportointi tapahtuu usein ”tägäys”-menetelmällä automatisoidun raportoinnin sijaan.

XBRL Suomi esittää huolen pörssiyritysten sekä muiden esityksen piirissä olevien yritysten hallinnollisen taakan lisääntymisestä yhtäaikaaisesti niin paljon, että yritykset saattavat kokea nopealla aikataululla esitetyt raportointivaatimukset kohtuuttomiksi ja liian haasteellisiksi toteuttaa huolella. Kestävyysraportoinnin käyttöönotto yksinään on suuri haaste yrityksille.

XBRL Suomi ehdottaa, että tilinpäätösten digitalisointi aloitettaisiin ennemmin pienistä yrityksistä, joille myös raportoinnin automatisointi olisi helpommin toteutettavissa. Näin saataisiin myös isoin yritysten massa digitaalisen raportoinnin piiriin. Suurempien yritysten tilinpäätösten digitalisointi voitaisiin toteuttaa 1-2 vuotta sen jälkeen, kun kestävyysraportointi on ensin

saatu onnistuneesti käyttöön digitaalisessa muodossa.

Suljettu tai avoin raportointi

XBRL-taksonomialla määritetään tietosisältö tuotettavalle tiedolle (esimerkiksi tilinpäätöksille Suomessa SBR-taksonomian avulla). Raportoinnin käytännönpanossa tulee tehdä päätös, sallitaanko käyttäjäkohtaiset taksonomialaajennokset raportoinnissa. Puhutaan niin sanotusta suljettusta raportoinnista, kun raportoiva taho voi sisällyttää ainoastaan taksonomian ennalta määrittämiä tietoja raportille; ja avoimesta raportoinnista, kun raportoiva taho saa luoda omia taksonomialaajennoksia ja siten sisällyttää myös muuta tietoa raportille.

Julkisesti listattujen yhtiöiden ESEF-raportoinnissa on kyseessä avoin raportointimalli. Lähes kaikki yritykset tuottavat taksonomialaajennoksia raportoitavaan sisältöön. Tähän soveltuvia XBRL-raportointisovelluksia on markkinoilla useita ja ESMA on selvittänyt sekä niiden lisenssien hankintahintoja sekä tägäyksen kustannuksia. Niin ikään kestävyystietojen osalta on sen valmistelussa saanut ymmärtää, että kyseessä olisi avoin raportointi.

Kirjanpitoasetuksen antama mahdollisuus lisätä eriä tuloslaskelmaan ja taseeseen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi edellyttää avoimen raportoinnin käytäntöä. Tämä on hyvä tiedostaa, kun oletettavasti myös Suomen omaa Standardoidun talousraportoinnin taksonomiaa tullaan käyttämään raportoinnissa. Olisi tärkeää ohjeistaa raportoivia yrityksiä laajennoksien tuottamisessa sekä myös varmistua tietoja vastaanottavien järjestelmien kyvykkyyksistä validoida aineistoja.

Tägäysvaateen laajuus

XBRL Suomi ehdottaa, että lakiesitykseen sisällytetään maininta tägäysvaateen laajuudesta (eli kuinka suuri osa tilinpäätöksen sisällöstä tulee ilmaista XBRL-merkinnöin niille yrityksille, jotka eivät ole ESEF-raportoinnin piirissä, mutta joita uusi laakiehdotus koskee).

Karkeasti ottaen vaihtoehdot ovat:

- päälaskelmat,
- päälaskelmat ja liitetiedot blokkitägein, tai
- päälaskelmat ja liitetiedot tarkalla tasolla.

Raportointimenettelyn määrittely aikaisessa vaiheessa on tärkeää niin raportoiville yrityksille kuin ohjelmistotaloillekin, jotta tarvittavat hankinnat ja resursoinnit voidaan tehdä hyvissä ajoin. Päätöksillä on suuri vaikutus muun muassa siihen tarvitseeko yrityksen hankkia erillinen raportointisovellus tai tarvitseeko nykyisten taloushallinnon järjestelmien tuottaa XBRL-rajapinta, mikäli raportointi suoraan näistä järjestelmistä olisi mahdollista.

XBRL Suomi ehdottaa, että lähdetäisiin liikkeelle päälaskelmien sekä liitetiedoista henkilöstön lukumäärän tägäysvaateella. Henkilöstön lukumäärä on monelle tiedonhyödyntäjälle sekä myös viranomaisille tärkeä tieto, mikä olisi hyvä saada automatisoidusti luettua tilinpäätöksestä. Muuttaman vuoden siirtymäajalla tägäysvaadetta voi laajentaa hiljalleen muihin liitetietoihin.

Avoim data

Tilinpäätöksen ja toimintatietojen tuottaminen rakenteisessa muodossa tuo valtavia hyötyjä tiedon käyttäjille. Nykyisin tilinpäätöstietoja saa maksua vastaan PRH:n Virre-palvelusta, mutta ESEF-tilinpäätöksiä saa nykyisin maksutta oam.fi-palvelusta. Esityksen perusteella kaikki tiedot raportoitaisiin jatkossa ainoastaan PRH:lle, jolloin on riski, että myös lakiesityksen myötä

tuotettavat rakenteiset tilinpäätökset ja toimintakertomukset joutuvat maksumuurin taakse. Kaikkien tilinpäätösaineistojen ostaminen ei ole mahdollista kuin kouralliseksi toimijoita, minkä vuoksi varsinaiset hyödyt tiedon automatisoidusta hyödyntämisestä tulevat myös ainoastaan näille toimijoille.

Vastapainoksi raportoivien yritysten sekä ohjelmistotalojen ponnistelulle tuottaa rakenteista tietoa olisi hyvä saattaa tieto avoimesti tarjolle ilmaiseksi kaikkien toimijoiden käyttöön. Näin on toimittu esimerkiksi Tanskan kaupparekisterissä, missä kaikki tilinpäätökset ovat vapaasti ladattavissa XBRL-muodossa. Tanskassa tämän yli miljoona tilinpäätöstä kattavan datapankin ympärille on jo syntynyt aivan uudenlaisia palveluita. Myös Suomessa kuntien XBRL-muotoiset taloustiedot ovat jo avoimesti saatavissa kaikille toimijoille Kuntien tietopalvelussa.

Tiedon laatu

XBRL Suomi on tehnyt analyysiä jo raportoitujen rakenteisten tilinpäätösten laadusta yhteistyössä Asiakastiedon kanssa. Havainnot ovat vahvistaneet sen, mitä myös muualla maailmassa on todettu, että rakenteiset tilinpäätöstiedot tulee validoida ennen julkaisua tai muutoin tiedon laatu jää alhaiseksi. Pahimmillaan havaitut virheet estävät dokumenttien luettavuuden tietoa hyödyntävissä järjestelmissä. Laadukas tieto on edellytys tiedon hyödyntämisen automatisoinnille.

XBRL Suomi esittää, että tietojen validointi sekä syntaksin (tekniset virheet), että sisällön tasolla (esimerkiksi summausvirheet tai etumerkkivirheet) otettaisiin käyttöön raportoinnissa. Olisi tärkeää huomioida riittävä resursointi PRH:n vastaanottavan järjestelmän kehitykseen sekä ohjelmistotalojen ja raportoivien yritysten tukemiseen tässä yhteydessä.