

Asia: VN/30542/2025

Luonnos hallituksen esitykseksi laeiksi kirjanpitolain ja tilintarkastuslain 3 luvun muuttamisesta

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

Kim Ittonen & Hanna Silvola

Asiantuntijalausunto

Hanken Svenska Handelshögskolan

hanna.silvola@hanken.fi

Eduskunta

24.11.2025

Työ- ja elinkeinoministeriö

Viite: VN/30542/2025

Asiantuntijalausunto: Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kirjanpitolain ja tilintarkastuslain 3 luvun muuttamisesta

Kiitämme saamastamme mahdollisuudesta esittää näkemyksemme hallituksen esityksestä eduskunnalle koskien EU:n kestävyysraportointiin ja sen varmentamiseen liittyvistä muutoksista.

Tämä asiantuntijalausunto perustuu pääasiassa näkemyksiimme kestävyysraportoinnin ja tilintarkastuksen akateemisina asiantuntijoina. Lisäksi näkemyksemme rakentuu kokemuksiimme alan yliopisto-opetuksessa, liikkeenjohdon koulutuksessa, erilaisissa kansallisissa (esim. VM:n vihreän rahoituksen työryhmä) ja kansainvälisissä asiantuntijatehtävistä (esim. ESMA). Arviomme mukaan hallituksen esitys on kokonaisuutena huolellisesti laadittu ja laajuudeltaan Suomen kontekstiin sopivasti mitoitettu. Näkemyksemme mukaan sen puoltamiselle on hallituksen esityksessä dokumentoitu asianmukaiset perustelut. Seuraavaksi nostamme esille näkökulmia, joita lakiesitystä arvioitaessa on hyödyllistä huomioida.

Näkemyksemme

Hallituksen esityksen mukaan ”tilintarkastuslain 3 lukuun ehdotettavan 5 c §:n myötä yritys voisi liittää toimintakertomukseen kestävyysraportointitarkastajan lausunnon kestävyysinformaation validoimiseksi, vaikka kyse ei olekaan kestävyysraportista.” Toisin sanoen, myös vapaaehtoisen raportin voisi lisätä toimintakertomukseen. Esitys jatkuu ”Viitattu säännösesitys tilintarkastuslaissa ei myöskään estä muun tahon – esimerkiksi kotimaisen tai kansainvälisen luokituslaitoksen taikka KRT-auktorisoi mattoman HT- tai KHT-tilintarkastajan – toimimista varmentajana, jos yritys pitää sitä tarkoituksenmukaisena.”

Pidämme hallituksen esitystä kirjanpitolain ja tilintarkastuslain 3 luvun muuttamisesta tervetulleena ja hyvänä lisäyksenä tilanteessa, jossa EU:n kestävyyslainsäädäntö muuttaa myös yritysten raportointikäyttäytymistä ja markkinatilannetta.

CSRD-lainsäädäntö säädettiin alun perin tilanteessa, jossa raportoinnin kohteena arvioitiin olevan jopa 1,300 suomalaisyritystä. Viimeisimpien vielä vahvistamattomien esitysten mukaan lakisääteisen kestävyysraportoinnin soveltamisalaan kuuluvien yritysten kokorajat kuitenkin ovat merkittävästi nousemassa ja lakisääteisen raportoinnin piiriin jäänee enää korkeintaan 10 prosenttia alkuperäisestä kohderyhmästä. Näin ollen yhä useampi yritys siirtyy vapaaehtoisen raportoinnin piiriin.

Nämä vapaaehtoisesti kestävyystietoja raportoivat yritykset tulevat laatimaan raportin mitä todennäköisimmin pk-yrityksille suunnitellulla vapaaehtoisella VSME-standardilla tai ne soveltavat samoja ESRS-standardeja kuin mitä lakisääteisen kestävyysraportoinnin soveltamisalaan kuuluvat suuret yritykset käyttävät. Nyt kuitenkin näyttää siltä, että osa vapaaehtoisista ESRS-standardien käyttäjistä ottaa käyttöön ”koko paketin” ja tekee kaiken kirjanpitolain mukaisesti. Näkemyksemme mukaan kuitenkin valtaosa yrityksistä ”soveltaa” ESRS-standardeja ja tulee liittämään toimintakertomukseen ”mukaellun” ESRS-raportin. Tässä on vaarana se, että lukija ei erota milloin kyseessä on kirjanpitolain mukaan laadittu raportti ja milloin se näyttää pikaisesti katsottuna samalta, mutta raportista on voitu esimerkiksi tarkoituksella jättää pois yrityksen kannalta epämieluisia kestävyystietoja.

Mahdollisen viherpesun estämiseksi ja kestävyystietojen luotettavuuden lisäämiseksi esitämme kuitenkin muutamia täsmennyksiä muutoin hyvään ja tasapainoiseen hallituksen esitykseen. Kaikki esityksemme perustuvat siihen, että vapaaehtoisesta raportoinnista säädettäessä tulee välttää sitä, että lukija ei erota mikä toimintakertomuksen tieto on lakisääteistä vs. vapaaehtoista ja mikä on varmennettua vs. varmentamatonta tietoa.

Esitämme, että vapaaehtoiseen raporttiin on siinä tapauksessa, että se ei täytä kirjanpitolain 7 mukaisia ehtoja, kirjoitettava yksiselitteisesti, että ”Tämä vapaaehtoisesti laadittu raportti ei ole kirjanpitolain 7 luvun mukainen” tai ”Tämä vapaaehtoisesti laadittu raportti ei ole kirjanpitolain 7 luvun mukainen eikä kestävyysraportointitarkastajan varmentama” riippuen siitä kuka varmentajana on toiminut. Tämänhetkisen lainsäädännön mukaan vain tutkinnon suorittaneet tai siirtymäsäännöksellä pätevöityneet kestävyysraportointitarkastajat (KRT) voivat varmentaa kirjanpitolain mukaisia kestävyys selvityksiä. On tärkeää, että raportin lukija erottaa milloin varmentaja on saman pätevyyden ja riippumattomuuden omaava toimija kuin lakisääteisessäkin raportoinnissa. On odotettavissa, että alalla tulee joko kotimaisia tai kansainvälisiä ulkopuolisia varmentajia, jotka esittävät erilaisia sertifikaatteja tai titteleitä, jotka kuulostavat samantyyllisiltä kuin virallinen kestävyysraportointitarkastajan (KRT) nimike. Tämä saattaa olla harhaanjohtavaa raportin lukijoille, koska sekä EU-lainsäädäntöön että kestävyysraportointiin liittyy jo tässä vaiheessa valtava määrä erilaisia termejä ja kirjainyhdistelmiä, jotka eivät ole keskimääräiselle lukijalle tuttuja tai yleisesti tunnettuja. Tässä vaiheessa tulee ennakoida tulevaa markkinaa, ja säätää ulkopuolisesta varmentajasta nimenomaisesti niin, että lukija saa selkeän käsityksen siitä, onko varmentaja KRT tai jokin saman kuuloinen, mutta mahdollisesti täysin eri pätevyyden omaava toimija.

Esitämme, että vapaaehtoisen varmentajan osaamisesta on oltava saatavilla lisätietoja, jotta lukija voi arvioida vapaaehtoisen raportin varmentaneen tahon osaamista. Tällä hetkellä PRH ylläpitää rekisteriä virallisista kestävyysraportointitarkastajista (KRT) (<https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tietopalvelut/rekisteroidytkestavyysraportointitarkastajat.html>). Haasteeksi saattaa tulla se, että miten lukija voi arvioida varmentajan pätevyyttä ja riippumattomuutta pelkän allekirjoituksen perusteella, jos yritys on valinnut varmentajaksi jonkun muun kuin virallisen kestävyysraportointitarkastajan? Jos yritys pitää tarkoituksenmukaisena muun kuin pätevän kestävyysraportointitarkastajan valitsemista ulkopuoliseksi tarkastajaksi, olisi yrityksellä oltava myös velvollisuus ainakin tarvittaessa toimittaa sidosryhmille lisätietoja varmentajan osaamisesta ja pätevyydestä.

Esitämme, että esityksessä selvennetään vapaaehtoisesti laadittavan raportin esityspaikkaa. Missä raportin saa julkaista, jos vapaaehtoisesti kestävyystiedosta raportoiva yritys ei laadi toimintakertomusta?

Esitämme, että pykälää ”Tiedot arvo- ja toimitusketjusta” tarkennetaan. Esityksessä sanotaan, että ”Kestävyysyrityksen sopimusperusteinen tiedonsaantioikeus arvoketjunsäilytykseltä rajoitetaan niin sanotussa vapaaehtoisessa raportointistandardissa määritellyyn informaatioon (2 mom.). Rajoituksen vastainen sopimusehto on pätemätön. Siinä tapauksessa, että kestävyysyritys esittää ad hoc pyynnön muun tiedon saamiseksi, sen tulee samalla kertoa ketjuyritykselleen tämän oikeudesta

kieltäytyä tiedon antamisesta (3 mom.). Käsittääksemme tässä viitataan kestävyysraportointia laativan yrityksen tiedonsaantiin omasta arvo- ja toimitusketjusta – käytännössä usein pienempiin yrityksiin, jotka eivät itse ole lakisääteisen kestävyysraportoinnin soveltamisalassa. Alun perin standardin kehittäjien ajatuksena oli, että nämä arvo- ja toimitusketjussa olevat yritykset voivat raportoida vapaaehtoisesti VSME-standardin mukaisesti, ja se on yhdenmukainen päämiehen käyttämien laajempien ESRS-standardien mukaan. VSME-standardit on suunniteltu alle 250-henkilöä työllistävälle pk-yrityksille. Lakisääteinen raportointi on kuitenkin tulossa koskemaan vain todella suuria yrityksiä (tämänhetkinen arvio 1,000 tai 1,750 henkilöä). On täysin mahdollista, että päämies tarvitsee kestävyystietoja suuresta alihankkijastaan enemmän kuin pk-yrityksille suunnattu VSME-standardi antaa. Tässä kohdassa esitystä olisi tarpeen täsmentää, koskeeko tietopyynnot pelkästään päämiehen kestävyysraportointiin tarvitsemia tietoja vai myös liiketoiminnassa, esim. riskienhallinnassa, muutoin tarvittavia kestävyystietoja. Liiketoiminnan kehittämisen, yritysten kasvun ja globaalien kestävyysriskien näkökulmasta on ristiriitaista, että tämä esitys ”kieltää” kestävyystietojen kysymisen arvo- tai toimisketjusta. On odotettavissa, että kestävyystietoja tullaan vaatimaan yhä useammin jo sopimusvaiheessa. Monilla toimialoilla tietoja kysytään esim. myös tuoteturvallisuuden vuoksi. Tässä kohdin esitystä olisi tarpeen selkeyttää mitä tietoja ”kielto” koskee, mitä varten kysyttyjä tietoja kielto koskee ja mitä ”ad hoc” käytännössä tarkoittaa sopimusperustaiseen käytäntöön nähden tässä nimenomaisessa kontekstissa.

Lopuksi, haluamme nostaa esille huomiomme ”kestävyysraportti” sanan käytöstä. On esitetty, että ”kestävyysraportti” nimikettä saisi käyttää vain kirjanpitolain 7 luvun mukaiset vaatimukset täyttävä raportti. Tämä on herättänyt hämmennystä vapaaehtoisesti raportoivien yritysten joukossa, koska VSME-standardin yhteydessäkin käytetään englanninkielistä termiä sustainability report (kestävyysraportti). Alan tutkijoina tulkitsemme tilanteen niin, että kirjanpitolain 7 luvun mukaisesta raportista on käytettävä termiä ”kestävyysselvitys/raportti”, mutta vapaaehtoisesti laadituista raporteista (esim. pdf muotoinen raportti yrityksen nettisivuilla) ei voida kieltää käyttämästä sanaa sustainability report, koska se ei kuulu minkään lainsäädännön piiriin eikä sitä valvo kukaan. Siinä tapauksessa vapaaehtoisesti toimintakertomuksessa kestävyystiedoista raportoivaa yritystä, joka vielä vapaaehtoisesti varmennuttaa tietonsa, rankaistaan sillä, että se ei saisi käyttää kestävyysraportti sanaa – edes tilanteessa, jossa se täyttää standardin vaatimukset. Nähdäksemme olisi yhdenmukaista, että sekä VSEM että ESRS -standardeilla laadittuja raportteja voidaan kutsua kestävyysraporteiksi (sustainability report), mutta raportin yhteydessä lausutaan selkeästi, että ”Tämä vapaaehtoisesti laadittu raportti ei ole kirjanpitolain 7 luvun mukainen” tai ”Tämä vapaaehtoisesti laadittu raportti ei ole kirjanpitolain 7 luvun mukainen eikä kestävyysraportointitarkastajan varmentama”.

Johtopäätökset

Tässä lausunnossa olen esittänyt näkemyksemme hallituksen esityksestä eduskunnalle koskien kirjanpitolain ja tilintarkastuslain 3 luvun muuttamisesta.

Arviomme mukaan hallituksen esitys on huolellisesti laadittu ja sen puoltamiselle on esityksessä dokumentoitu asianmukaiset perustelut. Lausunnossamme nostamme esille näkökulmia, joiden toivomme tuovan selkeyttä lakiesityksen käsittelyyn eduskunnassa.

Tämä lausuntokirje on toimitettu sähköiseen lausuntojärjestelmään.

Kim Ittonen

Hanna Silvola

KTT, Laskentatoimen professori

KTT, Laskentatoimen apulaisprofessori

Hanken Svenska Handelshögskolan

Hanken Svenska Handelshögskolan

Hanna Silvola