

Työ- ja elinkeinoministeriö
Johtava asiantuntija Timo Kaisanlahti

Suomen Tilintarkastajat ry on tilintarkastajia edustava edunvalvontajärjestö. Jäsenemme ovat tilintarkastuslain mukaisesti hyväksytyjä HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajia sekä tilintarkastusalan ja taloushallinnon asiantuntijoita. Tavoitteenamme on auttaa tilintarkastajien ammattikuntaa menestymään sekä tuomaan lisäarvoa elinkeinoelämälle ja yhteiskunnalle. Taloudellista raportointia ja alan käytäntöjä edistämällä olemme mukana rakentamassa perustaa suomalaisen yhteiskunnan kilpailukyvyille ja hyvinvoinnille. Yhdistykseen kuuluu yli 90 % tilintarkastuslaissa määritellyistä tilintarkastajista.

Viite: VN/30930/2022

Suomen Tilintarkastajat vaatii tasapuoliset toimintaedellytykset kestävyysraportoinnin varmentajille

Työ- ja elinkeinoministeriö on pyytänyt lausuntoa luonnoksista kestävyysraportointidirektiivin (CSRD) voimaansaattamisen edellyttämiksi säännöksiksi (VN/30930/2022). Lakiluonnosten tavoitteena on implementoida kestävyysraportointidirektiiviin liittyvää sääntelyä koskien kestävyystietojen laatimista, julkistamista ja varmentamista. Direktiivin peruseriaatteet luovat viitekehyksen kestävyysraportoinnille, ja esitettävälle kestävyystiedolle määritellään laatuvaatimuksia. Kestävyysraportointi nousee tilinpäätöksen tasolle sidosryhmien päätösprosesseissa.

Suomen Tilintarkastajat ry (ST) toteaa lausuntonaan seuraavaa.

1. Yleiset huomiot lakiluonnoksiin

Tuemme direktiivin asettamia kestävyysraportoinnin tavoitteita ja pidämme direktiiviä erittäin tärkeänä työkaluna *Euroopan vihreän kehityksen ohjelman* tavoitteiden saavuttamiseksi. Pidämme hyvänä asiana sitä, että Suomi on aloittanut direktiivin implementoinnin hyvissä ajoin varmistaakseen ehdotettujen lainmuutosten voimaantulon direktiivin voimaantulon mukaisesti.

Näkemyksemme mukaan on kuitenkin tärkeää samanaikaisesti seurata muiden EU-jäsenvaltioiden täytäntöönpanoa, jotta saisimme sääntelyratkaisut mahdollisimman yhdenmukaisiksi eri EU-maissa. Tämä on keskeistä sillä, kestävyysraportointi koskee isoja konserneja, jotka toimivat useissa EU-valtioissa. Käytännön soveltamisen kannalta on selkeintä, että kansalliset erot direktiivin implementoinnissa jäävät vähäisiksi.

Kansallisessa täytäntöönpanossa korostamme sääntelyn selkeyttä, johdonmukaisuutta ja yhdenvertaisuutta sekä toisaalta sen sovellettavuutta käytännössä.

Pidämme pykäläluonnoksia monilta osin hyvinä ja perusteltuina. Kyseessä on kuitenkin uudenlainen hyvin moniulotteinen kokonaisuus erilaisista tehtävistä eri yhtiöoikeudellisille toimijoille. Sääntelykokonaisuuden sisältö on vaikutuksiltaan erittäin laajamittainen.

Kestävyysraportoinnissa on kyse uudesta raportointikokonaisuudesta yhtiöille, tilintarkastajille ja muille sidosryhmille. Siten on tärkeää ymmärtää sääntelyn vaikutukset järjestelmätasolla. Kokonaan uusi raportointitehtävä tarkoittaa, että järjestelmätasolla tulee kirjata selkeästi

- raportoinnin laatijan tehtävät
- raportoinnin valvonta (ml. seuraamukset)
- varmennus ja varmentajan tehtävät
- varmennuksen valvonta (ml. seuraamukset).

Samanaikaisesti näitä uusia säännöksiä valmisteltaessa tulee peilata ja arvioida olemassa olevia vastaavia säännöksiä tilinpäätösraportointiin liittyen. Eri toimijoiden tehtävät ja valvonta tulee olla johdonmukaisia suhteessa tilinpäätösraportoinnista säädettyihin tehtäviin, varmennukseen ja valvontaan.

Todettakoon, että huomiota täytyy kiinnittää lisäksi sääntelyn systematiikkaan ja linkittymiseen voimassa olevaan sääntelyyn. Jatkovalmistelussa onkin tarpeen huolellisesti käydä läpi ja selvittää etenkin

- hallituksen tehtäviä,
- toimintakertomuksen laatimista eri asioista raportoitaessa ottaen huomioon erilaiset konsernirakenteet,
- varmentamistehtävien (tilintarkastus ja kestävyysraportoinnin varmennus) yhteensovittamista ja
- määritelmiä ja terminologiaa.

Lisäksi on tarpeen varmistaa muita riippumattomia varmentajia kuin tilintarkastajia koskevien säännösten vastaavuus tilintarkastajia koskevien säännösten kanssa laadun ja vertailukelpoisuuden takaamiseksi.

2. Yksityiskohtaiset huomiot lakiluonnoksista

2.1. Laaja yhteiskunnallinen ulottuvuus

Kestävyysraportoinnin käyttöönotto on yhteiskunnallisesti merkittävä ja poikkeuksellisen laaja uudistus. Kyseessä on kansainvälisesti erittäin tärkeä hanke, jonka tavoitteena on edistää EU:n vihreän siirtymän ja kestävä rahoituksen tavoitteiden saavuttamista.

Uudistus on merkittävä myös yhtiöoikeudellisesta näkökulmasta. Tämä on vaikutuksiltaan merkittävin uusi tehtävä yhtiöiden raportointiin ja hallintoon liittyen tilinpäätössääntelyn voimaantulon jälkeen. Edes IFRS-sääntelyn voimaantulo ei ole vaikutuksiltaan yhtä merkityksellinen, sillä

se perustui vastaavanlaiseen kirjanpitoon ja raportointiin kuin aiempi tilinpäätössääntely ja koski kestävyysraportointia rajatumpaa yritysjoukkoa.

Tästä syystä on tärkeää direktiivin yksittäisten säännösten täytäntöönpanon ohella kiinnittää erityistä huomiota siihen, miten kestävyysraportoinnin kokonaisuus on säännelty ja toimii yhteiskunnan järjestelmän ja rakenteiden näkökulmasta.

Järjestelmän toimivuus edellyttää, että kaikki perusrakenteet on selkeästi ja kattavasti analysoitu ja säännelty. Tästä syystä kestävyysraportoinnin kokonaisuuden rakenteita tulee arvioida suhteessa tilinpäätösraportoinnin rakenteiden toimivuuteen. Keskeisiä järjestelmän rakenteita ovat mm. raportointia ja raportoinnin laatijaa koskevat tehtävät, raportoinnin valvonta ja seuraamukset, varmennus ja varmentajaa koskevat tehtävät sekä varmennuksen valvonta ja seuraamukset. Koko tätä kokonaisuutta koskeva sääntely tulee arvioida kokonaisuutena ja kiinnittää huomiota näiden osa-alueiden keskinäiseen johdonmukaisuuteen ja yhtenäisyyteen sekä siihen, että sääntely on selkeää, ennakoitavaa ja ymmärrettävää sen soveltajille.

Lisäksi on huomioitava, että kestävyysraportoinnin kokonaisuus on tilinpäätösraportointia laajempi sen ulottuessa myös toimitusketjuun. Pidämmekin erityisen tärkeänä, että sääntelyä valmisteltaessa kiinnitetään huomiota sääntelyn vaikutuksiin paitsi sääntelyn kohteena oleviin myös muihin toimijoihin, joihin sääntelyllä on vaikutuksia. Haluamme erikseen nostaa esiin vaikutukset isompien yritysten alihankkijoina toimiviin suomalaisiin pk-yrityksiin ts. sääntelyn tarkoittamaan toimitusketjuun.

2.2 Hallituksen tehtävänä sisällyttää vaaditut kestävyystiedot toimintakertomukseen

Kestävyysraportoinnin perustana on yhtiön oma strategia, sen toimeenpano ja suoritusmittarit. Yritys antaa kestävyysraportissaan kuvan strategian ja liiketoimintamallin kannalta olennaisista kestävyysriskeistä, -mahdollisuuksista ja -vaikutuksista. Lisäksi yritys kertoo, miten raportoiva yritys hallitsee kestävyysriskejä, kestävyteen liittyviä mahdollisuuksia ja kestävyiden vaikutuksia mukaan lukien toimintaperiaatteet, tavoitteet, toimenpidesuunnitelmat ja resurssien kohdentaminen. Suoritusmittarit kattavat laadulliset ja määrälliset tunnusluvut, joiden perusteella tuloksia ja kehitystä voidaan vertailla ja tavoitteiden saavuttamista arvioida.

Kestävyysraportointivelvollisuudesta, kestävyysraportin sisällöstä ja kestävyysraportin laatimisesta ja soveltamisalasta säädettäisiin kirjanpitolain muutosehdotuksilla. Muutosehdotukset vastaavat sisällöllisesti pääasiassa direktiivin vaatimuksia.

Hallituksen tehtäviä koskevat säännökset ovat kuitenkin mielestämme puutteelliset. Hallituksen tehtävästä ja vastuusta laatia kestävyysraportointi osana toimintakertomusta tulee nimenomaisesti säätää. Lisäksi tulee kirjata nimenomaisesti muut hallituksen ja tarkastusvaliokunnan kestävyysraportointiin liittyvät tehtävät. Tämä edellyttäneen tarkennuksia myös toimitusjohtajan tehtäviin.

Pelkkä kirjanpitolain säännös siitä, että hallituksen tulee allekirjoittaa toimintakertomus ja tilinpäätös ei ole riittävä kuvaus hallituksen tehtävästä ja vastuusta kestävyysraportoinnin (tai muutoinkaan toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen) laatimisesta.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Kiinnitämme huomiota kirjanpitolain muutosehdotukseen 3b:6 §, joka on otsikoitu ”Tiedot johto- ja valvontaelimestä”. Suomalaisessa yhtiöoikeudessa yrityksen hallinto- johto- ja valvontaelimellä tarkoitetaan mielestämme yhtiön hallitusta.

Muutetulla tilinpäätösdirektiivillä korvataan 33 artiklan 1 kohta seuraavasti: *”1. Jäsenvaltioiden on varmistettava, että yrityksen hallinto-, johto- ja valvontaelinten jäsenet, jotka toimivat heille kansallisessa lainsäädännössä annettujen valtuuksien mukaisesti, ovat yhteisesti vastuussa sen varmistamisesta, että seuraavat asiakirjat laaditaan ja julkistetaan tämän direktiivin vaatimusten ja tapauksen mukaan asetuksen (EY) N:o 1606/2002 mukaisesti hyväksytyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien, delegoidun asetuksen (EU) 2019/815, tämän direktiivin 29 b tai 29 c artiklassa tarkoitettujen kestävyysraportointistandardien ja tämän direktiivin 29 d artiklan vaatimusten mukaisesti: a) vuositilinpäätös, toimintakertomus ja selvitys hallinnointi- ja ohjausjärjestelmästä, jos ne toimitetaan erikseen; ja b) konsernitilinpäätös, konsernin toimintakertomus ja selvitys konsernin hallinnointi- ja ohjausjärjestelmästä, jos ne toimitetaan erikseen.”;*

Katsomme, että tilinpäätösdirektiivin säännös edellyttää nimenomaista säännöstä hallituksen tehtävästä laatia ja julkistaa em. asiakirjat sekä sen lisäksi ainakin säännöksiä hallituksen tehtävistä kestävyysraportointistandardien noudattamisesta (29 b ja 29 c) ja toimintakertomuksen julkaisemisesta sähköisessä raportointimuodossa (29 d).

Kiinnitämme lisäksi huomiota avoimuusdirektiivin 4 artiklan muutokseen, joka käsittelee vastavaa asiaa.

Muutetulla avoimuusdirektiivillä korvataan 2 kohdan c alakohdan seuraavasti: *liikkeeseenlaskijan vastuullisten henkilöiden, joiden nimi ja tehtävät on ilmoitettava selvästi antamat lausunnot siitä, että sovellettavia tilinpäätösstandardeja noudattaen laaditut tilinpäätösasiakirjat antavat heidän parhaan ymmärryksensä mukaan oikean ja riittävän kuvan toisaalta liikkeeseenlaskijan ja toisaalta konsolidointiin sisällytettyjen yritysten muodostaman kokonaisuuden varoista, veloista, taloudellisesta asemasta sekä voitosta tai tappiosta ja että toimintakertomuksessa on todenmukaisen kuvan antava selostus toisaalta liikkeeseenlaskijan ja toisaalta konsolidointiin sisällytettyjen yritysten muodostaman kokonaisuuden liiketoiminnan kehittymisestä ja tuloksesta sekä tilasta, mukaan lukien kuvaus merkittävimmistä niistä uhkaavista riskeistä ja epävarmuustekijöistä sekä tarvittaessa, että toimintakertomus on laadittu direktiivin 2013/34/EU 29 b artiklassa tarkoitettujen kestävyysraportointistandardien ja Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) 2020/852 (*) 8 artiklan 4 kohdan nojalla annettujen täsmennysten mukaisesti.*

Artiklassa liikkeeseenlaskijan vastuullisilla henkilöillä, joiden nimi ja tehtävät on ilmoitettava selvästi, tarkoitetaan hallituksen jäseniä. Katsomme, että avoimuusdirektiivin kansallinen täytäntöönpano saattaa edellyttää vielä edellä mainittua tarkempia säännöksiä hallituksen tehtävistä laatia kestävyysraportti ja julkaista se toimintakertomuksessa.

Lisäksi kiinnitämme huomiota tilintarkastusdirektiivin muutettuun 39 artiklaan, jonka mukaiset tarkastusvaliokunnan (tai sen puuttuessa hallituksen) kestävyysraportointiin liittyvät tehtävät tulee myös sisällyttää kansalliseen lainsäädäntöön.

Toteamme myös, että kirjanpitolain muutosehdotuksessa vastuuta koskevassa säännöksessä oleva viittaussäännös näyttäisi olevan virheellinen.

2.3 Kestävyyseräntöinnin varmentajien yhtäläiset toimintaedellytykset varmistettava

Kestävyyseräntöinnin ja konsernikestävyyseräntöinnin varmentamisesta säädettäisiin tilintarkastuslaissa. Tilintarkastuslain mukaan kestävyyseräntöinnin varmentamisen voi suorittaa yrityksen lakisääteinen tilintarkastaja, muu tilintarkastaja tai kirjanpitolaissa ja tilintarkastuslaissa määritelty kestävyyseräntönsuaitos.

Suhtaudumme myönteisesti varmennusvaatimuksen käyttöönnottoon kestävyyseräntöinneille. Riippumattoman ulkopuolisen varmentajan varmentama kestävyyseräntöinti lisää merkittävästi kestävyysetietojen luotettavuutta ja vertailtavuutta sijoittajien ja muiden sidosryhmien keskuudessa.

Katsomme, että kestävyyseräntöinnin varmentaminen yrityksen tilinpäätösinformaation varmentavan lakisääteisen tilintarkastajan toimesta, on usein tarkoituksenmukaista kokonaisvaltaisen kuvan saamiseksi tarkastettavasta kohteesta. Se on myös kustannustehokasta eri osapuolille.

Ymmärrämme tarpeen sallia kestävyyseräntöintivarmennustoimeksiantojen suorittaminen myös muissa jäsenvaltioissa hyväksytyille kestävyyseräntönsuaitoksille tavoiteltaessa lisää valinnanvaihtoehtoja varmennukseen, ja suhtaudumme siihen neutraalisti. Tällöin on kuitenkin erityisen tärkeä varmistua näiden varmentajien työn yhtäläisestä korkeasta laadusta. Tästä syystä suhtaudumme tietyn varauksin luonnoksen mukaisen kestävyyseräntönsuaitoksen mahdollisuuksiin varmentaa yritysten kestävyyseräntöintia. Sääntely-ympäristö sekä ylätasolla että yksityiskohtaisesti tulee olla sama kaikille kestävyyseräntöinnin varmentajille, jotta tasapuoliset toimintaedellytykset yritysten kestävyyseräntöinnin varmentamiselle saavutetaan. Varmennustoimeksiantojen avaaminen sisältää paljon isoja kysymyksiä mutta myös yksityiskoh- tia, jotka on syytä selvittää jatkossa, jotta kilpailuneutraaliteetti varmennusmarkkinoilla aidosti toimii ja, että kaikkiin toimijoihin sovelletaan yhtäläisiä säännöksiä.

Katsomme tärkeäksi, että kestävyyseräntönsuaitos nimeää päävastuullisen allekirjoittajan, joka suorittaa soveltuvuustestin. Soveltuvuustesti on yksi kantava periaate tilintarkastajien toimintakelpoisuuden edellytyksenä jäsenvaltioiden välillä. Vastaavanlainen soveltavuustesti on paitsi johdonmukainen, myös tarpeellinen kestävyyseräntöinninkin varmennuksen laadun ja osaamisen varmistamiseksi. Vaikka kestävyyseräntöintistandardit ovatkin kansainvälisiä, on varmennuksessa tarpeen tuntea myös yrityksen toimintaympäristö ja ymmärtää sitä koskeva kansallinen sääntely, esim. ympäristölainsäädäntö, työlainsäädäntö ja sektorikohtainen lainsäädäntö. Katsomme, että olisi erittäin tärkeää varmistaa, että kotivaltion akkreditoinnin kautta saavutettu varmennuskäytäntö myös soveltuu Suomen kaltaisiin yrityksiin ja toimintaympäristöön.

Katsomme, että minimivaatimus liittyen kestävyyseräntöintilaitokseen on ylläpitää rekisteriä, josta erityisesti sijoittajat ja muut sidosryhmät saavat tietoa, ketkä tarjoavat kestävyyseräntöintivarmentamisen palvelua Suomen markkinoilla.

Tuemme kirjanpitolakiin esitettyä muutosehdotusta ”... yritys vai valita vain sellaisen kestävyyseräntönsuaitoksen, joka on ollut vähintään kolme viimeisintä kalenterivuotta kotivaltionsa viranomaisen valvonnassa. [Suomen kansallinen lisävaatimus]”.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Korostamme lisäksi kansainvälisen valvontayhteistyön merkitystä kestävyysvarmennuslaitosten osalta. Tähän liittyen jatkovalmistelussa on syytä tarkastella myös tätä koskevien nimenomaisien säännösten tarpeellisuutta.

Toteamme kuitenkin, että direktiivi ei sinänsä edellytä jäsenvaltioita sallimaan muiden jäsenvaltioiden hyväksymiä kestävyysvarmennuslaitoksia varmentaa kestävyysraportointia. Tilinpäätösdirektiivin 34 artiklan 5 kohdan mukaan velvollisuus sallia toisessa jäsenvaltiossa auktorisoidun varmennuspalvelujen tarjoajan suorittama varmennus syntyy vain silloin, kun jäsenvaltio 4 kohdan mukaisesti luo oman kansallisen auktorisointijärjestelmän muille varmennuspalvelujen tarjoajille. Tällaiselle erilliselle järjestelmälle muille varmentajille ei Suomessa ole nähty perusteita eikä sellaisia säännöksiä sisälly ehdotukseen. Tämä vastaa myös omaa näkemystämme erillisen järjestelmän tarpeellisuudesta.

2.4 Lausunto toimintakertomuksen ristiriidattomuudesta

Soveltamisalan laajentuminen nykyisistä suurten, yleisen edun kannalta merkittävistä vastuullisuusvelvollisista yhteisöistä kaikkiin suuriin kirjanpitovelvollisiin ja listattuihin pieniin ja keski-suuriin yrityksiin nostaa keskiöön konserniin liittyvät kysymykset. Konsernin kestävyysraportointivelvollisuuden ja siihen liittyvien varmennusroolien sekä varmennuksen tasojen (tilinpäätöksen varmentaminen kohtuullisella varmuudella ja kestävyysraportoinnin varmentaminen rajoitetulla varmuudella) tulee olla selvät.

Kestävyysraportoinnin osuus toimintakertomuksesta tulee erottaa toimintakertomuksessa selkeästi omaksi osakseen. Tämä on tarpeen, koska kestävyystiedot tarkastetaan rajoitetun varmuuden tasolla ja niiden varmentaja ei välttämättä ole sama henkilö kuin lakisääteisessä tilintarkastuksessa. Toimintakertomuksen lukijalle tulee siten olla selvää, kuka varmentaja ja missä laajuudessa on julkistettavat tiedot varmentanut. Tästä syystä kestävyysraportoinnin varmentaja antaa erillisen lausunnon kestävyysraportoinnin osuudesta, jossa viitataan vain siihen osuuteen toimintakertomuksesta.

On huomattava, että tilinpäätösdirektiivin 34 artiklaa on nimenomaisesti muutettu niin, että lakisääteisen tilintarkastajan lausunto siitä, onko toimintakertomus laadittu sovellettavien vaatimusten mukaisesti, ei kata kestävyysraportointia (”toimintakertomus laadittu sovellettavien lakisääteisten vaatimusten mukaisesti, lukuun ottamatta tämän direktiivin 19 a artiklassa säädettyjä kestävyysraportointia koskevia vaatimuksia”). Tämän vuoksi lakisääteisen tilintarkastajankin lausunto tulee selkeästi rajata muuhun toimintakertomukseen kuin kestävyysraportointia koskevaan osaan.

Edellä mainittua 34 artiklan muutosta lienee tulkittavissa niin, että on nimenomaisesti haluttu välttää mahdollista lakisääteisen tilintarkastajan ja kestävyysraportoinnin varmentajan kahdenkertaista työtä ts. sitä, että molemmat varmentaisivat kestävyystietoja.

Myös nykyisin tilintarkastukseen kuuluu, ettei päävastuullinen tilintarkastaja ja hänen oma tarkastustiiminsä itse tee tarkastusta kokonaisuudessaan vaan luottaa joiltakin osin toisen tilintarkastajan tai asiantuntijan työhön. Näitä samoja periaatteita tulisi soveltaa myös kestävyysraportoinnin varmennukseen.

Tilinpäätösdirektiivin uudistuksessa ei ole erikseen säädetty siitä, että lakisääteisen tilintarkastajan lausuntoa tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen ristiriidattomuudesta muutettaisiin.

Tämän vuoksi tulee vielä erikseen arvioida sitä, miten lakisääteisen tilintarkastajan tehtäviä toimintakertomukseen liittyen tulee tarkentaa kestävyysraportointia ja sen varmentamista koskevien uusien säännösten vuoksi.

Tilintarkastuslain 4:5 §:n mukaan tilintarkastajan tehtävänä on

- 1) lausua tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen ristiriidattomuudesta (2 mom. 4 kohta) ja todettava tilintarkastuskertomuksessa,
- 2) onko tämä tilintarkastuksen yhteydessä saamiensa tietojen perusteella havainnut olennaisia virheellisyyksiä toimintakertomuksessa, sekä ilmoitettava näiden virheellisyyksien luonteesta (4 mom.).

Ei liene kuitenkaan tarkoituksenmukaista, että myöskään näiden tehtävien vuoksi syntyisi päällekkäistä työtä lakisääteisen tilintarkastajan sekä kestävyysraportoinnin varmentajan tehtäväksi.

On huomattava, että nykyiselläänkin ristiriidattomuudesta lausuminen ei edellytä itse tietojen tarkastamista, vaan kyse on yleisluonteisemmasta läpikäynnistä. Sama koskee olennaisten virheellisyyksien havaitsemista ja niistä ilmoittamista.

2.5 Terminologia ja määritelmät yhdenmukaistettava direktiivin kanssa

Katsomme erittäin tärkeäksi, että lakiluonnoksissa käytetty terminologia ja määritelmät vastaavat niitä termejä, joita käytetään EU:n virallisessa lehdessä julkistetussa suomenkielisessä kestävyysraportointia koskevassa CSR-direktiivissä. Näkemyksemme mukaan lakiluonnoksissa esiintyvät direktiivistä poikkeavat kansalliset määrittelyt johtavat tulkinnanvaraisuuteen.

Huomioitavaa on myös, että komission antaa kesällä delegeituna asetuksena kestävyysraportointistandardit, joissa määritelmät ovat yhdenmukaisia kansainvälisten kestävyysraportointistandardien kanssa. Tästä syystä kansallisen sääntelyn termivalinnoissa on tärkeä kiinnittää huomiota myös raportointistandardien termeihin ja käyttää pääsääntöisesti standardien termejä niitä käsiteltäessä. Perustelemme näkemyksemme sillä, että käytännön soveltamisen kannalta on selkeintä, ettei kansallisia eroja direktiivin ja asetuksen määritelmiin ja terminologiaan esiinny kansallisessa laissa ollenkaan.

2.6 Kestävyysraportoinnin varmentajan määritelmä

Viitaten direktiivin määritelmiin, ehdotamme, että tilintarkastuslaissa käytetään kestävyysraportoinnin varmentajaa (hållbarhetsbestyrkare). Muilta osin tuemme ehdotettua määritelmää ”*HT-tilintarkastajaa, joka on hyväksytty suorittamaan myös kestävyysraportointivarmennusta*”, eli tuemme valittua ns. add-on HT + ESG tutkinnon rakennetta.

Toteamme, että sääntelyssä ei ole huomioitu sitä, että myös tilintarkastusyhteisö voidaan nimetä kestävyysraportoinnin varmentajaksi. Pidämme tärkeänä, että sääntelyä tarkennetaan tältä osin vastaamaan voimassa olevaa käytäntöä tilintarkastajan valinnasta ja nimeämisestä.

2.7 Kestävyysraportoinnin varmennuksen soveltamisala

Tilintarkastuslain voimassa olevien säännösten ja toisaalta uusien kestävyysraportoinnin varmennusta koskevien säännösten soveltumisen tulee olla selvää, ennakoitavaa ja yhdenmukaista riippumatta siitä, onko kestävyysraportoinnin varmentajana tilintarkastaja vai joku toinen varmentaja. On siten kestäväntöntä, että tilintarkastajan toimiessa kestävyysraportoinnin varmentajana sovellettaisiin toimeksiantoon eri säännöksiä kuin ulkomaisen kestävyysvarmennuslaitoksen toimiessa varmentajana.

Luonnoksessa on osin kirjoitettu erilliset säännökset kestävyysraportoinnista ja osin katsottu tilintarkastuslain voimassa olevien säännösten soveltuvan ilman nimenomaista säännöstä. Pidämme tällaista sääntelyä epäselvänä ja huonosti ennakoitavana. Se on myös omiaan johtamaan epätasa-arvoiseen kohteluun riippuen siitä, onko varmentaja tilintarkastaja vai ei. On tärkeää säätää selkeästi erikseen, miltä osin tilintarkastuslain voimassa olevia säännöksiä voidaan soveltaa myös kestävyysraportoinnin varmentamiseen. Se on erityisesti tarpeen kestävyysvarmennuslaitoksille, jotta ne ovat tietoisia heitä koskevista velvoitteista ja voivat toimia sen mukaisesti, mutta selkeyttävät luonnollisesti myös kestävyysvarmentajana toimivan tilintarkastajan tehtävää.

Ehdotamme, että tilintarkastuslaissa säädetään nimenomaisesti, miltä osin voimassa olevat tilintarkastuslain säännökset soveltuvat myös kestävyysraportoinnin varmennukseen. Tämä on tärkeää sääntelyn selkeyden, ennakoitavuuden ja tasapuolisuuden vuoksi. Sovellettavia säännöksiä kirjattaessa on tärkeää huomioida niin varmentajaa, varmennuksen sisältöä kuin myös valvontaa ja seuraamuksia ml. vahingonkorvausvastuuta koskevat säännökset ja varmistua siitä, että kaikkiin toimijoihin sovelletaan säännöksiä yhdenmukaisesti.

Pidämme erittäin tärkeänä, että eri säännösten soveltumista arvioitaessa kiinnitetään erityistä huomiota siihen, että säännöksiä sovelletaan yhdenmukaisesti riippumatta siitä, onko varmentajana tilintarkastaja vai kestävyysvarmennuslaitos. Tämä korostuu etenkin vastuuta koskevissa säännöksissä. Edellytämme, että jatkovalmistelussa selvitetään muiden EU-maiden vastuusääntely, jotta voidaan arvioida kotimaisen säännöksen yhdenmukaisuutta muiden EU-valtioiden vastuusääntelyyn ja -käytäntöön. Suomalaisen sääntelyn vastuusäännösten tulisi vastata kansainvälistä käytäntöä.

Kiinnitämme huomiota ehdotukseen tilintarkastuslain 5 luvun soveltumisesta kestävyysraportoinnin varmennukseen. Ehdotuksesta ei selviä, millä perusteella mm. rotaatiota ja muita yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä koskevia erityissäännöksiä sovellettaisiin myös kestävyysraportoinnin varmennukseen. Näkemyksemme mukaan myöskään direktiivimuutokset eivät anna tälle tukea.

Lisäksi toteamme, että erityissäännökset koskevat vain kestävyysraportointidirektiivin mukaista kestävyysraportoinnin varmennusta. Lakiluonnosten määritelmät, jotka perustuvat direktiiviin, puoltavat tätä linjausta. Kestävyysraportointidirektiivin mukaista kestävyysraportointivarmennusta ei ole syytä laventaa muihin kestävyystietojen varmennuksiin. Nämä muut varmennuksen tehtävät kuuluvat tilintarkastajan muussa ominaisuudessa tekemiin tehtäviin, jolloin tilintarkastuslakia sovelletaan tehtävään vain osittain.

2.8 Kestävyysraportoinnista annettava lausunto

Kestävyysraportointivarmennuksen kohteena on yritysten kestävyysraportointi ja kyseessä on tilinpäätösdirektiivin 34 muutosartiklan mukaan ne toimintakertomukseen sisältyvät tiedot, jotka yhteisö on esittänyt kestävyysraporttinaan ja jonka hallitus on hyväksynyt ja allekirjoittanut.

Kestävyysraportoinnin varmentaja antaa lausunnon siitä;

- noudatetaanko kestävyysraportoinnissa kirjanpitolain vaatimuksia ja
- noudatetaanko taksonomiaa koskevia vaatimuksia.

Muutetaan 34 artikla seuraavasti: a) muutetaan 1 kohdan toinen alakohta seuraavasti: i) korvataan a alakohdan ii alakohta seuraavasti: ”ii) toimintakertomus laadittu sovellettavien lakisääteisten vaatimusten mukaisesti, lukuun ottamatta tämän direktiivin 19 a artiklassa säädettyjä kestävyysraportointia koskevia vaatimuksia;” 16.12.2022 FI Euroopan unionin virallinen lehti L 322/55 ii) lisätään alakohta seuraavasti: ”a a) annettava tarvittaessa rajoitetun varmuuden antavan toimeksiannon perusteella lausunto siitä, noudatetaanko kestävyysraportoinnissa tämän direktiivin vaatimuksia, mukaan lukien 29 b tai 29 c artiklan nojalla hyväksytyjen kestävyysraportointistandardien noudattaminen kestävyysraportoinnissa, prosessi, jolla yritys tunnistaa kyseisten kestävyysraportointistandardien mukaisesti raportoidut tiedot, ja 29 d artiklan mukaisen tunnisteilla merkitsemistä vaatimuksen noudattaminen kestävyysraportoinnissa, sekä siitä, noudatetaanko asetuksen (EU) 2020/852 8 artiklassa säädettyjä raportointivaatimuksia;”

Katsomme, että luonnoksen sanamuotoa on tältä osin tarpeen tarkentaa. Käsityksemme mukaan yllä olevat ovat direktiivin sanamuodonkin mukaan ne kaksi lausuntoa (kestävyysraportointia koskevien direktiivin vaatimusten ja taksonomian vaatimusten mukaisuus), jotka varmentaja varmennusraportissaan antaa.

Tilintarkastuslain muutosehdotuksissa (2:5a.2 § *Kestävyysraportoinnin varmennuskertomus*) on kirjattu, että lausunto annettaisiin myös 1) *prosessista, jolla yhteisö on yksilöinyt tiedot raportointistandardien mukaista raportoimista varten*, 2) *siitä, onko kestävyysraportin tiedot merkitty kirjanpitolain 3b luvun [*] §:n mukaisilla tunnisteilla, ja 3) siitä noudatetaanko kestävyysraportissa raportointistandardien ja tämän lain vaatimuksia*. Pidämme tätä virheellisenä, sillä edellä mainitut seikat sisältyvät osaksi aiemmin mainittua ensimmäistä lausuntoa siitä, noudatetaanko kestävyysraportoinnissa tilintarkastus- ja kirjanpitolain vaatimuksia. Kestävyysraportointistandardit ja digitaalinen raportointimuoto sekä julkistaminen ovat yksilöity kirjanpitolain muutosehdotuksissa.

Lausunto siitä, noudatetaanko kestävyysraportoinnissa direktiivin vaatimuksia, koskee kansallisesti käsityksemme mukaan kirjanpitolain vaatimuksia. Yhtiöiden raportoinnille asetettavat vaatimukset, joiden noudattamista tilintarkastaja tarkastaa säännellään kirjanpitolaissa, ei tilintarkastuslaissa.

Lisäksi toteamme, että vakiintuneen terminologian mukaisesti tilintarkastaja raportoi raportissa eikä kerro kertomusta ts. kestävyysraportoinnista annettavat lausunnot esitettäisiin varmennusraportissa. Tilintarkastuskertomus on poikkeus tästä terminologiasta. Tästä syystä esitämme, että tilintarkastuslain termi muutetaan varmennusraportiksi.

2.9 Kestävyysraportointivarmennuksen sisältö

Tilintarkastuslain 3 lukuun ehdotetaan uusia säännöksiä niin tilintarkastusta kuin kestävyysraportoinnin varmennustakin koskien. Tilintarkastuksen kohdetta koskevan 1 §:n ehdotettu uusi 3 momentti ja uuden 1 a §:n 2 momentin mukaan *Tilintarkastajan ja kestävyysraportointitarkastajan tulee käyttää riittävästi aikaa ja varata riittävästi resursseja 1 momentissa tarkoitetun tehtävän suorittamiseksi asianmukaisesti*. Tällainen erillissäännös ei ole tarpeen, sillä asiasta on jo säädetty riittävästi 4 luvun 12 §:ssä toiminnan järjestämisestä. Asia sisältyy myös kansainvälisiin tilintarkastusalan standardeihin kuuluvaan laadunhallintastandardiin (International Standard of Quality Management, ISQM 1), jossa käsitellään tilintarkastusyhteisön velvollisuutta suunnitella, ottaa käyttöön ja pitää toiminnassa laadunhallintajärjestelmä tilinpäätöksiin kohdistuvia tilintarkastuksia ja yleisluonteisia tarkastuksia taikka muita varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiantoja varten. Ehdotamme näin ollen, että ko. säännökset poistetaan.

Eri asia on, että kestävyysvarmennuslaitosten toiminnan järjestämisestä on tarpeen säätää vastaavalla tavalla ja huolehtia, että noudattavat tältä osin myös hyvän tilintarkastustavan vaatimuksia, ml. edellä mainittu laadunhallintastandardia.

2.10 Kestävyysraportoinnin varmentajalta vaadittavat opinnot joustavammiksi

Korkeakoulujen kanssa käymiemme keskustelujen perusteella arvioimme, että korkeakoulujen tarjoamia kestävyysraportoinnin varmentamiseen liittyviä kursseja ei pystytä lisäämään korkeakoulujen opetussuunnitelmiin siinä määrin, että ne tukisivat nimenomaan kestävyysraportointia ja sen varmentamista. Kestävyysraportoinnin aiheiden vaativuuden takia katsomme, ettei opintojen sisältöä tulisi liian tarkasti määritellä, vaan opintojen sisältöjen hyväksymisvaatimukset tulisi määritellä monipuolisemmin. Yliopistoissa ja korkeakouluissa kestävyysraportointiin liittyviä kursseja on tarjolla vielä vähän ja valmiudet tarjota lähivuosina ovat tietojemme mukaan vajavaiset.

On myös tunnettua, että jo nykyisin tilintarkastajatutkintoon vaadittavien opintojen suorittaminen jälkikäteen auktorisoinnin hankkimiseksi on osoittautunut hankalaksi ja siten nykyiselläänkin asiaksi, jota olisi tarpeen joustavoittaa. Tästä syystä katsomme, että opintojen rajaaminen pelkästään korkeakouluopintoihin tai muutoin tietyn tahon tarjoamiin opintoihin ei ole perusteltua.

Osaavien kestävyysraportoinnin laatijoiden ja varmentajien kysyntä on varsinkin ensimmäisinä vuosina suurta. On siten suomalaisten yritysten kilpailukyvyn edun mukaista, että saamme riittävästi asiantuntijoita myös kestävyysraportoinnin varmentamiseen

Pidämme siten perusteltuna, että yhteistyössä toimialan ulkopuolisten asiantuntijoiden kanssa valmistelemamme korkeatasoinen, maailmanlaajuisestikin edelläkävijänä toimiva valmennusohjelma kestävyysraportointiin ja varmentamiseen voitaisiin sisällyttää tässä tarkoitetuiksi opinnoiksi.

Korostamme, etteivät korkeakouluopinnot saa muodostaa yrityksille estettä toimivalle kestävyysraportoinnin varmentamiselle, ja että direktiivin implementoinnissa olisi syytä ottaa tämän huomioon.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

2.11 Varmistettava jo hyväksytyjen tilintarkastajien sujuva auktorisointi kestävyysraportoinnin varmentajiksi

Direktiivin mukaan *”jäsenvaltioiden on varmistettava, että ennen 1 päivää tammikuuta 2026 hyväksytyt lakisääteiset tilintarkastajat, jotka haluavat suorittaa kestävyysraportoinnin varmentamista, hankkivat riittävät tiedot kestävyysraportoinnista ja kestävyysraportoinnin varmentamisesta, myös 8 artiklan 3 kohdassa luetelluista aihepiireistä, 13 artiklassa tarkoitetun jatkuvan koulutuksen avulla.”* Turvatakseen toimialan merkityksellistä toimeksiantoa yhteiskunnallisesta näkökulmasta, direktiivin jatkuvan koulutuksen vaatimus on syytä implementoida kansalliseen lainsäädäntöön.

Siirtymäsäännöksissä tulee siten selkeästi säätää siitä, että jo ammatissa työskentelevien tilintarkastajien on mahdollista saada kestävyysraportoinnin varmentajan pätevyys jatkuvan koulutuksen avulla ilman erillistä tutkintoa.

Katsomme, että aiemmin mainittu valmennusohjelmamme vastaa erinomaisesti tähän jatkuvan koulutuksen vaatimukseen. Pidämme tärkeänä, että tämä otetaan huomioon kansallisessa sääntelyssä ja sen tunnustetaan täyttävän direktiivin tarkoittama jatkuvan koulutuksen vaatimus.

3. Jatkovalmistelussa huomioitavia asioita

Kiinnitämme huomiota asiakokonaisuuksiin, jotka jätettiin tämän ensi vaiheen valmistelun ulkopuolelle valmisteltaviksi myöhemmin. Tästä syystä toteamme, että kestävyysraportoinnin kokonaisuuden hahmottaminen on jossain määrin puutteellista ennen kuin kaikkien osa-alueiden kansallisesta täytäntöönpanosta on muodostunut hyvä käsitys.

Kestävyysraportoinnin valvonta ja seuraamukset, raportoinnin sähköistä julkistamista koskevat säännökset samoin kuin sektorikohtainen sääntely ja soveltamisala ovat nekin laajoja alueita ja vaikuttavat merkittävästi raportointiketjun eri toimijoihin.

Olemme mielellämme mukana esillä ehdotusten jatkovalmistelussa ja keskustelussa puuttuvien asiakokonaisuuksien täytäntöönpanosta.

Helsingissä 16.1.2023

SUOMEN TILINTARKASTAJAT RY

Aleksi Martamo

Ingalill Aspholm

Hallituksen puheenjohtaja

Johtava asiantuntija