

**EUROOPAN UNIONIN KESTÄVYYSRAPORTOINTIDIREKTIIVIN
SOVELTAMINEN SUOMESSA
– KYSYMYKSIÄ JA VASTAUKSIA**

Sisällys

Johdanto	3
1 Hallituksen ja tarkastusvaliokunnan velvoitteet	5
1.1 Mitä uusia velvollisuuksia ja tehtäviä yhtiön hallitukselle/tarkastusvaliokunnalle tulee kestävyysraportoinnin uuden sääntelyn johdosta?	5
2 Yhtiökokous	6
2.1 Pitääkö kestävyysraportoinnin varmentaja valita yhtiökokouksessa?	6
3 Raportointi	7
3.1 Muuttuuko kestävyysraportoinnin julkaisuaikataulu aiemmasta uuden sääntelyn myötä?	7
3.2 Muuttuuko kestävyysraportoinnin julkaisuaikataulu aiemmasta uuden sääntelyn myötä?	7
3.3 Millä kielellä kestävyysraportointi laaditaan?	8
3.4 Missä kestävyysraportti julkaistaan?	8
3.5 Mitä kestävyysraportointiaineistolta ja sen säilyttämiseltä edellytetään?	8
3.6 Pitääkö kaikkien konserniyhtiöiden laatia oma kestävyysraporttinsa?	8
3.7 Tuleeko raportoinnin kattaa myös toimitusketjun yritysten tietoja?	9
3.8 Miten EU-taksonomia liittyy kestävyysraportointiin?	9
3.9 Pitääkö ensimmäisen raportointivuoden kestävyysraportin sisältää tiedot myös vertailuvuodelta?	9
4 Kestävyysraportoinnin varmentajan valitseminen	9
4.1 Kuka voi varmentaa kestävyysraportoinnin?	9
4.2 Voiko sama tilintarkastusyhteisö toimia sekä tilintarkastajana että kestävyysraportointitarkastajana?	10
4.3 Millaiset riippumattomuusvaatimukset koskevat kestävyysraportoinnin varmentajaa?	10
5 Kestävyysraportoinnin varmentaminen	11
5.1 Millainen raportti kestävyysraportoinnin varmentamisesta annetaan? Annetaanko kestävyysraportoinnin varmentamisesta oma erillinen kertomuksensa vai sisältyykö se tilintarkastuskertomukseen?	11
5.2 Miten kestävyysraportoinnin varmentaminen eroaa tilinpäätöstietojen varmentamisesta?	12
6 Käyttöönottoon liittyvät helpotukset	14
6.1 Mitä käyttöönottoon liittyviä helpotuksia on olemassa?	14

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Johdanto

Asteittain laajeneva kestävyysraportoinnin sääntely tulee muuttamaan yritysten raportointia merkittävästi. Kestävyysraportoinnin sääntely on herättänyt kysymyksiä niin tilintarkastajissa kuin tarkastuskohteissa. Suomen Tilintarkastajat ry on tunnistanut tilintarkastajien ja tarkastuskohteiden tarpeen kansalliselle kestävyysraportoinnin ja sen varmentamisen ohjeistukselle.

Tämän Questions & Answers (Q&A eli kysymyksiä ja vastauksia) tarkoitus on tarjota käytännön ratkaisuja eri yhteyksissä esiin nousseisiin kysymyksiin. Tässä Q&A:ssa esitetyt soveltamisohjeet ovat Suomen Tilintarkastajat ry:n laatimia. Kansallinen lainsäädäntö EU:n kestävyysraportointidirektiivin johdosta on tarkoitettu tulevan voimaan vuoden 2023 lopussa ja tässä Q&A:ssa esitetyt näkemykset perustuvat vielä hallituksen esitykseen (HE 20/2023). Tulkinnat voivat kehittyä ja muuttua ajan myötä. Q&A:ta myös täydennetään tarvittaessa.

EU:n kestävyysraportointistandardit (ESRS) määrittelevät jatkossa kestävyysraportoinnin direktiivin (CSRD) edellyttämän raportoinnin muodon ja sisällön. Standardien noudattaminen on pakollista kaikille CSRD:n soveltamisalaan kuuluville yrityksille.

Kestävyysraportointivelvoitteet astuvat voimaan asteittain seuraavasti:

2024 alkaen raportointi koskee suuria EU:n säännellyillä markkinoilla toimivia yli 500 työntekijän yrityksiä – raportointi vuonna 2025.

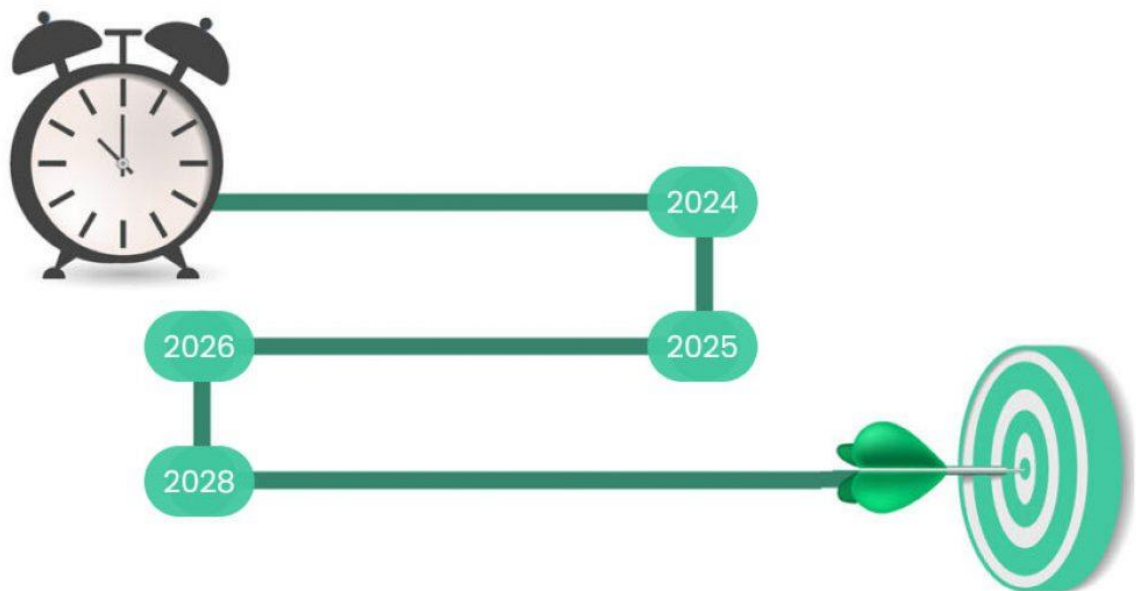
2025 velvollisuus laajenee listattuihin ja listaamattomiin yrityksiin, joilla täyttyy vähintään kaksi kolmesta ehdosta – raportointi vuonna 2026.

- taseen loppusumma vähintään 20 miljoonaa euroa
- liikevaihto vähintään 40 miljoonaa euroa tilikauden aikana
- palveluksessa keskimäärin 250 henkilöä.

2026 velvollisuus ulottuu listattuihin pk-yrityksiin sekä pieniin ja keskisuuriin luottolaitoksiin ja vakuutusyhtiöihin, joiden liikkeeseen laskema osake, velkakirja tai muu arvopaperi on kaupankäynnin kohteena arvopaperimarkkinalla tarkoitettulla säännellyllä markkinalla (huom. ei sovelleta kaikkiin pieniin ja keskisuuriin luottolaitoksiin ja vakuutusyhtiöihin) – raportointi vuonna 2027.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Vuoden 2028 kestävyystiedoista raportointivelvollisuus laajenee eurooppalaisen ulkopuolisiin yrityksiin, joiden liikevaihto on yli 150 miljoonaa euroa kahden viimeksi kuluneen tilikauden aikana, ja joilla on vähintään yksi suuri tai listattu tytäryhtiö Euroopan unionin säännellyillä markkinoilla (tai sivukonttori, jos yrityksillä ei ole EU:ssa suurta tai listattua tytäryhtiötä) ja liikevaihto EU markkinoilla on yli 40 miljoonaa euroa. Raportointi laaditaan ensimmäisen kerran vuonna 2029.



1 Hallituksen ja tarkastusvaliokunnan velvoitteet

1.1 Mitä uusia velvollisuuksia ja tehtäviä yhtiön hallitukselle/tarkastusvaliokunnalle tulee kestävyysraportoinnin uuden sääntelyn johdosta?

Tarkastusvaliokunnan tehtävät kestävyysraportoinnin osalta ovat hyvin samankaltaisia kuin taloudellisen raportoinnin osalta. Voidaankin sanoa, että jatkossa tarkastusvaliokunnan rooliin kytkeytyy yrityksen lakisääteinen raportointi, joka pitää sisällään taloudellisen ja ei-taloudellisen informaation. Hallituksen ja toimitusjohtajan vastuu kestävyysraportoinnin osalta on samanlainen kuin mikä koskee tilinpäätöstietoja. Mikäli yhtiöllä ei ole tarkastusvaliokuntaa, tehtävät kuuluvat koko hallitukselle. Tarkastusvaliokunnan tehtävät voi hoitaa myös hallituksen toinen valiokunta, jonka kokoonpano täyttää tarkastusvaliokunnalle säädetyt vaatimukset.

Tarkastusvaliokunnan tehtäviin kestävyysraportoinnin osalta kuuluu mm.:

- *tiedottaa* tarkastettavan yhteisön hallinto- tai valvontaelimelle lakisääteisen kestävyysraportoinnin varmentamisen *tuloksista* sekä selitettävä miten kestävyysraportoinnin varmentaminen edisti kestävyysraportoinnin luotettavuutta ja mikä oli tarkastusvaliokunnan rooli tässä prosessissa,
- *seurata prosessia*, jonka yritys toteuttaa hyväksytyjen kestävyysraportointistandardien mukaisesti *raportoitujen tietojen tunnistamiseksi*, ja annettava suosituksia tai ehdotuksia niiden luotettavuuden varmistamiseksi,
- *seurata kestävyysraportoinnin prosessia*, mukaan lukien sähköisen raportoinnin prosessia,
- *seurata* näihin liittyvän sisäisen *valvonnan* sekä *riskienhallinnan* tehokkuutta,
- *vastata* lakisääteisten kestävyysraportoinnin varmennusyhteisön/*varmentajan valintamenettelystä*,
- *arvioida* ja seurata kestävyysraportoinnin *varmentajan riippumattomuutta*,
- *seurata* kestävyysraportoinnin varmennuksen toteuttamista ja
- seurantatehtävänsä asianmukaisessa toteuttamisessa valiokunta *antaa tarvittaessa suosituksia* prosessien kehittämiseksi.

Kestävyysraportointi tulee yhä tiiviimmin kytkeytymään yhtiön strategiaan. Kestävyysraportissa esitetään tiivistetyt kuvaukset:

- 1) liiketoimintamallin ja -strategian sopeutuvaisuudesta kestävyysseikoista aiheutuviin liiketoiminnallisiin *riskeihin* nähden;
- 2) kestävyysseikkoihin perustuvista liiketoiminnallisista *mahdollisuuksista*;

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

- 3) *suunnitelmista, mukaan lukien täytäntöönpanon rahoitus- ja investointisuunnitelmat, joilla edesautetaan liiketoimintamallin ja -strategian ristiriidattomuutta kestävään talousjärjestelmään siirtymistä koskevan tavoitteen kanssa;*
- 4) *suunnitelmista, mukaan lukien täytäntöönpanon rahoitus- ja investointisuunnitelmat, joilla edesautetaan ilmastotavoitteiden toteutumista;*
- 5) *merkittävästä hiilen, öljyn tai kaasun hyödyntämisestä liiketoiminnassa tai niiden tuottamisesta taikka jalostamisesta;*
- 6) *sidosryhmien huomioimisesta liiketoimintamallissa ja -strategiassa;*
- 7) *toiminnan vaikutuksista kestävyysseikkoihin; sekä*
- 8) *miten strategia on pantu täytäntöön kestävyysseikkojen osalta; sekä toimintaperiaatteista, jotka liittyvät yrityksen kestävyysseikkoihin.*

Lisäksi on hyvä huomioida, että yrityksen on esitettävä kestävyysraportissaan kuvaus johto- ja valvontaelinten tehtävistä kestävyysraportointiin liittyen, kuvaus asiantuntemuksesta tehtävien hoitamisessa, mahdollisuudesta hyödyntää ulkopuolisia asiantuntijoita sekä tieto kannustinjärjestelmistä, jotka perustuvat kestävyysseikkoihin.

Hallituksen ja toimitusjohtajan on varattava kestävyysraportointitarkastajalle tilaisuus toimittaa kestävyysraportointivarmennus siinä laajuudessa kuin tämä katsoo sen tarpeelliseksi sekä annettava sellaista selvitystä ja apua, jota varmentaja pyytää.

2 Yhtiökokous

2.1 Pitääkö kestävyysraportoinnin varmentaja valita yhtiökokouksessa?

Kyllä, varmentajan valinta kuuluu yhtiökokouksen toimivaltaan.

Osakeyhtiölakiin¹ otetun säännöksen mukaan sillä tilikaudella, jolta osakeyhtiön on laadittava ensimmäinen kestävyysraporttinsa, erillistä yhtiökokouksen päätöstä kestävyysraportoinnin varmentajaksi ei tarvitse tehdä, mikäli kestävyysraportoinnin varmentajana toimii yhteisön tilintarkastajaksi valittu tilintarkastusyhteisö.

¹ Vastaava siirtymäsäännös on otettu muun muassa osuuskuntalakiin, vakuutusyhtiölakiin ym.

3 Raportointi

3.1 Muuttuuko kestävyysraportoinnin julkaisuaikataulu aiemmasta uuden sääntelyn myötä?

Jatkossa kestävyysraportointi on aiempaa useammalle yritykselle lakisääteistä ja sisällöltään määrämuotoista. Raportoinnissa tulee noudattaa EU:n julkaisemia ESRS-standardeja (European Sustainability Reporting Standards). Aiemmin ei-taloudellisen tiedon raportointia on edellytetty vain tietyiltä suuryrityksiltä. Jotkut yritykset ovat laatineet myös osana sijoittajaviestintäänsä dokumentteja, joita on tyypillisesti kutsuttu vastuullisuusraporteiksi.

Kestävyysraportti on jatkossa esitettävä toimintakertomuksessa erillisenä ja yhtenäisenä osiona.

Kestävyysraportti tulee julkaista digitaalisessa muodossa (XHTML). Kestävyysraportoinnin piirissä olevan yrityksen tulee julkaista digitaalisessa muodossa myös tilinpäätös sekä toimintakertomus muilta osin. Kestävyysraportointiyrityksen tulee asettaa verkkosivustolleen maksutta yleisön saataville digitaaliset tiedostot, jotka ovat myös silmin luettavissa seuraavista asiakirjoista:

- tilinpäätös
- kestävyysraportin sisältävä toimintakertomus
- tilintarkastuskertomuksesta sekä
- kestävyysraportoinnin varmennuskertomus.

Kestävyysraportoinnin tulee sisältää kahdensuuntaista informaatiota vaikutuksista, eli yrityksen vaikutuksista kestävyysseikkoihin sekä siitä, miten kestävyysseikat vaikuttavat yrityksen kehitykseen, tulokseen ja asemaan. Yrityksen tulee määrittää tämä ns. kaksoisolennaisuus, johon kestävyysraportointi perustuu ja joka määrittää kestävyysraportoinnin laajuuden.

3.2 Muuttuuko kestävyysraportoinnin julkaisuaikataulu aiemmasta uuden sääntelyn myötä?

Kyllä, kestävyysraportin ollessa jatkossa osa toimintakertomusta, raportointi tulee jatkossa laatia ja julkaista samassa aikataulussa tilinpäätöksen kanssa.

3.3 Millä kielellä kestävyysraportointi laaditaan?

Kestävyysraportti tulee laatia suomen tai ruotsin kielellä.

3.4 Missä kestävyysraportti julkaistaan?

Kestävyysraportointivelvollisen yrityksen tulee toimittaa PRH:lle digitaalisessa muodossa kestävyysraportoinnin sisältävä toimintakertomus yhdessä tilinpäätöksen, tilintarkastuskertomuksen sekä kestävyysvarmennuskertomuksen kanssa.

3.5 Mitä kestävyysraportointiaineistolta ja sen säilyttämiseltä edellytetään?

Kestävyysraporttia ja sen perustana olevaa aineistoa ja näiden säilyttämistä koskevat lähtökohtaisesti samat vaatimukset kuin tilinpäätöstä ja kirjanpitoaineistoa.

3.6 Pitääkö kaikkien konserniyhtiöiden laatia oma kestävyysraporttinsa?

Eri maissa voi olla tästä kansallisia erityis- ja lisävaatimuksia. Suomen lain mukaan kestävyysraportoinnin kriteerit täyttävän suurkonsernin tulee laatia konsernin kattava kestävyysraportti. Jos emoyritys sijaitsee Euroopan talousalueella, tytäryritys saa jättää kestävyysraportin laatimatta, jos tiedot tytäryrityksestä ja tytäryrityksistä sisällytetään emoyrityksen konsernia koskevaan toimintakertomukseen ja konsernin kestävyysraporttiin. Tämä ns. tytäryhtiöpoikkeus ei kuitenkaan sovellu, mikäli tytäryritys on säännellyllä markkinalla noteerattu suuryritys; tällaisen yrityksen tulee aina laatia oma kestävyysraportti.

Silloin kun konsernin tytäryritykset eivät laadi omaa kestävyysraporttia, tulee niiden kuitenkin tuottaa ja kerätä tarvittavat tiedot ja raportoida ne emoyritykselle konsernin kestävyysraportointia varten. Konsernin tytäryrityksen toimintakertomuksessa on esitettävä: 1) tieto tytäryrityksen kestävyysraporttia koskevasta poikkeuksesta; 2) nimi ja sääntömääräinen kotipaikka emoyrityksestä, joka laatii konsernikestävyysraportin; 3) hyperlinkki konsernikestävyysraporttiin tai sen sisältävään toimintakertomukseen; ja 4) hyperlinkki kestävyysraportoinnin varmennuskertomukseen.

3.7 Tuleeko raportoinnin kattaa myös toimitusketjun yritysten tietoja?

Kyllä, kestävyysraportoinnissa tulee esittää yrityksen omien toimintojen ohella sen arvoketju sisältäen tarpeen mukaan tietoja tuotteista ja palveluista, liikesuhteista ja toimitusketjuista.

Mikäli tietoja arvoketjusta ei ole saatavilla, yrityksellä on kolmen vuoden ajan mahdollisuus poiketa tästä tietovaatimuksesta ja järjestää tietojen saaminen arvoketjun yrityksiltä. Kestävyysraportissa tulee tällöin antaa selvitys syistä, joiden vuoksi tietoja ei ole saatu ja miten tiedot hankitaan vastaisuudessa. Tiedonsaannin organisointi arvoketjun yrityksistä on kuitenkin suositeltavaa käynnistää saman tien, koska nämä yritykset saattavat tarvita aikaa pystyäkseen tuottamaan tarvittavat tiedot.

3.8 Miten EU-taksonomia liittyy kestävyysraportointiin?

EU-taksonomia on kestävän rahoituksen luokitusjärjestelmä, jonka tavoitteena on helpottaa pääomien ohjaamista ympäristön kannalta kestävään toimintaan. Jatkossa taksonomiatiedot sisältyvät kestävyysraportointiin.

3.9 Pitääkö ensimmäisen raportointivuoden kestävyysraportin sisältää tiedot myös vertailuvuodelta?

Ensimmäisenä raportointivuonna kestävyysraportissa ei tarvitse esittää vertailuvuoden tietoja.

4 Kestävyysraportoinnin varmentajan valitseminen

4.1 Kuka voi varmentaa kestävyysraportoinnin?

Kestävyysraportoinnin varmentajana eli kestävyysraportointitarkastajana voi toimia tilintarkastuslain mukaan hyväksytty tilintarkastusyhteisö tai tilintarkastaja. Tilintarkastajalla tai tilintarkastusyhteisön päävastuullisella tilintarkastajalla tulee olla kestävyysraportointitarkastajan erityispätevyys KRT. Mainittu erityispätevyys saavutetaan ainakin siirtymäaikana esimerkiksi suorittamalla hyväksytysti Suomen Tilintarkastajat ry:n ESG-varmennuskoulutus.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

PRH:n ylläpitämään tilintarkastajarekisteriin tullaan jossain vaiheessa merkitsemään myös kestävyysraportointitarkastajat sekä kestävyysraportointitarkastusyhteisöt. Ensisivaiheessa viranomaisrekisteriä kestävyysvarmennustarkastajista ja kestävyysvarmennustarkastusyhteisöistä ei todennäköisesti ole olemassa. Suomen Tilintarkastajat ry:n kotisivuilla on saatavilla listaus HT- ja KHT-tilintarkastajista, jotka ovat suorittaneet hyväksytysti ESG-varmennuskoulutuksen ja omaavat siten riittävän erityispätevyyden.

4.2 Voiko sama tilintarkastusyhteisö toimia sekä tilintarkastajana että kestävyysraportointitarkastajana?

Yhteisön tilintarkastaja voi toimia samanaikaisesti myös yhteisön kestävyysraportointitarkastajana. Laki antaa kuitenkin mahdollisuuden myös kahden eri tahon valitsemiseksi tilintarkastajaksi ja kestävyysraportointitarkastajaksi. Lain esitöiden mukaan on oletettavaa, että pääsääntöisesti yritykset käyttävät lakisäätteisessä tilintarkastuksessa tilintarkastusyhtiötä, joka voi tarjota myös kestävyysraportoinnin varmennuspalvelun.

4.3 Millaiset riippumattomuusvaatimukset koskevat kestävyysraportoinnin varmentajaa?

Kestävyysraportointitarkastajan riippumattomuusvaatimukset ovat käytännössä yhdenmukaiset tilintarkastajan yleisten riippumattomuusvaatimusten kanssa. Näin ollen kestävyysraportointitarkastajan tulee olla riippumaton kyseistä toimeksiantoa suorittaessaan sekä koko kestävyysraportoinnin kattaman ajan.

Tilintarkastajan ja kestävyysraportointitarkastajan yhteneväiset riippumattomuusvaatimukset yhdessä päällekkäisen tarkastustyön välttämisen kanssa voivat osaltaan johtaa siihen, että varmennustoimeksiannoista (tilintarkastus ja kestävyysraportointitarkastus) vastaa jatkossa yleensä sama taho.

Yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt

Yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön kestävyysraportointitarkastajan ja tilintarkastajan rajoitteet muiden kuin tilintarkastuspalveluiden (Non-Audit Services) ovat olennaisilta osin yhdenmukaiset. Luettelo kiellettyjen palveluiden osalta sisältyy EU:n tilintarkastusasetuksen 5 artiklaan. On hyvä todeta, että samaan

kestävyyseraportointitarkastajan kanssa samaan ketjuun kuuluvia jäseniä / yhtiöitä koskevat samanlaiset rajoitteet kuin yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajia.

Yleisen edun kannalta merkittävien yhtiöiden osalta kestävyyseraportointitarkastusta ei katsota riippumattomuutta vaarantavaksi muuksi kuin tilintarkastuspalveluksi (Non-Audit Services). Näin ollen kestävyyseraportoinnin varmennus ei edellytä tarkastusvaliokunnan ennakko hyväksyntää eikä kestävyyseraportointitarkastuksen palkkioita lueta osaksi palkkiokattoa (fee cap).

Kestävyyseraportointitarkastaja voi tarjota sallittuja muita kuin tilintarkastuspalveluita varmennuksen kohteena olevalle yhteisölle samoin periaattein kuin tilintarkastaja. Näin ollen palveluita voidaan tarjota silloin kun yhteisön tarkastusvaliokunnalta on antanut siihen luvan arvioituaan riippumattomuuteen kohdistuvat uhat ja niitä koskevat varotoimenpiteet. Tätä arviointia varten kestävyyseraportointitarkastajan tulee toimittaa tarkastusvaliokunnalle selvitys riippumattomuudesta samaan tapaan kuin tilintarkastajan.

Direktiivien muutosehdotuksissa todetaan, että kielletyiksi palveluiksi tulisi katsoa mm. kestävyyseraportoinnin valmisteluun liittyvät palvelut, mukaan lukien mahdolliset konsultointipalvelut. Tältä osin palvelun sallittavuutta tulisi arvioida samoin periaattein kuin arvioitaessa tilintarkastuksen yhteydessä toimittavia neuvontapalveluita (mm. oman työn tarkastamisen riski).

5 Kestävyyseraportoinnin varmentaminen

5.1 Millainen raportti kestävyyseraportoinnin varmentamisesta annetaan?

Annetaanko kestävyyseraportoinnin varmentamisesta oma erillinen kertomuksensa vai sisältyykö se tilintarkastuskertomukseen?

Kestävyyseraportin varmentamisesta annetaan säännösten edellyttämällä tavalla kestävyyseraportoinnin varmennuskertomus ja tilintarkastuksesta annetaan tilintarkastuskertomus.

Sinänsä tilintarkastuslaissa kuitenkin sallitaan kestävyyseraportoinnin varmennuskertomuksen sisällyttäminen tilintarkastuskertomukseen sen erillisenä osana silloin kun kestävyyseraportointitarkastajana toimii sama henkilö kuin tilintarkastajana (tilintarkastusyhteisö tai luonnollinen henkilö).

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Tilintarkastuslaissa asetetaan tietyt vaatimukset kestävyysraportoinnin varmennuskertomuksen sisällölle, minkä lisäksi varmennuskertomuksen laatimisessa tulee noudattaa kestävyysvarmennusstandardien vaatimuksia. Laissa ei kuitenkaan aseteta yksityiskohtaisia vaatimuksia kestävyysraportoinnin varmennuskertomuksen muodolle ja sisällölle.

Kestävyysraportoinnin varmennuskertomuksessa on yksilöitävä sen kohteena oleva kestävyysraportointiyritys ja kestävyysraportti. Niin ikään varmennuskertomuksessa on esitettävä kuvaus varmentamisen laajuudesta yksilöiden ne kestävyysvarmennusstandardit, joiden mukaisesti varmentaminen on suoritettu. Lisäksi varmennuskertomuksessa on oltava päiväys ja allekirjoitus.

Varmennuskertomuksessa on annettava lausunto siitä, noudatetaanko kestävyysraportissa 1) kirjanpitolain 7 luvussa säädettyjä vaatimuksia ja kestävyysraportointistandardeja ja 2) taksonomia-asetuksen (EU) 2020/852 artiklassa 8 säädettyjä vaatimuksia. Edellä mainittu 1 kohta käsittää myös prosessin, jolla on yksilöity tiedot kestävyysraportointistandardien mukaista raportoinnista varten, sekä tietojen merkitsemisen KPL 7:22 §:ssä tarkoitetulla tavalla.

Kestävyysraportointitarkastajan on suoritettava toimeksiantonsa siten, että edellä tarkoitettu lausunto esitetään ainakin rajoitetun varmuuden antavana johtopäätöksenä siitä, ettei ole havaittu mitään seikkaa, jonka perusteella voitaisiin päätellä, että kestävyysraportointi on oleellisesti virheellinen.

Jos on valittu useita kestävyysraportointitarkastajia (tai kestävyysraportoinnin tarkastusyhteisöjä), nämä antavat yhteisen kestävyysvarmennuskertomuksen ja lausunnon. Jos valitut ovat erimielisiä, kestävyysvarmennuskertomuksessa on ilmoitettava erimielisyyden syy ja kunkin valitun on esitettävä erillinen lausuntonsa.

Edellä kerrottua sovelletaan myös varmennuskertomukseen, joka annetaan konsernin kestävyysraportoinnista.

5.2 Miten kestävyysraportoinnin varmentaminen eroaa tilinpäätöstietojen varmentamisesta?

Kestävyysraportoinnin varmentamisesta säädetään tilintarkastuslaissa. Lähtökohtana on, että kestävyysraportointiyrityksen tulee aina varmennuttaa kestävyysraportointinsa. Kestävyysraportoinnin varmentamisen kohteena ovat ne toimintakertomukseen sisältyvät tiedot, jotka yhteisö on esittänyt

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

kestävyysraporttinaan ja tapauksen mukaan konsernikestävyysraporttinaan. Varmentajana voi toimia yrityksen lakisääteinen tilintarkastaja tai vaihtoehtoisesti muu tilintarkastaja. Tämän tehtävän hoitaminen edellyttää niin lakisääteiseltä kuin muulta tilintarkastajalta erityispätevyyttä (ks. kysymys nro 4.1).

Kestävyysraportoinnin varmentaminen eroaa tilinpäätöstietojen varmentamisesta esimerkiksi seuraavilla tavoilla.

Kestävyysraportoinnin varmentaminen ja tilinpäätöstietojen varmentaminen (lakisääteinen tilintarkastus) ovat toisistaan *erillisiä toimeksiantoja*. Erillisyydestä kertoo myös se, että kestävyysraportoinnin varmentamisen suorittaa *kestävyysraportointitarkastaja*, kun taas lakisääteisen tilintarkastuksen suorittaa tähän tehtävään valittu *tilintarkastaja*.

Kestävyysraportoinnin varmentamisella on *eri kohde* kuin mikä se on lakisääteisessä tilintarkastuksessa. Kestävyysraportoinnin varmentamisen kohteena on kestävyysraportti. Tilinpäätöstietojen varmentamisen (= lakisääteinen tilintarkastus) kohteena on kirjanpito, tilinpäätös sekä hallinto.

Ainakin näin aluksi kestävyysraportoinnin varmentaminen ja tilinpäätöstietojen varmentaminen tulevat eroamaan toisistaan varmennustoimeksiannossa hankittavan *varmuuden tason* suhteen. Varmennustoimeksiannoissa erotetaan toisistaan rajoitetun varmuuden ("limited assurance") antavat toimeksiannot ja kohtuullisen varmuuden ("reasonable assurance") antavat toimeksiannot. Tilintarkastus on toimeksiantona luonteeltaan aina kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto. Kestävyysraportoinnin varmentaminen puolestaan on ainakin aluksi rajoitetun varmuuden antava toimeksianto.

Kestävyysraportoinnin varmentaminen eroaa tilinpäätöstietojen varmentamisesta myös siten, että kestävyysraportoinnin varmentamisessa noudatetaan tätä tarkoitusta varten komission hyväksymiä *kestävyysvarmennusstandardeja*. Komissio antaa viimeistään 1.10.2026 rajoitettua varmuutta koskevan varmennusstandardin. Kohtuullista varmuutta koskeva varmennusstandardi tulee puolestaan annettavaksi viimeistään 1.10.2028 kuitenkin edellyttäen, että vaatimusta kohtuullisesta varmuudesta on pidettävä ylipäänsä toteuttamiskelpoisena ("feasible") kestävyysraporttien kohdalla. Ennen kuin komissio on antanut kestävyysraportoinnin varmennusstandardit, kestävyysraportoinnin varmentamisessa noudatettu muu standardi tulee nimetä kestävyysraportoinnin varmennuskertomuksessa.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Kestävyysraportoinnin varmentaminen eroaa tilinpäätöstietojen varmentamisesta myös varmentamisen tuloksena annettavan raportin suhteen. Kestävyysraportin varmentamisesta annetaan säännösten edellyttämällä tavalla kestävyysraportoinnin varmennuskertomus ja tilintarkastuksesta annetaan tilintarkastuskertomus (ks. myös kysymys nro 5.1).

6 Käyttöönottoon liittyvät helpotukset

6.1 Mitä käyttöönottoon liittyviä helpotuksia on olemassa?

Kestävyysraportointiin siirtyminen tulee vaatimaan raportoivilta yrityksiltä paljon uuden oppimista, henkilöstön kouluttamista ja esimerkiksi uusien tiedonkeruuprosessien ja kontrollien luomista sekä usein myös uusien tietojärjestelmien käyttöönottoa. Lainsäädäntövaatimukset ja raportointistandardit (ESRS) pitävät sisällään kuitenkin joitakin helpotuksia erityisesti siirtymävaiheessa esimerkiksi:

- raportointivelvoite rajat (aika ja kokorajat) eri yhtiöille; kestävyysraportointiin siirtään vaiheittain usean vuoden aikana
- mahdollisuus olennaisten asioiden esittäminen kaksoisolennaisuusanalyysin perusteella
- vertailutietojen esittämistä ei edellytetä ensimmäiseltä raportointikaudelta
- arvoketjun tietojen esittämistä voidaan rajata 3 vuoden siirtymäkaudella tietyn edellytyksin
- Tytäryhtiöpoikkeus; jonka mukaan tytäryhtiöiden ei aina tarvitse laatia omaa kestävyysraporttiaan
- ESRS standardeissa on joitakin helpotuksia 1–3 ensimmäisen vuoden aikana tietojen esittämisestä (erikseen kaikille yhtiöille ja lisähelpotuksia yhtiöille, joilla alle 750 henkilöä) sekä kestävyysraportointivarmennuksessa
- varmuuden taso on ainakin alkuvuosina rajoitettu varmuus.