

KESTÄVYYSRAPORTOINTIIN LIITTYVIEN VAATIMUSTEN SO- VELTAMINEN SUOMESSA – KYSYMYKSIÄ JA VASTAUKSIA

Sisällys

1 Johdanto.....	4
1.1 Yhteenvedon taustaa.....	4
1.2. Kestävyysraportointidirektiivi CSRD.....	4
1.3 Omnibus I tuo mahdollisia muutoksia kestävyysraportointisääntelyyn	7
1.4 Määritelmät.....	9
2 Hallituksen ja tarkastusvaliokunnan velvoitteet.....	10
2.1 Mitä velvollisuuksia ja tehtäviä yhtiön hallitukselle/tarkastusvaliokunnalle on tullut kestävyysraportointiin liittyvän sääntelyn johdosta?	10
3 Yhtiökokous	12
3.1 Pitääkö kestävyysraportoinnin varmentaja valita yhtiökokouksessa?	12
3.2 Kirjanpitovelvollinen laatii vapaaehtoisesti kirjanpitolain 7 luvun mukaisen kestävyysraportin, ja sisällyttää raportin toimintakertomukseensa. Kirjanpitovelvollinen myös varmennuttaa laatimansa kestävyysraportin. Tuleeko tässä tapauksessa valita kestävyystarkastusyhteisö tai kestävyysraportointitarkastaja yhtiökokouksessa tai vastaavan toimielimen kokouksessa?.....	12
4 Raportointi.....	13
4.1 Millaisia vaatimuksia kestävyysraportin laatimiseen liittyy?	13
4.2 Millainen on kestävyysraportin julkaisuaikataulu?	14
4.3 Millä kielellä kestävyysraportointi laaditaan?.....	14
4.4 Missä kestävyysraportti julkaistaan?	14
4.5 Mitä kestävyysraportointiaineistolta ja sen säilyttämiseltä edellytetään?.....	14
4.6 Pitääkö kaikkien konserniyhtiöiden laatia oma kestävyysraporttinsa?.....	14
4.7 Tuleeko raportoinnin kattaa myös toimitusketjun yritysten tietoja?.....	15
4.8 Miten EU-taksonomia liittyy kestävyysraportointiin?	15
4.9 Onko EU-taksonomiaraportointi määrämuotoinen?	15
4.10 Pitääkö ensimmäisen raportointivuoden kestävyysraportin sisältää tiedot myös vertailuvuodelta?	16
4.11 Yritys ei ole kestävyysraportointiyritys, mutta se haluaa laatia vapaaehtoisesti kestävyysraportin. Mitä yrityksen tulisi tässä tilanteessa ottaa huomioon?	16
4.12 Voiko toimintakertomuksessa esittää jonkin muun kriteeristön mukaan laaditun vastuullisuusraportin kuin pakollisena tai vapaaehtoisesti laaditun kirjanpitolain 7 luvun mukaisen kestävyysraportin?	17
4.13 Yritys raportoi vapaaehtoisesti kestävyystietoja. Yritys julkaisee tämän vapaaehtoisen vastuullisuusraportin toimintakertomuksen ulkopuolella, esimerkiksi verkkosivuillaan. Voidaanko raportti varmentaa joko kokonaan, tai vain tiettyjen yksittäisten tietojen osalta?	17
4.14 Yritys laatii vapaaehtoisen VSME-standardin mukaisen vastuullisuusraportin (joko peruslaajuudessa tai laajennettuna). Voidaanko tästä raportista varmentaa vain tietyt yksittäiset tiedot, vai tuleeko koko raportti varmentaa?	18
4.15 Yritys laatii vapaaehtoisen vastuullisuusraportin valitsemaansa kriteeristöä noudattaen, esim. VSME-standardin mukaan, ja raportti varmennetaan. Tuleeko varmennusraportti liittää mukaan yrityksen julkaisemaan vastuullisuusraporttiin?	18
4.16 Yritys laatii vapaaehtoisen VSME-standardin mukaisen vastuullisuusraportin, ja lisäksi sisällyttää siihen muita yrityskohtaisia tietoja, jotka eivät perustu VSME-standardin mukaisiin	

tiedonantovaatimuksiin. Voidaanko tässäkin tilanteessa todeta, että raportti on VSME-standardin mukainen?	19
4.17 Yritys ei ole kestävyysraportointiyritys, eli se ei ole lain mukaan velvollinen laatimaan kestävyysraporttia. Yritys on kuitenkin tunnistanut kestävyiden strategisesti merkittäväksi, ja haluaa raportoida toimenpiteistään ja edistymisestään sidosryhmilleen. Mitä yrityksen kannattaisi tässä tilanteessa huomioida?	19
4.18 Voiko kestävyysraportilta viitata yrityksen julkaisemiin muihin raportteihin siten, että tiedonantovaatimuksia ei sisällytetä kestävyysraportille, vaan ne esitetään mainitussa muussa asiakirjassa?	20
5 Kestävyysraportoinnin varmentajan valitseminen.....	20
5.1 Kuka voi varmentaa kestävyysraportoinnin?.....	20
5.2 Voiko sama tilintarkastusyhteisö toimia sekä tilintarkastajana että kestävyysraportointitarkastajana?	21
5.3 Millaiset riippumattomuusvaatimukset koskevat kestävyysraportoinnin varmentajaa?	21
6 Kestävyysraportoinnin varmentaminen.....	22
6.1 Millainen raportti kestävyysraportoinnin varmentamisesta annetaan? Annetaanko kestävyysraportoinnin varmentamisesta oma erillinen kertomuksensa vai sisältyykö se tilintarkastuskertomukseen?	22
6.2 Miten kestävyysraportoinnin varmentaminen eroaa tilinpäätöstietojen varmentamisesta? ..	23
7 Käyttöönottoon liittyvät helpotukset.....	25
7.1 Mitä käyttöönottoon liittyviä helpotuksia on olemassa?	25

1 Johdanto

1.1 Yhteenvedon taustaa

Kestävyyssraportointi on parhaillaan merkittävässä murroksessa. Vuonna 2024 voimaan tullut EU:n kestävyysraportointidirektiivi (Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD) toi yrityksille uusia raportointivelvoitteita ja nosti kestävyystiedot merkittäväksi osaksi liike-toiminnan raportointia. Seuraavana vuonna EU:ssa käynnistyi kuitenkin työ kestävyysääntelyn yksinkertaistamiseksi. Tällä hetkellä valmisteilla oleva ns. *Omnibus I* -esitys saattaa tulevaisuudessa muuttaa olennaisesti nykyistä CSRD-sääntelyä.

Vaikka raportointivaatimukset kehittyvät ja muuttuvat, sidosryhmien tarve luotettavalle ja laadukkaalle kestävyystiedolle säilyy. Tämän vuoksi on tärkeää tarjota selkeitä soveltamisohjeita, jotta voimassa olevia lakisääteisiä kestävyystietoa koskevia raportointivelvoitteita voidaan noudattaa johdonmukaisesti sekä tukea myös vapaaehtoista vastuullisuusraportointia.

Tämän Kysymyksiä ja vastauksia -yhteenvedon tarkoituksena on tarjota käytännön vastauksia yleisimpiin kestävyysraportointia koskeviin kysymyksiin. Yhteenvedossa esitetyt tulkinnot ja suositukset ovat Suomen Tilintarkastajat ry:n näkemyksiä kirjanpitolain sekä erityisesti sen 7 luvun säännösten tulkinnasta. On kuitenkin huomioitava, että tulkinnot voivat kehittyä raportointi- ja varmennuskäytäntöjen myötä.

Tässä yhteenvedossa käsitellyt tulkinnot ja suositukset perustuvat nykyiseen voimassa olevaan kestävyysääntelyyn. Koska Omnibus I-esitys on vielä suurelta osin valmisteilla, eivät siinä esitetyt mahdolliset muutokset sisälly tähän yhteenvetoon ja kestävyysraportoinnin soveltamisen tulkintaan. Lisää Omnibus I-esityksestä voit lukea jaksosta 1.3. Päivitämme tätä yhteenvetoa tarpeen mukaan.

1.2. Kestävyyssraportointidirektiivi CSRD

Kestävyyssraportointidirektiivi saatettiin kansallisesti voimaan vuoden 2023 lopussa. Kestävyyssraportointidirektiivin kansallinen implementointi toteutettiin ensisijaisesti täydentämällä kirjanpitolakia ja tilintarkastuslakia. Lisäksi täydennettiin muun muassa osakeyhtiölakia ja osuuskuntalakia.

Kestävyysraportoinnissa sovellettava kriteeristö on määritelty kirjanpitolain 7 luvussa. Kestävyysraportoinnissa on noudatettava kirjanpitolain 7 luvun lisäksi eurooppalaisia kestävyysraportointistandardeja (ESRS), ja EU-taksonomia-asetusta.

Kestävyysraportointivelvoitteet tulevat voimaan kirjanpitolaissa säädetyn ajallisen porrastuksen mukaisesti. Alla esitetty aikataulu perustuu yhteenvedon päivityshetkellä voimassa olevaan lainsäädäntöön:

- 2024 alkaen raportointi koskee sellaisia pörssilistattuja ja yleisen edun kannalta merkittäviä suuryrityksiä ja konserneja¹, joiden palveluksessa on yli 500 henkilöä – raportointi vuonna 2025 (ns. ensimmäinen aalto)
- 2025 velvollisuus laajenee muihin kuin edellä tarkoitettuihin yrityksiin ja konserneihin¹, joilla täytyy vähintään kaksi kolmesta ehdosta kahtena viimeksi päättyneenä tilikautena – raportointi vuonna 2026 (ns. toinen aalto)
 - taseen loppusumma 25 miljoonaa euroa
 - liikevaihto 50 miljoonaa euroa tilikauden aikana
 - palveluksessa keskimäärin 250 henkilöä
- 2026 velvollisuus ulottuu listattuihin pk-yrityksiin ja näiden konserneihin¹, pieniin ja rakenteeltaan yksinkertaisiin luottolaitoksiin², vakuutusyhtiölaissa tarkoitettuihin vakuutuskytkösyhtiöihin ja jälleenvakuutuskytkösyhtiöihin sekä Merimieseläkekassaan ja Maatalousyrittäjien eläkelaitokseen niiden sijoitustoiminnan osalta – raportointi vuonna 2027 (ns. kolmas aalto)
- Vuoden 2028 kestävyystiedoista raportointivelvollisuus laajenee ETA-alueen ulkopuolisiin yrityksiin, joiden liikevaihto ETA-alueelta viimeksi päättyneellä ja sitä edeltävällä tilikaudella ylittää 150 miljoonaa euroa, ja joilla on ETA-alueella a) tytäryritys, joka täyttää suuryrityksen kriteerit, tai b) sivuliike, jonka liikevaihto ylittää 40 miljoonaa euroa viimeksi päättyneellä tilikaudella. – raportointi vuonna 2029 (ns. neljäs aalto).

¹ Jos kestävyysraportointi laaditaan konsernin tasolla, ei kestävyysraporttia tule laadittavaksi yksittäisen yrityksen tasolla

² Luottolaitosten ja sijoituspalveluyritysten vakavaraisuusvaatimuksista ja asetuksen (EU) N:o 648/2012 muuttamisesta annetussa Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksessa (EU) N:o 575/2013 tarkoitettu pienet tai rakenteeltaan yksinkertaiset laitokset

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Yhteenvedon päivityshetkellä on kuitenkin jo annettu hallituksen esitys laiksi mahdollisuudesta lykätä kirjanpitolain 7 luvun soveltamista³, jonka mukaan raportointivelvollisuus siirtyisi kahdella vuodella eteenpäin toiseen ja kolmanteen aaltoon kuuluvien yritysten osalta.

³ [HE 79/2025 vp](#)

1.3 Omnibus I tuo mahdollisia muutoksia kestävyysraportointisääntelyyn

EU:ssa valmisteilla oleva Omnibus I -esitys⁴ saattaa tuoda merkittäviä muutoksia nykyiseen CSRD:n mukaiseen kestävyysraportointisääntelyyn. Esityksen tavoitteena on yksinkertaistaa ja keventää EU:n kestävyysääntelyä. Esitys vastaa mm. Mario Draghin raportin ja Budapestin julistuksen vaatimuksiin sääntelyn selkeyttämisestä ja raportointivelvoitteiden vähentämisestä 25 prosentilla.

Omnibus I -esityksessä ehdotetaan muutoksia muun muassa seuraaviin säädöksiin:

- Kestävyysraportointidirektiivi CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive)
- EU-taksonomiaa koskevat säädökset
- Hiilirajamekanismi CBAM (Carbon Border Adjustment Mechanism)
- Yritysvastuudirektiivi CSDDD (Corporate Sustainability Due Diligence Directive).

Koska esitys on edelleen neuvotteluvaiheessa, alla kuvatut muutosehdotukset voivat vielä muuttua valmistelun edetessä.

Omnibus I -esityksen keskeisimmät muutosehdotukset CSRD:n mukaiseen kestävyysraportointiin:

- **CSRD-direktiivin soveltamisalan supistaminen:**
Pakollinen kestävyysraportointi koskisi jatkossa vain suuria yrityksiä, joilla on yli 1000 työntekijää ja joko yli 50 miljoonan euron liikevaihto tai yli 25 miljoonan euron taseen loppusumma.
- **Vapaaehtoinen raportointistandardi soveltamisalan ulkopuolelle jääville:**
Yrityksille, jotka eivät kuulu pakollisen raportoinnin piiriin, ehdotetaan otettavaksi käyttöön kevennetty ja vapaaehtoinen raportointistandardi. Tämä perustuisi EF-RAGin kehittämään ja julkaisemaan pk-yrityksille suunnattuun VSME-standardiin (Voluntary Sustainability Reporting Standard for SMEs)⁵.

⁴ Omnibus I -esitykseen liittyvät ehdotukset ja muut dokumentit ovat luettavissa komission sivuilta: https://finance.ec.europa.eu/publications/omnibus-i-package-commission-simplifies-rules-sustainability-and-eu-investments-delivering-over-eu6_en

⁵ Euroopan komissio antoi suosituksensa nykyisen VSME-standardin käytöstä 30.7.2025. Tämä ei ole vapaaehtoista standardia koskeva delegoitu säädös, jota ehdotetaan osana Omnibus I:tä, vaan suositus kestävyysraportoinnin soveltamisalan ulkopuolelle jääville yrityksille väliaikaisesti markkinoiden kysyntään vastaamiseksi: [Commission presents voluntary sustainability reporting standard to ease burden on SMEs - European Commission](#)

- **Arvoketjuun kohdistuvien tietopyyntöjen rajaaminen:**
Ehdotettu ns. *value-chain cap* estäisi suuria, yli 1000 työntekijän yrityksiä vaatimasta arvoketjukumppaneiltaan enemmän tietoa kuin mitä komission vahvistamassa vapaaehtoisessa VSME-standardissa edellytettäisiin. Tavoitteena on ehkäistä raportointivelvoitteiden "valumista" alas pk-yrityksiin.
- **ESRS-standardien yksinkertaistaminen:**
Eurooppalaisiin kestävyysraportointistandardeihin (ESRS) ehdotetaan muutoksia, joiden avulla pyritään keventämään raportointia. Tavoitteena on vähentää raportoitavien tietopisteiden määrää, selkeyttää standardien ymmärrettävyyttä ja soveltamista sekä parantaa raportointistandardien yhteensopivuutta muiden kansainvälisten raportointistandardien kanssa.⁶
- **Toimialakohtaisista standardeista ja kohtuullisen varmuuden tasoisesta varmennuksesta luopuminen:**
Ehdotuksen mukaan erillisiä toimialakohtaisia standardeja ei otettaisi käyttöön lainkaan. Lisäksi raportointien varmennuksessa luovuttaisiin mahdollisuudesta siirtyä rajoitetusta varmennuksesta vaativampaan, kohtuullisen varmuuden tasoon.
- **Raportointivelvoitteiden lykkäys ("Stop the clock") -direktiivi:**
Euroopan komissio ehdotti nopeutettua toimenpidettä, jolla lykättäisiin CSRD:n mukaisten raportointivelvoitteiden voimaantuloa toisen ja kolmannen aallon yrityksiltä kahdella vuodella. Tämä niin kutsuttu "Stop the clock" -direktiivi antaa yrityksille lisäaikaa valmistautua sekä kestävyysraportointiin että mahdollisesti tuleviin muutoksiin raportointistandardeissa ja -vaatimuksissa. Direktiivi tuli voimaan huhtikuussa 2025. Suomessa direktiivin kansallinen implementointi on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.12.2025, mutta lain säännöksiä voitaisiin soveltaa jo 1.1.2025 alkaneella ja sen jälkeisillä tilikausilla.
- **"Quick fix" -muutoksilla helpotuksia ensimmäisen aallon raportioijille:**
Euroopan komissio hyväksyi heinäkuussa 2025 niin sanotut Quick fix -muutokset kestävyysraportointistandardeihin (ESRS), joilla kevennetään ensimmäisen aallon yritysten raportointitaakkaa. Muutosten ansiosta vuoden 2024 raportointivelvolliset yritykset voivat myös vuosina 2025 ja 2026 jättää pois raportoinnista samoja tietoja kuin ensimmäisenä raportointivuonna, kuten arviot tiettyjen kestävyysriskien taloudellisista vaikutuksista. Lisäksi yli 750 työntekijän yrityksiin sovelletaan samoja siirtymäsäännöksiä kuin mitä aikaisemmin sovellettiin vain enintään 750 työntekijän yrityksiin. Muutoksilla pyritään estämään raportointivaatimusten kiristymistä ennen vuotta 2027.

⁶ [EFRAG on julkaissut edistymisraportin ESRS-standardien yksinkertaistamiseksi - Suomen Tilintarkastajat](#)

Valmisteluaikataulu (tilanne 22.9.2025):

- Kolmikantaneuvottelujen on tarkoitus käynnistyä marras-joulukuun 2025 aikana.
- Komissio ehdottaa, että Omnibus I -paketti hyväksytään vuoden 2025 loppuun mennessä ja muutosesitykset astuisivat voimaan vuoden 2026 alussa.
- Nopeutetulla aikataululla käsiteltävän ”Stop the clock” -direktiivin kansallinen valmistelu saatetaan tämänhetkisen arvion mukaan päätökseen syksyllä 2025.⁷

Huomio lukijalle:

Omnibus I -esityksen muutokset saattavat tulevaisuudessa muuttaa nykyistä kestävyysraportointiin liittyvää sääntelyä sekä soveltamista. Tämän vuoksi tässä yhteenvedossa esitetyt tiedot saattavat vielä myöhemmin muuttua. On siis hyvä huomioda, että tässä käsitellyt tiedot, tulkinnat ja suositukset perustuvat nykyiseen voimassa olevaan CSRD-sääntelyyn ja sen tulkintaan. Omnibus I -esityksessä esitettyjä mahdollisia muutoksia ei ole huomioitu tässä tarkastelussa.

1.4 Määritelmät

Alla esitetään tärkeimmät tässä yhteenvedossa käytetyt termit ja määritelmät:

CSRD

Corporate Sustainability Reporting Directive, EU:n kestävyysraportointidirektiivi

EFRAG

The European Financial Reporting Advisory Group, Euroopan tilinpäätösraportoinnin neuvoo-antava ryhmä, jonka tehtävänä on neuvoa komissiota mm. kestävyysraportointiin liittyvissä kysymyksissä

ESRS

European Sustainability Reporting Standards, Eurooppalaiset kestävyysraportointistandardit

Omnibus I

Euroopan komission alkuvuodesta 2025 julkaisema esitys kestävyys-sääntelyn yksinkertaistamiseksi ja keventämiseksi. Kts jakso 1.3.

⁷ [Stop the clock -esitys etenee kansallisesti – Suomen Tilintarkastajat](#)

Kaksinkertainen olennaisuusanalyysi

Analyysi, jonka avulla kartoitetaan keskeisimpiä kestävyysvaikutuksia kahdesta eri näkökulmasta. Analyysi pitää sisällään tarkastelun yrityksen toiminnasta syntyvistä keskeisimmistä vaikutuksista ympäristöön ja yhteiskuntaan sekä toisaalta kestävyysvaikutusten vaikutuksia yrityksen liiketoimintaan. Tämän analyysin perusteella määritetään, mistä asioista yrityksen tulee raportoida kestävyysraportoinnissa.

Komissio tai EU-komissio

Tässä yhteenvedossa komissiolla viitataan Euroopan komissioon

Kestävyysraportti

CSRD-direktiivin, eli kirjalain 7 luvun mukainen kestävyysraportti. Kts. myös kysymys nro 4.11.

Vastuullisuusraportti

Vapaaehtoinen kestävyystietoja käsittelevä raportti, joka ei täytä kirjalain 7 luvun mukaisia vaatimuksia, ja joka ei siten ole kestävyysraportti. Kts. myös kysymys nro 4.11.

VSME

Voluntary reporting standard for SMEs, listaamattomien pk-yhtiöiden vapaaehtoinen kestävyysraportointistandardi

2 Hallituksen ja tarkastusvaliokunnan velvoitteet

2.1 Mitä velvollisuuksia ja tehtäviä yhtiön hallitukselle/tarkastusvaliokunnalle on tullut kestävyysraportointiin liittyvän sääntelyn johdosta?

Tarkastusvaliokunnan tehtävät kestävyysraportoinnin osalta ovat hyvin samankaltaisia kuin taloudellisen raportoinnin osalta. Voidaan sanoa, että 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, sille osoitetut 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 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* lakisääteisen *kestävyystarkastusyhteisön/kestävyysraportointitarkastajan valintamenettelystä*;
- *arvioida* ja seurata kestävyysraportoinnin *varmentajan riippumattomuutta*;
- *seurata* kestävyysraportointivarmentamisen toteuttamista, ja
- seurantatehtävänsä asianmukaisessa toteuttamisessa valiokunta *antaa tarvittaessa suosituksia* prosessien kehittämiseksi.

Kestävyysraportointi kytkeytyy yhä tiiviimmin yhtiön strategiaan. Kestävyysraportissa esitetään tiivistetyt kuvaukset:

- 1) liiketoimintamallin ja -strategian sopeutuvaisuudesta kestävyysseikoista aiheutuviin liiketoiminnallisiin *riskeihin* nähden;
- 2) kestävyysseikkoihin perustuvista liiketoiminnallisista *mahdollisuuksista*;
- 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*;
- 8) miten *strategia* on pantu täytäntöön *kestävyysseikkojen osalta*; sekä
- 9) *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.

3 Yhtiökokous

3.1 Pitääkö kestävyysraportoinnin varmentaja valita yhtiökokouksessa?

Kyllä, varmentajan valinta kuuluu yhtiökokouksen toimivaltaan.⁸

Osakeyhtiölakiin⁹ 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.¹⁰

3.2 Kirjanpitovelvollinen laatii vapaaehtoisesti kirjanpitolain 7 luvun mukaisen kestävyysraportin, ja sisällyttää raportin toimintakertomukseensa. Kirjanpitovelvollinen myös varmennuttaa laatimansa kestävyysraportin. Tuleeko tässä tapauksessa valita kestävyystarkastusyhteisö tai kestävyysraportointitarkastaja yhtiökokouksessa tai vastaavan toimielimen kokouksessa?

Kestävyystarkastusyhteisö tai kestävyysraportointitarkastaja valitaan yhtiökokouksessa tai vastaavan toimielimen kokouksessa myös silloin, kun kestävyysraportti laaditaan vapaaehtoisesti.

Tilintarkastuslain¹¹ mukaan, jos toimeksiannon kestävyysraportoinnin varmentamisesta antaa yhteisö, jota ei ole laissa velvoitettu kestävyysraportin laatimiseen, noudatetaan toimeksiannon suorittamisessa, mitä tilintarkastuslaissa säädetään

⁸ Kestävyysraportoinnin varmentajan valintaan liittyvä asianmukainen toimielin riippuu raportoivan yrityksen yhteisömuodosta. Jos kestävyysraportointiyritys on osakeyhtiö, varmentaja valitaan yhtiökokouksessa.

⁹ Vastaava siirtymäsäännös on otettu muun muassa osuuskuntalakiin, vakuutusyhtiölakiin ym.

¹⁰ Katso myös Suomen Tilintarkastajat ry:n uutinen kestävyysraportoinnin varmentajan valinnasta: <https://tilintarkastajat.fi/uutiset/kestavyysraportoinnin-varmentajan-valinta/>

¹¹ Tilintarkastuslaki 1 luku 1 § 8 mom.

kestävyysraportoinnin varmentamisesta. Tämä tarkoittaa sitä, että jos vapaaehtoisesti kestävyysraportin laatinut yritys varmennuttaa kestävyysraportin, varmennuksessa noudatetaan samoja säännöksiä kuin lakisääteisessä kestävyysraportoinnin varmennuksessa.

Kestävyysraportin laatijan velvollisuudet ja vastuut on hyvä olla johdonmukaiset ja symmetriset suhteessa varmentajan velvollisuuksiin, ja tähän voidaan ajatella kuuluvan myös varmentajan valinta, kuten myös muut kestävyysraportin laatimiseen liittyvät vaatimukset.

4 Raportointi

4.1 Millaisia vaatimuksia kestävyysraportin laatimiseen liittyy?

Kestävyysraportointi on lakisääteistä ja sisällöltään määrämuotoista. Kestävyysraportointia ja sen sisältöä koskeva sääntely sisältyy kirjanpitolain 7. lukuun. Kestävyysraportoinnissa on noudatettava eurooppalaisia kestävyysraportointistandardeja (ESRS), ja kestävä sijoittamista helpottavasta kehyksestä ja asetuksen (EU) 2019/2088 muuttamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) 2020/852 artiklassa 8 säädettyjä vaatimuksia (nk. EU-taksonomia-asetus).

Lisäksi kirjanpitolain 3. luvussa on säännös kestävyysraportin sisällyttämisestä toimintakertomukseen omana kokonaisuutenaan.

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

Kestävyysraportti tulee myös julkaista digitaalisessa muodossa. Digitaalinen kestävyysraportti tarkoittaa sitä, että se täyttää lain vaatimukset sekä XHTML-muodon että XBRL-kestävyystunnisteiden käyttämisen osalta. Lisäksi kestävyysraportointiyrityksen tulee julkistaa toimintakertomuksensa muilta osin, tilinpäätöksensä ja konsernitilinpäätöksensä sekä tilintarkastuskertomus ja kestävyysraportin varmennuskertomus digitaalisessa muodossa.

Tämän yhteenvedon laatimisen hetkellä yritysten ei ole kuitenkaan mahdollista noudattaa näitä vaatimuksia täysimääräisesti, koska XBRL-kestävyystunnisteita koskevaa ESEF-asetusta tai muuta siihen liittyvää Euroopan unionin lainsäädäntöä, tai kirjanpitoaissa mainittuja PRH-tunnisteita ei ole vielä olemassa.

4.2 Millainen on kestävyysraportin julkaisuaikataulu?

Koska kestävyysraportti on osa toimintakertomusta, raportti laaditaan ja julkaistaan samassa aikataulussa tilinpäätöksen kanssa.

4.3 Millä kielellä kestävyysraportointi laaditaan?

Kestävyysraportti laaditaan suomen tai ruotsin kielellä.

4.4 Missä kestävyysraportti julkaistaan?

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

4.5 Mitä kestävyysraportointiaineistolta ja sen säilyttämiseltä edellytetään?

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

4.6 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.¹²

Silloin kun konsernin tytäryritykset eivät laadi omaa kestävyysraporttia, niiden tulee 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.

4.7 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.

4.8 Miten EU-taksonomia liittyy kestävyysraportointiin?

EU-taksonomia on kestävän rahoituksen luokitusjärjestelmä, jonka tavoitteena on helpottaa pääomien ohjaamista ympäristön kannalta kestävään toimintaan. EU-taksonomiatiedot sisältyvät kestävyysraportointiin, ja ne esitetään kestävyysraportissa samassa osiossa ympäristötietoja koskevien kestävyysraportointistandardien perusteella annettavien tietojen kanssa.

4.9 Onko EU-taksonomiaraportointi määrämuotoinen?

EU-taksonomiaraportointi on raportoitujen taulukoiden osalta määrämuotoinen, eli annetut lomakkeet/ taulukot ovat pakollisia, eikä niitä saa itse muokata.

¹² Katso jakso 1.3, jossa on kuvattu Omnibus I -ehdotukseen sisältyviä muutosehdotuksia muun muassa direktiivin soveltamisalan supistamisen osalta.

On kuitenkin hyvä huomata, että taulukoiden lisäksi EU-taksonomiaraportointiin liittyviä tiedonantovaatimuksia on paljon, mutta nämä eivät ole esitystavan osalta määrämuotoisia.¹³

4.10 Pitääkö ensimmäisen raportointivuoden kestävyysraportin sisältää tiedot myös vertailuvuodelta?

Ensimmäisenä raportointivuonna kestävyysraportissa ei tarvitse esittää vertailuvuoden tietoja.

4.11 Yritys ei ole kestävyysraportointiyritys, mutta se haluaa laatia vapaaehtoisesti kestävyysraportin. Mitä yrityksen tulisi tässä tilanteessa ottaa huomioon?

Silloin, kun yritys ei ole kestävyysraportointiyritys, ja se laatii kirjanpitolain 7 luvun mukaisen kestävyysraportin vapaaehtoisesti, sen tulee lähtökohtaisesti noudattaa kaikkia laatimiseen liittyviä vaatimuksia, jotta yritys voi nimittää laatimaansa raporttia kestävyysraportiksi. Tähän kuuluu myös vaatimus siitä, että kestävyysraportti sisällytetään toimintakertomukseen. Kestävyysraportoinnin varmennusvaatimus on olennainen osa raportointiin liittyviä vaatimuksia, joten myös vapaaehtoisesti laadittu kestävyysraportti on varmennettava.

Kestävyysraportti-termiä on selkeyden vuoksi suositeltavaa käyttää vain niissä tilanteissa, kun noudatetaan kaikkia kestävyysraportin laatimiseen liittyviä vaatimuksia täysimääräisesti, ja kestävyysraportti sisällytetään toimintakertomukseen omana osionaan.

Jos yritys ei kuitenkaan halua sisällyttää laatimaansa raporttia toimintakertomukseen, yrityksen on raportin laadintaperiaatteissa tuotava selkeästi ilmi, minkä kriteeristön mukaan raportti on laadittu, ja että kyse on vapaaehtoisesta raportoinnista, joka ei sisälly yrityksen toimintakertomukseen. Tätä raporttia ei selkeyden vuoksi myöskään tule nimetä kestävyysraportiksi.

Jos yritys laatii kestävyystietoja sisältävän raportin vain osittain kestävyysraportointistandardien mukaan, sitä ei tule sisällyttää toimintakertomukseen. Tämä raportti ei myöskään ole lain tarkoittama kestävyysraportti, jolloin se tulee myös nimetä muulla tavalla, esimerkiksi vastuullisuusraportti.

¹³ Katso jakso 1.3, jossa on kuvattu Omnibus I -ehdotukseen sisältyviä muutosehdotuksia. Myös EU-taksonomiaa koskeviin säädöksiin ehdotetaan muutoksia sekä soveltamisalan että sisällön osalta.

4.12 Voiko toimintakertomuksessa esittää jonkin muun kriteeristön mukaan laaditun vastuullisuusraportin kuin pakollisena tai vapaaehtoisesti laaditun kirjanpitolain 7 luvun mukaisen kestävyysraportin?

Toimintakertomuksen sisältö määräytyy kirjanpitolain, yhteisöainsäädännön ja kirjanpitolausakunnan yleisohjeen toimintakertomuksen laatimisesta¹⁴ perusteella. Tilinpäätöksessä esitettävistä ympäristötiedoista on puolestaan annettu oma yleisohjeensa: ympäristöasioiden kirjaaminen, laskenta ja esittäminen tilinpäätöksessä¹⁵.

Kuten kysymyksen 4.1 yhteydessä on todettu, kestävyysraportti on esitettävä toimintakertomuksessa erillisenä ja yhtenäisenä osiona. Tämä säännös koskee lain sanamuodon mukaan vain kirjanpitolain 7. luvussa säädettyjä tietoja, eli kestävyysraporttia. Näin ollen tämän säännöksen nojalla toimintakertomukseen ei tule sisällyttää muuta kestävyteen liittyvää erillistä ja yhtenäistä raporttia kuin kirjanpitolain 7. luvun mukainen kestävyysraportti.

Selvyyden vuoksi todetaan, että kysymyksen ensimmäisessä kappaleessa kuvattua sääntelyä noudatetaan siitä riippumatta, laatiiko yritys kestävyysraportin tai vastuullisuusraportin. Tätä sääntelyä noudattamalla toimintakertomukseen ei kuitenkaan sisällytetä erillistä raporttia, vaan mainitun sääntelyn mukaiset tiedot sisällytetään toimintakertomukseen, kuten aikaisemmankin tilinpäätöskäytännön mukaan on toimittu.

4.13 Yritys raportoi vapaaehtoisesti kestävyystietoja. Yritys julkaisee tämän vapaaehtoisen vastuullisuusraportin toimintakertomuksen ulkopuolella, esimerkiksi verkkosivuillaan. Voidaanko raportti varmentaa joko kokonaan, tai vain tiettyjen yksittäisten tietojen osalta?

Raportti voidaan varmentaa joko kokonaan tai vain tiettyjen yksittäisten tietojen osalta. Pakollinen lain mukainen varmennusvaatimus koko kestävyysraportille koskee vain niitä tilanteita, kun yritys on ollut kestävyysraportointiyritys, eli se on ollut velvollinen laatimaan kirjanpitolain 7. luvun mukaisen kestävyysraportin.

¹⁴ <https://kirjanpitolausakunta.fi/-/toimintakertomuksen-laatiminen>

¹⁵ <https://kirjanpitolausakunta.fi/-/ymparistoasioiden-kirjaaminen-laskenta-ja-esittaminen-tilinpaatoksessa>

Jos vain osa vapaaehtoisen raportin tiedoista on varmennettu, raportissa on tärkeää tuoda selkeästi ilmi, miltä osin tiedot on varmennettu, kuka ne on varmentanut ja mistä näitä tietoja koskeva varmennusraportti löytyy.

On hyvä muistaa, että jos yritys on laatinut vapaaehtoisesti kestävyysraportin, ja haluaa myös nimetä raporttinsa kestävyysraportiksi, sen tulee täyttää kaikki kirjanpitolain 7. luvun mukaiset vaatimukset, ja sisällyttää raportti toimintakertomukseen. Muussa tapauksessa raporttia ei tule nimetä kestävyysraportiksi. Katso tältä osin myös kysymys nro 4.11.

4.14 Yritys laatii vapaaehtoisen VSME-standardin mukaisen vastuullisuusraportin (joko peruslaajuudessa tai laajennettuna). Voidaanko tästä raportista varmentaa vain tietyt yksittäiset tiedot, vai tuleeko koko raportti varmentaa?

VSME-standardin mukainen raportointi on vapaaehtoista raportointia, joten siihen ei kohdistu pakollista varmennusvaatimusta. Tämä tarkoittaa sitä, että VSME-standardin mukaan laadittu vastuullisuusraportti voidaan varmennuttaa joko kokonaan, tai vain yksittäisten tietojen osalta, perustuen varmentajan kanssa tehtävään toimeksiantosopimukseen.

On kuitenkin hyvä muistaa, että varmennus lisää yleisesti kestävyteen liittyvien raporttien laatua, luotettavuutta ja uskottavuutta, ja se on usein myös sidosryhmien odotuksena, joten vapaaehtoistenkin raporttien varmennuttaminen on suositeltavaa.

Jos vain osa VSME-standardin mukaisen vastuullisuusraportin tiedoista on varmennettu, raportissa on tärkeää tuoda selkeästi ilmi, miltä osin tiedot on varmennettu, kuka ne on varmentanut ja mistä näitä tietoja koskeva varmennusraportti löytyy.

4.15 Yritys laatii vapaaehtoisen vastuullisuusraportin valitsemaansa kriteeristöä noudattaen, esim. VSME-standardin mukaan, ja raportti varmennetaan. Tuleeko varmennusraportti liittää mukaan yrityksen julkaisemaan vastuullisuusraporttiin?

Varmennusraportin liittäminen varmennuksen kohteena olevaan vastuullisuusraporttiin on suositeltavaa. Vapaaehtoinen varmennuksen hankkiminen on osa hyvää hallintotapaa, josta on suositeltavaa kertoa myös yrityksen sidosryhmille.

4.16 Yritys laatii vapaaehtoisen VSME-standardin mukaisen vastuullisuusraportin, ja lisäksi sisällyttää siihen muita yrityskohtaisia tietoja, jotka eivät perustu VSME-standardin mukaisiin tiedonantovaatimuksiin. Voidaanko tässäkin tilanteessa todeta, että raportti on VSME-standardin mukainen?

VSME-standardin mukaan laadittua vapaaehtoista vastuullisuusraporttia voidaan täydentää tarvittaessa yrityskohtaisilla tiedoilla. Yrityksen tulee tällöin tuoda raportin laadintaperiaatteissa selkeästi ilmi yrityksen soveltamat raportointikriteerit myös näiden yrityskohtaisten tietojen osalta. Kriteerien tulee mm. olla käyttökelpoisia ja asianmukaisia, eli olennaisia, täydellisiä, luotettavia, neutraaleja ja raportin lukijoiden ymmärrettävissä ja arvioitavissa. Nämä tunnusmerkit ovat edellytyksenä myös sille, että raportti tai yksittäiset tiedot voidaan varmentaa. Tämän vuoksi on suositeltavaa, että yrityskohtaistenkin kriteerien osalta noudatetaan yleisesti hyväksytyjen viitekehysten¹⁶ mukaisia periaatteita.

4.17 Yritys ei ole kestävyysraportointiyritys, eli se ei ole lain mukaan velvollinen laatimaan kestävyysraporttia. Yritys on kuitenkin tunnistanut kestävyiden strategisesti merkittäväksi, ja haluaa raportoida toimenpiteistään ja edistymisestään sidosryhmilleen. Mitä yrityksen kannattaisi tässä tilanteessa huomioida?

Raportointikriteeristö valintaan vaikuttavat muun muassa yrityksen toimiala, toimintaympäristö, strategia, toiminnan laajuus, ja sen omien sidosryhmien odotukset sekä mahdolliset pääomamarkkinoiden tietotarpeet. Sen vuoksi kriteeristön valintaan ei ole olemassa yhtä oikeaa vastausta, joka soveltuisi kaikille yrityksille.

Suuret yritykset tulevat kuitenkin laatimaan kirjanpitolain 7. luvun mukaiset kestävyysraportit, ja ne tulevat pyytämään omaa raportointiaan varten erilaisia kestävyystietoja myös arvoketjunsä toimijoilta. Myös rahoittajilla on omia raportointivaatimuksia, jotka heijastuvat tietotarpeisiin rahoitetuilta yrityksiltä. Tämän vuoksi on suositeltavaa, että vapaaehtoisen vastuullisuusraportin laativat yritykset noudattaisivat omassa raportoinnissaan mahdollisimman yhteensopivaa kriteeristöä, kuten VSME-standardia, tai ESRS-standardia.

¹⁶ Yleisesti hyväksytyjä viitekehysjä ovat ESRS-standardien lisäksi esimerkiksi Global Reporting Initiative (GRI), Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD) ja Sustainability Accounting Standards Board (SASB).

4.18 Voiko kestävyysraportilta viitata yrityksen julkaisemiin muihin raportteihin siten, että tiedonantovaatimuksia ei sisällytetä kestävyysraportille, vaan ne esitetään mainitussa muussa asiakirjassa?

Kestävyysraportilta viittaaminen erikseen määriteltyihin muihin raportteihin¹⁷ on sallittua, mutta se voidaan tehdä vain tiettyjen ehtojen täyttyessä. Viittaamalla esitettyjen tietojen tulee täyttää kaikki seuraavat edellytykset:

- tietojen tulee muodostaa erillinen, selkeästi yksilöitävä tietoelementti,
- tiedot tulee julkaista ennen toimintakertomusta, johon kestävyysraportti sisältyy, tai samanaikaisesti sen kanssa,
- tiedot on esitetty samalla kielellä kuin kestävyysraportti,
- tiedot täyttävät samat digitalisointia koskevat tekniset vaatimukset,
- tietoihin kohdistuu vähintään saman tasoinen varmennus kuin kestävyysraporttiin, ja
- viittauksina sisällytetyt tiedot on tuotettu käyttäen samoja ESRS-tietojen laatimisperusteita (mukaan lukien konsolidoinnin laajuus ja arvoketjua koskevien tietojen käsittely).

Jotta edellä mainitut vaatimukset täyttyvät, ja jotta yritys pystyy tulevaisuudessa täyttämään kestävyysraportin digitaalista merkitsemistä koskevat vaatimukset, vaaditut tiedot ovat suositeltavaa esittää kestävyysraportissa kokonaisuudessaan, ilman viittaamista muihin asiakirjoihin. Näin yrityksen kestävyysraportti muodostaa selkeän ja yhtenäisen kokonaisuuden, josta on mahdollista saada sen tavoitteiden mukaisesti kokonaiskuva yrityksen ympäristö-, sosiaalisesta ja taloudellisesta vastuusta.

5 Kestävyysraportoinnin varmentajan valitseminen

5.1 Kuka voi varmentaa kestävyysraportoinnin?

¹⁷ Näitä määriteltyjä muita raportteja ovat ESRS 1.119 mukaan a) jokin toimintakertomuksen toinen osa; b) tilinpäätös; c) selvitys hallinnointi- ja ohjausjärjestelmästä (jos se ei ole osa toimintakertomusta); d) Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivissä 2007/36/EY9 vaadittu palkitsemisraportti; e) asetuksen (EU) 2017/112910 9 artiklassa tarkoitettu yleinen rekisteröintiasiakirja; ja f) Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 575/201311 mukaan annettavat tiedot (pilarin 3 tiedot). Jos yritys sisällyttää tietoja annettavista pilarin 3 tiedoista viittauksina, sen on varmistettava, että tiedot vastaavat kestävyysraportissa käytettyä konsolidoinnin laajuutta täydentämällä sisällytettyjä tietoja tarvittaessa lisätiedoilla.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Kestävyysraportoinnin varmentajana eli kestävyysraportointitarkastajana voi toimia tilintarkastuslain mukaan hyväksytty tilintarkastusyhteisö tai tilintarkastaja. Tilintarkastajalla tai tilintarkastusyhteisön päävastuullisella tilintarkastajalla tulee olla kestävyysraportointitarkastajan erityispätevyys KRT. Tilintarkastuslain voimaantulosään-
nöksen piiriin kuuluvat tilintarkastajat voivat hankkia KRT-erityispätevyyden esimerkiksi suorittamalla hyväksytysti Suomen Tilintarkastajat ry:n ESG-varmennuskoulutuksen.

PRH:n tilintarkastusvalvonnan ylläpitämään tilintarkastajien rekisteriin merkitään myös kestävyysraportointitarkastajat sekä kestävyystarkastusyhteisöt. Tilintarkastajien rekisteri on julkinen. PRH:n tilintarkastusvalvonnan verkkosivuilla olevan tietopalvelun kautta on mahdollista tarkistaa, onko tilintarkastaja rekisteröitynyt kestävyysraportointitarkastajaksi tai tilintarkastusyhteisö kestävyystarkastusyhteisöksi. Tiedot poimitaan tilintarkastajien rekisteristä.

5.2 Voiko sama tilintarkastusyhteisö toimia sekä tilintarkastajana että kestävyysraportointitarkastajana?

Yhteisön tilintarkastaja voi toimia samanaikaisesti myös yhteisön kestävyysraportointitarkastajana. Laki antaa kuitenkin mahdollisuuden myös kahden eri tahon valitsemiseen. Toistaiseksi yritykset ovat pääsääntöisesti valinneet tilintarkastajaksi ja kestävyysraportointitarkastajaksi saman tahon.

5.3 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 varmennustoimeksiantoista (tilintarkastus ja kestävyysraportoinnin varmennus) vastaa jatkossakin yleensä sama taho.

Yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt

Yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön kestävyysraportointitarkastajan ja tilintarkastajan rajoitteet muiden kuin tilintarkastuspalveluiden (*Non-Audit Services*) osalta ovat olennaisilta osin yhdenmukaiset. Luettelo tilintarkastuksessa kiellettyjen palveluiden osalta sisältyy EU:n tilintarkastusasetuksen 5 artiklaan. Kestävyysraportointivarmennukseen sovellettavassa tilintarkastuslain 5 luvun 4 a §:ssä puolestaan viitataan EU:n tilintarkastusasetuksen 5 artiklaan tiettyjen kiellettyjen palvelujen tarjoamisen osalta. On hyvä todeta, että kestävyysraportointitarkastajan kanssa samaan ketjuun kuuluvia jäseniä / yhtiöitä koskevat samanlaiset rajoitteet kuin yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastajia.

Yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen osalta kestävyysraportointivarmennusta ei katsota riippumattomuutta vaarantavaksi muuksi kuin tilintarkastuspalveluksi (*Non-Audit Services*). Näin ollen kestävyysraportoinnin varmennus ei edellytä tarkastusvaliokunnan ennakko hyväksyntää, eikä kestävyysraportointivarmennuksen palkkioita lueta osaksi palkkiokattoa (*fee cap*).

Kestävyysraportointitarkastaja voi tarjota oheispalveluja varmennuksen kohteena olevalle yhteisölle samoin periaattein kuin tilintarkastaja. Näin ollen palveluita voidaan tarjota silloin, kun yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tarkastusvaliokunta on antanut siihen luvan arvioituaan riippumattomuuteen kohdistuvat uhat ja niitä koskevat varotoimenpiteet. Tätä arviointia varten kestävyysraportointitarkastajan tulee toimittaa tarkastusvaliokunnalle selvitys riippumattomuudestaan samaan tapaan kuin tilintarkastajankin.

6 Kestävyysraportoinnin varmentaminen

6.1 Millainen raportti kestävyysraportoinnin varmentamisesta annetaan?

Annetaanko kestävyysraportoinnin varmentamisesta oma erillinen kertomuksensa vai sisältyykö se tilintarkastuskertomukseen?

Kestävyysraportoinnin varmentamisesta annetaan säännösten edellyttämällä tavalla kestävyysraportoinnin varmennuskertomus ja tilintarkastuksesta annetaan tilintarkastuskertomus.

Sinänsä tilintarkastuslaissa kuitenkin sallitaan kestävyysraportoinnin varmennuskertomuksen sisällyttäminen tilintarkastuskertomukseen sen erillisenä osana silloin, kun kestävyysraportointitarkastajana toimii sama henkilö kuin tilintarkastajana (tilintarkastusyhteisö tai luonnollinen henkilö). Koska kyseessä ovat

kaksi toisistaan erillistä toimeksiantoa, joiden varmuustaso on erilainen, on käytännöksi muodostunut, että varmennuskertomus annetaan näissäkin tapauksissa itsenäisesti, sisällyttämättä sitä tilintarkastuskertomukseen.

Tilintarkastuslaissa asetetaan tiettyjä vaatimuksia kestävyysraportoinnin varmennuskertomuksen sisällölle, minkä lisäksi varmennuskertomuksen laatimisessa tulee noudattaa sovelletun kestävyysvarmennusstandardin 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 säädetyjä vaatimuksia ja kestävyysraportointistandardeja, ja 2) taksonomia-asetuksen (EU) 2020/852 artiklassa 8 säädetyjä vaatimuksia. Edellä mainittu 1 kohta käsittää myös prosessin, jolla on yksilöity tiedot kestävyysraportointistandardien mukaista raportoimista 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 kestävyystarkastusyhteisöjä), 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.

6.2 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 kestävyysraporttinaan, tai tapauksen mukaan konsernikestävyysraporttinaan. Varmentajana voi toimia yrityksen lakisääteinen tilintarkastaja tai vaihtoehtoisesti muu tilintarkastaja. Tämän tehtävän hoitaminen edellyttää niin lakisääteiseltä kuin muulta tilintarkastajalta erityispätevyyttä (kts. kysymys nro 5.1).

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.

Kestävyysraportoinnin varmentaminen ja tilinpäätöstietojen varmentaminen eroavat 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 rajoitetun varmuuden antava toimeksianto.

Kestävyysraportoinnin varmentaminen eroaa tilinpäätöstietojen varmentamisesta myös siten, että kestävyysraportoinnin varmentamisessa noudatetaan tätä tarkoitusta varten komission hyväksymiä kestävyysvarmennusstandardeja. Ennen kuin komissio on antanut kestävyysraportoinnin varmennusstandardit, kestävyysraportoinnin varmentamisessa noudatettu muu standardi tulee nimetä kestävyysraportoinnin varmennuskertomuksessa.

Kestävyysraportoinnin varmentaminen eroaa tilinpäätöstietojen varmentamisesta myös varmentamisen tuloksena annettavan raportin suhteen. Kestävyysraportin varmentamisesta annetaan säännösten edellyttämällä tavalla kestävyysraportoinnin varmennuskertomus ja tilintarkastuksesta annetaan tilintarkastuskertomus (kts. myös kysymys nro 6.1).

Suomen Tilintarkastajat ry on antanut kestävyystietojen varmennuksiin liittyen kaksi suositusta, erikseen kestävyysraportoinnin varmennuksen¹⁸ ja vapaaehtoisen vastuullisuusraportoinnin varmennuksen¹⁹ osalta.

Kestävyysraportoinnin varmennusta koskeva suositus on laadittu kestävyysraportointitarkastajien käyttöön, ja se on tarkoitettu sovellettavaksi kirjanpitolain 7. luvun mukaan laadittujen kestävyysraporttien varmennuksissa. Suosituksen tavoitteena on kehittää hyvää varmennustapaa ja yhtenäistää varmennusten raportointia.

7 Käyttöönottoon liittyvät helpotukset

7.1 Mitä käyttöönottoon liittyviä helpotuksia on olemassa?

Kestävyysraportointiin siirtyminen vaatii 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 helpotuksia²⁰ erityisesti siirtymävaiheessa, esimerkiksi:

- raportointivelvoiteajat (aika ja kokorajat) eri yhtiöille; kestävyysraportointiin siirtään vaiheittain usean vuoden aikana²¹,
- vertailutietojen esittämistä ei edellytetä ensimmäiseltä raportointikaudelta,

¹⁸ Kestävyysraportoinnin varmennusta koskeva suositus on luettavissa Suomen Tilintarkastajat ry:n verkkosivuilta: <https://tilintarkastajat.fi/suosituks/kestavyysraportoinnin-varmennus/>

¹⁹ Vapaaehtoisen vastuullisuusraportoinnin varmennusta koskeva suositus on luettavissa Suomen Tilintarkastajat ry:n verkkosivuilta: <https://tilintarkastajat.fi/suosituks/vapaaehtoisen-vastuullisuusraportoinnin-varmennus/>

²⁰ Osana Omnibus I -ehdotusta komissio on hyväksynyt ns. pikakorjaukset, jossa esitettyjen muutosten myötä vuonna 2024 raportointivelvolliset ensimmäisen aallon yritykset voivat tilikausina 2025 ja 2026 jättää pois samoja tietoja kuin vuonna 2024. Katso tarkemmin Suomen Tilintarkastajat ry:n uutinen: <https://tilintarkastajat.fi/uutiset/komissio-helpottaa-ensimmaisen-aallon-yritysten-kestavyysraportointivelvoitteita/>.

²¹ Katso jakso 1.3, jossa on kuvattu Omnibus I -ehdotukseen sisältyviä muutosehdotuksia muun muassa direktiivin soveltamisalan supistamisen ja raportointivelvollisuuden lykkäyksen osalta.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

- arvoketjun tietojen esittämistä voidaan rajata 3 vuoden siirtymäkaudella tietyin edellytyksin,
- tytäryhtiöpoikkeus, jonka mukaan tytäryhtiöiden ei aina tarvitse laatia omaa kesävyysraporttiaan,
- ESRS-standardeissa on joitakin helpotuksia 1–3 ensimmäisen vuoden aikana tietojen esittämisestä (erikseen kaikille yhtiöille ja lisähelpotuksia yhtiöille, joilla alle 750 henkilöä),
- varmennuksessa varmuuden taso on rajoitettu varmuus.