

*Talousvaliokunnalle*

Asia: HE 20/2023 vp Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kirjanpitolain ja tilintarkastuslain muuttamisesta sekä eräksi niihin liittyviksi laeiksi

### *Johdanto*

Esityksen tarkoituksena on panna täytäntöön Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2022/2464 asetuksen (EU) N:o 537/2014, direktiivin 2004/109/EY, direktiivin 2006/43/EY ja direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta yritysten kestävyysraportoinnin osalta (*kestävyysraportointidirektiivi*). Direktiivillä muutetaan tiettytyyppisten yritysten vuositilinpäätöksistä, konsernitilinpäätöksistä ja niihin liittyvistä kertomuksista annettua direktiiviä (EU) 2013/34 (*tilinpäätösdirektiivi*) ja tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta annettua direktiiviä 2006/43/EY (*tilintarkastusdirektiivi*). Kun nämä direktiivit on saatettu voimaan kirjanpitolalla (1336/1997) ja tilintarkastuslailla (1141/2015), on luontevaa, että myös direktiivien muutokset saatetaan voimaan näiden lakien muutoksilla.

Direktiivi on kuitenkin siinä mielessä nykytyyppinen, että siinä annetaan Euroopan komissiolle toimivalta antaa delegoidulla säädöksellä tarkempi säännöksiä direktiivin soveltamisalaan kuuluvista asioista. Näin kestävyysraportointidirektiivi antaa komissiolle oikeuden antaa sekä kestävyysraportointia että sen varmentamista koskevia standardeja. Komission on antanut ensimmäiset eurooppalaiset kestävyysraportointistandardit heinäkuun lopussa 2023.

Kestävyysraportointistandardit ovat suoraan sovellettavaa oikeutta, ja niiden kanssa ristiriidassa oleva Suomen laki väistyy. Kuten ehdotetun kirjanpitolain 7 luvun 14 §:n 1 momentissa säädetään, kestävyysraportti on laadittava kestävyysraportointistandardien mukaisesti. Ehdotetun 2 momentin mukaan jos ehdotetussa 7 luvussa säädetty tiedonantovelvollisuus on ristiriidassa raportointistandardin kanssa, noudatetaan standardia. On huomattava, että kestävyysraportointistandardeilla tarkoitetaan ei pelkästään kestävyysraportointidirektiivissä tarkoitettuja standardeja vaan myös kestävä sijoittamista helpottavasta kehyksestä ja asetuksen (EU) 2019/2088 muuttamisesta Euroopan parlamentin ja neuvoston antaman asetuksen (EU) 2020/852 (*taksonomia-asetus*) 8 artiklassa tarkoitettuja tietoja.

Vastaavalla tavalla ehdotetun tilintarkastuslain 1 luvun 2 §:n 23 kohdassa kestävyysvarmennusstandardilla tarkoitetaan kestävyysraportointistandardissa tarkoitettu, komission delegoidulla asetuksella antamaa standardia, vaikka niitä ei ole vielä annettu. Direktiivi antaa komissiolle 1.10.2025 asti aikaa antaa delegoitu asetus varmennusstandardeista. Tämän mukaisesti tilintarkastuslain 3 luvun 3 a §:n 1 momentissa ehdotetaan säädettäväksi, että kestävyysraportointivarmentamisessa on noudatettava kestävyysvarmennusstandardeja, jotka komissio on hyväksynyt tilintarkastusdirektiivin 26 artiklan 3 kohdan mukaisesti. Koska tällaisia standardeja ei vielä ole, 2 momentissa ehdotetaan säädettäväksi, että ennen 1 momentissa tarkoitettua hyväksymistä kestävyysraportointivarmentamisessa noudatettu muu standardi on nimettävä kestävyysraportoinnin varmennuskertomuksessa.

Ottaen huomioon direktiivin luonteen puitedirektiivinä komission standardeille, sen toimeenpaneminen Suomessa on pitkälti teknistä. Keskeistä onkin ehdotetut kansalliset ratkaisut ja niiden suhde tilinpäätösinformaation yhtenäisyyteen.

Direktiivin mukaisesti kirjanpitolain 3 luvun 1 a §:n 5 momentin mukaan suuryrityksen, pörssilistatun pienyrityksen ja pörssilistatun keskikokoisen yrityksen on esitettävä toimintakertomuksessa:

- 1) tiedot keskeisistä aineettomista voimavaroista sekä kuvattava niiden lisäarvoa tuottavat ominaisuudet ja se, miten yrityksen liiketoiminta perustuu niihin;
- 2) erillisenä ja yhtenäisenä osiona kestävyysraportoimisessa edellytetyt tiedot siten kuin 7 luvussa säädetään (*kestävyysraportti*).

On huomattava, että kirjanpitolain 3 luvun 1 §:n 4 momentti ehdotetaan säilytettäväksi muuttamattomana. Tämän mukaisesti tilinpäätökseen kuuluvien ja siihen liitettyjen asiakirjojen on oltava selkeitä ja niiden on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus. Näin tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tulee muodostaa yhtenäinen kokonaisuus. Mikäli kestävyysraportti laaditaan konsernin tietoina (*konsernikestävyysraportti*, ehdotettu 6 luvun 19 §), se liitetään osaksi konsernin emoyrityksen toimintakertomus (kirjanpitolain 6 luvun 2 §:n 3 momentti). Tällöin konsernitilinpäätökseen kuuluvien ja siihen liittyvien asiakirjojen, konsernitilinpäätöksen, mahdollinen konsernin rahoituslaskelman, ja emoyrityksen toimintakertomuksen on oltava selkeitä ja niiden on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus (kirjanpitolain 6 luvun 2 §:n 4 momentti). Kun yritykset toimivat tyypillisesti konsernimuodossa, konsernikestävyysraportti annetaan tyypillisesti osana emoyrityksen toimintakertomusta.

Keskeiset kansalliset ratkaisut liittyvät osittain tähän rakenteeseen, mistä aiheutuu rakenteellisia ongelmia.

### *Osuuskunnat soveltamisalaan*

Esityksessä ehdotetaan suomalaisille suuryrityksille samoin kuin pienikokoisille ja sitä suuremmille pörssiyrityksille velvollisuutta raportoida osana toimintakertomustaan yhtäältä toimintansa vaikutuksista kestävyysseikkoihin ja toisaalta kestävyysseikkojen vaikutuksesta yrityksen toimintaan. Kestävyysraportointidirektiivin soveltamisalaan välittömästi kuuluvien osakeyhtiömuotoisten yritysten ohella esityksessä ehdotetaan, että velvoitteet kohdistuisivat myös sellaisiin osuuskuntiin, jotka ovat kirjanpitolain 1 luvun 4 c §:n tarkoittamalla tavalla suurikokoisia, tai joiden liikkeeseen laskema joukkolaina tai muu arvopaperi on kaupankäynnin kohteena säännellyllä markkinalla. Laajennusta perustellaan (s. 14) neutraliteettiperiaatteella: julkisten tiedonantovelvoitteiden sääntely ei riipu asiaomaisen raportointivelvollisen liiketoiminnassaan käyttämästä juridisesta muodosta.

### *Hankintaosuuskuntapoikkeus*

Tämä on hyvä lähtökohta: markkinoilla toimii rinnakkain osakeyhtiö- ja osuuskuntamuotoisia yrityksiä eri toimialoilla, usein kilpaillen keskenään. Neutraliteettiperiaatetta ei ole kuitenkaan viety loppuun asti, vaan siihen on tehty näverrys: esityksessä ehdotetaan myös erityissäännöstä, joka mahdollistaa alkutuotantoa harjoittavalle tai alkutuotantoa hankkivalle osuuskunnalle jättäytymisen

kestävyysraportointisäännösten ulkopuolelle (s. 14–15). Tätä perustellaan yleisluontoisesti ”huoltovarmuuden ylläpitämisellä” sekä maatalouden ja elintarvikehuollon kustannusrakenteen raskaudella verrattuna muihin EU-maihin (s. 14 ja 30). Tämän vuoksi 7 luvun 1 §:n 6 momenttiin ehdotetaan poikkeussäännöstä, joka mahdollistaa alkutuotantoa harjoittavalle osuuskunnalle ja alkutuotantoa sen harjoittajilta hankkivalle osuuskunnalle (”hankintaosuuskunnalle”) jättäytymisen kestävyysraportointisäännösten ulkopuolelle. Päätöksen asiasta tekisi osuuskunnan hallitus, jonka tehtävänä on huolehtia toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä (osuuskuntalaki 6 luku 1 § 1 mom.). ”Alkutuotanto” käsittäisi elintarvikelain (297/2021) 5 §:ssä viitatus Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 178/2002 mukaisesti alkutuotannon tuotteiden tuotannon, kasvatuksen ja viljelyn, myös sadonkorjuun, lypsämisen ja kaikki eläintuotannon vaiheet ennen teurastusta sekä metsästyksen, kalastuksen ja luonnonvaraisten tuotteiden keräämisen. Poikkeus edellyttäisi harjoitetulta alkutuotannolta tai alkutuotannon hankintatoimelta merkittävyyttä (s. 30).

Mielestäni säännös ja sen perustelut eivät ole kestäviä. En ymmärrä lainkaan, miksi huoltovarmuuden ylläpitäminen edellyttäisi kestävyysraportin laatimatta jättämistä. Jos sillä tarkoitetaan erityisiä liikesalaisuuksia, ehdotuksen 7 luvun 13 §:ssä on joka tapauksessa keskeneräistä asiaa koskeva poikkeus, joka mahdollistaa tietojen antamatta jättämisen sillä perusteella, että se aiheuttaisi vakavaa haittaa liiketoiminnalle. Toisaalta alkutuotanto on edelleen keskeisessä asemassa Suomen elinkeinorakenteessa, ja sen vaikutukset yhteiskuntaan ja ympäristöön merkittävät. Kestävyysraportointi perustuu kahdensuuntaisen informaation (*double materiality*) periaatteelle; ehdotetun 7 luvun 3 §:n mukaan kestävyysraportointiyrityksen on esitettävä kestävyysraportissaan tiedot, jotka ovat merkityksellisiä oikean kuvan antamiseksi:

- 1) kestävyysraportointiyrityksen vaikutuksista kestävyysseikkoihin; sekä
- 2) siitä, miten kestävyysseikat vaikuttavat kestävyysraportointiyrityksen kehitykseen, tulokseen ja asemaan.

Ruoantuotannon arvoketju toimii tyypillisesti konsernirakenteessa, jossa alkutuotanto-osuuskunta kontrolloi emoyrityksenä tytäryhtiöitä, jotka voivat olla pörssiyhtiöitä. Olennainen osa kestävyysraportointia on kuvaus merkittävimmistä tosiasiallisista tai mahdollisista haittavaikutuksista, jotka liittyvät kestävyysraportointiyrityksen omiin toimintoihin ja sen arvoketjuun (ehdotetun 7 luvun 7 §:n 2 kohta).

Mitä tulee kulurakenteeseen, ehdotus koskee vain suurosuuskuntia. Ehdotuksessa pohditaan paljon kestävyysraportoinnin kustannuksia ja pk-yritysten roolia kestävyysraportoinnissa, ja päädytään olemaan laajentamatta direktiivin soveltamisalaa pörssiyrityksiä lukuun ottamatta pk-yrityksiin. Näin ollen alkutuotanto-osuuskuntienkin osalta ehdotus koskisi vain suuria yrityksiä, joilla on vastaavat resurssit kestävyysraportointiin kuin muilla vastaavankokoisilla yrityksillä. Ehdotus on täysin perustelematon erityisesti siltä osin kuin siinä viitataan ”maatalouden ja elintarvikehuollon kustannusrakenteen raskauteen verrattuna muihin EU-maihin”. Näkisinkin, että poikkeusmahdollisuus tulisi poistaa.

### *Osuuskuntien ryhmärakennesäännös*

Tämän lisäksi esitykseen sisältyy ehdotus, jonka mukaan ryhmärakenteeseen kuuluville osuuskunnille tulisi sallia, että keskusyhteisö laatii niitä koskevan kestävyysraportin (s. 15). Esityksen mukaan tarve tällaiselle järjestelylle juontuu siitä, että muun muassa kaupan alan ryhmärakenteissa osuuskunnat omistavat keskusyhteisönsä. Tällä viitataan erityisesti Suomen Osuuskauppojen

Keskuskuntaan, joka on osuuskunta, jonka jäseniä ovat alueosuuskaupat. Kyseessä on eräänlainen käänteinen konserni. Kun tilinpäätösdirektiivi ja kirjanpitolain 6 luku lähtee siitä, että konsernin emoyritys laatii konsernitilinpäätöksen ja laatii toimintakertomuksensa konsernin tietoina, direktiivi ja laki ei ota huomioon tilannetta, jossa yritykset ovat osakkeenomistajia tai jäseniä keskusyhteisössä.

Esityksen mukaan koska tilinpäätösdirektiivi (ja kirjanpitolaki) ei tunnista tällaista ryhmärakennetta, ”tasapuolisten edellytysten ylläpitämiseksi tässä hallituksen esityksessä annetaan osuuskunnille mahdollisuus laatia kestävyysraportti keskitetysti vastaavalla tavalla kuin konsernirakenteessa toimivissa osakeyhtiöryhmissä” (s. 15).

Vaikka ymmärränkin esityksen perustelut (kestävyysraportin laadinnasta ja varmentamisesta aiheutuvat välittömät kustannukset, s. 15), omaksutusta ratkaisusta aiheutuu rakenteellinen ongelma. Keskusyhteisö laatii tilinpäätöksensä ja toimintakertomuksensa erillisyyhteisön tietoina. Jos se on konsernin emoyritys, joka laatii konsernitilinpäätöksen kirjanpitolain 6 luvun mukaan, se laatii konsernitilinpäätöksen ja toimintakertomuksen konsernin tietoina. Toimintakertomus koskee siis keskusyhteisöä tai sen konsernia. Nyt ehdotetaan, että keskusyhteisö voisi laatia kestävyysraporttinsa koko ryhmästä (esim. SOK osuuskaupparyhmästä). Syntyy virhe: tilinpäätös ja toimintakertomus koskee vain keskusyhteisöä / sen konsernia, kestävyysraportti koko ryhmää. Tästä seuraa väistämättä, että toimintakertomus on aina kirjanpitolain vastainen: tilinpäätökseen kuuluvat ja siihen liitetyt asiakirjat eivät ole enää selkeitä eikä ne muodosta yhtenäistä kokonaisuutta (kun tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa kestävyysosuutta lukuun ottamatta puhutaan omenista ja kestävyysraportissa päärynöistä).

Esityksessä kuvataan värikkästi säännösehdotuksen valmistelua (s. 26):

”Useat osuustoiminnalliset tahot (Osuuskuntien keskusjärjestö Pellervo ry, Suomen Osuuskauppojen Keskuskunta SOK ja Valio Oy) sekä elinkeinoelämän yhteisöt (mm. Elinkeinoelämän keskusliitto EK, Elintarviketeollisuusliitto ry, Kaupan liitto ry, Matkailu- ja Ravintolapalvelut MaRa ry, Nasdaq Helsinki) pitävät tärkeänä suurosuuskuntien sisällyttämistä soveltamisalaan mutta katsovat, että osuustoiminnallisessa ryhmärakenteessa riittäisi keskusyhteisön laatima kestävyysraportti. Siten ryhmärakenteeseen kuuluva yksittäinen osuuskunta ei itse olisi velvollinen raportin laatimiseen. Jollei tämä ole mahdollista lainsäädännössä, Elintarviketeollisuusliitto ry ja Valio katsovat, että tulisi pysyttäytyä direktiivin mukaisessa soveltamisalassa, johon osuuskunnat eivät sisälly.

Myös [s]uomalaiset kehitysjärjestöt – Finnish Development NGOs Fingo ry ja Suomen Luonto-paneeli sekä Pörssisäätiö kannattavat suurosuuskuntien mukaanottoa, kuitenkin ottamatta kantaa mahdollisen ryhmärakenteen vaikutukseen. Toisaalta osuuskuntaoikeuden professori Jukka Mähönen vastustaa ryhmäkohtaista raportointia tilinpäätösdirektiivin vastaisena.”

Mielestäni tällainen vastakkainasettelu: joko on hyväksyttävä keskusyhteisön laatima kestävyysraportti tai sitten kaikki osuuskunnat pois soveltamisalasta, on hedelmätön. Neutraliteettiperiaatteen mukaisesti osuuskunnat ja niiden kontrolloimat konsernit voidaan ulottaa kuten osakeyhtiöt ja niiden emoyhtiöt raportointivelvollisuuden piiriin ilman tällaista dramatiikkaa.

Olen sen sijaan edelleen sitä mieltä, että keskusyhteisön oikeus antaa kestävyysraportti koko ryhmästä on paitsi edellä mainituin perustein kirjanpitolain vastainen, myös tilinpäätösdirektiivin vastainen. Direktiivin 19.1(1) artiklan mukaan toimintakertomuksessa on oltava oikean kuvan antava selostus

*yrityksen* liiketoiminnan kehittymisestä ja tuloksesta sekä yrityksen tilanteesta, mukaan luettuna kuvaus yritystä koskevista merkittävimmistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä. 19a.1(1) artiklan mukaan suurten yritysten sekä mikroyrityksiä lukuun ottamatta pienten ja keskisuurten yritysten, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä, on sisällytettävä toimintakertomukseen tiedot, jotka ovat tarpeen, jotta voidaan ymmärtää *yrityksen* vaikutukset kestävyysseikkoihin, sekä tiedot, jotka ovat tarpeen sen ymmärtämiseksi, miten kestävyysseikat vaikuttavat yrityksen kehitykseen, tulokseen ja asemaan. 29a.1 artiklan mukaan konsernin toimintakertomuksessa on direktiivin muissa säännöksissä vaadittujen tietojen lisäksi esitettävä vähintään direktiivin 19 ja 20 artiklassa vaaditut tiedot ottaen huomioon keskeiset mukautukset, jotka ovat tarpeen otettaessa huomioon *konsernin* toimintakertomuksen erityispiirteet toimintakertomukseen verrattuna, tavalla, joka helpottaa *konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yritysten* tilanteen arviointia kokonaisuutena. 29a.1(1) artiklan mukaan suurten konsernien emoyritysten on sisällytettävä *konsernin toimintakertomukseen* tiedot, jotka ovat tarpeen, jotta voidaan ymmärtää *konsernin* vaikutukset kestävyysseikkoihin, sekä tiedot, jotka ovat tarpeen sen ymmärtämiseksi, miten kestävyysseikat vaikuttavat *konsernin* kehitykseen, tulokseen ja asemaan.

Konsernin toimintakertomus koskee siis konsernia, joka on määritelty tilinpäätösdirektiivin 22 artiklan 1 kohdassa. Kun kestävyysraportti on puolestaan osa toimintakertomusta, ehdotus, jonka mukaan keskusyhteisö voisi tehdä koko ryhmää koskevan toimintakertomuksen (tai pikemminkin, sisällyttäisi toimintakertomukseensa tietoja, jotka koskevat koko ryhmää), on tilinpäätösdirektiivin vastainen. Ehdotettu ratkaisu vaatisi mielestäni tilinpäätösdirektiivin muuttamista, siten, että toimintakertomuksen laatimisvelvollisuus irrotettaisiin yrityksen ja konsernin käsitteistä.

Esittäisin lopuksi muutaman huomautuksen osuuskuntaryhmän kestävyysraporttia koskevasta ehdotuksesta (7 luvun 21 §). Ehdotus kuuluu (s. 73):

Jos kestävyysraportointivelvollinen osuuskunta kuuluu vähintään kahden osuuskunnan muodostamaan ryhmään, jolle niiden omistama keskusyhteisö tuottaa palveluja, osuuskuntaryhmän kestävyysraportti saadaan laatia keskusyhteisön toimesta siten, että kestävyysraportti käsittää ryhmään kuuluvien osuuskuntien tiedot vastaavalla tavalla kuin konsernikestävyysraportissa. Tällöin osuuskunnan tulee sitoutua kestävyysraportoinnin edellyttämien tietojen antamiseen keskusyhteisölle. Kunkin ryhmään kuuluvan osuuskunnan toimintakertomukseen tulee sisällyttää osuuskuntaryhmän kestävyysraportti. Mitä tässä pykälässä säädetään, ei kuitenkaan sovelleta pörssilistattuun osuuskuntaan.

Viimeinen virke on ongelmaton. Sen sijaan oikeudellisesti osuuskunnat eivät omista keskusyhteisöä. Ne ovat joko keskusyhteisön jäseniä, jos keskusyhteisö on osuuskunta (kuten SOK) tai osakkeenomistajia, jos keskusyhteisö on osakeyhtiö (kuten Valio Oy). En myöskään pääse aivan jyvälle sanamuodosta, mikä on siinä mikä ja miksi siinä käytetään kestävyysraportointivelvollisen käsitettä.

Kun säännöksen tarkoitus on, että keskusyhteisö laatii kestävyysraportin koko ryhmästä, jos keskusyhteisön jäsenistä tai osakkeenomistajista vähintään yksi on kestävyysraportointiyritys. Kestävyysraportointiyritys määritellään ehdotuksen 7 luvun 2 §:n 9 kohdassa ehdotetun 7 luvun 1 §:ssä tarkoitetuksi oikeushenkilöksi, johon sovelletaan ehdotetun 7 luvun säännöksiä. Sen sijaan ehdotuksen 7 luvun 21 §:ssä tarkoitettua kestävyysraportointivelvollista ei määritellä laissa; se tulee 21 §:ään tavallaan puskista. Vastaava anomalia on ehdotetun Finanssivalvonnasta annetun lain 37 f §:n 3 momentissa. Ehdotetun 7 luvun 21 §:ssä ja Finanssivalvonnasta annetun lain 37 §:n 3

momentissa oleva ”kestävyysraportointivelvollinen” on siis muutettava ehdotuksessa kestävyysraportointiyrityksessä.

Toisekseen ehdotetun 7 luvun 21 § on epäselvä. Mitä ilmeisimmin ehdotuksessa tarkoitetaan, että

Mikäli kestävyysraportointiyritys on jäsen tai osakkeenomistaja keskusyhteisössä, joka tuottaa palveluja keskusyhteisön jäsenille tai osakkeenomistajille, keskusyhteisö voi kestävyysraportointiyrityksen sijasta laatia kestävyysraportin keskusyhteisön ja sen kaikkien jäsenten tai osakkeenomistajien, taikka, mikäli vähintään yksi kestävyysraportointiyritys on suurkonserni, keskusyhteisön ja sen tytäryritysten ja keskusyhteisön kaikkien jäsenten tai osakkeenomistajien ja niiden tytäryritysten tietoina vastaavalla tavalla kuin konsernikestävyysraportissa (*osuuskuntaryhmän kestävyysraportti*). Tällöin sekä kestävyysraportointiyrityksen että ryhmän muiden jäsenten tai osakkeenomistajien tulee sitoutua kestävyysraportoinnin edellyttämien tietojen antamiseen keskusyhteisölle. Kunkin ryhmään kuuluvan osuuskunnan toimintakertomukseen tulee sisällyttää osuuskuntaryhmän kestävyysraportti. Mitä tässä pykälässä säädetään, ei kuitenkaan sovelleta pörssilistattuun osuuskuntaan.

Mikäli tällainen säännös siis haluttaisiin lakiin, on ehdottoman tärkeää, että kaikki ryhmän jäsenet, myös keskusyhteisön jäsenten tai osakkeenomistajien tytäryritykset, sitoutuvat kestävyysraportoinnin edellyttämien tietojen antamiseen keskusyhteisölle. Voi näet olla, että jokin jäsenistä tai osakkeenomistajista ei laadi konsernitilinpäätöstä ja konsernin toimintakertomusta, eikä sen käytössä näin ole tietoja, joita se tarvitsisi konsernikestävyysraportin laatimista varten, koska kukin tällaisen jäsenen tai osakkeenomistajan tytäryritys on itsenäinen oikeushenkilö. Jotta osuuskuntaryhmän kestävyysraportti vastaisi konsernikestävyysraporttia, kaikkien ryhmän jäsenten, mukaan luettuna keskusyhteisön jäsenten tai osakkeenomistajien tytäryritykset, on nimenomaisesti sitouduttava antamaan osuuskuntaryhmän kestävyysraportin edellyttämät tiedot keskusyhteisölle. Jos yksikin osuuskuntaryhmän yritys kieltäytyy antamasta tietoja, keskusyhteisö ei voi antaa kestävyysraporttia.

Mikäli kirjanpitolakiin haluttaisiin ottaa tällainen säännös, sen edellyttämät säännökset olisi otettava myös tilintarkastuslakiin. Kun ehdotetun tilintarkastuslain 2 luvun 2 a §:ssä viitataan ehdotetun kirjanpitolain 7 luvun 2 §:n 9 kohdassa tarkoitettuun kestävyysraportointiyritykseen, 7 luvun 2 §:n 9 kohtaa on muutettava siten, että kestävyysraportointiyrityksen määritelmä koskee myös osuuskuntaryhmän keskusyhteisöä, tai ennemminkin, jotta 7 luvun 21 § ei muuttuisi täysin lukukelvottomaksi, 2 §:ään otettaisiin uusi 9 a kohta, jossa määriteltäisiin keskusyhteisö (esim.: keskusyhteisöllä 7 luvun 21 §:ssä tarkoitettua osuuskuntaryhmän keskusyhteisöä, johon sovelletaan tämän luvun säännöksiä), jolloin tilintarkastuslain 7 luvun 2 a § voisi kuulua: Kirjanpitolain 7 luvun 2 §:n 9 kohdassa tarkoitettua kestävyysraportointiyrityksen ja 9 a kohdassa tarkoitettua keskusyhteisön on valittava kestävyysraportointinsa varmentajaksi kestävyysraportointitarkastaja, jollei muualla laissa toisin säädetä.

Vastaava muutos olisi tällöin tehtävä ehdotetun tilintarkastuslain 3 luvun 1 a §:ään. Tämän lisäksi tilintarkastuslakiin olisi otettava 3 luvun 2 b §, jossa olisivat säännökset osuuskuntaryhmän kestävyysraportin varmentamisesta. Tässä säännöksessä tulisi asettaa osuuskuntaryhmän kestävyysraportointitarkastajalle (joka pitäisi ilmeisesti vielä määritellä tilintarkastuslain 1 luvun 2 §:n 7 momentissa, esim.: 24 a) osuuskuntaryhmän kestävyysraportointitarkastajalla yhtä tai useampaa kestävyysraportointitarkastajaa tai kestävyystarkastusyhteisöä, joka varmentaa kirjanpitolain 7 luvun 21 §:ssä tarkoitettua osuuskuntaryhmän kestävyysraportoinnin) erityinen velvollisuus varmistaa, että

jokainen osuuskuntaryhmän jäsen, mukaan luettuna keskusyhteisön jäsenten tai osakkeenomistajien tytäryritykset, ovat antaneet keskusyhteisölle kestävyysraportoinnin edellyttämät tiedot.

### *Eläkesäätiöt ja -kassat*

Ehdotus, jonka mukaan osakeyhtiöiden ja osuuskuntien ohella velvoitteet raportointivelvoitteet kohdistuisivat myös sellaisiin eläkesäätiöihin ja -kassoihin, jotka ovat kirjanpitolain 1 luvun 4 c §:n tarkoittamalla tavalla suurikokoisia, sekä Merimieseläkekassaan ja Maatalousyrittäjien eläkelaitokseen niiden sijoitustoiminnan osalta (s. 15), on perusteltu, koska, kuten esityksessä todetaan kestävyysseikat ovat merkityksellisiä erityisesti sijoitustoiminnalle näissä eläkelaitoksissa.

### *Kestävyysraportoinnin varmentaminen*

Mitä tulee kestävyystietojen varmentamiseen, esityksessä on päädytty (s. 24) ratkaisuun, jonka mukaan kestävyysraportin voi varmentaa vain hyväksytty tilintarkastaja. Valmisteluvaiheessa harkitusta mahdollisuudesta vapauttaa varmennuspalvelut kilpailulle luovuttiin. Yhtäältä haluttiin pitää kansallisesti varmennuspalvelut HT-tilintarkastajien monopolina, toisaalta haluttiin lopulta estää ulkomaisten varmennuspalvelujen tarjoajien mahdollisuus varmentaa suomalaisten yritysten kestävyysraportteja. (S. 24.) Esityksessä jätetään kuitenkin takaportti auki mahdolliselle säädösmuutokselle (s. 25): ”Jäsenvaltio-optio on kuitenkin hyödynnettävissä myöhemminkin, jos käytännössä ilmenee sille tarvetta esimerkiksi kestävyysraportoinnin varmentajina toimivien kotimaisten tilintarkastajien riittämättömyyden vuoksi. Silloin tulisivat huolellisesti arvioitavaksi mahdolliset vaihto ehdot akkreditoinnin samoin kuin valvonnan järjestämiselle ja resursoinnille.”

Lähtökohtaisesti kannatan kestävyysraportointidirektiivin mukaista kilpailun lisäämistä tarjoamalla varmennuspalvelujen tarjoajille mahdollisuus kilpailla tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen kanssa. Ymmärrän kuitenkin perustelut pitää tilanne näin alussa kontrollissa siten, että suomalaiset HT-tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt myös varmentavat kestävyysraportit. Minulla ei ole siis ehdotukseen tältä osin huomauttamista.

### *Tiivistelmä*

Mielestäni esitykset kirjanpitolain ja tilintarkastuslain muuttamiseksi ovat hyväksyttäviä, lukuun ottamatta ehdotettua 7 luvun 1 §:n 6 momenttia ja 21 §:ää.

Helsinki 23.10.2023

Jukka Mähönen  
Osuuskuntaoikeuden professori