

Lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle laeiksi kirjanpitolain ja tilintarkastuslain 1 luvun 1 §:n ja 3 luvun 5 a §:n muuttamisesta

Asia: VN/30542/2025

Suomen Tilintarkastajat ry kiittää mahdollisuudesta lausua hallituksen esityksestä, joka koskee kirjanpitolain ja tilintarkastuslain 1 luvun 1 §:n ja 3 luvun 5 a §:n muuttamista kestävyysraportointia koskevan muutosdirektiivin täytäntöönpanemiseksi.

Suhtaudumme hallituksen esitykseen lähtökohtaisesti myönteisesti ja kannatamme sen tavoitteita. Valmistelussa on huomioitu edellisellä lausuntokierroksella esittämiämme näkökohtia ja esitys on täsmentynyt aiempaan verrattuna. Esitämme lausunnossamme kuitenkin muutamia keskeisiä tarkennuksia ja muutostarpeita. Tavoittelemme muutoksilla johdonmukaista ja selkeää sääntelyä sekä raportoinnin läpinäkyvyyttä, laatua ja luotettavuutta.

Vaikka kyse on lakisäateisistä raportoinnista, sääntely tulee käytännössä raamittamaan myös vapaaehtoista vastuullisuusraportointia. Tämän vuoksi on olennaista, ettei pakollisen ja vapaaehtoisen raportoinnin välinen rajanveto muodostu epäselväksi.

Hallituksen esityksessä kestävyysraportointitarkastajille (KRT) sallitaan myös vapaaehtoisesti raportoitujen kestävyysseikkojen varmentaminen. Pidämme erinomaisena selkeytyksenä sitä, että kestävyystietojen varmentamiseen koulutetut varmentajat saavat jatkossa varmentaa myös vapaaehtoisesti laadittuja kestävyystietoja.

Selvää on, että tarvetta on auktorisoidun tarkastajan eli kestävyysraportointitarkastajan suorittamalle vapaaehtoisen raportoinnin varmennukselle, sillä tunnustettu varmennusosaaminen lisää raportoinnin uskottavuutta, laatua ja siten sidosryhmien luottamusta.

Vapaaehtoisesti raportoitujen kestävyysseikkojen varmentaminen perustuu sopimukseen. Pidämme johdonmukaisena ja perusteltuna, että hallituksen esityksen mukaisesti myös varmentajan vahingonkorvausvastuu määräytyy yleisten vahingonkorvausoikeudellisten periaatteiden sekä sopimuksen perusteella.

Suomen Tilintarkastajat ry:n keskeisimmät huomiot hallituksen esityksestä

Suomen Tilintarkastajat ry pitää hallituksen esityksen tavoitteita kestävyysraportointia koskevan sääntelyn selkeyttämiseksi pääosin kannatettavina. Pidämme erityisen tärkeänä, että sääntelyä selkeytetään seuraavilta osin:

1. Lakisääteisen kestävyysraportoinnin ja kestävyysseikkojen vapaaehtoisen raportoinnin välinen rajanveto on tuotava selkeästi esiin. Tämän vuoksi on tärkeää, etteivät pakollinen ja vapaaehtoinen raportointi sekoitu tavalla, joka heikentäisi raportoinnin vertailtavuutta, luotettavuutta tai läpinäkyvyyttä.
2. Yrityksen johdon vastuun tulee kattaa myös kestävyysraportoinnin digitaalisessa muodossa esitetyt tiedot. Vastuuta ei tule rajata hallitukselta tai toimitusjohtajalta.
3. Muiden kuin kirjanpitolain 7 luvussa tarkoitettujen kestävyysraporttien varmennus on luonteeltaan sopimusperusteista. Näissä toimeksiannoissa

varmentajan raportoinnin tulee perustua toimeksiantosuhteeseen, eikä niihin tule kytkeä tilintarkastuslain mukaista kestävyysraportoinnin varmennusta koskevaa sääntelyä. Tämä heikentäisi sääntelyn selkeyttä ja hämärtäisi lakisäateisen ja vapaaehtoisen varmennuksen välistä eroa.

1. Selkeä rajanveto lakisäateisen ja vapaaehtoisen raportoinnin välillä tarpeen

Suomen Tilintarkastajat ry katsoo, että **toimintakertomukseen ei tulisi sisällyttää vapaaehtoisesti raportoituja kestävyysseikkoja**. Toimintakertomus on asiakirja, jonka tarkoituksena on tarjota johdonmukainen, vertailukelpoinen ja luotettava kokonaiskatsaus yrityksen toiminnasta. Vapaaehtoisesti esitetyt kestävyysseikat voivat sen sijaan olla sisällöltään, laatimisperiaatteiltaan ja laadultaan hyvin vaihtelevia, eivätkä toimintakertomuksen lukijat välttämättä pysty arvioimaan niiden taustaa tai luotettavuutta samalla tavoin kuin lakisäateisessä kestävyysraportoinnissa. Muut vapaaehtoisesti laadittavat raportit on hyvä olla erillään toimintakertomuksesta, vaikka ne sinänsä voitaisiinkin julkistaa yhtenä kokonaisuutena esimerkiksi yrityksen vuosikertomuksessa.

Kestävyysraportoinnin uudistamisen tavoitteena oli varmistaa, että yritykset julkaisevat merkityksellisiä, vertailukelpoisia ja luotettavia kestävyystietoja, jotka tukevat sijoittajien ja muiden sidosryhmien päätöksentekoa. Tämän tavoitteen toteutuminen edellyttää, että kestävyystietojen raportointia koskeva sääntely on selkeää. Lakisäateisen raportoinnin ja mahdollisesti markkinointihenkisen vastuullisuusviestinnän sekoittuminen samaan asiakirjaan heikentäisi toimintakertomuksen arvoa, ja lisäisi riskiä siitä, että sidosryhmät muodostavat yrityksestä harhaanjohtavan kuvan.

Lakiesityksessä ehdotettu kirjanpitolain 3 luvun 1a §:n uusi 6 momentin ensimmäinen virke pyrkii selventämään oikeustilaa edellyttämällä, että

toimintakertomuksessa on selkeästi ilmoitettava, milloin esitetyt kestävyysseikat eivät muodosta laissa tarkoitettua kestävyysraporttia. Käytännössä virkkeen alkuosa tulee kuitenkin sallineeksi kaikenlaisten kestävyysseikkojen sisällyttämisen toimintakertomukseen asettamatta myöskään merkitystä seikan olennaisuudelle tai relevanttiudelle, jotka ovat yleisiä kriteerejä muutoin toimintakertomukseen sisällytettävälle tiedolle. Säännösehdotus vapaaehtoisesti raportoitujen kestävyysseikkojen sisällyttämisestä toimintakertomukseen on kansallinen eikä siten perustu direktiiviin.

Toimintakertomuksen sisällön sääntely on perustunut velvoitteelle sisällyttää laissa edellytetyt, olennaiset ja relevantit tiedot toiminnasta lukijaa varten. Tällainen yleinen, salliva säännös poikkeaa siten muiden toimintakertomuksessa esitettävien tietojen luonteesta. Pidämme nykyistä sääntelyä riittävänä viitekehyksenä toimintakertomuksessa esitetyille kestävyysseikoille.

Edellä mainitusta syystä olisi perusteltua poistaa koko esitetty 6 momentti, jotta toimintakertomus säilyisi jatkossakin selkeästi lakisäateisen raportoinnin asiakirjana. Tämä on mielestämme tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen lukijalle selkeämpää ja ymmärrettävämpää ja palvelee näin sijoittajansuojaa.

Kansallisen säännöksen säilyttäminen edellyttää tilintarkastajan lausuntojen täsmentämistä

Jos vapaaehtoisesti raportoitujen kestävyysseikkojen sisällyttäminen toimintakertomukseen kirjanpitolaissa kuitenkin sallitaan kansallisena lisäsääntelynä, pidämme välttämättömänä, että ne esitettäisiin toimintakertomuksen erillisenä ja yhtenäisenä osiona. Tämä esitystapa vastaisi myös lakisäateistä kestävyysraportointia, joka esitetään omana erillisenä osionaan. Tilinpäätös ja toimintakertomus muodostavat yhtenäisen ja loogisen kokonaisuuden, jonka rakenteeseen ja sisältöön vapaaehtoinen

vastuullisuusviestintä ei luontevasti kuulu. Erillinen osio toimintakertomuksessa on tarpeen, jotta lakisääteinen ja vapaaehtoinen raportointi ja niihin kohdistuvat varmennukset ja vastuut voidaan erottaa toisistaan selkeästi ja johdonmukaisesti.

Edellä todetulla perusteella kirjanpitolain 3 luvun 1a § 6 momentin ensimmäinen virke tulee muuttaa:

Jos muun yrityksen kuin kestävyysraportointiyrityksen toimintakertomukseen sisällytetään tietoja 7 luvun 2 §:n 10 kohdassa tarkoitetuista kestävyysseikoista, *tiedot on esitettävä erillisenä omana osionaan ja* toimintakertomuksessa on näiden tietojen yhteydessä selkeästi ilmoitettava, etteivät ne muodosta laissa tarkoitettua kestävyysraporttia.

Vapaaehtoisesti raportoitujen kestävyysseikkojen erottaminen tilintarkastajan lakisääteisistä velvoitteista

Toimintakertomuksessa esitetyt tiedot ovat tilintarkastajan lakisääteisten lausuntojen kohteena. Tilintarkastajan tulisi siten tehdä tietyt määritellyt toimenpiteet toimintakertomuksen osalta riippumatta siitä, onko yhtiö laatinut kestävyysraporttia tai muuta vapaaehtoista vastuullisuusraporttia tai onko niitä varmennettu.

Jos toimintakertomukseen sallitaan sisällytettäväksi vapaaehtoisia, sisällöltään ja kriteereiltään rajaamattomia ja mahdollisesti varmentamattomia kestävyysseikkoja, sillä on vaikutuksia myös tilintarkastajan tehtäviin. Vapaaehtoisten tietojen sisällyttäminen toimintakertomukseen saattaa laajentaa tilintarkastajan vastuuta tavalla, joka ei ole oikeassa suhteessa tietojen ja tilintarkastuksen luonteeseen tai tarkoitukseen nähden, ja nostaisi tilintarkastuskustannuksia. Nykyisin toimintakertomukseen sisältyvä kestävyysraportti on nimenomaisella säännöksellä suljettu pois tilintarkastajan toimintakertomusta koskevista lausunnoista.

Näemme sen vuoksi välttämättömäksi selkeyttää tilintarkastajan tehtävä ja vastuu toimintakertomusta koskevien lausuntojen suhteen. Myös vapaaehtoisesti toimintakertomuksessa esitettävät kestävyysseikat tulisi johdonmukaisesti vastaavalla tavalla sulkea pois tilintarkastajan toimintakertomusta koskevien lausuntojen kohteesta.

Edellä todetuilla perusteella tilintarkastuslain 3 luvun 5 § 2 momentin kohdat 3–4 tulee muuttaa seuraavasti:

3) onko toimintakertomus laadittu noudattaen siihen sovellettavia säännöksiä lukuun ottamatta niitä kestävyysraporttia koskevia tietoja, joista säädetään kirjanpitolain 7 luvussa ja —kestävyysraportointistandardeissa; (21.12.2023/1250), *sekä niitä kestävyysseikkoja koskevia tietoja, joista säädetään kirjanpitolain 3 luvun 1 a § 6 momentissa;*

4) ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot yhdenmukaisia lukuun ottamatta niitä kestävyysraporttia koskevia tietoja, joista säädetään kirjanpitolain 7 luvussa ja kestävyysraportointistandardeissa (21.12.2023/1250), *sekä niitä kestävyysseikkoja koskevia tietoja, joista säädetään kirjanpitolain 3 luvun 1 a § 6 momentissa.*

2. Vastuu digitaalisessa muodossa esitettävistä tiedoista

Yhtiön johto vastaa yhteisölainsäädännön mukaan siitä, että yhtiön sisäiset prosessit, sisäinen valvonta sekä kirjanpito ovat asianmukaiset. Yhtenä tavoitteena on varmistaa raportoinnin luotettavuus. Tämä vastuu kattaa koko raportointiprosessin, mukaan lukien digitaalisen raportoinnin.

Edelleen kirjanpitolain ja yhteisölainsäädännön nojalla hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta sekä siitä, että tilinpäätös ja toimintakertomus on laadittu kirjanpitolainsäädännön ja muun sovellettavan sääntelyn mukaisesti ja että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilinpäätöksen, toimintakertomuksen ja kestävyysraportin allekirjoittaminen on

oikeudellinen toimi, joka osoittaa hallituksen ja toimitusjohtajan vastuun asiakirjojen sisällöstä ja lainmukaisuudesta.

Hallituksen esitykseen sisältyvän kirjanpitolain 7 luvun 27 §:n 1 momentin mukaan johdon vastuu ulottuu myös siihen, että kestävyysraportti laaditaan ja julkistetaan sähköisessä XHTML-muodossa ja varustetaan XBRL-tunnisteilla ESEF-asetuksen mukaisesti. Saman pykälän 2 momentissa kuitenkin säädetään, ettei hallituksen ja toimitusjohtajan vastuu koske tietojen esittämistä sähköisessä muodossa.

Edellä mainittu vastuuta koskeva rajausta perustuu tilinpäätösdirektiivin (2013/34/EU) 33 artiklan mukaiseen jäsenvaltio-optioon. Pykälän perusteluissa vastuun rajaamista perustellaan sillä, ettei hallitus tai toimitusjohtaja voi käytännössä todentaa, onko tiedot varustettu asianmukaisilla XBRL-merkinnöillä.

On kuitenkin huomioitava, että taloudellinen raportointi, mukaan lukien tilinpäätökset, digitalisoituvat vauhdilla. Kehityssuuntana on, että jo lähivuosina digitaalinen tilinpäätös on yrityksen virallinen tilinpäätös, jonka hallitus ja toimitusjohtaja allekirjoittavat. Pidämme siten ongelmallisena ja epätarkoituksenmukaisena ratkaisua, että yhtiön johto ei olisi vastuussa yhtiön virallisesta raportoinnista sen digitaalisessa muodossa. Yhtiön johdon tehtävänä on järjestää yhtiön sisäiset prosessit ja valvonta digitaalisen muodon osalta vastaavalla tavalla kuin muutoinkin raportoinnin osalta. Digitaalinen muoto ei siten poikkea asiana muista raportointiprosessin vaiheista, vaan on yksi vaihe prosessissa.

Lisäksi on huomioitava, että tieto, joka ei kuulu yhtiön johdon vastuun piiriin, ei voi myöskään olla tilintarkastajan varmennuksen kohteena. Jos Suomessa hallituksen esityksen mukaisesti käytettäisiin direktiivin 33 artiklan mukaista optiota, johto vapautuisi vastuusta digitaalisen muodon oikeellisuuden osalta.

Samanaikaisesti kestävyysraportointitarkastajalle on kuitenkin säädetty nimenomainen velvollisuus varmentaa ja antaa lausunto siitä, onko XBRL-tunnisteiden käyttö 29 d artiklan mukaista. Yhteisöainsäädännön mukaan vastuu raportoinnin oikeellisuudesta kuuluu raportoijalle niin tilinpäätöksen, toimintakertomuksen kuin kestävyysraportin osalta. Olisi vastuusäätelyn kannalta täysin poikkeuksellista ja epäjohdonmukaista, jos raportoinnin laatijalle ei olisi säädetty vastuuta, mutta varmentajalle olisi säädetty velvollisuus sen oikeellisuuden varmentamiseen.

Tällainen sääntely heikentäisi vastuusäätelyn johdonmukaisuutta ja selkeyttä, sekä vaikeuttaisi sen soveltamista käytännössä.

Edellä olevalla perusteella kirjanpitolain 7 luvun 27 §:n 2 momentti tulee poistaa:

Vastuu kestävyysraportista ja konsernikestävyysraportista

Edellä 3 luvun 7 a §:ssä säädetty koskee myös varmistumista siitä, että kestävyysraportti ja konsernikestävyysraportti laaditaan ja julkistetaan:

- 1) noudattaen tämän luvun säännöksiä ja raportointistandardeja; ja
- 2) sähköisessä XHTML-muodossa ja varustettuina XBRL-tunnisteilla ESEF-asetuksen mukaisesti.

~~Edellä 1 momentissa säädetyn estämättä, vastuu ei koske tietojen esittämistä 2 kohdassa tarkoitetussa sähköisessä muodossa.~~

3. Varmentajan raportointi sopimusperusteisessa varmennuksessa

Muut kuin KPL 7 luvun tarkoittamiin kestävyysraportteihin kohdistuvat kestävyysseikkojen varmennustoimeksiannot ovat sopimusperusteisia.

Hallituksen esityksessä käsitellään tilannetta, jossa yritys antaa kestävyysraportointitarkastajalle varmennustoimeksiannon vapaaehtoisesti raportoitujen kestävyysseikkojen varmentamisesta. Esityksen mukaan kestävyysraportointitarkastaja (KRT) voisi antaa varmennuksesta

tilintarkastuslain 3 luvun 5 c §:ssä tarkoitetun lausunnon. Pykäläviittaus lienee virheellinen, koska mainittu 5 c § koskee tilintarkastajan lausuntoa tuloverokertomuksesta.

Tilintarkastuslain 3 luvun 5 a §:ssä säädetään lakisäateisen kestävyysraportoinnin varmennuskertomuksesta. Jos hallituksen esityksessä on tarkoitettu viitata tähän pykälään, haluamme kiinnittää huomiota siihen, että mainitut vapaaehtoisesti raportoitujen kestävyysseikkojen varmennustoimeksiannot ovat sopimuksenvaraisia, mukaan lukien varmentajan raportointi, jonka sisällöstä sopiminen kuuluu sopimusvapauden piiriin eikä raportoinnista tule säätää tilintarkastuslaissa. Mainittu 3 luvun 5 a § ei sovellu käytettäväksi lausunnoksi muun kuin kirjanpitolain 7 luvussa tarkoitetun kestävyysraportin varmentamiseen.

Vapaaehtoisen vastuullisuusraportoinnin varmentamisesta on vakiintuneesti lausuttu kansainväliseen varmennusviitekehykseen perustuvan lausuntomallin mukaisesti. Pidämme vakiintuneen käytännön jatkamista tärkeänä niin raportoinnin ja varmennuksen selkeyden ja johdonmukaisuuden kuin myös lukijan ymmärrettävyyden ja sijoittajansuojan näkökulmasta. On myös huomioitava, että joka tapauksessa sopimukseen perustuva, vapaaehtoisesti raportoitujen kestävyysseikkojen varmennusta koskeva lausunto ei missään tilanteissa voi olla tilintarkastuslain 3 luvun 5 a §:n mukainen.

Edellä mainituilla perusteilla esitämme poistettavaksi kirjanpitolain 3 luvun 1a §:n uudesta 6 momentista toisen virkkeen. Kirjanpitolain 3 luvun 1 a §:n esitetyn 6 momentin kokonaisuudessaan tulisi mielestämme olla muotoiltuna seuraavasti:

Jos muun yrityksen kuin kestävyysraportointiyrityksen toimintakertomukseen sisällytetään tietoja 7 luvun 2 §:n 10 kohdassa tarkoitetuista kestävyysseikoista, *tiedot on esitettävä omana osionaan ja* toimintakertomuksessa on näiden tietojen yhteydessä selkeästi ilmoitettava, etteivät ne muodosta laissa tarkoitettua kestävyysraporttia. ~~Jos kestävyysraportointitarkastaja on antanut tietoja~~

~~tilintarkastuslain (1141/2015) 3 luvun 5 c §:ssä tarkoitetun lausunnon, se on liitettävä toimintakertomukseen.~~ Sen estämättä, mitä tässä momentissa säädetään, muu yritys kuin kestävyysraportointiyritys voi sitoutua kestävyysraportin laatimiseen tämän lain 7 luvun 1 §:n 7 momentissa tarkoitetulla tavalla.

Muut havainnot

Kiinnitämme vielä huomiota siihen, että hallituksen esitys näyttäisi edellyttävän EU-taksonomiatietojen raportointia myös silloin, kun yritys laatii kestävyysraportin vapaaehtoisesti, mikä voi johtaa tiukempaan kansalliseen sääntelyyn. Tämä tulisi arvioida ja tarvittaessa täsmentää.

Meillä on hallituksen esityksestä eräitä teknisluonteisia havaintoja, jotka toimitamme valiokuntasihteerille ja työ- ja elinkeinoministeriöön erillisellä asiakirjalla.

Helsingissä 23 päivänä huhtikuuta 2026

SUOMEN TILINTARKASTAJAT RY

Osmo Valovirta

Sanna Alakare

Hallituksen puheenjohtaja

Toiminnanjohtaja

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