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

Eduskunnan talousvaliokunta

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

Kestävyysraportointiin keskeisesti kuuluva olennaisuusarviointi kestävyysvaikutuksista määrittää yritysten ja kestävyysraportointitarkastajan toiminnan huolellisuuden arviointia

Suomen Tilintarkastajat ry (ST) kiittää mahdollisuudesta kommentoida kirjanpitolain ja tilintarkastuslain sekä eräiden niihin liittyvien lakien muuttamisesta annettua hallituksen esitystä (20/2023 vp).

Katsomme, että kestävyysraportointia voidaan pitää merkittävimpänä uudistuksena yhtiöiden raportointiin ja hallintoon liittyen tilinpäätössääntelyn voimaantulon jälkeen. Sen käyttöönotto on yhteiskunnallisesti ratkaisevassa roolissa Euroopan ja Suomen vihreän kehityksen ohjelman tavoitteiden saavuttamiseksi.

Pidämme hyvänä, että kestävyysraportointivelvollisuudesta, kestävyysraportin sisällöstä ja kestävyysraportin laatimisesta ja soveltamisalasta säädetään vastaamaan kirjanpitolaissa sisällöllisesti direktiivin vaatimuksia, jotta yritysten kestävyysraportit kestävät kansainvälistä vertailua.

Kestävyysraportoinnin julkaiseminen osana yhtiön toimintakertomusta korostaa tilinpäätöksen ja kestävyysraportoinnin muodostamaa yhteistä kokonaisuutta. Yritysten tilinpäätöksen lisäksi niiden kestävyysraportit tulevat olemaan yhä useammin päätöksenteon kriteerinä sijoituspäätöksissä, luotonannossa ja yhteistyökumppaneiden valinnassa.

Kestävyysraportoinneille asetetut määrämuotoiset sisältövaatimukset korostavat luotettavuuden ja varmennuksen merkitystä. Kestävyysraportin julkistaminen tilinpäätöksen yhteydessä muodostaa näin yritysten raportointikokonaisuuden. Kestävyysraportin digitaalinen raportointimuoto edesauttaa raporttien konekielistä luettavuutta ja sitä kautta kansainvälistä käytettävyyttä ja vertailukelpoisuutta.

Tämän yhteydessä ST toteaa seuraavaa.

Suomen Tilintarkastajat ry
(Finnish Association of Authorised Public Accountants)
Reg. No. 0221727-0

Fredrikinkatu 61 A
FI-00100 Helsinki
Finland

tilintarkastajat.fi
toimisto@tilintarkastajat.fi
+358 9 7552 2010

ESEF-tilinpäätöksen varmentamisen aikataulu ja varmuustaso tarkennettava

Kannatamme listayhtiöiden ESEF-tilinpäätöksen varmentamisen säätämistä pakolliseksi.

Hallituksen esityksessä arvopaperimarkkinalain (AML) puuttuu maininta siitä, mistä ESEF-tilinpäätöksen tilikaudesta lähtien ESEF-varmentaminen on pakollista. Esitämme, että ESEF-varmennus tulee pakolliseksi yritysten ESEF-tilinpäätöksille 1.1.2024 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta.

Hallituksen esityksessä AML:n muuttamiseksi puuttuu myös maininta ESEF-tilinpäätöksen varmennuksen varmuustasosta. Esitämme, että tarkastus on kohtuullisen varmuuden tuottavaa varmennusta.

Yhtenäiset digitaalisuusvaatimukset tilintarkastajan raporteille

Hallituksen esityksessä kirjanpitolain muuttamiseksi säädetään tilintarkastuskertomuksen ja kestävyysraportoinnin varmennuskertomuksen digitaalisuudesta kestävyysraportoijien osalta. Esitämme, että myös tilintarkastajan ESEF-tilinpäätöstä koskevalta raportilta tulisi edellyttää samaa digitaalista muotoa kuin tilintarkastuskertomukselta ja kestävyysraportointikertomukselta.

Myös mikrokokoisten listayhtiöiden tilintarkastuskertomuksilta tulisi edellyttää vastaavaa digitaalista muotoa.

Kestävyysraportoinnin merkitys tulee näkyä myös osakeyhtiölaissa

Yhtiökokouksen toimivalta

Kestävyysraportointi nousee merkittävyydessään tilinpäätösraportoinnin rinnalle lainsäädännön kautta. Tästä syystä kestävyysraportoinnin merkityksen tulee näkyä myös yhtiön omistajille. Osakkeenomistajien aivan keskeinen päätäntävalta liittyy tilinpäätöksen vahvistamiseen yhtiökokouksessa. Vastaavalla tavalla osakkeenomistajille tulisi kuulua päätäntävalta kestävyysraportin vahvistamisesta. Muutoin kestävyysraportointi ei todellisuudessa nouse merkittävyydessään ansaitsemansa paikalle tillinpäätösraportoinnin rinnalle.

Esitämme, että osakeyhtiölain yhtiökokouksen 5 luvun 3 §:n säännöstä täydennetään siten, että yhtiökokouksen on päätettävä myös kestävyysraportin vahvistamisesta.

Huomautamme myös, että varsinaiselle yhtiökokoukselle kuuluvista tehtävistä, kuten tilintarkastajan valinnasta, säädetään osakeyhtiölain 5 luvun 3 §:stä. Jostain syystä niin ikään yhtiökokoukselle kuuluvan kestävyysraportointitarkastajan valinnasta säädettäisiin hallituksen esityksen mukaan osakeyhtiölain 7 luvun 6 a §:ssä. Olisi loogista, että myös kestävyysraportointitarkastajan valitseminen sisältyisi osakeyhtiölain 5 luvun 3 §:n tehtäväluetteloon.

Tilintarkastaja kestävyysraportointitarkastajaksi ilman yhtiökokouksen päätöstä

Hallituksen esityksessä osakeyhtiölakiin esitetään säännöstä, jonka mukaan yhtiön tilintarkastaja voisi toimia kestävyysraportointitarkastajana ilman yhtiökokouksen päätöstä. Kyse olisi vain ensimmäisestä tilikaudesta, jolta kestävyysraportti laaditaan. Lisäksi edellytyksenä olisi, että

tilintarkastajalla olisi kestävyysraportointitarkastajan erityispätevyys tai että tilintarkastaja olisi hankkinut riittävät tiedot kestävyysraportoinnista ja sen varmentamisesta.

Kannatamme esitettyä säännöstä, sillä se joustavoittaa ja helpottaa yhtiöiden toimintaa siirtymävaiheessa. Erityisesti pörssiyhtiöiden tilintarkastajaksi on yleensä valittu tilintarkastusyhteisö. Säännöksen tarkoituksensa on, että tämä tilintarkastusyhteisö voisi varmentaa kestävyysraportin ensimmäiseltä raportointikaudelta. Jotta säännöksen tarkoitus toteutuisi myös käytännössä, esitämme teknisenä muutoksena säännöksen viimeiseen eli kolmanteen momenttiin kirjattavaksi, että tilintarkastajalle säännöksen 2 momentissa asetettuja edellytyksiä sovellettaisiin tilintarkastusyhteisön osalta vain sen nimeämään päävastuulliseen tilintarkastajaan.[1]

Osakeyhtiölakia koskevat pykälämuutosesitykset ovat lausunnon liitteenä.

Hallituksen tehtävät tulisi kirjata selkeästi kaikille soveltamisalaan kuuluville yhtiöille

Kestävyysraportoinnin perustana on yhtiön oma strategia, sen toimeenpano ja suoritusmittarit. Pidämme myönteisenä, että pörssiyhtiöiden ja muiden yleisen edun kannalta merkittävien yhtiöiden (PIE-yhteisöjä) hallituksen tehtävät kestävyysraportoinnin laatimisesta ja julkistamisesta osana toimintakertomusta säädetään selvästi kansallisesti. Kannatamme myös kirjanpitolakiin esitettyä säännöstä pörssiyhtiön johdon lausumasta tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tietojen oikeellisuudesta. Lainsäädännön johdonmukaisuuden näkökulmasta olisi ollut toivottavaa, että vastaavaan tapaan olisi tarkennettu hallituksen tehtäviä koskevia säännöksiä myös muissa kuin yleisen edun kannalta koskevia yhteisöjä sääntelevässä lainsäädännössä.

Varmentamista ja tilintarkastajaa koskevat tehtävät kirjattu selkeästi

Pidämme erityisen onnistuneena, että hallituksen esityksessä on erotettu selkeästi tilintarkastajan tehtävät tilinpäätöksen tilintarkastuksessa sekä toisaalta kestävyysraportointitarkastajan tehtävät kestävyysraportoinnin varmentamisessa. Tämä on tärkeää, jotta vältetään lakisääteisen tilintarkastajan ja kestävyysraportoinnin varmentajan kahdenkertaista työtä ts. sitä, että molemmat varmentaisivat kestävyystietoja. Tämä jako tuo varmentamiseen selkeyttä tehtävien jakoon sekä sitä kautta parantaa kustannustehokkuutta.

Katsomme perusteluna ratkaisuna, että varmennuksen suorittaa kestävyysraportoinnin varmentamiseen erikoistunut tilintarkastaja, kestävyysraportointitarkastaja (KRT), joka valitaan yrityksen yhtiökokouksessa. Kannatamme esitettyä säännöstä, jonka mukaan kestävyysraportointitarkastaja voidaan jättää valitsematta yhtiökokouksessa sille tilikaudelle, jolta osakeyhtiön ja muiden laissa mainittujen yhteisöjen on laadittava ensimmäinen kestävyysraporttinsa, jos yrityksen valittu tilintarkastusyhteisö varmentaa myös kestävyysraportoinnin.

Kestävyysraportointitarkastajan huolellisuuden arviointi

Pidämme erittäin tärkeänä, että myös kestävyysraportointitarkastajan huolellisuutta arvioidaan hallituksen esityksessä kuvattujen periaatteiden mukaisesti olennaisuusharkinta sekä laadullisiin seikkoihin liittyvä subjektiivinen harkinta huomioon ottaen. Kestävyysraportointiin liittyvät standardit ovat vasta valmistuneet heinäkuussa eikä niiden tulkintakäytäntö ole samaan tapaan vakiintunut kuin tilinpäätöskäytäntö. Säännöksiin liittyvä harkinta sekä vakiintumaton

[1] Esitämme samanlaista teknistä muutosta myös osuuskuntalain vastaavaan kohtaan.

soveltamiskäytäntö yhdessä vaikuttavat säännösten soveltamisen tulkinnallisuuteen ja epävarmuuteen niin raportoinnissa kuin varmentamisessakin. Siten tulee varmistua siitä, että kestävyysraportointitarkastajan huolellisuuden arvioinnissa noudatetaan vastaavaa joustavuutta kuin yhtiöiden toiminnan huolellisuuden arvioinnissa heti kestävyysraportointia koskevan sääntelyn voimaantullessa.

Tämän lisäksi kestävyysraportointitarkastajan huolellisuuden arvioinnissa olennaista merkitystä on annettava sille, että varmennuksessa annettava varmuuden taso on huomattavasti alhaisempi (rajoitettu varmuus) tilinpäätöksen varmennuksesta. Tämän mukaisesti kestävyysraportoinnin tarkastuksessa ja tilintarkastajan lausunnossa ei käsitellä aineistoa eikä välttämättä synny havaintoja yhtä laajasti kuin tilinpäätöksen tilintarkastuksessa. Lisäksi on huomattava, että tilintarkastajan huolellisuuden arviointi on toissijaista yhtiön johdon huolellisuuden arviointiin nähden, ja perustuu hyvän tilintarkastustavan noudattamisen arviointiin.

Valvonta ja seuraamukset kaipaavat kokonaisvaltaista arviointia olennaisuuskriteerin pohjalta

Euroopan unionin lainsäädäntö edellyttää kansallisesti sädettävän seuraamuksista, joita sovelletaan direktiivin mukaisesti annettujen kansallisten säännösten rikkomiseen. Säädettyjen seuraamusten on oltava tehokkaita, oikeasuhteisia ja varoittavia.

Hallituksen esityksestä on jätetty pois vielä luonnosvaiheessa mukana olleet rikosoikeudelliset seuraamukset kestävyysraportointirikoksesta ja -rikkomuksesta. Ainoaksi kaikkia yrityksiä koskevaksi seuraamusuhaksi jää hallinnollinen seuraamus eli myöhästymismaksu kestävyysraportin rekisteröitäväksi toimittamisen laiminlyönnistä.

Hallituksen esityksessä on perusteltu valittua sääntelyratkaisua sillä, että kestävyysraportoinnin sisältövaatimukset ovat luonteeltaan toisenlaiset kuin tilinpäätökselle säädetyt. Kestävyystietojen raportoinnissa keskeisen merkityksen saa olennaisuusharkinta, lisäksi laadulliset ja ennakoivat seikat ovat merkityksellisiä kestävyysraportoinnissa. Kestävyystietojen esittämisessä hallituksen esityksen mukaan subjektiivinen harkinta on väistämättä suurempaa kuin tilinpäätöstietojen osalta, kun otetaan huomioon olennaisuuskriteerin korostettu asema.

Toteamme, että myös tilinpäätöstietojen esittämiseen sisältyy olennaisuusharkintaa sekä ylipäänsä johdon harkintaa. Kaikki tilinpäätöstiedotkaan eivät ole yksiselitteisesti todennettavissa asianomaisen yrityksen kirjanpidosta rahamääräisinä suureina. Siitä huolimatta rikoslaissa säädetään rangaistusvastuusta tilinpäätöstä koskevien velvoitteiden rikkomisesta.

Tehokkaiden, varottavien ja oikeasuhtaisten seuraamusten jättäminen pois kansallisesta lainsäädännöstä saattaa johtaa kestävyysraportointidirektiivin tavoitteiden vastaisesti huolellisuusvelvoitteen laiminlyönteihin kestävyysraportoinnissa.

Kiinnitämme erityistä huomiota siihen, että kestävyysraportoinnin varmentajille, toisin kuin raporttien laatijoille, ollaan esittämässä sanktiouhkaista valvontaa. Viime kädessä kestävyysraportoinnin varmentajalta voidaan esitetyn lainsäädännön perustella poistaa hänen oikeutensa harjoittaa ammattiaan. Sen lisäksi kestävyysraportoinnin varmentajalle esitetään rajoittamatonta vahingonkorvausvastuuta kestävyysraportoinnin varmentamistoimeksiannoissa.

Toteamme, että hallituksen esityksen toteutuessa kestävyysraporttien laatijoiden ja raporttien varmentajien toiminnan valvonta ja seuraamusuhka eivät ole oikeasuhtaisia keskenään.

Kaikkien raporttien laatijoiden toimintaan ei kohdistu valvontaa eikä siksi seuraamuksiakaan mahdollisista laiminlyönneistä ja virheistä, vähäistä myöhästymismaksua lukuun ottamatta. Raporttien varmentajia sen sijaan valvotaan ja seuraamukset voivat olla erittäin ankaria, kuten rajoittamaton vahingonkorvausvastuu sekä toimiluvan peruuttaminen.

Epäkohta liittyy myös kanneaikoja koskeviin säännöksiin. Varmentajan vastuu kestävyysraportista aiheutuneen vahingon osalta vanhentuisi myöhemmin kuin kestävyysraportin laatineen yhtiön johdon vastuu. Tämä epäkohta on jo tunnistettu tilinpäätösten osalta ja toistuu nyt kestävyysraportointia koskevassa sääntelyssä. Pidämme tätä kestämättömänä ja esitämme myös kanneaikojen vanhentumisaikojen yhdenmukaistamista osana kokonaisarviointia.

Edellä mainittu epäsuhta on entistä räikeämpi, kun huomioidaan se, että kestävyysraportointidirektiivin tarkoituksena on ensisijaisesti säännellä sen soveltamisalaan kuuluvien yritysten kestävyysraportointia. Valvonta ja sanktiot eivät siksi voi pääasiallisesti kohdistua raporttien varmentajiin.

Myös lainsäädännön arviointineuvosto on lausunnossaan yritysten kestävää toimintaa koskevasta huolellisuusvelvoitteesta (23.2.2023) kiinnittänyt huomiota siihen, että ”asian jatkovalmistelussa tulisi arvioida direktiivin velvoitteiden noudattamista valvovan kansallisen viranomaisen perustamisesta aiheutuvia kustannuksia sekä viranomaisen toiminnasta aiheutuvia jatkuvaluonteisia kustannuksia. Lisäksi tulisi perustella, miksi valvontatehtävä ei sovellu jonkin olemassa olevan viranomaisen tehtäväksi.”

Jatkovalmistelu valvonta- ja seuraamusjärjestelmän kokonaisarvioinnista käynnistettävä

Edellä mainituilla perusteilla on välttämätöntä, että vastuusäännöksiä muutetaan myöhemmin siten, että kokonaisuus on selkeä, toimiva ja tasapainoinen raportoijien (yhtiön johdon) ja varmentajien välillä. Tästä syystä on ehdottoman tärkeää, että valvonta- ja seuraamusjärjestämä arvioidaan kokonaisvaltaisesti. Jatkovalmistelu on käynnistettävä välittömästi.

Esitämme, että valiokunta kirjaa valvonta- ja seuraamusjärjestelmän kokonaisarviointia koskevan lausuman mietintöönsä.

Olemme esittäneet omat vaihtoehtomme varmentajien vastuun sääntelyn osalta jo lausunnossamme 8.5.2023 ja olemme mielellämme mukana asian jatkovalmistelussa.

Helsingissä 19. päivänä lokakuuta 2023

SUOMEN TILINTARKASTAJAT RY

Aleksi Martamo
Hallituksen puheenjohtaja

Sanna Alakare
Toiminnanjohtaja

SUOMEN TILINTARKASTAJAT

Liite

Esitys osakeyhtiölain 5 luvun 3 §:n muuttamiseksi:

OYL 5 luku 3 § Varsinainen ja ylimääräinen yhtiökokous

Varsinainen yhtiökokous on pidettävä kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.

Varsinaisessa yhtiökokouksessa on päätettävä:
1) tilinpäätöksen vahvistamisesta, mikä emoyhtiössä käsittää myös konsernitilinpäätöksen vahvistamisen;
2) kestävyysraportin vahvistamisesta;
3) taseen osoittaman voiton käyttämisestä;
4) vastuuvapaudesta hallituksen jäsenille, hallintoneuvoston jäsenille ja toimitusjohtajalle;
5) hallituksen ja hallintoneuvoston jäsenten palkitsemisesta ja valinnasta sekä tilintarkastajan ja kestävyysraportointitarkastajan valinnasta, jollei tässä laissa säädetä tai yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin näiden toimikaudesta, valinnasta tai palkitsemisesta; sekä
6) muista yhtiöjärjestyksen mukaan varsinaisessa yhtiökokouksessa käsiteltävistä asioista.

Esitys olettamasäännöksen muuttamiseksi:

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .
Sen estämättä, mitä tämän lain 7 luvun 6 a §:ssä säädetään, sillä tilikaudella, jolta osakeyhtiön on laadittava ensimmäinen kestävyysraporttinsa, kestävyysraportoinnin varmentajana voi toimia osakeyhtiön tilintarkastaja, jos:
1) tällä on tilintarkastuslain 6 luvun 1 a §:ssä tarkoitettu kestävyysraportointitarkastajan erikoispätevyys; tai
2) tämä on hankkinut tilintarkastuslain muuttamisesta annetun lain (/) siirtymäsäännöksen 2 momentin mukaisesti riittävät tiedot kestävyysraportoinnista ja kestävyysraportointivarmentamisesta.
Mitä 2 momentissa säädetään, sovelletaan ~~myös~~ päävastuulliseen tilintarkastajaan, jos tilintarkastusyhteisö on valittu tilintarkastajaksi.