

**Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kirjanpitolain ja tilintarkastuslain muuttamisesta sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi [LUONNOS]**

**ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ**

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi kirjanpitolakia ja tilintarkastuslakia. Lisäksi ehdotetaan muutettaviksi muun muassa osakeyhtiölakia ja osuuskuntalakia sekä rikoslakia.

Ehdotetuilla laeilla pantaisiin täytäntöön Euroopan unionin 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.

Vaikka direktiivi koskee pörssiyrityksiä ja suuria osakeyhtiöitä, ehdotetaan sen velvoitteiden ulottamista kansallisesti myös vastaavanlaisiin osuuskuntiin, jotta pysytettäisiin sidosryhmille julkistettava informaatio yhdenmukaisena harjoitetun liiketoiminnan oikeudellisesta muodosta riippumatta. Lisäksi direktiivissä tarkoitettu digitaalisuusvaatimus toimintakertomukseen sisällytettävälle kestävyysraportille ehdotetaan ulotettavaksi kansallisesti myös tilinpäätökseen näiden asiakirjojen yhtenäisen käsittelyn ja hyödyntämisen mahdollistamiseksi.

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan mahdollisimman pian. Säännöksiä kestävyysraportoinnista sovellettaisiin direktiivin edellyttämällä tavalla siten, että velvoitteet koskisivat ensiksi suurten pörssiyritysten tietoja tilivuodelta 2024, jotka tulisivat julkistettaviksi seuraavana vuonna.

---

## SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ.....	1
PERUSTELUT .....	4
1 Asian tausta ja valmistelu .....	4
1.1 Tausta .....	4
1.2 Valmistelu .....	6
1.2.1 Direktiivin valmistelu.....	6
1.2.2 Hallituksen esityksen valmistelu.....	6
2 Kestävyysraportointidirektiivin tavoitteet ja pääasiallinen sisältö .....	6
2.1 Direktiivin tavoitteet .....	6
2.2 Pääasiallinen sisältö .....	6
2.2.1 Soveltamisala .....	7
2.2.2 Raportoinnin sisältö .....	7
2.2.3 Julkistaminen .....	7
2.2.4 Varmentaminen .....	8
2.2.5 Vastuu selvityksestä sekä seuraamukset .....	8
3 Nykytila ja sen arviointi.....	8
3.1 Muiden kuin taloudellisten tietojen raportointivelvoite .....	8
3.2 Tilinpäätös- ja kestävyystietojen digitaalinen rekisteröinti.....	9
4 Tavoitteet .....	10
5 Ehdotukset ja niiden vaikutukset .....	10
5.1 Keskeiset ehdotukset.....	10
5.2 Pääasialliset vaikutukset.....	13
6 Vaihtoehdot ja niiden vaikutukset .....	17
7 Lausuntopalaute .....	17
8 Säännöskohtaiset perustelut.....	18
8.1 Kirjanpitolaki .....	18
8.2 Tilintarkastuslaki.....	29
8.3 Osakeyhtiölaki .....	34
8.4 Osuuskuntalaki.....	36
8.5 Laki luottolaitostoiminnasta.....	38
8.6 Vakuutusyhtiölaki .....	38
8.7 Arvopaperimarkkinalaki .....	38
8.8 Laki Finanssivalvonnasta .....	38
8.9 Rikoslaki .....	39
8.10 Alemmanasteiset säädökset.....	41
9 Voimaantulo .....	41
10 Suhde perustuslakiin ja säätämisyjärjestys .....	42
11 Suhde muihin esityksiin.....	42
LAKIEHDOTUKSET .....	44
kirjanpitolain muuttamisesta .....	44
tilintarkastuslain muuttamisesta.....	62
osakeyhtiölain muuttamisesta .....	81
osuuskuntalain muuttamisesta.....	85
luottolaitostoiminnasta annetun lain 9 luvun 5 §:n muuttamisesta .....	88
vakuutusyhtiölain 8 luvun 4 §:n muuttamisesta.....	89

arvopaperimarkkinalain 7 luvun 7 a §:n kumoamisesta ja 5 §:n muuttamisesta.....	90
Finanssivalvonnasta annetun lain 3 ja 37 §:n muuttamisesta.....	91
rikoslain 30 luvun muuttamisesta.....	93
ASETUSLUONNOS .....	95
tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä annetun asetuksen muuttamisesta.....	95
arvopaperin liikkeeseenlaskijan säännöllisestä tiedonantovelvollisuudesta annetun asetuksen (1020/2012) muuttamisesta .....	98

## PERUSTELUT

### 1 Asian tausta ja valmistelu

#### 1.1 Tausta

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 (jäljempänä ”kestävyysraportointidirektiivi” tai ”raportointidirektiivi”).

Direktiivi annettiin 28 päivänä marraskuuta 2022. Virallisessa lehdessä direktiivi julkaistiin 14.12.2022 ja se tuli voimaan 5.1.2023. Direktiivi on pantava täytäntöön 1.1.2024 ja sen jälkeen alkaville tilikausille.

Raportointidirektiivi on osa Euroopan unionin Vihreän kehityksen ohjelmaa, johon komissio sitoutui tiedonannossaan 11.12.2019. Ohjelma on unionin uusi kasvustrategia. Sen avulla unionista tehdään moderni, resurssitehokas ja kilpailukykyinen talous, jossa kasvihuonekaasujen nettopäästöistä pyritään eroon vuoteen 2050 mennessä. Tavoitteena on myös suojella, hoitaa ja lisätä luonnonpääomaa sekä suojella kansalaisten terveyttä ja hyvinvointia ympäristöön liittyviltä riskeiltä ja vaikutuksilta. Niin ikään tavoitellaan talouskasvua lisäämättä resurssien käyttöä ja varmistaen, että kaikki alueet ja kansalaiset ovat osallisina sosiaalisesti oikeudenmukaisessa siirtymässä kestävään talousjärjestelmään niin, ettei ketään eikä mitään aluetta jätetä jälkeen. Ohjelmalla edistetään tavoitetta rakentaa ihmisten hyväksi toimiva talous, vahvistaa sosiaalista markkinataloutta ja auttaa varmistamaan, että unioni on valmiina tulevaisuutta varten ja että se luo vakautta, työpaikkoja, kasvua ja kestäviä investointeja.

Kestävyysraportointidirektiivi korvaa vuonna 2014 annetun muun kuin taloudellisen tiedon raportointia koskevan direktiivin (2014/95/EU), jonka tarkoittamien tiedonantovelvoitteiden noudattaminen on tahdonvaltaista. Uudella direktiivillä pyritään edistämään tehokkaammin pääomavirtojen ohjautumista kestäviin sijoituskohteisiin. Tämä edellyttää, että nykyistä useammat yritykset julkaisevat kattavampaa ja laadukkaampaa tietoa kestävyysnäkökohdista. Sijoittajien lisäksi yritysten toiminnan vaikutukset ihmisiin ja ympäristöön kiinnostavat myös kuluttajia, kansalaisjärjestöjä, työntekijöitä ja monia muita sidosryhmiä.

Uudella direktiivillä ja siinä komissiolle delegoidulla asetuksenanto-oikeudella asetetaan yrityksille seikkaperäiset tiedonantovaatimukset toiminnan vaikutuksista kestävyysseikkoihin samoin kuin niiden vaikutuksesta yritykseen. Nämä tiedot esitetään toimintakertomuksessa omana osionaan eli kestävyysraporttina. Toimintakertomus kestävyysrapotteineen liitetään yrityksen taloudellista tulosta ja asemaa koskevaan tilinpäätökseen, jolloin nämä asiakirjat muodostavat yhtenäisen informaatiokokonaisuuden niin sijoittajille kuin muille sidosryhmille kansalaisyhteiskunnassa. Tilinpäätöksen tavoin kestävyysraportti verifioidaan ulkopuolisen tilintarkastajan tai – jos jäsenvaltio hyödyntää direktiivin sallimaa optiota – direktiivissä tarkoitettua riippumattoman varmennustoimijan antamalla lausunnolla.

Toisin kuin nykylaissa, kestävyystietojen todenperäisyys on aina annettava riippumattoman tahon varmennettavaksi. Kestävyysraportointidirektiivin mukaan asianomaisessa yrityksessä lakisääteisestä kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tarkastamisesta vastaava tilintarkastaja, voisi toimia myös kestävyysraportoinnin varmentajana, jos tällä on vaadittava erikoispätevyys. Oletettavaa on, että uusien säännösten tarkoittamissa yrityksissä käytetään lakisääteisessä tilintarkastuksessa pääsääntöisesti tilintarkastusyhtiötä, joka voi tarjota samalla myös kestävyysraportoinnin varmennuspalvelun. Toisaalta ETA-alueella kestävyysvarmennuslaitos, joka ei ole

tilintarkastusyhteisö, saa toimia muuallakin kuin kotivaltiossaan kestävyysraporttien varmentajana, jos asianomainen toinen jäsenvaltio sen sallii kansallisella laillaan. Tällaista kotivaltiossaan akkreditoitun ja valvonnanalaisen varmennuslaitoksen toimintamahdollisuutta on direktiivin esitöissä perusteltu muun ohella sillä, että on tarpeen varmistaa riittävä kilpailu uudella kestävyysvarmennusmarkkinalla. Niin ikään varmennuksessa tarvittavan asiantuntijaresurssien riittävyyttä silmällä pitäen ehdotetaan tämän jäsenvaltio-option hyödyntämistä Suomessa. Tätä käsitellään lähemmin kohdassa 5.1.4.

Tiedonsaantia tehostaa direktiivin vaatimus kestävyysraportin julkistamisesta digitaalisessa muodossa. Se edesauttaa myös kestävyystietoja keräävien ja sitä välittävien yritysten toimintaa informaation hyödynnettäväksi saattamiseksi esimerkiksi sijoitusrahastoille ja muille finanssimarkkinatoimijoille. Asiakirjojen keskinäisen liitännän vuoksi pidetään tarpeellisena ulottaa kansallisesti sama digitaalisuusvaatimus myös tilinpäätöstietoihin kuin mikä koskee toimintakertomusta ja siihen sisällytettävää kestävyysraporttia. Tätä ehdotusta käsitellään lähemmin kohdassa 5.1.3.

Kestävyysraportit ovat merkityksellisiä pääomavirtojen ohjaamiseksi Vihreän kirjan tavoitteiden mukaisesti kestäviin kohtaisiin. Muun muassa sijoitusrahastot perustavat raporttitietoihin investointipäätöksensä, sillä rahastot ovat velvollisia niitä koskevien EU-perustaisten säännösten perusteella julkistamaan, miten niiden investointitoiminnassa otetaan huomioon kestävyysseikat. Kaikkiaan kestävyysnäkökohdat muodostavat laajan kokonaisuuden finanssimarkkinatoimijoita koskevassa lainsäädännössä.

Vaikka uusi direktiivi koskee pörssiyrityksiä ja suurosakeyhtiötä, ehdotetaan sen velvoitteiden ulottamista Suomessa myös vastaavanlaisiin osuuskuntiin. Näin pysytettäisiin sidosryhmille julkistettava informaatio yhdenmukaisena harjoitetun liiketoiminnan oikeudellisesta muodosta riippumatta. Kestävyysraportointidirektiivi ulottuisi siten Suomessa arviolta noin 600 yritykseen, kun aiemman direktiivin soveltamisalaan kuului vain noin 100 yritystä. Tätä ehdotusta käsitellään lähemmin kohdassa 5.1.1.

Raportointidirektiivillä on liityntä EU:ssa parhaillaan valmisteilla olevaan huolellisuusvelvoitetta koskevaan direktiiviin (so. komission ehdotus 23.2.2022 Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiiviksi yritysten kestävästä toiminnasta koskevasta huolellisuusvelvoitteesta ja direktiivin (EU) 2019/1937 muuttamisesta (6533/22 ADD 1)). Mainittu direktiiviehdotus koskee suuryritysten velvoitteita, kun on kyse toteutuneista ja mahdollisista niiden itsensä, tytäryrityksen tai liikekumppanin aiheuttamista haitallisista vaikutuksista ihmisoikeuksille ja ympäristölle. Siinä vahvistetaan myös säännökset velvoitteiden rikkomisesta määrättävistä seuraamuksista ja siviilioikeudellisesta vastuusta. Lisäksi direktiiviehdotus velvoittaa laatimaan suunnitelman sen varmistamiseksi, että yrityksen liiketoimintamalli ja -strategia ovat Pariisin ilmasopimuksen 12.12.2015 tavoitteen mukaisia.

Komission direktiiviehdotus huolellisuudesta hyödyntää edellä kuvattujen velvoitteidensa kohdentamisessa "tuotantoketjun" ja "arvoketjun" käsitteitä, joita koskevat tiedonantovelvoitteet puolestaan määritellään kestävyysraportointidirektiivissä ja siihen perustuvissa raportointistandardeissa, jotka komissio tulee antamaan 30.6.2023 mennessä. Tämän keskinäisen liityntän pysyvyydestä ei kuitenkaan ole tällä hetkellä selvyyttä, sillä neuvoston 30.11.2022 saavuttaman yleisnäkemyksen mukaan direktiiviehdotuksen velvoitteita sovellettaisiin – kestävyysdirektiivin tarkoittaman tuotantoketjun ja arvoketjun sijasta – "toimintaketjuun", joka kattaisi yrityksen tuotantoketjun alkupään ja rajoitetusti myös loppupään liikekumppanit, mutta siinä poissuljetaisiin yrityksen tuotteiden käyttäminen ja palvelujen tarjoaminen. (Neuvoston yleisnäkemys – direktiivi yritysten kestävästä toiminnasta koskevasta huolellisuusvelvoitteesta, <https://data.consi>

lium.europa.eu/doc/document/ST-15024-2022-REV-1/fi/pdf.) Euroopan parlamentissa direktiiviehdotus on oikeusvaliokunta JURI:n vastuulla, joka äänestää kannastaan huhtikuun lopussa. Täysistuntoäänestys on sovittu toukokuuksi ja trilogi-neuvottelujen, jossa muodostetaan komission, neuvoston ja parlamentin yhteinen kanta, odotetaan alkavan kesällä 2023.

## **1.2 Valmistelu**

### **1.2.1 Direktiivin valmistelu**

Kun komissio julkaisi 21.4.2021 ehdotuksensa direktiiviksi valtioneuvosto antoi siitä 10.6.2021 eduskunnalle tiedon kirjelmällä (U 29/2021 vp), jossa kuvattiin komission ehdotuksen pääasiallinen sisältö ja valtioneuvoston kanta ehdotukseen.

Valtioneuvosto piti lähtökohtaisesti kannatettavana komission ehdotusta sen keskeisiltä osin. Direktiivi tukee Marinin hallitusohjelman tavoitteita kestävästä kehityksestä samoin kuin siirtymää kestävään rahoitukseen EU:ssa ja pääomamarkkinaunionin toteutumista. Ehdotettu raportointisäännöstö tekee yleisesti kansalaisille sekä työntekijöille ja muille yritysten sidosryhmille läpinäkyväksi EU:n vihreän kehityksen ohjelmaan kuuluvien muiden säädäntöhankkeiden mukaisten toimintavelvoitteiden toteutumisen yrityksissä.

Direktiivi annettiin 14.12.2022 ja se tuli voimaan 5.1.2023. Direktiivi koskee 1.1.2024 ja sen jälkeen alkavia tilikausia.

### **1.2.2 Hallituksen esityksen valmistelu**

Esitys on valmisteltu työ- ja elinkeinoministeriössä, jossa 22.2.2022 perustetun hankkeen numero on TEM026:00/2022.

Asiassa järjestettiin lausuntokierros 18.11.2022. – 16.1.2023 ja [\*].3. – 1.5.2023. Saadusta lausuntopalautteesta on koostettu yhteenveto, joka on luettavissa tämän esityksen jaksossa 7.

## **2 Kestävyyseraportointidirektiivin tavoitteet ja pääasiallinen sisältö**

### **2.1 Direktiivin tavoitteet**

Direktiivin yleisenä tavoitteena on osaltaan edesauttaa 11.12.2019 julkistetun EU:n vihreän kehityksen ohjelman (European Green Deal) toteutumista. Direktiivi on sovitettu yhteen muiden siihen läheisesti liittyvien EU-hankkeiden kanssa.

### **2.2 Pääasiallinen sisältö**

Direktiivillä säädetään velvollisuudesta esittää tietoja kestävyysnäkökohdista yrityksen toiminnassa. Tiedot sisällytetään omana osionaan eli kestävyysraporttina toimintakertomukseen, joka puolestaan liitetään tuloslaskelman ja taseen liitetietoineen sekä mahdollisen rahoituslaskelman käsittävään tilinpäätökseen. Kestävyysraportissa esitettyjen tietojen todenmukaisuus varmentaan tilintarkastajan tai direktiivin tarkoittaman riippumattoman varmennuslaitoksen toimesta. Direktiivin edellyttää kestävyysraportin julkistamista digitaalisessa muodossa, jotta raportoitu informaatio olisi hyödynnettävissä mahdollisimman vaivattomasti.

Kestävyysraportin tulee sisältää informaatiota yhtäältä asianomaisen yrityksen toiminnan vaikutuksista ihmisiin ja ympäristöön ja toisaalta siitä, miten kestävyysseikat vaikuttavat yrityk-

seen. Tässä tarkoituksessa esitetään muun muassa tiedot liiketoiminnan suhteesta kestävyysseikkoihin, yrityksen kestävyysseikkoja koskevista tavoitteista ja riskeistä sekä asianmukaista huolellisuutta varmentavista menettelyistä yrityksessä. Seikkaperäisesti vaatimuksista säädetään raportointistandardeissa, joista ensimmäiset komissio tulee antamaan 30.6.2023 mennessä asetuksellaan sille direktiivissä delegoidun säädösvallan nojalla (jäljempänä ”raportointiasetus”). Raportointiasetus on välittömästi jäsenvaltioita ja direktiivin tarkoittamia yrityksiä velvoittava, joten sen säännöksiä ei tulla erikseen saattamaan voimaan Suomessa.

### 2.2.1 Soveltamisala

Direktiivin 1 artiklalla muutetaan 6.6.2013 annettua direktiiviä (EU) 2013/34 tietyntyyppisten yritysten vuositilinpäätöksistä, konsernitilinpäätöksistä ja niihin liittyvistä kertomuksista (jäljempänä ”tilinpäätösdirektiivi”). Tilinpäätösdirektiivin uuden 19a artiklan nojalla kestävyysraportointiin ovat velvoitettuja säännellyllä markkinalla kaupankäynnin kohteena olevia arvopapereita liikkeeseen laskeneet yhtiöt (”pörssiyhtiöt”), mikrokokoisia yrityksiä lukuun ottamatta. Lisäksi sama velvollisuus on jokaisella suuryrityksellä. Kauppaa tai teollista toimintaa harjoittavien yritysten ohella direktiiviin koskee myös luottolaitoksia ja vakuutusyhtiöitä. Niin suurin kuin mikroyrityksen määritelmät perustuvat tilinpäätösdirektiiviin.

### 2.2.2 Raportoinnin sisältö

Artikla 19b velvoittaa komission antamaan delegoituina asetuksina standardit kestävyysraportoinnin yhdenmukaistamiseksi (jäljempänä ”raportointistandardit”). Artiklassa määritellään ympäristölliset, sosiaaliset ja yrityshallinnolliset (engl. governance) seikat, jotka tulee ottaa huomioon näiden standardien laadinnassa. Artikla sisältää komissiolle pysyvän veloitteen standardien uudelleentarkasteluun kolmen vuoden määräajoin kansainvälisen kehityksen huomioonottamiseksi. Artiklasta 19c ilmenee, että pienet ja keskisuuret yritykset otetaan erityisesti huomioon standardeissa.

Artikla 29a ulottaa kestävyysraportointiveloitteen konsernitasolle. Koko konsernia koskevassa kestävyysraportoinnissa tulevat esitettäväksi vastaavat seikat kuin yksittäisen yrityksen omassa erillisraportoinnissa.

Raportointistandardit annetaan 49.3b artiklan mukaisesti delegoituina säädöksinä 29b ja 29c artiklan nojalla. Ensimmäiset standardit julkaistaan komission toimesta viimeistään 30.6.2023. Lisäksi komissio antaa erikseen 30.6.2024 mennessä 49 artiklassa tarkoitettujen delegoidun säädöksen kestävyysraportointistandardeista, jotka ovat oikeasuhteisia ja merkityksellisiä pienten ja keskisuurten yritysten valmiuksiin ja ominaisuuksiin sekä niiden toiminnan laajuuteen ja monimutkaisuuteen nähden (29c.1 art.).

### 2.2.3 Julkistaminen

Edesauttaakseen sidosryhmien, kuten sijoittajien ja kansalaisjärjestöjen, tiedontarpeita artikla 19d velvoittaa yritykset käyttämään yhdenmukaista sähköistä raportointimuotoa. Niin kestävyysinformaation käsittävä toimintakertomus kuin tilinpäätös tulee laatia tämän mukaisesti kaikissa direktiivin tarkoittamissa yrityksissä. Artikla 30 puolestaan velvoittaa toimittamaan kestävyysraportit keskitettyyn tiedotevarastoon.

## 2.2.4 Varmentaminen

Kestävyysraportointidirektiivin 3 artikla koskee informaation luotettavuuden varmentamista. Lähtökohtaisesti yrityksen tilintarkastaja toimii varmennustehtävässä. Tähän perustuen direktiivillä muutetaan useita artikloja 17.5.2006 annetussa direktiivissä 2006/43/EY tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta (”tilintarkastusdirektiivi”).

Muutokset koskevat muun muassa ammattitaitovaatimuksia sekä varmennustehtävässä noudatettavia standardeja samoin kuin tilintarkastajien valvontaa. Lisäksi direktiivi mahdollistaa varmennustehtävässä toimimisen myös muille kuin tilintarkastajille, jos jäsenvaltio niin päättää.

Varmentamiselle ei kuitenkaan aseteta ainakaan välittömästi yhtä tiukkoja vaatimuksia kuin mitkä koskevat tilinpäätöksen tarkastamista. Tarkoituksena on taata kestävyysraportin lukijalle vain ”rajoitettu varmuus” (engl. limited assurance) raportoitujen tietojen oikeellisuudesta, kun taas tilinpäätösinformaation kohdalla edellytetään ”kohtuullista varmuutta” (engl. reasonable assurance). Rajoitetun varmuuden taso on huomattavasti alhaisempi kuin varmuus, joka saatutetaan kohtuullisen varmuuden edellyttämällä toimenpiteillä. Tilintarkastusdirektiivin uudistetun 26a.3 artiklan nojalla komissio antaa 48 a artiklan mukaisesti delegoituna säädöksenä varmennusstandardin rajoitetun varmuuden tuottavasta tarkastusmenettelystä 1.10.2026 mennessä, kun taas standardi kohtuullisen varmuuden tarkastuksesta tulee annettavaksi niin ikään delegoituna säädöksenä viimeistään 1.10.2028 kuitenkin edellyttäen, että vaatimusta kohtuullisesta varmuudesta on pidettävä ylipäänsä toteuttamiskelpoisena (engl. feasible) kestävyysraporttien kohdalla. Mainitut delegoidut säädökset ovat välittömästi jäsenvaltioita ja tilintarkastajia velvoittavaa oikeutta.

## 2.2.5 Vastuu selvityksestä sekä seuraamukset

Direktiivin nojalla kunkin jäsenvaltion tulee säätää, että yrityksen hallinto-, johto- ja valvontaelimet ovat kollektiivisesti vastuussa kestävyysraportoinnista. Suomessa näillä elimillä tarkoitetaan hallitusta ja toimitusjohtajaa. Vastuu on samanlainen kuin mikä koskee tilinpäätöstietoja.

Niin ikään jäsenvaltioiden edellytetään yhtäältä säätävän seuraamuksista, joita sovelletaan kestävyysraportointivelvoitteiden voimaansaattamiseksi annettujen kansallisten säännösten rikkomiseen ja toisaalta toteutettavan tarvittavat toimenpiteet seuraamusten täytäntöönpanon varmistamiseksi. Julkistamisvelvoitteen tehostamiseksi tulee varmistaa, että rikkomuksista määrätään tehokkaita, oikeasuhteisia ja varoittavia seuraamuksia (51 art.). Suomessa rikoslain 30 luvun 9, 9 a ja 10 §:ssä säädetään rangaistusuhasta tilinpäätösinformaation osalta, mutta nämä säännökset eivät koske toimintakertomusta, johon kestävyysraportti vastaisuudessa sisällytetään.

## 3 Nykytila ja sen arviointi

### 3.1 Muiden kuin taloudellisten tietojen raportointivelvoite

Aikaisemmin tilinpäätösdirektiivissä, sellaisena kuin se on muutettuna muiden kuin taloudellisten tietojen raportointidirektiivillä (2014/95/EU; engl. Non-Financial Reporting Directive, NFRD) säänneltiin jo kestävyystietojen julkistamista. Suomessa sen mukaiset velvoitteet saatiin voimaan kirjanpitolain 3a luvun säännöksin (laki 1376/2016) siten, että ensimmäisen kerän sen mukaista selvitystä edellytettiin tilikaudelta 2017.

Edellä tarkoitettu kestävyys selvitys – jota kirjanpitolain 3a luku nimittää NFRD:n tavoin ”selvitykseksi muista kuin taloudellisista tiedoista” – on tullut julkistaa kirjanpitolain 1 luvun 9 §:n tarkoittamassa yleisen edun kannalta merkittävässä yhteisössä (engl. Public Interest Entity, PIE)



edellyttäen vielä, että se on kooltaan mainitun luvun 4c §:ssä mukainen suuryritys, jonka palveluksessa on ollut tilikauden aikana keskimäärin yli 500 henkilöä (3a luku 1 §). Luottolaitosten ja vakuutusyhtiöiden ohella yleisen edun kannalta merkittäväksi laissa määritellään myös suomalaisen yhteisö, jonka liikkeeseen laskema osake, velkakirja tai muu arvopaperi on kaupan käynnin kohteena arvopaperimarkkinalain (746/2012) 2 luvun 5 §:ssä tarkoitetulla säännellyllä markkinalla, eli yleiskielisesti ilmaistuna ”pörssiyritys”.

NFRD-velvoitteet kohdistuvat PIE-yhteisöistä kuitenkin vain niihin, joissa edellä mainitun henkilöstöä koskevan raja-arvon ylittymisen lisäksi täyttyy 1 luvun 4c §:ssä säädetty muu edellytys eli joko taseen loppusumma on ollut 20 miljoonaa euroa tai liikevaihto 40 miljoonaa euroa suurempi sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella. Suomessa kirjanpitolain 3 a luvun NFRD-säännösten soveltamisalaan kuuluu kaikkiaan noin 100 yritystä.

Komission vuonna 2020 järjestämässä avoimessa kuulemismenettelyssä tahdonvaltaista NFRD-sääntelyä pidettiin yleisesti riittämättömänä raportointikäytännön yhtenäistämiseksi ja merkityksellisen kestävyysinformaation saamiseksi. Tämä juontuu olennaisella tavalla siitä, että yritys voi itsenäisesti päättää poiketa jonkin NFRD-tiedon julkistamatta jättämisestä edellyttäen, että poikkeamiselle esitetään perustelu (ns. comply or explain -periaate; kirjanpitolaki 3 a luku 2 § 2 mom.). Epäyhtenäisyyden vuoksi kestävyyskertomusten informaation hyödyntäminen muun muassa finanssimarkkinatoimijoiden omien tiedonantovelvoitteiden täyttämässä onkin osoittautunut vaikeaksi toteuttaa käytännössä. NFRD-sääntely ei myöskään edellytä kestävyystietojen varmentamista tilintarkastajan toimesta tai muutoin, mikä osaltaan on vähentänyt luottamusta kestävyys selvityksiin (<https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12129-Revision-of-Non-Financial-Reporting-Directive/public-consultation>).

### **3.2 Tilinpäätös- ja kestävyystietojen digitaalinen rekisteröinti**

Pörssiyritysten osalta on jo erikseen säädetty tilinpäätöstietojen digitaalisuusvelvoitteesta. Komissio antoi 17.12.2018 delegoidun asetuksen (EU) 2018/815 Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2004/109/EY täydentämisestä yhtenäisen sähköisen raportointimuodon määrittämistä koskevilla teknisillä sääntelystandardeilla. Tämän ETA-alueen listayhtiöitä velvoittavan asetuksen nojalla tilinpäätösinformaatio tulee raportoitavaksi yhtenäisessä sähköisessä muodossa (European Single Electronic Format – ESEF). Velvoite koskee tilikausia, jotka ovat alkaneet 1.1.2021 ja sen jälkeen. Laadinta perustuu XHTML-muotoon ja IFRS-konsernitietojen merkinnässä hyödynnetään iXBRL-teknologiaa (InlineXBRL).

Toisaalta ei-listayritykset ovat jääneet jälkeen kansainvälisestä kehityksestä, jossa digitaalisen tilinpäätösinformaation yleinen hyödynnettävyys on lähtökohtana. Rekisteriviranomaisella (Patentti- ja rekisterihallitus) on käytössä toimintamalli, joka mahdollistaa osakeyhtiölle tilinpäätöstietojen ilmoittamisen kaupparekisteriin sähköisessä muodossa, hyödyntäen niin kutsuttua iXBRL-kieltä (Inline eXtensible Business Reporting Language). iXBRL-muotoisissa tilinpäätöksissä tiedot esitetään standardien ja luokitusten mukaisesti yhtenäisellä tavalla. Sama menettely on käytössä myös muun muassa Ruotsissa ja Tanskassa.

Ensimmäinen sähköinen tilinpäätös merkittiin kaupparekisteriin 25.4.2019. Menettelytavan hyödyntäminen on kuitenkin vielä vähäistä. Käytännössä ehdoton valtaosa yritysten tilinpäätöksistä rekisteröidään pdf-muotoisina ja hyödyntäen menettelyä, jossa Verohallinnolle veroilmoituksen liitteenä annettu tilinpäätös toimitetaan Verohallinnon toimesta Patentti- ja rekisterihallitukselle. Tämä välitysmenettely koskee käytännössä osakeyhtiöitä ja osuuskuntia.

## **4 Tavoitteet**

Esityksen tarkoituksena on saattaa voimaan Euroopan unionin kestävyysraportointidirektiivin edellyttämät kansalliset säännökset sekä velvoittaa direktiivin tarkoittamat yritykset kestävyysraportoinnin ohella tilinpäätöstietojensa digitaaliseen rekisteröimiseen. Direktiiviperusteisilla uusilla säännöksillä varmistetaan, että sijoittajilla ja muilla sidosryhmillä on käytettävissään tiedot, joita ne tarvitsevat arvioidakseen ilmastonmuutoksesta ja muista kestävyyskysymyksistä aiheutuvia riskejä. Uudet säännökset myös edesauttavat avoimuuden kulttuurin aikaansaamista kysymyksissä, jotka koskevat yritysten vaikutuksia ihmisiin ja ympäristöön. Pidemmällä tähtäimellä tavoitellaan yritysten raportointikustannusten vähenemistä tietovaatimusten yhdenmukaistamisen myötä.

## **5 Ehdotukset ja niiden vaikutukset**

### **5.1 Keskeiset ehdotukset**

Hallituksen esitys käsittää kattavaksi tarkoitettulla tavalla ehdotukset velvoitteista, joista säädetään kestävyysraportointidirektiivissä jäsenvaltioita pakottavasti. Seuraavassa kuvataan hallituksen esityksessä ehdotetut kansalliseen harkintavaltaan perustuvat laajennukset direktiivin vähimmäissäännöksistä.

#### **5.1.1 Osuuskuntia koskeva kansallinen laajennusehdotus – kirjanpitolaki 7 luku 1 §**

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. Direktiivin soveltamisalaa välittömästi kuuluvien osakeyhtiöiden ohella 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 eli ns. pörssilistattu.

Laajennus osuuskuntiin vastaa nykyistä lainsäädäntökäytäntöä. Julkisten tiedonantovelvoitteiden sääntely on Suomessa perinteisesti toteutettu neutraliteettiperiaatteen mukaisesti eli riippumatta asiomaisten raportointivelvollisen liiketoiminnassaan käyttämästä juridisesta muodosta. Siten liiketoimintaa harjoittavien osakeyhtiöiden ja osuuskuntien välillä ei Suomessa talousraportoinnin suhteen ole eroavuuksia. Tilinpäätösdirektiivin velvoitteet siitä, miten tilinpäätös laaditaan, ulottuvat yhtäläisesti osuuskuntaan kansallisen lainsäädännön myötä. Esimerkiksi haettaessa suoraan pääomamarkkinoilta velkarahoitusta, tulee osuuskunnan antaa sijoittajille vastaavat tiedot kuin osakeyhtiömuodossa toimivan yrityksen. Perusteena yhdenmukaisille – toimintamuodosta riippumattomille – vaatimuksille on pidetty sitä, että näin toimittaessa lainsäädännön asettamien raportointivelvoitteiden näkökulmasta ei synny epätasa-arvoista tilannetta siten, että jonkin oikeushenkilömuodon omaavat toimijat olisivat kilpailutilanteen kannalta eri asemassa. Tavoitteena on, että kaikilla toimijoilla on talousinformaationsa julkisuuden ja kattavuuden suhteen yhtäläiset velvoitteet.

Hallituksen esityksessä seurataan kestävyysraportointidirektiivin täytäntöönpanossa edellä kuvattua neutraliteettiperiaatetta siitä huolimatta, että kestävyysraportointidirektiivillä muutetut tilinpäätösdirektiivin säännökset eivät sellaisenaan koske osuuskuntia. Kyse on kansallisesta valinnasta. Ottaen huomioon kestävyys sääntelyn laajakantoiset vaikutukset yrityskenttään ja yhteiskuntaan laajalti ei ole katsottu perustelluksi, että osuuskunnat jäisivät vastuullisuussääntelyn ulkopuolelle.

Edellä kuvatulle hallituksen esityksessä omaksutulle linjaukselle vaihtoehto olisi osuuskuntien jättäminen kokonaan kestävyysraportointivelvoitteen ulkopuolelle. Perusteena tälle valinnalle olisivat kestävyysraportin laadinnasta ja varmentamisesta aiheutuvat välittömät kustannukset, jotka saattavat olla huomattavat, kuten jaksosta 5.2.1 ja 5.2.2 ilmenee. Mahdollista tässä vaihtoehdossa toisaalta olisi, että osuuskunta oma-aloitteisesti velvoittautuisi kestävyysraportointiin. Valintamahdollisuudesta voitaisiin säätää erikseen, jolloin velvoittautunut osuuskunta olisi uskottavalla tavalla – myös laiminlyöntiä koskevan seuraamusuhan suhteen – saman sääntelyn alainen kuin osakeyhtiö direktiiviperusteisesti. Neutraliteettiperiaate ei kuitenkaan toteutuisi velvoittautumisen ulkopuolelle mahdollisesti jättäytyvien suurosuuskuntien osalta.

Valmistelun yhteydessä on myös kuultu ehdotuksia, joissa ryhmärakenteeseen kuuluville suurosuuskuntien sallittaisiin, että keskusyhteisö voisi laatia näiden kestävyysraportin. Tähän ei ole kuitenkaan hallituksen esityksessä kuitenkaan päädytty, sillä edellä kuvattu neutraliteettiperiaate jäisi täyttymättä suhteessa vastaavanlaisiin toimijoihin, jotka eivät kuulu ryhmärakenteisiin.

#### 5.1.2 Raportointistandardien ensisijaisuus – kirjanpitolaki 7 luku 15 § 2 momentti

Raportointi toteutetaan direktiivissä komissiolle delegoidulla asetuksella (jäljempänä ”raportointiasetus”) annettavien kestävyysraportointistandardien mukaisesti. Ensimmäinen raportointiasetusta odotetaan saatavaksi viimeistään 30.6.2023 ja se on välittömästi jäsenvaltioita ja direktiivin tarkoittamia yrityksiä velvoittavaa oikeutta.

Hallituksen esityksessä ehdotetaan nimenomaisesti säädettäväksi, että lainsäännöksen ja raportointistandardin välisessä mahdollisessa ristiriidassa pidetään standardia ensisijaisena. Näin raportointivelvolliset voivat tukeutua standardeihin ilman, että kunkin standardikohdan osalta olisi tarpeen pohtia enemmän sen suhdetta kirjanpitolakiin ehdotettaviin säännöksiin.

#### 5.1.3 Digivaatimuksen ulottaminen kestävyysraportin ohella myös tilinpäätökseen – kirjanpitolaki 7 luku 21 – 23 §

Yritykset velvoitettaisiin kestävyysraportointinsa ohella toimittamaan myös tilinpäätöksensä ja toimintakertomuksensa digitaalisessa muodossa Patentti- ja rekisterihallitukselle, jotta nämä asiakirjat olisivat kansalaisten ja sidosryhmien saatavilla vaivattomasti yhdenmukaisella tavalla. Sinänsä direktiivin vaatimukset digimuodosta kohdistuvat yksinomaan kestävyysraportin käsittävään toimintakertomukseen, mutta erottelu tässä suhteessa olisi epätarkoituksenmukaista sijoittajien ja muiden sidosryhmien informaatiotarpeiden täyttämisen kannalta ottaen huomioon, että kestävyysraportin käsittävä toimintakertomus liitetään aina tilinpäätökseen. Nämä asiakirjat muodostavat yhtenäisen kokonaisuuden, jossa tilinpäätösinformaatio osaltaan edesauttaa jäsentämään kestävyysraportin tietojen merkitystä yrityksen toiminnassa.

Ehdotusta täydentää se, että direktiivin jäsenvaltio-option (30.1 art. toinen alakohta: jäsenvaltiot voivat edellyttää, että yritykset ”- - *asettavat toimintakertomuksen maksutta julkisesti saataville verkkosivustoillaan*”) mukaisesti yritykset velvoitettaisiin pitämään verkkosivuillaan saatavilla kestävyysraportin käsittävä toimintakertomus sekä – kansallisena lisäyksenä – toimintakertomukseen liittyvä tilinpäätös niin luettavana versiona kuin digitiedostona. Ottaen huomioon, että Suomessa organisaatiot ovat yleisesti ottaneet verkkosivut informaatiokanavakseen, laajennusehdotus on tarkoituksenmukainen mahdollisimman vaivattoman tiedonsaannin varmistamiseksi eri sidosryhmille. Näin myös varmennetaan, että mahdollisessa viranomaisen tietojärjestelmiä koskevassa häiriötilassa direktiivin tarkoittamat tiedot ovat saatavilla ilman, että yrityksiltä olisi tarpeen edellyttää muita toimia. Samasta syystä edellytetään asiakirjojen pitämistä saatavilla

myös sähköisinä tiedostoina siinä teknisessä muodossa, jossa ne on toimitettu rekisteriviranomaiselle.

#### 5.1.4 Mahdollisuus yrityksille ETA-alueella toimivan varmennuslaitoksen käyttämiseen – kirjanpitolaki 7 luku 25 §

Esityksessä ehdotetaan kestävyysraportointidirektiivin mukaisesti, että asianomaisessa yrityksessä lakisääteisestä kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tarkastamisesta vastaava tilintarkastaja, voisi toimia myös kestävyysraportoinnin varmentajana, jos tällä on vaadittava erikois-pätevyys. Oletettavaa on, että uusien säännösten tarkoittamissa yrityksissä käytetään lakisääteisessä tilintarkastuksessa pääsääntöisesti tilintarkastusyhtiötä, joka voi tarjota samalla myös kestävyysraportoinnin varmennuspalvelun.

Hallituksen esityksessä ehdotetaan toisaalta sallittavaksi, että ETA-alueelta oleva ulkomainen kestävyysvarmennuslaitos, joka ei ole tilintarkastusyhteisö, voisi toimia myös Suomessa kestävyysraporttien varmentajana. Ehdotus perustuu direktiiviin sisältyvään jäsenvaltio-optioon. Tällaista kotivaltiossaan akkreditoitun ja valvonnanalaisen laitoksen mahdollisuutta on direktiivin esitöissä perusteltu muun ohella sillä, että on tarpeen varmistaa riittävä kilpailu uudella kestävyysvarmennusmarkkinalla.

Todennäköistä on, että uusien vaatimusten mukaisten menettelytapojen, joita kestävyysraportointivelvoitteiden täyttäminen edellyttää, käyttöönotto on sangen vaativaa yrityksille. Pelkätään raportoitavien tietojen volyymi voi nousta merkittävästi nykyisestä. Kestävyysraportoinnin kohdentuessa kirjanpidollisen prosessin ulkopuolisiin ei-rahamääräisiin seikkoihin on käyttöönotettava myös uusia tietoteknisiä järjestelmiä. Kyse on kokoluokaltaan niin moninaisesta tehtäväkokonaisuudesta, että on perusteltua kantaa huolta asiantuntijaresurssin riittävydestä niin Suomessa kuin muualla EU:ssa. Tämä huoli ulottuu vastaavasti myös varmennuspalveluissa käytössä olevien resursseihin. Kun hallituksen esityksessä ehdotetaan yrityksille mahdollisuutta, että ne voisivat valita kestävyysseikkojen varmentamiseen erikoistuneen ulkomaisen toimijan, ehdotus on tarkoitettu osaltaan helpottamaan tšekäläiseen varmentajaresurssiin kohdistuvaa painetta.

Tarkoituksena on sallia juuri kestävyysvarmennukseen erikoistuneiden ja siinä toiminnassa vaikiintuneiden ja asiantuntemuksensa jo osoittaneiden varmennuslaitosten toimintamahdollisuus Suomessa. Kyse on vain toimintamahdollisuudesta, sillä varmennustoimeksiannon saaminen luonnollisesti edellyttää, että asianomainen yritys nimenomaisesti haluaa valita tällaisen toimijan varmentajakseen. Selvää myös on, että kilpailuneutraliteetti edellyttää, ettei ulkomaiselle toimijalle voida sallia olennaisesti toisenlaisia vaatimuksia kuin mitkä koskevat tšekäläisiä tilintarkastajia niiden harjoittaessa kestävyysvarmennusta. Tässä tarkoituksessa esityksessä ehdotetaan yksityiskohtaista sääntelyä, joka edellyttää yhtäältä ulkomaisen varmennuslaitoksen Suomessa harjoittaman toiminnan olemista sen kotimaan viranomaisen jatkuvassa valvonnassa ja toisaalta kestävyysvarmennusta laitoksen puolesta täällä suorittavalta henkilöltä vastaavan kaltaista kelpoisuutta kuin suomalaiselta kestävyysraportointitarkastajalta.

Ottaen huomioon valvontatoimesta julkisvallalle aiheutuvat kustannukset edellä kuvatun kaltaista mahdollisuutta toimia suomalaisena varmennuslaitoksena ei ehdoteta tässä vaiheessa eli ennen kuin on kokemusta siitä, onko varmennuslaitospalveluilla ylipäänsä merkitystä täällä. Esitystä laadittaessa ei vielä ole tunnistettu ulkomaisia toimijoita, jotka ovat jo akkreditoitu ja kotivaltionsa viranomaisvalvonnassa. Toisaalta kilpailunäkökulmasta on merkityksellistä, että tällainen mahdollisuus on olemassa edes potentiaalisesti.

## 5.2 Pääasialliset vaikutukset

Kestävyysraportoinnista aiheutuvat kustannukset ovat konkreettisina mitattavampia lyhyellä aikavälillä verrattuna potentiaalsiin hyötyihin, jotka ovat tällä hetkellä luoteeltaan aineettomina ei-mittaamattomia niiden materialisoituessa vasta pitemmällä aikavälillä. Tämän vuoksi mitattavissa olevia kustannuksia ja ei-mitattavia hyötyjä koskeviin vertailuihin on syytä suhtautua lähtökohtaisen varauksellisesti.

### 5.2.1 Yrityksiin kohdistuvat välittömät vaikutukset raportoinnista sekä uusista resurssitarpeista

Raportointivelvollisille yrityksille tulee syntymään uusia hallintokustannuksia, niin kertaluonteisia kuin vuosittain toistuvia. Kustannukset riippuvat asianomaisen yrityksen ominaisuuksista, kuten koosta sekä liiketoiminta-alueista ja niiden mahdollisesta monilukuisuudesta. Selvää kuitenkin on, että uusien vaatimusten mukaisten menettelytapojen käyttöönotto tulee olemaan hyvin haastava ponnistus kussakin yrityksessä. Kyse on moninaisesta tehtäväkokonaisuudesta, joka edellyttää uudenlaista osaamista yrityksen asiantuntijaresursseilta. Kestävyysraportoinnin kohdentuessa nykyisten kirjanpidollisten prosesseja ulkopuolisiin ei-rahamääräisiin seikkoihin, on myös käyttöön otettava uusia tietoteknisiä järjestelmiä, jotka mahdollistavat tällaisia seikkoja koskevan informaation keräämisen ja hallinnoinnin luotettavalla tavalla.

Raportointistandardien laatimisessa komissiota avustava EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) arvioi marraskuussa 2022, että suurelle pörssiyritykselle uusien raportointimenettelyjen käyttöönotosta aiheutuva kertakustannus on keskimäärin 320 000 euroa. Tästä järjestelmien hankintaan ja muiden ulkoisten kustannusten määräksi arvioidaan 146 000 euroa loppuosan koostuessa sisäisestä henkilöstötarpeen lisäyksestä sekä tarvittavasta koulutuksesta ja perehdyttämisestä ESG-kysymyksiin. Lisäksi EFRAG:n mukaan suuressa pörssiyrityksessä raportointivaatimusten toteutumisen varmistamisesta uusien järjestelmien käyttöönotosta aiheutuu noin 287 000 euron määräinen compliance-kertakustannus.

### 5.2.2 Välittömät vaikutukset uusien raportointivelvoitteiden ulkopuolisille yrityksille

Kestävyysraportointidirektiivin johdannon (21 kohta, kolmas kappale) mukaan ”[p]ieniä ja keskisuuria yrityksiä koskevat kestävyysraportointistandardit toimivat vertailukohtana tämän muutospäätöksen vaatimusten soveltamisalaan kuuluville yrityksille sellaisten kestävyystietojen tasosta, joita ne voisivat kohtuudella pyytää tällaisten yritysten arvoketjussa toimittajina tai asiakkaina olevilta pieniltä ja keskisuurilta yrityksiltä.” Niin ikään johdannossa esitetään (53 kohta, toinen kappale), että ”[k]estävyysraportointistandardeissa ei pitäisi asettaa julkistamisvaatimuksia, jotka edellyttäisivät, että yritykset hankkivat arvoketjussaan olevilta pieniltä ja keskisuurilta yrityksiltä enemmän tietoja kuin mitä pieniä ja keskisuuria yrityksiä koskevien kestävyysraportointistandardien mukaisesti on julkistettava.”

Lainauksessa tarkoitettuna pieniä ja keskisuuria yrityksiä koskeva standardi, josta säädetään tilinpäätösdirektiivin 29 a artiklassa, annetaan viimeistään kesäkuussa 2024 komission asetuksena (49 art.). Kun otetaan huomioon komission valmistelemien yleisten kestävyysstandardien laajuus (<https://www.efrag.org/lab3>) ja se, että standardien tarkoittamat tiedot tarvitaan sijoitusrahastojen ja muiden finanssimarkkinayritysten omien EU-perustaisten tiedonantovelvoitteiden täyttämiseksi, ei ole poissuljettua, että informaatiovaatimukset pien- ja keskisuurta yritystä koskevassa standardissa tulevat kuitenkin olemaan sangen mittavat. Tämä on haasteellista selkeille direktiivivelvoitteen ulkopuolelle jääville pienyrityksille, jotka ovat direktiivijohdannossa kuvatulla tavalla osa raportointivelvollisen arvoketjua.

Tuoreen selvityksen mukaan noin 80 % suuryrityksistä kokee painetta tiukentaa tai uudistaa omaa alihankintaketjuaan vastuullisuussitoumusten vuoksi (Suuryritystutkimus 2023: Havahduminen – Epäjatkuvuuksien sarja ja arki – OP s. 43). Pienyrityksessä voikin olla mahdotonta käyttää resursseja standardin edellyttämien tietojen keräämiseen ja toimittamiseen, jolloin tällainen pienyritys ei voi enää toimia raportointivelvollisen suuremman yrityksen alihankkijana. Tällä voi olla vaikutusta esimerkiksi elintarvikkeiden paikallistuottajavalikoimiin suurissa kauppaliikkeissä. Niin ikään vaadittujen tietojen keräämisen mahdollinen vaikeus – tai peräti mahdottomuus – saattaa johtaa arvoketjujen ulkopuolelle joutumiseen sellaisen pienyrityksen osalta, joka sijaitsee ETA-alueen ulkopuolella, esimerkiksi kehittyviin talouksiin kuuluvassa valtiossa tai kehitysmaassa.

Lähtökohtaisesti ketjuperusteiset raportointivelvoitteet suosivat suhteellisesti kaikista suurimpia yrityksiä Euroopan unionissa. Mitä suurempi yritys, sitä isompia alihankkijoita sen on käytettävä hankintatarpeidensa täyttämiseksi, ja tällaisilla isokokoisilla alihankkijoilla on puolestaan mahdollista käyttää resurssejaan kestävyysraportointiin pienikokoista kilpailijaansa paremmin. Tässä suhteessa on riskinä, että raportointivelvollisuus johtaa pienten alihankkijayritysten vähenemiseen unionissa yritysjärjestelyjen kautta tai toiminnan lopettamiseen sen osoittautuessa kannattamattomaksi raportointivelvoitteiden johdosta.

Edellä esitetty direktiivin ulkopuolisten pk-yritysten asema on keskeinen direktiiviin perustuvan lainsäädännön vaikutusten seuraamisessa. Niin ikään siihen tulee kiinnittää erityistä huomiota kohdistettaessa Suomen vaikutustyötä komission valmisteluun koskien pienten ja keskisuuren yritysten raportointistandardia, jonka komissio tulee julkistamaan kesällä 2024.

### 5.2.3 Yritysten välittömät vaikutukset kestävyystietojen pakollisesta varmennuksesta sekä vaikutukset tilintarkastusalaan

Kestävyysraportin sisältämät tiedot on varmennettava kestävyysraportointitarkastajan tai kestävyysvarmennuslaitoksen toimesta. Odotuksena on, että varmentamisen kustannus on pienempi kuin mikä koskee tilinpäätöksen tilintarkastuttamista. Varmentamisen kustannukseksi EFRAG arvioi vähintään 360 000 euroksi suuren pörssiyrityksen kohdalla. Mahdollista kuitenkin on, että ensimmäisenä vuonna kustannus on tätä korkeampi varmennusmenettelyjen yrityskohtaisen ”räätälöinnin” vuoksi.

Suomen viiden suurimman tilintarkastusyhteisön (KPMG, PwC, EY, BDO ja Deloitte) palveluksessa oli vuonna 2021 kaikkiaan 559 auktorisoitua tilintarkastajaa (Tilintarkastusalan markkinarakenne Suomessa 2021 – PRH). Suurimmat tilintarkastusyhteisöt tullevat tarjoamaan kestävyysraportin varmennuspalvelua nykyisille tilintarkastusasiakkailleen. Siten odotettavissa on, että kestävyysasiantuntijoiden kysyntä tulee voimakkaasti lisääntymään näissä tilintarkastustoitimistoissa. Kyse voi olla jopa satojen asiantuntijoiden lisästarpeesta. Uusien tehtävien tarkoittamaa asiantuntijaresurssien kysyntäpainetta kuitenkin lieventävät osaltaan hallituksen esityksessä direktiiviin perustuvat siirtymäsäännökset, jotka mahdollistavat nykyisten tilintarkastajien toimimisen kestävyysraportoinnin varmentajina jatkuvan koulutuksen turvin. Tilintarkastajakunnan suurin edunvalvontayhteisö, *Suomen Tilintarkastajat ry*, on tarjonnut tällaista koulutusta vuodesta 2022 alkaen. Hallituksen esityksen siirtymäsäännöksellä ehdotetaan, että tilintarkastaja täyttää koulutautumisvaatimuksen tämänkaltaisen ohjelman suorittamisella (ehdotus tilintarkastuslain muuttamisesta, siirtymäsäännökset, kohdat 2 – 5).

Kuten edellä kohdassa 5.1.4 lähemmin kuvatulla tavalla ehdotetaan – resurssitarvetta silmällä pitäen – hallituksen esityksessä hyödynnettäväksi direktiivin kansallista lainsäädäntöoptiota, joka tarjoaa mahdollisuutta suomalaisille yrityksille ETA-alueella toimivan varmennuslaitoksen käyttämiseen kestävyysraportoinnin varmentajana tilintarkastajan sijasta (kirjanpitolaki 7

luku 25 §). Mutta todennäköistä on, ettei tämä mahdollisuus ainakaan välittömästi tule vaikuttamaan mainittavalla tavalla resurssitarpeeseen tai muutoinkaan suomalaisiin varmennuspalvelumarkkinoihin. Ottaen huomioon direktiivin esitöissä ja muutoinkin Euroopan Unionin piirissä kannetun huolen tilintarkastuspalveluiden keskittymisestä kilpailun ja tarkastuspalvelujen saatavuuden kannalta, tämä mahdollisuus on kuitenkin tärkeä ainakin periaatteellisena ilmaisuna potentiaalisesta väylästä kilpailun mahdolliselle lisäämiselle. Näin hallituksen esityksen ehdotusta ei sinänsä ole tarkoitettu kannanotoksi kilpailutilanteesta.

#### 5.2.4 Yritysten välilliset kustannukset kestävyysraportoinnista

Yrityksille tulee aiheutumaan kustannuksia omaan arvoketjuunsa liittyvästä selvittelytyöstä. Mitä enemmän yrityksen liiketoimintamalli tukeutuu alihankintoihin, sitä suurempi kustannus syntyy yritykseen omaan raportointiin tarvittavan tiedon keräämiseen alihankintayrityksiltä ja näiden tietojen varmentamiseen.

Yrityskohtaisuudesta johtuu, ettei tätä kustannusta ole ollut mahdollista kvantifioida keskimääräiseksi arvioksi. Ei kuitenkaan ole poissuljettua, että vaadittujen tietojen keräämisen vaikeus – tai peräti mahdottomuus – johtaa arvoketjujen lyhenemiseen ja perustumiseen nykyistä enemmän ETA-alueella rekisteröityjen alihankkijoiden hyödyntämiseen.

Lisäksi on hypoteesinomaisesti pohdittu mahdollisuutta, että globaalisti toimiva yritys, joka on EU:n raportointivelvoitteen alainen, joutuisi kilpailullisesti alakynteen paljastaessaan toimintatavoistaan enemmän kuin EU:n ulkopuoliset kilpailijansa. Niin ikään EFRAG on nimennyt mahdolliseksi välilliseksi kustannukseksi merkittävän riskin siitä, että yritys joutuu vastaajaksi raportoinnin oikeellisuutta koskevaan oikeusriitaan uusien, vielä vakiintumattomien raportointikäytäntöjen vuoksi.

#### 5.2.5 Välittömät hyödyt raportointistandardien alaisille yrityksille

EU-standardeilla vahvistettavasta yhdenmukaisemmasta, kattavammasta ja laadukkaammasta raportoinnista saatavia hyötyjä on lähtökohtaisesti hyvin vaikea arvioida luotettavasti. Vaikka tämän vuoksi hyötyjä arvioidaan pääosin laadullisesti, potentiaalisia kustannussäästämahdollisuuksia on tunnistettu useammanlaisia eri sidosryhmien osalta.

Kestävyysinformaation jakelijat ja luottoluokituslaitokset pyrkivät tällä hetkellä hankkimaan luotettavia ja yhdenmukaistettuja kestävyystietoja tapauskohtaisin ad hoc -kyselyin. Kestävyysraporttien yhdenmukaisuus ja keskitetty saatavillapito digitaalisissa yritysrekistereissä on omiaan vähentämään hallintokustannuksia tällaisista aikaavievistä selvittelytyöistä ja tietopyynnöistä niin tietojen kysyjille kuin yrityksille itselleen.

Toisaalta EFRAG on varoittanut että, tarve saada kestävyystietoa ei vain EU-alueelta vaan globaalisesti on omiaan heikentämään digitalisoinnista saatavan hyödyn realisoitumista. Tämä ei ensisijaisesti johdu tietovaatimusten ristiriitaisuudesta vaan siitä, että EU:n kestävyysraportointistandardien vaatimukset tulevat olemaan yksityiskohtaisempia kuin mitä EU:n ulkopuolisissa säännöstyöissä edellytetään.

#### 5.2.6 Välilliset hyödyt raportointistandardien alaisille yrityksille

Direktiiviperustaiset raportointivelvoitteet lisäävät kestävyystietojen saatavuutta, luotettavuutta ja vertailukelpoisuutta. Siten sijoittajat voivat ottaa ympäristöriskit ja sosiaaliset riskit paremmin huomioon sijoituspäätöksissään, joiden myötä pääomavirrat EU:ssa ohjautuvat nykyistä tehokkaammin kestävästi toimintaansa harjoittaville yrityksille.

Välilliset hyödyt ilmenevät myös raportointikäytänteiden tehostumisena hankintaketjuissa, mikä lisää tietoisuutta ja asenteiden myönteisyyttä kestävyysnäkökohtien merkitykselle.

Euroopan vihreän kirjan kunnianhimoisten tavoitteiden edistämisen ohella kestävyysraportoinnin asianmukainen täytäntöönpano on myös omiaan vähentämään talouteen kohdistuvia järjestelmäriskkejä sekä vahvistamaan kansalaisyhteiskunnan luottamusta yritystoimintaan tarjoamalla kattavamman näkyvyyden sosiaalisiin ja ympäristövaikutuksiin.

#### 5.2.7 Ympäristövaikutukset sekä vaikutukset ihmisoikeuksien toteutumiselle

Komissio teetti vuonna 2020 direktiivialoitteestaan vaikutusarvioinnin (Ares (2020)580716 - 30/01/2020), jossa mahdollisten ympäristövaikutusten osalta esitettiin muun muassa, että aloitteella odotetaan olevan välillisiä mutta merkittäviä myönteisiä ympäristövaikutuksia ilmastolle ja luonnon monimuotoisuudelle sekä luonnonvarojen käytölle. Näiden vaikutusten katsottiin seuraavan siitä, että kestävyysraportointi:

- vahvistaa pääomavirtojen suuntautumista sellaiselle yrityksille, jotka ottavat vastuullisuusnäkökohdat huomioon toiminnassaan;
- edesauttaa kansalaisyhteiskunnan toimijoita seuraamaan vastuullisuuden toteutumista;
- lisää yritysten tietoisuutta kestävyysseikkojen vaikutussuhteista;
- edistää menettelyitä, jolla yritykset käsittelevät vastuullisuuskysymyksiä ja hallitsevat niihin liittyviä riskejä, myös toimitusketjuissaan.

Vastaavien seikkojen perusteella komission vaikutusarvioinnissa esitettiin myös, että aloitteella on niin ikään välillisiä mutta merkittäviä myönteisiä vaikutuksia ihmisoikeuksien toteutumiseen muun muassa työolosuhteiden ja lapsityön kiellon valvonnassa sekä diskriminaation estämisessä.

Komission vaikutusarvioinnin näkökohtia voidaan pitää merkityksellisenä tämän kestävyysraportointidirektiiviin perustuvan hallituksen esityksen kannalta ottaen huomioon, että lopullinen direktiiviteksti vastaa olennaisilta osiltaan direktiivialoitetta, josta vaikutusarviointi laadittiin.

#### 5.2.8 Viranomaisvaikutukset sekä vaikutukset julkistalouteen

Esitys vaikuttaa viranomaisista erityisesti Finanssivalvonnan toimintaan. Finanssivalvonta tarvitsee henkilöresursseja valvottaviensa ja liikkeeseenlaskijoiden kestävyysraportointivelvoitteiden noudattamisen valvontaan ja tätä valvontatehtävää tukevien tietojärjestelmien perustamiseen. Kokonaisuutena Finanssivalvonnalle ehdotettavat uudet tehtävät aiheuttaisivat [X] henkilön lisäresurssitarpeen.

Velvoite hallituksen esityksen piiriin kuuluvien osakeyhtiöiden ja osuuskuntien, joita on noin 600, toimintakertomusten ja niihin sisältyvien kestävyysraporttien samoin kuin tilinpäätösten rekisteröimisestä digitaalisena ei aiheuta välittömiä henkilöstötarpeita Patentti- ja rekisterihallitukselle, mutta edellyttää muutoksia tietojärjestelmissä, joiden kustannusvaikutuksesta ei ole vielä arviota.

Hallituksen esitys ei vaikuta verokertymään eikä aseta uusi velvoitteita Verohallinnolle.



## 6 Vaihtoehdot ja niiden vaikutukset

Ehdotuksen perusteena oleva kestävyysraportointidirektiivi on lakiteknisesti minimisäännös. Siten Suomella on oikeus muiden jäsenvaltioiden tavoin asettaa direktiiviä pitemmälle meneviä vaatimuksia.

Hallituksen esityksessä ehdotetaan neljää kansallista laajennusta verrattuna Euroopan unionin minimisääntelyyn:

- i) direktiivin tarkoittamia osakeyhtiöitä vastaavan kokoisten suurosuuskuntien saattamista kestävyysraportointivelvoitteen alaiseksi (kirjanpitolaki 7 luku 1 §): tätä ehdotusta ja sen vaihtoehtojen vaikutuksia käsitellään edellä kohdassa 5.1.1;
- ii) direktiivin jäsenvaltio-option hyödyntämistä sen mahdollistamiseksi, että suomalainen yritys voisi käyttää kestävyystietojensa varmentamiseen ETA-alueella toimivaa varmennuslaitosta tilintarkastajan sijasta (kirjanpitolaki 7 luku 26 §): tätä ehdotusta ja sen vaihtoehtojen vaikutuksia käsitellään kohdassa 5.1.4;
- iii) tilinpäätöksen rekisteröimistä digitaalisesti vastaavalla tavalla kuin mitä säädetään tilinpäätösdirektiivissä toimintakertomuksesta ja siihen sisältyvästä kestävyysraportista (kirjanpitolaki 7 luku 21 §): tätä ehdotusta ja sen vaihtoehtojen vaikutuksia käsitellään kohdassa 5.1.3.
- iv) edeltävään kohtaan liittyy täydentävästi myös se, että direktiivin jäsenvaltio-option (30.1 art. toinen alakohta) mukaisesti yritykset velvoitettaisiin pitämään verkkosivuillaan saatavilla kestävyysraportin käsittävä toimintakertomus sekä – kansallisena lisäyksenä – toimintakertomukseen liittyvä tilinpäätös (kirjanpitolaki 7 luku 23 §): tätä ehdotusta ja sen vaikutuksia käsitellään kohdassa 5.1.3.

Laajentamista muutoin kansallisesti – esimerkiksi raportoinnin sisältövelvoitteiden osalta tai kohdentamalla raportointivelvoitteet direktiivissä säädettyä pienempiin yrityksiin – ei pidetä tässä vaiheessa tarkoituksenmukaisena. Tarpeen on saada kattava kokemus raportointivelvoitteiden täyttämisestä ja raportoinnin vaikutuksista yleisesti.

Kestävyysraportoinnin laiminlyönnistä samoin kuin virheellisten tai harhaanjohtavien kestävyystietojen esittämisestä ehdotetaan säädettäväksi rikoslain 30 luvussa, joka käsittää vastaavanlaisen seuraamusuhan tilinpäätöksen osalta. Periaatteessa direktiivi sallisi rikosoikeuden sijasta hallinnollisen seuraamusjärjestelmän hyödyntämisen; kyse on kansallisesta valintamahdollisuudesta (51 art.). Tämä vaihtoehto ei kuitenkaan ole Suomessa tarkoituksenmukainen: se johtaisi eriytymiseen tilinpäätökseen nähden tavalla, joka ei ole perusteltavissa siihen nähden, että niin kestävyysraportissa kuin tilinpäätöksessä on yhtäläisesti tavoitteena oikean informaation antaminen sidosryhmien käyttöön. Kyse on yhtenäisestä informaatiokokonaisuudesta, sillä kestävyysraportin sisältämä toimintakertomus tulee aina liittää tilinpäätökseen (kirjanpitolaki, nykyinen 3 luku 1 § 3 mom.).

## 7 Lausuntopalaute

[Täydennetään lausuntokierroksen jälkeen.]

## 8 Säännöskohtaiset perustelut

### 8.1 Kirjanpitolaki

Kirjanpitolakiin esitettävät muutokset perustuvat kestävyysraportointidirektiivillä tilinpäätösdirektiiviin tehtyihin täydennyksiin. Seuraavien esitysten perustana olevilla viittauksilla artikloihin tarkoitetaan tilinpäätösdirektiivin artikloja, jollei erikseen mainita toisin.

#### *1 luku – Yleiset säännökset*

**4 c §.** *Suuryritys sekä keskikokoinen yritys.* Pykälän täydennetään uudella *2 momentilla*, joka sisältää 3.3 artiklan mukaisen määritelmän keskikokoiselle yritykselle. Lisäys on tarpeen 7 luvussa säädettävän kestävyysraportoinnin soveltamisalan rajaamiseksi direktiivin tarkoittamalla tavalla. Pykälän *otsikkoa* muutetaan vastaavasti.

**4 d §.** *IAS-asetus sekä tilinpäätösdirektiivi ja kestävyysraportointidirektiivi.* Koska jäljempänä ehdotettavassa 7 luvussa on tarpeen viitata suoraan niin tilinpäätös- kuin kestävyysraportointidirektiiviin, pykälään lisätään uusi *2 momentti* nämä direktiivit määrittelevistä yksilöintitiedoista. Pykälän *otsikkoa* muutetaan vastaavasti.

#### *3 luku – Tilinpäätös ja toimintakertomus*

**1 §.** *Tilinpäätöksen sisältö.* Jos pienyrityksen arvopaperi on otettu kaupankäynnin kohteeksi säännellyllä markkinalla, kestävyysraportointidirektiivin velvoitteet ulottuvat siihen huolimatta siitä, ettei pienyrityksen muutoin olisi tarpeen laatia tilinpäätökseen liitettävää toimintakertomusta tämän lain tai pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen (1753/2015) nojalla. Pykälään lisätään uusi *5 momentti* tämän asiantilan selventämiseksi.

**1 a §.** *Toimintakertomus.* Artiklan 19.1 uusi alakohta edellyttää kestävyysraportointiin velvollisen yrityksen esittävän toimintakertomuksessaan tiedot keskeisistä aineettomista resursseista ja selvittävän, miten yrityksen liiketoimintamalli on olennaisilta osin riippuvainen tällaisista resursseista ja miten tällaiset resurssit ovat yritykselle arvomuodostuksen lähde. Pykälään lisätään uusi *5 momentti* mainitun direktiivikohdan voimaansaattamiseksi.

Pykälän *6 momentiksi* lisätään 19a.1 artiklan toisen alakohdan mukainen vaatimus kestävyysraportin sisällyttämisestä toimintakertomukseen oman kokonaisuutenaan: tiedot on esitettävä toimintakertomuksen erillisessä osassa selkeästi havaittavalla tavalla.

**7 §.** *Päiväys ja allekirjoitus.* Pykälää täydennetään uudella *3 ja 4 momentilla* kestävyysraportointidirektiivillä muutetun avoimuusdirektiivin (2004/109/EY) 4.2 artiklan c-alakohdan mukaiseksi. Lainkohta koskee yksinomaan pörssiyrityksiä, joissa allekirjoittajien lausuma kuuluu vuositilinpäätökseen, sähköisessä muodossa julkistettavaa vuositilinpäätökseen perustuen komissioasetukseen 2019/815 Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2004/109/EY täydentämisestä yhtenäisen sähköisen raportointimuodon määrittämistä koskevilla teknisillä sääntelystandardeilla

**9 §.** *Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen rekisteröinti.* Pykälän *2 momentiksi* lisätään selvittävä viittaussäännös siitä, että kestävyysraportointiin velvollisen yrityksen tilinpäätöstietojen rekisteröimismenettelystä säädetään jäljempänä 7 luvussa.

### *3 a luku – Selvitys muista kuin taloudellisista tiedoista*

Luku kumotaan kokonaisuudessaan. Kestävyyseräilyraportointidirektiiviin edellyttämistä tiedoista säädetään jäljempänä ehdotettavassa 7 luvussa.

### *4 luku – Tilinpäätöseriin liittyvät määritelmät*

**1 §. Liikevaihto.** Pykälää täydennetään *2 ja 3 momenteilla*, jotka 2.5 artiklan mukaisesti käsittelevät viittaukset vakuutusyrityksille samoin kuin rahoituslaitoksille erikseen muualla säädettyihin määritelmiin liikevaihdosta. Nämä täsmennykset huomioidaan myös *1 momentin* sanamuodon lakiteknisellä muutoksella.

### *6 luku – Konsernitilinpäätös*

**1 §. Laatumisvelvollisuus.** Pykälän *5 momentin 1 kohtaa* täydennetään kestävyyseräilyraportointivelvollisuuden huomioonottamiseksi 23.4 artiklan b alakohdan tarkoittamalla tavalla. Muutos on lakitekkinen.

### *7 luku – Kestävyyseräilyraportti*

**1 §. Soveltamisala.** Pykälän *1 momentti* määrittelee luvun soveltamisalan 1.3 artiklan mukaisesti. Velvollisuus kestävyyseräilyraportointiin koskee suuryritystä sekä sellaista pientä tai keski suurta yritystä, jonka osakkeella tai muulla arvopaperilla käydään kauppaa säännellyllä markkinalla. Yrityksenä pidetään tässä luvussa osakeyhtiön ja muun tilinpäätösdirektiivin tarkoittaman oikeushenkilön ohella osuuskuntaa. Sääntelyn ulottaminen osuuskuntaan on Suomen kansallinen laajennus, jotta voidaan varmistaa informaatiovelvoitteiden yhdenmukaisuus neutraliteettiperiaatteen mukaisesti. Laajennusehdotuksen perusteluista käsitellään laajemmin edellä 5.1.1 jaksossa.

Muu tilinpäätösdirektiivin tarkoittama oikeushenkilö on direktiivin II liitteessä ilmenevällä tavalla henkilöyhtiö (so. avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö), jossa kaikki vastuunalaiset yhtiömiehet ovat osakeyhtiöitä. Tätä koskevan direktiivisäännöksen (1.1 art. b-kohta) tarkoituksena on estää osayhtiövelvoitteiden kiertäminen henkilöyhtiömuotoon perustuvalla ”kuorirakenteella”.

Selvyyden vuoksi säädetään *2 momentissa* erikseen, että raportointivelvollisiin kuuluu myös sellainen luottolaitos ja vakuutusyhtiö, joka on suuryritys tai kooltaan pienyritys tai sitä suurempi ja sen oman tai vieraan pääoman ehtoinen arvopaperi on kaupankäynnin kohteena säännellyllä markkinalla.

Pykälän *3 momentti* rajaa luvun soveltamisalan ulkopuolelle säätiöt ja voittoa tavoittelemattomat yhdistykset. Direktiivi ei koske tällaisia oikeushenkilöitä.

**2 §. Määritelmät.** Pykälän *1 momentiksi* sisällytetään seuraavat määritelmät:

- *kohta 1* ilmastotavoitteista perustuen 19a.1 artiklan iii alakohtaan;
- *kohta 2* kestävään talousjärjestelmään siirtymisestä koskevasta tavoitteesta perustuen 19a.1 artiklan iii alakohtaan;
- *kohta 3* kestävyysseikoista perustuen 2 artiklan 17 alakohtaan;
- *kohta 4* kestävyysraportoinnista perustuen 2 artiklan 18 alakohtaan;
- *kohta 5* aineettomista voimavaroista perustuen 2 artiklan 19 alakohtaan;
- *kohta 6* kestävyysvarmennuslaitoksista perustuen 2 artiklan 20 alakohtaan;

- kohta 7 toimitusketjusta ja kohta 8 arvoketjusta, koska näitä käsitteitä hyödynnetään luvussa direktiivin tarkoittamalla tavalla, vaikkei direktiivi sisällä niistä nimenomaisia määritelmiä;
- kohta 9 vakavaraisuusasetuksesta; ja
- kohta 10 avoimuusdirektiivistä.

Pykälän 2 momentti koskee aikajänteitä, joita hyödynnetään direktiivissä käsitteinä, mutta jotka direktiivi jättää määrittelemättä. Tämän vuoksi momentti selventää, että nämä aikajänteet tulevat myöhemmin määriteltyiksi komission delegoiduissa asetuksissa säädettyissä raportointistandardeissa, jotka komissio antaa erikseen, tai muussa Euroopan unionin säännöksessä. Jollei tällaisista määritelmistä säädetä EU:n toimesta pakottavasti, kukin yritys voi itse määrittää aikajänteiden pituudet oman toimintansa luonteen mukaisesti.

**3 §. Kahdensuuntainen informaatio vaikutuksista.** Pykälä käsittää 19a.1 ja 29a.1 artiklaan pohjautuvan yleissäännöksen kahdensuuntaisesta informaatiosta kestävyysraportoinnin perustana. Säännös velvoittaa raportoimaan yhtäältä asianomaisen yrityksen toiminnan vaikutuksista ihmisiin ja ympäristöön ja toisaalta siitä, miten kestävyysseikat vaikuttavat yritykseen. Tiedon esittämisvelvoite edellyttää asianomaiselta seikalta konkreettista vaikutusta, jotta sitä olisi pidettävä säännöksessä tarkoitettulla tavalla merkityksellisenä. Tämä tulee arvioitavaksi ensisijaisesti komission asetuksella annettavien raportointistandardien tietovaatimuksiin perustuen.

Kestävyysraportointi sisällytetään toimintakertomukseen, joka on tilinpäätöksestä erillinen asiakirja. Tässä pykälässä tarkoitettu arviointi on samankaltaista kuin punnitessa tilinpäätöksen laadinnassa sitä, onko tietty seikka ”olennainen” oikean ja riittävän kuvan antamiseksi tuloksesta ja taloudellisesta asemasta 3 luvun 2 §:ssä edellytetyllä tavalla. Mainitun luvun 2 a §:n 1 momentin mukaan ”[t]ilinpäätöksessä esitettävä seikka on olennainen silloin, kun sen pois jättämisen tai väärin ilmoittamisen voidaan kohtuullisesti odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita tiedon käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella. Vaikka seikka olisi yksittäisenä epäolennainen, olennaisuuden arviointi tulee kohdistaa kokonaisuuteen, jos samankaltaisia seikkoja on useita.”

**4 §. Liiketoiminnan suhde kestävyysseikkoihin sekä toimintaperiaatteet.** Pykälän 1 momentti käsittää 19a.2 artiklan a-alakohdassa (i, ii, iii, iv ja v) sekä d) alakohdassa tarkoitettut velvoitteet kuvausten esittämisestä liiketoiminnallisista seikoista. Jäljempänä 15 §:n 2 momentissa säädettyllä tavalla nämä säännökset ovat toissijaisia komission asetuksella annettaviin raportointistandardeihin nähden. Artikla 19a.4 edellyttää tietojen raportoimista 29 b artiklan nojalla hyväksyttyjen standardien mukaisesti.

Pykälän 2 momentti selventää, ettei uusista säännöksistä sinänsä juonnu yritykselle yksinkertaista velvollisuutta liikesalaisuuksien julkistamiseen. Kestävyysinformaation muotoilulla saadaan ottaa liikesalaisuuden suojaintressi huomioon komission raportointistandardilla säädettyjen velvoitteiden tarkoituksen toteuttamisessa. Kyse on Suomen kansallisesta säännöksestä, joka on tarkoitettu informatiiviseksi

**5 §. Kestävyysseikkoja koskevat tavoitteet.** Pykälä käsittää 19a.2 artiklan b-alakohdassa tarkoitettuja velvoitteita kuvausten esittämisestä yrityksen itselleen asettamista tavoitteista kestävyysseikkojen suhteen. Jäljempänä 15 §:n 2 momentissa säädettyllä tavalla nämä säännökset ovat toissijaisia komission asetuksella annettaviin raportointistandardeihin nähden. Artikla 19a.4 edellyttää tietojen raportoimista 29 b artiklan nojalla hyväksyttyjen standardien mukaisesti.

**6 §. Tiedot hallituksesta sekä toimitusjohtajasta.** Pykälän 1 momentti käsittää 19a.2 artiklan c- ja e-alakohdissa tarkoitetut tiedonantovelvoitteet yrityksen johto- ja valvontaelimistä sekä niiden kannustinjärjestelmistä, jotka perustuvat kestävyysseikkoihin. Jäljempänä 15 §:n 2 momentissa säädettävällä tavalla nämä säännökset ovat toissijaisia komission asetuksella annettaviin raportointistandardeihin nähden. Artikla 19a.4 edellyttää tietojen raportoimista 29 b artiklan nojalla hyväksyttävien standardien mukaisesti.

Voimassaolevan 3 luvun 7a §:n mukaan ”[h]allituksen tai muun vastaavan toimielimen jäsenen sekä toimitusjohtajan tilinpäätöstä ja toimintakertomusta koskevasta vastuusta säädetään asianomaista oikeushenkilöä koskevassa laissa.” Siten esimerkiksi osakeyhtiön johdon vastuu toimintakertomuksesta – johon kestävyysraportti sisältyy – määräytyy osakeyhtiölain mukaisesti. Sovellettavaksi tulee siten muun muassa mainitun lain 22 luvun 1 § vahingonkorvausvelvollisuudesta. Artiklaa 33.1 jäsenvaltioiden tehtävästä säätää johdon vastuusta on kestävyysraportointidirektiivissä täydennetty lisäyksellä kestävyysraportoinnista, mutta tämä täydennys ei muuta nykyistä oikeustilaa.

Pykälän 2 momentti selventää, etteivät 1 momentin velvoitteet ulotu hallintoneuvostoon, joka Suomen yhteisöoikeudessa on valvonnallinen toimielin vailla sellaisia operatiivisia tehtävävas-  
tuuta, joilla voisi olla merkitystä kestävyysraportoinnille. Hallintoneuvoston tehtäviin ei myöskään kuulu kestävyysraportin käsittävän toimintakertomuksen vahvistaminen. Niin ikään momentissa poissuljetaan toimitusjohtajan mahdollinen varahenkilö tiedonantovelvoitteiden ulkopuolelle, jollei olla tilanteessa, jossa hän hoitaa tosiasiallisesti toimitusjohtajan tehtäviä tämän eron tai erottamisen vuoksi.

**7 §. Asianmukaista huolellisuutta koskevat menettelyt.** Pykälä käsittää 19a.2 artiklan f-alakohdassa tarkoitetun tiedonantovelvoitteen niistä menettelyistä, joilla yrityksessä varmistetaan asianmukaisen huolellisuuden toteutuminen. Jäljempänä 15 §:n 2 momentissa säädettävällä tavalla nämä säännökset ovat toissijaisia komission asetuksella annettaviin raportointistandardeihin nähden. Artikla 19a.4 edellyttää tietojen raportoimista 29 b artiklan nojalla hyväksyttävien standardien mukaisesti.  
**8 §. Kestävyysseikkoihin perustuvat riski.** Pykälä käsittää 19a.2 artiklan g-alakohdassa tarkoitetun tiedonantovelvollisuuden yritykseen kohdistuvista merkittävimmistä riskeistä, jotka liittyvät kestävyysseikkoihin. Jäljempänä 15 §:n 2 momentissa säädettävällä tavalla tämä säännös on toissijainen komission asetuksella annettaviin raportointistandardeihin nähden. Artikla 19a.4 edellyttää tietojen raportoimista 29 b artiklan nojalla hyväksyttävien standardien mukaisesti.

**9 §. Indikaattorit.** Pykälä käsittää 19a.2 artiklan h-alakohdassa tarkoitetun tiedonantovelvollisuuden niistä indikaattoreista, joita yritys hyödyntää kestävyysraportoinnissaan. Velvoitteen selventämiseksi pykälässä viitataan myös niihin säännöksiin, jotka mainitaan direktiivijohdan-  
non 41 kohdassa. Jäljempänä 15 §:n 2 momentissa säädettävällä tavalla tämä säännös on toissijainen komission asetuksella annettaviin raportointistandardeihin nähden. Artikla 19a.4 edellyttää tietojen raportoimista 29 b artiklan nojalla hyväksyttävien standardien mukaisesti.

**10 §. Tietojen yksilöimisprosessi sekä ajallinen ulottuvuus.** Pykälän 1 momentti käsittää 19a.2 artiklan toisessa alakohdassa tarkoitetun tiedonantovelvollisuuden kestävyysraportoinnissa esitettävien tietojen yksilöimisessä noudatettavasta menettelystä. Niin ikään mainitun alakohdan voimaansaattamiseksi 2 momentti velvoittaa tietojen erittelemiseen 2 §:n 2 momentissa tarkoitettujen aikajänteiden mukaisesti. Jäljempänä 15 §:n 2 momentissa säädettävällä tavalla nämä säännökset ovat toissijaisia komission asetuksella annettaviin raportointistandardeihin nähden. Artikla 19a.4 edellyttää tietojen raportoimista 29 b artiklan nojalla hyväksyttävien standardien mukaisesti.

**11 §. Tiedot arvo- ja toimitusketjusta.** Pykälä käsittää 19a.3 artiklassa mukaisen tiedonantovelvollisuuden arvo- ja toimitusketjuista. Nämä käsitteet määritellään edellä 2 §:n 1 momentin 7 ja 8 kohdassa. Jäljempänä 15 §:n 2 momentissa säädettävällä tavalla tämä pykälä on toissijainen komission asetuksella annettaviin raportointistandardeihin nähden. Artikla 19a.4 edellyttää tietojen raportoinnista 29 b artiklan nojalla hyväksyttävien standardien mukaisesti.

**12 §. Poikkeus arvoketjua koskevan tiedon esittämisestä.** Pykälässä säädetään 19a.3 artiklan toisen alakohdan mukaisesti siitä tiedonantomenettelystä, jota yritys noudattaa, jos sillä ei ole arvoketjustaan kestävyysraportoinnissa tarvittavaa tietoa. Tämä poikkeusmahdollisuus rajoittuu direktiivin tarkoittamalla tavalla kolmeen ensimmäiseen kauteen, joilta asianomainen yritys laatii kestävyysraportin.

**13 §. Täydentävät tiedot.** Pykälä selventää 19a.3 artiklan kolmannen alakohdan mukaisesti, että kestävyysraportoinnin tarkoituksen toteuttamiseksi raporttiin tulee tarvittaessa sisällyttää täydentäviä selvityksiä toimintakertomuksessa tai tilinpäätöksessä esitetyistä tiedoista. Tämä voidaan toteuttaa myös selkeällä ja yksilöivällä viittauksella tiettyyn kohtaan toimintakertomuksessa tai tilinpäätöksessä.

**14 §. Poikkeus keskeneräisessä asiassa.** Pykälä sallii 19a.3 artiklan neljännen alakohdan mukaisesti yritysjohton päättävän siitä, ettei keskeneräisestä asiasta informoida kestävyysraportissa (1 mom.). Tällainen päätös on aina perusteltava asianmukaisesti säännöksessä kuvatulla tavalla sekä 2 momentin edellyttämällä tavalla pöytäkirjattava siten, että yrityksen tilintarkastaja voi arvioida perusteluita suorittamassaan hallinnon tarkastuksessa. Päätöksessä on aina kyse väliaikaisratkaisusta hyvin epätavanomaisessa tilanteessa. Tällainen seikka voi sinänsä olla vähäinenkin, mikä vaikuttaa perusteluiden laajuuteen ja todentamiseen. Pykälän 3 momentti Suomen kansallisenä säännöksenä täsmentää, ettei tämä pykälä poissulje yrityksen arvopaperimarkkinaoikeudellisia tiedonantovelvoitteita.

**15 §. Raportoinnin muoto sekä raportointistandardin ensisijaisuus.** Pykälän 1 momentti viittaa 19a.4 ja 29b artiklan valtuutukseen komissiolle antaa asetuksia raportointistandardeista. Niillä komissio täsmentää yhtäältä raportoitavat tiedot ja toisaalta, niin tarvittaessa, rakenteen kyseisten tietojen esittämiselle. Mainitusta artiklan sanamuodosta ilmenee, että direktiivisäännökset ovat toissijaisia standardeissa esitettäviin sisältö- ja muotovaatimuksiin nähden: standardit täsmentävät direktiiviä. Vastaavanlainen järjestys säädetään 2 momentissa tämän luvun mukaisen tiedonantovelvollisuuden ja standardien suhteesta.

**16 §. Vuoropuhelu henkilöstön edustajien kanssa.** Pykälä perustuu 19a.5 artiklaan, joka velvoittaa yritysjohton vuoropuheluun kestävyysraportointia koskevista kysymyksistä henkilöstön kanssa. Siltä osin kuin yhteistoimintalaki (1333/2021) tulee sovellettavaksi, noudatetaan sen mukaista menettelyä vuoropuhelussa.

**17 §. Lyhennetty kestävyysraportti.** Pykälä sallii 19a.6 artiklan mahdollistamalla tavalla pienyrityksen ja keskikokoisen yrityksen esittävän kestävyysraporttinsa tiivistettynä siinä kattavuudessa ja muodossa, josta säädetään komission asetuksella annettavassa raportointistandardissa.

**18 §. Tytäryritystä koskeva poikkeusmahdollisuus.** Pykälä käsittää 19a.9 ja 19a.10 artiklaa vastaavat säännökset tilanteesta, jossa toisella yrityksellä on raportointivelvollisuuden piiriin kuuluvassa yrityksessä 1 luvun 5 §:n mukainen määräysvalta enemmistöomistuksen tai muun mainitussa lainkohdassa säädetyn edellytyksen täytyessä. Tällöin määräysvallassa oleva yritys kuuluu toisen yrityksen konserniin tytäryrityksenä, ja raportointivelvollisuus kohdistuu mää-

räysvaltaa käyttävään yritykseen myös tytäryrityksen tietojen osalta pykälässä säädettyssä laajuudessa. Määräysvaltasuhteeseen rinnastuu myös talletuspankkien yhteenliittymästä annetussa laissa (599/2010) tarkoitettu järjestely keskusyhteisön ja sen jäsenluottolaitoksen välillä.

Koska pykälän soveltaminen perustuu määräysvaltasuhteen olemassaoloon, merkitystä ei ole sillä, jääkö tytäryritys sisällyttämättä konsernitilinpäätökseen 6 luvun tai muun poikkeussäännöksen sallimalla tavalla. Edellä tarkoitettujen poikkeusmahdollisuuden ulkopuolelle pykälässä kuitenkin rajataan 10a.10 artiklan mukaisesti suuryritykset sekä pörssiyritykset, joiden osakkeet tai muut arvopaperit ovat kaupankäynnin kohteena säännellyllä markkinalla.

**19 §. *Konsernikestävyysraportti.*** Pykälä velvoittaa 29a.1 artiklaa vastaavasti laatimaan erillisen kestävyysraportin sellaisesta konsernista, jossa täyttyvät 1 luvun 6a §:n 1 momentin 2 kohdassa säädettyt kriteerit. Tällaisen suurkonsernin kestävyysraporttia koskevat informaatiovaatimukset pykälässä perustuvat tyhjentävästi 29a.1 – 29a.6 artiklaan ilman kansallisia lisävaatimuksia.

**20 §. *Määräysvallassa olevaa emoyritystä koskeva poikkeus.*** Jos konserniraportointivelvollisuuden piiriin kuuluva emoyritys on itse toisen yrityksen määräysvallassa, emoyritys saa pykälässä säädetyllä tavalla poiketa oman konsernikestävyysraporttinsa laatimisesta ja julkistamisesta. Pykälän säännökset perustuvat tyhjentävästi 29a.8 artiklaan ilman kansallisia lisävaatimuksia. Poikkeusmahdollisuuden ulkopuolelle kuitenkin rajataan pörssilistatut suuryritykset 29a.9 artiklan mukaisesti.

**21 §. *Digitaalinen laatimismuoto.*** Pykälän 1 momentissa säädetään 29d artiklan tarkoittamasta digitaalisesta laatimismuodosta. Komissio on antanut erikseen asiaa koskevan delegoidun asetuksen 2019/815, jossa täsmennetään toimintatapoja, jotta menettely olisi mahdollisimman yhdenmukainen jäsenvaltioiden kesken (jäljempänä ”digiasetus”). Kyse on samasta säädöksestä, jota arvopaperimarkkinalain 7 luvun 5 §:ssä nimitetään ”komission tekniseksi sääntelystandardiksi”.

Komissio päivittää digiasetustaan säännönmukaisesti. Päivitystarve perustuu pääosin kansainvälisen tilinpäätösstandardiston (IFRS) kehitykseen. International Accounting Standards Board (IASB) kehittää IFRS-taksonomiaa siten, että siinä otetaan huomioon muun muassa uusien IFRS-standardien julkaiseminen tai voimassa olevien standardien muutokset, tilinpäätöksissä yleensä ilmoitettujen tietojen analyysi tai parannukset IFRS-taksonomian yleiseen sisältöön tai teknologiaan. Yhdenmukaisuuden ylläpitämiseksi on näin ollen tarpeen päivittää ajantasaiseksi myös digiasetusta. Viimeisin asetuspäivitys julkaistiin 21.9.2022 (*”Komission delegoitu asetus (EU) 2022/2553 delegoidussa asetuksessa (EU) 2019/815 vahvistettujen teknisten sääntelystandardien muuttamisesta yhtenäistä sähköistä raportointimuotoa koskevan taksonomian vuoden 2022 päivityksen osalta”*). Koska IASB julkaisi maaliskuussa 2022 IFRS-taksonomian päivitetyn version, se oli otettava huomioon digiasetuksen muutoksena. Lisäksi Euroopan arvopaperimarkkinaviranomainen (EAMV, ESMA) julkaisee vuosittain päivittyvää raportointikäsi kirjaa (ESEF Reporting Manual) digitaalisen raportoinnin muodosta (European Single Electronic Format, ESEF) englanninkielisenä.

Digiasetuksen 1 artiklan mukaan ”- - asetuksessa määritetään direktiivin 2004/109/EY 4 artiklan 7 kohdassa tarkoitettu yhtenäinen sähköinen raportointimuoto, jota liikkeeseenlaskijoiden on käytettävä vuositilinpäätösten laadinnassa.” Mainittu direktiivi (ns. avoimuusdirektiivi) koskee yritystä, jonka osake, joukkolainaosuus tai muu arvopaperi on kaupankäynnin kohteena säännellyillä markkinoilla (1.1 art.), esimerkiksi Helsingin pörssilistalla (Nasdaq Norden). Jäljempänä näistä käytetään nimitystä ”pörssiyritys”.

Digiasetuksen 3 artikla velvoittaa pörssiyrityksen laatimaan ”*koko vuositilinpäätöksensä XHTML-muodossa.*” Kyse on verkkosivujen hypertekstidokumenttien rakenteen määrittelyyn tehdystä ohjelmointikielestä eli merkintäkielestä (engl. *mark up language*). XHTML on lyhenne sanoista eXtensible Hypertext Markup Language. Tämän merkintäkielen määrittelee World Wide Web Consortium (W3C), joka on yli 400 yrityksen ja yhteisön yhteenliittymä. Jäsenkuntaan kuuluvat suuret kansainväliset selainvalmistajat ja palveluntarjoajat. W3C:n päämaja on Yhdysvalloissa (Massachusetts Institute of Technology).

Digiasetuksen 3 artiklassa tarkoitettu vuositilinpäätös käsittää avoimuusdirektiivin 4.2 artiklan mukaan (a) tilintarkastajan toimesta tarkastetut tilinpäätösasiakirjat (eli tuloslaskelman ja taseen liitetietoineen sekä mahdollisen rahoituslaskelman); (b) toimintakertomuksen; ja (c) vastuullisten henkilöiden parhaan ymmärryksen mukaiset lausunnot siitä, että sovellettavia tilinpäätösstandardeja noudattaen laadittu tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan taloudellisesta asemasta ja toimintakertomus todenmukaisen kuvan toiminnasta ja tilasta (mukaan lukien merkittävät riskit ja epävarmuustekijät) ja että toimintakertomus on laadittu kestävyysraportointistandardien ja tiettyjen muiden säännösten mukaisesti. Jos pörssiyritys on emoyrityksenä velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen, se myös sisällytetään pörssiyrityksen omaan tilinpäätökseen (4.3 art.).

Sen lisäksi mitä digiasetuksen 3 artiklassa säädetään XHTML-merkintäkielen noudattamisesta, saman asetuksen 4 artikla velvoittaa erittelemään asetuksen yksityiskohtaisesti säätämällä merkinnöillä (engl. *mark up*) IFRS-konsernitilinpäätöksestä yksittäisiä tietoja (lukuarvoja). Nämä merkinnät integroidaan (”upotetaan”) vuositilinpäätökseen noudattaen Inline XBRL-spesifikaatioita (6 art.). Digiasetuksen liite II käsittää luettelon niistä tiedoista, joiden osalta edellä kuvattu merkintä on pakollinen sekä määrittää, miten tiedot merkitään. Nämä pakolliset merkinnät käsittävät vain osan IFRS-taksonomiaan kuuluvista tiedoista. Pakollisten merkintöjen määrä voi lähivuosina lisääntyä muun muassa liitetietojen osalta, jos komissio päättää luopua liitetietojen kevennetyistä merkintävaatimuksesta ja siten yksityiskohtaiseen merkintään siirtymisestä.

Edellä esitetyn mukaisesti IFRS-konsernitilinpäätöksen päälaskelmat eli tuloslaskelma, tase, rahavirtalaskelma ja laskelma oman pääoman muutoksista merkitään taksonomian määrittelemillä XBRL-merkeillä sillä yksityiskohtaisuuden tasolla, jolla IFRS:n mukaiset päälaskelmat laaditaan. Toisaalta liitetietojen osalta noudatetaan kevennettyä menettelyä siten, että kukin liitetieto merkitään yhtenä kokonaisuutena eli liitetiedon sisältöä ei eritellä erillisin XBRL-merkein.

Merkintävelvoite kohdistuu yksinomaan kansainvälisen tilinpäätösstandardiston mukaiseen IFRS-konsernitilinpäätökseen. Emoyrityksen omaa erillistilinpäätöstä merkintävelvoite ei koske, vaikka myös se laadittaisiin IFRS-perusteisesti.

Ellei emoyritys ole 7 a luvun nojalla (eli pörssiyrityksenä) velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöstään IFRS-muotoisena eikä se noudata tätä muotoa oman päätöksensä perusteella vapaaehtoisesti, ei sen konsernipäätöksen, joka laaditaan tilinpäätösdirektiiviperusteisen 6 luvun mukaisesti, tiedot tule merkinnöin eritellyiksi samalla tavalla kuin IFRS-konsernitilinpäätökseltä edellytetään.

Toisaalta digiasetus ei velvoita tekemään vastaavia merkintöjä muiden avoimuusdirektiivin tarkoittamaan vuositilinpäätökseen kuuluvien asiakirjojen osalta. Artiklassa 5.1 (”Vuositilinpäätöksen muiden osin merkitseminen”) säädetään, että pörssiyritys ”- - jonka kotipaikka on jäsenvaltiossa, voi merkitä vuositilinpäätöksensä kaikki muut kuin 4 artiklassa tarkoitetun osan, jos se käyttää XBRL-merkintäkieltä ja kyseisille osille tarkoitettua taksonomiaa ja edellyttäen, että taksonomian tarjoaa - - kotijäsenvaltio.”



Digiasetuksen mukaisen ei-pakottavan vaan vapaaehtoisuuteen perustuvan merkintämahdollisuuden kohteena ovat siten avoimuusdirektiivin 4.2 artiklassa tarkoitetuista vuositilinpäätöksen osista emoyrityksen oma erillistilinpäätös sekä toimintakertomus (edellä mainittu b-kohta) ja vastuullisten henkilöiden lausuma (edellä c-kohta). Näiden osalta Suomi ei ole vielä tarjonnut digiasetuksen edellä siteeratun 5.1 artiklan mukaista taksonomiaa käytettäväksi sellaisille pörssiyrityksille, joiden kotipaikka on täällä.

Kestävyyseraportoinnin myötä digitalisointivelvoite laajenee koskemaan pakottavasti myös toimintakertomusta pörssiyrityksissä. Direktiivijohdannon 55 kohdan mukaan ”[y]ritykset olisi - - velvoitettava laatimaan toimintakertomuksensa komission delegoidun asetuksen (EU) 2019/815 3 artiklassa tarkoitettussa XHTML-muodossa ja merkitsemään kestävyystiedot, myös asetuksen (EU) 2020/852 8 artiklassa edellytetyt julkistettavat tiedot, delegoidussa asetuksessa (EU) 2019/815 tarkoitettussa muodossa sitten, kun se on määritetty.” Asiaa koskeva säännös on 29d.1 artiklassa. Pykälän 1 ja 2 momentissa säädetään artiklan mukaisesta velvoitteesta tässä luvussa tarkoitetuille yrityksille. Komissio valmistelee näitä koskevia teknisiä ohjeita keväällä 2023.

Muiden kestävyysdirektiivin tarkoittaminen yritysten velvollisuudet eroavat pörssiyrityksistä. Artiklan 29d.1 nojalla komissioasetus koskee niiden osalta vain toimintakertomusta. Johdonmukaista kuitenkin on sallia kansallisesti myös ei-pörssiyritysten komissioasetuksen tarkoittaman XHTML-kielen käyttäminen tilinpäätöksen- ja konsernitilinpäätöksen laatimisessa. Tästä säädetään jäljempänä 22 §:n 3 momentissa.

Artiklan 29d.1 edellyttämällä tavalla pykälän 2 momentissa viitataan erikseen 8 artiklaan Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksessa 2020/852 (nk. taksonomia-asetus). Mainitun asetuksen 8.2 artiklan mukaan ”[m]uiden kuin rahoitusalan yritysten on annettava erityisesti seuraavat tiedot: (a) osuus niiden liikevaihdosta, joka on saatu tuotteista tai palveluista, jotka liittyvät 3 ja 9 artiklan nojalla ympäristön kannalta kestävinä pidettäviin taloudellisiin toimintoihin; ja (b) osuus niiden pääomamenoista ja osuus niiden toimintamenoista, joka liittyy 3 ja 9 artiklan nojalla ympäristön kannalta kestävinä pidettäviin taloudellisiin toimintoihin liittyviin omaisuuseriin tai prosesseihin.” Tällaisia tietoja edellytetään voimassaolevan 3a luvun 2 §:n 7 momentissa, josta on säädetty lailla 383/2021. Tällä lakiehdotuksella mainittu 3a luku kuitenkin kumotaan kokonaisuudessaan tarpeettomana samalla kun 7 luku tulee voimaan.

Lisäksi komissio on 6.7.2021 antanut oman säädöksensä tarkentaakseen taksonomia-asetuksen 8 artiklassa tarkoitettujen tietojen erittelemistä: ”Komission delegoitu asetukset (EU) 2021/2178, Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) 2020/852 täydentämisestä täsmentämällä niiden tietojen sisältö ja esitystapa, jotka direktiivin 2013/34/EU 19 a tai 29 a artiklan soveltamisalaa kuuluvien yritysten on annettava ympäristön kannalta kestävästä taloudellisista toiminnista, sekä kyseisen tiedonantovelvollisuuden noudattamiseksi käytettävä menetelmä.” Tämä delegoitu asetukset käsittää kaikkiaan 11 liitettä yhtäältä rahoitusalan eri palvelusektoreille ja toisaalta muille kuin rahoitusalan yrityksille.

Edellä esitettyä vastaavat digitalisointivelvoitteet koskevat 29d.2 artiklan mukaan konsernin toimintakertomusta ja siihen sisältyvää konsernin kestävyysraporttia. Tästä säädetään pykälän 3 momentissa.

Käytännössä ehdotetun momentin myötä pörssiyrityksille ja muille 7 luvun tarkoittamille yrityksille syntyy velvoite laatia toimintakertomuksensa ja siihen sisältyvä kestävyysraportti XHTML-muodossa. Sama velvoite koskee konsernin toimintakertomusta sekä konsernikestävyysraporttia.

Momentissa viitataan digiasetukseen mainitsematta erikseen XHTML-merkintäkieltä. Näin vauraudutaan siihen, että komissio mahdollisesti tulevaisuudessa vaatii asetuksellaan muunlaista digikieltä.

Pykälän 4 momentti selventää menettelyä, jota noudatetaan, kunnes – kuten direktiivijohdannon 55 kohta toteaa – ”on määritetty” (engl. ”once that is determined”) 1 momentin 2 kohdan mukaiset merkintätavat. Kyse ei ole jäsenvaltiokohtaisesta kansallisesta määrittämisestä, koska asianomaiset tietosisällöt raportointistandardeina on osoitettu 29 b ja 29 c artikloissa annettaviksi komission toimesta delegoituina asetuksina. Kansallinen määrittäminen ei mahdollistaisi direktiivillä tavoiteltua yhdenmukaista menettelyä Euroopan unionissa.

Asianomaisen 2 kohdan mukaiset tiedot, mukaan lukien 2 ja 3 momentissa tarkoitettut, sisällytetään joka tapauksessa toimintakertomukseen tai konsernin toimintakertomukseen osaksi kestävyysraporttia tai konserninkestävyysraporttia. Kuten muutoinkin toimintakertomuksessa, nämä tiedot laaditaan 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla XHTML-merkintäkielellä.

**22 §. Rekisteröitäväksi toimittaminen.** Pykälän 1 momentin luettelo rekisteriviranomaiselle toimitettavasta tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta sekä niihin liitettävistä asiakirjoista vastaa 30.1 artiklan alakohtia yksi ja kolme: ”Jäsenvaltioiden on varmistettava, että yritykset julkistavat - - asianmukaisesti vahvistetun vuositilinpäätöksen ja toimintakertomuksen - - 29 d artiklassa tarkoitettussa sähköisessä raportointimuodossa, yhdessä - - lakisääteisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön antaman lausunnon ja selvityksen kanssa - -” (ensimmäinen alakohta). ”Jos riippumaton varmennuspalvelujen tarjoaja antaa - - lausunnon, tämä lausunto on julkistettava yhdessä tämän kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettujen asiakirjojen kanssa” (kolmas alakohta).

Pykälän 2 momentin ensimmäinen virke käsittää selventävän säännöksen siitä, tilinpäätös emoyrityksestä käsittää myös sen konsernista laaditun konsernitilinpäätöksen. Samalla tavalla emoyrityksen toimintakertomus sisältää myös toimintakertomuksen konsernista, mukaan lukien konsernikestävyysraportin. Säännös perustuu 6 luvun 1 §:ään sekä artikloihin 29.3 ja 29d.1.

Momentin toinen virke puolestaan selventää pörssiyritysten osalta sen, että mahdollinen tilintarkastajan lausunto tilinpäätöksen sähköistä muotoa koskevien vaatimusten täyttymisestä liitetään rekisteröitävään tilinpäätökseen. Viitatus lainkohdan teknisellä sääntelystandardilla edellä mainittua komission asetusta (EU) 2019/815 (hallituksen esitys 126/2021 s. 46). Enemmistö pörssiyrityksistä liitti tällaisen lausunnon vuotta 2021 koskevaan tilinpäätökseensä. Jollei tilintarkastajalta ole tällaista lausuntoa pyydetty, ilmoitetaan tästä erikseen tilinpäätöksessä arvopaperimarkkinalain 7 luvun 8 §:n 5 momentin nojalla.

Artiklan 30.1 viittaama Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2017/1132 tietyistä yhtiö-oikeuden osa-alueista (jäljempänä ”yhtiöoikeusdirektiivi”) velvoittaa jäsenvaltion varmistamaan, että ”- - yhtiöt - - voivat toimittaa sähköisessä muodossa kaikki asiakirjat ja tiedot, jotka on - - julkistettava. Lisäksi jäsenvaltiot voivat vaatia kaikilta yhtiöiltä tai tietyn tyyppisiltä yhtiöiltä, että ne toimittavat kaikki nämä asiakirjat ja tiedot tai osan niistä sähköisessä muodossa” (16.3 art. toinen alakohta). Pykälän 3 momentti perustuu mainittuun artiklaan. Tarkoituksenmukaisinta lienee, että rekisteriviranomainen ensisijaisesti määrää saman XHTML-muodon muillekin rekisteriin toimitettaville asiakirjoille kuin mistä säädetään asetuksessa.

Kestävyysraportointidirektiivi velvoittaa ei-pörssiyritystä digiasetuksen mukaisen XHTML-muodon noudattamiseen yksinomaan toimintakertomuksen ja siihen sisältyvän kestävyysraportointikertomuksen laatimisessa. Tällaiselle yritykselle lienee kuitenkin tarkoituksenmukaista noudattaa samaa muotoa myös tilinpäätöksensä laadinnassa. Pykälän 3 momentin 2 momentissa

säädetään tämän mukaisesta Suomen kansallisesta olettamasta, mutta rekisteriviranomainen voisi *4 momentin* nojalla sallia myös muun yleisesti käytetyn digitaalisen muodon hyödyntämisen.

Pykälän *5 momentti* käsittää selventävän viittaussäännöksen siitä, että rekisteriviranomainen voi kaupparekisterilakiin perustuvan päätöksensä nojalla määrätä digitaalisten asiakirjojen merkintätavasta samoin kuin vastaanottamismenettelyistä, joita yrityksen on noudatettava.

Tarkoituksena on, että merkintätapa on sama kuin mitä noudatetaan digiasetuksen perusteella pörssiyhtiön konsernitilinpäätöksessä ja vastaisuudessa myös kestävyysraportin merkitsemisessä. Rekisteri-viranomainen voi päättää, mitkä rekisteröitäviksi toimitettavat asiakirjat merkitään ja millä tavalla. Toiminnan käynnistyessä voi olla mahdollisesti tarkoituksenmukaista rajata määräys koskemaan yksinomaan muiden kuin yleisen edun kannalta merkittävien yritysten erillistilinpäätöksiä. Yhdenmukaisuuden ylläpitämiseksi on tarkoituksenmukaista, että merkintäkieleksi määrätään XBRL samalla tapaa kuin digiasetuksessa säädetään.

Niin ikään rekisteriviranomaisen päätös saattaa ulottua ensivaiheessa vain sellaisiin yrityksiin, jotka eivät ole erityislainsäädännön alaisia. Tällöin päätös koskisi esimerkiksi muita kuin Finanssivalvonnan alaisia rahoituslaitoksia ja vakuutusyhtiöitä. Mahdollisesti ulkopuolelle jäävät yritykset kuitenkin toimittavat 3 momentin nojalla XHTML-muotoon digitalisoidut asiakirjansa Patenti- ja rekisterihallitukselle.

Momentista ilmenee myös, että rekisteriviranomaisen päätösvalta on toissijainen siihen nähden, mitä mahdollisesti säädetään tulevaisuudessa Euroopan unionin toimesta yhtenäisten menettelytapojen varmistamiseksi jäsenvaltioissa.

Pykälän *6 momentissa* säädetään rekisteröimiselle kansallinen 6 kuukauden määräaika, joka on sama kuin 3 luvun 9 §:n 4 momentissa muille kuin tämän 7 luvun tarkoittamille yrityksille. Mahdollista laiminlyöntiä koskee seuraamusuhka: Patenti- ja rekisterihallitus määrää myöhästymismaksun, jos tilinpäätösasiakirjoja ei ole toimitettu rekisteröitäviksi kahdeksan kuukauden kuluttua tilikauden päättymisestä (kaupparekisterilaki 25 §). Säännös on tiukempi kuin 30.1 artikla, jonka mukaan rekisteröintiin perustuva julkistaminen tulee tehdä ” - - kohtuullisen ajan kuluessa, joka on enintään 12 kuukautta tilinpäätöspäivästä - -”

Tämän luvun kohteena olevan yrityksen konsernissa voi olla tarkoituksenmukaista noudattaa yhdenmukaisia menettelyitä tilinpäätösasiakirjojen teknisessä laadinnassa. Siten Suomen kansallisena säännöksenä *7 momentti* sallii myös tytäryritykselle samat toimintatavat, joita sen emoyrityksen on noudatettava direktiiviperusteisesti. Momentti on tahdonvaltainen, joten tytäryritys voi niin halutessaan noudattaa 3 luvussa tarkoitettua menettelyä. Säännös ei ole tilinpäätösdirektiivin eikä kestävyysraportointidirektiivin vastainen.

Pykälän *8 momentilla* varaudutaan sellaiseen tilanteeseen, jossa tietoteknisestä tai muusta syystä Patenti- ja rekisterihallitus ei voi vastaanottaa asiakirjoja sähköisesti. Säännöksessä selvennetään, että yrityksen itsensä julkistettua tilinpäätösasiakirjansa, se on täyttänyt direktiiviin perustuvat velvollisuutensa. Kyse on Suomen kansallisesta säännöksestä, jonka ei katsota olevan ristiriidassa direktiivin kanssa.

**23 §. Säilyttäminen ja julkistaminen yrityksen toimesta.** Pykälän *1 momentti* on Suomen kansallinen säännös, joka juontuu siitä, että nykyisin tietoteknisin välinein sähköisten allekirjoitusten aitous ei ole konklusiivisesti todennettavissa tiedoston vastaanottajan eli Patenti- ja rekisterihallituksen toimesta. Tämän vuoksi momentti velvoittaa yrityksen itsensä säilyttämään tilinpäätösaineistoon kuuluvat asiakirjat siten, että allekirjoitukset ovat riidattomasti todennettavissa.

Vaatus koskee niin fyysisiä kuin sähköistä allekirjoitustapoja. Menettely vastaa sitä, mistä säädetään muiden kuin tässä luvussa tarkoitettujen yritysten osalta lain 2 luvussa. Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen säilytysaika on vähintään 10 vuotta tilikauden päättymisestä.

Artiklan 31 nojalla jäsenvaltiot voivat edellyttää, että yritykset ”- *asettavat toimintakertomuksen maksutta julkisesti saataville verkkosivustoillaan -*” (toinen alakohta, ensimmäinen virke). Tähän direktiivikohtaan perustuva 2 momentin 1 kohta edellyttää myös muiden tilinpäätökseen liittyvien asiakirjojen sisällyttämistä verkkosivuille maksutta. Koska kyse on minimidirektiivistä, tällainen laajennus ei ole direktiivin vastainen. Laajennus on tarkoituksenmukainen mahdollisimman vaivattoman tiedonsaannin varmistamiseksi.

Säännöksellä myös varmennetaan, että mahdollisessa rekisteriviranomaista koskevassa häiriötilassa direktiivin tarkoittamat tiedot ovat saatavilla ilman, että yrityksiltä olisi tarpeen edellyttää muita toimia. Samasta syystä momentin 2 kohdassa edellytetään asiakirjojen pitämistä saatavilla myös sähköisinä tiedostoina siinä teknisessä muodossa, jossa ne on toimitettu rekisteriviranomaiselle.

**24 §.** *Vastuu kestävyysraportista ja konsernikestävyysraportista.* Pykälä ulottaa hallituksen tai muun vastaavan toimielimen jäsenelle ja toimitusjohtajalle säädetyn vastuun myös kestävyysraportointiin 33 artiklan nojalla.

**25 §.** *Kestävyysraportin ja konsernikestävyysraportin varmentaminen.* Tilintarkastuslaissa säädettyvällä tavalla kestävyysraportoinnin varmentajana voi toimia yrityksen lakisääteinen tilintarkastaja tai vaihtoehtoisesti muu tilintarkastaja. Tämän tehtävän hoitaminen edellyttää niin lakisääteiseltä kuin muulta tilintarkastajalta erityispätevyyttä. Kuten direktiivijohdannon 61 kohdassa todetaan, tilintarkastusinstituutiolla on ”- *keskeinen rooli kestävyysraportoinnin varmentamisessa ja luotettavien kestävyystietojen varmistamisessa -*.” Lisäksi mainitussa kohdassa pidetään suotavana, että jäsenvaltiot ”- *tarjo[avat] yrityksille laajemat mahdollisuudet valita riippumattomia varmennuspalvelujen tarjoajia kestävyysraportoinnin varmentamista varten. Jäsenvaltioiden olisi sen vuoksi voitava akkreditoida riippumattomia varmennuspalvelujen tarjoajia Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 765/2008 mukaisesti antamaan kestävyysraportoinnista varmennuslausunto, joka olisi julkistettava yhdessä toimintakertomuksen kanssa.*”

Johdantokohdan esittämässä tarkoituksessa pykälän 1 momentti säättää tästä mahdollisuudesta. Kyse on Suomen kansallisesta laajenuksesta direktiivin minimivaatimukseen nähden. Ehdotuksen perusteluita käsitellään edellä jaksossa 5.1.4.

Säännös on 34.3 – 34.5 artiklan mahdollistamalla tavalla rajattu kansainvälisillä markkinoilla toimiviin ETA-alueen varmennuspalvelulaitoksiin. Asianomaisten laitosten on oltavat kotivaltioidensa valvonnassa direktiivin tarkoittamalla tavalla myös niistä kestävyysvarmennuspalveluista, joita ne tarjoavat Suomessa (2 mom.). Lisäksi kansallisena vaatimuksena 3 momentissa edellytetään, että laitos on toiminut kotivaltionsa valvonnassa vähintään kolmen viimeisimmän kalenterivuoden ajan. Niin ikään tämä momentti edellyttää laitoksen toimivan 34 artiklan 4 kohdan vaatimusten mukaisesti.

Laitos myös nimeää päävastuullisen varmentajan ja hänen varahenkilönsä, joihin sovellettaisiin 4 ja 5 momentissa lueteltuja tilintarkastuslakiin perustuvia vaatimuksia. Yrityksen itsensä tehtävänä on varmistua laitosta koskevien vaatimusten täyttymisestä etukäteen eli ennen kuin laitos voidaan valita varmennuksen suorittajaksi (6 mom.). Käytännössä tämä tarkoittaa, että hallituksen tulee pyytää ja saada asianmukainen selvitys laitokselta valmistellessaan esitystään kestävyysraportin varmentajasta yhtiökokoukselle tai osuuskunnan kokoukselle.

Laitoksen antaman varmennuskertomuksen tulee vastata sisällöltään sitä, mitä edellytetään esitettäväksi tilintarkastajan toimesta laadittavassa kestävyysvarmennuskertomuksessa (7 mom.). Lisäksi 34.4 artiklan toisen alakohdan mukaisesti tulee pörssiyhtiössä, luottolaitoksessa ja vakuutusyhtiössä tarkastusvaliokunnan arvioida ja seurata säännöllisesti laitoksen riippumattomuutta (8 mom.).

Pykälän 9 momentissa viitataan tilintarkastuslain 10 luvun 10 §:n 3 momenttia vastaavalla tavalla kestävyysvarmennusta koskevaan rangaistusuhkaan, joka koskee kestävyysraportointitarkastajan tavoin myös kestävyysvarmennuslaitoksen nimeämää päävastuullista varmentajaa ja hänen varahenkilöään.

**26 §. ETA-alueen ulkopuoliseen määräysvaltaan perustuva raportointivelvollisuus.** Pykälässä säädetään 40a, 40c ja 40d artiklan edellyttämällä tavalla kestävyysraportointivelvollisuuden ulottamisesta myös ETA:n ulkopuoliseen yritykseen, jos se käyttää 1 luvun 5 §:n mukaista määräysvaltaa suomalaisessa suuryrityksessä tai 1 luvun 9 §:ssä tarkoitetussa yleisen edun kannalta merkittävässä suomalaisessa yhteisössä (eli pörssiyhtiössä, luottolaitoksessa tai vakuutusyhtiössä), jos tämä yhteisö on kooltaan pieni tai keskisuuri. Sama koskee tilannetta, jossa ETA:n ulkopuolisen yrityksen Suomessa sijaitsevalla sivuliikkeen liikevaihto on enemmän kuin 40 miljoonaa euroa. Raportointivelvoite syntyy kuitenkin kummassakin tilanteessa vain sillä edellytyksellä, että ETA:n ulkopuolisen yrityksen ETA-alueelta kerryttämä liikevaihto on yhteenlaskettuna yli 150 miljoonaa euroa kahdelta viimeiseltä tilikaudelta.

Artiklan 40a.1 määrittää ETA-alueen ulkopuolisen emoyrityksen kestävyysraportissa edellytetyt tiedot viittaamalla konsernikestävyysraporttia koskevan 29a.2 artiklan alakohtiin a.iii, a.iv, a.v, b, c, d, e, f ja h. Tällaisessa kestävyysraportissa ei siten vaadita kuvausta konsernin liiketoimintamallin ja -strategian resilienssistä kestävyysseikkoihin liittyviin riskeihin nähden (29a.2 alakohta a.i), konsernin mahdollisuuksista, jotka liittyvät kestävyysseikkoihin (29a.2 alakohta a.ii) eikä konserniin kohdistuvista merkittävimmistä kestävyysseikkoihin liittyvistä riskeistä (29a.2 alakohta g). Siten vaatimukset ovat suppeammat kuin mitkä koskevat Suomessa tai muualla ETA-alueella sijaitsevaa emoyritystä.

**27 §. Kestävyysraportointiaineiston säilyttäminen.** Kyse on Suomen kansallisesta säännöksestä. Sen velvoittamana yritys säilyttää kestävyysraportoinnin perustana olevan aineiston samalla tavalla kuin mitä 2 luvun 7 §:ssä edellytetään yleisesti kirjanpitoaineistolta. Viranomaiselle varattu tarkastelumahdollisuus vastaa mainitun luvun 9 §:ssä säädettyä.

## 8.2 Tilintarkastuslaki

Tilintarkastuslakiin esitettävät muutokset perustuvat kestävyysraportointidirektiivillä tilintarkastusdirektiiviin tehtyihin täydennyksiin. Seuraavien esitysten perustana olevilla viittauksilla artikloihin tarkoitetaan tilintarkastusdirektiivin artikloja, jollei erikseen muuta mainita.

### 1 Luku – Tilintarkastuksen sisältö

**1 §. Soveltamisala.** Pykälään lisätään uusi 7 momentti, jolla ulotetaan lain soveltaminen kestävyysraportoinnin varmentamiseen.

**2 §. Määritelmät.** Pykälän 1 momenttia täydennetään uusilla kohdilla, jotka ovat luonteeltaan täsmentäviä. Niissä viitataan kirjanpitolakiin (12 ja 13 kohdat), Euroopan unionin tilinpäätös-

ja tilintarkastusdirektiiveihin sekä tilintarkastusasetukseen (15 – 17 kohdat). Lisäksi momenttiin otetaan selventävä säännös konsernin tilintarkastajan käsitteestä, joka perustuu tilintarkastusdirektiivin 2.6 artiklaan (14 kohta).

Pykälään lisätään uusi 2 momentti niistä määritelmistä, jotka liittyvät kestävyysraportoinnin tarkastamiseen. Lisäykset perustuvat ensisijaisesti tilintarkastusdirektiivin määritelmiin:

- kohdat 1 ja 2 kestävyysseikoista ja kestävyysraportoinnista viittaavat asiaa koskeviin kirjanpitolain säännöksiin;
- kohta 3 kestävyysraportointivarmentamisesta perustuu 2 artiklan alakohtaan 22;
- kohta 4 kestävyysraportointitarkastajasta perustuu 2.2 artiklaan;
- kohta 5 kestävyystarkastusyhteisöstä perustuu 2.3 artiklaan;
- kohta 6 päävastuullisesta kestävyystarkastajasta perustuu 2 artiklan 16a ja 16c alakohtiin;
- kohta 7 konsernikestävyystarkastajasta perustuu 2.6 artiklaan;
- kohta 8 kestävyysvarmennuslaitoksesta perustuu 2 artiklan alakohtaan 22;
- kohta 9 raportointistandardeista viittaa niitä koskeviin tilinpäätösdirektiivin 29b ja 29c artikloihin; ja
- kohta 10 kestävyysvarmennusstandardeista perustuu 26a artiklaan.

Pykälää täydennetään 3 momentilla, joka täsmentää päävastuullisen kestävyystarkastajan käsitettä siten, että se kattaa 2 artiklan alakohtaan 16b tarkoittamalla tavalla tehtävän hoitamisen myös konsernissa tai olennaisessa tytäryrityksessä.

Pykälän uudet 4 ja 5 momentit perustuvat 2.5 artiklan määritelmiin Euroopan talousalueen ulkopuolisesta tarkastajasta ja tarkastusyhteisöstä.

## **2 Luku – Velvollisuus toimituttaa tilintarkastus ja kestävyysraportoinnin varmennus**

Luvun otsikkoa täydennetään käsittämään tilintarkastuksen ohella myös kestävyysraportoinnin varmennuksen.

**2 a §. Velvollisuus kestävyysraportoinnin varmentamiseen.** Pykälän nojalla yrityksen tulee antaa toimeksianto kestävyysraporttinsa tietosisällön varmentamiseksi. Varmentajana voi toimia joko tilintarkastaja, joka on 6 luvun 1a §:n mukaisesti hyväksytty kestävyysraportointitarkastajaksi tai vaihtoehtoisesti 2 §:n 2 momentissa tarkoitettu kestävyysvarmennuslaitos. Säännös perustuu tilinpäätösdirektiivin 34 artiklaan.

**3 a §. Velvollisuus valita kestävyysraportointitarkastajalle varahenkilö.** Voimassaolevassa 3 §:ssä edellytetään varatilintarkastajan valitsemista. Selvyyden vuoksi uudessa pykälässä säädetään vastaavalla tavalla kestävyysraportoinnin tarkastamisesta.

**7 a §. Päävastuullinen kestävyysraportointitarkastaja.** Voimassaoleva 7 § edellyttää päävastuullisen tilintarkastajan nimeämistä tilintarkastusyhteisöstä. Uudessa pykälässä säädetään 24b artiklaan perustuen vastaavalla tavalla kestävyysraportoinnin tarkastamisesta.

**8 a §. Patentti- ja rekisterihallituksen velvollisuus määrätä kestävyysraportointitarkastaja.** Voimassaoleva 8 § edellyttää patentti- ja rekisterihallituksen nimeävän tilintarkastajan, jos sellaista ei ole valittu lain velvoitteesta huolimatta tai muusta lainkohdassa mainitusta syystä. Selvyyden vuoksi uudessa pykälässä säädetään vastaavalla tavalla kestävyysraportointitarkastajasta.

**9 a §.** *Kestävyysraportointitarkastajan erottaminen ja eroaminen.* Voimassaoleva 9 § käsittää säännökset tilintarkastajan erottamisen ja eroamisen edellytyksistä ja tarvittavista toimenpiteistä. Selvyyden vuoksi uudessa pykälässä säädetään vastaavalla tavalla kestävyysraportointitarkastajasta.

**10 a §.** *Tietojen antaminen seuraavalle kestävyysraportointitarkastajalle.* Voimassaoleva 10 § velvoittaa eroamisen, erottamisen tai toimikauden päättymisen vuoksi tehtävänsä jättävän tilintarkastajan antavan seuraajalleen tilintarkastuksessa tarvittavat tiedot. Selvyyden vuoksi uudessa pykälässä säädetään vastaavalla tavalla kestävyysraportointitarkastajasta.

**11 §.** *Tilintarkastajan ja kestävyysraportointitarkastajan valintaa rajoittavien sopimusehtojen kieltö.* Voimassaoleva säännös kieltää rajoittamasta tilintarkastajan valintaa sopimusehdoilla. Artiklan 37.3 mukaisesti pykälään lisätään uusi 2 momentti, jossa kieltö ulotetaan koskemaan kestävyysraportointitarkastajan valintaa. Vastaavanlainen täydennys tehdään myös pykälän otsikkoon.

### **3 Luku – Tilintarkastuksen ja kestävyysraportointivarmennuksen sisältö**

Luvun *otsikkoa* täydennetään käsittämään tilintarkastuksen ohella myös kestävyysraportointivarmennuksen sisältö.

**1 §.** *Tilintarkastuksen kohde.* Pykälän uudeksi 3 momentiksi lisätään 24b.2 artiklaan perustuva säännös tarvittavan ajan ja resurssien varaamisesta tilintarkastustehtävän suorittamiseksi.

**1 a §.** *Kestävyysraportointivarmennuksen kohde.* Lukuun lisätään uusi pykälä, jonka 1 momentti rajaa varmennustehtävän kestävyysraportissa esitettyihin tietoihin. Lisäksi 2 momentissa säädetään 24b.2 artiklaan perustuen riittävän ajan ja resurssien varaamisesta tehtävää varten.

**2 a §.** *Konsernikestävyysraportoinnin varmentaminen.* Uusi pykälä käsittää 27a.1 – 27a.3 artiklaan perustuvat säännökset konsernikestävyystarkastajan tehtävästä sellaisessa varmennusmenettelyssä, johon osallistuu myös kestävyysvarmennuslaitos tai ETA:n ulkopuolinen tarkastaja taikka tarkastusyhteisö.

**3 §.** *Kansainväliset tilintarkastusstandardit.* Edellä 1 luvun 2 §:n 1 momenttia täydennetään tilintarkastusdirektiivin määritelmällä (17 kohta). Täydennyksen vuoksi tämän pykälän kieliäsuu muutetaan vastaavasti.

**5 a §.** *Kestävyysraportoinnin varmennuskertomus.* Uusi pykälä käsittää 28a.2 – 28a.6 artiklan mukaiset säännökset varmennuskertomuksen laadinnasta. Säännöksessä ei ole asetettu kansallisia lisävaatimuksia. Tämän säännöksen myötä nykyinen 5 a § siirtyy uuden 5 b §:n 1 momentiksi.

**5 b §.** *Tilintarkastuskertomuksen tai kestävyysraportoinnin varmennuskertomuksen puutteellisuudesta ilmoittaminen.* Voimassaoleva 5 a § oikeuttaa tilintarkastuslautakunnan julkistamaan tiedon yksittäisen tilintarkastuskertomuksen puutteellisuudesta. Luvun systematiikan ylläpitämiseksi säännös siirtyy tähän uuteen pykälään samasisältöisenä 1 momentiksi. Lisäksi uudessa 2 momentissa säädetään samalla tavalla kestävyysvarmennuskertomuksesta. Myös pykälän *otsikkoa* muutetaan vastaavasti.

**8 §.** *Palkkion määräytyminen tilintarkastuksesta ja kestävyysraportointivarmennuksesta.* Pykälää täydennetään 25 artiklan nojalla ulottumaan myös kestävyysraportointivarmennukseen. Niin ikään pykälän *otsikkoa* muutetaan vastaavasti.

**9 §.** *Yhteisön ja säätiön toimielinten velvollisuus avustaa tilintarkastajaa ja kestävyysraportointitarkastajaa.* Selvyyden vuoksi pykälän tarkoittama avustamisvelvollisuus ulotetaan myös kestävyysraportointitarkastajan hyödynnettäväksi. Niin ikään pykälän *otsikkoa* muutetaan vastaavasti.

**10 §.** *Tilintarkastajan ja kestävyysraportointitarkastajan läsnäolo yhteisön tai säätiön kokouksessa.* Pykälän tarkoittama oikeus ja velvollisuus olla läsnä kertomusta käsittelevässä kokouksessa ulotetaan selvyyden vuoksi kestävyysraportointitarkastajaan. Myös pykälän *otsikkoa* muutetaan vastaavasti.

#### **4 Luku – Tilintarkastajaa koskevat muut säännökset**

**4 §.** *Aineiston säilyttäminen.* Pykälää täydennetään uudella 2 momentilla, joka perustuu 24b.5a artiklan kolmannen alakohdan vaatimukseen kestävyysraportoinnin varmentamisessa merkityksellisten asiakirjojen säilyttämisestä.

**4 a §.** *Valitusten säilyttäminen.* Lukuun lisätään 24b.6 artiklan mukaisesti uusi säännös valitusten säilyttämisvelvollisuudesta. Uusi pykälä koskee niin tilintarkastusta kuin kestävyysraportoinnin varmennusta.

**8 a §.** *Riippumattomuus ja esteellisyys sekä salassapitovelvollisuus kestävyysraportoinnin varmentamisessa.* Lukuun lisätään 24b.5a artiklan toisen alakohdan ja 25b artiklan vaatimusten täyttämiseksi säännös kestävyysraportointitarkastajan riippumattomuudesta ja esteettömyydestä sekä salassapitovelvollisuudesta. Vaatimukset ovat samat kuin tilintarkastuksessa.

**9 §.** *Asiakasrekisteri.* Pykälään lisätään uusi 2 momentti asiakastietojen säilyttämisestä toimeksiannoista, jotka koskevat kestävyysraportoinnin varmentamista. Säännös perustuu alakohtiin b ja c artiklassa 24b.4. Niin ikään 3 momenttia asiakastietojen säilytysajasta täsmennetään kattamaan myös kestävyysraportointivarmennukset.

**10 a §.** *Kestävyystarkastuskansio.* Lukuun lisätään 24b.5a artiklaan perustuva säännös kestävyysraportointivarmennuksessa merkityksellisten tietojen kokoamisesta samalla tavalla kuin mitä säädetään voimassaolevassa 10 §:ssä tilintarkastuskansiosta.

**11 a §.** *Kestävyysraportointitarkastajan siirtyminen kestävyysraportin laatineen yhteisön palvelukseen.* Selvyyden vuoksi uudella pykälällä rajoitetaan kestävyysraportointitarkastajan siirtymistä varmennuskohteen palvelukseen. Määräajat ovat samat kuin 11 §:ssä tilintarkastajalle säädetty.

#### **5 Luku – Eryissäännökset yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastuksesta ja kestävyysraportointivarmennuksesta**

Luvun *otsikkoa* täydennetään käsittämään myös kestävyysraportointivarmennus tilintarkastuksen ohella.

**1 §.** *Toimikausien enimmäiskesto.* Selvyyden vuoksi uusi 6 momentti rajoittaa toimikausien enimmäiskeston kestävyysraportointitarkastajan osalta samalla tavalla kuin mikä koskee tilintarkastajaa.

**2 §.** *Tilintarkastajan erottaminen tuomioistuimen päätöksellä.* Uusi 5 momentti selventää, että säännökset erottamisesta tuomioistuimen päätöksellä koskevat myös kestävyystarkastajaa.



**4 a §.** *Kestävyysraporttivarmenteeseen perustuvat rajoitukset oheispalvelujen tarjoamiselle yleisen edun kannalta merkittävässä yhteisössä.* Uusi pykälä rajoittaa oheispalveluiden tarjoamista kirjanpitolain 1 luvun 9 §:n tarkoittamassa yleisen edun kannalta merkittävässä yhteisössä (eli pörssi-yhtiöissä, luottolaitoksissa ja vakuutusyhtiöissä) 25c.1 – 25c.3 artiklan edellyttämällä tavalla.

**4 b §.** *Sääntöjen vastaisuudet.* Artiklaan 25d perustuva uusi säännös velvoittaa kestävyysraportointitarkastajan tekevät tarvittaessa viranomaiselle ilmoituksen sääntöjen vastaisesta toiminnasta. Tilintarkastusasetuksen 7 artiklassa säädetään vastaavasta ilmoitusvelvollisuudesta tilintarkastuksen yhteydessä.

## **6 Luku – Hyväksyminen ja rekisteröinti**

**1 a §.** *Kestävyysraportointitarkastajaksi hyväksyminen.* Lukuun lisätään uudet säännökset kestävyysraportointitarkastajan hyväksymismenettelystä. Pykälä vastaa tilintarkastajan hyväksymisestä 1 §:ssä säädettyä.

**3 a §.** *Kestävyysraportointitarkastajan erikoispuoleisuuden hyväksymisedellytykset.* Pykälässä säädetään 6.2, 7.2 ja 8.3, 10.1 artiklojen ja 14.2 artiklan toisen alakohdan mukaisesti edellytyksistä henkilön hyväksymiseksi kestävyysraportointitarkastajaksi.

**4 §.** *Tutkinnot ja niihin osallistuminen.* Pykälän 1 ja 5 momenttia täsmennetään siten, että säännökset käsittävät myös kestävyysraportointitarkastaja erikoistumistutkinnon.

**6 §.** *Oikeus käyttää ammattinimikettä.* Pykälää täydennetään 5 momentilla, joka suojaa kestävyysraportointitarkastajan ja kestävyystarkastusyhteisön nimikkeitä.

## **8 Luku – Valvontavaltuudet**

**8 §.** *Ulkopuolisen asiantuntijan käyttäminen.* Pykälän 2 momenttia täydennetään vaatimuksella siitä, että asiantuntijan tulee olla hyvin perehtynyt kestävyysseikkoihin, jos laaduntarkastus koskee kestävyysraportoinnin varmentusta.

## **10 Luku – Seuraamukset**

**2 §.** *Hyväksymisen peruuttaminen.* Selvyyden vuoksi 2 momenttia täydennetään kestävyysraportointitarkastajan rinnastamisella KHT- ja JHT-tilintarkastajaan. Siten tilintarkastuslautakunta voi kestävyystarkastajan pätevyyttä koskevasta peruuttamisesta huolimatta sallia, että asianomainen jatkaa toimintaansa HT-tilintarkastajana.

**3 a §.** *Määräaikainen kielto toimia kestävyysraportointitarkastajana.* Lukuun lisätään uusi pykälä, joka 30a.1 artiklan ca-alakohtaa vastaavalla tavalla ulottaa mahdollisuuden asettaa toimintakielto määräaikaisena myös kestävyysraportointivarmenteuksen osalta. Säännös vastaa muutoin sisällöltään edeltävää 3 §:ää.

**9 §.** *Vahingonkorvausvelvollisuus.* Pykälää täydennetään 30.2 artiklan mukaisesti ulottamalla korvausvastuu myös kestävyysraportointivarmenteeseen.

**10 §.** *Rangaistussäännökset.* Pykälän 2 – 4 momenteja täydennetään ulottamalla seuraamusuhka kestävyysraportointivarmenteeseen samalla tavalla kuin voimassaolevassa laissa sää-

detään tilintarkastuksesta. Vankeusrangaistusuhan alaista kestävyysvarmennusrikosta ja kestävyysvarmennusrikkomusta koskevat säännökset sijoitetaan rikoslain 30 lukuun elinkeinorikoksista.

### *11 Luku – Erinäiset säännökset*

**1 §. Muutoksenhaku.** Pykälän 3 momenttia täydennetään uudella 3a kohdalla, joka mahdollistaa muutoksenhaun myös määräaikaisesta kiellosta toimia kestävyysraportointitarkastajana.

## **8.3 Osakeyhtiölaki**

### *6 Luku – Osakeyhtiön johto ja edustaminen*

**16 a §. Hallituksen tehtävät pörssi-yhtiössä ja muussa yleisen edun kannalta merkittävässä yhtiössä.** Pykälän 1 momenttia täydennetään kestävyysraportointidirektiivin (2022/2464) edellyttämällä tavalla. Direktiivi ulottaa seuranta- ja arviointitehtävän kirjanpitolain uuden 7 luvun mukaiseen kestävyysraportointiin samoin kuin tämän raportoinnin varmentamiseen. Laissa kuitenkin pysytetään voimassaoleva säännösrakenne, joka ilmentää hallituksen tehtävien hoitamista kollegiona. Näiden tehtävien valmistelu voidaan niin haluttaessa osoittaa nykyistä 16 b §:ää vastaavalla tavalla hallituksen jäsenistä osan käsittävälle tarkastusvaliokunnalle.

Pykälän 2 momenttiin toiseen virkkeeseen tehdään lakitekkinen muutos 1 momentin täydennyksen vuoksi.

Pykälän 3 momentin johdantolauseen viittaukseen tehdään lakitekkinen muutos 1 momentin täydennyksen vuoksi. Lisäksi momentin 3 kohdassa mainitun komission asetuksen (EY) N:o 809/2004 osalta muutetaan viittaus sen korvanneeseen asetukseen 2019/980.

**16 b §. Tarkastusvaliokunta yleisen edun kannalta merkittävässä yhtiössä.** Pykälän 1 momentin ensimmäisessä virkkeessä selvennetään tarkastusvaliokunnan tehtävää valmistelevana elimenä, jolla ei ole itsenäistä päätöksentekovaltaa. Tähän liittyen momentin toinen virke käsittää voimassaolevan 1 momentin tavoin säännöksen siitä, että hallitus voi niin halutessaan valmistella asia kollegiona sen sijaan, että valmistelu delegoidaan valiokunnalle. Tällainen järjestely sallitaan tilintarkastusdirektiivissä (39.4a art.): ”Jäsenvaltiot voivat sallia, että tarkastusvaliokunnalle määrätty kestävyysraportointiin ja kestävyysraportoinnin varmentamiseen liittyvät tehtävät suorittaa hallinto- tai valvontaelin kokonaisuutena tai hallinto- tai valvontaelimen perustama erityinen elin.” Momentin kolmas virke ilmaisee nykyisen 2 momentin tavoin, että valiokunta voi olla nimetty toisinkin, kunhan sen kokoonpano täyttää vaatimukset, joista säädetään ehdotetussa 2 momentissa voimassaolevaa 16 c §:ää vastaavasti.

Pykälän 2 momentti vastaa voimassaolevaa 16 c §:ää, joka sekä kieltää valiokuntajäsentä osallistumasta päivittäiseen johtamiseen että edellyttää laskentatoimen tai tilintarkastuksen asiantuntemusta ainakin yhdeltä jäseneltä.

**16 c §. Tarkastusvaliokunnan tehtävät tilintarkastuksen ja kestävyysraportoinnin varmentamisen osalta.** Pykälä vastaa tilintarkastusdirektiivin 39.6 artiklan a-alakohtaa, jonka nojalla valiokunnan on ”- tiedotettava tarkastettavan yhteisön hallinto- tai valvontaelimelle lakisääteisen tilintarkastuksen tuloksista ja tapauksen mukaan kestävyysraportoinnin varmentamisen tulok-

*sista sekä selitettävä, miten lakisääteinen tilintarkastus edisti taloudellisen raportoinnin luotettavuutta, miten kestävyysraportoinnin varmentaminen edisti kestävyysraportoinnin luotettavuutta ja mikä oli tarkastusvaliokunnan rooli tässä prosessissa.”*

**16 d §.** *Tarkastusvaliokunnan tehtävät raportointiprosessien osalta. Pykälän 1 ja 2 kohta vastaavat tilintarkastusdirektiivin 39.6 artiklan uutta b-alakohtaa. Alakohdan mukaan valiokunnan on ”- seurattava taloudellisen raportoinnin ja tapauksen mukaan kestävyysraportoinnin prosessia, myös direktiivin 2013/34/EU 29 d artiklassa tarkoitettun sähköisen raportoinnin prosessia ja prosessia, jonka yritys toteuttaa mainitun direktiivin 29 b artiklan nojalla hyväksytyjen kestävyysraportointistandardien mukaisesti raportoitujen tietojen tunnistamiseksi, ja annettava suosituksia tai ehdotuksia niiden luotettavuuden varmistamiseksi.”*

Pykälän 3 ja 4 kohta vastaavat tilintarkastusdirektiivin 39.6 artiklan uusia c- ja d-alakohtia, joissa valiokunnalle asetetaan velvollisuus seurata ”- riippumattomuudesta tinkimättä yrityksen sisäisen laadunvalvonnan ja riskienhallinnan järjestelmien sekä sen mahdollisen sisäisen tarkastustoimen tehokkuutta yrityksen taloudellisen raportoinnin ja tapauksen mukaan kestävyysraportoinnin, myös direktiivin 2013/34/EU 29 d artiklassa tarkoitettun sähköisen raportoinnin prosessin, kannalta” ja ”- tilinpäätösten ja konsernitilinpäätösten lakisääteistä tilintarkastusta ja tapauksen mukaan kestävyysraportoinnin ja konsernin kestävyysraportoinnin varmentamista ja erityisesti niiden suorittamista ottaen huomioon toimivaltaisen viranomaisen asetuksen (EU) N:o 537/2014 26 artiklan 6 kohdan mukaisesti tekemät havainnot ja päätelmät.” Seurantatehtävänsä asianmukaisessa toteuttamisessa valiokunta antaa tarvittaessa suosituksia prosessien kehittämiseksi 39.6 artiklan b-alakohdassa tarkoitettulla tavalla.

**16 e §.** *Tarkastusvaliokunnan tehtävät tilintarkastajan valinnassa ja riippumattomuuden seurannassa. Pykälän 1 momentti perustuu tilintarkastusdirektiivin 39.6 artiklan f-alakohtaan, jonka nojalla tarkastusvaliokunnan on ”- vastattava lakisääteisten tilintarkastajien tai tilintarkastusyhteisöjen valintamenettelystä ja suositeltavia valittavia tilintarkastajia tai tilintarkastusyhteisöjä asetuksen (EU) N:o 537/2014 16 artiklan mukaisesti paitsi silloin, kun sovelletaan asetuksen (EU) N:o 537/2014 16 artiklan 8 kohtaa.”*

Pykälän 2 momentti vastaa tilinpäätösdirektiivin 39.6 artiklan uutta e-alakohtaa, jonka nojalla valiokunnan on ”- arvioitava ja seurattava tämän direktiivin 22, 22 a, 22 b, 24 a, 24 b, 25 b, 25 c ja 25 d artiklan sekä asetuksen (EU) N:o 537/2014 6 artiklan mukaista lakisääteisten tilintarkastajien tai tilintarkastusyhteisöjen riippumattomuutta ja erityisesti sitä, onko muiden kuin tilintarkastuspalvelujen tarjoaminen tarkastettavalle yhteisölle hyväksyttävää mainitun asetuksen 5 artiklan mukaisesti.”

**16 f §.** *Poikkeukset kestävyysraportointiin liittyvistä velvollisuuksista. Velvoite kestävyysraportointiin koskee vain kirjanpitolain 1 luvun 4 c §:ssä tarkoitettuja suuryrityksiä sekä saman luvun 4 a §:n määritellyn pienyrityksen kokoista ja sitä suurempia pörssiyrityitä. Tämän mukaisesti pykälässä säädetään selvyuden vuoksi, että mikroyritykset jäävät kestävyysraportointia ja sen varmentamista koskevien säännösten ulkopuolelle myös hallituksen ja tarkastusvaliokunnan tehtävien osalta. Poikkeuksena on kuitenkin tilanne, jossa mikrokokoinen yhtiö julkistaa omaehtoisesti kestävyysraportin. Tällöin kestävyysraportti tulee olla laadittu ja varmennettu samalla tavalla kuin raportointivelvoitteen alaisessakin yhtiössä.*

## **7 Luku – Tilintarkastus ja erityinen tarkastus**

**6 a §.** *Erityinen velvollisuus valita kestävyysraportoinnin varmentaja. Uudessa pykälässä säädetään tilintarkastajaa vastaavalla tavalla kestävyysraportoinnin varmentajan valinnasta suuryrityksessä sekä mikroyritystä suuremmassa yleisen edun kannalta merkittävässä yrityksessä,*

kuten pörssiyhtiössä. Varmennustehtävissä voi tilintarkastajan sijasta toimia myös kirjanpitolain 7 luvussa tarkoitettu kestävyysvarmennuslaitos.

#### 8.4 Osuuskuntalaki

Osakeyhtiöitä ja muiden tilinpäätösdirektiivin tarkoittamia oikeushenkilöitä (direktiivin liitteet I ja II) koskevien kestävyysraportointivelvoitteiden ulottaminen myös osuuskuntiin on kansalliseen lainsäädäntövaltaan perustuva ehdotus. Laajennusehdotuksen yleisiä perusteluita käsitellään edellä jaksossa 5.1.1.

#### 6 Luku – Osuuskunnan johto ja edustaminen

**16 a §.** *Hallituksen tehtävät yleisen edun kannalta merkittävässä osuuskunnassa.* Pykälän 1 momenttia täydennetään kestävyysraportointidirektiiviä (2022/2464) vastaavalla tavalla. Direktiivi ulottaa seuranta- ja arviointitehtävän kirjanpitolain uuden 7 luvun mukaiseen kestävyysraportointiin samoin kuin tämän raportoinnin varmentamiseen. EU-säännösten muutos edellyttää mahdollisen tarkastusvaliokunnan tehtävien kirjaamista lakiin nykyistä seikkaperäisemmin. Laissa kuitenkin pysytetään voimassaoleva säännösrakenne, joka ilmentää hallituksen tehtävien hoitamista kollegiona. Näiden tehtävien valmistelu voidaan niin haluttaessa osoittaa nykyistä 16 b §:ää vastaavalla tavalla hallituksen jäsenistä osan käsittävälle tarkastusvaliokunnalle.

Pykälän 3 momentin 3 kohdassa mainitun komission asetuksen (EY) N:o 809/2004 osalta muutetaan viittaus sen korvanneeseen asetukseen 2019/980.

**16 b §.** *Tarkastusvaliokunta yleisen edun kannalta merkittävässä yhtiössä.* Pykälän 1 momentin ensimmäisessä virkkeessä selvennetään tarkastusvaliokunnan tehtävää valmistelevana elimenä, jolla ei ole itsenäistä päätöksentekovaltaa. Tähän liittyen momentin toinen virke käsittää voimassaolevan 1 momentin tavoin säännöksen siitä, että hallitus voi niin halutessaan valmistella asia kollegiona sen sijaan, että valmistelu delegoidaan valiokunnalle. Tällainen järjestely sallitaan tilintarkastusdirektiivissä (39.4a art.): ”Jäsenvaltiot voivat sallia, että tarkastusvaliokunnalle määrätty kestävyysraportointiin ja kestävyysraportoinnin varmentamiseen liittyvät tehtävät suorittaa hallinto- tai valvontaelin kokonaisuutena tai hallinto- tai valvontaelimen perustama erityinen elin.” Momentin kolmas virke ilmaisee nykyisen 2 momentin tavoin, että valiokunta voi olla nimetty toisinkin, kunhan sen kokoonpano täyttää vaatimukset, joista säädetään ehdotetussa 2 momentissa voimassaolevaa 16 c §:ää vastaavasti.

Pykälän 2 momentti vastaa voimassaolevaa 16 c §:ää, joka sekä kieltää valiokuntajäsentä osallistumasta päivittäiseen johtamiseen että edellyttää laskentatoimen tai tilintarkastuksen asiantuntemusta ainakin yhdeltä jäseneltä.

**16 c §.** *Tarkastusvaliokunnan tehtävät tilintarkastuksen ja kestävyysraportoinnin varmentamisen osalta.* Pykälä vastaa tilintarkastusdirektiivin 39.6 artiklan a-alakohtaa, jonka nojalla valiokunnan on ”- - tiedotettava tarkastettavan yhteisön hallinto- tai valvontaelimelle lakisäateisen tilintarkastuksen tuloksista ja tapauksen mukaan kestävyysraportoinnin varmentamisen tuloksista sekä selitettävä, miten lakisäateinen tilintarkastus edisti taloudellisen raportoinnin luotettavuutta, miten kestävyysraportoinnin varmentaminen edisti kestävyysraportoinnin luotettavuutta ja mikä oli tarkastusvaliokunnan rooli tässä prosessissa.”.

**16 d §.** *Tarkastusvaliokunnan tehtävät raportointiprosessien osalta.* Pykälän 1 ja 2 kohta vastaavat tilintarkastusdirektiivin 39.6 artiklan uutta b-alakohtaa. Alakohdan mukaan valiokunnan

on ”- - seurattava taloudellisen raportoinnin ja tapauksen mukaan kestävyysraportoinnin prosessia, myös direktiivin 2013/34/EU 29 d artiklassa tarkoitetun sähköisen raportoinnin prosessia ja prosessia, jonka yritys toteuttaa mainitun direktiivin 29 b artiklan nojalla hyväksytyjen kestävyysraportointistandardien mukaisesti raportoitujen tietojen tunnistamiseksi, ja annettava suosituksia tai ehdotuksia niiden luotettavuuden varmistamiseksi.”

Pykälän 3 ja 4 kohta vastaavat tilintarkastusdirektiivin 39.6 artiklan uusia c- ja d-alakohtia, joissa valiokunnalle asetetaan velvollisuus seurata ”- - riippumattomuudesta tinkimättä yrityksen sisäisen laadunvalvonnan ja riskienhallinnan järjestelmien sekä sen mahdollisen sisäisen tarkastustoimen tehokkuutta yrityksen taloudellisen raportoinnin ja tapauksen mukaan kestävyysraportoinnin, myös direktiivin 2013/34/EU 29 d artiklassa tarkoitetun sähköisen raportoinnin prosessin, kannalta” ja ”- - tilinpäätösten ja konsernitilinpäätösten lakisäätteistä tilintarkastusta ja tapauksen mukaan kestävyysraportoinnin ja konsernin kestävyysraportoinnin varmentamista ja erityisesti niiden suorittamista ottaen huomioon toimivaltaisen viranomaisen asetuksen (EU) N:o 537/2014 26 artiklan 6 kohdan mukaisesti tekemät havainnot ja päätelmät.” Seurantatehtävänsä asianmukaisessa toteuttamisessa valiokunta antaa tarvittaessa suosituksia prosessien kehittämiseksi 39.6 artiklan b-alakohdassa tarkoitetulla tavalla.

**16 e §.** Tarkastusvaliokunnan tehtävät tilintarkastajan valinnassa ja riippumattomuuden seurannassa. Pykälän 1 momentti perustuu tilintarkastusdirektiivin 39.6 artiklan f- alakohtaan, jonka nojalla tarkastusvaliokunnan on ”- - vastattava lakisäätteisten tilintarkastajien tai tilintarkastusyhteisöjen valintamenettelystä ja suositeltava valittavia tilintarkastajia tai tilintarkastusyhteisöjä asetuksen (EU) N:o 537/2014 16 artiklan mukaisesti paitsi silloin, kun sovelletaan asetuksen (EU) N:o 537/2014 16 artiklan 8 kohtaa.”

Pykälän 2 momentti vastaa tilinpäätösdirektiivin 39.6 artiklan uutta e-alakohtaa, jonka nojalla valiokunnan on ”- - arvioitava ja seurattava tämän direktiivin 22, 22 a, 22 b, 24 a, 24 b, 25 b, 25 c ja 25 d artiklan sekä asetuksen (EU) N:o 537/2014 6 artiklan mukaista lakisäätteisten tilintarkastajien tai tilintarkastusyhteisöjen riippumattomuutta ja erityisesti sitä, onko muiden kuin tilintarkastuspalvelujen tarjoaminen tarkastettavalle yhteisölle hyväksyttävää mainitun asetuksen 5 artiklan mukaisesti.”

**16 f §.** Poikkeukset kestävyysraportointiin liittyvistä velvollisuuksista. Velvoite kestävyysraportointiin koskee vain kirjanpitolain 1 luvun 4 c §:ssä tarkoitettuja suurosuuskuntia sekä saman luvun 4 a §:n määritellyn pienyrityksen kokoista ja sitä suurempia pörssilistattuja osuuskuntia. Tämän mukaisesti pykälässä säädetään selvyuden vuoksi, että mikro-osuuskunnat jäävät kestävyysraportointia ja sen varmentamista koskevien säännösten ulkopuolelle myös hallituksen ja tarkastusvaliokunnan tehtävien osalta. Poikkeuksena on kuitenkin tilanne, jossa mikro-osuuskunta julkistaa omaehtoisesti kestävyysraportin. Tällöin kestävyysraportti tulee olla laadittu ja varmennettu samalla tavalla kuin raportointivelvoitteen alaisessakin yhteisössä.

## **7 Luku – Tilintarkastus ja erityinen tarkastus**

**6 a §.** Erityinen velvollisuus valita kestävyysraportoinnin varmentaja. Uudessa pykälässä säädetään tilintarkastajaa vastaavalla tavalla kestävyysraportoinnin varmentajan valinnasta suurosuuskunnassa sekä mikroyritystä suuremmassa yleisen edun kannalta merkittävässä osuuskunnassa. Varmennustehtävässä voi tilintarkastajan sijasta toimia myös kirjanpitolain 7 luvussa tarkoitettu kestävyysvarmennuslaitos.

## 8.5 Laki luottolaitostoiminnasta

### 9 Luku – Riskien hallinta

5 §. *Tarkastusvaliokunta.* Pykälän 5 momentin sanamuotoa tarkistetaan vastamaan osakeyhtiö- ja osuuskuntalakeihin ehdotettuja uusia säännöksiä tarkastusvaliokunnasta. Voimassaolevan lain tavoin niiden soveltaminen poissuljettaisiin luottolaitostoiminnassa.

## 8.6 Vakuutusyhtiölaki

### 8 Luku – Oma pääoma, tilinpäätös, toimintakertomus ja konserni

4 §. Voimassaolevan 2 momentin mukaan vakuutusyhtiön tilinpäätökseen ja toimintakertomukseen ei sovelleta kirjanpitolain 4 luvun 1 §:ää liikevaihdon määritelmästä. Kirjanpitolakia koskevassa esityksessä 4 luvun 1 §:ää täydennetään vakuutusyhtiöitä koskevalla informatiivisella säännöksellä, jossa rajataan vakuutusyhtiöt mainitun määritelmän ulkopuolelle. Tätä vastaavasti momenttia muutetaan siten, että sen soveltamisalasta rajataan pois mainittu kirjanpitolain 4 luvun 1 §.

## 8.7 Arvopaperimarkkinalaki

### 7 Luku – Säännöllinen tiedonantovelvollisuus

7 §. *Selvitys muista kuin taloudellisista tiedoista.* Pykälä kumotaan tarpeettomana kestävyysraportointidirektiiviin perusteella kirjanpitolakiin ehdotettavan uuden 7 luvun myötä.

## 8.8 Laki Finanssivalvonnasta

### 1 Luku – Tehtävät

5 §. *Tarkastusvaliokunta.* Pykälän 2 momentin 4 kohtaa täydennetään viittauksella kestävyysraportointidirektiivissä tarkoitettuihin raportointistandardeihin, jotka komissio antaa erikseen jäsenvaltioita velvoittavalla delegoidulla asetuksella. Finanssivalvonta valvoo standardien noudattamista samoin kuin kansainvälisten IFRS-standardien noudattamista pörssiyhtiökäytännössä.

Transparensidirektiivi velvoittaa Euroopan arvopaperimarkkinaviranomaisen (ESMA) antamaan ohjeet kansallisille viranomaisille, kuten Finanssivalvonnalle, kestävyysraportoinnin valvonnasta (28 d art.). Tämä ohjeistus tulee olemaan pitkälti harmonisoitua niin IFRS-tilinpäätösten kuin kestävyysraportoinnin valvonnassa. Tästä syystä myös kansallisten valvontavaltuutusten on syytä olla yhtenevät, jottei ESMA:n ohjeiden noudattamisessa suotta synny tarpeettomia eroavaisuuksia.

### 3 Luku – Valvontavaltuudet

5 §. *Tarkastusvaliokunta.* Voimassaolevia 1 – 6 momentteja samoin kuin pykälän otsikkoa täydennetään raportointistandardeja koskevalla valvontatehtävällä edellä 3 §:n yhteydessä esitetyllä tavalla.

## 8.9 Rikoslaki

### 30 Luku – *Elinkeinorikoksista*

**10 b §.** *Kestävyysraportointirikos.* Kirjanpitolain (1336/1997) 7 lukuun sisällytetään säännökset Euroopan unionin kestävyysraportointidirektiivin ((EU) 2022/2464) mukaisesta velvollisuudesta kestävyystietojen esittämiseen toimintakertomuksessa samoin kuin näiden tietojen varmentamisesta tilintarkastajan toimesta tai muutoin. Tässä tarkoituksessa mainitulla direktiivillä on muutettu yhtäältä kirjanpitolain perustana olevaa tilinpäätösdirektiiviä (2013/34/EU) ja toisaalta tilintarkastusdirektiiviä (2006/43/EY), johon tilintarkastuslaki (1141/2015) pohjautuu.

Velvollisuus kestävyysraportointiin vuosikohtaisessa toimintakertomuksessa koskee yksinomaan suuria yrityksiä (kirjanpitolaki 1 luku 4 c §) sekä yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä eli pörssiyhtiöitä, luottolaitoksia ja vakuutusyhtiöitä (1 luku 9 §). Siten pörssilistaamattomien pk-yritysten toiminta samoin kuin luonnollisten henkilöiden ammatinharjoitus jää velvollisuuden ulkopuolelle.

Tilinpäätöstietoja koskevan tiedonantovelvollisuuden varmistamiseksi tilinpäätösdirektiivi edellyttää jäsenvaltion säätävän myös seuraamusuhasta (51 art.). Suomessa mainitun artiklan mukainen seuraamus on rikoslain 30 luvun 9, 9a ja 10 §:ssä. Nämä säännökset koskevat paitsi direktiivin tarkoittamaa tilinpäätöstä, joka laaditaan tilikauden päättymisen jälkeen, myös liike-tapahtumien merkitsemistä kirjanpitoon tilikauden aikana. Toisaalta säännösten soveltamisalan ulkopuolelle jää toimintakertomus. Vuoden 2015 lainmuutoksessa (2015/1620) toimintakertomus erotettiin tilinpäätösdirektiiviin edellyttämällä tavalla tilinpäätöksestä erilliseksi, lakimääräisesti itsenäiseksi asiakirjaksi. Edellä todetulla tavalla toimintakertomukseen tulee vastaisuudessa sisällyttää myös kestävyysraportti (tilinpäätösdirektiivi 19a.1 art. toinen alakohta).

Kestävyysraportointivelvoitteen tehosteeksi on tarpeen täydentää rikoslain 30 lukua uudella rangaistussäännöksellä. Toisin kuin kirjanpitovelvollisuus, kestävyysraportointi koskee edellä kuvatulla tavalla vain tiettyä osaa suomalaisista yrityksistä eli pörssiyhtiöitä, luottolaitoksia ja vakuutusyhtiöitä sekä suuryrityksiä. Kohdentuessaan yksinomaan oikeushenkilöihin kestävyysraportointivelvoite eroaa yleisestä kirjanpitovelvollisuudesta, joka koskee oikeushenkilöiden ohella myös luonnollisia henkilöitä, jotka harjoittavat liike- tai ammattitoimintaa (kirjanpitolaki 1 luku 1a §).

Direktiivin tarkoittamaa tilinpäätöstä koskevan kirjanpitorikoksen tunnusmerkistöön rikoslain 30 luvun 9 §:ssä kuuluu, että säännöksen tarkoittama toimi ”*vaikeuttaa oikean ja riittävän kuvan saamista - - tuloksesta tai taloudellisesta asemasta.*” Tätä vastaavasti kestävyysraportointia koskevassa uudessa rikoslain pykälässä edellytettäisiin, että väärin tai harhaanjohtavien tietojen esittämisen tulee olennaisesti vaikeuttaa oikean kuvan saamista yrityksen vaikutuksista kestävyysseikkoihin tai niiden vaikutuksesta yritykseen.

Tämä sanamuoto *2 kohdassa* johtaa rangaistavuuden kahdensuuntaisesta vaikutusarvioinnista, josta säädetään kirjanpitolain 7 luvun 3 §:ssä. Vaatimus tällaisesta arvioinnista pohjautuu kestävyysraportointidirektiivillä täydennettyyn tilinpäätösdirektiiviin (19a.1 art.). Punnittaessa tietojen puutteellisuutta tai harhaanjohtavuutta seuraamuskyynnyksen ylittymisen kannalta painoa annettaisiin siten lainkohdan edellyttämällä tavalla merkittävyydelle eli sille, vaikuttaako puute tai harhaanjohtavuus konkreettisesti arviointiin vai ei. Toisaalta tällainen punninta ei ole tarpeen ehdotetun *1 kohdan* tarkoittamassa tilanteessa, jossa velvoite kestävyysraportoinnin laatimiseen on laiminlyöty.

Raportoitavat kestävyystiedot määritellään tilinpäätösdirektiivin uusissa säännöksissä ja niihin perustuvassa kirjanpitolain 7 luvussa. Näiden tietojen esittämistavasta säädetään vielä tarkemmin tilinpäätösdirektiivin 19a.4 artiklan delegointisäännöksen nojalla asetuksella, jonka komissio tulee erikseen antamaan ja tähän asetukseen sisällytettävillä 29b artiklan mukaisilla raportointistandardeilla. Komission asetus on jäsenmaita välittömästi velvoittava, joten raportointistandardi tulee olemaan ensisijainen, jos kirjanpitolain 7 luvun aineellinen säännös on mahdollisessa ristiriidassa asetuksen kanssa. Raportointistandardien seikkaperäisyys vaikuttaa osaltaan siihen, missä määrin mahdollisessa poikkeamisessa annetaan painoarvoa laiminlyöntinä arvioitaessa rangaistavuuden täyttymistä edellä kuvatun kahdensuuntaisen vaikutusarvioinnin mukaisen merkittävyyden kannalta.

**10 b §.** *Kestävyysraportointirikkomus.* Vähäisempää rikettä koskevasta seuraamusuhasta ehdotetaan säädettäväksi *1 momentissa* tavalla, joka vastaa uudemmassa rikosoikeudellisessa lainsäädännössä omaksuttua muotoilua. Menettelyn moitittavuutta arvioitaisiin kokonaisuutena ottaen huomioon menettelyllä tavoiteltu taloudellinen hyöty ja muut seikat kuten liiketoiminnan laatu ja laajuus.

Lisäksi *2 ja 3 momentissa* ehdotetaan rikkomuksena säädettäväksi vastaavalla tavalla kuin mistä kirjanpitolain 8 luvun 4 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään hyvää järjestystä ylläpitävien velvoitteiden laiminlyönteinä.

**10 d §.** *Kestävyysvarmennusrikos.* Lukua ehdotetaan täydennettäväksi uudella säännöksellä, jonka mukainen rangaistusuhka kohdistuu tahalliseen tai törkeään tuottamukselliseen laiminlyöntiin kestävyysvarmennuskertomuksen laadinnassa. Säännöksellä ulotetaan tilintarkastusdirektiivin 30.2 artiklan vaatimus seuraamusuhasta myös kestävyysraportointia koskevaan varmennukseen samalla tavalla kuin 10 a §:ssä säädetään tilintarkastusrikoksesta. Pykälä koskee kestävyysvarmennusta suorittavaa tilintarkastajaa samoin kuin kirjanpitolain 7 luvussa tarkoitettua kestävyysvarmennuslaitoksen nimissä varmennusta suorittavaa henkilöä. Säännös on muotoilultaan yhdenmukainen tilintarkastusrikoksesta koskevan rikoslain 30 luvun 10 a §:n kanssa.

**10 e §.** *Kestävyysvarmennusrikkomus.* Vähäisempää rikettä koskevasta seuraamusuhasta ehdotetaan säädettäväksi vastaavalla tavalla kuin tilintarkastusrikkomuksesta tilintarkastuslain 10 luvun 10 §:n 1 momentissa.

**13 e §.** *Oikeushenkilön rangaistusvastuu.* Yksinomaan oikeushenkilöt ovat velvollisia kirjanpitolain 7 luvussa säädettävään kestävyysraportointiin. Velvoite eroaa yleisestä kirjanpitovelvollisuudesta, joka koskee oikeushenkilöiden ohella myös luonnollisia henkilöitä, jotka harjoittavat liike- tai ammattitoimintaa (kirjanpitolaki 1 luku 1 a §). Koska kestävyysraportointivelvoite kohdistuu näin ensisijaisesti osakeyhtiöön tai muuhun oikeushenkilöön, on perusteltua tehostaa velvoitteen noudattamista yhteisösakkouhalla, josta säädetään rikoslain 9 luvussa. Vastaava seuraamus koskee törkeää kirjanpitorikosta (30 luku 9 a §). Yhdenmukaiseksi enimmäismääräksi on säädetty 850 000 euroa kaikkien yhteisösakon piiriin kuuluville rikoksille (rikoslaki 9 luku 5 §).

Yhteisörangaistuksessa rikoksen tekijänä ei ole oikeushenkilö itse, vaan rangaistus seuraa sellaisesta rikoksesta, joka perustuu jonkun luonnollisen henkilön eli ihmisen tekoon tai laiminlyöntiin oikeushenkilön toiminnassa (hallituksen esitys 95/1993 s. 1 ja 13). Rikos katsotaan oikeushenkilön toiminnassa tehdyksi, jos rikosentekijä on toiminut oikeushenkilön puolesta tai hyväksi ja hän kuuluu oikeushenkilön johtoon tai on työsuhteessa oikeushenkilöön taikka on toiminut oikeushenkilön edustajalta saamansa toimeksiannon perusteella (rikoslaki 9 luku 3 § 1 mom.). Rikoslain 9 luvun 2 §:n 1 momentin mukaisesti rangaistusvastuun edellytyksenä on, että



hallitukseen tai muuhun lakisääteiseen toimieliimeen tai muuhun johtoon kuuluva taikka tosiasiasta päätösvaltaa käyttävä luonnollinen henkilö on ollut osallinen rikokseen tai sallinut rikoksen tekemisen taikka jos oikeushenkilön toiminnassa ei ole noudatettu vaadittavaa huolellisuutta ja varovaisuutta rikoksen ehkäisemiseksi.

### **8.10 Alemmanasteiset säädökset**

Esityksen liitteenä on luonnokset kahdesta ministeriöasetuksesta:

- työ- ja elinkeinoministeriön asetus tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä annetun asetuksen (1442/2015) muuttamisesta;
- valtiovarainministeriön asetus arvopaperin liikkeeseenlaskijan säännöllisestä tiedonantovelvollisuudesta annetun asetuksen (1020/2012) muuttamisesta.

Ensiksi mainittua asetusta täydennetään kestävyysraportointia koskevien direktiivivaatimusten huomioonottamiseksi tilintarkastuslain 6 luvun 2 §:n 6 momentin nojalla. Valtiovarainministeriön asetuksen 2 luvun 7 §:n 1 momentin 4 kohtaa puolestaan täydennetään arvopaperimarkkinalain luvun 17 §:n 1 – 4 kohdan nojalla siten, että hallituksen ja hallintoneuvoston kuvausta koskevia vaatimuksia täydennetään kohdalla toimintarajoitteisuudesta. Lisäksi mainittuun pykälään lisätään uusi 6 momentti, joka oikeuttaa kuvaustietojen sisällyttämiseen kestävyysraporttiin, johon voidaan viitata selvityksessä hallinto- ja ohjausjärjestelmästä. Nämä täydennykset perustuvat kestävyysraportointidirektiivillä annettuihin avoimuusdirektiivin uusiin säännöksiin.

## **9 Voimaantulo**

Lait ovat tarkoitetut tulemaan voimaan mahdollisimman pian hyväksymisen jälkeen.

Esityksessä keskeisiä kirjanpitolain säännöksiä sovellettaisiin direktiivin edellyttämässä aikataulussa seuraavasti:

1. 1.1.2024 ja sen jälkeen alkavina tilikausina yleisen edun kannalta merkittävässä yhteisössä, joka on kooltaan suuryritys, ja jolla on keskimäärin 500 työntekijää tilikauden aikana;
2. edellä 1 kohdassa tarkoitettuina tilikausina yleisen edun kannalta merkittävässä yhteisössä, joka on emoyritys suurkonsernissa, ja jonka konsernissa on keskimäärin 500 työntekijää tilikauden aikana;
3. 1.1.2025 ja sen jälkeen alkavina tilikausina muussa suuryrityksessä kuin mitä tarkoitetaan 1 kohdassa, ja muussa suurkonsernin emoyrityksessä kuin mitä tarkoitetaan 2 kohdassa;
4. 1.1.2026 ja sen jälkeen alkavina tilikausina 1 luvun 9 §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitettussa yleisen edun kannalta merkittävässä yhteisössä, jos se on kooltaan keskisuuri tai pienyritys;
5. edellä 4 kohdassa tarkoitettuina tilikausina vakavaraisuusasetuksen mukaisessa pienessä tai rakenteeltaan yksinkertaisessa laitoksessa, jos se on suuryritys, tai yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, joka on kooltaan keskisuuri tai pienyritys;
6. edellä 4 kohdassa tarkoitettuina tilikausina vakuutusyhtiölain mukaisessa vakuutuskytkösyrietyksessä tai jälleenvakuutuskytkösyrietyksessä, jos se on suuryritys, tai 1 luvun 9 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettu yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, joka on kooltaan keskisuuri tai pienyritys.

Kuitenkin sellainen pienyritys ja keskikokoinen yritys, jonka arvopaperi on otettu kaupankäynnin kohteeksi säännellyllä markkinalla, saa laatia toimintakertomuksensa ilman kestävyysraporttia edellyttäen, että toimintakertomuksessa ilmoitetaan syy tälle menettelylle. Tässä kohdassa tarkoitettu poikkeusmahdollisuus koskee ennen 1.1.2028 alkavia tilikaudia.

## **10 Suhde perustuslakiin ja säätämisyjärjestys**

Ehdotuksessa on lähes yksinomaan kyse Euroopan unionin lainsäädännön implementoinnista. Implementoinnin kohteena oleva kestävyysraportointidirektiivi antaa verraten vähän liikkumavaraa kansallisesti. Liikkumavaraa rajoittaa erityisesti direktiivin nojalla annettava tarkentava komission sääntely raportointivelvoitteiden sisällöstä. Tämä sääntely – komission raportointistandardisto – tulee olemaan niin Suomessa kuin muissakin jäsenmaissa välittömästi velvoittavaa oikeutta sellaisenaan. Euroopan arvopaperimarkkinaviranomainen (ESMA) tulee lisäksi antamaan pörssiyhtiöille ohjeistusta standardeilla säädettävien velvoitteiden täsmentämiseksi ja noudattamiseksi.

Kestävyysraportoinnin laiminlyönnistä samoin kuin väärin tai harhaanjohtavien tietojen merkitsemisestä kestävyysraporttiin ehdotetaan sanktioitavaksi rikosoikeudellisella rangaistusuhalla rikoslakiin otettavilla säännöksillä. Rikoslain 30 lukuun ehdotetun 10 b §:n, joka koskee kestävyysraportointirikosta, ja 10 c §:n, joka koskee kestävyysraportointirikosta, tunnusmerkitöt vastaavat muotoilultaan mainitun luvun 10 § luvun 9 §:ää kirjanpitorikoksesta ja kirjanpitolain 8 luvun 8 §:ää kirjanpitorikkoksesta. Niin ikään kestävyysraportoinnin varmennuksen osalta ehdotetut 10 d § (kestävyysvarmennusrikos) ja 10 e § (kestävyysvarmennusrikkomus) vastaavat tilintarkastusrikoksesta rikoslain 30 luvun 10 a §:ssä ja tilintarkastuslain 10 luvun 10 §:n 1 momentissa säädettyä.

Kestävyysraportoinnista vastuussa oleva määrättyy pääsääntöisesti oikeushenkilöä koskevan erityislainsäädännön mukaisesti, kun taas raportoinnin varmennuksesta vastuu kohdentuu auktorisoituun kestävyysraportointitarkastajaan, joka on saanut toimeksiannon varmennuksesta raportointivelvolliselta oikeushenkilöltä.

Velvoite kestävyysraportointiin eroaa yleisestä kirjanpitovelvollisuudesta, joka koskee oikeushenkilöiden ohella myös luonnollisia henkilöitä, jotka harjoittavat liike- tai ammattitoimintaa (kirjanpitolaki 1 luku 1 a §). Koska kestävyysraportointivelvoite kohdistuu näin ensisijaisesti osakeyhtiöön tai muuhun oikeushenkilöön, ehdotetaan velvoitteen tehostamista yhteisöak-kouhalla vastaavalla tavalla kuin mikä koskee törkeää kirjanpitorikosta (30 luku 9 a ja 13 §).

Ehdotetuissa tunnusmerkistöissä tarkoitettuja menettelyjä voidaan pitää niin moitittavina, että rikosoikeudellinen vastuu niistä on perusteltu. Lisäksi elinkeino-oikeudellisen sääntelyn tehokkuuden varmistaminen puoltaa ehdotettua sääntelyä. Ehdotetut säännösten tunnusmerkistöt täsmällisinä täyttävät rikosoikeudellisen laillisuusperiaatteen vaatimukset. Ehdotetut rangaistusasteikot ovat myös linjassa muiden vastaavatyypisiä tekoja koskevien tiedonantovelvollisuuteen liittyvien rangaistussäännösten kanssa.

Edellä esitetyin perustein ehdotettua sääntelyä voidaan pitää perustuslain mukaisena. Hallitus katsoo, että ehdotetut lait voidaan käsitellä tavallisessa lainsäätämisyjärjestyksessä.

## **11 Suhde muihin esityksiin**

Lakiehdotuksella ei ole liityntää muihin esityksiin.

*Ponsi*

Koska kestävyysraportointidirektiivissä on säännöksiä, jotka ehdotetaan pantaviksi täytäntöön lailla, annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraavat lakiehdotukset:

1.

## Laki

### kirjanpitolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*kumotaan* kirjanpitolain (1336/1997) 3 a luku  
*muutetaan* 1 luvun 4 c §:n ja 4 d §:n otsikko, 3 luvun 10 §:n 1 momentti, 4 luvun 1 §:n 1 momentti ja 6 luvun 1 §:n 1 momentti,  
*lisätään* 1 luvun 4 c §:ään uusi 2 momentti ja 4 d §:ään uusi 2 momentti, 3 luvun 1 §:ään uusi 5 momentti, 1 a §:ään uusi 5 ja 6 momentti, 7 §:n uusi 3 ja 4 momentti ja 9 §:ään uusi 2 momentti, 4 luvun 1 §:ään uusi 2 ja 3 momentti sekä uusi 7 luku, seuraavasti:

#### 1 luku

#### Yleiset säännökset

##### 4 c §

*Suuryritys sekä keskikokoinen yritys*

---

[2 mom.] Tässä laissa tarkoitetaan keskikokoisella yrityksellä kirjanpitovelvollista, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi 1 momentissa tarkoitettu rajarvosta.

##### 4 d §

*IAS-asetus sekä tilinpäätösdirektiivi*

---

[2 mom.] Tässä laissa tarkoitetaan

- 1) *tilinpäätösdirektiivillä* Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiiviä 2013/34/EU tiettytyyppisten yritysten vuositilinpäätöksistä, konsernitilinpäätöksistä ja niihin liittyvistä kertomuksista, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta ja neuvoston direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY kumoamisesta, ja
- 2) *kestävyysraportointidirektiivillä* Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiiviä (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.

### 3 luku

## Tilinpäätös ja toimintakertomus

### 1 §

#### *Tilinpäätöksen sisältö*

---

[5 mom.] Sen estämättä, mitä 3 momentissa tai muualla tämän lain nojalla säädetään, pienyrityksen, jonka liikkeeseen laskema arvopaperi on kaupankäynnin kohteena arvopaperimarkkinalain 2 luvun 5 §:ssä tarkoitetulla säännellyllä markkinalla, on liitettävä tilinpäätökseensä toimintakertomus, joka käsittää 1 a §:n 5 ja 6 momentin mukaiset tiedot.

### 1 a §

#### *Toimintakertomus*

---

[5 mom.] Suuryrityksen sekä sellaisen pienyrityksen ja keskikokoisen yrityksen, jonka arvopaperi on kaupankäynnin kohteena arvopaperimarkkinalain 2 luvun 5 §:ssä tarkoitetulla säännellyllä markkinalla on esitettävä tiedot keskeisistä aineettomista voimavaroista sekä kuvattava niiden lisäarvoa tuottavat ominaisuudet ja se, miten yrityksen liiketoiminta perustuu niihin.

[6 mom.] Suuryrityksen sekä sellaisen pienyrityksen ja keskikokoisen yrityksen, jonka liikkeeseen laskema arvopaperi on kaupankäynnin kohteena arvopaperimarkkinalain 2 luvun 5 §:ssä tarkoitetulla säännellyllä markkinalla on esitettävä toimintakertomuksensa erillisenä ja yhtenäisenä osiona kestävyysraportoimisessa edellytetyt tiedot siten kuin 7 luvussa säädetään (*kestävyysraportti*).

### 7 §

#### *Päiväys ja allekirjoitus*

---

[3 mom.] Yrityksessä, jonka liikkeeseen laskema arvopaperi on kaupankäynnin kohteena arvopaperimarkkinalain 2 luvun 5 §:ssä tarkoitetulla säännellyllä markkinalla, on välittömästi ennen hallituksen jäsenten allekirjoituksia merkittävä lausuma siitä, että:

- 1) sovellettavia tilinpäätössäännöksiä noudattaen laadittu tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan yhtäältä yrityksen ja toisaalta sen konsernitilinpäätökseen sisältyvien yritysten kokonaisuuden varoista, vastuista, taloudellisesta asemasta sekä voitosta tai tappiosta,
- 2) toimintakertomuksessa on todenmukaisen kuvan antava selostus yhtäältä yrityksen ja toisaalta sen konsernitilinpäätökseen sisältyvien yritysten kokonaisuuden liiketoiminnan kehittämisestä ja tuloksesta sekä tilasta, mukaan lukien kuvaus merkittävimmistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä, ja
- 3) toimintakertomukseen sisältyvä kestävyysraportti on laadittu noudattaen 7 luvussa tarkoitettuja raportointistandardeja sekä kestävästä sijoittamisesta helpottavasta kehyksestä ja asetuksen (EU) 2019/2088 muuttamisesta Euroopan parlamentin ja neuvoston antaman asetuksen (EU) 2020/852 artiklan 8 kohdan 4 nojalla annettuja täsmennyksiä.

[4 mom.] Mitä 3 momentin 3 kohdassa säädetään, ei koske mikroyritystä, ellei se julkista 7 luvussa tarkoitettua kestävyysraporttia.

## 9 §

### *Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen rekisteröinti*

---

[2 mom.] Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan myös muuhun kirjanpitovelvolliseen, joka on pienyritystä suurempi. Edeltävästä 1 momentista poiketen 7 luvussa tarkoitetun yrityksen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen rekisteröimisestä säädetään erikseen mainitussa luvussa.

## 10 §

### *Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen julkistaminen*

[1 mom.] Rekisteröitäväksi ilmoitetun tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen julkistamismenettelystä säädetään erikseen. Luvun 7 tarkoittaman yrityksen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen julkistamisesta säädetään mainitussa luvussa.

## 4 luku

### **Tilinpäätöseriin liittyvät määritelmät**

## 1 §

### *Liikevaihto*

[1 mom.] Liikevaihtoon luetaan tuotteiden ja palveluiden myynnistä saadut tuotot, joista on vähennetty myönnetty alennukset, sekä arvonlisävero ja muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot, jollei toisin säädetä jäljempänä tässä pykälässä tai muualla laissa.

[2 mom.] Vakuutusyhtiölain 1 luvun 1 §:ssä tarkoitettussa vakuutusyhtiössä liikevaihto määritetään vakuutusyritysten tilinpäätöksistä ja konsolidoiduista tilinpäätöksistä annetun neuvoston direktiivin 1991/674/ETY artiklojen 35 ja 66 mukaisesti, jollei muussa laissa erikseen toisin säädetä.

[3 mom.] Luottolaitostoinnasta annetun lain 1 luvun 7 §:ssä tarkoitettussa luottolaitoksessa liikevaihto määritellään pankkien ja muiden rahoituslaitosten tilinpäätöksestä ja konsolidoidusta tilinpäätöksestä annetun neuvoston direktiivin 86/635/ETY artiklan 43 kohdan 2 alakohdan c mukaisesti, jollei muussa laissa erikseen toisin säädetä.

## 6 luku

### Konsernitilinpäätös

#### 1 §

##### *Laatimisvelvollisuus*

---

[5 mom.] Edellä 4 momentissa säädettyä poikkeusta voidaan soveltaa siinä tarkoitettuun edellytyksiin myös silloin, kun momentissa säädetyn osuuden emoyrityksestä omistaa yritys, joka ei ole Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alainen, edellyttäen, että:

- 1) tämä yritys laatii konsernitilinpäätöksensä ja -toimintakertomuksensa
    - a) noudattaen tilinpäätösdirektiiviä lukuunottamatta 29 a artiklaa konsernikestävyysraportista;
    - b) edeltävän a) kohdan mukaisesti laadittuja konsernitilinpäätöksiä ja -toimintakertomuksia vastaavalla tavalla;
- 

## 7 luku

### Kestävyysraportti

#### 1 §

##### *Soveltamisala*

[1 mom.] Tämän luvun säännöksiä sovelletaan suuryritykseen sekä sellaiseen pienyritykseen ja keskikokoiseen yritykseen, jonka liikkeeseen laskema arvopaperi on kaupankäynnin kohteena arvopaperimarkkinalain 2 luvun 5 §:ssä tarkoitetulla säännellyllä markkinalla. Yrityksellä tarkoitetaan tässä luvussa osakeyhtiöitä ja osuuskuntia sekä muita tilinpäätösdirektiivin soveltamisalaan kuuluvia oikeushenkilöitä.

[2 mom.] Luottolaitostoiminnasta annetun lain 1 luvun 7 §:ssä tarkoitettuun luottolaitokseen ja vakuutusyhtiöihin 1 luvun 1 §:ssä tarkoitettuun vakuutusyhtiöön sovelletaan tämän luvun säännöksiä, jos 1 momentissa säädetty edellytykset täyttyvät.

[3 mom.] Mitä 1 momentissa säädetään suuryrityksestä, ei sovelleta säätöön eikä voittoa tavoittelemattomaan yhdistykseen.

#### 2 §

##### *Määritelmät*

[1 mom.] Tässä luvussa tarkoitetaan:

- 1) *ilmastotavoitteilla* 12 joulukuuta 2015 tehdyssä Pariisin sopimuksessa hyväksyttyä tavoitetta ilmaston lämpenemisen rajoittamisesta 1,5 celsiusasteeseen sekä Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksessa (EU) 2021/1119 vahvistettua tavoitetta ilmastoneutraaliuden saavuttamiseksi vuoteen 2050 mennessä;
- 2) *kestävään talousjärjestelmään siirtymistä koskeva tavoitteella* komission 11 joulukuuta 2019 antamassa tiedonannossa (COM(2019) 640 final) esitetyn Euroopan vihreän kehityksen ohjelman

- mukaista pyrkimystä talouskasvuun lisäämättä resurssien käyttöä ja sen varmistamiseen, että kaikki unionin alueet ja kansalaiset ovat sosiaalisesti oikeudenmukaisesti osallisina siirtymässä;
- 3) *kestävyysseikoilla* ympäristöön, yhteiskuntaan ja ihmisoikeuksiin sekä yritysten hallintotapaan liittyviä tekijöitä, mukaan lukien ne, jotka on määritelty Euroopan parlamentin ja neuvoston kestävyteen liittyvien tietojen antamisesta rahoituspalvelusektorilla annetun asetuksen (EU) 2019/2088 artiklan 2 alakohdassa 24;
  - 4) *kestävyysraportoinnilla* kestävyysseikkojen esittämistä toimintakertomuksen erillisenä ja yhtenäisenä kokonaisuutena noudattaen raportointistandardeja, joista säädetään komission asetuksella tilinpäätösdirektiivin 19 a, 29 a ja 29 d artiklojen nojalla;
  - 5) *aineettomilla voimavaroilla* sellaisia lisäarvoa tuottavia ominaisuuksia, joihin yrityksen liiketoiminta merkittävästi perustuu;
  - 6) *kestävyysvarmennuslaitoksella* sellaista oikeushenkilöä, joka on jossakin ETA-valtiossa akkreditoitu tuotteiden kaupan pitämiseen liittyvää akkreditointia ja markkinavalvontaa koskevista vaatimuksista ja neuvoston asetuksen (ETY) N:o 339/93 kumoamisesta Euroopan parlamentin ja neuvoston antaman asetuksen (EY) N:o 765/2008 mukaisesti tarjoamaan tilinpäätösdirektiivin 34 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan a a alakohdassa tarkoitettua palvelua kestävyysraportointivarmenemisessa;
  - 7) *toimitusketjulla* hyödykkeiden ja palveluiden tuottamisen edellyttämää liikesuhteiden kokonaisuutta yrityksen ja toisten yritysten välillä siten kuin se määritellään Euroopan unionin muissa säännöksissä;
  - 8) *arvoketjulla* toimitusketjun ja yrityksen tuottamien hyödykkeiden ja palvelujen asiakkaille toimitamisen edellyttämää liikesuhteiden kokonaisuutta siten kuin se määritellään Euroopan unionin muissa säännöksissä;
  - 9) *vakavaraisuusasetuksella* Euroopan parlamentin ja neuvoston asetusta (EU) N:o 575/2013 luottolaitosten ja sijoituspalveluyritysten vakavaraisuusvaatimuksista ja asetuksen (EU) N:o 648/2012 muuttamisesta;
  - 10) *avoimuusdirektiivillä* Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiiviä 2004/109/EY säännellyillä markkinoilla kaupankäynnin kohteeksi otettavien arvopaperien liikkeeseenlaskijoita koskeviin tietoihin liittyvien avoimuusvaatimusten yhdenmukaistamisesta ja direktiivin 2001/34/EY muuttamisesta.

[2 mom.] Tässä luvussa tarkoitettu lyhyt, keskipitkä ja pitkä aikajänne määritetään siten kuin säädetään komission asetuksella raportointistandardeista tai muussa Euroopan unionin säädöksessä.

### 3 §

#### *Kahdensuuntainen informaatio vaikutuksista*

Suuryrityksen sekä sellaisen pienyrityksen ja keskikokoisen yrityksen, jonka arvopaperi on kaupankäynnin kohteena arvopaperimarkkinalain 2 luvun 5 §:ssä tarkoitettulla säännellyllä markkinalla on esitettävä kestävyysraportissaan:

- 1) tiedot, jotka ovat merkityksellisiä oikean kuvan antamiseksi yrityksen vaikutuksista kestävyysseikkoihin, sekä;
- 2) tiedot, jotka ovat merkityksellisiä oikean kuvan antamiseksi siitä, miten kestävyysseikat vaikuttavat yrityksen kehitykseen, tulokseen ja asemaan.



## 4 §

### *Liiketoiminnan suhde kestävyysseikkoihin sekä toimintaperiaatteet*

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

[2 mom.] Edellä 1 momentissa tarkoitetuissa kuvauksissa noudatetaan liikesalaisuuslakia (595/2018) siinä määrin kuin se ei estä raportointistandardin mukaisen veloitteen tarkoituksen täyttämistä.

## 5 §

### *Kestävyysseikkoja koskevat tavoitteet*

[1 mom.] Kestävyysraportissa esitetään:

- 1) kuvaus yrityksen itselleen asettamista aikasidonnaisista tavoitteista kestävyysseikkojen suhteen;
- 2) kuvaus edistymisestä 1 kohdassa tarkoitettujen tavoitteiden saavuttamisessa; sekä
- 3) selvitys siitä, perustuvatko ympäristölliset tavoitteet tieteellisesti vakuuttavaan näyttöön.

[2 mom.] Edellä 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuun kuvaukseen sisällytetään absoluuttiset tavoitteet kasvihuonekaasujen vähentämiseksi ainakin vuosien 2030 ja 2050 osalta, jollei komission asetuksella toisin säädetä.

## 6 §

### *Tiedot hallituksesta sekä toimitusjohtajasta*

[1 mom.] Kestävyysraportissa esitetään hallituksesta tai muusta vastaavasta toimielimestä sekä toimitusjohtajasta:

- 1) kuvaus niiden tehtävistä kestävyysseikkoihin nähden;
- 2) kuvaus niiden asiantuntemuksesta ja osaamisesta 1 kohdassa tarkoitettujen tehtävien hoitamisessa tai mahdollisuuksista hyödyntää ulkopuolista asiantuntemusta ja osaamista; sekä
- 3) tieto sellaisista kannustinjärjestelmistä, jotka perustuvat kestävyysseikkoihin.

[2 mom.] Mitä 1 momentissa säädetään, ei koske hallintoneuvostoa eikä toimitusjohtajan varahenkilöä, ellei tämä hoida toimitusjohtajan tehtävää.

## 7 §

### *Asianmukaista huolellisuutta koskevat menettelyt*

[1 mom.] Kestävyysraportissa esitetään kuvaus:

- 1) menettelyistä, jotka koskevat asianmukaisen huolellisuuden noudattamista toiminnassa siten kuin säädetään muissa Euroopan unionin säädöksissä;
- 2) merkittävimmistä tosiasiallisista tai mahdollisista haittavaikutuksista, jotka liittyvät yrityksen omiin toimintoihin ja sen arvoketjuun;
- 3) toteutetuista toimista tosiasiallisten tai mahdollisten haittavaikutusten ehkäisemiseksi, lieventämiseksi, korjaamiseksi tai poistamiseksi; sekä
- 4) edellä 3 kohdassa tarkoitettujen toimien tulemista.

[2 mom.] Edellä 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettuun kuvaukseen sisällytetään:

- 1) yrityksen liikesuhteet ja sen toimitusketju;
- 2) haittavaikutusten tunnistamiseksi ja seuraamiseksi toteutetut toimet; sekä
- 3) muut haittavaikutukset, jotka yrityksen on tunnistettava täyttääkseen Euroopan unionin säädösten vaatimukset asianmukaisen huolellisuuden toteuttamiseksi.

## 8 §

### *Kestävyysseikkoihin perustuvat riskit*

[1 mom.] Kestävyysraportissa esitetään kuvaus yritykseen kohdistuvista merkittävimmistä riskeistä, jotka liittyvät kestävyysseikkoihin.

[2 mom.] Edellä 1 momentissa tarkoitettuun kuvaukseen sisällytetään tiedot:

- 1) toiminnan keskeisistä riippuvuussuhteista kestävyysseikkoihin; sekä
- 2) siitä, miten yritys hallitsee asianomaisia riskejä.

## 9 §

### *Indikaattorit*

Edellä 4 – 8 §:ssä tarkoitetuissa kuvauksissa hyödynnetään indikaattoreita, joista säädetään kestävästä sijoittamista helpottavasta kehyksestä ja asetuksen (EU) 2019/2088 muuttamisesta koskevan asetuksen (EU) 2020/852 nojalla annetuissa delegoiduissa säädöksissä sekä Euroopan unionin muissa säännöksissä.

## 10 §

### *Tietojen yksilöimisprosessi sekä ajallinen ulottuvuus*

[1 mom.] Kestävyysraportissa kuvataan prosessi, jota yritys noudattaa esitettävien tietojen yksilöimisessä.

[2 mom.] Edellä 4 – 9 §:ssä tarkoitetuissa kuvauksissa tiedot eritellään lyhyen, keskipitkän ja pitkän aikajänteen mukaisesti, jos tällaista erittelyä on pidettävä asianmukaisena yrityksen liiketoiminnan luonteen perusteella.

## 11 §

### *Tiedot arvo- ja toimitusketjusta*

Edellä 3 – 10 §:ssä tarkoitetuissa selvityksissä tulee esittää yrityksen omien toimintojen ohella sen arvoketju sisältäen tarpeen mukaan tiedot:

- 1) tuotteista ja palveluista,
- 2) liikesuhteista, ja
- 3) toimitusketjusta.

## 12 §

### *Poikkeus arvoketjua koskevan tiedon esittämisestä*

[1 mom.] Jos ei ole saatavilla tässä luvussa tarkoitetun tiedonantovelvollisuuden edellyttämää tietoa arvoketjusta, yrityksen on esitettävä kestävyysraportissa selvitys:

- 1) yrityksen toteuttamista toimenpiteistä tiedon saamiseksi;
- 2) syistä, jonka vuoksi tietoa ei ole saatu;
- 3) yrityksen valmistelemissä toimenpiteistä tiedon hankkimiseksi vastaisuudessa.

[2 mom.] Edellä 1 momentissa tarkoitettu poikkeusmahdollisuus koskee kestävyysraportteja, jotka laaditaan julkistamisveloitteen kolmelta ensimmäiseltä soveltamisvuodelta.

## 13 §

### *Täydentävät tiedot*

Kestävyysraporttiin sisällytetään täydentäviä selvityksiä muualla toimintakertomuksessa tai tilinpäätöksessä esitetystä tiedosta, jos se on tarpeen raportoinnin tarkoituksen toteuttamiseksi.

## 14 §

### *Poikkeus keskeneräisessä asiassa*

[1 mom.] Yrityksen johto voi päättää, ettei tässä luvussa tarkoitettua tietoa, kuvausta tai muuta seikkaa esitetä kestävyysraportissa sellaisesta asiasta, joka on parhaillaan neuvoteltavana tai se on muutoin keskeneräinen. Tällainen poikkeus edellyttää aina, että johto perustelee asianmukaisesti:

- 1) miksi esittäminen aiheuttaisi vakavaa haittaa liiketoiminnalle; ja
- 2) miksi esittämättä jättäminen ei vaaranna kohtuuttomasti tasapuolisen käsityksen saamista yrityksen kehityksestä, tuloksesta, asemasta tai toiminnan vaikutuksista.

[2 mom.] Edellä 1 momentissa tarkoitetut perustelut esitetään pöytäkirjassa, joka on tilintarkastuslain (1141/2015) tarkoittamalla tavalla hallinnon tarkastuksen kohteena.

[3 mom.] Mitä 1 momentissa säädetään, ei oikeuta yritystä, jonka arvopaperi on kaupankäynnin kohteena säännellyllä markkinalla, poikkeamaan Euroopan parlamentin ja neuvoston markkinoiden väärinkäytöstä antaman asetuksen (EU) 596/2014 mukaisista tiedonantovelvollisuuksista.

## 15 §

### *Raportoinnin muoto sekä raportointistandardin ensisijaisuus*

[1 mom.] Kestävyysraportti on laadittava tilinpäätösdirektiivin 29 b artiklan tarkoittamalla tavalla hyväksytyjen raportointistandardien mukaisesti.

[2 mom.] Jos tässä luvussa säädetty tiedonantovelvollisuus on ristiriidassa raportointistandardin kanssa, noudatetaan standardia.

## 16 §

### *Vuoropuhelu henkilöstön edustajien kanssa*

Kestävyysraportissa esitetään tieto siitä, miten johto käy vuoropuhelua henkilöstön edustajien kanssa raportoinnin tarkoittamista tiedoista sekä keinoista niiden hankkimiseksi ja todentamiseksi.

## 17 §

### *Lyhennetty kestävyysraportti*

[1 mom.] Poiketen siitä, mitä edellä tässä luvussa säädetään, 1 §:ssä tarkoitettu pienyritys ja keskikokoinen yritys saa esittää kestävyysraporttinsa seuraavasti:

- 1) tiivistelmä liiketoimintamallista ja -strategiasta;
- 2) kuvaus kestävyysseikkoihin liittyvistä toimintaperiaatteista;
- 3) selvitys merkittävimmistä yrityksen tosiasiallisista tai mahdollisista haittavaikutuksista kestävyysseikkoihin;
- 4) edellä 3 kohdassa tarkoitettujen vaikutusten tunnistamiseksi, seuraamiseksi, ehkäisemiseksi, lieventämiseksi tai korjaamiseksi toteutetut toimet;
- 5) selvitys merkittävimmistä kestävyysseikkoihin liittyvistä riskeistä sekä siitä, miten yritys hallitsee näitä riskejä;
- 6) keskeiset indikaattorit, jotka ovat tarpeen edeltävissä kohdissa tarkoitettujen tietojen esittämiseksi.

[2 mom.] Mitä 1 momentissa säädetään, koskee myös:

- 1) luottolaitosten ja sijoituspalveluyritysten osalta vakavaraisuusasetuksen 4 artiklan 1 kohdan 145 alakohdan mukaista pientä tai rakenteeltaan yksinkertaista laitosta;
- 2) vakuutusyhtiölain 1 luvun 3 c §:n mukaista vakuutuskytkösyhtiötä; ja
- 3) vakuutusyhtiölain 1 luvun 4 §:n mukaista jälleenvakuutuskytkösyhtiötä.

[3 mom.] Edellä 1 momentissa tarkoitettu kestävyysraportti on laadittava noudattaen tilinpäätösdirektiivin 29c artiklan mukaisesti hyväksytyjä raportointistandardeja.

[4 mom.] Jos tässä pykälässä säädetty tiedonantovelvollisuus on ristiriidassa raportointistandardin kanssa, noudatetaan standardia.

## 18 §

### *Tytäryritystä koskeva poikkeusmahdollisuus*

[1 mom.] Tytäryrityksessä, jonka emoyritys sijaitsee Euroopan talousalueella, saadaan jättää kestävyysraportti laatimatta, jos tiedot tytäryrityksestä ja sen tytäryrityksistä sisällytetään emoyrityksen konsernia koskevaan toimintakertomukseen ja kestävyysraporttiin konsernista. Mitä edellä tässä momentissa säädetään, sovelletaan vastaavasti 6 momentissa tarkoitettuun yritykseen ja sen tytäryritykseen sekä talutuspankkien yhteenliittymästä annetussa laissa (599/2010) tarkoitettuun keskusyhteisöön ja sen jäsenluottolaitokseen

[2 mom.] Mitä 1 momentissa säädetään, koskee myös Euroopan talousalueen ulkopuolelle sijoitunutta emoyritystä edellyttäen, että tiedot suomalaisesta tytäryrityksestä ja sen tytäryrityksistä sisällytetään emoyrityksen konsernia koskevaan toimintakertomukseen ja kestävyysraporttiin, joiden laadinnassa noudatetaan:

- 1) tilinpäätösdirektiivin 29b artiklan mukaisesti hyväksytyt standardit, tai
- 2) tapaa, jonka komissio on hyväksynyt standardit vastaavaksi avoimuusdirektiivin 23 artiklan 4 kohdan kolmannen alakohdan mukaisesti.

[3 mom.] Edellä 1 ja 2 momentissa tarkoitettujen tytäryrityksen toimintakertomuksessa esitetään:

- 1) tieto tytäryrityksen kestävyysraporttia koskevasta poikkeuksesta;
- 2) nimi ja sääntömääräinen kotipaikka emoyrityksestä, joka laatii konsernin kestävyysraportin 1 tai 2 momentin mukaisesti;
- 3) hyperlinkki 1 kohdassa tarkoitettuun konsernin kestävyysraporttiin tai sen sisältävään toimintakertomukseen; ja
- 4) hyperlinkki kestävyysraportointitarkastajan lausuntoon, jota tarkoitetaan tilinpäätösdirektiivin 34 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan alakohdissa a ja b.

[4 mom.] Euroopan talousalueen ulkopuolelle sijoittuneesta emoyrityksestä, jonka suomalainen tytäryrityksessä jätetään laatimatta kestävyysraportti 2 momentin nojalla, julkistetaan:

- 1) konsernin kestävyysraportti; ja
- 2) edellä 1 kohdassa tarkoitettua kestävyysraportista emoyrityksen kotivaltion lainsäädännön mukaisesti annettu lausunto.

[5 mom.] Edellä 4 momentin tarkoittamassa tilanteessa on Euroopan parlamentin ja neuvoston kestävä sijoittamista helpottavasta kehyksestä ja asetuksen (EU) 2019/2088 muuttamisesta antaman asetuksen (EU) 2020/852 artiklassa 8 tarkoitettujen tietojen esittäminen sisältäen 1 momentissa tarkoitettujen tytäryrityksen ja sen tytäryritysten harjoittaman toiminnan joko tytäryrityksen toimintakertomuksessa tai emoyrityksen kestävyysraportissa.

[6 mom.] Mitä edellä tässä pykälässä säädetään tytäryrityksestä, sovelletaan

- 1) luottolaitokseen, joka on pysyvästi liittynyt keskuslaitokseen, joka valvoo niitä vakavaraisuusasetuksen 10 artiklassa säädettyjen edellytysten mukaisesti, ja
- 2) vakuutusyhtiölain 1 luvun 1 §:ssä tarkoitettuun vakuutusyhtiöön, joka kuuluu ryhmään vakuutusyhtiölain 26 luvun 2 §:n 2 momentin 2 kohdassa tarkoitettujen taloudellisten suhteiden perusteella ja johon sovelletaan ryhmävalvontaa vakuutusyhtiölain 26 luvun 3 §:n 1 momentin 1, 3 tai 4 kohdan mukaisesti.

[7 mom.] Tätä pykälää ei sovelleta tytäryritykseen,

- 1) joka on suuryritys, ja
- 2) jonka arvopaperi on julkisen kaupankäynnin kohteena säännellyllä markkinalla.

## 19 §

### *Konsernikestävyysraportti*

[1 mom.] Suurkonsernia koskevaan toimintakertomukseen tulee sisällyttää erillisenä osiona kestävyysraportti konsernin toiminnasta (*konsernikestävyysraportti*), jossa esitetään:

- 1) tiedot, jotka ovat tarpeen, jotta voidaan ymmärtää konsernin vaikutukset kestävyysseikkoihin, sekä;
- 2) tiedot, jotka ovat tarpeen sen ymmärtämiseksi, miten kestävyysseikat vaikuttavat konsernin kehitykseen, tulokseen ja asemaan.

[2 mom.] Edellä 1 momentissa säädettyssä tarkoituksessa konsernikestävyysraporttiin sisällytetään:

- 1) tiedot liiketoiminnan suhteesta kestävyysseikkoihin sekä tiedot toimintaperiaatteista 4 §:ää vastaavalla tavalla;
- 2) kestävyysseikkoja koskevat tavoitteet 5 §:ää vastaavalla tavalla;
- 3) tiedot johto- ja valvontaelimistä 6 §:ää vastaavalla tavalla;
- 4) asianmukaista huolellisuutta koskevat menettelyt 7 §:ää vastaavalla tavalla;
- 5) kestävyysseikkoihin perustuvat riskit 8 §:ää vastaavalla tavalla;
- 6) indikaattorit 9 §:ää vastaavalla tavalla; sekä
- 7) kuvaus prosessista raportoitavien tietojen yksilöimisessä 10 §:n 1 momenttia vastaavalla tavalla.

[3 mom.] Edellä 2 §:n 1–6 kohdassa tarkoitettussa kuvauksessa tiedot tulee eritellä aikajäniteittäin 10 §:n 2 momenttia vastaavalla tavalla.

[4 mom.] Konsernikestävyysraportissa tulee esittää tiedot konsernin omista toiminnoista sekä sen toimitusketjusta ja arvoketjusta 11 §:ää vastaavalla tavalla.

[5 mom.] Mitä 12—16 §:ssä säädetään, sovelletaan myös tietojen ilmoittamiseen konsernikestävyysraportissa.

[6 mom.] Emoyrityksen tulee esittää selvitys konsernikestävyysraportissaan, jos konserniin kohdistuvat riskit tai konsernin aikaansaamat vaikutukset eroavat merkittävästi tytäryritykseen kohdistuvista riskeistä tai sen aikaansaamista vaikutuksista.

[7 mom.] Konsernikestävyysraportissa tulee yksilöidä tytäryritys, jota koskevien tietojen esittämisestä poiketaan 19 tai 21 §:n nojalla.

## 20 §

### *Määräysvallassa olevaa emoyritystä koskeva poikkeus*

[1 mom.] Jos muu kuin 7 momentissa tarkoitettu emoyritys kuuluu toisen yrityksen määräysvaltaan, emoyrityksen ei ole tarpeen laatia konsernikestävyysraporttia edellyttäen, että toimintakertomuksessa esitetään:

- 1) sen yrityksen nimi ja sääntömääräinen kotipaikka, joka laatii konsernikestävyysraportin;
- 2) hyperlinkit 1 kohdassa tarkoitettun konsernin toimintakertomukseen tai konsernikestävyysraporttiin sekä varmennuskertomukseen;
- 3) tieto tässä momentissa tarkoitettusta poikkeuksesta.

[2 mom.] Edellä 1 momentissa tarkoitettu poikkeusmahdollisuus koskee myös emoyritystä, joka kuuluu ETA-alueen ulkopuolisen yrityksen määräysvaltaan, jos konsernikestävyysraportti laaditaan

- 1) kestävyysraportointistandardien mukaisesti, tai
- 2) avoimuusdirektiivin 23 artiklan 4 kohdan kolmannen alakohdan mukaisella komission päätöksellä muutoin hyväksytyllä tavalla, joka vastaa kestävyysraportointistandardien vaatimuksia.

**[3 mom.]** Sen lisäksi mitä edellä tässä pykälässä säädetään, on 2 momentissa tarkoitettussa tilanteessa täytettävä seuraavat velvoitteet:

- 1) emoyrityksen tulee julkistaa konsernikestävyysraporttia koskeva varmennuslausunto, joka on laadittu ETA-alueen ulkopuolisen yritykseen sovellettavan lain mukaisesti;
- 2) emoyrityksen toimintakertomuksessa tai 1 kohdassa tarkoitettuna yrityksen konsernikestävyyskertomuksessa tulee esittää Euroopan parlamentin ja neuvoston kestävästä sijoittamisesta helpottavasta kehyksestä ja asetuksen (EU) 2019/2088 muuttamisesta antaman asetuksen (EU) 2020/852 artiklassa 8 tarkoitettua tietoa emoyrityksen harjoittamasta toiminnasta.

**[4 mom.]** Edellä 1 momentissa säädetystä velvollisuudesta voidaan poiketa, jos

- 1) emoyritys on ETA-alueella sijaitsevan yrityksen määräysvallassa,
- 2) 6 luvun 1 §:ssä 4 momentissa säädetty edellytykset täyttyvät, ja
- 3) emoyritys julkistaa konsernin toimintakertomuksen.

**[5 mom.]** Tilinpäätösdirektiivin 1 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitettua luottolaitosta, joka on pysyvästi liittynyt sitä vakavaraisuusasetuksen 10 artiklan mukaisesti valvovaan keskuslaitokseen, pidetään tytäryrityksenä, kun sovelletaan

- 1) edellä 1 momenttia, ja
- 2) edellä tässä momentissa mainittua artiklaa.

**[6 mom.]** Vakuutusyhtiölain 1 luvun 1 §:ssä tarkoitettua vakuutusyhtiötä, joka kuuluu ryhmään ja johon sovelletaan ryhmävalvontaa, pidetään asianomaisen ryhmän määräysvallassa olevana yrityksenä 1 momenttia sovellettaessa. Tässä momentissa tarkoitettuun ryhmään kuulumisen määräytyy vakuutusyhtiölain 26 luvun 2 §:n 2 momentin 2 kohdassa tarkoitettujen taloudellisten suhteiden perusteella ja ryhmävalvonta vakuutusyhtiölain 26 luvun 3 §:n 1 momentin 1, 3 tai 4 kohdan mukaisesti.

**[7 mom.]** Edellä 1 momentissa tarkoitettu poikkeusmahdollisuus ei koske suuryritystä, jonka arvopaperi on kaupankäynnin kohteena säännellyllä markkinalla.

## 21 §

### *Digitaalinen raportointimuoto ja julkistaminen*

**[1 mom.]** Tässä luvussa tarkoitettuna yrityksen tulee:

- 1) noudattaa toimintakertomuksensa laatimisessa 3 artiklaa komission delegoidussa asetuksessa (EU) 2018/815, joka on annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2004/109/EY täydentämiseksi yhtenäisen sähköisen raportointimuodon määrittämistä koskevilla teknisillä sääntelystandardeilla; ja
- 2) merkitä kestävyyskertomuksensa tunnisteilla noudattaen 1 kohdassa mainitussa delegoidussa asetuksessa tarkoitettua muotoa.

**[2 mom.]** Mitä 1 momentin 2 kohdassa säädetään, koskee myös kestävästä sijoittamisesta helpottavasta kehyksestä ja asetuksen (EU) 2019/2088 muuttamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) 2020/852 artiklassa 8 tarkoitettuja tietoja.

**[3 mom.]** Mitä 1 ja 2 momentissa säädetään, koskee myös emoyrityksen toimintakertomusta konsernista ja konsernikestävyysraporttia.

**[3 mom.]** Kunnes 1 momentin 2 kohdassa tarkoitetuista merkinnöistä, jotka koskevat tilinpäätösdirektiivin 29 b ja 29 c tarkoitettuja komission raportointistandardeja, säädetään yhdenmukaisesti komission asetuksella tai muulla Euroopan unionin säädöksellä, mainitun 2 kohdan tarkoittamat tiedot sisällytetään toimintakertomukseen tai konsernin toimintakertomukseen osana kestävyysraporttia tai konsernikestävyysraporttia. Näiden tietojen, jotka käsittävät myös

2 ja 3 momentissa tarkoitetut tiedot, laatimisessa noudatetaan, mitä 1 momentin 1 kohdassa säädetään.

## 22 §

### *Rekisteröitäväksi toimittaminen*

**[1 mom.]** Tässä luvussa tarkoitetun yrityksen on toimitettava Patentti- ja rekisterihallitukselle seuraavat asiakirjat digitaalisessa muodossa:

- 1) tilinpäätös, joka on hyväksytty yhtiökokouksessa tai vastaavassa asianomaisen yhteisön kokouksessa;
- 2) hallituksen laatima toimintakertomus, joka käsittää kestävyysraportin;
- 3) tilintarkastuskertomus; ja
- 4) kestävyysvarmennuskertomus, jollei se sisälly 3 kohdassa tarkoitettuun tilintarkastuskertomukseen.

**[2 mom.]** Emoyrityksessä 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuun tilinpäätökseen sisällytetään konsernitilinpäätös ja 2 kohdassa tarkoitettuun toimintakertomukseen toimintakertomus konsernista, joka käsittää myös konsernikestävyysraportin. Jos tilintarkastaja on antanut arvopaperimarkkinalain 7 luvun 8 §:n 4 momentissa tarkoitetun lausunnon, joka on liitetty emoyrityksen tilinpäätökseen, myös se toimitetaan rekisteröitäväksi 1 momentin mukaisesti.

**[3 mom.]** Edellä 1 ja 2 momentissa tarkoitetut asiakirjat digitalisoidaan noudattaen:

- 1) toimintakertomuksessa ja konsernitoimintakertomuksessa 21 §:n 1 – 3 momenttia;
- 2) tilinpäätöksessä ja konsernitilinpäätöksessä 21 §:n 1 momentissa tarkoitettua asetusta;
- 3) tilintarkastuskertomuksessa ja kestävyysvarmennuskertomuksessa kaupparekisterilain ([\*]/2023) 1 §:n 3 momentin mukaisesti annettavaa Patentti- ja rekisterihallituksen päätöstä.

**[4 mom.]** Sen estämättä, mitä 3 momentin 2 kohdassa säädetään, Patentti- ja rekisterihallitus voi kaupparekisterilain 1 §:n 3 momentin mukaisella päätöksellään sallia tilinpäätöksessä ja konsernitilinpäätöksessä muun yleisesti käytössä olevan digitalisointimuodon. Mitä tässä momentissa säädetään, ei koske yritystä, jonka arvopaperi on kaupankäynnin kohteena säännellyllä markkinalla.

**[5 mom.]** Sen lisäksi mitä 3 ja 4 momentissa säädetään, kaupparekisterilain 1 §:n 3 momentissa tarkoitetulla Patentti- ja rekisterihallituksen päätöksellä määrätään

- 1) toimialakohtaisesti ja asiakirjalajeittain tavasta varustaa tunnisteilla 1 momentin tarkoittamista digitalisoiduista asiakirjoista ne, joiden merkinnästä ei säädetä erikseen 21 §:n 1 momentissa viitatussa asetuksessa tai muulla Euroopan unionin säädöksellä;
- 2) teknisistä seikoista, joita noudatetaan 1 momentin mukaisten asiakirjojen vastaanottamiseksi Patentti- ja rekisterihallituksessa.

**[6 mom.]** Edellä tässä pykälässä tarkoitetut asiakirjat on toimitettava Patentti- ja rekisterihallitukselle kuudessa kuukaudessa tilikauden päättymisestä, jollei muussa laissa säädetä toisin. Seuraamuksista toimittamisen laiminlyönnille säädetään kaupparekisterilain 25 §:ssä.

**[7 mom.]** Tässä luvussa tarkoitetun yrityksen tytäryritys voi noudattaa tämän pykälän mukaista muotoa ja menettelyä toimittaessaan tilinpäätöksensä ja toimintakertomuksensa sekä tilintarkastuskertomuksen Patentti- ja rekisterihallitukselle rekisteröitäviksi.

**[8 mom.]** Jos asiakirjojen toimittaminen ei ole mahdollista 4 momentissa tarkoitetulla tavalla muusta kuin yrityksestä itsestään johtuvan esteen vuoksi, yrityksen katsotaan täyttäneen tässä pykälässä tarkoitetun velvollisuutensa, jos se on itse julkistanut asiakirjat siten kuin 21b §:ssä



säädetään. Sen estämättä, mitä edellä tässä momentissa säädetään, yrityksen tulee ilman aiheetonta viivytystä toimittaa asiakirjat rekisteröitäviksi, kun Patentti- ja rekisterihallitus on julkistanut yleisesti tiedot siitä, että estettä 4 momentissa tarkoitettulle vastaanottamiselle ei enää ole.

## 23 §

### *Säilyttäminen ja julkistaminen yrityksen toimesta*

**[1 mom.]** Yrityksen tulee säilyttää 2 luvussa säädetyllä tavalla 22 §:ssä tarkoitetuista asiakirjoista kappaleet siten, että niistä on todennettavissa hallituksen jäsenten ja toimitusjohtajan sekä tilintarkastuskertomuksen ja kestävyysvarmennuskertomuksen allekirjoitukset.

**[2 mom.]** Tässä luvussa tarkoitettuna yrityksen tulee asettaa verkkosivustolleen maksutta yleisön saataville:

- 1) silmin luettavissa olevat jäljennökset 1 momentissa tarkoitetuista asiakirjoista;
- 2) digitaaliset tiedostot 22 §:n tarkoittamista asiakirjoista mainitun pykälän mukaisessa muodossa.

**[3 mom.]** Sen lisäksi, mitä edellä tässä pykälässä säädetään, yrityksen, jonka arvopaperi on otettu kaupankäynnin kohteeksi säännellyille markkinoille, tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen julkistamisessa ja saatavilla pitämisessä noudatetaan arvopaperimarkkinalain 7 ja 10 lukua ja niiden nojalla annettuja säännöksiä ja määräyksiä.

## 24 §

### *Vastuu kestävyysraportista ja konsernikestävyysraportista*

Mitä 3 luvun 7 a §:ssä säädetään vastuusta, koskee myös tässä luvussa tarkoitettua kestävyysraporttia ja konsernikestävyysraporttia.

## 25 §

### *Kestävyysraportin ja konsernikestävyysraportin varmentaminen*

**[1 mom.]** Kestävyysraportin ja konsernikestävyysraportin varmentamisesta säädetään tilintarkastuslaissa (1141/2015). Jos 2, 3 ja 5 momentissa säädetyt edellytykset täyttyvät, yritys voi valita kestävyysraportoinnin varmentajaksi myös 1 luvun 2 §:ssä tarkoitettua kestävyysvarmennuslaitoksen, joka on rekisteröity Euroopan talousalueeseen kuuluvassa muussa valtiossa (*kotivaltio*).

**[2 mom.]** Edellä 1 momentissa tarkoitettua kestävyysvarmennuslaitoksen valinta edellyttää, että:

- 1) se on akkreditoitu kotivaltiossaan siten kuin säädetään Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksessa (EY) N:o 765/2008 tuotteiden kaupan pitämiseen liittyvää akkreditointia ja markkinavalvontaa koskevista vaatimuksista ja neuvoston asetuksen (ETY) N:o 339/93 kumoamisesta;
- 2) sen palvelut myös Suomessa ovat kotivaltion viranomaisten valvonnassa tilinpäätösdirektiivin 34 artiklan 5 kohdan toisen alakohdan mukaisesti.

**[3 mom.]** Sen lisäksi, mitä 2 momentissa säädetään, yritys voi valita vain sellaisen kestävyysvarmennuslaitoksen, joka on ollut vähintään kolme viimeisintä kalenterivuotta kotivaltionsa viranomaisen valvonnassa ja täyttää tilinpäätösdirektiivin 34 artiklan 4 kohdassa säädetty edellytykset:

- 1) jatkuvasta koulutuksesta kestävyysraportoinnista ja kestävyysraportoinnin varmentamisesta;
- 2) laadunvarmistusjärjestelmästä;
- 3) toiminnan ammattieettisyydestä, riippumattomuudesta ja objektiivisuudesta;
- 4) luottamuksellisuudesta ja salassapitovelvollisuudesta;
- 5) organisoinnista erityisesti riittävien resurssien ja henkilöstön sekä asiakasrekisterin ja kansioiden ylläpitämisen osalta;
- 6) sääntöjenvastaisuuksien raportoimisesta.

**[4 mom.]** Kestävyysvarmennuslaitoksen tulee nimetä päävastuullinen varmentaja ja hänen varahenkilönsä, joihin sovelletaan tilintarkastuslain (1141/2015) seuraavia säännöksiä:

- 1) 4 luvun 1 ja 2 §:ää ammattieettisyydestä sekä ammattitaidon ylläpitämisestä ja kehittämisestä;
- 2) 4 luvun 8 a §:ää riippumattomuudesta ja esteellisyydestä sekä salassapitovelvollisuudesta;
- 3) 4 luvun 9 ja 10 §:ää asiakasrekisteristä sekä kestävyystarkastuskansiosta;
- 4) 4 luvun 11 a §:ää siirtymisestä kestävyysraportin laatineen yhteisön palvelukseen;
- 5) 5 luvun 2 §:ää erottamisesta tuomioistuimen päätöksellä;
- 6) 8 luvun 9 §:ää valvontavaltuuksista;
- 7) 9 luvun 4 §:ää tietojen luovuttamisesta;
- 8) 10 luvun 1 ja 2 §:ää huomautuksesta ja varoituksesta sekä hyväksymisen peruuttamisesta;
- 9) 10 luvun 5 – 8 §:ää seuraamusmaksusta;
- 10) 10 luvun 9 a §:ää korvausvelvollisuudesta;
- 11) 10 luvun 10 §: n 4 momenttia salassapitovelvollisuuden rikkomisesta.

**[5 mom.]** Päävastuullisella varmentajalla ja hänen varahenkilöllään tulee kummallakin olla:

- 1) vähintään kahdeksan kuukauden kokemus kestävyysraportoinnin tai konsernikestävyysraportoinnin varmentamispalveluista taikka muista kestävyysseikkoja koskevista palveluista;
- 2) hyväksytysti suoritettu kestävyysraportointitarkastajan erikoistumistutkinto, josta säädetään tilintarkastuslaissa, tai sitä vastaava tutkinto kotivaltiossaan.

**[6 mom.]** Ennen kestävyysvarmennuslaitoksen valitsemista kestävyysraportoinnin varmennuksen suorittamiseen yrityksen tulee varmistautua 2, 3 ja 5 momentissa säädettyjen edellytysten täyttymisestä.

**[7 mom.]** Kestävyysvarmennuslaitoksen antaman kestävyysvarmennuskertomuksen tulee täyttää vaatimukset, joista säädetään tilintarkastusdirektiivin 26 a, 27 a ja 28 a artiklassa.

**[8 mom.]** Yleisen edun kannalta merkittävässä yhteisössä tulee tarkastusvaliokunnan arvioida ja seurata säännöllisesti kestävyysvarmennuslaitoksen riippumattomuutta tilintarkastusdirektiivin 39 artiklan 6 kohdan e alakohdassa tarkoitetulla tavalla.

**[9 mom.]** Rangaistus kestävyysvarmennusrikoksesta säädetään rikoslain (39/1889) 30 luvun 10 d §:ssä ja rangaistus kestävyysvarmennusrikkomuksesta saman luvun 10 e §:ssä.

*ETA-alueen ulkopuoliseen määräysvaltaan perustuva raportointivelvollisuus*

**[1 mom.]** Mitä edellä tässä luvussa säädetään, sovelletaan myös, jos:

- 1) ETA-alueen ulkopuolisella yrityksellä on perimmäinen määräysvalta suomalaisessa suuryrityksessä taikka pienessä tai keskisuudessa yleisen edun kannalta merkittävässä yhteisössä;
- 2) Suomessa sijaitseva sivuliike, jonka liikevaihto oli yli 40 miljoonaa viimeksi päättyneellä edeltäneellä tilikaudella, on viimekätisesti sellaisen ETA-alueen alueen ulkopuolisen yrityksen hallinnassa, jolla ei ole 1 kohdassa tarkoitettua määräysvaltaa suomalaisessa suuryrityksessä taikka pienessä tai keskisuudessa yleisen edun kannalta merkittävässä yhteisössä;

**[2 mom.]** Mitä 1 ja 2 momentissa säädetään, ei sovelleta, jos liikevaihto ETA-alueella oli yhteensä enintään 150 miljoonaa euroa kahtena viimeksi päättyneenä tilikautena ETA-alueen ulkopuolisella yrityksellä yksin tai yhdessä sen konserniyritysten kanssa.

**[3 mom.]** Edellä 1 momentissa tarkoitettua suomalaisen yrityksen ja sivuliikkeen tulee julkistaa kestävyysraportti, joka on laadittu tilinpäätösdirektiivin 40 b artiklassa tarkoitettujen standardien mukaisesti. Kestävyysraportissa, joka koskee perimmäisen emoyrityksen konsernia, esitetään:

- 1) tiedot liiketoiminnan suhteesta kestävyysseikkoihin sekä tiedot toimintaperiaatteista 4 §:ää vastaavalla tavalla, lukuun ottamatta mainitun pykälän 1 ja 2 kohdassa tarkoitettuja seikkoja;
- 2) kestävyysseikkoja koskevat tavoitteet 5 §:ää vastaavalla tavalla;
- 3) tiedot johto- ja valvontaelimistä 6 §:ää vastaavalla tavalla;
- 4) asianmukaista huolellisuutta koskevat menettelyt 7 §:ää vastaavalla tavalla;
- 5) indikaattorit 9 §:ää vastaavalla tavalla.

**[4 mom.]** Poiketen siitä, mitä säädetään 3 momentin ensimmäisessä virkkeessä, kestävyysraportti voidaan laatia:

- 1) tilinpäätösdirektiivin 29 b artiklan nojalla hyväksytyjen standardien mukaisesti, tai
- 2) tavalla, joka vastaa 1 kohdassa tarkoitettujen standardien vaatimuksia.

**[5 mom.]** Edellä 4 momentin 2 kohdassa tarkoitettu vastaavuus määritetään komission päätöksellä perustuen 23 artiklan 4 kohdan kolmanteen alakohtaan avoimuusdirektiivissä.

**[6 mom.]** Jollei suomalaisella yrityksellä tai sivuliikkeellä ole käytössään kestävyysraportointiin tarvittavia tietoja, sen on pyydettävä niitä 1 momentissa tarkoitettulla ETA-alueen ulkopuoliselta yritykseltä. Jollei kaikkia tietoja saada, kestävyysraportti tulee laatia käytössä olevista tiedoista ja siihen tulee sisällyttää selvitys, josta ilmenee, mitä tietoja ETA-alueen ulkopuolinen yritys ei ole luovuttanut.

**[7 mom.]** Julkistettavaan kestävyysraporttiin tulee liittää varmennuskertomus, joka laaditaan:

- 1) ETA-alueen ulkopuolisen yrityksen sijaintivaltion lain mukaisesti, tai
- 2) tilintarkastuslain vaatimusten mukaisesti.

**[8 mom.]** Jos ETA-alueen ulkopuolinen yritys ei luovuta 7 momentissa tarkoitettua varmennuskertomusta, tästä tulee ilmoittaa kestävyysraportissa.

**[9 mom.]** Tämän pykälän mukaisen kestävyysraportin ja varmennuskertomuksen julkistamisesta vastaavat parhaan tietonsa ja kykynsä mukaan:

- 1) edellä 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettua suomalaisessa suuryrityksessä taikka pienessä tai keskisuudessa yleisen edun kannalta merkittävässä yhteisössä sen hallinto-, johto- ja valvontaelinten jäsenet yhteisesti,

2) edellä 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettu sivuliike.  
[10 mom.] Edellä tässä pykälässä tarkoitettu julkistaminen tulee tehdä 6 kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jota kestävyysraportti koskee.

## 27 §

### *Kestävyysraportointiaineiston säilyttäminen*

Kestävyysraportissa ja konsernikestävyysraportissa esitettyjen tietojen perustana oleva aineisto on säilytettävä huolellisesti vähintään kuusi vuotta kestävyysraportin tarkoittaman tilikauden päättymisestä siten, että niiden tarkastelu Suomesta käsin on mahdollista viranomaiselle ilman aiheetonta viivettä.

Tämä laki tulee voimaan \_\_\_\_\_ päivänä \_\_\_\_\_ kuuta 2023.

Tätä lakia sovelletaan:

1. 1.1.2024 ja sen jälkeen alkavina tilikausina yleisen edun kannalta merkittävässä yhteisössä,
  - i) joka on kooltaan suuryritys, ja
  - ii) jolla on keskimäärin 500 työntekijää tilikauden aikana;
2. edellä 1 kohdassa tarkoitettuina tilikausina yleisen edun kannalta merkittävässä yhteisössä,
  - i) joka on emoyritys suurkonsernissa, ja
  - ii) jonka konsernissa on keskimäärin 500 työntekijää tilikauden aikana;
3. 1.1.2025 ja sen jälkeen alkavina tilikausina
  - i) muussa suuryrityksessä kuin mitä tarkoitetaan 1 kohdassa, ja
  - ii) muussa suurkonsernin emoyrityksessä kuin mitä tarkoitetaan 2 kohdassa;
4. 1.1.2026 ja sen jälkeen alkavina tilikausina 1 luvun 9 §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitettussa yleisen edun kannalta merkittävässä yhteisössä, jos se on kooltaan keskisuuri tai pienyritys;
5. edellä 4 kohdassa tarkoitettuina tilikausina vakavaraisuusasetuksen mukaisessa pienessä tai rakenteeltaan yksinkertaisessa laitoksessa, jos se on
  - i) suuryritys, tai
  - ii) yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, joka on kooltaan keskisuuri tai pienyritys;
6. edellä 4 kohdassa tarkoitettuina tilikausina vakuutusyhtiölain mukaisessa vakuutuskytkösyrityksessä tai jälleenvakuutuskytkösyrityksessä, jos se on
  - i) suuryritys, tai
  - ii) 1 luvun 9 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettu yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, joka on kooltaan keskisuuri tai pienyritys.

Sen estämättä, mitä edellä säädetään soveltamisesta, sellainen pienyritys ja keskikokoinen yritys, jonka arvopaperi on otettu kaupankäynnin kohteeksi säännellyllä markkinalla, saa laatia

toimintakertomuksensa ilman kestävyysraporttia edellyttäen, että toimintakertomuksessa ilmoitetaan syy tälle menettelylle. Tässä kohdassa tarkoitettu poikkeusmahdollisuus koskee ennen 1.1.2028 alkavia tilikautia.

---

## 2.

# Laki

## tilintarkastuslain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

*muutetaan* tilintarkastuslain (1141/2015) 2 luvun 11 §:n otsikko, 3 luvun otsikko, 3 §:n 1 momentti, 5 §:n 2 ja 4 momentti, 5 a, 8, 9 ja 10 §:t, 4 luvun otsikko, 9 §:n 3 momentti, 12 §:n otsikko, 5 luvun otsikko, 2 §:n otsikko, 6 luvun 4 §:n 1 ja 5 momentti, 9 §:n 2 momentin 3 kohta ja 3 momentin 1 kohta, 8 luvun 8 §:n 2 momentti, 10 luvun 2 §:n 2 momentti, 4 §, 5 §:n 1 ja 2 momentti, 9 §:n otsikko

*lisätään* 1 luvun 1 §:ään uusi 7 ja 8 momentti, 2 §:n 1 momenttiin uudet 12 – 17 kohdat ja uusi 2 momentti, 2 luvun 1 §:ään uusi 3 momentti, uudet 2 a, 3 a ja 7 a §:t, 8 §:ään uusi 5 momentti, uudet 8 a, 9 a ja 10 a §:t ja 11 §:ään uusi 2 momentti, 3 luvun 1 §:ään uusi 3 momentti ja uudet 1 a, 2 a, 3 a, 5 b §:t, 4 luvun 1 §:ään uusi 2 momentti, 2 §:ään uusi 2 momentti, 3 §:ään uusi 3 momentti, 4 §:ään uusi 2 ja 3 momentti, 5 §:ään uusi 2 momentti, uusi 8 a §, 9 §:ään uusi 2 ja 4 momentti, uudet 10 a ja 11 a §:t, 12 §:ään uusi 3 momentti ja 13 §:ään uusi 6 momentti, 5 luvun 2 §:ään uusi 5 momentti ja uudet 4 a ja 4 b §, 6 lukuun uudet 1a ja 3 a §:t, 6 §:ään uusi 5 momentti, 9 §:n 2 momenttiin uusi 4 a kohta ja 7 momentti, 10 §:ään uusi 3 momentti ja 11 §:ään uusi 3 momentti, 7 lukuun uusi 10 §, 8 lukuun uusi 9 §, 9 lukuun uusi 4 §, 10 luvun 1 §:ään uusi 3 momentti, 2 §:ään uusi 7 momentti, uusi 3 a §, 7 §:ään uusi 3 momentti ja uusi 9 a § sekä 11 luvun 1 §:n 3 momenttiin uusi 3 a kohta, seuraavasti:

### 1 luku

#### Yleiset säännökset

##### 1 §

#### *Soveltamisala*

---

**[7 mom.]** Sen lisäksi, mitä edellä säädetään, tätä lakia sovelletaan kestävyysraportoinnin varmentamiseen, jota tarkoitetaan Euroopan Parlamentin ja Neuvoston direktiivissä (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.

**[8 mom.]** Jos toimeksiannon kestävyysraportoinnin varmentamisesta antaa yhteisö, jota ei ole laissa velvoitettu kestävyysraportin laatimiseen, noudatetaan toimeksiannon suorittamisessa, mitä tässä laissa säädetään kestävyysraportoinnin varmentamisesta.

## 2 §

### Määritelmät

**[1 mom.]** Tässä laissa tarkoitetaan:

- 12) *emoyrityksellä* kirjanpitolain 1 luvun 6 §:ssä tarkoitettua yhteisöä tai säätiötä;
- 13) *määräysvallassa olevalla yrityksellä* kirjanpitolain 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettua yhteisöä;
- 14) *konsernin tilintarkastajalla* yhtä tai useampaa tilintarkastajaa tai tilintarkastusyhteisöä, joka suorittaa konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksen;
- 15) *tilinpäätösdirektiivillä* Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiiviä 2013/34/EU tietyn-tyyppisten yritysten vuositilinpäätöksistä, konsernitilinpäätöksistä ja niihin liittyvistä kertomuksista, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta ja neuvoston direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY kumoamisesta;
- 16) *tilintarkastusdirektiivillä* Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiiviä 2006/43/EY tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisäätteisestä tilintarkastuksesta, direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY muuttamisesta sekä neuvoston direktiivin 84/253/ETY kumoamisesta;
- 17) *tilintarkastusasetuksella* Euroopan parlamentin ja neuvoston asetusta (EU) N:o 537/2014 yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisäätteistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista ja komission päätöksen 2005/909/EY kumoamisesta.

**[2 mom.]** Tässä laissa tarkoitetaan:

- 1) *kestävyysseikoilla* kirjanpitolain 7 luvun 2 §:ssä tarkoitettuja seikkoja;
- 2) *kestävyysraportoinnilla* kirjanpitolain 7 luvussa säädettyä kestävyysraportointia;
- 3) *kestävyysraportointivarmenamisella* luonnollisen henkilön tai oikeushenkilön tarjoamaa palvelua, josta annetaan 3 luvun 5 a §:ssä tarkoitettu kestävyysraportoinnin varmennuskertomus;
- 4) *kestävyysraportointitarkastajalla* HT-tilintarkastajaa, joka on hyväksytty suorittamaan myös kestävyysraportointivarmennusta;
- 5) *kestävyystarkastusyhteisöllä* tilintarkastusyhteisöä, jonka palveluksessa oleva kestävyysraportointitarkastaja suorittaa tilintarkastusyhteisön saaman toimeksiannon kestävyysraportointivarmennuksesta ja joka on myös tähän toimintaan rekisteröity tilintarkastusyhteisönä.
- 6) *päävastuullisella kestävyystarkastajalla* kestävyysraportointitarkastajaa, joka allekirjoittaa 3 luvun 5a §:ssä tarkoitettua kestävyysraportoinnin *varmennuskertomuksen*, tai jonka kestävyysraportoinnin tarkastusyhteisö on muutoin nimennyt hoitamaan saamaansa toimeksiantoa kestävyysraportointivarmenamisesta;
- 7) *konsernikestävyystarkastajalla* yhtä tai useampaa kestävyysraportointitarkastajaa tai kestävyystarkastusyhteisöä, joka varmentaa konsernin kestävyysraportoinnin;
- 8) *kestävyysvarmennuslaitoksella* sellaista oikeushenkilöä, joka on jossakin ETA-valtiossa akkreditoitu tuotteiden kaupan pitämiseen liittyvää akkreditointia ja markkinavalvontaa koskevista vaatimuksista ja neuvoston asetuksen (ETY) N:o 339/93 kumoamisesta Euroopan parlamentin ja neuvoston antaman asetuksen (EY) N:o 765/2008 mukaisesti tarjoamaan tilinpäätösdirektiivin 34 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan a a alakohdassa tarkoitettua palvelua kestävyysraportointivarmenamisessa;
- 9) *raportointistandardilla* tilinpäätösdirektiivin 29 b tai 29 c artiklan nojalla hyväksyttyä standardia;
- 10) *kestävyysvarmennusstandardilla* tilintarkastusdirektiivin 26 a artiklassa määriteltyä standardia.

[3 mom.] Edellä 2 momentin 5 kohdassa tarkoitettuna päävastuullisena kestävyystarkastajana pidetään myös sitä, jonka kestävyystarkastusyhteisö on nimetty hoitamaan toimeksiantoa kestävyysraportoinnin varmentamisesta

- 1) konsernissa; tai
- 2) olennaisessa tytäryrityksessä.

[4 mom.] Tässä laissa tarkoitetaan *ETA:n ulkopuolisella tarkastajalla* luonnollista henkilöä, joka on Euroopan talousalueen ulkopuolisessa valtiossa hyväksytty suorittamaan siinä valtiossa perustettujen oikeushenkilöiden tilintarkastusta tai kestävyysraportointivarmennusta; ja

2) jota ei ole rekisteröity ETA-valtiossa tilintarkastajaksi tai kestävyysraportointivarmentajaksi.

[5 mom.] Tässä laissa tarkoitetaan *ETA:n ulkopuolisella tarkastusyhteisöllä* oikeushenkilöä, joka on Euroopan talousalueen ulkopuolisessa valtiossa hyväksytty suorittamaan siinä valtiossa perustettujen oikeushenkilöiden tilintarkastusta tai kestävyysraportointivarmennusta; ja

2) jota ei ole rekisteröity ETA-valtiossa tilintarkastusyhteisöksi tai kestävyystarkastusyhteisöksi.

## 2 luku

### **Velvollisuus toimituttaa tilintarkastus ja kestävyysraportoinnin varmennus**

#### 1 §

##### *Tilintarkastajan ja kestävyysraportointitarkastajan yleinen kelpoisuus*

---

[3 mom.] Mitä edellä tässä pykälässä säädetään, koskee myös kestävyysraportointitarkastajaa.

#### 2 a §

##### *Velvollisuus kestävyysraportoinnin varmentamiseen*

Kirjanpitolain 7 luvussa tarkoitetun yhteisön on valittava kestävyysraportointinsa varmentajaksi kestävyysraportointitarkastaja, jollei muualla laissa toisin säädetä.

#### 3 a §

##### *Velvollisuus valita kestävyysraportointitarkastajalle varahenkilö*

Kestävyysraportointitarkastajalle on valittava varahenkilö, johon sovelletaan säännöksiä kestävyysraportointitarkastajasta. Varahenkilöksi voidaan valita kestävyystarkastusyhteisö. Jos kestävyystarkastusyhteisö valitaan kestävyysvarmentamiseen, varahenkilöä ei tarvitse valita.



7 a §

*Päävastuullinen kestävyysraportointitarkastaja*

Jos kestävyysraportoinnin varmentajaksi on valittu kestävyystarkastusyhteisö, siihen ja päävastuulliseen kestävyysraportointitarkastajaan sovelletaan, mitä 7 §:ssä säädetään.

8 §

*Patentti- ja rekisterihallituksen velvollisuus määrätä tilintarkastaja*

---

**[5 mom.]** Edellä tässä pykälässä tarkoitettuun tehtävään voidaan määrätä vain tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö, joka on suostunut tehtävään.

8 a §

*Patentti- ja rekisterihallituksen velvollisuus määrätä kestävyysraportointitarkastaja*

Jos kestävyysraportointitarkastajaa ei ole valittu tämän tai muun lain mukaisesti, Patentti- ja rekisterihallituksen on ilmoituksesta määrättävä yhteisölle kelpoisuusehdot täyttävä kestävyysraportointitarkastaja. Määräämiseen sovelletaan, mitä 8 §:ssä säädetään.

9 a §

*Kestävyysraportointitarkastajan erottaminen ja eroaminen*

Mitä 9 §:ssä säädetään, sovelletaan kestävyysraportointitarkastajan erottamiseen ja erottamiseen.

10 a §

*Tietojen antaminen seuraavalle kestävyysraportointitarkastajalle*

Mitä 10 §:ssä säädetään tietojen antamisesta, koskee myös kestävyysraportointitarkastajaa ja kestävyysvarmennuslaitosta.

11 §

*Tilintarkastajan ja kestävyysraportointitarkastajan valintaa rajoittavien sopimusehtojen kierto*

---

[2 mom.] Mitä 1 momentissa säädetään, koskee myös kestävyysraportointitarkastajaa.

3 luku

**Tilintarkastuksen ja kestävyysraportointivarmenamisen sisältö**

1 §

*Tilintarkastuksen kohde*

---

[3 mom.] Tilintarkastajan tulee käyttää riittävästi aikaa ja varata riittävästi resursseja 1 momentissa tarkoitetun tehtävän suorittamiseksi asianmukaisesti.

1 a §

*Kestävyysraportointivarmennuksen kohde*

[1 mom.] Tässä laissa tarkoitetun kestävyysraportointivarmennuksen kohteena ovat ne toimintakertomukseen sisältyvät tiedot, jotka yhteisö on esittänyt kestävyysraportinaan.

[2 mom.] Kestävyysraportointitarkastajan tulee käyttää riittävästi aikaa ja varata riittävästi resursseja 1 momentissa tarkoitetun tehtävän suorittamiseksi.

2 a §

*Konsernikestävyysraportoinnin varmentaminen*

[1 mom.] Konsernikestävyystarkastaja vastaa 5 a §:ssä tarkoitetusta varmennuskertomuksesta konsernin kestävyysraportoinnin osalta.

[2 mom.] Konsernikestävyystarkastaja arvioi konsernin kestävyysraportoinnin varmentamista varten suoritettun työn ja dokumentoi työn luonteen, ajoituksen ja laajuuden myös silloin, kun työn suorittaja on:

- 1) kestävyysvarmennuslaitos,
- 2) ETA:n ulkopuolinen tarkastaja, tai
- 3) ETA:n ulkopuolinen tarkastusyhteisö.

[3 mom.] Edellä 2 momentissa tarkoitetussa tehtävässä konsernikestävyystarkastajan tulee käydä läpi:

- 1) laaditun varmennusdokumentaation merkitykselliset osat, jos läpikäynti on tarpeen mainitun momentin mukaisen arvion tekemiseksi asianomaisessa konsernissa, ja
- 2) suoritettu työ konsernin kestävyysraportoinnin varmentamiseksi.

[4 mom.] Edellä 3 momentin 2 kohdassa tarkoitettu läpikäynti on dokumentoitava.

[5 mom.] Konsernikestävyystarkastajan tulee pyytää 3 momentissa tarkoitetuilta suostumus saadakseen käyttöönsä dokumentaation, johon voidaan tukeutua konsernikestävyysraportoinnin

varmentamiseksi. Jos tällaista dokumentaatiota ei saada tytäryrityksestä, konserninkestävyystarkastajan on:

- 1) ilmoitettava siitä Tilintarkastusvalvonnalle ilman aiheetonta viivytystä, ja
- 2) ryhdyttävä täydentäviin varmennustoimiin tytäryrityksessä tai muihin asianmukaisiin toimenpiteisiin.

**[6 mom.]** Jos konserninkestävyysraportoinnin varmentaminen tulee laaduntarkastuksen tai tutkinnan kohteeksi, konserninkestävyystarkastajan tulee pyynnöstä asettaa asianomaisen viranomaisen saataville edellä tässä pykälässä tarkoitettu dokumentaatio, mukaan lukien konsernin kestävyysraportoinnin varmentamisen kannalta merkitykselliset työpaperit. Viranomainen voi tehdä virka-apupyynnön ulkomaiselle viranomaiselle täydentävän dokumentaation saamiseksi 2 §:n 2 momentissa tarkoitettulta taholta.

**[7 mom.]** Jos 6 momentin mukaisessa tilanteessa ei ole sovittu 2 momentissa tarkoitetun tahon kanssa työnjaosta, konserninkestävyystarkastaja vastaa myös tämän tahon laatiman dokumentaation asettamisesta saataville, mukaan lukien konsernin kestävyysraportoinnin varmentamisen kannalta merkitykselliset työpaperit. Tämän varmistamiseksi konserninkestävyystarkastajan on säilytettävä jäljennökset dokumentaatiosta tai sovittava 2 momentissa tarkoitetun kanssa rajoittamattomasta pääsystä tällaiseen dokumentaatioon taikka ryhdyttävä muihin asianmukaisiin toimiin. Jos oikeudellinen tai muu syy estää varmentamiseen liittyvien työpaperien siirtämisen ETA:n ulkopuolisesta valtiosta konserninkestävyystarkastajalle, tämän säilyttämässä dokumentaatioissa on todennettava,

- 1) toimet, joihin on ryhdytty pääsyn saamiseksi; ja
- 2) este, jos se perustuu muuhun syyhyn kuin ETA:n ulkopuolisen valtion lakiin.

### 3 §

#### *Kansainväliset tilintarkastusstandardit*

Sen lisäksi, mitä tässä laissa ja sen nojalla annetuissa säädöksissä säädetään, 1 luvun 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetussa tehtävässä on noudatettava tilintarkastusdirektiivin 26 artiklassa tarkoitettuja, unionissa sovellettaviksi hyväksytyjä tilintarkastusstandardeja (*kansainväliset tilintarkastusstandardit*).

---

### 3 a §

#### *Kestävyysvarmennusstandardit*

**[1 mom.]** Kestävyysraportoinnin varmentamisessa on noudatettava kestävyysvarmennusstandardeja, jotka komissio on hyväksynyt tilintarkastusdirektiivin 26 artiklan 3 kohdan mukaisesti.

**[2 mom.]** Ennen 1 momentissa tarkoitettua hyväksymistä kestävyysraportoinnin varmentamisessa noudatettu muu standardi on nimettävä kestävyysraportoinnin varmennuskertomuksessa.

## 5 §

### *Tilintarkastuskertomus*

---

[2 mom.] Tilintarkastuskertomuksessa on annettava lausunto siitä:

---

- 3) onko toimintakertomus laadittu noudattaen siihen sovellettavia säännöksiä lukuunottamatta sitä, mitä kestävyysraportista säädetään kirjanpitolain 7 luvussa ja kestävyysraportointistandardeissa;
  - 4) ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot yhdenmukaisia lukuunottamatta sitä, mitä kestävyysraportista säädetään kirjanpitolain 7 luvussa ja kestävyysraportointistandardeissa.
- 

[4 mom.] Tilintarkastuskertomuksessa on lisäksi todettava, onko tilintarkastaja tilintarkastuksen yhteydessä saamiensa tietojen perusteella havainnut olennaisia virheellisyyskohtia toimintakertomuksessa, sekä ilmoitettava näiden virheellisyyskohtien luonteesta. Mitä edellä tässä momentissa säädetään, koskee toimintakertomukseen sisältyvän kestävyysraportin tietoja, jos tilintarkastaja on valittu myös kestävyysraportointitarkastajaksi.

## 5 a §

### *Kestävyysraportoinnin varmennuskertomus*

[1 mom.] Kultakin tilikaudelta on annettava päivätty ja allekirjoitettu varmennuskertomus, jossa

- 1) yksilöidään kertomuksen kohteena oleva yhteisö ja kestävyysraportti, ja
- 2) esitetään kuvaus varmentamisen laajuudesta yksilöiden ne kestävyysvarmennusstandardit, joiden mukaisesti varmentaminen on suoritettu.

[2 mom.] Varmennuskertomuksessa on annettava lausunto siitä, noudatetaanko kestävyysraportissa kirjanpitolain 7 luvun vaatimuksia. Lausunto käsittää myös seuraavat seikat:

- 1) kestävyysraportointistandardien noudattaminen;
- 2) prosessi, jolla on yksilöity tiedot raportointistandardien mukaista raportoinnista varten;
- 3) kestävyysraportin tietojen merkitseminen kirjanpitolain 7 luvun 21 §:n 1 momentin mukaisilla tunnisteilla;
- 4) kestävä sijoittamista helpottavasta kehyksestä ja asetuksen (EU) 2019/2088 muuttamisesta Euroopan parlamentin ja neuvoston antaman asetuksen (EU) 2020/852 artiklassa 8 säädettyjä vaatimusten noudattaminen.

[3 mom.] Kestävyysraportointitarkastajan on suoritettava toimeksiantonsa siten, että 2 momentin tarkoittama lausunto esitetään ainakin rajoitetun varmuuden antavana johtopäätöksenä siitä, ettei ole havaittu mitään seikkaa, jonka perusteella voitaisiin päätellä, että raportointi on oleellisesti väärin.

[4 mom.] Sen lisäksi, mitä 1 – 3 momentissa säädetään, kertomuksen laadinnassa noudatetaan säädöksiä, jotka komissio antaa tilintarkastusdirektiivin 26 a artiklan 1 kohdan nojalla.

[5 mom.] Jos on valittu useita kestävyysraportointitarkastajia tai kestävyysraportoinnin tarkastusyhteisöjä, ne antavat yhteisen varmennuskertomuksen ja lausunnon. Jos valitut ovat erimielisiä, varmennuskertomuksessa on ilmoitettava erimielisyyden syy ja kunkin valitun on esitettävä erillinen lausuntonsa.

**[6 mom.]** Kestävyysraportointitarkastajan on allekirjoitettava ja päivättävä varmennuskertomuksensa. Kestävyystarkastusyhteisön puolesta varmennuskertomuksen allekirjoittaa varmentajana toiminut kestävyysraportointitarkastaja. Jos varmennuksen toimittamista varten on valittu useita kestävyysraportointitarkastajia tai kestävyystarkastusyhteisöjä, kunkin tarkastajan ja kunkin yhteisön puolesta toimivan tarkastajan on allekirjoitettava varmennuskertomus.

**[7 mom.]** Jos kestävyysraportointitarkastajana toimii sama henkilö kuin tilintarkastajana, varmennuskertomus saadaan sisällyttää tilintarkastuskertomukseen sen erillisenä osana. Sama koskee tilannetta, jossa tilintarkastusyhteisö suorittaa myös kestävyysraportoinnin varmennuksen.

**[8 mom.]** Varmennuskertomukseen, joka annetaan konsernin kestävyysraportoinnista, sovelletaan tämän pykälän vaatimuksia.

## 5 b §

### *Tilintarkastuskertomuksen tai kestävyysraportoinnin varmennuskertomuksen puutteellisuudesta ilmoittaminen*

**[1 mom.]** Tilintarkastuslautakunnalla on oikeus julkistaa verkkosivuillaan ilmoitus siitä, että tilintarkastajan antama tilintarkastuskertomus ei täytä siitä annettuja säännöksiä. Ilmoituksessa on mainittava, mistä tilintarkastuskertomuksesta ja tilintarkastajasta on kyse.

**[2 mom.]** Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan myös siinä tapauksessa, että kestävyysraportointitarkastajan varmennuskertomus ei täytä siitä annettuja säännöksiä.

## 8 §

### *Palkkion määräytyminen tilintarkastuksesta ja kestävyysraportointivarmennuksesta*

**[1 mom.]** Tilintarkastuksesta tai kestävyysraportointivarmennuksesta maksettava palkkio ei saa määräytyä:

- 1) ehdollisesti, tai
- 2) yhteisölle tai säätiölle tarjottavien oheispalvelujen määrän perusteella.

**[2 mom.]** Palkkio ei saa muutoinkaan määräytyä tavalla, joka voi vaarantaa riippumattomuuden tilintarkastuksessa tai kestävyysraportoinnin varmennuksessa.

## 9 §

### *Yhteisön ja säätiön toimielinten velvollisuus avustaa tilintarkastajaa ja kestävyysraportointitarkastajaa*

Yhtiömiesten tai hallituksen ja toimitusjohtajan taikka vastaavien toimielinten on varattava tilintarkastajalle ja kestävyysraportointitarkastajalle tilaisuus toimittaa tilintarkastus tai kestävyysraportointivarmennus siinä laajuudessa kuin tämä katsoo sen tarpeelliseksi sekä annettava sellaista selvitystä ja apua, jota tilintarkastaja tai kestävyysraportointitarkastaja pyytää. Tytäryrityksen yhtiömiehellä, hallituksella ja toimitusjohtajalla tai vastaavalla toimielimellä on sama velvollisuus emoyrityksen tilintarkastajaa tai kestävyysraportointitarkastajaa kohtaan.

## 10 §

### *Tilintarkastajan ja kestävyysraportointitarkastajan läsnäolo yhteisön tai säätiön kokouksessa*

[1 mom.] Tilintarkastajalla ja kestävyysraportointitarkastajalla on oikeus olla läsnä ja käyttää puhevaltaa yhteisön tai säätiön toimielimen kokouksessa, jossa käsitellään hänen tehtäviinsä liittyviä asioita.

[2 mom.] Tilintarkastajan ja kestävyysraportointitarkastajan on oltava kokouksessa läsnä, jos käsiteltävät asiat ovat sellaisia, että hänen läsnäolonsa on tarpeen.

[3 mom.] Tilintarkastajan ja kestävyysraportointitarkastajan on yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen pyynnöstä annettava tarkempia tietoja seikoista, jotka voivat vaikuttaa kokouksessa käsiteltävän asian arviointiin. Tietoja ei kuitenkaan saa antaa, jos niiden antaminen aiheuttaisi yhteisölle olennaista haittaa.

## 4 luku

### **Tilintarkastajaa ja kestävyysraportointitarkastajaa koskevat muut säännökset**

#### 1 §

##### *Ammattieettiset periaatteet*

---

[2 mom.] Mitä 1 momentissa säädetään, koskee myös kestävyysraportointitarkastajaa.

#### 2 §

##### *Ammattitaidon ylläpitäminen ja kehittäminen*

---

[2 mom.] Mitä 1 momentissa säädetään, koskee myös kestävyysraportointitarkastajaa.

#### 3 §

##### *Hyvä tilintarkastustapa ja hyvä tapa kestävyysraportointivarmentamisessa*

---

[3 mom.] Kestävyysraportointivarmentamiseen kuuluvia tehtäviä suoritettaessa on noudatettava hyvä tapaa, joka vastaa mitä 1 momentissa säädetään.

#### 4 §

##### *Aineiston säilyttäminen*

---

**[2 mom.]** Kestävyysraportointitarkastajan ja kestävyystarkastusyhteisön on säilytettävä vähintään kuusi vuotta asiakirjat, jotka ovat merkityksellisiä:

- 1) kestävyysraportoinnin varmennuskertomuksen perustana; tai
- 2) todentamaan kestävyysraportoinnin varmentamista koskevien säännösten noudattamista.

**[3 mom.]** Edellä tässä pykälässä tarkoitettuihin asiakirjoihin kuuluvat myös asiakkaan tekemät kirjalliset huomautukset tai reklamaatiot tilintarkastuksesta tai kestävyysraportointivarmennuksesta.

#### 5 §

##### *Laadunvarmistus*

---

**[2 mom.]** Mitä 1 momentissa säädetään, koskee myös kestävyysraportointitarkastajaa.

#### 8 a §

##### *Riippumattomuus ja esteellisyys sekä salassapitovelvollisuus kestävyysraportoinnin varmentamisessa*

Mitä 6 – 8 §:ssä säädetään, sovelletaan myös kestävyysraportoinnin varmentamista koskevaan toimeksiantoon.

#### 9 §

##### *Asiakasrekisteri*

---

**[2 mom.]** Kestävyysraportointitarkastajan ja kestävyystarkastusyhteisön asiakasrekisterissä on oltava kunkin kestävyysvarmennusasiakkaan osalta ainakin

- 1) edellä 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettut tiedot;
- 2) tieto päävastuullisen kestävyysraportointitarkastajan nimestä;
- 3) erikseen kestävyysraportointivarmennuksesta perityt palkkiot ja muista palveluista perityt palkkiot kultakin asiakkaan tilikaudelta.

**[3 mom.]** Asiakasrekisterissä olevat asiakastiedot on säilytettävä 10 vuotta asianomaisen tilintarkastus- tai kestävyysvarmennustoimeksiannon päättymisestä.

**[4 mom.]** Jos toimeksianto koskee niin lakisääteistä tilintarkastusta kuin kestävyysraportointivarmennusta, 2 momentissa tarkoitettut tiedot voidaan säilyttää 1 momentin mukaisessa asiakasrekisterissä.

## 10 a §

### *Kestävyystarkastuskansio*

**[1 mom.]** Kestävyysraportointitarkastajan ja kestävyystarkastusyhteisön tulee koota kutakin kestävyysraportoinnin varmentamistoimeksiantoa koskevat merkitykselliset tiedot ja asiakirjat kestävyystarkastuskansioon, joka on suljettava viimeistään 60 vuorokauden kuluttua kestävyysraportoinnin varmennuskertomuksen allekirjoittamisesta.

**[2 mom.]** Jos tilintarkastaja toimii saman asiakkaan kestävyysraportointitarkastajana, 1 momentissa tarkoitettut tiedot voidaan sisällyttää tilintarkastuskansioon. Mitä edellä tässä momentissa säädetään, koskee myös tilannetta, jossa tilintarkastusyhteisö toimii saman asiakkaan kestävyystarkastusyhteisönä.

## 11 a §

### *Kestävyysraportointitarkastajan siirtyminen kestävyysraportin laatineen yhteisön palvelukseen*

Mitä 11 §:ssä säädetään, koskee myös kestävyysraportointitarkastajan ja muun mainitussa pykälässä tarkoitetun henkilön siirtymistä siihen yhteisöön, jonka kestävyysraportti on ollut varmennuksen kohteena.

## 12 §

### *Tilintarkastajan ja kestävyysraportointitarkastajan toiminnan järjestäminen*

---

**[3 mom.]** Mitä 1 momentissa säädetään, koskee myös kestävyysraportointitarkastajaa.

## 13 §

### *Epäilyksistä ilmoittaminen*

---

**[6 mom.]** Mitä 1 momentissa säädetään, koskee myös kestävyysraportointitarkastajaa.



## 5 luku

### **Erityissäännökset yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön tilintarkastuksesta ja kestävyysraportointivarmennuksesta**

#### 1 §

##### *Toimikausien enimmäiskesto*

---

**[6 mom.]** Mitä edellä tässä pykälässä säädetään, koskee myös kestävyysraportointitarkastajaa.

#### 2 §

##### *Tilintarkastajan ja kestävyysraportointitarkastajan erottaminen tuomioistuimen päätöksellä*

---

**[5 mom.]** Mitä edellä tässä pykälässä säädetään, koskee myös kestävyysraportointitarkastajaa.

#### 4 a §

##### *Kestävyysraportointivarmennukseen perustuvat rajoitukset oheispalvelujen tarjoamiselle yleisen edun kannalta merkittävässä yhteisössä*

**[1 mom.]** Kestävyysraportointitarkastaja, joka varmentaa kestävyysraportoinnin yleisen edun kannalta merkittävässä yhteisössä, ei saa tarjota tälle yhteisölle suoraan tai välillisesti tilintarkastusasetuksen 5 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan b, c ja f – k alakohdassa tarkoitettuja palveluja

- 1) ajanjaksona, joka alkaa kestävyysraportoinnin tarkoittaman tilikauden alusta ja päättyy, kun varmennuskertomus annetaan; ja
- 2) edellä 1 kohdassa tarkoitettuna ajanjaksona ja sitä välittömästi edeltävänä tilikautena, jos kyse on tilintarkastusasetuksen 5 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan e alakohdassa tarkoitetuista palveluista.

**[2 mom.]** Mitä 1 momentissa säädetään kestävyysraportointitarkastajasta, koskee myös kestävyystarkastusyhteisöä ja sitä ketjua, johon kestävyysraportointitarkastaja tai kestävyystarkastusyhteisö kuuluu.

**[3 mom.]** Mitä edellä tässä pykälässä säädetään, koskee myös 1 kohdassa tarkoitettujen palvelujen tarjoamista sellaiselle emoyritykselle tai sen määräysvallassa olevalle yritykselle, joka sijaitsee ETA-alueella.

**[4 mom.]** Jos tarkastusvaliokunta on arvioituaan riippumattomuuteen kohdistuvat uhat ja niitä koskevat varotoimet antanut luvan, kestävyysraportointitarkastaja ja 2 momentissa mainitut saavat tarjota oheispalveluita lukuun ottamatta niitä palveluita, joista säädetään 1 momentissa, tilintarkastusasetuksen 5 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tai mainitun artiklan 2 kohdassa. Arviointia varten tarkastusvaliokunnalle tulee toimittaa selvitys 4 luvun 6 §:n mukaisesta riippumattomuudesta.

[5 mom.] Jos kestävyysraportointitarkastajan kanssa samaan ketjuun kuuluva jäsen tarjoaa 1 momentissa tarkoitettuja palveluita sellaiselle yritykselle, joka on yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön määräysvallassa ETA:n ulkopuolella, kestävyysraportointitarkastajan on arvioitava, vaarantavatko nämä palvelut sen riippumattomuuden. Kestävyysraportointitarkastajan on tarvittaessa ryhdyttävä varotoimiin uhkien lieventämiseksi, jotka aiheutuvat tällaisten palvelujen tarjoamisesta ETA:n ulkopuolella. Mitä edellä tässä momentissa säädetään kestävyysraportointitarkastajasta, sovelletaan myös kestävyystarkastusyhteisöön.

#### 4 b §

##### *Sääntöjen vastaisuudet*

Jos yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön kestävyysraportointitarkastaja epäilee tai hänellä on perustellut syyt epäillä tilintarkastusasetuksen 7 artiklassa tarkoitettua sääntöjenvastaisuutta, hänen tulee menetellä mainitun artiklan mukaisesti.

#### 6 luku

### **Hyväksyminen ja rekisteröinti**

#### 1 a §

##### *Kestävyysraportointitarkastajaksi hyväksyminen*

[1 mom.] Tilintarkastusvalvonnan on hakemuksesta hyväksyttävä kestävyysraportointitarkastajaksi hakija, joka täyttää 3 a §:ssä säädetyt hyväksymisedellytykset. Hyväksyminen on voimassa toistaiseksi.

[2 mom.] Työ- ja elinkeinoministeriön asetuksella voidaan antaa tarkemmat säännökset hakemusmenettelystä.

#### 3 a §

##### *Kestävyysraportointitarkastajan erikoispätevyyden hyväksymisedellytykset*

[1 mom.] Kestävyysraportointitarkastajaksi on hyväksyttävä luonnollinen henkilö,

- 1) joka täyttää 2 §:n 1 momentin 1–4 kohdassa säädetyt HT-tilintarkastajan edellytykset;
- 2) jonka korkeakouluopinnot käsittävät sekä tiedot kestävyysraportointivarmentamisen kannalta merkityksellisistä aihealueista että opastuksen näiden tietojen soveltamiseen käytännössä; ja
- 3) joka on suorittanut hyväksytysti kestävyysraportointitarkastajan erikoistumistutkinnon.

[2 mom.] Sen lisäksi mitä 1 momentissa säädetään, hyväksyminen edellyttää 2 §:n 1 momentin 5 kohdan mukaista käytännön kokemusta kuitenkin siten, että kokemuksesta tulee olla vähintään kahdeksan kuukautta kestävyysraportoinnin tai konsernikestävyysraportoinnin varmentamispalveluita taikka muista kestävyysseikkoja koskevista palveluista.

## 4 §

### *Tutkinnot ja niihin osallistuminen*

[1 mom.] HT-tutkinto ja erikoistumistutkinnot järjestetään vähintään kerran kalenterivuodessa.

[5 mom.] Jos henkilölle on myönnetty lupa osallistua sekä HT-tutkintoon että erikoistumistutkintoon, mutta hän ei ole suorittanut hyväksytysti HT-tutkintoa, voi henkilö osallistua erikoistumistutkintoon vain samanaikaisesti HT-tutkinnon kanssa. Jos hän tällöin suorittaa hyväksytysti vain erikoistumistutkinnon, on suoritus voimassa viisi tutkintovuotta seuraavaa kalenterivuotta. Jos henkilö ei erikoistumistutkinnon voimassaoloaikana suorita hyväksytysti HT-tutkintoa, erikoistumistutkinnon suoritus raukeaa.

## 6 §

### *Oikeus käyttää ammattinimikettä*

[5 mom.] Ammattinimikettä kestävyysraportointitarkastaja ja siihen viittaavaa lyhennettä KRT saa käyttää vain 1 §:n mukaisesti kestävyysraportointitarkastajaksi hyväksytty luonnollinen henkilö. Kestävyystarkastusyhteisön ammattinimikettä saa käyttää vain 1 luvun 2 §:n 2 momentissa tarkoitettu tilintarkastustarkastusyhteisö.

## 9 §

### *Tilintarkastajarekisteri*

[2 mom.] Rekisteriin tallennetaan ainakin seuraavat tiedot:

- 3) postiosoite, mahdollinen sähköpostiosoite ja verkkosivut sekä puhelinnumero;
- 4a) tieto hyväksymisestä kestävyysraportointitarkastajaksi tai kestävyystarkastusyhteisöksi sekä hyväksymisajankohta ja hyväksymisen päättymisajankohta;

[3 mom.] Tiedot säilytetään tilintarkastajarekisterissä seuraavasti:

- 1) 2 momentin 1, 2, 4, 4a ja 5 kohdan tietoja säilytetään 30 vuotta siitä, kun hyväksyminen on kokonaan lakkautettu 7 §:n nojalla tai peruutettu 10 luvun 2 §:n nojalla lainvoimaisella päätöksellä;

[7 mom.] Mitä 4 momentissa säädetään, sovelletaan myös ETA-valtiossa hyväksytyyn ja rekisteröityyn kestävyystarkastusyhteisöön, jonka päävastuullinen kestävyystarkastaja täyttää 1 a §:ssä säädetyt hyväksymisedellytykset. Mitä 5 momentissa säädetään, sovelletaan myös muussa kuin ETA-valtiossa hyväksytyyn ja rekisteröityyn kestävyysraportointitarkastajaan, joka antaa kestävyysvarmistuskertomuksen muussa kuin ETA-valtiossa rekisteröidyn yhteisön kestävyysraportista tai konsernikestävyysraportista.

10 §

*Velvollisuus ilmoittaa hyväksymisedellytysten ja rekisteritietojen muutoksista*

---

[3 mom.] Mitä edellä tässä pykälässä säädetään, sovelletaan myös kestävyysraportointitarkastajaan.

11 §

*Tietojensaanti rekistereistä*

---

[3 mom.] Mitä edellä tässä pykälässä säädetään, sovelletaan myös kestävyysraportointitarkastajaan.

7 luku

**Ohjaus, kehittäminen ja valvonta**

8 §

*Luvun säännösten soveltaminen kestävyysraportointitarkastajaan*

Mitä edellä tässä luvussa säädetään ohjauksesta sekä kehittämisestä ja valvonnasta sovelletaan myös kestävyysraportointitarkastajaan.

8 luku

**Valvontavaltuudet**

8 §

*Ulkopuolisen asiantuntijan käyttäminen*

---

[2 mom.] Asiantuntijalla on oltava kulloisenkin tehtävän laatuun ja laajuuteen nähden riittävä asiantuntemus. Jos asiantuntija toimii ulkopuolisena laaduntarkastajana, hänellä on oltava hyvä perehtyneisyys tilintarkastukseen ja laaduntarkastukseen pätevöittävä erityiskoulutus. Jos kyse on kestävyysraportointivarmennuksen laaduntarkastuksesta, asiantuntijan tulee olla hyvin perehtynyt myös kestävyysseikkoihin.

## 9 §

### *Luvun säännösten soveltaminen kestävyysraportointitarkastajaan*

Mitä edellä tässä luvussa säädetään valvontavaltuuksista, sovelletaan myös kestävyysraportointitarkastajaan.

## 9 luku

### **Tietojen luovuttaminen ja viranomaisyhteistyö**

## 4 §

### *Luvun säännösten soveltaminen kestävyysraportointitarkastajaan*

Mitä edellä tässä luvussa säädetään tietojen luovuttamisesta ja viranomaisyhteistyöstä sovelletaan myös kestävyysraportointitarkastajaan.

## 10 luku

### **Seuraamukset**

## 1 §

### *Huomautus ja varoitus*

---

**[3 mom.]** Mitä edellä tässä pykälässä säädetään tilintarkastajasta, sovelletaan myös kestävyysraportointitarkastajaan.

## 2 §

### *Hyväksymisen peruuttaminen*

---

**[2 mom.]** Mitä 1 momentissa säädetään, sovelletaan kestävyysraportointitarkastajaan, joka ei täytä hyväksymisen edellytyksiä tai on tahallaan tai törkeästi huolimattomuudesta menetellyt olennaisesti tässä laissa tai sen nojalla annetuissa säännöksissä taikka muussa lainsäädännössä olevien kestävyysraportoinnin varmentamista koskevien säännösten vastaisesti. Jos 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettu peruste liittyy tilintarkastajan toimintaan KHT-, JHT-tilintarkastajaa taikka kestävyysraportointitarkastajaa edellyttävässä tehtävässä ja luonnollisella henkilöllä on edelleen edellytykset toimia tilintarkastajana, tilintarkastuslautakunnan tulee peruuttaa ainoastaan kyseisen erikoispuoletyyden hyväksyminen.

---

**[7 mom.]** Mitä 3 – 6 momentissa säädetään, sovelletaan myös kestävyysraportointitarkastajaan.

### 3 a §

#### *Määräaikainen kieltö toimia kestävyysraportointitarkastajana*

Jos tilintarkastuslautakunta katsoo, että varoitus on liian lievä ja hyväksymisen peruuttaminen on liian ankara seuraamus, tilintarkastuslautakunta voi kieltää kestävyysraportointitarkastajaa tai päävastuullista kestävyysraportointitarkastajaa allekirjoittamasta kestävyysvarmennuskertomuksia ja osallistumasta kestävyysraportoinnin varmentamista koskeviin toimeksiantoihin enintään kolmen vuoden määräajaksi.

### 4 §

#### *Määräaikainen kieltö toimia tilintarkastusyhteisön hallintoelimissä*

Tilintarkastuslautakunta voi kieltää tilintarkastajalta, kestävyysraportointitarkastajaa tai tilintarkastusyhteisön muulta osakkaalta osallistumisen tilintarkastusyhteisön yhtiöoikeudelliseen elimeen enintään kolmen vuoden määräajaksi, jos hän on osallistunut kyseisen hallintoelimen jäsenenä erityisen moitittavalla tavalla sellaisen päätöksen tekoon, joka on Euroopan unionin tilintarkastusasetuksen tai tämän lain taikka niiden nojalla annettujen säännösten vastainen.

### 5 §

#### *Seuraamusmaksu ja sen määrääminen*

**[1 mom.]** Tilintarkastuslautakunta voi määrätä seuraamusmaksun, jos tilintarkastaja tai kestävyysraportointitarkastaja rikkoo 4 luvun 11 tai 11 a §:ssä tarkoitettuja määräaikoja.

**[2 mom.]** Seuraamusmaksu 4 luvun 11 tai 11a §:ssä tarkoitetun määräajan rikkomisesta on enintään 50 000 euroa.

---

### 7 §

#### *Seuraamuksista päätettäessä huomioon otettavat seikat*

**[3 mom.]** Mitä edellä tässä pykälässä säädetään tilintarkastajasta, sovelletaan myös kestävyysraportointitarkastajaan.

### 9 §

#### *Korvausvelvollisuus tilintarkastajana aiheutetusta vahingosta*

---

## 9 a §

### *Korvausvelvollisuus kestävyysraportoinnin varmentamisessa aiheutetusta vahingosta*

**[1 mom.]** Kestävyysraportointitarkastaja on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän on 1 luvun 1 §:n 6 momentissa tarkoitettua tehtävää suorittaessaan aiheuttanut tahallisesti tai huolimattomuudesta yhteisölle. Sama koskee vahinkoa, joka on tässä tai muussa laissa kestävyysraportoinnin varmentamisesta annettua säännöstä rikkomalla aiheutettu yhteisön osakkaalle, yhtiömiehelle tai jäsenelle taikka muulle henkilölle. Kestävyysraportointitarkastaja vastaa myös vahingosta, jonka hänen apulaisensa tahallisesti tai huolimattomuudesta on aiheuttanut.

**[2 mom.]** Jos kestävyysraportointitarkastajana on tilintarkastusyhteisö, vahingosta vastaavat tilintarkastusyhteisö sekä se, jolla on päävastuu kestävyysraportoinnin varmennuksen toimittamisesta.

**[3 mom.]** Vahingonkorvauksen sovittelusta sekä korvausvastuun jakaantumisesta kahden tai useamman korvausvelvollisen kesken säädetään vahingonkorvauslaissa.

## 10 §

### *Rangaistussäännökset*

---

**[2 mom.]** Joka tahallaan 6 luvun 6 §:n vastaisesti käyttää tilintarkastajan tai kestävyysraportointitarkastajan nimikettä tai muuta nimitystä, jonka perusteella voidaan virheellisesti olettaa hänen olevan tilintarkastaja tai kestävyysraportointitarkastaja, on tuomittava tilintarkastajan tai kestävyystarkastajan ammattinimikkeen luvattomasta käyttämisestä sakkoon.

**[3 mom.]** Rangaistus tilintarkastusrikoksesta säädetään rikoslain (39/1889) 30 luvun 10 a §:ssä. Saman luvun 10 d §:ssä säädetään rangaistus kestävyysvarmennusrikoksesta ja 10 e §:ssä kestävyysvarmennusrikkomuksesta.

**[4 mom.]** Rangaistus 4 luvun 8 §:ssä säädetyn tilintarkastajan salassapitovelvollisuuden ja saman luvun 8 a §:ssä säädetyn kestävyysraportoinnin varmentamista koskevan salassapitovelvollisuuden rikkomisesta tuomitaan rikoslain 38 luvun 1 tai 2 §:n mukaan, jollei teko ole rangaistava rikoslain 30 luvun 5 tai 6 §:n mukaan taikka jollei siitä muualla laissa säädetä ankarampaa rangaistusta.

## 11 luku

### **Erinäiset säännökset**

## 1 §

### *Muutoksenhaku*

---

**[3 mom.]** Tilintarkastuslautakunnan päätökseen saa hakea muutosta valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen siten kuin hallintolainkäyttölaissa säädetään ja hallinto-oikeuden päätökseen valittamalla korkeimpaan hallinto-oikeuteen se:

---

3a) jolle on 10 luvun 3 a §:n nojalla annettu määräaikainen kiello toimia kestävyysraportointitarkastajana.

---

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 2023

1. Siihen, joka on hyväksytty tilintarkastajaksi ennen 1.1.2024 tai, joka on hakenut tilintarkastajaksi hyväksymistä ennen 1.1.2024 ja hänet on hyväksytty tilintarkastajaksi ennen 1.1.2026 ei sovelleta 6 luvun 3 a §:n 1 momentin 2 ja 3 kohtia eikä 2 momenttia.

2. Jos ennen 1.1.2026 tilintarkastajaksi hyväksytty haluaa toimia myös kestävyysraportointitarkastajana, hänen on hankittava jatkuvalla koulutuksella riittävät tiedot:

- 1) kestävyysraportoinnista; ja
- 2) kestävyysraportointivarmentamisesta.

3. Edeltävässä kohdassa tarkoitettuna jatkuvana koulutuksena pidetään tilintarkastajien ammattijärjestön tai muun koulutusta järjestävän tahon valmennusohjelmaa edellyttäen, että se käsittää mainitut aihealueet vähintään viisi työpäivää käsittävänä koulutusjaksona.

4. Edeltävässä kohdassa tarkoitetun järjestäjän on ilmoitettava koulutuksestaan ja annettava sen sisällöstä selvitys Tilintarkastusvalvonnalle, joka pitää järjestäjistä rekisteriä. Jos koulutuksen sisältö ei vastaa sitä, mitä tässä laissa säädetään, Tilintarkastusvalvonta voi kieltäytyä järjestäjän merkitsemisestä rekisteriin, jolloin koulutusta ei pidetä 3 kohdassa tarkoitettuna. Muutoksenhaussa noudatetaan, mitä 11 luvun 1 §:n 1 ja 3 momentissa säädetään. Tilintarkastusvalvonnan päätös voidaan panna täytäntöön muutoksenhausta huolimatta, jollei valitusviranomaisen toisin määrää. Valitusviranomaisen on käsiteltävä asia kiireellisenä.

5. Tilintarkastusvalvonta merkitsee 2 kohdassa tarkoitetun henkilön kestävyysraportointitarkastajista pidettävään rekisteriin edeltävässä kohdassa tarkoitetulla tavalla rekisteröidyn järjestäjän antaman todistuksen perusteella.

---

Helsingissä 2023

**Pääministeri**



### 3.

## Laki

### osakeyhtiölain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
muutetaan osakeyhtiölain (624/2006) 6 luvun 16 a -16 c §:t,  
lisätään 6 lukuun uudet 16 d – 16 f §:t ja 7 lukuun uusi 6 a §, seuraavasti:

#### 6 luku

### Osakeyhtiön johto ja edustaminen

#### 16 a §

*Hallituksen tehtävät pörssiyhtiössä ja muussa yleisen edun kannalta merkittävässä yhtiössä*

[1 mom.] Jos yhtiö on kirjanpitolain 1 luvun 9 §:ssä tarkoitettu pörssiyhtiö tai muu yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, sen hallituksen tehtävänä on sekä taloudellisen raportoinnin ja tarkastuksen että kestävyysseikkoja koskevan raportoinnin ja varmentamisen osalta erityisesti seurata ja arvioida:

- 1) raportointijärjestelmää;
- 2) sisäisen valvonnan ja tarkastuksen sekä riskienhallintajärjestelmien tehokkuutta;
- 3) miten yhtiön ja sen lähipiiriin kuuluvan kesken tehtävät sopimukset ja muut oikeustoimet täyttävät 5 luvun 14 a §:n ja 6 luvun 4 a §:n esteellisyysäännösten soveltamatta jättämisen vaatimukset yhtiön tavanomaiseen toimintaan kuulumisesta ja markkinaehdoista;
- 4) tilintarkastajan riippumattomuutta ja erityisesti tämän harjoittamaa muiden kuin tilintarkastusta ja kestävyysraportoinnin varmentamista koskevien palvelujen tarjoamista.

[2 mom.] Edellä 1 momentissa mainittujen tehtävien lisäksi hallituksen on seurattava yhtiön tilintarkastusta ja valmistettava yhtiön tilintarkastajan valinta. Edellä 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettujen toimien sisäiseen valvontaan ei saa ottaa osaa hallituksen jäsen, joka on lähipiirisuhteessa valvonnan kohteena olevaan toimeen.

[3 mom.] Mitä 1 momentin 4 kohdassa ja 2 momentissa säädetään, ei koske:

- 1) yhtiötä, jonka emoyhteisössä hoidetaan kyseiset tehtävät;
- 2) siirtokelpoisiin arvopapereihin kohdistuvaa yhteistä sijoitustoimintaa harjoittavia yrityksiä (yhteissijoitusyritykset) koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten yhteensovittamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2009/65/EY 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua yhteissijoitusyritystä tai vaihtoehtoisten sijoitusrahastojen hoitajista ja direktiivin 2003/41/EY ja 2009/65/EY sekä asetuksen (EY) N:o 1060/2009 ja (EU) N:o 1095/2010 muuttamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2011/61/EU 4 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettua vaihtoehtoista sijoitusrahastoa;
- 3) yhteisöä, jonka ainoa tarkoitus on laskea liikkeelle arvopapereiden yleisölle tarjoamisen tai kaupankäynnin kohteeksi säännellyllä markkinalla ottamisen yhteydessä julkaistavasta

esitteestä annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) 2017/1129 täydentämisestä esitteen muodon, sisällön, tarkastuksen ja hyväksymisen osalta sekä komission asetuksen (EY) N:o 809/2004 kumoamisesta komission antamassa asetuksessa (EU) 2019/980 tarkoitettuja omaisuusvakuudellisia arvopapereita.

---

#### 16 b §

##### *Tarkastusvaliokunta yleisen edun kannalta merkittävässä yhtiössä*

**[1 mom.]** Yhtiössä voi olla hallituksen jäsenistä koostuva tarkastusvaliokunta, jonka tehtävänä on 16 a §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitettujen hallituksen tehtävien valmistelu siten kuin 16 c – 16 e §:ssä säädetään. Jos tarkastusvaliokuntaa ei ole, tehtävien valmistelu kuuluu koko hallitukselle. Tarkastusvaliokunnan tehtävät voi hoitaa hallituksen toinen valiokunta, jonka kokoonpano täyttää 2 momentin vaatimukset.

**[2 mom.]** Tarkastusvaliokunnan jäsen ei saa osallistua yhtiön tai sen konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän yhteisön tai säätiön päivittäiseen johtamiseen. Vähintään yhdellä tarkastusvaliokunnan jäsenellä on oltava laskentatoimen tai tilintarkastuksen asiantuntemusta.

#### 16 c §

##### *Tarkastusvaliokunnan tehtävät tilintarkastuksen ja kestävyysraportoinnin varmentamisen osalta*

Edellä 16 a §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitetun tilintarkastuksen ja kestävyysraportoinnin varmentamisen osalta tarkastusvaliokunta esittää hallitukselle:

- 1) tulokset tilintarkastuksesta ja kestävyysraportoinnin varmentamisesta;
- 2) käsityksensä siitä, millä tavoin tilintarkastus ja kestävyysraportoinnin varmentaminen liäsivät raportoinnin luotettavuutta
- 3) käsityksensä valiokunnan roolista tilintarkastuksen ja kestävyysraportoinnin varmentamisen prosesseissa.

#### 16 d §

##### *Tarkastusvaliokunnan tehtävät raportointiprosessien osalta*

Edellä 16 a §:n 1 momentissa tarkoitetun taloudellisen raportoinnin ja kestävyysraportoinnin osalta tarkastusvaliokunta seuraa:

- 1) prosesseja taloudellisesta raportoinnista ja kestävyysraportoinnista;
- 2) prosesseja kirjanpitolain 7 luvun 21 §:ssä tarkoitettusta digitaalisesta raportoisesta ja mainitun luvun 2 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettujen standardien mukaisesti raportoitavien tietojen tunnistamisesta;

- 3) sisäisen valvonnan ja tarkastuksen sekä riskienhallinnan tehokkuutta 1 ja 2 kohdassa tarkoitetuissa prosesseissa;
- 4) tilintarkastuksen sekä kestävyysraportoinnin varmennuksen toteuttamista.

#### 16 e §

##### *Tarkastusvaliokunnan tehtävät tilintarkastajan valinnassa ja riippumattomuuden seurannassa*

**[1 mom.]** Edellä 16 a §:n 2 momentissa tarkoitetun tilintarkastajan valinnan osalta tarkastusvaliokunta järjestää valintamenettelyn ja antaa hallitukselle suosituksensa tilintarkastajasta yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista ja komission päätöksen 2005/909/EY kumoamisesta annetun Euroopan parlamentin ja asetuksen (EU) N:o 537/2014 artiklan 16 mukaisesti, jollei tätä tehtävää ole määrätty nimitysvaliokunnalle tai muulle valiokunnalle mainitun artiklan 8 kohdan mukaisesti.

**[2 mom.]** Edellä 16 a §:n 1 momentissa tarkoitetun tilintarkastajan riippumattomuuden seuraamisen osalta tarkastusvaliokunta arvioi tilintarkastajan riippumattomuutta ja erityisesti sitä, onko muiden kuin tilintarkastuspalvelujen tarjoaminen yhtiölle hyväksyttävää 1 momentissa tarkoitetun asetuksen 5 artiklan mukaisesti.

#### 16 f §

##### *Poikkeukset kestävyysraportointia koskevista velvollisuuksista*

Mitä 16 a – 16 e §:ssä säädetään kestävyysraportointiin ja sen varmentamiseen liittyvistä tehtävistä, ei koske yhtiötä, joka on kooltaan kirjanpitolain 1 luvun 4 b §:ssä tarkoitettu mikroyritys, ellei se julkista kestävyysraporttia.

#### 7 luku

### **Tilintarkastus ja erityinen tarkastus**

#### 6 a §

##### *Erityinen velvollisuus valita kestävyysraportoinnin varmentaja*

**[1 mom.]** Yhtiökokous valitsee kestävyysraportoinnille varmentajan, jos yhtiö on:

- 1) kirjanpitolain 1 luvun 4 c §:ssä tarkoitettu suuryritys; tai
- 2) yleisen edun kannalta merkittävä ja kirjanpitolain 1 luvun 4 b §:ssä tarkoitettua mikroyritystä suurempi.

**[2 mom.]** Kestävyysraportoinnin varmentajaksi voidaan valita tilintarkastuslaissa tarkoitettu kestävyysraportointitarkastaja tai kirjanpitolain 7 luvussa tarkoitettu kestävyysvarmennuslaitos. Edellä 2 §:ssä tarkoitettu tilintarkastaja voidaan valita myös tähän tehtävään, jos hänellä on kestävyysraportointitarkastajan erikoispätevyys.

**[3 mom.]** Mitä 4 §:ssä säädetään tilintarkastajan toimikaudesta, sovelletaan myös kestävyysraportoinnin tarkastajaan.

---

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 202

## 4.

# Laki

## osuuskuntalain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* osuuskuntalain (421/2013) 6 luvun 16 a – 16 c §:t,  
*lisätään* 6 lukuun uudet 16 d – 16 f §:t ja 7 lukuun uusi 6 a §, seuraavasti:

### 6 luku

#### Osuuskunnan johto ja edustaminen

##### 16 a §

*Hallituksen tehtävät yleisen edun kannalta merkittävässä osuuskunnassa*

**[1 mom.]** Jos osuuskunta on kirjanpitolain 1 luvun 9 §:ssä tarkoitettu yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, sen hallituksen tehtävänä on sekä taloudellisen raportoinnin ja tarkastuksen että kestävyysseikkoja koskevan raportoinnin ja varmentamisen osalta erityisesti seurata ja arvioida:

- 1) raportointijärjestelmää;
- 2) sisäisen valvonnan ja tarkastuksen sekä riskienhallintajärjestelmien tehokkuutta;
- 3) tilintarkastajan riippumattomuutta ja erityisesti tämän harjoittamaa muiden kuin tilintarkastusta ja kestävyysraportoinnin varmentamista koskevien palvelujen tarjoamista.

---

**[3 mom.]** Mitä 1 momentin 4 kohdassa ja 2 momentissa säädetään, ei koske:

- 1) yhteisöä, jonka emoyhteisössä hoidetaan kyseiset tehtävät;
- 2) siirtokelpoisiin arvopapereihin kohdistuvaa yhteistä sijoitustoimintaa harjoittavia yrityksiä (*yhteissijoitusyritykset*) koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten yhteensovittamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2009/65/EY 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua yhteissijoitusyritystä tai vaihtoehtoisten sijoitusrahastojen hoitajista ja direktiivin 2003/41/EY ja 2009/65/EY sekä asetuksen (EY) N:o 1060/2009 ja (EU) N:o 1095/2010 muuttamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2011/61/EU 4 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettua vaihtoehtoista sijoitusrahastoa;
- 3) yhteisöä, jonka ainoa tarkoitus on laskea liikkeelle arvopapereiden yleisölle tarjoamisen tai kaupankäynnin kohteeksi säännellyllä markkinalla ottamisen yhteydessä julkaistavasta esitteestä annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) 2017/1129 täydentämisestä esitteen muodon, sisällön, tarkastuksen ja hyväksymisen osalta sekä komission asetuksen (EY) N:o 809/2004 kumoamisesta komission antamassa asetuksessa (EU) 2019/980 tarkoitettuja omaisuusvakuudellisia arvopapereita.

## 16 b §

### *Tarkastusvaliokunta yleisen edun kannalta merkittävässä osuuskunnassa*

[1 mom.] Osuuskunnassa voi olla hallituksen jäsenistä koostuva tarkastusvaliokunta, jonka tehtävänä on 16 a §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitettujen hallituksen tehtävien valmistelu siten kuin 16 c – 16 e §:ssä säädetään. Jos tarkastusvaliokuntaa ei ole, tehtävien valmistelu kuuluu koko hallitukselle. Tarkastusvaliokunnan tehtävät voi hoitaa hallituksen toinen valiokunta, jonka kokoonpano täyttää 2 momentin vaatimukset.

[2 mom.] Tarkastusvaliokunnan jäsen ei saa osallistua osuuskunnan tai sen konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän yhteisön tai säätiön päivittäiseen johtamiseen. Vähintään yhdellä tarkastusvaliokunnan jäsenellä on oltava laskentatoimen tai tilintarkastuksen asiantuntemusta.

## 16 c §

### *Tarkastusvaliokunnan tehtävät tilintarkastuksen ja kestävyysraportoinnin varmentamisen osalta*

Edellä 16 a §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitettujen tilintarkastuksen ja kestävyysraportoinnin varmentamisen osalta tarkastusvaliokunta esittää hallitukselle:

- 1) tulokset tilintarkastuksesta ja kestävyysraportoinnin varmentamisesta;
- 2) käsityksensä siitä, millä tavoin tilintarkastus ja kestävyysraportoinnin varmentaminen liäsivät raportoinnin luotettavuutta;
- 3) käsityksensä valiokunnan roolista tilintarkastuksen ja kestävyysraportoinnin varmentamisen prosesseissa.

## 16 d §

### *Tarkastusvaliokunnan tehtävät raportointiprosessien osalta*

Edellä 16 a §:n 1 momentissa tarkoitettujen taloudellisen raportoinnin ja kestävyysraportoinnin osalta tarkastusvaliokunta seuraa:

- 1) prosesseja taloudellisesta raportoinnista ja kestävyysraportoinnista;
- 2) prosesseja kirjanpitolain 7 luvun 21 §:ssä tarkoitettua digitaalisesta raportoinnista ja mainitun luvun 2 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettujen standardien mukaisesti raportoitavien tietojen tunnistamisesta;
- 3) sisäisen valvonnan ja tarkastuksen sekä riskienhallinnan tehokkuutta 1 ja 2 kohdassa tarkoitetuissa prosesseissa;
- 4) tilintarkastuksen sekä kestävyysraportoinnin varmennuksen toteuttamista.

## 16 e §

### *Tarkastusvaliokunnan tehtävät tilintarkastajan valinnassa ja riippumattomuuden seurannassa*

**[1 mom.]** Edellä 16 a §:n 2 momentissa tarkoitetun tilintarkastajan valinnan osalta tarkastusvaliokunta järjestää valintamenettelyn ja antaa hallitukselle suosituksensa tilintarkastajasta yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista ja komission päätöksen 2005/909/EY kumoamisesta annetun Euroopan parlamentin ja asetuksen (EU) N:o 537/2014 artiklan 16 mukaisesti, jollei tätä tehtävää ole määrätty nimitysvaliokunnalle tai muulle valiokunnalle mainitun artiklan 8 kohdan mukaisesti.

**[2 mom.]** Edellä 16 a §:n 1 momentissa tarkoitetun tilintarkastajan riippumattomuuden seuraamisen osalta tarkastusvaliokunta arvioi tilintarkastajan riippumattomuutta ja erityisesti sitä, onko muiden kuin tilintarkastuspalvelujen tarjoaminen osuuskunnalle hyväksyttävää 1 momentissa tarkoitetun asetuksen 5 artiklan mukaisesti.

## 16 f §

### *Poikkeukset kestävyysraportointia koskevista velvollisuuksista*

Mitä 16 a – 16 e §:ssä säädetään kestävyysraportointiin ja sen varmentamiseen liittyvistä tehtävistä, ei koske osuuskuntaa, joka on kooltaan kirjanpitolain 1 luvun 4 b §:ssä tarkoitettu mikroyritys, ellei se julkista kestävyysraporttia.

## 7 luku

### **Tilintarkastus ja erityinen tarkastus**

#### 6 a §

### *Erityinen velvollisuus valita kestävyysraportoinnin varmentaja*

**[1 mom.]** Osuuskunnan kokous valitsee kestävyysraportoinnille varmentajan, jos osuuskunta on:

- 1) kirjanpitolain 1 luvun 4 c §:ssä tarkoitettu suuryritys; tai
- 2) yleisen edun kannalta merkittävä ja kirjanpitolain 1 luvun 4 b §:ssä tarkoitettua mikroyritystä suurempi.

**[2 mom.]** Kestävyysraportoinnin varmentajaksi voidaan valita tilintarkastuslaissa tarkoitettu kestävyysraportointitarkastaja tai kirjanpitolain 7 luvussa tarkoitettu kestävyysvarmennuslaitos. Edellä 2 §:ssä tarkoitettu tilintarkastaja voidaan valita myös tähän tehtävään, jos hänellä on kestävyysraportointitarkastajan erikoispätevyys.

**[3 mom.]** Mitä 4 §:ssä säädetään tilintarkastajan toimikaudesta, sovelletaan myös kestävyysraportoinnin tarkastajaan.

## 5.

### **Laki**

#### **luottolaitostoiminnasta annetun lain 9 luvun 5 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* luottolaitostoiminnasta annetun lain (610/2014) 9 luvun 5 §:n 2 momentti, seuraavasti:

9 luku

#### **Riskien hallinta**

5 §

*Tarkastusvaliokunta*

---

**[5 mom.]** Luottolaitoksen tarkastusvaliokuntaan ei sovelleta osakeyhtiölain 6 luvun 16 a–16 f §:ää eikä osuuskuntalain 6 luvun 16 a–16 f §:ää.

Tämä laki tulee voimaan \_\_\_\_\_ päivänä \_\_\_\_\_ kuuta 2023



## 6.

### Laki

#### vakuutusyhtiölain 8 luvun 4 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* vakuutusyhtiölain (521/2008) 8 luvun 4 §:n 2 momentti, sellaisena kuin se on laissa 1665/2015, seuraavasti:

4 §

*Soveltamisala*

---

**[2 mom.]** Vakuutusyhtiön tilinpäätökseen ja toimintakertomukseen ei sovelleta kirjanpitolain 1 luvun 4 §:ää, 3 luvun 2 §:n 4 momenttia, 4 §:n 2 momenttia ja 6 §:ää, 4 luvun 1 §:n 1 momenttia ja 7 §:ää, 5 luvun 2 §:ää, 2 a §:n 6 momenttia, 13, 16 ja 17 §:ää, 7 a luvun 3 §:ää eikä 8 luvun 6 §:ää.

---

Tämä laki tulee voimaan      päivänä      kuuta 2023

**7.**

## **Laki**

**arvopaperimarkkinalain 7 luvun 7 a §:n kumoamisesta ja 5 §:n muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*kumotaan* arvopaperimarkkinalain (746/2012) 7 luvun 7 a §.

Tämä laki tulee voimaan \_\_\_\_\_ päivänä \_\_\_\_\_ kuuta 2023

## 8.

### Laki

#### Finanssivalvonnasta annetun lain 3 ja 37 §:n muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
muutetaan Finanssivalvonnasta annetun lain 3 §:n 2 momentin 4 kohta ja 37 §, seuraavasti:

#### 3 §

##### *Tehtävät*

---

[2 mom.] Laissa erikseen säädettyjen tehtäviensä toteuttamiseksi Finanssivalvonta:

---

4) valvoo kansainvälisten tilinpäätösstandardien ja Euroopan unionin kestävyysraportointistandardien noudattamista siten kuin jäljempänä säädetään;

---

#### 37 §

##### *Kansainvälisten tilinpäätösstandardien ja Euroopan unionin kestävyysraportointistandardien noudattamisen valvonta*

[1 mom.] Finanssivalvonta valvoo, että sellaiset kirjanpitovelvolliset, jotka ovat kirjanpitolain tai muun lain nojalla velvollisia noudattamaan tilinpäätöksessään kirjanpitolain 7 a luvussa tarkoitettuja kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja (IFRS-kirjanpitovelvollinen) ja yritykset, joiden arvopapereita on otettu kaupankäynnin kohteeksi säännellyllä markkinalla ja ovat kirjanpitolain 7 luvun mukaan velvollisia sisällyttämään toimintakertomukseensa Euroopan unionin kestävyysraportointistandardien edellyttämät tiedot (kestävyysraportointivelvollinen), noudattavat mainittuja standardeja. Mitä tässä pykälässä säädetään tilinpäätöksestä, sovelletaan vastaavasti toimintakertomukseen, tilinpäätöstiedotteeseen ja osavuosikatsaukseen.

[2 mom.] Jos IFRS-kirjanpitovelvollinen tai kestävyysraportointivelvollinen on Finanssivalvonnan käsityksen mukaan laatinut tilinpäätöksensä virheellisesti, Finanssivalvonta voi kehottaa IFRS-kirjanpitovelvollista tai kestävyysraportointivelvollista oikaisemaan virheen. Oikaisu-kehotuksesta on käytävä ilmi, että IFRS-kirjanpitovelvollinen tai kestävyysraportointivelvollinen voi pyytää asiasta kirjanpitolausannon lausunnon niin kuin 3 momentissa säädetään.

[3 mom.] Jos IFRS-kirjanpitovelvollinen tai kestävyysraportointivelvollinen katsoo, ettei se ole menetellyt oikaisukehotuksen kohteena olevassa asiassa siihen sovellettavien säännösten vastaisesti, IFRS-kirjanpitovelvollinen tai kestävyysraportointivelvollinen voi kuukauden kuluessa oikaisukehotuksen tiedoksisaannista pyytää asiasta kirjanpitolausannon lausunnon.

[4 mom.] Finanssivalvonta voi 33 a §:ssä tarkoitetulla uhkasakolla velvoittaa IFRS-kirjanpitovelvollisen tai kestävyysraportointivelvollisen noudattamaan oikaisukehotusta. Finanssivalvonta ei saa tehdä tällaista päätöstä ennen 3 momentissa tarkoitettua lausunnon antamista tai, jos kirjanpitovelvollinen ei pyydä lausuntoa, ennen 3 momentissa säädetyn määräajan päättymistä. Finanssivalvonta voi kuitenkin tehdä päätöksen edellä sanotun estämättä, jos lausuntoa ei ole

annettu neljän kuukauden kuluessa oikaisukehotuksen tiedoksi antamisesta IFRS-kirjanpitovelvolliselle tai kestävyysraportointivelvolliselle.

**[5 mom.]** Finanssivalvonta voi antaa tämän pykälän noudattamisen valvonnan kannalta tarpeellisia määräyksiä IFRS-kirjanpitovelvolliselle tai kestävyysraportointivelvolliselle tilinpäätöksen ja siihen liittyvien asiakirjojen säännöllisestä toimittamisesta Finanssivalvonnalle.

**[6 mom.]** Mitä 18, 19 ja 24 §:ssä säädetään muuta finanssimarkkinoilla toimivaa koskevasta Finanssivalvonnan tietojensaanti- ja tarkastusoikeudesta, sovelletaan myös IFRS-kirjanpitovelvollisen tai kestävyysraportointivelvollisen tytäryritykseen. Mitä 24 §:n 2 momentissa säädetään muun finanssimarkkinoilla toimivan toimeksiannosta toimivasta yrityksestä, sovelletaan myös yritykseen, joka IFRS-kirjanpitovelvollisen tai kestävyysraportointivelvollisen tytäryrityksen toimeksiannosta hoitaa tämän kirjanpitoon liittyviä tehtäviä.

---

Tämä laki tulee voimaan    päivänä    kuuta 2023

## 9.

### Laki

#### rikoslain 30 luvun muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
muutetaan rikoslain 30 luvun 13 §,  
lisätään 30 lukuun uudet 10 b – 10 e §:t, seuraavasti:

#### 30 luku

##### Elinkeinorikoksista

#### 10 b §

##### *Kestävyysraportointirikos*

Jos kirjanpitolain 7 luvun 1 §:ssä tarkoitettu yritys, tämän edustaja tai yrityksessä tosiasiallista määräysvaltaa käyttävä

- 1) laiminlyö kestävyysraportin laatimisen kokonaan tai olennaisilta osin, tai
- 2) merkitsemällä kestävyysraporttiin vääriä tai harhaanjohtavia tietoja olennaisesti vaikeuttaa oikean kuvan saamista yrityksen vaikutuksista kestävyysseikkoihin tai niiden vaikutuksesta yritykseen,

on tuomittava, jollei teosta muualla laissa säädetä ankarampaa rangaistusta, *kestävyysraportointirikoksesta* sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi.

#### 10 c §

##### *Kestävyysraportointirikkomus*

**[1 mom.]** Jos kestävyysraportointirikos, huomioon ottaen sillä tavoiteltu taloudellinen hyöty tai muut rikokseen liittyvät seikat, on kokonaisuutena arvostellen vähäinen, rikoksentekijä on tuomittava *kestävyysraportointirikkomuksesta* sakkoon.

**[2 mom.]** Kestävyysraportointirikkomuksesta tuomitaan myös se, joka tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta

- 1) laiminlyö kirjanpitolain 7 luvun 22 §:ssä kestävyysraportille säädetyn rekisteröintivelvollisuuden, tai
- 2) laiminlyö saman luvun 28 §:ssä kestävyysraportointiaineistolle säädetyn säilytysvelvollisuuden.

**[3 mom.]** Rangaistusta ei tuomita, jos 2 momentissa tarkoitettu rikkomus on vähäinen.

#### 10 d §

##### *Kestävyysvarmennusrikos*

Joka rikkoo tilintarkastuslain 3 luvun 5 a §:n säännöstä kestävyysvarmennuskertomuksen laatimisesta, on tuomittava, jollei teko ole vähäinen tai siitä muualla laissa säädetä ankarampaa rangaistusta, *kestävyysvarmennusrikoksesta* sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi.

#### 10 e §

##### *Kestävyysvarmennusrikkomus*

Joka tahallaan tai törkeästi huolimattomuudesta rikkoo tilintarkastuslain 3 luvun 5 a §:ää kestävyysvarmennuskertomuksen laatimisesta, on tuomittava, jollei teosta muualla laissa säädetä ankarampaa rangaistusta, *kestävyysvarmennusrikkomuksesta* sakkoon.

#### 13 §

##### *Oikeushenkilön rangaistusvastuu*

Markkinointirikokseen, alkoholijuoman markkinointirikokseen, kilpailumenettelyrikokseen, yritysvakoiluun, yrityssalaisuuden väärinkäyttöön, lahjomiseen elinkeinotoiminnassa, törkeään lahjomiseen elinkeinotoiminnassa, lahjuksen ottamiseen elinkeinotoiminnassa, törkeään lahjuksen ottamiseen elinkeinotoiminnassa, törkeään kirjanpitorikokseen *ja kestävyysraportointirikokseen* sovelletaan, mitä oikeushenkilön rangaistusvastuusta säädetään.

---

Tämä laki tulee voimaan   päivänä   kuuta 2023

## Työ- ja elinkeinoministeriön asetus

### tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä annetun asetuksen muuttamisesta

Työ- ja elinkeinoministeriön päätöksen mukaisesti säädetään tilintarkastuslain (1141/2015) 6 luvun 2 §:n 6 momentin nojalla:

#### 1 luku

#### Opintoja koskevat edellytykset

##### 5 a §

##### *Opinnot kestävyysseikoista*

Sen lisäksi, mitä 1 §:n 1 momentissa ja 2 – 4 §:ssä säädetään, kestävyysraportointitarkastajan hyväksymisen edellytyksenä on, että hakijalla on vähintään [12] opintopisteen tai [kahdeksan] opintoviikon laajuiset opinnot kestävyysseikoista.

##### 6 §

##### *Hakijan hyväksi luettavat muut opinnot*

[1 mom.] Tässä luvussa tarkoitettujen opintojen lisäksi hakijan hyväksi voidaan lukea muita vastaavia opintoja korkeakoulussa Suomessa tai muussa maassa, jos ne laajuudeltaan ja sisällöltään vastaavat 2 – 5a §:ssä tarkoitettuja opintoja.

---

##### 7 §

##### *Opintojen korvaaminen lisätehtävillä*

---

[4 mom.] Henkilö, joka hakee hyväksymistä kestävyysraportointitarkastajaksi, voi korvata lisätehtävillä kestävyysseikkoja koskevia opintoja enintään kuusi opintopistettä tai neljä opintoviikkoa.

## 8 §

### *Edellytysten täyttymisen osoittaminen*

[1 mom.] HT-pätevyuden tai JHT- taikka kestävyysraportointitarkastajan erikoispätevyuden hyväksymistä hakevan tulee osoittaa, että hän täyttää tässä asetuksessa edellytetyt opinnot esittämällä korkeakoulun antama todistus hakijan suorittamien opintojen sisällöstä, laajuudesta ja ajankohdasta sekä siitä, että hakijan opinnot vastaavat tämän luvun mukaisia opintovaatimuksia.

---

## 2 luku

### **Käytännön kokemusta koskevat vaatimukset**

## 9 §

### *Yleistä*

---

[3 mom.] Jos erikoispätevyyttä hakevalla ei ole ylempää korkeakoulututkintoa, hänen tulee olla toiminut vähintään viiden vuoden ajan ammattimaisesti HT-tilintarkastajana tai hänellä on oltava vähintään seitsemän vuoden käytännön kokemus 12 §:ssä tarkoitetuista tehtävistä.

---

## 10 a §

### *Riittävä kokemus kestävyysseikoista*

[1 mom.] Kestävyysraportointitarkastajan erityispätevyuden hakijalla tulee olla vähintään kahdeksan kuukauden kokemus harjoittelijana:

- 1) kestävyysraportoinnin varmentamisessa;
- 2) konsernin kestävyysraportoinnin varmentamisessa; tai
- 3) kestävyysseikkoja koskevien muiden palvelujen tarjoamisessa.

[2 mom.] Myös osa-aikainen käytännön kokemus luetaan hakijan hyväksi, jos se vastaa kes-  
toltaan vähintään kahdeksan kuukauden päätoimista työskentelyä 1 momentissa tarkoitetuissa tehtävissä.



### 3 luku

## **Tutkintoja, JHTT-tilintarkastajien siirtymäkoetta ja kelpoisuuskoetta koskevat vaatimukset**

### 13 §

#### *Tutkintojen sisältö ja laajuus*

**[1 mom.]** HT-tutkinnon ja erikoistumistutkintojen sisällöt määräytyvät seuraavasti:

---

4) kestävyysraportointitarkastajan erikoistumistutkinnon tehtävät liittyvät valmiuksiin hoitaa itsenäisesti tehtäviä kestävyysraportointivarmennuksessa.

---

**[5 mom.]** Kestävyysraportointitarkastajan erikoistumistutkinto sisältää tehtäviä seuraavista aihealueista:

- 1) säännökset kestävyysraportoinnista ja konsernin kestävyysraportoinnista;
- 2) raportointistandardit;
- 3) kestävyysanalyysi;
- 4) asianmukainen huolellisuus (due diligence) kestävyysseikkojen raportointiprosessissa;
- 5) säännökset kestävyysraportoinnin varmentamisesta;
- 6) kestävyysvarmennusstandardit.

### 21 §

#### *Vastausten arvostelu*

Tilintarkastusvalvonta vahvistaa HT-tutkinnon ja erikoistumistutkintojen sekä lisätehtävien, kelpoisuuskokeen ja siirtymäkokeen arvosteluperusteet.

### 5 luku

## **Hyväksymismenettelyä koskevat vaatimukset**

### 25 §

#### *Ennakkotieto*

Tilintarkastusvalvonta antaa hakemuksesta HT-tilintarkastajan tai erikoispätevyyden hyväksymistä hakevalle ennakkotiedon siitä, täyttyvätkö hyväksymisen edellytykset hakijan esittämien tietojen perusteella.

## Valtiovarainministeriön asetus

### arvopaperin liikkeeseenlaskijan säännöllisestä tiedonantovelvollisuudesta annetun asetuksen (1020/2012) muuttamisesta

Valtiovarainministeriön päätöksen mukaisesti säädetään arvopaperimarkkinalain (746/2012) 7 luvun 17 §:n 1–4 kohdan nojalla:

#### 2 luku

### Osakkeen, osakkeeseen oikeuttavan arvopaperin ja näihin rinnastuvan arvopaperin liikkeeseenlaskija

#### 7 §

##### *Selvitys hallinto- ja ohjausjärjestelmästä*

**[1 mom.]** Liikkeeseenlaskijan on esitettävä arvopaperimarkkinalain 7 luvun 7 §:ssä tarkoitettu selvitys hallinto- ja ohjausjärjestelmästä. Selvityksen tulee sisältää:

4) kuvaus hallitukseen ja hallintoneuvostoon sovellettavista monimuotoisuutta, kuten ikä, sukupuoli, toimintarajoitteisuus tai koulutus- ja ammattitausta, koskevista toimintaperiaatteista. Selvityksessä on kuvattava myös sovellettavien toimintaperiaatteiden tavoitteet, toimeenpano ja tilikaudella saavutetut tulokset. Jos toimintaperiaatteita ei sovelleta, selvityksessä on kerrottava perusteet soveltamatta jättämiselle.

**[6 mom.]** Jos 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettut tiedot sisältyvät liikkeeseenlaskijan kestävyysraporttiin, siihen voidaan viitata selvityksessä hallinto- ja ohjausjärjestelmästä.

Tämä asetus tulee voimaan      päivänä      kuuta 2023.