

Työ- ja elinkeinoministeriö

VN/30930/2022

Luonnos hallituksen esityksestä: kestävyysraportointidirektiivin (CSRD) voimaansaattaminen

## Finanssiala (FA) esittää täsmennyksiä luonnokseen hallituksen esityksestä

- Kestävyysraportoinnin soveltamisalaa on tarpeen selkiyttää ja tarkentaa.
- FA pitää ongelmallisena sitä, että vielä EU:ssa valmisteilla olevan ja keskeneräisen lainsäädännön, (direktiivi yritystoiminnan kestävää toimintaa koskevasta huolellisuusvelvoitteesta, CSDDD) määritelmät ja velvollisuuksien sisältö otetaan suoraan kansalliseen lakiin sellaisenaan ja laajasti avattuna, kun neuvottelut direktiivin sisällöstä ovat kesken ja muotoiluihin liittyy potentiaalisia ongelmia.
- Koska kestävyysraportointistandardien lopullista muotoa ei ole vielä vahvistettu ja ne tulevat velvoittavina suoraan EU-tasolta, on mahdollista, että niissä ei oteta huomioon kansallisia erityispiirteitä kuten poikkeavia yhtiömuotoja tai liiketoimintaa, jota ei käsitellä standardeissa.
- Sektorikohtainen lainsäädäntö tulisi ottaa huomioon lainvalmistelussa (mm. VYL, TVYL).
- Keskinäiseen yhtiömuotoon kuuluva omistuksen hajautuminen vakuutusnottajille tulisi neutraliteettiperiaatteen mukaisesti ottaa huomioon siten, että keskinäiset vakuutusyhtiöt eivät kärsisi merkittäviä kustannushaittoja, jos niille ei olisi mahdollista toteuttaa ryhmäraportointia ilman yhtiöiden välistä määräysvaltaedellytystä, Sama ongelma koskee suurta osaa tavallisia osuuskuntia.
- Kansallisena laajenuksena esitetty digitaalisen tilinpäätöksen sääntelyn kehikko on edelleen epäselvä ja jättää auki paljon kysymyksiä.
- Aikataulullisesti digitaalinen tilinpäätös on erittäin haastava erityisesti sellaisille PIE-yhteisöille, kuten työeläkeyhtiöille, keskinäisille vakuutusyhtiöille, sekä muille CSRD:n mukaan kestävyysraportoinnin soveltamisalaan kuuluville erityislainsäädäntöä soveltaville suurille yli 500 työntekijän yhtiöille, joilla ei ole listayhtiöiden tavoin tällä hetkellä digitaalisuusvaatimusta tilinpäätökselle ja toimintakertomukselle. Säännöksen soveltamista näihin yhtiöihin ei muutenkaan selvitetä HE-luonnoksessa. Myös muille, erityislainsäädännön alaisille listatuille PIE-yhtiöille HE-luonnoksessa on auki olevia asioita.
- Koska kestävyteen liittyvät käsitteet, määritelmät, mitattavuus ja vaikutusten arvioinnit ovat vielä keskeneräisiä, tulkinnanvaraisia ja vaikeasti arvioitavissa kriminalisointia ja mahdollisia seuraamuksia on harkittava tarkkaan ja huomioiden rikosoikeuden yleiset opit.

## 1 FA esittää selkiytyksiä ja tarkennuksia soveltamisalaan ja raportoinnin aloittamiseen (KPL 7:1 ja Siirtymäsäännökset s.60)

Soveltamisalaa (KPL 7:1) on aikaisemmasta lausunnolla olleesta luonnoksesta täsmennetty. Tehdyt täsmennykset koskivat mm. raportoinnin soveltamisalan kohdistumista pieniin ja keskiisuuriin *listattuihin* luottolaitoksiin ja vakuutusyhtiöihin kaikkien pienten ja keski suurten luottolaitosten ja vakuutusyhtiöiden sijaan. Muut vastaavat yhtiöt tulevat soveltamisalaan, jos ne täyttävät suuryrityksen määritelmän. Kuitenkin selkiytyksiä voitaisiin FA:n mielestä edelleen tehdä seuraavilta osin.

### a. Kestävyysraportoinnin aloittaminen PIE-yhteisöissä, jotka ovat suuryrityksiä ja joilla on henkilöstöä keskimäärin 500

Sivun 60 siirtymäsäännösten mukaan lakia sovelletaan 1.1. 2024 ja sen jälkeen alkavina tilikausina 1 ja 2 kohdan mukaan *kaikkiin PIE-yhtiöihin* (joita ovat tilinpäätösdirektiivin 2 artiklan 1 alakohdassa määritellyt listayhtiöt, *luottolaitokset ja vakuutusyhtiöt*), *jotka ovat kooltaan suuryrityksiä/emoyrityksiä suurkonsernissa ja joilla/joiden konserneissa on keskimäärin 500 työntekijää tilikauden aikana, eikä siis pelkästään listattuihin PIE-yhtiöihin.*

Esimerkiksi TEM on lausuntopyyntönsä tavoitteissa tuonut esiin, että ensimmäisinä kestävyysraportoinnin julkistamisvelvollisina olisivat vain pörssilistatut suuryritykset, joiden tulee julkistaa vuonna 2025 kestävyystietonsa vuodelta 2024.

*FA toivoo, että asia selkiytetään ainakin perusteluissa.*

### b. KY-muotoisten vaihtoehtorahastojen poissulkeminen soveltamisalasta

FA esittää selkiytystä HE-luonnoksen soveltamisalassa (KPL 7:1 1 momentti) mainittuihin ”muihin tilinpäätösdirektiivin soveltamisalaan kuuluviin oikeushenkilöihin”, joiksi mm. HE-luonnoksen säännöskohtaisissa perusteluissa kerrotaan olevan avoimet yhtiöt ja kommandiittiyhtiöt, joissa kaikki vastuunalaiset yhtiömiehet ovat osakeyhtiöitä.

CSRD:n tilinpäätösdirektiivin muutoksissa (1 artikla 1.4) kuitenkin säädetään, että kestävyysraportoinnin, konsernin kestävyysraportoinnin ja yhtenäisen sähköisen raportointimuodon artiklojen yhteensovittamistoimenpiteitä *ei sovelleta vaihtoehtoisin sijoitusrahastoihin eikä yhteissijoitusyrityksiin* ((EU) 2019/2088 2 art 12 alakohta b ja f). Suomessa iso osa vaihtoehtorahastoista on kommandiittiyhtiömuotoisia (KY-muotoisia) mutta kyseisen CSRD:n poissulkemispöytäkirjan perusteella ne eivät kuitenkaan kuulu kestävyysraportoinnin soveltamisalaan, vaikka ne sattuisivatkin läpäisemään annetut suuryrityskriteerit. Vaihtoehtorahastoja koskevat jo niiden omat sijoitusrahastojen hoitajista annetun direktiivin AIFMD:n kautta tulevat kestävyysraportointivaatimukset.

*FA esittää, että KY-muotoisten vaihtoehtorahastojen poissulkeminen tulisi kirjata HE-luonnoksen KPL 7:1 3. momenttiin.*

### c. Lain soveltamisen siirtymäsäännösten yhdenmukaistaminen soveltamisalan kanssa (s.60)

HE-luonnoksen sivulla 60 KPL:n soveltamisen siirtymäsäännöksissä kohdassa 4. viitataan PK-listayritysten lisäksi virheellisesti myös *ei-listattuihin pieniin ja keskisuuriin luottolaitoksiin (KPL 1:9 2 momentti)*, vaikka ne eivät ole *kestävyysraportointisääntelyn soveltamisalassa. (Listatut pienet ja keskisuuret luottolaitokset sisältyvät kohtaan 5.)*

*FA esittää, että sivulla 60 olevista siirtymäsäännöksistä kohdasta 4 tulisi poistaa viittaus KPL 1:9.2 momenttiin.*

## 2 FA:n yleiset kommentit KPL-kohtiin niiden esitysjärjestyksessä

### 2.1 Arvoketjun ja toimitusketjun määritelmät (KPL 7:2 kohdat 7 ja 8)

Säädösteknisesti *arvoketjun määritelmässä* jätetään tosiasiallisesti auki se mihin asti selvitettävä ketju ulottuu. Tätä lainkohtaa ja sen tulkintaa ei avata myöskään yksityiskohtaisissa perusteluissa. Sama ongelma toistuu *toimitusketjun määritelmässä*. *FA esittää, että kyseisissä määritelmässä voitaisiin kirjata auki, mistä säädöksestä arvoketjun määritelmä tulee sen sijaan, että viitataan kaikkiin muihin säännöksiin jättäen määritelmä täysin avoimeksi.*

### 2.2 Kestävyysseikkoja koskevat tavoitteet (KPL 7:5)

FA tiedustelee 7:5 1 momentin 3-alakohtaan liittyen, tarkoitetaanko ympäristöllisten tavoitteiden "tieteellisesti vakuuttavalla" näytöllä sitoutumista SBTi:n (Science Based Targets initiative) tavoitteisiin?

### 2.3 Tiedot hallituksesta sekä toimitusjohtajasta (KPL 7:6)

Kohdassa 1 kuvaus kestävyysseikkoja koskevista tehtävistä tulisi koskea hallituksen ja toimitusjohtajan lakisäätteisiä tehtäviä. *Jotta kestävyysseikkoja koskevia tehtäviä voi raportoida, tulisi FA:n mielestä lainsäädännössä ensiksi säädellä tällaisista kestävyysseikkoja koskevista vaatimuksista.*

Kohdassa 2 hallituksen ja toimitusjohtajan *asiantuntemusta koskevat vaatimukset tulisi sisältyä sektorikohtaiseen erityislainsäädäntöön*, jossa asiantuntemusvaatimuksista säädellään. Tällä hetkellä kestävyysseikkoja koskevaa asiantuntemusvaatimusta ei lainsäädännössä ole. Mahdollisuus hyödyntää muuta osaamista *tulisi kattaa myös yhtiön sisäisen osaamisen eikä vain ulkopuolista osaamista. Mikäli asiantuntemusvaatimuksia ei ole säädetty lainsäädännössä, tämä asettaa laajempia tietosuojasääntelyyn liittyviä hallinnollisia vaatimuksia yhtiöille.*

*FA ehdottaa, että kohdassa 3 tulisi tarkentaa, mitä tietoja kannustinjärjestelmistä tulee antaa.*

### 2.4 Asianmukaista huolellisuutta koskevat menettelyt (KPL 7:7) ja Tiedot arvo- ja toimitusketjusta (7:11)

FA pitää ongelmallisena sitä, että vielä EU:ssa valmisteilla olevan ja keskeneräisen lainsäädännön (direktiivi yritystoiminnan kestävää toimintaa koskevasta huolellisuusvelvoitteesta, CSDDD) määritelmät (mm. arvoketju, liikesuhteet ja toimitusketju) ja velvollisuuksien sisältö otetaan suoraan kansalliseen lakiin

sellaisenaan ja laajasti avattuna, kun CSDDD:n sisältöä koskevat neuvottelut ovat kesken ja muotoiluihin liittyy potentiaalisia ongelmia.

Yrityksillä voi olla tuhansia arvo- tai toimitusketjun tai liikesuhteen määritelmän täyttäviä sopimuskumppaneita, joten asianmukaisen huolellisuusveloitteen täyttämiseksi tulisi olla olennaisuusrajaus tai selvityksen laajuus voisi riippua tietyistä tekijöistä (kuten sopimussuhteen merkittävyys liiketoiminnan kannalta, rahallinen arvo, sopimuksen kohteena olevan toiminnan kestävyysriskit).

## 2.5 Raportoinnin muoto sekä raportointistandardien ensisijaisuus (KPL 7:15)

Koska kestävyysstandardien lopullista muotoa ei ole vielä vahvistettu ja ne tulevat velvoittavina suoraan EU-tasolta, on mahdollista, että niissä ei oteta huomioon mahdollisia kansallisia erityispiirteitä (esim. poikkeavat yhtiömuodot tai liiketoiminta, jota ei käsitellä standardeissa). Tällöin valittu hierarkiamalli voi olla ongelmallinen.

## 2.6 Vuoropuhelu henkilöstön edustajien kanssa

Perusteluissa on mainittu yhteistoimintalaki mutta ei itse pykälässä. Jotta pykälä olisi yhdenmukainen yhteistoimintalain kanssa, *tulisi sana "johto" korvata sanalla "yhtiö"*. Yhtiöittäin vaihtelee, missä yhtiön toimitelimestä henkilöstön edustaja on, ja näin ollen myös se, minkä yhtiön toimitelimen kanssa henkilöstön edustaja käy vuoropuhelua.

## 2.7 Tarkennus tytäryritystä koskevaan poikkeusmahdollisuuteen ((KPL 7:18) liittyen keskinäisten vakuutusyhtiöiden huomioimiseen

Keskinäiseen yhtiömuotoon kuuluva omistuksen hajautuminen vakuutuksenottajille tulee neutraliteettiperiaatteen mukaisesti ottaa huomioon siten, että keskinäiset vakuutusyhtiöt eivät kärsisi merkittäviä kustannushaittoja, jos niille ei olisi mahdollista toteuttaa ryhmäraportointia ilman yhtiöiden välistä määräysvaltaedellytystä, Sama ongelma koskee suurta osaa tavallisia osuuskuntia.

FA esittää yllä olevan asian huomiointia, mikä voitaisiin tehdä täsmennyksenä KPL 7:18 6 momentin 2 kohtaan seuraavasti: "vakuutusyhtiölain 1 luvun 1 §:ssä tarkoitettuun vakuutusyhtiöön, joka kuuluu *vakuutusyhtiölain 26 luvun 2 §:ssä tarkoitettuun vakuutusryhmittymään*, ja johon sovelletaan ryhmävalvontaa vakuutusyhtiölain 26 luvun 3 §:n 1 momentin 1,3 tai 4 kohdan mukaisesti."

## 3 Kansallisena laajenuksena luonnokseen sisällytetty digitaalisen tilinpäätöksen sääntelyn kehikko on epäselvä

FA olettaa, että CSRD:n voimaansaattamisesta annetun HE-luonnoksen yhteyteen sisällytetty kansallinen laajennus digitaalisen tilinpäätöksen sääntelystä korvaa aiemmin keväällä 2022 HE-luonnoksena julkistetun esityksen (VN/5716/2022). FA on 22.4.2022 antanut lausunnon kyseisestä HE-luonnoksesta.

FA toteaa, että monet aikaisemmassa lausunnossa esiin tuodut kysymykset digitaalisesta tilinpäätöksestä ovat vielä avoimena. HE-luonnoksen perusteluissa on tuotu esiin, että Patentti- ja rekisterihallitus (PRH) tulee myöhemmin tarkentamaan auki olevia kohtia. *Esitetty siirtymäsäännösten mukainen aikataulu digitaaliselle tilinpäätökselle on haastava etenkin ensimmäisenä vuoden 2024 kestävyystiedoista*

*raportoiville niille soveltamisalassa oleville suurille 500 henkilöä työllistäville PIE-yrityksille, joilla digitaalista tilinpäätösraportointia ei ole vielä otettu käyttöön.*

- a. Digitaalisen tilinpäätöksen osalta vireillä olevien eri lainsäädäntöhankkeiden suhde toisiinsa on epäselvä

FA toteaa myös, että vireillä on kolme (1. CSRD:n kansallinen implementointi, 2. TEM:ssä valmistella oleva digitilinpäätöshanke TEM026:00/20223 ja 3. uusi kaupparekisterilaki, jossa on tilinpäätöksen sähköinen rekisteröinti 1.1.2026 alkaen) *eri lainsäädäntöhanketta digitaalisen tilinpäätöksen osalta ja niiden suhde toisiinsa on epäselvä.* Edellä mainituissa hankkeissa ei tule selkeästi esille, mikä on kansallista vaatimusta ja mikä EU-säätelyyn liittyvää vaatimusta.

On myös epäselvää, *mitä kukin yllä mainittu hanke käytännössä tarkoittaa tilinpäätöksen digitalisaation osalta.* Onko kussakin hankkeessa kyse ”tägätystä” (luokitellusta) tilinpäätöksestä vai transaktiokohtaisesta tai muusta raportoinnista? Onko siis nyt valmisteilla olevassa CSRD-implementoinnissa kyse XHTML-muotoisesta tilinpäätöksen raportoinnista, missä tägätään (luokitellaan) tiedot? Jos sen sijaan digitaalisuus tarkoittaisikin transaktiokohtaista raportointia, tämä on järjestelmäteknisesti haastava toteuttaa nopealla aikataululla ja vaatii merkittäviä taloudellisia ja hallinnollisia resursseja.

### 3.1 FA:n kommentit pykäliin Digitaalinen raportointimuoto ja julkistaminen (KPL 7:21) ja Rekisteröitäväksi toimittaminen (KPL 7:22)

Lainkohta velvoittaa soveltamisalassa olevia lista- sekä ei-listayhtiötä digiasetuksen mukaisen XHTML-muodon noudattamiseen yksinomaan toimintakertomuksen ja siihen sisältyvän kestävyysraportin, sekä myös emoyhtiön toimintakertomuksen ja konsernikestävyysraportin laatimisessa.

KPL 7:22 1 momentissa säädetään, että ”*tässä luvussa tarkoitetaan yrityksen on toimitettava PRH:lle digitaalisessa muodossa 1. tilinpäätös, 2. hallituksen laatima toimintakertomus, joka sisältää kestävyysraportin, 3. tilintarkastuskertomus ja 4. kestävyysvarmennuskertomus, jollei se sisälly tilintarkastuskertomukseen.* Lainkohdan 3 momentissa säädetään siitä, että HE-luonnoksella *sallitaan kansallisesti myös ei-listayhtiöille komissioasetuksen tarkoittaman XHTML-kielen käyttäminen tilinpäätöksen-, konsernitiilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisessa.*

- a. Käytettävä kansallinen erityislainsäädäntöön liittyvä taksonomia sekä tietojen merkitsemislaajuus ovat auki

Tällä hetkellä valmiina oleva ESEF-taksonomia soveltuu käytännössä vain IFRS-pohjaiseen tilinpäätösraportointiin, eikä se ole velvoitettu muille kuin listayhtiöiden konsernitiilinpäätöksissä Suomessa.

FA toteaa, että niin sektorikohtaista lainsäädäntöä noudattavien listayhtiöiden emoyhtiöiden kuin vastaavien ei-listattujen yhtiöiden digitaalisessa tilinpäätösraportoinnissa niitä koskeva erityislainsäädäntö tulee ottaa huomioon taksonomiassa. Tällaisia yhtiöitä olisivat myös CSRD:n soveltamisalan kriteerit täyttävät vakuutusyhtiöt ja luottolaitokset, jotka eivät ole listayhtiöitä, sekä myös vastaavien listattujen PIE-yhtiöiden emoyhtiöt. Auki olevina asioina on mm. se, kuka

ylläpitää näiden yhtiöiden taksonomiaa, niin että sektorikohtainen kansallinen lainsäädäntö sekä Finanssivalvonnan määräykset ja ohjeet päivityksineen otetaan siinä huomioon. EFRAG valmistelee parhaillaan kaikille yhtiöille kestävyysraporttitaksonomiaa. Voi olla, että joillakin yhtiöillä on raportoinnissaan käytössä kolme eri taksonomiaa.

Perusteluissa käy ilmi, että ohjeistus taksonomiasta sekä tietojen merkitsemislaajuudesta toimitettavissa asiakirjoissa jäisi PRH:n myöhemmin päätettäväksi. FA toteaa, että aikataulu etenkin suuremmille yrityksille on tiukka.

b. Digitaalisen tilinpäätöksen testaamiselle ja sen aiheuttamille järjestelmämuutoksille on varattava aikaa

Aikataulussa tulisi myös testaamiselle varata aikaa, jotta digitaalisen tilinpäätöksen tietojen laatu olisi mahdollisimman hyvää. Täytyisi myös ottaa huomioon se, että yhtiöille tulee *muutoksesta eteen järjestelmämuutoksia*. Näihin järjestelmämuutoshankkeisiin on myös varattava aikaa.

ESEF-tilinpäätöksen käyttöönotto listatuille yhtiöille on ollut vaiheistettu useammalle vuodelle. Digitaalinen kestävyysraportointi tulee CSRD:n mukaisesti koskemaan ensimmäisenä vuonna tämänhetkisiä suuria NFI-raportoijia. FA:n mukaan niillekin on annettava mahdollisuus digitaalisuuden käyttöönoton vaihteellisuuteen, siten, että voitaisiin aluksi keskittyä CSRD:stä tulevan kestävyysraportointiin liittyvän sääntelyn läpivientiin HE-luonnokseen sisällytetyn kansallisen digitaalisuuslaajennuksen sijasta.

*Muutoksen laajuus ja aikataulu huomioiden digitaalisen tilinpäätöksen velvoite on raskas ja tulee hyvin nopealla aikataululla erityisesti sellaisille PIE-yhteisöille (esim. 1.1.2024 alkavalta tilikaudelta raportoivat työeläkevakuutusyhtiöt), jotka eivät ole listayhtiöiden tavoin jo digitaalisen raportoinnin piirissä. FA esittääkin, että erityislainsäädännön alaisten yhtiöiden digitaalista tilinpäätöstä koskeva siirtymäajan tulee olla pidempi. Luonteva aikataulu olisi sama kuin PRH:lle digitaalisesti raportoitavat tilinpäätökset 1.1.2026 alkaen.*

### **3.2 HE-luonnoksessa ei esitetä tarkennuksia digitaalisen tilinpäätösraportoinnin tarkastamiseen, vaan keskitytään ainoastaan kestävyysraportin ja konsernikestävyysraportin varmentamiseen (KPL 7:25)**

FA tuo esiin, että lakiluonnoksessa kansallisesti edistetään digitaalisuuden laajentamista mutta siitä ei suoraan käy ilmi onko virallinen tilinpäätös jatkossa digimuodossa oleva tilinpäätös. Myöskään ei oteta kantaa digitaalisen tilinpäätöksen tarkastukseen liittyvään sääntelyyn, vaikka KPL 7:22.1 momentin mukaan kaikkien kestävyysraportoinnin piirissä olevien yritysten edellytetään toimittavan myös digitaalinen tilinpäätös ja tarkastuskertomus Patentti- ja rekisterihallitukselle.

Listayhtiöiden ESEF-tilinpäätöksen varmentaminen on sääntelyssä tällä hetkellä vapaaehtoista. Listayhtiöiden edellytetään ainoastaan ilmoittavan, onko ESEF-tilinpäätös varmennettu vai ei. Jos varmennuksesta on tehty tarkastajan lausunto, se tulee liittää rekisteröitävään tilinpäätökseen. Ei-listayhtiöiden osalta digitaalisen tilinpäätöksen varmentamista ei HE-luonnoksessa säännellä tarkemmin.

HE-luonnoksessa ei siten säännellä eikä oteta kantaa tällä hetkellä aukioleviin asioihin virallisesta tilinpäätöksestä, tilinpäätöksen allekirjoituksesta, digitaalisen

tilinpäätöksen tarkastuksesta virallisena tilinpäätöksenä, eikä tarkastuskertomuksesta. Siten ESEF-tilinpäätöksen sekä kansallisen tilinpäätöksen varmentaminen sekä kestävyysraportoinnin varmentamisen sääntely poikkeavat kaikki toisistaan.

## **FA:n osakeyhtiölain muutoksia koskevat kommentit**

### **4 Osakeyhtiön johto ja edustaminen-lukuun HE-luonnoksessa esitetyt muutokset (OYL 6:16 a-f)**

Ehdotetut pykälät eivät sovellu PIE-yhtiömääritelmään kuuluviin työeläkeyhtiöihin työeläkevakuutusyhtiölain ja vakuutusyhtiölain perusteella.

### **5 Erityinen velvollisuus valita kestävyysraportoinnin varmentaja (OYL 7:6a)**

Pykälä ei myöskään sovellu työeläkeyhtiöihin vakuutusyhtiölain perusteella.

OYL 5:3 tulisi muuttaa siten, että yhtiökokouksessa valitaan tilintarkastajan lisäksi kestävyysraportoinnin varmentaja.

## **FA:n kommentit rikoslakia koskeviin muutosehdotuksiin**

### **6 Kestävyysraportointirikos ja Kestävyysraportointirikkomus (30:10 b-c)**

FA huomauttaa, että kun kestävyteen liittyvät käsitteet, määritelmät, mitattavuus ja vaikutusten arvioinnit ovat vielä keskeneräisiä, tulkinnanvaraisia ja vaikeasti arvioitavissa (harhaanjohtavuutta, oikean kuvan saamista ja sen olennaista vaikeuttamista on haastava arvioida), kriminalisointia ja mahdollisia seuraamuksia on harkittava tarkkaan ja huomioiden rikosoikeuden yleiset opit.

Kestävyysraportoinnin vaatimusten täyttäminen ja sen arviointi (lukuun ottamatta tilanteita, joissa raportointivelvollisuus on kokonaan laiminlyöty) ei ole yhtä yksiselitteistä kuin kirjanpito- ja tilintarkastusrikosten tunnusmerkistön arviointi, joten seuraamuksetkaan eivät voi olla yksi yhteen kirjanpito- ja tilintarkastusrikosten kanssa.

Myös KPL 7:24:ssä (Vastuu kestävyysraportista ja konsernikestävyysraportista) säädelty johdon vastuukysymys on ongelmallinen sen takia, että kestävyysraportointiin liittyvä sisältö on keskeneräinen ja tulkinnallinen.

FINANSSIALA RY

Veli-Matti Mattila

