

TILINTARKASTAJIEN ROOLI KESTÄVYYSRAPORTTIEN VARMENNUKSISSA

Jyväskylän yliopisto
Kauppakorkeakoulu

Pro gradu -tutkielma

2022

Tekijä: Hertta Harju
Oppiaine: Laskentatoimi
Ohjaaja: Liisa Kurunmäki



JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO

TIIVISTELMÄ

<i>Tekijä</i> Hertta Harju	
<i>Työn nimi</i> Tilintarkastajien rooli kestävyysraporttien varmennuksissa	
<i>Oppiaine</i> Laskentatoimi	<i>Työn laji</i> Pro gradu -tutkielma
<i>Aika (pvm.)</i> 3.6.2022	<i>Sivumäärä</i> 71
<p>Yritysten toiminnan vastuullisuuteen on viimeisten vuosikymmenten aikana alettu kiinnittämään jatkuvasti enemmän huomiota muun muassa kuluttajien toimesta, ja siksi kestävyysraportointi on yleistynyt. Nyt myös sijoittajat ovat huomanneet vastuullisuuden merkityksen, ja sen myötä sidosryhmiltä tuleva paine kestävyysraportointiin on kasvanut entisestään ja kestävyysraportoinnissa on nähty räjähdysmäinen kasvu (<i>Audit explosion</i>). Sijoittajat ja rahoittajat vaativat vastuullisuusinformaatiolta tyypillisesti muita sidosryhmiä enemmän luotettavuutta ja vertailtavuutta, ja osittain tämän paineen myötä myös kestävyysraporttien varmennukset ovat yleistyneet. Vaikka kestävyysraportointia ja kestävyysraporttien varmennuksia koskeva lainsäädäntö jatkuvasti kehittyy, on tilintarkastajien rooli kestävyysraporttien varmentajina kuitenkin edelleen kiistanalainen.</p> <p>Tämän tutkimuksen tavoitteena onkin selvittää, millainen rooli tilintarkastajilla on kestävyysraporttien varmennuksissa tällä hetkellä ja millaisia keinoja tilintarkastajat käyttävät vakiinnuttaakseen oman roolinsa kestävyysraporttien varmentajina. Kyseessä on laadullinen tutkimus, ja tutkimuksen aineisto koostuu tilintarkastajien haastatteluista, aihetta koskevista lehtiartikkeleista ja muista julkaisuista sekä kahden toimialan osalta suurten suomalaisten pörssilistattujen yritysten vuoden 2021 kestävyysraporttien varmennuslausunnoista.</p> <p>Haastatteluista, lehtiartikkeleista ja muista julkaisuista saadut tulokset on esitetty kolmen keskeisen teeman kautta, sillä ensin varmennuksia on lähestytty yleisemmin, sen jälkeen kelpoisuusvaatimusten ja osaamisen näkökulmasta ja lopuksi vielä sääntelyn ja valvonnan näkökulmasta. Tämän jälkeen nämä tulokset on vielä yhdistetty kestävyysraporttien varmennuslausunnoista saattuihin tuloksiin. Tutkimuksen keskeisimmät havainnot osoittavat, että tilintarkastajat korostavat kokonaisuuden hallintaa ja riippumattomuutta, ja alalle kaivataan sääntelyä yhtenäistämään käytäntöjä.</p>	
Asiasanat: kestävyysraportointi, kestävyysraporttien varmennus, tilintarkastus, legitimointi, institutionalisointi, CSRD	
Säilytyspaikka Jyväskylän yliopiston kirjasto	

SISÄLLYS

TIIVISTELMÄ	2
KUVIOT JA TAULUKOT	4
1 JOHDANTO.....	5
1.1 Keskeiset käsitteet.....	6
1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymykset.....	9
1.3 Tutkielman rakenne	10
2 KESTÄVÄ YRITYSTOIMINTA JA KESTÄVYYSRAPORTOINTI.....	11
2.1 Kestävä yritystoiminta	11
2.2 Kestävyysraportointi.....	13
2.3 Standardit ja ohjeistukset.....	18
2.3.1 Kansainväliset standardit	19
2.3.2 Lainsäädäntö Suomessa ja Euroopan Unionissa	21
3 KESTÄVYYSRAPORTTIEN VARMENNUS.....	23
3.1 Varmennusten kentän laajentuminen.....	25
3.2 Varmennuskäytäntöjen legitimaatio ja institutionalisoituminen	28
3.3 Varmennusstandardit	31
3.4 Tilintarkastajat ja vastuullisuuden asiantuntijat	34
3.4.1 Tilintarkastajat osana kestävyysraporttien varmennusta Suomessa	38
3.5 Varmennusprosessi	39
3.5.1 Varmennuslausunto	42
4 AINEISTO JA MENETELMÄ.....	45
4.1 Aineisto	45
4.2 Menetelmä	47
5 TUTKIMUKSEN TULOKSET.....	49
5.1 Haastattelut ja julkaisut	49
5.1.1 Varmennuksesta yleisesti.....	49
5.1.2 Kelpoisuusvaatimukset, osaaminen ja koulutus	54
5.1.3 Sääntely ja valvonta	57
5.2 Kestävyysraporttien varmennuslausunnot	61
6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA ARVIOINTI.....	68
LÄHTEET	71
LIITTEET.....	75

KUVIOT JA TAULUKOT

Kuviot

KUVIO 1. Sivu 12. Yritysvastuun pyramidimalli (Carroll, 1991)

KUVIO 2. Sivu 12. Yritysvastuun kolmen pilarin malli (Elkington, 1997)

KUVIO 3. Sivu 65. Erot tehdyissä toimenpiteissä eri varmentajien välillä

KUVIO 4. Sivu 67. Käytetyt varmennusstandardit

Taulukot

TAULUKKO 1. Sivu 15. Raportoinnin kehitys (Tschopp & Huefner, 2014)

TAULUKKO 2. Sivu 36. Erot varmennuksissa tilintarkastajien ja muiden asiantuntijoiden välillä (Farooq & de Villiers, 2017)

TAULUKKO 3. Sivu 43. Varmennustoimeksiantojen kategorisointi (Channun-tapipat ym., 2019)

TAULUKKO 4. Sivu 62. Varmennuslausuntojen kattavuuden ja avoimuuden pisteytys

1 JOHDANTO

Vastuullisuus on puhuttanut ihmisiä jo vuosikymmeniä, mutta viime aikoina se on noussut aivan erityisesti esille julkisessa keskustelussa. Aihe on ajankohtainen monestakin syystä. Kestävyysraportoinnin suosio on noussut viime vuosina ympäri maailmaa, sillä yritysten toiminnan vastuullisuuteen kiinnitetään paljon enemmän huomiota kuin ennen, ja yritysten suoria ja välillisiä vaikutuksia ympäristöön, yhteiskuntaan ja talouteen nostetaan laajasti esille. Kestävyysraportoinnin suosiota on edesauttanut myös sen tarjoama kilpailuetu. (Porter & Kramer, 2006). Toisaalta kestävyysraportoinnin yleistyessä yhä pienemmät organisaatiot raportoivat toimintansa kestävydestä, sillä suuret organisaatiot yhä enenevässä määrin vaativat yhtenä riskienhallintatoimenpiteenä kestävyysraportointia myös muilta toimitusketjun organisaatioilta esimerkiksi lapsityövoiman tai uusiutumattomien luonnonvarojen käytön osalta (Tate, Ellram & Kirchoff, 2010). Koska kestävyysraportointi on viime vuosiin saakka ollut vapaaehtoista ja hyvin vapaamuotoista, on yritys saanut itse valita, mistä ja miten se sidosryhmilleen raportoi ja mitä se jättää raportoimatta, jolloin raporttien luotettavuus on ollut hataralla pohjalla (Michelon, Pilonato & Riccer, 2015). Raporttien luotettavuutta, laatua ja vertailukelpoisuutta pyritään kuitenkin parantamaan ulkoisen, riippumattoman tahon tekemällä varmennuksella (Euroopan komissio, 2021). Tämän lisäksi Euroopan Unionilla on jatkuvasti käynnissä useita uudistuksia kestävyysraportoinnin ja kestäväen kehityksen rahoituksen suhteen (Euroopan komissio, 2022).

Aiemmin kestävyysraportointi on suunnattu lähinnä yritysten ulkoisille sidosryhmille, esimerkiksi vastuullisuuden suhteen valveutuneille kuluttajille ja kansalaisjärjestöille. Suomen Tilintarkastajat ry:n (2021) mukaan kuitenkin sitä mukaan, kun vastuullisuuden suosio ja sen tuoma kilpailuetu on kasvanut, myös sijoittajien ja rahoittajien kiinnostus yritysten vastuullisuudesta on kasvanut. Tämä taas on aivan viime vuosina johtanut siihen, että kattavasta kestävyysraportoinnista on tullut yritykselle käytännössä pakollista rahoituksen turvaamiseksi kohtuullisin ehdoin. Rahoittajat ja sijoittajat taas ovat usein muita sidosryhmiä vaativampia yrityksen tuottaman tiedon oikeellisuuden suhteen, koska he ovat tottuneet taloudellisen tiedon melko korkeaan luotettavuuteen ja

vertailtavuuteen. Tämä onkin johtanut hyvin nopeasti kestävyysraporttien varmennusten yleistymiseen. (Suomen Tilintarkastajat ry, 2021.) Joissain tapauksissa voidaan jopa puhua varmennusten räjähdysmäisestä kasvusta (*Audit explosion*) (Power, 1994).

Kestävyysraporttien varmennuksen suosion kasvaessa on kuitenkin herätty siihen, ettei se ole kovinkaan yksinkertaista, eikä sitä voida välttämättä lähestyä samoilla ehdoilla ja keinoilla kuin hyvin perinteistä taloudellisen tiedon tilintarkastusta (Power, 1999). Tästä on kuitenkin herännyt hyvin eriäviä näkökantoja, kun perinteisten tilintarkastusyhteisöjen lisäksi myös muut, auktorisoimattomat, toimijat ovat vallanneet kestävyysraporttien varmennusten markkinoita. Koska kestävyysraporttien varmennuksen kenttä on vasta hyvin tuore, ovat myös sen pelisäännöt vasta muotoutumassa.

Kestävyysraporttien varmennuksen merkityksen koko ajan kasvaessa, myös lainsäätäjät ovat kuitenkin aktivoituneet ja nyt toimivien, kaikille yhteisten pelisääntöjen luominen alalle on jo käynnissä. Suomessa Suomen Tilintarkastajat ry selvitti aiheita ja julkaisi toukokuussa 2021 omat suosituksensa koskien kestävyysraporttien varmennusta, siihen liittyviä toimenpiteitä sekä omat lausuntomallinsa (Suomen Tilintarkastajat ry, 2021). Suomen Tilintarkastajat ry:llä on Suomessa melko vakiintunut ja merkittävä asema tilintarkastajia koskevien suositusten osalta, mutta muutoin se on melko pieni toimija, eikä meillä ole esimerkiksi minkäänlaista kansallista lainsäädäntöä kestävyysraporttien varmennusta koskien. Tämän vuoksi onkin tärkeä huomio, että EU:n komissio on vuonna 2020 aloittanut oman prosessinsa direktiivistä kestävyysraportointia ja kestävyysraporttien varmentamista koskien. Euroopan komission (2021) ehdottaman direktiivin tavoitteena on laajentaa kestävyysraportoinnin vaatimukset koskemaan paljon nykyistä suurempaa yritysjoukkoa. Lisäksi pitkän tähtäimen tavoitteena on tuoda kestävyysraportointi samalle tasolle, kuin millä taloudellinen raportointi nykyisellään on. Tämän direktiivin myötä kaikilta yli 250 henkilöä työllistäviltä organisaatioilta vaadittaisiin kestävyysraportointia vuoden 2023 tilikauden kestävyysraporteista alkaen. Lisäksi direktiiviehdotus laajentaisi kestävyysraportointivaatimuksen koskemaan myös kaikkia pörssinoteerattuja yhtiöitä mikroyhtiöitä lukuun ottamatta. Tämän tutkielman kannalta merkittävin uudistus koskee kuitenkin kestävyysraporttien varmentamista, joka olisi jatkossa pakollista. (Euroopan komissio, 2021.) Juuri tämä varmentaminen ja sääntelyn laajentuminen on teema, johon tässäkin tutkielmassa keskitytään.

1.1 Keskeiset käsitteet

Tässä tutkielmassa käsitellään kestävyysraportointia ja sen varmentamista eri näkökulmista, ja siksi tässä kohtaa on hyvä esitellä aiheen kannalta keskeiset termit ja avata niiden sisältöä. Kestävän yritystoiminnan määrittely on monitulkintaisempaa kuin alkuun ajattelisi, eikä sille sen vuoksi ole yhtä yksiselit-

teistä määritelmää. Jussilan (2010) mukaan kestävän yritystoiminnan viitekehys on melko uniikki siinä mielessä, että se on muovautunut hyvin pitkälti laajan yhteistyön tuloksena, ja määritelmän periaatteisiin, tavoitteisiin ja käytäntöihin on vaikuttaneet tutkijat, organisaatiot, kansalaisjärjestöt, lainsäätäjät, kuluttajat ja muut sidosryhmät maailmanlaajuisesti. Tämän vuoksi sidosryhmät ovat hyvin keskeinen osa kestävää yritystoimintaa. Terminä kestävä yritystoiminta on hyvin kokonaisvaltainen, sillä se käsittelee laaja-alaisesti organisaation roolia yhteiskunnan jäsenenä ja toiminnan yhteiskunnallisia vaikutuksia pitkällä aikavälillä. Usein kestävää yritystoimintaa tarkastellaan taloudellisesta, ekologisesta ja sosiaalisesta näkökulmasta. (Jussila, 2010.) Tämän lisäksi kestävää yritystoimintaa voidaan kuvailla erilaisilla malleilla, kuten Carrollin (1991) pyramidimallilla tai Elkingtonin (1997) kolmen pilarin mallilla. Määritelmän keskiössä ovat kuitenkin pääasiassa vastuu ihmisistä, ympäristöstä ja hallinnosta.

Kestävyysraportti tunnetaan paremmin vastuullisuusraporttina, mutta viime aikoina termi kestävyysraportointi tai kestävän kehityksen raportointi on yleistynyt, sillä se vastaa paremmin englanninkielistä käännoästä (sustainability report) ja Euroopan komissio on päättänyt direktiiviehdotuksessaan käyttää nimenomaan termiä kestävyysraportointi. Voidaan puhua myös ESG-raporteista, jossa E vastaa ekologista vastuuta, S sosiaalista vastuuta ja G hallinnollista vastuuta. Suomen Tilintarkastajat ry:n (2021) määritelmän mukaisesti kestävyysraportissa organisaatio raportoi sen toiminnan vaikutuksista ympäristön, ihmisten ja hallinnon näkökulmasta. Tämän lisäksi kestävyysraportissa tulisi kertoa toiminnan kestävyuden kannalta olennaisista organisaation arvoista, hallintomallista ja strategiasta. (Suomen Tilintarkastajat ry, 2021.)

Kestävyysraporttien varmennus tarkoittaa ulkoisen toimijan, usein joko auktorisoidun tilintarkastajan tai vastuullisuusasiantuntijan antamaa lausuntoa kestävyysraportin sisällön luotettavuudesta, sillä varmennuksen tarkoitus on varmistaa, että organisaatio kerää, tulkitsee ja raportoi dataa luotettavalla tavalla (Farooq & de Villiers, 2017). International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) on julkaissut myös kestävyysraporttien varmennuksia koskevan ISAE 3000 -standardin (International Standard on Assurance Engagements), jota noudatettaessa varmennukselle on kaksi tasoa: rajoitettu tai kohtuullinen varmuustaso. Kun varmennuksen taso on rajoitettu, varmennusprosessin aikana suoritettavat varmennustoimenpiteet ovat suppeampia kuin kohtuullisen tason varmennuksissa, ja tämä johtaa käytännössä alempaan varmuustasoon. (Suomen Tilintarkastajat ry, 2021.) Koska aihe on uusi ja käytännöt vielä vaihtelevat, varmennusten varmuustaso on usein rajoitettu (Gürtürk & Hahn, 2016). Tällä hetkellä varmennuksia suorittavat pääasiassa tilintarkastajat ja vastuullisuuden asiantuntijat. Auktorisoitu tilintarkastaja tarkoittaa HT-, KHT ja/tai JHL-tutkinnon suorittanutta tilintarkastajaa. Vastuullisuuden asiantuntija taas on terminä hyvin laaja ja melko epämääräinen, sillä siihen ei ole esimerkiksi tutkintovaatimuksia. Usein tässä kontekstissa vastuullisuuden asiantuntijalla kuitenkin tarkoitetaan itsenäistä, vastuullisuuteen, riskienhallintaan ja erilaisiin sertifikaatteihin erikoistunutta varmennuspalveluiden tuottajaa. Suomessa kestävyysraporttien varmennuksia suorittavia organisaatioita ovat muun muassa

DNV ja Mitopro. Tällä hetkellä tilintarkastajat suorittavat noin kaksi kolmasosaa kestävyysraporttien varmuuksista (Silvola & Vinnari, 2021).

Kestävyysraportointiin ja varmuuksiin liittyy myös erilaisia viitekehyksiä ja standardeja. Viitekehysistä tunnetuin, alan edelläkävijä ja laajasti käytetty on GRI eli Global Reporting Initiative. Kyseessä on itsenäinen, kansainvälinen organisaatio, jonka tavoitteena on luoda yhtenäiset standardit kestävän toiminnan ymmärtämiselle, mittaamiselle sekä kommunikoinnille. GRI-standardit ovat universaaleja, eli esimerkiksi organisaation toimiala, koko tai sijainti eivät rajoita standardien käyttöönottamista. Standardit sisältävät useita osa-alueita, joista organisaatio voi valita raporttiinsa itselleen olennaisimmat. (GRI, 2022.) Myös esimerkiksi International Organization for Standardization (ISO) ja Yhdistyneiden Kansakuntien Global Compact ovat luoneet omat viitekehysensä kestävyysraportoinnille. Kestävyysraporttien varmuuksia koskien esimerkiksi International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) on laatinut erilaisia ISAE-standardeja, jotta varmuuslausunnot olisivat entistä luotettavampia, laadukkaampia ja vertailukelpoisempia.

Aiemmin mainitut viitekehykset ja standardit ovat kuitenkin edelleen pääosin vapaaehtoisia. Euroopan Unionin komissio (2014) on kuitenkin päättänyt laatimaan aihetta koskevan direktiivin 2014/95/EU. Ensin, vuonna 2014 on julkaistu muiden kuin taloudellisten tietojen raportointia koskeva direktiivi, jonka myötä kestävyysraportointi tuli ensimmäistä kertaa Euroopassa pakolliseksi ns. yleisen edun kannalta merkittävälle ja yli 500 henkilöä työllistävälle organisaatioille (Euroopan komissio, 2014). Direktiivin piiriin kuuluvia yrityksiä oli siten Euroopan Unionissa melko vähän, eikä direktiivi edelleenkään ottanut kantaa raportin sisältöön, jolloin luottamus raporteihin ei juurikaan parantunut. Tällä hetkellä Euroopan Unionissa vain noin 20 % suurista yrityksistä soveltaa kestävyysraportointistandardeja ja vain noin 30 % näistä raporteista on varmuusnettu. (Euroopan komissio, 2021.)

Vuonna 2021 Euroopan Unionin Komissio (2021) julkaisi direktiiviä koskevan päivitysehdotuksen, yritysten kestävän kehityksen raportointia koskevan direktiivin. Uuden direktiivin myötä kestävyysraportointia veloitetaan yhä useammalta yritykseltä, sillä sen piiriin kuuluvat nyt kaikki suuret yritykset. Tämän lisäksi komissio ehdottaa direktiivin laajentamista koskemaan myös pieniä- ja keskisuuria pörssilistattuja yhtiöitä. Direktiivissä vaaditaan ensimmäistä kertaa myös kestävyysraporttien varmuudesta. Direktiivin mukaan varmentaja voi olla joko auktorisoitu tilintarkastaja tai muu itsenäinen ja riippumaton varmuuspalvelujen tuottaja. (Euroopan komissio, 2021.) Tämän lisäksi Euroopan Unionin osalta on tällä hetkellä jo voimassa tai kehitteillä useita toisiaan täydentäviä yritysten vastuullisuuteen liittyviä uudistuksia, kuten Euroopan vihreän kehityksen ohjelma ja siihen liittyvä EU-taksonomia eli kestävän rahoituksen luokittelujärjestelmä (Euroopan komissio, 2022).

1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymykset

Tämän tutkimuksen tavoite on laajentaa yleistä käsitystä kestävyysraporttien varmennuksesta ja tilintarkastajien roolista näissä varmennuksissa. Tämän tutkimuksen avulla pyritään myös syventämään yleistä käsitystä kestävyysraporttien varmentamisesta, sillä aiemmat tutkimukset aiheesta ovat hyvin pitkälti määrällisiä, ja pohjautuvat lähinnä siihen, varmentaaako yritys kestävyysraporttinsa vai ei, ja millaisia aiheita raporteissa käsitellään. Tässä tutkimuksessa aiheeseen tuodaan syvällisempi näkökulma tarkastelemalla tilintarkastajien näkökulmia ja roolia kestävyysraporttien varmennuksissa. Tavoitteena on myös joltain osin, tässä kohtaa lähinnä tilintarkastajien näkökulman kautta, pyrkiä vastaamaan kysymykseen, pitäisikö kestävyysraporttien varmennuksen olla lähes yhtä säädeltyä ja valvottua kuin perinteisen tilintarkastuksen.

Tähän tutkimukseen liittyy tietenkin myös haasteita. Ensinnäkin aihe on edelleen hyvin monimutkainen, koska yhtenäistä ohjeistusta kestävyysraporttien varmennukselle ei ole vielä kehitetty, vaikka aiemman tutkimusten mukaan sille olisi tarvetta. Toki varmennuslausunnot yleistyessään mahdollisesti luovat alalle selkeämpiä ja yhtenäisempiä käytäntöjä. Toisaalta tarve varmennuslausunnoille voidaan myös kyseenalaistaa. Koska kestävyysraporteille ei ole vielä kehitetty yksittäisiä viitekehyksiä, kuten GRI, laajempia yhtenäisiä standardeja, ei kestävyysraporttien varmennuksessa käytettävien metodologioidenkaan voida olettaa olevan vielä standardoituja ja yhtenäisiä. Yleinen käsitys on edelleen se, etteivät kestävyysraportit ole kovin luotettavia, joten voidaanko varmennuslausunnoilla lisätä luottamusta informaatioon, jos varmennuskaan ei perustu yhtenäisille standardeille.

Yksi tätä teemaa koskevista avoimista kysymyksistä on se, millaiset tahot näitä kestävyysraportteja voivat varmentaa. Tilintarkastajilla on vankka kokemus ja tietotaito taloudellisen informaation varmentamisesta, ja tilintarkastajien tekemät varmennukset ovat mukana Patentti- ja rekisterihallituksen laadunvalvonnassa, mutta toisaalta vastuullisuusinformaatiota koskevat aivan eri säännöt kuin taloudellista informaatiota. Osaavatko tilintarkastajat ottaa nämä säännöt huomioon ja mukautua varmennusten tarpeiden jatkuvasti muuttuessa? Toinen varmennuslausuntoja myöntävä taho ovat vastuullisuuteen perehtyneet asiantuntijat. Heidän valintaansa tukee vankka osaaminen vastuullisuuteen liittyvissä moniulotteisissa kysymyksissä, mutta heiltä puuttuu yleensä lähes täysin tarpeenmukainen metodologia ja valvonta riittävän varmuuden takaamiseksi. Tässä tutkielmassa käsitellään kuitenkin vain tilintarkastajien näkökulmaa aiheesta, jolloin tutkielman näkökulma on melko yksipuoleinen.

Tämän tutkimuksen tavoitteena on selvittää tilintarkastajien näkemyksiä heidän omasta roolistaan kestävyysraporttien varmennuksessa ja millaisena tämä rooli käytännössä kestävyysraporttien varmennuksissa näkyy. Tutkimuksen tarkoituksena on myös saada käsitys varmennusten nykytilasta Suomessa ja tarkastella tilintarkastajien näkemyksiä siitä, miten kestävyysraporttien var-

mennusta tulisi jatkossa kehittää. Tutkimuksen tavoitteesta voidaan johtaa seuraavat tutkimuskysymykset:

1. Millainen tilintarkastajien rooli kestävyysraporttien varmennuksissa käytännössä on ja millaisena he itse sen näkevät?
2. Miten tätä roolia legitimoidaan julkisen keskustelun ja lainsäädännön kautta?

1.3 Tutkielman rakenne

Tämä pro gradu -tutkielma alkaa johdannolla, jonka jälkeen se etenee teoriaosuuteen ja empiiriseen tutkimukseen sekä havaintoihin ja johtopäätöksiin. Teoriaosuus jakautuu kahteen osaan. Ensin avataan kestävä yritystoiminnan ja kestävyysraportoinnin taustaa ja standardeja. Tämän jälkeen siirrytään tarkastelemaan kestävyysraporttien varmennuksia yleisemmin. Osiossa tarkastellaan kestävyysraporttien varmennukseen liittyviä standardeja sekä varmennuksia tuottavia toimijoita ja kestävyysraporttien varmennuksen suhdetta tilintarkastukseen. Lisäksi käsitellään kestävyysraporttien varmennukseen liittyvää prosessia.

Teoriaosuuden jälkeen tutkielmassa käsitellään empiirisen tutkimuksen aineistoa ja prosessia aineiston hankinnan ja analysoinnin taustalla. Tämän jälkeen käsitellään vielä aineistosta saadut tulokset ja analysoidaan niitä aiemmin esitetyn teorian kautta. Viimeiseksi käsitellään vielä tutkimuksen johtopäätökset sekä tähän tutkimukseen liittyvät rajoitukset ja jatkotutkimusmahdollisuudet.

2 KESTÄVÄ YRITYSTOIMINTA JA KESTÄVYYSRAPORTOINTI

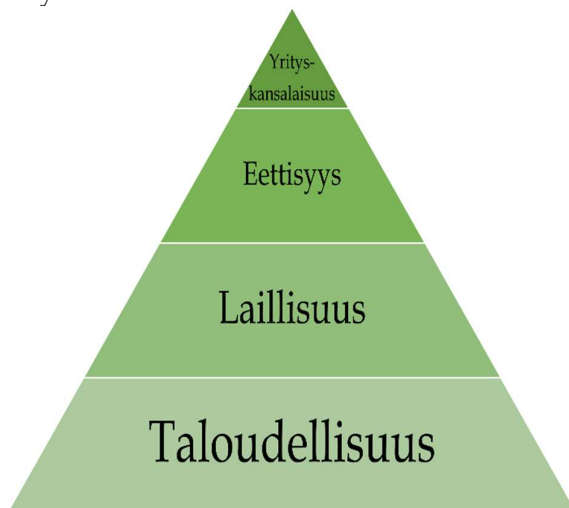
2.1 Kestävä yritystoiminta

Kestävyys ja vastuullisuus ovat näkyneet sekä yleisessä keskustelussa ja tutkimuksissa että organisaatioiden toiminnassa jo vuosikymmeniä, sillä aihe tuntuu olevan saavuttanut jopa megatrendin aseman. Kuten jo aiemmin tuli ilmi, määritelmä on kuitenkin edelleen hyvin moninainen. Kestävän toiminnan lähtökohdaksi on se, että maapallo pyritään jättämään tuleville sukupolville vähintään yhtä hyvään kuntoon kuin se tällä hetkellä on, ja toiminnalla pyritään tavoittelemaan yhteistä hyvää (Jussila, 2010). Lougee & Wallace (2008) mukaan yritystoiminnan perimmäinen lähtökohdaksi on kuitenkin voiton tavoitteleminen ja omistajien hyötyminen, joten tavoite yhteisestä hyvästä pyritään kuitenkin pääosin saavuttamaan niin, että myös omistajat hyötyvät. Vaikka usein niin ajatellaankin, yhteinen hyvä voidaan saavuttaa myös voittoa pienentämättä, ja itse asiassa yhteiseen hyvään panostaminen saattaa olla organisaatiolle jopa voitollisempaa kuin pelkkä omistajien hyödyn tavoittelu. (Lougee & Wallace, 2008.) Jotta organisaation toiminta voi olla vastuullista muutenkin kuin puheen tasolla, tulee toiminnan vastuullisuuden ja kestävyuden olla kiinteä osa organisaation päivittäistä johtamista ja liiketoimintaa aina ylimmästä johdosta suorittavaan tahoön asti (Jussila, 2010).

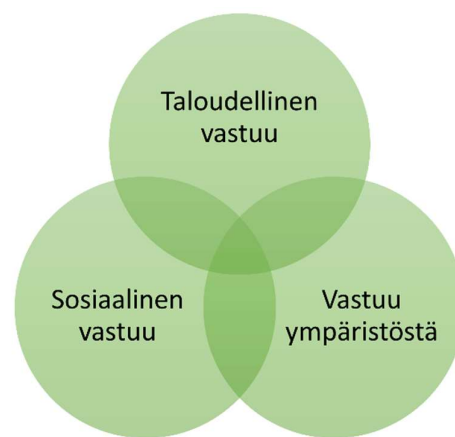
Vastuullisuuden ajureita, merkityksiä ja tavoitteita on tutkittu paljon, ja ilmiölle on löydetty lukuisia selittäviä perusteluja ja teorioita. Lozanon (2013) mukaan ajurit vastuulliselle yritystoiminnalle voidaan jakaa ulkoisiin ja sisäisiin motivaattoreihin. Ulkoisia ajureita ovat muun muassa sidosryhmien odotukset, yleisen luottamuksen lisääminen tai palauttaminen, helpompi pääsy resursseihin kuten luonnonvaroihin ja rahoitukseen sekä lainsäädännön luomat paineet. Sisäisiä ajureita taas ovat muun muassa riskien- ja maineenhallinta, osaavan henkilöstön houkutteleminen, innovaatiot ja johdon moraaliset velvollisuudet tehdä voittoa kestäväällä tavalla. (Lozano, 2013.) Schaltegger & Burritt (2018) jakavat eettiset motivaattorit kestävästä yritystoiminnasta neljään

toimintamalliin: taantumuksellisessa toimintamallissa kestävä yritystoiminta nähdään vain kuluna, joten siihen panostetaan vain jos on pakko tai siitä saadaan taloudellista hyötyä. Maineeseen keskittyvässä toimintamallissa keskitytään tekojen sijaan vain siihen, miltä teot ulospäin näyttävät ja miten ne vaikuttavat organisaation maineeseen. Vastuuntuntoisessa toimintamallissa kestävä toiminta nähdään johdon mahdollisuutena tehdä yrityksen omasta toiminnasta tehokkaampaa ja laadukkaampaa. Yhteistyöhön perustuvassa toimintamallissa organisaation koko toiminta perustuu kestäväan kehitykseen ja se käy jatkuvasti vuoropuhelua monipuolisesti eri sidosryhmien kanssa ja parantaa toimintaansa saadun palautteen mukaisesti. (Schaltegger & Burritt, 2018.)

Koska kestäväan yritystoiminnan syitä, merkitystä ja tavoitteita on tutkittu paljon, on ajan saatossa luotu myös erilaisia malleja kuvaamaan tätä ilmiötä. Tunnetuimpia malleja ovat Carrollin pyramidimalli (1991) ja Elkingtonin vastuullisuuden kolmijako (1997). Carroll (1991) mallintaa organisaatioiden vastuullisuuden pyramidiksi, jonka pohjalla on taloudellinen vastuu, sillä organisaation menestyksen ja toiminnan jatkuvuuden kannalta se on tärkein perusta. Seuraava palikka on laillinen vastuu, sillä jokaisen organisaation tulee toiminnassaan noudattaa lakeja ja yhteisiä sääntöjä. Seuraava palikka, eettinen vastuu, onkin jo lähempänä perinteistä käsitystä vastuullisuudesta, sillä tähän kuuluu pelkän lakien noudattamisen lisäksi myös se, että toiminta on moraalisesti oikein ja reilua. Pyramidin huipulla on vielä yrityskansalaisuus, eli vastuullisen organisaation tulisi olla myös hyvä yrityskansalainen ja edistää yhteisönsä hyvinvointia. (Carroll, 1991.) Elkingtonin (1997) luomassa kolmen pilarin mallissa kestävä yritystoiminta on jaettu osa-alueisiin: taloudellinen vastuu, sosiaalinen vastuu sekä vastuu ympäristöstä, ja kaikkien osa-alueiden tulisi nivoutua yhteen ja olla tasapainossa (Elkington, 1997). Mallit lähestyvät aihetta eri näkökulmista, mutta niiden perimmäinen ajatus on hyvin samanlainen. Mallit auttavat hyvin kokonaisuuden hahmottamisessa, mutta yhä enemmän aiheesta käytetään termiä ESG.



Kuvio 1: Yritysvastuun pyramidimalli (Carroll, 1991)



Kuvio 2: Yritysvastuun kolmen pilarin malli (Elkington, 1997)

Vastuullisuutta kuvaavat mallit ovat saaneet osakseen myös kritiikkiä. Milne & Gray (2013) kritisoivat organisaatioiden vastuullisuutta etenkin siksi, että organisaatioiden käytännöt tuoda kestävä kehitys osaksi toimintaa, johtamiskäytäntöjä ja raportointia eivät juurikaan kohtaa sen kanssa, mitä todellisuudessa tulisi tehdä, jotta luonto ja ekosysteemit säilyisivät myös tulevaisuudessa ja kyse on lähinnä kestävä toiminnan illuusiosta. Esitetyn kritiikin mukaan nykyiset vastuullisuuskäytännöt tuovat lisäarvoa lähinnä organisaatioille, vaikka kestävä liiketoiminnan tulisi tuottaa lisäarvoa kaikille osapuolille, niin organisaatioille, yhteiskunnalle kuin luonnollekin. Tällä hetkellä organisaatiot keskittyvät lähinnä viestimään oman toimintansa vastuullisuuden tasosta, vaikka todellisen kestävä toiminnan takaamiseksi organisaatioiden tulisi ennemminkin viestiä siitä, millainen kestävyysvaje heidän toimintansa ja aidosti kestävä toiminnan välillä on ja pyrkiä aktiivisesti pienentämään tätä vajetta. (Milne & Gray, 2013.)

Jos organisaatiot vain viestivät toimintansa vastuullisuudesta, voidaanko puhua oikeasti kestävästä yritystoiminnasta vai onko kyse pelkästä viherpesusta? Lyon & Montgomery (2015) määrittelevät viherpesun kommunikaationa, joka vääristää ihmisten käsitystä organisaation toiminnasta niin, että se vaikuttaa vastuullisemmalta kuin mitä se todellisuudessa on, ja tämä näkyy etenkin kestävyysraportoinnissa. Nykyisin kuitenkin erilaiset yhteiskunnalliset järjestöt ja aktivistit saattavat aiempaa helpommin todentaa yhtiöiden julkaisemien raporttien olevan pelkkää mainosta tai viherpesua, jolloin yhtiöiden tulee muuttaa joko toimintaansa tai raportointiaan. Myös jatkuvasti enemmän yhtenäistyvät standardit ja lainsäädäntö vähentävät viherpesua ja tekevät organisaatioiden vastuullisuusviestinnästä luotettavampaa, kun raporteissa keskitytään oikeasti olennaisiin aihealueisiin. (Lyon & Montgomery, 2015.)

Kestävää yritystoimintaa ja sen kehitystä voidaan tarkastella myös perinteisestä tilintarkastuksestakin tutun olennaisuuden näkökulmasta. Jussilan (2010) mukaan olennaisuus tässä kontekstissa liittyy erityisesti resurssien tehokkaaseen hyödyntämiseen, sillä organisaatioiden tulisi pyrkiä tekemään valintoja ja päätöksiä, joiden vaikutus sekä organisaation omaan toimintaan että yhteiskunnan kestävään kehitykseen on olennainen. Olennaisuusperiaate näkyy hyvin esimerkiksi toimialakohtaisesti räätälöidyissä painotuksissa kestävä yritystoiminnan haasteissa ja tavoitteissa, ja vastuulliselta organisaatiolta odotetaan usein kantaaottavuutta etenkin niillä vastuullisuuden osa-alueilla, joilla organisaation toiminnan painopiste on. Olennaisuuden vaikutus näkyy myös sidosryhmien vaatimusten vaikutuksissa organisaation toimintaan, sillä todennäköisesti organisaatiot painottavat niille olennaisimpien sidosryhmien toiveita ja vaatimuksia omassa toiminnassaan. (Jussila, 2010.) Olennaisuudella on vaikutusta myös siihen, mitä ja miten yritys mittaa ja raportoi tavoitteitaan.

2.2 Kestävyysraportointi

Kun organisaatiot ovat alkaneet kiinnittää enemmän huomiota ja panostamaan vastuulliseen ja kestävään toimintaan, on toiminnan vastuullisuudesta haluttu

myös viestiä sidosryhmille, ja tämän myötä kestävyysraportointi on selkeästi yleistynyt. Jussilan (2010) mukaan raportointi toiminnan kestävyydestä on erityisen tärkeää, jotta toiminta on avointa, toiminnan vaikutuksista voidaan keskustella ja eri organisaatioiden toimintaa voidaan vertailla. Jotta raportit ovat muutakin kuin viherpesua, tulisi niistä käydä selkeästi ilmi kestävä toiminnan tavoitteet, jo toteutuneet lopputulokset, käytetyt menetelmät sekä se, mitä organisaatio aikoo jatkossa tehdä saavuttaakseen tavoitteet. Kestävyysraporttien kontekstissa yhtenäiset mittarit ja yksiköt ja käytettyjen menetelmien yksityiskohtainen raportointi ovat erityisen tärkeitä, sillä näitä manipuloimalla tulokset voidaan saada näyttämään lähes miltä vain ja se murentaa raporttien luotettavuuden ja vertailtavuuden. (Jussila, 2010.)

KPMG julkaisee muutaman vuoden välein laajan tutkimuksen kestävyysraportoinnista ja sen trendeistä. KPMG:n tutkimuksen (2020) mukaan kestävyysraportteja julkaisevien organisaatioiden määrä on kasvanut huomattavasti viimeisten vuosikymmenten aikana, sillä kun puhutaan tutkimuksessa mukana olleista tuhansista maailman suurimmista organisaatioista, vielä vuonna 1993 kestävyysraportin julkaisi vain noin 12 %, mutta vuonna 2020 osuus on jo 80 %. Suomen sadan suurimman yrityksen osalta kestävyysraportointi on maailmanlaajuista keskiarvoa suurempi, mutta silti siinä nähdään merkittävää kasvua myös aivan viime vuosina, sillä vuonna 2017 teetetyn tutkimuksen mukaan 82 % yrityksistä julkaisi kestävyysraportin, mutta vuonna 2020 tämä osuus oli jo 90 %. Vaikka muutamien maiden kohdalla kyse on lainsäädännöstä, on suurin syy kestävyysraportoinnin lisääntymisen taustalla lisääntynyt ymmärrys ja huoli toiminnan vaikutuksista niin ympäristöön kuin ihmisiin. Raportointi on levinnyt jo niin laajalle, että voidaan puhua maailmanlaajuisesta normista, ja raporttoimattomuus aiheuttaa organisaatiolle merkittävän riskin. Tällä kertaa tutkimuksessa havaittiin ensimmäistä kertaa yli 51 % suurista ja keskisuurista yrityksistä varmentaneen kestävyysraporttinsa, jolloin myös varmennusten osalta voidaan puhua jo maailmanlaajuisesti valtavirtaa yrityksistä koskevasta käytännöstä. (KPMG, 2020.)

KPMG:n (2020) tutkimuksessa tarkasteltiin kestävyysraportointia myös toimialakohtaisesti. Toimialakohtainen tarkastelu osoitti, että kestävyysraportointi on laajinta teknologia- ja media-alalla, jossa jopa 84 % yrityksistä julkaisee kestävyysraportin. Heikointa raportointi taas on vähittäiskaupoilla, joista 67 % raportoi toimintansa vastuullisuudesta. Toimialakohtainen tutkimus myös osoittaa, että niin sanotuilla ympäristöherkillä aloilla, kuten kaivos-, auto- sekä öljy- ja kaasuteollisuudessa kestävyysraportin varmentaminen on muita toimialoja yleisempää. Toisaalta kun puhutaan maailman 250 suurimman yrityksen kestävyysraportoinnista, havaitaan, että kaikki vähittäiskaupat julkaisevat kestävyysraportin. (KPMG, 2020.) Tämä tukee myös Fifkan (2011) tutkimuksen tuloksia toimialan vaikutuksesta yritysten kestävyysraportointiin.

Yhä enenevässä määrin organisaatiot julkaisevat integroituja raportteja, eli samaan raporttiin sisältyy sekä taloudelliseen informaatioon keskittyvä tilinpäätös että kestävyysraportti ja muita mahdollisia raportteja. Churet & Ecclesin (2014) mukaan rahoittajat ovat usein kiinnostuneempia taloudellisesta infor-

maatiosta ja muut sidosryhmät vastuullisuusinformaatiosta, mutta yleisesti kaikkien osapuolien olisi parempi saada kokonaisvaltaisempi kuva organisaation menestyksestä, toiminnasta ja toiminnan vaikutuksista yhteiskuntaan, jotta päätösten taustalla olisi riittävästi informaatiota. Ajatus integroinnista vahvistaa myös sitä käsitystä, että kestävä yritystoiminta pohjautuu kuitenkin lopulta taloudellisesti kilpailukykyiseen toimintaan. (Churet & Eccles, 2014.) IIRC:n (2021) mukaan integroidun raportin tarkoitus on tuottaa yhtenäinen ja kompakti kokonaisuus, jossa kerrotaan kaikki organisaation arvonluonnin kannalta olennaiset tekijät sekä lyhyellä että pitkällä aikavälillä. Tällöin laaja joukko organisaation sidosryhmiä saa päätöksensä taustalle laadukasta, kokonaisvaltaista informaatiota. (IIRC, 2021.) Integroitu raportointi yleistyy jatkuvasti, ja KPMG:n laajassa vastuullisuusraportointia koskevassa tutkimuksessa Suomi pääsi vuonna 2020 ensimmäistä kertaa niiden kymmenen maan joukkoon, jossa integroitu raportointi on yleisintä, sillä täällä 84 % kestävyysraporteista on julkaistu osana vuosikertomusta (KPMG, 2020). Etenkin sijoittajat ovat alkaneet vaatia yrityksiltä laajempaa informaatiota, ja integroitu raportti on toimiva väline kommunikoida yrityksen suoriutumista useammasta näkökulmasta, vaikka se saakin välillä kritiikkiä sijoittajien tarpeiden priorisoinnista muiden sidosryhmien kustannuksella (Briem & Wald, 2018; Flower, 2015).

Taloudellisen raportoinnin kehitykseen verrattuna kestävä kehityksen raportointi on vielä alkutekijöissään, mutta silti on vahvaa näyttöä siitä, että se muovautuu osaksi yritysten pakollista raportointia. Kuitenkin Tschoppin ja Huefnerin (2014) tutkimuksen mukaan raporttien vertailukelpoisuudessa ja informaation luotettavuudessa on vielä merkittäviä puutteita, jotka vaativat yhtenäisten standardien luomista. Vaikka kestävä kehityksen raportointi ei välttämättä noudata täysin samanlaista kehityspolkua kuin taloudellinen raportointi, niiden kehityksessä on kuitenkin hyvin samanlaisia piirteitä ja sen vuoksi niitä on järkevää myös vertailla. Tutkijat tarkastelevat taloudellisen ja kestävä kehityksen raportoinnin kehitystä seitsemän ulottuvuuden kautta: ajallinen kehittyminen, maakohtaisen sääntelyn kehitys, sidosryhmien vaikutus, käytäntöjen kehitys, yhtenäisten käytäntöjen edistäminen, tuotteiden kehittäminen sekä ammattikunnan muodostuminen. (Tschopp & Huefner, 2014.) Ulottuvuuksia käsitellään tarkemmin taulukossa 1.

	Taloudellinen raportointi	Kestävyysraportointi
Ajallinen kehittyminen	1900-luvun alussa taloudellisella raportoinnilla ei ollut juurikaan arvoa, sillä informaatio ei ollut kovin luotettavaa tai vertailukelpoista. Kapitalismin ja teollistumisen kehitys lisäsi läpinäkyvyyttä, joka lopulta johti luotettavaan tilinpäätösraportointiin	Kestävyysraportointi kehittyi 1970-luvulla, mutta sen kysyntä kasvoi vasta 1990-luvulla. Alussa informaatio ei ollut luotettavaa tai vertailukelpoista, mutta erityisesti vastuullisen sijoittamisen kysynnän kasvu johti nykyiseen, melko luotettavaan raportointiin
Maakohtainen sääntelyn kehitys	Raportointi on käytännössä aina pakollista. IFRS on maailmanlaajuisesti käytetty raportoinnin standardi, vain muutama maa ei salli sen käyttöä	Pakollinen kestävyysraportointi on maailmanlaajuisesti hyvin harvinaista, mutta Euroopassa se yleistyy jatkuvasti

Sidosryhmien vaikutus	Raportoitu informaatio koskettaa melko suppeaa joukkoa eri sidosryhmiä, jotka ovat ajan saatossa tottuneet tulkitsemaan raportoitua informaatiota	Raportoitu informaatio koskee hyvin laajaa sidosryhmäjoukkoa, joista osalle raportoidun informaation tulkitseminen saattaa olla hyvin vierasta
Käytäntöjen kehitys	Töitä tehdään jatkuvasti standardien yhtenäistämiseksi ja etenkin EU:ssa IFRS on korvannut kansalliset säädökset jo melko laajasti. Helpompi kehittää yksi, kaikkia organisaatioita koskeva standardi koska muun muassa toimialan vaikutus on pienempi	Ei yhtenäistä kansainvälistä standardia käytäntöjen yhtenäistämiseksi, koska raportoidaan pitkälti laadullista informaatiota, jota on hankala mitata. Paljon toimialakohtaisia painotuksia. Käytännöistä GRI on maailmanlaajuisesti tunnistetuin
Yhtenäisten käytäntöjen edistäminen	Hallitustenvälisillä instituutioilla ja kansalaisjärjestöillä on ollut keskeinen rooli yhtenäisten standardien edistämässä	Hallitustenvälisillä instituutioilla ja kansalaisjärjestöillä on ollut keskeinen rooli yhtenäisten raportointikäytäntöjen edistämässä
Kehitetyt tuotteet	IFRS-standardit pohjautuvat laajempiin periaatteisiin, maakohtaiset standardit sisältävät tarkempia sääntöjä ja ohjeita	GRI:n raportoinnille asettamat vaatimukset ovat tarkasti jäseneltyjä säännöksiä, UN Global Compactin ja AA1000:n vaatimukset perustuvat johdatteleviin periaatteisiin
Ammattikunnan ja toimijoiden muodostuminen	Sekä paikalliset että kansainväliset sääntelyelimet kuten SEC tai IASB ovat merkittävässä roolissa raportoinnin edistämisen kannalta	Ei juurikaan virallisia sääntelytoimijoita, mutta kansainvälisillä toimijoilla kuten GRI tai AccountAbility on merkittävä rooli raportoinnin edistämisen kannalta

Taulukko 1: Raportoinnin kehitys (Tschopp & Huefner, 2014)

Jotta organisaation toiminta on mahdollisimman läpinäkyvää ja sen kestävyystä saadaan mahdollisimman kokonaisvaltainen kuva, tarvitaan kestävyysraporttiin monipuolista informaatiota. Euroopan Unionin komission (2021) selvityksessä yritysten kestävyysraportoinnin direktiiviehdotusta koskien selvisi, että sidosryhmät odottavat kestävyysraporteilta niin sanottua kaksinkertaista olennaisuutta. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että organisaatioiden tulisi raportoida sekä sen omaan toimintaan vaikuttavista kestävyysaiheista että sen oman toiminnan vaikutuksista ulkopuoliseen yhteiskuntaan. Kestävyysraporttien informaation avoimuus ja olennaisuus on erityisen tärkeää myös siksi, että Euroopan Unionilla on erilaisia vihreän kehityksen ja rahoituksen tavoitteita, ja rahoittajat vaativat päätöksensä taustalle entistä laadukkaampaa kestävyysinformaatiota. (Euroopan komissio, 2021 ja 2022)

Sijoittajien ja rahoittajien kiinnostus kestävyysraportteja kohtaan on vielä melko uutta, joten ajureita kestävyysraportoinnin yleistymisen taustalla on etsittävä muualta. Fifka (2011) analysoi tutkimuksessaan satoja kestävyysraportoinnista tehtyjä tutkimuksia ympäri maailmaa, ja tuloksissa havaittiin eroja ja yhtäläisyyksiä organisaatioiden sisäisissä ja ulkoisissa motivaattoreissa raportoida toimintansa kestävyystä. Lähes kaikissa tutkimuksissa organisaation koko ja toimiala olivat erittäin merkittävimmistä sisäisistä motivaattoreista julkaista kestävyysraportti. Mitä suurempi organisaatio ja mitä vastuullisuuden kannalta herkemällä toimialalla organisaatio toimii, sitä todennäköisemmin se laati myös vuosittaisen kestävyysraportin. Sisäisistä motivaattoreista myös

taloudellinen, sosiaalinen sekä ympäristöllinen suoritus sekä johdon asenteet korreloivat raportoinnin kanssa. Ulkoisiksi motivaattoreiksi tutkimuksessa tunnistettiin maa tai alue, jossa organisaatio toimii, sidosryhmien kiinnostus ja median luoma paine. Tutkimuksen tuloksista voidaan päätellä, että maan poliittinen ja lainsäädännöllinen sekä sosiaalinen ja taloudellinen ympäristö ja odotukset vaikuttavat vahvasti organisaation kestävyysraportointiin, sillä kaikissa tätä näkökulmaa tutkineissa tutkimuksissa todettiin tämä korrelaatio. Sidoryhmien kiinnostusta ja median luomaa painetta on tutkittu vähemmän, mutta näilläkin voidaan katsoa olevan vaikutus kestävyysraportointiin. (Fifka, 2011.) Etenkin koronapandemian aikana sidosryhmiltä tuleva paine kestävyysraportointiin on kasvanut, sillä kestävyysraportti toimii yhtenä kanavana siitä, miten pandemia on otettu huomioon esimerkiksi henkilöstön hyvinvoinnin tai toimitusketjujen osalta (Euroopan komissio, 2021).

Näiden lisäksi aiheen aiemmissa tutkimuksissa on tunnistettu myös muita ajureita kestävyysraportoinnin taustalla. Taten, Ellramin & Kirchoffin (2010) mukaan organisaatiot kohtaavat jatkuvasti kasvavaa painetta raportoida toimintansa kestävydestä myös toimitusketjujen osalta niin ylös- kuin alaspäin. Yhteen toimittajayritykseen liittyvällä skandaalilla on merkittävä vaikutus myös toimitusketjun muiden yritysten myyntiin ja maineeseen, ja raportoinnilla pyritään ennakoivaan vastuullisuusstrategiaan. Kestävästä toiminnasta raportoida pyritään myös usein osoittamaan, että kaikkien toimitusketjun osapuolten toimintaa ohjaavat samanlaiset arvot. (Tate, Ellram & Kirchoff, 2010.) Lisäksi kuten jo aiemmin mainitsinkin, myös rahoittajat vaativat yhä enenevässä määrin avointa kestävyysraportointia organisaatioilta. Raimo, Caragnano, Zito, Vitolla & Mariani (2021) selvittivät tutkimuksessaan organisaatioiden hyötyvän avoimesta kestävyysraportoinnista saamalla ulkopuolisia taloudellisia resursseja entistä helpommin ja paremmilla ehdoilla. Tässä korostuu tutkijoiden mukaan informaation epäsymmetrisyys, kun sijoittajat voivat arvioida organisaation arvon ja maksukyvyn paremmin entistä avoimemman informaation myötä ja siten pienentää sijoituksen riskiä. (Raimo, Caragnano, Zito, Vitolla & Mariani, 2021.)

Kestävyysraportointia voidaan tarkastella ja perustella myös eri teorioiden näkökulmasta, ja Hahn & Kühnen (2013) tunnistavat neljä raportoinnille keskeistä teoriaa: legitimaatioteoria, sidosryhmäteoria, signaalointiteoria ja institutionaalinen teoria (Hahn & Kühnen, 2013). Deegan (2002) määrittelee legitimaatioteorian tässä yhteydessä niin, että organisaatiot tarvitsevat yhteiskunnalta kuvainnollisen sosiaalisen luvan toimia ja käyttää yhteisiä resursseja, ja kestävyysraportilla organisaatiot voivat ikään kuin perustella ja osoittaa yhteiskunnalle, että näitä yhteisiä resursseja on käytetty järkevästi (Deegan, 2002). Sidoryhmäteoria auttaa perustelemaan kestävyysraportointia sen kautta, että organisaatioiden tulisi raportoinnissaan ottaa huomioon kaikki sen sidosryhmät ja näiden tarpeet, ja kestävyysraportointi sopii tähän tarpeeseen huomattavasti taloudellista raportointia paremmin (Freeman, Harrison, Wicks, Parmar & de Colle, 2010). Signaalointiteoriaan liittyy vahvasti legitimitetti ja informaation epäsymmetria, sillä tämän teorian mukaan organisaatiot pyrkivät raportoimaan

kestävyydestään mahdollisimman laajasti vähentääkseen informaation epäsymmetrian tuomia haittoja ja vahvistamaan toimintansa oikeutusta, ja etenkin suuret, mediassa paljon esillä olevat ja kestävänsä toimintaan paljon panostavat organisaatiot käyttävät signalointiin paljon resursseja (Hahn & Kühnen, 2013). Institutionaalinen teoria viittaa siihen, että organisaatiot päätyvät vastaamaan ympäröivän yhteiskunnan tarpeisiin hyvin homogeenisesti, eli melko nopeasti kestävyysraportointiin liittyvistä käytännöistä tulee yhdenmukaisia, etenkin jos niitä vaativat ja ohjaavat lainsäädäntö ja muut standardit ovat hyvin yksityiskohtaisia (DiMaggio & Powell, 1983).

Edelleen on kuitenkin myös paljon organisaatioita, jotka eivät raportoivat toimintansa kestävyydestä lainkaan, tai raportoivat vasta kun siitä tulee pakollista. Stubbs, Higgins & Milne (2012) tutkivat syitä tämän raportoimattomuuden taustalla. Vaikka aiemmat tutkimukset ovat osoittaneet, että sanoilla on väliä, olivat tämän tutkimuksen kohteet pääosin sitä mieltä, että teot merkitsevät enemmän kuin sanat. Varsinaisiksi teemoiksi raportoimattomuuden taustalle nousivat etenkin se, ettei painetta raportoinnille tule juurikaan ulkopuolisilta sidosryhmiltä, joten raportointi riippuu lähinnä johdon halukkuudesta käyttää siihen resursseja ja raportoinnista ei koettu saatavan tarpeeksi hyötyä tai kilpailuetua siihen kuluviin resursseihin nähden. Myös organisaation kulttuurilla ja asenteilla oli merkittävä vaikutus raportoimattomuuteen, esimerkiksi osa organisaatioista koki, että heidän kulttuuriinsa on aina kuulunut joka tapauksessa oikein ja vastuullisesti toimiminen, eikä sitä tarvitse erikseen mainostaa. (Stubbs, Higgins & Milne, 2012.)

Kestävyysraportointia voidaan kritisoida monestakin näkökulmasta, sillä Michelinin, Pilonaton ja Riccerin (2015) mukaan etenkin vapaaehtoisten kestävyysraporttien merkitystä ja luotettavuutta sekä käytettyjä mittaus- ja raportointimethodoja voidaan kyseenalaistaa. Kestävyysraportit, niiden varmennukset ja raportointiohjeistukset voidaan nähdä organisaatiossa aitona vastuunkantona ja välineenä edistää kestävää toimintaa, mutta ihan yhtä lailla ne voidaan nähdä pelkkänä viestintänä ja symbolisena eleenä ilman mitään todellisia vaikutuksia. Etenkin itsenäiset kestävyysraportit olivat usein integroitua raportteja laajempia, mutta ne sisälsivät paljon epäolennaista ja hajanaista informaatiota, jolloin niiden laatu kärsii. Tähän kritiikkiin on kuitenkin myös havahduttu, sillä jo aiemmin erilaiset standardit ja ohjeistukset kuten GRI ovat parantaneet jonkin verran kestävyysraporttien laatua, luotettavuutta ja vertailtavuutta. (Michelon, Pilonato & Ricceri, 2015.) Lisäksi nyt etenkin aihetta koskeva ja jatkuvasti lisääntyvä ja tarkentuva lainsäädäntö tekee raportointikentästä entistä luotettavamman. Myös raporttien varmennusten luotettavuutta kehitetään jatkuvasti, ja tähän aiheeseen paneudutaan paremmin myöhemmin tässä tutkielmassa.

2.3 Standardit ja ohjeistukset

Kun paine organisaatioiden yhteiskunnalliselle vastuulle ja kestäväälle toiminnalle kasvoi, kasvoi myös organisaatioiden paine viestiä oman toimintansa kes-

tävydestä. Joissain tapauksissa raportoinnin merkitys kestävän toiminnan kannalta oli kuitenkin enemmän symbolista kuin oikeasti vaikuttavaa, eikä raportin lukija välttämättä saa helposti selville, mikä osa raportista on merkityksellistä informaatiota ja mikä lähinnä viherpesua. Sen vuoksi alalla on etenkin sijoittajien näkökulmasta nähty tarvetta yleisille ja yhteisille periaatteille ja tavoitteille, jotta raportointikentästä saataisiin yhtenäisempi ja kestävyysraporteista siten luotettavampia ja vertailukelpoisempia (Euroopan komissio, 2021).

Koska alalle yhteistä lainsäädäntöä ei ole aiemmin juurikaan ollut, ovat vapaaehtoiset ohjeistukset ja viitekehykset kehittäneet ja muokanneet kestävyysraportointia hyvin merkittävästi. Tschoppin ja Huefnerin (2014) tutkimuksen mukaan kestävän kehityksen raportoinnille on kehitetty satoja kansallisia ja kansainvälisiä ohjeita, määräyksiä, periaatteita ja standardeja. Viitekehyyksiä ovat lähteneet luomaan lukuisat toimijat, mutta usein viitekehykset jäävät vain muutaman toimijan käyttöön tai unohdetaan melko nopeasti. Kuitenkin kolme kestävän kehityksen raportointia koskevaa viitekehystä on saanut hyvin laajaa, kansainvälistä tunnustusta. Nämä ovat Global Reporting Initiativen (GRI), AccountAbilityn sekä Yhdistyneiden kansakuntien luomat standardoinnin viitekehykset. (Tschopp & Huefner, 2014.)

Tässä osiossa esittelen lyhyesti alan tunnetuimpia toimijoita ja ohjeistuksia sekä niiden peruseriaatteita nimenomaan kestävyysraportoinnin näkökulmasta. Useimmat kestävyysraportointia koskevat suositut ohjeistukset muistuttavat hyvin paljon toisiaan, eroja on lähinnä lähestymistavoissa ja painotuksissa, mutta etenkin rahoittajat kaipaavat alalle selkeämpiä ja yhtenäisempiä raportointikäytäntöjä. Lisäksi osion lopussa kerrotaan lisää kestävyysraportointia koskevasta sääntelystä Euroopan Unionin ja Suomen tasolla.

2.3.1 Kansainväliset standardit

Tunnetuin ja maailmanlaajuisesti käytetyin organisaatioiden vastuullisuusraportointia koskeva ohjeistus on vuosituhannen vaihteessa perustetun kansainvälisen, riippumattoman organisaation Global Reporting Initiativen eli GRI:n julkaisemat ohjeistukset. GRI:n julkaisemat ohjeistukset ovat hyvin laajoja ja yksityiskohtaisia, ja niitä kehittävät yhteistyössä alan asiantuntijat, yhtiöt, rahoittajat, lainsäätäjät, työmarkkinajärjestöt ja muut sidosryhmät. Tämän ansios-ta ohjeistukset tuottavat parhaimmillaan lisäarvoa ja relevanttia informaatiota sekä organisaatiolle itselleen että sen ulkoisille sidosryhmille. Yksi merkittävä peruste GRI:n suosiolle on se, että sen tarjoamat standardit ovat helposti muokattavissa organisaation tarpeiden mukaiseksi, joten se soveltuu kaikille yrityksille yrityksen koosta, toimialasta ja sijainnista riippumatta. GRI:n ohjeistukset ovat olleet maksuttomina kaikkien saatavilla jo vuodesta 2000 asti, mutta kestävyysraportoinnin yleistyessä GRI laati ja julkaisi vuonna 2016 aiempia ohjeistuksia huomattavasti laajemman ja monipuolisemman kestävyysraportointistandardikonaisuuden. (GRI, 2022.)

Uusin standardikokonaisuus koostuu kolmesta erillisestä kokonaisuudesta. Ensimmäinen kokonaisuus on hyvin universaali ja pakollinen kaikille GRI-standardien mukaan raportoiville, ja se sisältää melko paljon organisaation itse-tarkastelua. Ensiksi se sisältää vaatimukset, jotka organisaation tulee täyttää raportoidakseen GRI-standardien mukaan, sitten yleisiä tietoja organisaation rakenteesta, arvoista ja raportointikäytännöistä, jotka auttavat hahmottamaan organisaation toiminnan vaikutuksia ulkopuoliseen yhteiskuntaan ja viimeiseksi vielä käytäntöjä, joiden avulla organisaatio voi määrittää ja perustella ne teemat, jotka sen toiminnan ja kestävyysraportoinnin kannalta ovat sille olennaisimpia. Toinen kokonaisuus perustuu jo enemmän standardien räätälöinnille, sillä tämä kokonaisuus sisältää toimialakohtaiset standardit. Tällä hetkellä räätälöityjä standardeja on 40 toimialalle, keskittyen niille aloille, joilla kestäväällä toiminnalla saadaan aikaan mahdollisimman suuri vaikutus, eli esimerkiksi maatalouteen. Räätälöidyt standardit huomioivat toimialakohtaiset eroavaisuudet esimerkiksi eri kestävyysaiheiden olennaisuuksissa usein sidosryhmien odotusten mukaisesti. Jos organisaatio raportoi GRI-standardien mukaisesti ja sitä koskevalle toimialalle on omat räätälöidyt standardit, sen tulee raportoinnissaan huomioida nämä. Kolmas kokonaisuus sisältää useita yleisiä standardeja aihealueittain jaoteltuina, ja standardit koskevat esimerkiksi jätteiden lajittelua ja työturvallisuutta. GRI-standardien mukaisesti raportoiva organisaatio valitsee näistä aihealueista ne, jotka se arvioi olennaisiksi oman toimintansa kannalta. (GRI, 2022.)

GRI-standardien mukautuvuus ja joustavuus tekee siitä laajasti käytetyn raportointipohjan, mutta tästä huolimatta se on saanut myös kritiikkiä osakseen. Esimerkiksi Tschoppin ja Huefnerin (2014) tutkimuksen mukaan GRI-standardit nähdään toimintaa liian tiukasti ohjaavina sääntöinä. Lisäksi kritiikkiä saavat myös GRI:n käyttämät suorituskyvyn mittarit, joiden ei nähdä olevan tarpeeksi laajoja tai kuvaavan tarpeeksi toiminnan vaikutuksia kokonaisuutena. (Tschopp & Huefner, 2014.)

UN Global Compact ei niinkään ole raportointia koskeva ohjeistus, vaan organisaatioiden kestävä kehityksen viitekehys, mutta useat organisaatiot ympäri maailman ovat sitoutuneet noudattamaan sen periaatteita ja nämä periaatteet näkyvät usein myös kestävyysraporteissa. Viitekehys sisältää yhteensä kymmenen peruseriaatetta ja ne koskevat ihmisoikeuksia, työvoimaa ja henkilöstön oikeuksia, ympäristöä ja korruptiota (UNGC, 2022). Viitekehystä toiminnassaan noudattavalta organisaatiolta veloitetaan raportointia, mutta tässä viitekehyksessä puhutaan kestävyysraportin sijasta vuosittaisesta edistymistä koskevasta tiedonannosta, jossa tulee olla toimitusjohtajan vahvistus aloitteen osallistumisesta, kuvaus niistä toimista, jotka organisaatio on toteuttanut ja tulee toteuttamaan implementoidakseen periaatteet osaksi sen toimintaa sekä mittareita, jotka osoittavat toteutuneet lopputulokset. Myös tätä tiedonantoa voidaan kuitenkin räätälöidä organisaation tarpeisiin sopivaksi hyvin samankaltaisesti kuin GRI:n tapauksessa, ja molempia aloitteita kehitetäänkin yhteistyössä keskenään. (UNGC, 2022.) Tämä standardien ja viitekehysten välinen

yhteistyö on Tschoppin ja Huefnerin (2014) tutkimuksen mukaan erittäin tärkeää standardien legitimaation vahvistamiseksi.

Aiemmin mainittujen lisäksi yksi melko tunnettu toimija organisaatioiden kestävän kehityksen ja raportoinnin parissa on kansainvälinen konsultointi- ja standardointiorganisaatio AccountAbility, joka on kehittänyt vuodesta 1999 asti julkaistun AA1000 AccountAbility -periaatekokonaisuuden, joka koostuu erilaisista organisaatioiden kestävään kehitykseen vaikuttavista standardeista. Toisin kuin esimerkiksi GRI, nämä standardit eivät tarjoa juurikaan suorituskykymitareita, vaan standardit koostuvat pääasiassa organisaation toimintaa ohjaavista periaatteista. Myös AccountAbility kehittää omia standardejaan yhteistyössä muiden alan toimijoiden kanssa, ja heidän tavoitteenaan on ohjata organisaatioita vastaamaan kestävän kehityksen haasteisiin pitkällä aikavälillä. Standardien perustaksi on mainittu on inklusiivisuus, olennaisuus, reagoivuus ja vaikuttavuus. (AA1000, 2018.) Tschopp ja Huefner (2014) kuitenkin kritisoivat AA1000-sarjan standardeja siksi, että vaikka ne vastaavatkin hyvin yksittäisten organisaatioiden ja sidosryhmien tarpeisiin, ne ovat hyvin tulkinnanvaraisia eivätkä edistä kestävyysraporteilta toivottua vertailtavuutta.

2.3.2 Lainsäädäntö Suomessa ja Euroopan Unionissa

Edellä mainittujen vapaaehtoisten ohjeistusten, viitekehysten ja standardien rinnalle organisaatioiden kestävää toimintaa ja kestävyysraportointia ohjaamaan on viime vuosina laadittu myös maakohtaisia lakeja ja esimerkiksi Euroopan Unioni on laatinut aihetta koskevan direktiivin. Ensin EU julkaisi vuonna 2014 ei-taloudellisen tiedon raportointia koskevan direktiivin (Non-Financial Reporting Directive, NFRD), jossa yleisen edun kannalta merkittäviltä, yli 500 henkilöä työllistäviltä yrityksiltä vaadittiin myös ei-taloudellisen tiedon raportointia tilikaudelta 2017 lähtien (EU, 2014). Direktiiviä on kuitenkin kritisoitu paljon etenkin siksi, että se on hyvin epämääräinen eikä sisällä juurikaan tarkempia ohjeita raportoitavan informaation laadun tai esittämistavan suhteen, eikä direktiivi vaadi ei-taloudellisen informaation varmennusta (Mittelbach-Hörmanseder, Hummel & Rammerstorfer, 2020).

Direktiivin saaman palautteen ja kestävyysraportoinnin edelleen yleistymisen myötä Euroopan Komissio uudisti NFRD-direktiiviä ja julkaisi vuonna 2021 ehdotuksen uudesta kestävyysraportointidirektiivistä (Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD). Ehdotuksen tavoite on parantaa kestävyysraporttien luotettavuutta, vertailukelpoisuutta sekä informaation merkityksellisyyttä, jotta raportit täyttävät sidosryhmien informaatiotarpeet. Yksi tavoitteista on myös parantaa raportoinnin kustannustehokkuutta, sillä tällä hetkellä organisaatioilla kuluu paljon resursseja sopivien raportointiohjeistusten löytämiseen ja validin kestävyysinformation hankkimiseen esimerkiksi toimittajilta ja asiakkailta. Tavoitteena on myös kaventaa odotuskuilua kestävyysraportin laatijan ja käyttäjien välillä, sillä ehdotuksen laadintaprosessin aikana kävi ilmi, että tämä odotuskuilu on edelleen huomattavan suuri. Direktiivin keskeisimmät uudistukset koskevat raportointivelvollisuuden laajentamista,

kestävyysraporttien varmentamista, yksityiskohtaisempaa erittelyä raportoitavaista informaatiosta sekä sen varmistaminen, että vastuullisuusinformaatio julkaistaan digitaalisesti osana toimintakertomusta. Direktiiviehdotuksen uudistuksissa on otettu erityisesti huomioon jo olemassa olevat vapaaehtoiset standardit ja viitekehykset sekä tehty näiden toimijoiden kanssa yhteistyötä, jotta raportoitava informaatio on mahdollisimman vertailukelpoista myös maailmanlaajuisesti. (Euroopan komissio, 2021.)

EFRAG, eli European Financial Reporting Advisory Group, on vuonna 2001 perustettu Euroopan tilinpäätösraportoinnin neuvoa-antava toimielin, jolla on merkittävä rooli myös CSRD-direktiivin teknisen toimeenpanon kannalta. Heidän suosituksensa korostaa erityisesti kestävyysraportointistandardien yhdenmukaisuutta ja sitä, että kestävyysraportointistandardeja säädetään yhteistyössä EU:n muiden standardien ja ohjeistusten kanssa, jotta kokonaisuus säilyy eheänä ja standardit tukevat toisiaan. He painottavat suosituksessaan myös direktiivin vaiheittaista implementointia, sillä muutokset ovat merkittäviä ja niiden käyttöönotto tulee tehdä järkevästi. Raportissaan he ehdottavat myös kestävä kehityksen standardin laatimista ohjaavan toimijan, ESS:n (European Sustainable Standard setter), perustamista. (EFRAG, 2021).

Vapaaehtoisten ohjeistusten ja standardien muuttaminen pakottavaksi lainsäädännöksi ei ole kovin suoraviivaista. Vapaaehtoiset ohjeistukset on luotu kansainvälisen yhteistyön avulla yleismaailmalliseksi, ja niitä voidaan soveltaa erilaisissa tilanteissa. Lainsäädännön tulisi kuitenkin periaatteessa olla tarkkarajaista ja selkeää. (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2022.) Työ- ja elinkeinoministeriön (2022) julkaiseman laajan selvityksen mukaan tämä on yksi perustelu sille, miksi Suomessa ei vielä ole säädetty omaa yritysvastuulakia, vaikka aiheesta onkin syntynyt paljon keskustelua. Kansallisen yritysvastuulain yksi monimutkaisimmista ongelmista on valvonta ja vahingonkorvausvastuun käsittely etenkin kansainvälisissä ja monitulkintaisissa tilanteissa, sillä riittävän syy-yhteyden löytäminen ja yhdistäminen kotimaiseen organisaatioon on usein hankalaa. Toiminnan kestävyysvalvonta on ongelma myös siitä näkökulmasta, että sitä varten tulisi perustaa kokonaan uusi valvontaviranomainen. Tähän selvityksessä kuitenkin ehdotetaan helpotukseksi organisaatioiden itsensä ylläpitämiä ilmoituskanavia, joiden kautta vahingollisesta toiminnasta voidaan raportoida viranomaisille. Kansallista yritysvastuulakia kuitenkin ajetaan hyvin tehokkaasti eteenpäin, sillä tarve sille on suuri, koska se siirtäisi vastuuta ihmisoikeusloukkauksista ja huolellisuusvelvoitteen täytäntöönpanosta kuluttajilta organisaatioille ja huolellisuusvelvoite ulottuisi arvoketjuissa aiempaa syvemmälle. Raportoinnin osalta selvityksen perusteella ehdotettiin käytäntöön joko yleistä raportointivelvollisuutta tai vaihtoehtoisesti tilannekohtaista selvitysvelvollisuutta. (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2022.) Sääntelyn muodostaminen organisaatioiden kestävä toiminnan ja raportoinnin saralla on siis hyvin monimutkaista, mutta aihe on kuitenkin hyvin tärkeä ja raportointi vaatii tulevaisuudessa entistä selkeämmät, yhdessä kehitetyt raamit, jotta se on muutakin kuin viherpesua.

3 KESTÄVYYSRAPORTTIEN VARMENNUS

Organisaatioiden kestävyysraportoinnin yleistyessä raporttien yhteydessä näkee entistä useammin myös ulkopuolisen ja riippumattoman toimijan tuottamia varmennuslausuntoja. Tässä osiossa tullaan käsittelemään syvemmin ensin sekä yleisesti varmennuslausuntojen että kestävyysraporttien varmennuslausuntojen osalta sitä, miksi erilaisia varmennuslausuntoja tehdään ja mahdollisia syitä niiden yleistymisen taustalla, mitä lisäarvoa ne tuovat organisaatiolle tai sidosryhmille sekä miksi varmennuslausunnot ovat usein yleisempiä toisilla aloilla ja toisilla harvinaisia. Sen jälkeen tarkastellaan vielä varmennuksia koskevia standardeja ja lainsäädäntöä. Tämän jälkeen tässä tutkielmassa syvennytään vielä vertailemaan kestävyysraporttien varmennuksen suhdetta perinteiseen taloudellisen tiedon tilintarkastukseen etenkin siitä näkökulmasta, kuka varmennuksia suorittaa ja miksi, ja eroavatko nämä prosessit toisistaan.

Farooq ja de Villiers (2017) määrittelevät kestävyysraporttien varmennuksen toimeksiantona, jossa raportoiva organisaatio rekrytoi ulkopuolisen varmennuspalvelun tarjoajan varmentamaan oma kestävyysraporttinsa ja antamaan tästä lausunnon, jonka tarkoitus on parantaa ulkopuolisten luottamusta kestävyysraportin informaatioon. Suomen Tilintarkastajat ry (2021) määrittelee kestävyysraporttien varmennuslausunnot itsenäisten, alan ammattilaisten antamiksi lausunnoiksi, joiden tarkoitus on varmistaa, että raportoitava informaatio on olennaista ja luotettavaa. Vaikka raportoitavan informaation olennaisuutta ja luotettavuutta on vaadittu aina esimerkiksi kansalaisjärjestöjen ja muiden sidosryhmien osalta, vaatimus on tullut entistä merkittävämmäksi, kun sijoittajien ja rahoittajien kiinnostus vastuullisuudesta on kasvanut. Samalla myös vaatimus raportoitavan informaation vertailukelpoisuudesta on korostunut. Varmennustoimeksiannolle ei ole laissa määrätty mitään tiettyä ajanjaksoa, mutta usein kestävyysraportti julkaistaan ja sen sisältämä informaatio varmennetaan yhtiön tilikaudelta. (Suomen Tilintarkastajat ry, 2021.)

Kestävyysraporttien varmennuksia tehdään usein monesta syystä, mutta Gürtürkin & Hahnin (2016) mukaan ulkoisia varmennuksia käytetään esimerkiksi organisaation toiminnan läpinäkyvyyden parantamiseksi. Lisäksi sisäisiä motivaattoreita ovat muun muassa toiminnan kestäväan kehitykseen liittyvän

suorituskyvyn mittaaminen, parempi informaatio päätöstentien tueksi sekä johdon valvonnan ja muiden valvontajärjestelmien tehostaminen. Perimmäinen syy liittyy kuitenkin lähes aina organisaation riskienhallinnan tehostamiseen. (Gürtürk & Hahn, 2016.) Yksi varmennusten tavoitteista on myös tuottaa legitimiyyttä ja siten oikeuttaa organisaation toimintaa esimerkiksi resurssien käytön suhteen ympäristöherkällä toimialalla (Power, 2003). Varmennusten yleistymiseen liittyy kuitenkin hyvin vahvasti Powerin (1999) esittelemä ilmiö varmennusten räjähdysmäisestä kasvusta (*Audit explosion*), jossa monimutkaisista aiheista tehdään yksinkertaisesti varmennettavia (Power, 1999).

Vaikka ensimmäinen ajatus usein on, että varmennusprosessit ovat itenäisiä, neutraaleja ja rationaalisia prosesseja, niillä on Powerin (2003) mukaan selkeä ohjaava vaikutus sekä päätöksentekoon että käyttäytymismalleihin ja siihen, millaista toimintaa yhteiskunnassa pidetään oikeutettuna. Varmennusprosessi ei ole luonnostaan syntyvä tekninen toiminto, vaan sosiaalinen kehys, jonka näkökulmat kehittyvät jatkuvasti. Toki varmennusprosessiin kuuluu tietynlainen muodollisuus ja standardien noudattamisen valvonta, mutta yhtä merkittävä osa tarkastusta on arvionvaraisuus ja varmentajan ammatillinen identiteetti. (Power, 2003.)

Powerin (1999) mukaan sisäisten valvontajärjestelmien yleistyessä, osin varmennusten niitä vaatiessa, on varmennuksista tullut entistä selvemmin järjestelmä, jonka tavoite on kontrolloida kontrollia. Yksittäisten transaktioiden ja tositteiden tarkastuksesta on siirrytty kohti kontrollien tarkastusta. Organisaation sisäiset kontrollit, toimiessaan tehokkaasti, antavat varmentajalle mahdollisuuden keskittää resursseja sinne, missä niitä tarvitaan eli suuremman riskin toiminnoille. Kontrolleihin liittyvät varmennukset saattavat kuitenkin usein vääristää sidosryhmien kuvaa organisaatiosta, sillä kyse on nimenomaan kontrollin toimivuuden ja luotettavuuden varmennuksesta, eikä varmennus ota kantaa esimerkiksi kontrollin tuottamaan informaatioon. Tämä näkyy etenkin vastuullisuuteen liittyvissä varmennuksissa odotuskuiluna, kun sidosryhmät odottavat varmennuksen vaikuttavan suoraan organisaation toimintaan, kun todellisuudessa vaikutus on parhaimmillaankin vain epäsuora ja riippuu pitkälti siitä, muuttaako organisaatio omaa toimintaansa järjestelmästä saatujen tulosten perusteella. (Power, 1999.)

Kestävän kehityksen varmennuslausunnoista voidaan Powerin (1999) mukaan joissain tapauksissa puhua niin sanotusti alaspäin suuntautuvasta vastuullisuudesta. Käytännössä tällä tarkoitetaan sitä, että varmennuslausunnot saattavat jopa haitata organisaation ja sen sidosryhmien välistä vuorovaikutusta, palautteen antoa ja julkista keskustelua. Sidoryhmien on vain tyydyttävä luottamaan varmennuslausuntoon eli siihen, että organisaatio noudattaa vähimmäisstandardeja ja organisaatio voi sen myötä perustella vastuullisuuttaan ilman todellista selvitystä toimintansa vastuullisuudesta. Tämä johtaa helposti paradoksiin, jossa avoimuuteen perustuvasta varmennusyhteiskunnasta tuleekin entistä suljetumpi eikä organisaation tarvitse todellisuudessa kehittää toimintaansa. (Power, 1999.)

3.1 Varmennusten kentän laajentuminen

Varmennusten kenttä ei ole mikään yksi tietty, ennalta määritetty kokonaisuus, jolla on tarkat rajat, vaan se laajentuu ja muuttuu jatkuvasti. Erityisen mielenkiintoista on tarkastella juuri näitä harmaita alueita määritelmän reunalla, sillä Millerin (1998) mukaan siellä tulevat parhaiten esille uusien käytäntöjen muodostuminen, legitimointi ja institutionalisoituminen. Kuitenkin käytäntöjen muuttuessa ja ajan saatossa marginaalisistakin käytännöistä voi tulla vakiintuneita käytäntöjä, jolloin ne siirtyvät määritelmän reunalta kohti sen ydintä. Uusia käytäntöjä voidaan kehittää esimerkiksi pohtimalla, miten nykyiset käytännöt ovat muodostuneet, mitkä olosuhteet ovat tehneet ne mahdollisiksi, mitä ihanteita ne ilmentävät ja miten ne pyrkivät muuttamaan maailmaa sopimaan näihin ihanteisiin. (Miller, 1998.)

Powerin (1999) mukaan yhteiskunnan määrittelemät termit kuvaavat aina todellisuuden lisäksi jossain määrin toiveita ja potentiaalia ja näitäkin vain yhdestä näkökulmasta, ja tämä on ilmeistä myös varmennuksia koskien. Yleisimpiä varmennuksiin liittyviä piirteitä ovat muun muassa riippumattomuus, dokumentointi ja varmennuksen astetta koskeva pätevä mielipide sekä sen ilmaisu. (Power, 1999.) Powerin (2003) mukaan varmennusten laajentuessa uusille alueille, sen määritelmästä tulee entistä voimakkaampi toiminnan legitimoinnin väline. Virallisellakin määritelmällä ja sanastolla on aina ilmaiseva ja pyrkivä ulottuvuus, jonka avulla esimerkiksi tietyt ryhmät voivat ajaa strategisesti omia etujaan ja samalla kilpailla muita ryhmiä vastaan. (Power, 2003.) Powerin (1997) tutkimuksen mukaan diskursiivinen kilpailu eri asiantuntijoiden kanssa liittyy yhtä paljon hierarkioiden säilyttämiseen kuin lainkäyttövallan laajentamiseen (Power, 1997). Varmennusten laajentuessa kestävyysraportteihin tämä ilmiö on harvinaisen selkeä, kun toisaalta tilintarkastajat ja toisaalta kestävä kehityksen asiantuntijat ja muut varmennuspalveluiden tuottajat pyrkivät vaikuttamaan kestävyysraporttien varmennuksen määritelmään niin, että se suosisi oman viiteryhmän etuja. Myös Channuntapipatin, Samsonova-Taddein ja Turleyn (2019) mukaan eri toimijat pyrkivät jatkuvasti problematisoimaan ja muokkaamaan varmennuksen käsitettä ja sisältöä. Toiminnasta riippuen voidaan puhua niin varmennuksesta, tarkastuksesta kuin verifiointista. Myös varmennuksen sisältö on usein epäselvä, sillä se voi tarkoittaa vain tiettyjen tietojen varmentamista kuin kokonaisuuden ymmärtämistä, hallintaa ja jatkuvaa toiminnan parantamista. Tämä määritelmien ja käytäntöjen epäselvyys on omiaan kasvattamaan varmentajien ja sidosryhmien välistä odotuskuilua. (Channuntapipat, Samsonova-Taddei & Turley, 2019.)

Vaikka ympäristöauditoinnissa on monia yhtäläisyyksiä perinteiseen auditointiin, tilintarkastajalla on kuitenkin vain osa ympäristöauditointien suorittamiseen vaadittavista tiedoista, taidoista ja kokemuksesta (Power, 1997). Varmennusprosessi vaatii laajaa osaamista ja sen vuoksi tilintarkastustiimien koostaminen on tärkeä osa tarkastusta. Eri alojen asiantuntijat näkevät varmennukseen liittyvät rutiini- ja ei-rutiini-toiminnot eri tavoin ja pyrkivät määrittele-

mään varmennuksen siten, että heidän oma työnsä saadaan vaikuttamaan erityisen tärkeältä, luonnolliselta ja ei-rutiininomaisena. Toisaalta monialaisia tiimejä ylistettäessä usein unohdetaan, että jatkuvasti syntyy uusia aloja, kun alun perin väliaikaiset asiantuntemuksen liittoumat vähitellen institutionalisoituvat, ja usein päädytäänkin siihen lopputulokseen, että yhdelläkään nykyisellä ammattiryhmällä ei ole riittävää pätevyyttä suorittaa kestävyysvarmennuksia ja tämän tulisikin olla oma ammattiryhmänsä. (Power, 1997.)

Myös Hines (1988) käsittelee artikkelissaan todellisuutta Powerin (1999) tavalla abstraktimmin. Hinesin (1988) mukaan esimerkiksi tilintarkastajien työ nähdään usein teknisenä todellisuuden kommunikointina, vaikka se itse asiassa samanaikaisesti myös luo todellisuutta, kuten kaikki muukin ihmisten toiminta ja vuorovaikutus. Usein tilintarkastuksen avulla pyritään saavuttamaan oikea ja riittävä kuva, mutta todellisuudessa mitään oikeaa ja riittävää kuvaa ei ole olemassa, vaan kyseessä on pitkälti tilintarkastajan määriteltävissä oleva kuva. Myös kestävyysraportointi on tätä todellisuuden rakentamista kuvaava ilmiö, sillä aiemmin organisaatio ja ympäristö nähtiin pitkälti erillisinä, mutta kun yhteiskunta havaitsi ympäristövaikutusten olevan osa organisaatiota ja sen toimintaa, organisaation tuli myös omaksua oma vastuunsa toimintansa ympäristövaikutuksista. Todellisuutta ei kuitenkaan voi luoda täysin omin päin, sillä jos ihmisillä on käsitys jostain todellisuudesta, luottamus tilintarkastajiin katoaa nopeasti, jos ihmisten mielestä tilintarkastajat eivät kommunikoi juuri tätä näkemystä todellisuudesta tai jos tilintarkastajien keskuudessa samaa todellisuutta kommunikoidaan eri tavoin. (Hines, 1988.)

Powerin (1999) mukaan varmennuksia tarkasteltaessa luottamuksella on paljon merkitystä, sillä oikeastaan koko varmennusjärjestelmä perustuu yhteiskunnassa kulloinkin vallitsevaan luottamuksen tasoon. Varmennukset lisäävät luottamusta, kontrollia ja toiminnan läpinäkyvyyttä, mutta niistä aiheutuva työ ja kustannukset tekevät kaiken varmentamisesta mahdotonta, joten varmennuksia tulisi tehdä vain silloin kun se koetaan pakolliseksi. Varmennuksia on siksi tehty aina, mutta nykyisen muotonsa ensimmäisen version etenkin tilintarkastus sai silloin, kun yhtiöiden omistus ja johto eriytyivät, ja omistajat halusivat varmennuksen siitä, että yrityksen johto toimii omistajien etujen mukaisesti. Varmennusten määrä on kuitenkin kasvanut huomattavasti, sillä yhteiskunnan tarve käsitellä riskejä on kasvanut. Varmennusten määrän kasvaessa räjähdysmäisesti voidaan äärimmillään puhua jopa varmennusyhteiskunnasta, joka vaarantaa toimintansa ja käyttää liikaa resursseja varmennusrituaaleihin, koska luottamus organisaation muihin kontroleihin on heikkoa. Luottamuksen rooli näkyy myös siinä, että yhteiskunta luottaa tilintarkastajien arviointikykyyn usein lähes kyseenalaistamatta, eivätkä suurelta osin skandaalit merkittävästi vaikuta tähän yleiseen luottamukseen. Toisaalta varmennukset myös tarvitsevat toimiakseen sen, että yhteiskunta luottaa varmentavaan tahoon. (Power, 1999.)

Kun varmennuspalvelut jatkuvasti laajentuvat uusille alueille, on tärkeää miettiä myös sitä, miten se todellisuudessa tapahtuu, ja usein puhutaankin asioiden saattamisesta tarkastettavaan muotoon. Powerin (1999) mukaan tämä

koskee sekä käytännön prosesseja, joilla tarkastus mahdollistetaan, että näiden prosessien toimivuuden yleistä hyväksyntää. Varmennukset perustuvat varmentajan kokemukseen, maalaisjärkeen ja intuitioon, jotka yhdessä ohjaavat varmentajaa kehittämään uusia tarkastusrutiineja. Asioiden tarkastettavaksi tekeminen lähtee tästä käytännön työstä, mutta vähitellen uusista rutiineista tulee vakiintunut käytäntö alalla, ja lopulta toimiviksi todetuista rutiineista tulee osa yleisesti hyväksytyjä standardeja. Varmennusten laajentuessa asioista on tehty tarkastettavia muun muassa tilastollisten otantojen testauksella, ulkopuolisten asiantuntijoiden arvioihin luottamalla sekä keskittymällä kontrollien tarkastukseen niiden tuottaman informaation sijaan. (Power, 1999.) Yksi kontrollien tarkastukseen viittaava tarkastettavaksi tekemisen muoto on tarkastaa organisaation asiantuntijoiden pätevyys toimia roolissaan, jolloin resursseja tarvitaan vähemmän työn tulosten varmentamiseen (Power, 1997).

Tämä asioiden tekeminen tarkastettavaksi näkyy Powerin (1999) mukaan erityisen hyvin tilanteissa, jossa uusi organisaatio tai jopa koko ala tulee ensimmäistä kertaa varmennuksen alaiseksi, ja varmentajan ja varmennettavan välille kehittyä vuorovaikutussuhde. Usein tällaisissa tilanteissa varmennus toimii todentamisen lisäksi koko organisaatioon vaikuttavana muutoksena ja toiminnan tehostamisena, sillä organisaatioympäristö täytyy tehdä tarkastettavaksi. Käytännössä tämä näkyy erilaisten järjestelmien ja suoritusmittareiden kehittämisenä, eli toiminnan tekemisenä mitattavaksi. Tällä saattaa olla kauaskantoisiakin vaikutuksia, sillä oikeiden mittareiden valinta on äärimmäisen tärkeää etenkin aloilla, joiden tehokkuutta on hankala mitata. Mittareiden tulisi palvella sekä organisaation sisäistä toimintaa että ulkoista raportointia. Suorituskyvyn mittareiden implementointi saattaa aiheuttaa vastarintaa etenkin, jos niiden nähdään tulevan organisaation ulkopuolelta tai käytettävien metodien nähdään lisäävän työkuormaa huomattavasti. (Power, 1999.) Vaikka organisaation raportoinnin nähdään olevan varmennuksesta täysin itsenäinen prosessi, todellisuudessa ne linkittyvät toisiinsa vahvasti, sillä nämä tuotetaan usein samanaikaisesti, ja vähitellen varmennusten taustalla olevat arvot, järjestelmät ja standardit siirtyvät myös osaksi organisaatioiden raportointia (Power, 1997).

Millerin (1998) mukaan käytäntöjen ja määritelmien muutokseen liittyy usein problematisointiprosessi, joka tarkoittaa alan nykyisten käytäntöjen arvostelemista ja niiden ongelmalliseksi tekemistä samanaikaisesti, kun uusia käytäntöjä ylistetään. Kaikki kritiikki ei tietenkään johda suuriin muutoksiin, eikä prosessi välttämättä ole kovin suoraviivainen, vaan se voidaan pysäyttää, suunnata muualle tai jopa kääntää kokonaan vastakkaiseksi. Tämä käytäntöjen problematisointi voi tulla sekä varmentajilta, jotka haluavat tehostaa prosessia, että ulkopuolisilta, jotka näkevät varmennukset ratkaisuna johonkin ongelmaansa. Oikeanlaisella ohjauksella ihmiset saadaan tunnistamaan ennestään tuntemattomiakin yhteyksiä asioiden välillä ja näkemään varmennusten hyödyn ongelman ratkaisuna. (Miller, 1998.)

Kun puhutaan varmennusten laajentumisesta uusille alueille ja asioiden tarkastettavaksi tekemistä, usein ajatellaan tämän tarkoittavan sitä, että alalla otetaan käyttöön uusia käytäntöjä koska ne ovat toimivia. Tässä yhteydessä

tulisi kuitenkin Powerin (1997) mukaan ehkä ennemminkin ajatella niin, että käytännöt otetaan käyttöön koska ne ovat institutionaalisesti hyväksytyjä ja legitimejä, eikä käyttöönotto liity juurikaan käytännön todelliseen toimivuuteen uudella alueella. Tässä voidaan huomata, että varmennus tosiaan on sosiaalinen konstruktio, joka voidaan rakentaa sekä osapuolten välisellä neuvottelulla käytäntöjen hyväksyttävyydestä että sellaisen ympäristön luomisella, jossa organisaatiosta tulee tarkastettavissa oleva. Käytännön hyväksyminen ei välttämättä tarkoita sitä, että ongelma on ratkaistu, vaan neuvottelua siitä, että ongelman kannalta relevantti ryhmä kokee ongelman tulleen tällä tavoin riittävällä tavalla ratkaistuksi. (Power, 1997.)

3.2 Varmennuskäytäntöjen legitimaatio ja institutionalisointi

Tässä luvussa käsitellään O'Dwyerin, Owenin ja Unermanin (2011) tutkimuksessa paljastuneita strategioita, joiden avulla erityisesti tilintarkastajat pyrkivät varmistamaan toimintansa legitimitetin ja institutionalisoimaan omat varmennuskäytäntönsä. O'Dwyerin ym. (2011) tutkimuksen mukaan kestävyysraporttien varmentajat pyrkivät parantamaan ja varmistamaan toimintansa legitimitettiä kolmella osa-alueella hyödyntäen eri legitimoitistategioita: toimimalla vuorovaikutuksellisesti varmennuksia tilaavien asiakkaiden kanssa, toimimalla vuorovaikutuksellisesti ulkoisten sidosryhmien, pääasiassa varmennuslausuntojen käyttäjien kanssa, sekä vuorovaikutuksellisesti varmennuspalveluja tarjoavan organisaation sisällä erityisesti riskiosaston kanssa. Nämä osa-alueet ovat samalla myös keskinäisessä vuorovaikutussuhteessa, sillä esimerkiksi varmennusten legitimiuden vahvistaminen asiakkaan näkökulmasta vaatii usein myös sen, että ulkoiset sidosryhmät, raporttien ja varmennusten lukijat, pitävät varmennuksia legitimiinä osana kestävyysraportointia ja ymmärtävät sen tuoman lisäarvon. (O'Dwyer, Owen & Unerman, 2011.) Nämä vuorovaikutussuhteet osaltaan kumoavat tai ainakin vastaavat Powerin (1999) huoleen uusien varmennusmuotojen taipumuksesta rajoittaa vuoropuhelua ja vastaavat Powerin (2003) vaatimukseen informatiivisemmista varmennuslausunnoista.

Varmennusten laajentuessa uusille alueille varmentajien tulee O'Dwyerin ym. (2011) mukaan etenkin alussa käyttää melko paljon resursseja potentiaalisten asiakkaiden vakuuttamiseen varmennusten tuomasta lisäarvosta. Yleensä tämä tapahtuu siten, että asiakkaalle esitetään joukko sen toimintaan liittyviä ongelmia ja parannuskohteita, ja sen jälkeen varmennus esitetään ratkaisuna näihin ongelmiin. Toisaalta usein korostetaan myös sitä, miten pääomamarkkinoilla arvostetaan tehokkaiden sisäisten järjestelmien ja kestävä toiminnan tuomaa alhaisempaa riskiä ja pääsyä osaksi kestävä kehityksen indeksejä ja rahoitusta. (O'Dwyer, Owen & Unerman, 2011.)

Asiakasorganisaatioiden vakuuttaminen varmennuksen tuomasta lisäarvosta ei kuitenkaan ole kovinkaan yksinkertaista. O'Dwyerin ym. (2011) mu-

kaan varmennus nähdään usein vain turhana ja ylimääräisenä kuluna, eikä sen tuomia hyötyjä osata välttämättä nähdä osana organisaation prosesseja. Lisäksi varmentajien voi olla hankala löytää oikeat avainkontaktit asiakasorganisaation sisältä, sillä kestävän kehityksen asiantuntijat eivät aina ymmärrä johdon kontrollien ja raportoinnin tehostamisen merkitystä, kun taas organisaation johto tai sisäinen valvonta eivät aina ymmärrä kestävän kehityksen ja siihen liittyvien yksityiskohtien merkitystä. (O'Dwyer, Owen & Unerman, 2011.)

Kuten Power (1999), myös O'Dwyer ym. (2011) korostavat kestävyysraporttien ja näiden varmennuksen vuorovaikutteista ja samanaikaista rakentamista yhdessä varmentajien ja organisaation sisäisten toimijoiden kanssa. O'Dwyerin ym. (2011) mukaan yksi syy tälle samanaikaiselle luomiselle on se, että usein etenkin organisaatiot, jotka varmentavat kestävyysraporttinsa ensimmäistä kertaa, yliarvioivat kestävyysraporttiansa ja tietojärjestelmiensä laadun ajatellen, että heillä kaikki toimii laadukkaasti. Tämän lisäksi, koska varmennusprosessi on asiakkaalle vielä tuntematon, he usein aliarvioivat työn määrän, joka tarvitaan alhaisenkin varmuustason saavuttamiseen. Nämä seikat johtavat siihen, ettei varmentaja voi suoraan ehdottaa uuden tietojärjestelmän implementointia, vaan varmentajan rooli on lähempänä neuvonantajaa prosessissa, joka johtaa vähitellen tehokkaampiin tietojärjestelmiin, parempaan raportointiin ja siten myös yksityiskohtaisempaan varmennukseen. (O'Dwyer, Owen & Unerman, 2011.)

Etenkin varmennusten alkuaikoina asiakasorganisaatiot olivat O'Dwyerin ym. (2011) mukaan vielä hyvin varovaisia, eikä varmennusten tuoma hyöty tai legitimitteetti ollut vielä kovin selkeää. Tämä johti joskus tilanteeseen, jossa sääntelyn puuttuessa asiakas saattoi rajata varmennustoimeksiantojen laajuutta ja valita itse raportin varmennettavat osa-alueet, jolloin varmennuksen taso oli hyvin alhainen. Tämä taas osaltaan johti tilanteeseen, jossa kestävyysraporttien ja varmennusten lukijat eivät pitäneet varmennuksia luotettavina, jolloin varmennuksen tuoma hyöty myös asiakasorganisaatiolle heikkeni. Ratkaisuna tähän tilanteeseen varmentajat pyrkivät keräämään todisteita ulkoisilta sidosryhmiltä siitä, että luotettaville varmennuslausunnoille todella on kysyntää. (O'Dwyer, Owen & Unerman, 2011.)

Tähän auttoi O'Dwyerin ym. (2011) mukaan muun muassa se, että kansalaisjärjestöjen yhteiskunnallinen merkittävyys on vahvistunut, ja järjestöt usein painostavat organisaatioita toimimaan yhteiskunnan kannalta vastuullisemmin ja olemaan toimintansa vaikutuksista avoimempia. Toisaalta varmentajat huolestuivat siitä, etteivät nämä ulkoiset sidosryhmät todellisuudessa osoittaneet juurikaan kiinnostusta ja sitoutuneisuutta kestävyysraporttien varmennuksia kohtaan, koska eivät pitäneet niitä luotettavina eivätkä suurin osa edes aiheeseen perehtyneistä kansalaisjärjestöistä tienneet, millainen prosessi varmennusten taustalla on ja mitä lisäarvoa ne tuovat. Sen vuoksi varmentajat päätyivätkin keräämään sidosryhmille relevantteja huolenaiheita ja haasteita, jotka edellyttivät asiakasorganisaation vastausta, jolloin kestävyysraporteista ja varmennuksista tulisi lukijoille relevantteja ja kiinnostavampia. (O'Dwyer, Owen & Unerman, 2011.) Kestävyysraporttien ja niiden varmennusten prosessista saadaan

entistä vuorovaikutteisempia, kun prosessissa äänensä kuuluviin saavat sekä asiakasorganisaatio, varmentajat että sidosryhmät.

Varmennusten taustalla oleva prosessi on melko tuntematon asiakasyrityksille, ja vielä paljon tätäkin vieraampi prosessi on ulkopuolisille sidosryhmille. Siksi O'Dwyerin ym. (2011) mukaan varmennusten legitimitetin saavuttamiseksi ja varmennukseen liittyvän odotuskuilun kaventamiseksi myös ulkopuolisten sidosryhmien keskuudessa varmentajien on tärkeää selittää, mitä varmennus tarkoittaa, mitä varmennusprosessiin kuuluu, millaisia vaikutuksia sillä on ja ennen kaikkea mitä lisäarvoa se luo. Tämän lisäksi varmennuslausuntojen rakennetta ja sisältöä tulee standardisoida, jotta ulkopuolisillekin olisi selvää, että varmentaja on asiakasorganisaatiosta itsenäinen ja riippumaton. (O'Dwyer, Owen & Unerman, 2011.) Myös Power (1997) korostaa varmentajan riippumattomuuden merkitystä, sillä hänen mukaansa ulkopuolisen tarkastajan tarjoamalla luottamuksen symboleilla on arvoa vain silloin, kun ne on tuottanut uskottava ja riippumaton taho. Usein juuri tätä riippumattomuuskysymystä käytetään tilintarkastajien legitimointiin kestävyysraporttien varmennusten kentällä. On esitetty, että tilintarkastajille ominaista eettisyyttä tarvitaan ympäristöalalla ja että ympäristötietojen luotettavuutta voidaan parantaa riippumattomalla varmennuksella. (Power, 1997.)

Raporteissa ja varmennuslausunnoissa myös lainataan usein terminologiaa tilintarkastuksesta, kuten käsitys oikeasta ja riittävästä kuvasta tai olennaisuudesta (Power, 1997). Myös O'Dwyer ym. (2011) mukaan varmennuslausuntoihin lisättävät suositukset ja kommentit auttavat varmentajia ilmaisemaan mielipiteensä julkisesti sekä seuraamaan, toimiiko organisaatio suositusten mukaisesti, ja siten ne parantavat uskottavuutta varmentajan riippumattomuuteen, mutta tämän lisäksi ne auttavat konkretisoimaan sen, mitä varmennuslausunnot tuottavat ja mikä on niiden lisäarvo. Lisäksi, kun prosessista ja suosituksista ollaan avoimempia, ulkoiset sidosryhmät saavat luotettavaa näyttöä siitä, että heitä todella kuunnellaan. (O'Dwyer, Owen & Unerman, 2011.)

Varmennusten legitimiyyttä ulkopuolisten sidosryhmien keskuudessa parantaa O'Dwyerin ym. (2011) mukaan myös se, että varmennuksen periaatteisiin otetaan mukaan raportin sisällön täydellisyys, jolloin varmennusprosessiin kuuluu myös sellaisten olennaisten seikkojen huomioiminen, joita organisaatio ei ehkä ole sisällyttänyt kestävyysraporttiinsa. Toisaalta tämä saattaa aiheuttaa jännitteitä varmentajien ja asiakasorganisaatioiden välille, kun raportointi on edelleen vapaaehtoista myös sisältönsä osalta ja asiakkaat haluaisivat kontrolloida raporttien ja varmennusten sisältöä, ja varmennuksen paljastamat mahdolliset puutteet raportin täydellisyydessä olisivat asiakkaalle maineriski. Toisaalta olennaisuus on myös hyvin subjektiivista ja paljon riippuu varmentajan ammatillisesta osaamisesta ja harkinnasta. (O'Dwyer, Owen & Unerman, 2011.)

Keskusteltaessa varmennusten legitimiyyttä yksi näkökulma jää usein täysin huomiotta, sillä keskusteluissa ei useinkaan tule esille varmennusten legitimitetti varmennuksia tekevän organisaation sisällä. Tämä koskee pääasiassa tilintarkastusyhteisöjä, jotka ovat tottuneet pääasiassa perinteisiin tilintarkastuksiin. Vaikka kestävyysraporttien varmennuksessa on paljon yhteistä tilintar-

kastuksen kanssa, on se silti melko uusi, tuntematon ja ennen kaikkea ainutlaatuinen prosessi, jonka tuotot ja riskit ovat vielä tuntemattomia. Koska kyseessä on vielä niin tuntematon alue, O'Dwyerin ym. (2011) mukaan etenkin tilintarkastusyhteisöjen riskiosastot ovat melko varovaisia ja pyrkivät välttämään varmentajia koskevia syytöksiä ja oikeudenkäyntejä, sillä ne olisivat valtava mainehaitta koko organisaatiolle. Tällä on merkittävä vaikutus etenkin varmennuslausuntojen rakenteeseen ja sisältöön, mutta myös varmennusprosesseissa käytettäviin, hyväksyttyihin metodeihin. Kun vanhat käsitykset tilintarkastuksesta ovat tilintarkastusyhteisöissä juurtuneet syvälle, on etenkin riskiosastojen hankala nähdä kestävyysraporttien varmennusten tuotot suurempana kuin riskit runsaasti laadullista informaatiota sisältävien kestävyysraporttien varmennuksesta, joissa varmentajan ammatillinen osaaminen ja harkintakyky ovat merkittävässä roolissa. Ratkaisuna tähän tietämättömyyden aiheuttamaan luottamuksen puutteeseen on kuitenkin olleet kokeneet tilintarkastajat, jotka ovat siirtyneet työskentelemään kestävyysraporttien varmennusten parissa. Riskiosastot luottavat paremmin heidän kokemukseensa ja harkintakykyynsä, ja he toimivat yhdistävänä linkkinä perinteisen tilintarkastuksen ja kestävyysraporttien varmennuksen välillä kyetessään kommunikoidaan niin sanotusti molemmilla kielillä. (O'Dwyer, Owen & Unerman, 2011.)

3.3 Varmennusstandardit

Standardien roolia varmennuksissa ei tule aliarvioida, sillä koko ala perustuu tilintarkastuksen tavoin standardisoinnille. Varmennuksen perimmäinen tavoite kuitenkin on varmistaa, että yrityksen toiminta ja raportointi noudattaa valittuja standardeja (Knechel, 2013). Kestävää yritystoimintaa ja kestävyysraportointia koskevia standardeja on käsitelty tämän tutkimuksen toisessa osassa, ja tässä osiossa keskitytään nimenomaan kestävyysraporttien varmennuksia koskeviin standardeihin.

Vaikka kestävyysraporttien varmennukset ovatkin yleistyneet, Gürtürkin ja Hahnin (2016) mukaan niitä koskevan sääntelyn puutteen vuoksi varmennusten sisältö, prosessit ja standardien implementointi ovat edelleen hyvin epä-määräisiä ja käytännöt vaihtelevat huomattavasti eri palveluntarjoajien välillä. Koska alalla ei vielä ole määrättyjä vakiokäytäntöjä, nykyiset, hyvin vaihtelevat käytännöt saattavat pahimmillaan heikentää varmennuslausuntojen luotettavuutta ja prosessin läpinäkyvyyttä. (Gürtürk & Hahn, 2016.) Erityisesti varmentajia koskevat standardit auttavat varmistamaan, että varmentajien tiedot ja osaaminen ovat jatkuvasti riittävällä tasolla, varmennukset vastaavat sidosryhmien tarpeisiin ja varmennusten laatu pysyy riittävällä tasolla (Knechel, 2013.)

Gürtürkin ja Hahnin (2016) tutkimuksen mukaan kestävyysraporttien varmennuksissa käytetään pääosin AccountAbilityn varmennusstandardia AA1000AS sekä IAASB:n kehittämää ISAE 3000 -standardia. Näistä AA1000 keskittyy pääasiassa vastuullisuusnäkökulmaan ja ISAE 3000 laskentatoimen ja

tilintarkastajien näkökulmaan. Heidän tutkimuksensa mukaan valtaosassa varmennuksia käytetään ISAE 3000 -standardia, mutta etenkin vastuullisuuden asiantuntijat luottavat edelleen paljon myös AA1000-standardiin. He painottavat tutkimuksessaan myös sitä, että tiettyjä standardeja ja viitekehyksiä ei välttämättä valita ohjaamaan varmennusprosessia välttämättä siksi, että ne olisivat tarkoitukseen sopivia, tehokkaita ja taloudellisia, vaan sen vuoksi, että se on tunnettu, yksinkertainen tai sopii parhaiten tilintarkastuksesta tuttuihin metodeihin. (Gürtürk & Hahn, 2016.)

ISAE 3000 -standardin on kehittänyt IAASB, jonka toiminnan tarkoitus on kehittää ja yhtenäistää tilintarkastuksia ja varmennuksia koskevia kansainvälisiä standardeja. ISAE 3000 -standardi koskee varmennustoimeksiantoja, joissa ei käsitellä pääasiassa mennyttä aikaa koskevaa taloudellista tietoa. Standardi sisältää kyseisiä varmennustoimeksiantoja koskevia peruseriaatteita, ohjeistuksia ja menetelmiä. Vuoteen 2015 asti tämä standardi oli vain tilintarkastajien käytettävissä, mutta nykyisin sitä voivat käyttää myös muut alan toimijat. Tätä standardia voidaan käyttää hyvin monipuolisesti eri toimeksiannoissa, mutta se on erityisen suosittu kestävyysraporttien varmennuksia koskevissa toimeksiannoissa. Tämän toimeksiannon mukainen varmennuslausunto voi tarjota kohtuullisen tai rajoitetun varmuuden tason. (IAASB, 2013.) Varmennuksen tasoihin palaan myöhemmin tässä tutkielmassa kappaleessa 3.5.

Gürtürk ja Hahn (2016) havaitsivat tutkimuksessaan suurten tilintarkastusyhteisöjen nojautuvan varmennuksissaan vahvasti ISAE 3000 -standardiin, ja tämän johtavan usein samankaltaisiin varmennusmetodeihin ja alhaisempaan varmennuksen laatuun. Tutkijat havaitsivat myös sen, että ISAE 3000 -standardin käyttöönottoa saattaa motivoida sen sisällön ja aidon paremmuuden sijaan ennemminkin varmentajan ammatillinen tausta ja verkosto. Tämä on samalla osoitus käytännön institutionalisoitumisesta, eli käytännöstä tulee varmentajien keskuudessa yleisesti hyväksytty ilman, että sen toimivuutta kyseenalaistetaan. (Gürtürk & Hahn, 2016.) Myös O'Dwyerin ym. (2011) tutkimuksessa ISAE 3000 -standardia on kritisoitu muun muassa siksi, että se on hyvin yleisluontoinen ja sen menetelmät perustuvat lähes täysin tilintarkastukseen, eivätkä siten ole välttämättä kovin toimiva ratkaisu kestävyysraporttien varmennuksessa.

AccountAbility ottaa AA1000-standardissaan kantaa kestävyysraportoinnin periaatteiden lisäksi myös kestävyysraporttien varmennukseen. Organisaatiolla on käytössään erillinen lisenssi, joka myönnetään kestävyysraporttien varmentajille. AA1000-standardissa ei kuitenkaan aseteta riippumattomuuden lisäksi muita ehtoja varmentajalle. Standardin mukaiset varmennukset perustuvat pitkälti sen varmentamiseen, että kestävyysraportoinnissa on noudatettu AA1000-standardin peruseriaatteita, joita ovat kattavuus, olennaisuus, reagoivuus ja vaikutus. AA1000AS-varmennusstandardilla on jo melko pitkä historia, sillä se julkaistiin vuonna 2003 ja oli maailman ensimmäinen kestävyysraporttien varmennusstandardi. (AA1000, 2018.)

Gürtürkin ja Hahnin (2016) mukaan AA1000-standardi painottuu nimenomaan vastuullisuuteen, ja luultavasti juuri siksi se on heidän tutkimuksensa

mukaan erityisen suosittu vastuullisuuden asiantuntijoiden suorittamien varmennusten keskuudessa. Heidän tutkimuksensa mukaan AA1000-standardin käyttö osana varmennusta tekee varmennuslausunnosta erityisen kattavan ja laadukkaan, sillä tätä standardia käyttävissä varmennustoimeksiannoissa on usein hyödynnetty eri metodeja hyvin laajasti. (Gürtürk & Hahn, 2016.)

Erot AA1000:n ja ISAE3000:n välillä näkyvät Gürtürkin ja Hahnin (2016) mukaan erityisen selkeästi sidosryhmien osallistamisessa varmennusprosessiin. AA1000-standardissa korostetaan inklusiivisuutta, sidosryhmien osallistumista ja organisaation reagointia sidosryhmien odotuksiin, kun taas ISAE3000 ei juurikaan huomio sidosryhmiä ohjeistuksissaan. Tämä on tärkeä huomio, sillä erityisesti kestävän toiminnan ja kestävyysraportoinnin kannalta sidosryhmien osallistamisella on paljon merkitystä. Tutkimuksen mukaan myös tehtyjen toimenpiteiden määrä erosi eri standardien välillä niin, että AA1000-standardia noudattavissa toimeksiannoissa käytettiin laajemmin eri käytäntöjä, kun taas ISAE 3000 -standardia noudattavissa toimeksiannoissa tehtyjä toimenpiteitä lueteltiin vähemmän. Toisaalta eri toimenpiteitä tehtiin eniten toimeksiannoissa, joissa hyödynnettiin molempia standardeja. Tutkimuksessa käytetyn standardin ei havaittu vaikuttavan juurikaan varmennuslausunnossa annettaviin kommentteihin tai suosituksiin. (Gürtürk & Hahn, 2016.) Erona standardien välillä on myös se, että toisin kuin ISAE 3000 -standardi, AA1000-standardissa ei määritellä varmennuksen tasoa (AA1000, 2018).

Gürtürkin ja Hahnin (2016) tutkimuksen mukaan AA1000-standardia käytetään jatkuvasti vähemmän, kun taas ISAE 3000 -standardin suosio on kasvussa. Tämän lisäksi tilintarkastajien rooli kestävyysraporttien varmennusten markkinoilla vaikuttaa kasvavan vastuullisuuden asiantuntijoiden kustannuksella. Nämä saattavat olla merkki käytäntöjen institutionalisoitumisesta alalla. (Gürtürk & Hahn, 2016.)

Kestävyysraportoinnin ja varmennusten edelläkävijänä toiminnan standardisointi on vahvasti läsnä myös Euroopan Unionin uudistuksissa. Toisaalta uudistuksien taustalla vaikuttaa vahvasti myös tilintarkastajien pyrkimys vakiinnuttaa kestävyysvarmennukset ja oma roolinsa tällä saralla, sillä Silvola ja Vinnarin (2021) tutkimuksen mukaan tilintarkastajien edunvalvojat ovat tehneet merkittäviä ponnisteluja tehdäkseen kestävyysraporttien varmennuksista pakollisia etenkin EU-tasolla. Tässä korostuu myös tilintarkastus- ja varmennuspalveluiden kaupallistaminen ja varmennuspalvelujen laajentumisen tuomat liiketoimintamahdollisuudet. (Silvola & Vinnari, 2021.)

Uudistetussa CSRD-direktiivissä kestävyysraporttien varmentaminen tulisi ensimmäistä kertaa yrityksille pakolliseksi. Varmentamista vaaditaan kaikilta suurilta yrityksiltä sekä kaikilta EU:n säännellyillä markkinoilla pörssilistatuilta yrityksiltä mikroyrityksiä lukuun ottamatta. ISAE 3000 -standardin mukaisesti tässä direktiivissä käsitellään kohtuullisen ja rajoitetun varmuuden antavia varmennustoimeksiantoja, ja mutta vielä alkuvaiheessa lausunnoilta vaaditaan vain rajoitettua varmuutta. Tämä perustellaan esimerkiksi sillä, että komission ehdotuksessa ei mainita, että EU lähtisi vielä kehittämään itse standardia kestävyysraporttien varmennukselle, jolloin yhteisen varmennusstandardin puuttu-

essa kohtuullista varmuustasoa ei pystytä yhteisesti määrittelemään. Direktiiviehdotuksen mukaan jäsenvaltiot voivat valtuuttaa tilintarkastajien lisäksi myös muita riippumattomia varmennuspalvelujen tarjoajia varmentamaan kestävyysraportteja. Toisaalta direktiiviehdotuksen mukaan kestävyysraportin varmennuslausunto tulee joka tapauksessa julkaista tilinpäätöksen yhteydessä. (Euroopan komissio, 2021.)

Suomessa Silvolan ja Vinnarin (2021) tutkimuksen mukaan pyrkimystä pakollisiin kestävyysraporttien varmennuksiin ajaa tilintarkastajien ja tilintarkastajien edunvalvojien lisäksi myös merkittävät kansalaisjärjestöt, kuten Finnwatch. Suomessa aihe on kohdannut myös paljon avointa vastustusta esimerkiksi työ- ja elinkeinoministeriön taholta, sillä ministeriön näkemyksen mukaan se ei olisi kannattavaa yrityksille vaan lisäisi kustannusta ja toiminnan tehottomuutta. Koska EU:n nykyinen kestävyysraportointia koskeva direktiivi jätti varmennusten pakollisuuden kansallisen lainsäädäntövallan päätettäväksi, on Suomessa työ- ja elinkeinoministeriön kanta melko selvä. Tämän lisäksi lainsäätäjät nojaavat Suomessa vahvasti yrityskansalaisuuteen, ja sen johdosta kestävyysraporttien varmennusten pakollisuutta vastustetaan enemmän kuin edistetään. Tämä näkyy politiikan lisäksi myös kestävyysraporttien varmennusta koskevassa kulttuurissa, sillä usein juuri valtio-omisteisia yrityksiä pidetään vastuullisuuden edelläkävijöinä, joita yksityiset yritykset myöhemmin seuraavat. Toisaalta käsityksiä toimijaryhmien eduista ei kannata käsitellä liian ehdottomasti, sillä esimerkiksi Silvolan ja Vinnarin (2021) tutkimuksen aikana Suomessa oli vallalla oikeistohallitus, mutta arvo- ja näkemuserojen myötä vasemmistohallituksen valtakautena tulokset saattaisivat olla täysin erilaiset. (Silvola & Vinnari, 2021.)

Tähän tutkielmaan ei löytynyt juurikaan aiempia tutkimuksia kestävyysraportointia tai etenkin kestävyysraporttien varmennuksia koskevasta valvonnasta. Tähän vaikuttaa luultavasti se, että kestävyysraporttien varmennus on vielä melko uutta, ja tähän mennessä se on ollut vapaaehtoista, joten valvonnalle ei ole ollut juurikaan tarvetta tai edes mahdollisuutta. Tähän on kuitenkin tulossa muutos EU:n komission direktiiviehdotuksen (2021) myötä, sillä ehdotuksen tavoite on laajentaa tilintarkastajien valvontavaatimukset kosemaan myös kestävyysraportin varmentajia. Valvontavaatimusten lisäksi ehdotuksessa on käsitelty mahdollisuutta luoda erillinen kelpoisuuskoe kestävyystietojen varmennukselle, joka koskisi sekä tilintarkastajia että muita kestävyysraporttien varmentajia. Lisäksi komissio ehdottaa kestävyysraportoinnin laaduntarkastusta. (Euroopan komissio, 2021.)

3.4 Tilintarkastajat ja vastuullisuuden asiantuntijat

Varmennuksilla ja tilintarkastuksella on yhteinen historia, joten tilintarkastuksessa käytettävät mallit ovat keskeinen perusta myös muille varmennuksille. Powerin (1999) mukaan perinteinen taloudellisen tiedon tilintarkastus on lakisääteistä, vuotuista, varmentavaa, ulkoista ja se perustuu yleisesti hyväksytyyn

kirjanpitolapaan. Sen sijaan ympäristöauditointi on vapaaehtoista, johtamisuuntautunutta, organisaation sisäistä, erilaisiin standardeihin perustuvaa ja lisäksi ympäristöauditointeja tehdään vaihtelevalla tiheydellä. Tilintarkastus voidaan siis nähdä ensisijaisesti sääntelykäytäntönä ja ympäristövarmennus johtamiskäytäntönä. Ympäristötarkastukset ovat yleistyneet ennen kuin tarkastuksen erityispiirteistä on saatu selkeää käsitystä, mikä viittaa siihen, että mielikuva tarkastuksesta on merkittävämpi kuin tarkastuksen todellinen sisältö. (Power, 1999.)

Integroitujen raporttien varmennuksista ei vielä ole juurikaan tutkimusta, mutta huomiota tulisi kiinnittää etenkin varmentajien osaamiseen ja ajattelutapaan, sillä integroitujen raporttien varmentaminen vaatii hyvin erilaista ja laajempaa osaamista kuin tilintarkastus (Briem & Wald, 2018). Briemin ja Waldin (2018) tutkimuksessa selvisi, että integroitujen raporttien varmentaminen parantaa yhtiön sisäisten osastojen välistä kommunikaatiota ja tarjoaa sidosryhmille jossain määrin lisäarvoa, mutta vaatii kalliiden ja monimutkaisten informaatiojärjestelmien implementointia ja lisää haasteita ja kustannuksia sekä raportin laatijoille että varmentajille, koska heidän tulee tuntea ja hyödyntää useita erilaisia kirjanpidon, raportoinnin ja varmennuksen standardeja. Lisäksi prosessissa tarvitaan laajalti erilaista osaamista. Nämä etenkin alussa eksponentiaalisesti kasvavat kustannukset ja epävarmuus varmennuksen tuomasta lisäarvosta ovat suurimpia syitä sille, miksi yritykset eivät vielä varmenna integroituja raporttejaan, elleivät he saa sidosryhmiltään riittävän suurta painetta varmennukselle. Varmentajat taas kokivat haasteena sen, että yritykset lähestyvät integroitua raporttia todellisuudessa vain tilinpäätöksen ja kestävyysraportin näkökulmasta, eivätkä IIRC:n määritelmän mukaisesti kokonaisvaltaisen arvonnun kautta. (Briem & Wald, 2018.)

Pyrkimys legitimoida omaa toimintaa ja toiminnan vaikutuksia ei ole pelkästään kestävyysraporttejaan julkaisevia organisaatioita koskeva ilmiö, vaan se ulottuu myös varmentajien toimintaan. Tämä toiminnan legitimointi korostuu, kun varmennusten kenttä laajenee eikä siellä vielä ole vakiintuneita sääntöjä, jolloin toimijat kilpailevat vallasta ja legitimoitavat käytännöt institutionalisoituvat. Farooq ja de Villiers (2017) jakavat alan toimijat laajemmin tilintarkastajiin ja muihin asiantuntijoihin, ja jako perustuu pitkälti siihen, mistä näkökulmasta varmentajat lähestyvät kestävyysraporttien varmennuksia. Kyseisessä tutkimuksessa esiteltyjä eroja ja yhtäläisyyksiä käsitellään enemmän taulukossa kaksi. Koska varmennukset ovat edelleen vapaaehtoisia, ei varmentajalle ole asetettu juurikaan rajoituksia ja markkinat ovat avoinna kilpailulle. Kyseiset markkinat ovat erityisen houkuttelevat tilintarkastajille, sillä varmennuksissa on huomattavasti samankaltaisuuksia tilintarkastuksiin, joiden nykyiset markkinat ovat jo melko kyllästyneet, eikä kasvupotentiaalia juurikaan ole. Toisin kuin tilintarkastukset, kestävyysraporttien varmennukset eivät kuitenkaan ole säädeltyjä, jolloin tilintarkastajat joutuvat kilpailemaan asemastaan ja legitimoimaan omaa rooliaan markkinoilla. (Farooq & de Villiers, 2017.)

	Tilintarkastajat	Vastuullisuuden asiantuntijat
Osaaminen ja tietopohja	Laaja kokemus varmennuspalveluista ja kokonaisvaltainen ymmärrys asiakasyrityksen toiminnasta	Laaja ymmärrys toiminnan vaikutuksista ja vastuullisuudesta
Koko	Suuret tilintarkastusyhteisöt toimivat globaalisti ja heillä on laaja asiantuntijoiden verkosto	Hajaantunut joukko sekä globaaleja että paikallisia toimijoita
Riippumattomuus	Ammatin perustana riippumattomuus. Suuren koon ansiosta tulot eivät ole riippuvaisia tietyistä asiakkaista	Kyseenalaistavat tilintarkastajien riippumattomuutta erityisesti skandaalien jälkeen. Suuret toimijat ovat pienempiä riippumattomampia
Sidosryhmien näkemykset	Sisäiset sidosryhmät arvostavat tilintarkastajia ja varmennuksen muotoa. Varmennus nähdään tilintarkastuksen jatkeena	Ulkoiset sidosryhmät arvostavat varmennusten sisältöä ja varmentajan osaamista vastuullisuusasioissa
Varmennuksen laatu	Ei vaikutusta	Ei vaikutusta
Standardit	Suosivat ISAE3000-standardia.	Suosivat AA1000-standardia, mutta eivät sitoudu standardiin täysin vaan saattavat käyttää myös innovatiivisempia metodeja

Taulukko 2: Erot varmennuksissa tilintarkastajien ja muiden asiantuntijoiden välillä (Farooq & de Villiers, 2017)

Kuten Miller (1998), myös Channuntapipat, Samsonova-Taddei ja Turley (2019) korostavat termien ja konseptien problematisointia varmennusten legitimoinnin ja sitouttamisen välineenä. Eri varmennustentarjoajat usein korostavat eri asioita, esimerkiksi tilintarkastajat käsittelevät kestävyysraporttien varmennusta laajempaan kokonaisuuteen, kun taas vastuullisuuden asiantuntijat saattavat korostaa enemmän ympäristöön liittyviä ongelmia. Käsitteiden joustavuus ja epäselvyys on varmentajien kannalta hyvä asia, sillä muuttamalla käsitteiden merkityksiä voidaan lisätä palvelusta koettua lisäarvoa ja merkitystä eri asiakkailla ja sidosryhmille. Käsitteiden problematisointia tapahtuu käytännössä jokaisen varmennustoimeksiannon kohdalla, sillä aiheita on usein lähestyttävä sen kautta, mitkä osa-alueet ovat olennaisia asiakaskontekstissa. Kestävyysraporttien varmennuksissa olennaisuuttakin tulee lähestyä hieman eri näkökulmasta kuin tilintarkastuksessa. Tilintarkastuksessa olennaisuudella tarkoitetaan usein raportoinnin kannalta merkittävien seikkojen suuruuden ja mittakaavan tunnistamista, kun taas kestävyysraporttien varmennuksessa olennaisuus koskee enemmänkin toiminnan laajoja kokonaisuuksia ja laadullisia ominaisuuksia sekä sitä, pitäisikö ne ottaa osaksi kestävyysraportointia tai varmennusta. Olennaisuus on tässä kontekstissa erityisen merkittävä aihe myös siksi, että kaikista organisaation toimintaan vaikuttavista seikoista ei ole mahdollista järkevästi raportoida, eikä kaikkea raportoitua informaatiota ole mahdollista järkevästi varmentaa. (Channuntapipat, Samsonova-Taddei & Turley, 2019.)

Eri kestävyysraporttien varmentajat tulkitsevat omia roolejaan hyvin eri tavalla, sillä Channuntapipatin ym. (2019) tutkimuksen mukaan varmentajan roolin voidaan painottaa olevan pääasiassa joko konsultointia tai informaation

todentamista. Painotus voi vaihdella myös asiakkaiden mukaan. Tilintarkastuksessa tämä konsultoiva rooli ei ole lainsäädännön puitteissa mahdollista, mutta kestävyysraporttien varmennuksissa tällaista sääntelyä ei vielä ole. Varmentajan tehtävä on usein sekä informaation luotettavuuden varmentaminen että asiakasorganisaation toiminnan tehostaminen. Tämä roolin moniulotteisuus näkyy usein myös varmennuslausunnoissa ja siinä, osoitetaanko lausunto organisaation johdolle vai ulkoisille sidosryhmille. Kuitenkin, kun mukaan otetaan konsultointi, saatetaan varmentajan riippumattomuus ja asiakasorganisaation johdon vaikutus varmennusprosessiin kyseenalaistaa. (Channuntapipat, Samsonova-Taddei & Turley, 2019.) Konsultointimahdollisuus saattaa myös olla pian ainakin osittain historiaa, sillä Euroopan komission (2021) ehdotuksessa kestävyysraporttien varmennuksia suorittavilta toimijoilta kielletäisiin kestävyysraportointiin liittyvät konsultointipalvelut.

Kun Silvolan ja Vinnarin (2021) tutkimuksessa tarkasteltiin varmennustoimeksiannon aikana suoritettuja toimenpiteitä, tutkijat havaitsivat eron tilintarkastajien ja vastuullisuuden asiantuntijoiden välillä. Tämä viittaa osaltaan siihen, että toimijat lähestyvät varmennuksia eri näkökulmista, mutta myös siihen, että toimijat, etenkin tilintarkastajat, eivät jaa omia vakiintuneita varmennuskäytäntöjään muille. Tämä vastaisi hyvin Powerin (1997) teoriaan siitä, että vakiinnuttamalla omat käytännöt ei-rutiininomaisina ja pitämällä prosessin yksityiskohdat vain omassa tiedossa, voidaan oma osaaminen saada vaikuttamaan korvaamattomalta ja siten varmistaa ja legitimoida oma asema varmennusmarkkinoilla.

Tilintarkastajien roolin varmistaminen kestävyysraporttien varmennuksissa vaatii Silvolan ja Vinnarin (2021) tutkimuksen mukaan myös teknistä työtä, joka yleensä käsittää koulutusta ja standardisointia. Kouluttaminen tarkoittaa sekä tilintarkastajien sisäistä koulutusta vastaamaan paremmin kestävyysraporttien varmennuksen tarpeisiin, mutta myös organisaatioiden kouluttamista julkisten varmennuslausuntojen tai yksityisten, johtoryhmälle osoitettujen kirjeiden kautta. (Silvola & Vinnari, 2021.) Jatkuvan koulutuksen tärkeyttä tukee myös Euroopan komission (2021) suositus laajentaa tilintarkastajien hyväksyntää ja kouluttautumista koskeva sääntely osaksi kestävyysraporttien varmentajia koskevaa sääntelyä sen varmistamiseksi, että varmentajilla on riittävä tietämys kestävyysraportoinnin osalta merkittävistä teemoista sekä kyky soveltaa tätä tietämystä myös käytännössä.

Kestävyysraporttien varmennusten parissa työskentelevät tällä hetkellä pääasiassa suuret tilintarkastusyhteisöt sekä erilaiset konsultointi- ja varmennusorganisaatiot, jotka ovat usein erikoistuneet joko riskienhallintaan tai vastuullisuuteen. Tärkeä huomio on myös se, että Silvolan ja Vinnarin (2021) mukaan tilintarkastajat eivät kilpaile vain vastuullisuuden asiantuntijoita vastaan vaan kilpailua on nähtävillä myös eri Big Four -tilintarkastusyhteisöjen välillä. Erityisesti tämä ilmenee tilintarkastusyhteisön sisällä näkemyseroina siinä, voidaanko varmennusprosessissa hyödyntää tilintarkastajien lisäksi vastuullisuuskonsultteja, vai tulisiko varmennusprosessia entisestään yhtenäistää tilintarkastusprosessin kanssa. (Silvola & Vinnari, 2021.) Tämä tekee tilanteesta ja kilpai-

luasetelmasta entistä monimutkaisemman, jolloin eri toimijoiden on hankala vakiinnuttaa omia käytäntöjään.

Kestävyysraporttien varmennus on toimijoiden välisestä kovasta kilpailusta huolimatta kuitenkin Ruiz-Barbadillo ja Martínez-Ferrero (2020) tutkimuksen mukaan melko keskittynyt tilintarkastajille, ja tätä perustellaan usein sillä, että tilintarkastusyhteisöt ovat suuria, niillä on paljon vaikutusvaltaa ja resursseja, joilla ne kykenevät vaikuttamaan tarkastamiensa yhtiöiden päätökseen tuottaen ja varmentaa myös heidän kestävyysraporttinsa. He tutkivat lisäksi yhdistetyn tilintarkastuksen ja kestävyysvarmennuksen (join taudit) vaikutusta varmennusten laatuun. Kun sama palveluntarjoaja, yleensä Big Four -tilintarkastusyhteisö, varmentaa sekä yhtiön tilinpäätöksen että kestävyysraportin tai integroidun raportin, varmennuksen laatu on yleensä parempi kuin erillisten toimijoiden varmentamalla raporteilla. Tämä johtuu tutkimuksen mukaan pääosin tiedon leviämisen vaikutuksista ja varmentajan laajasta ymmärryksestä sekä varmennettavasta yrityksestä että toimialasta mutta myös varmennuksessa käytettävistä metodeista. (Ruiz-Barbadillo & Martínez-Ferrero, 2020.) Tätä näkemystä tukee myös Euroopan komission (2021) ehdotus, jonka mukaan tilintarkastajien toimiminen myös kestävyysraporttien varmentajina yhtenäistää taloudellisia tietoja kestävyystietojen kanssa, ja tämän nähdään olevan tärkeää kestävyysraportoinnin kohderyhmille. Toisaalta tämä edesauttaa markkinoiden keskittymistä, jolloin tilintarkastajien riippumattomuutta voidaan kyseenalaistaa ja tilintarkastus- ja varmennuspalkkiot voivat nousta reilustikin. (Euroopan komissio, 2021.)

3.4.1 Tilintarkastajat osana kestävyysraporttien varmennusta Suomessa

Silvola ja Vinnari (2021) vastaavat Powerin (2003) vaatimukseen tutkia maakohdaisesti tilintarkastajien pyrkimyksiä vakiinnuttaa oma osaaminen osaksi kestävyysraporttien varmennuksia. Tutkimuksen konteksti on melko ainutlaatuinen, sillä Suomessa yritykset koetaan varsin luotettaviksi ja ajatus yrityskansalaisuudesta on vahvasti läsnä, jolloin varmennuksia ei aina koeta tarpeellisiksi. Lisäksi täällä markkinat ovat hyvin pienet ja institutionaaliset sijoittajat, joilla on usein merkittävä rooli kestävyysraporttien varmennusten vaatijoina, toimivat hyvin läheisesti yritysten kanssa, usein esimerkiksi osana hallitusta, ja heillä on sitä kautta mahdollisuus tutustua yrityksen johtoon ja sitä kautta luottamus lisääntyy eikä lisäseurantaa välttämättä tarvita. Tämä eri toimijoiden läheisyys myös vähentää informaation epäsymmetriaa. (Silvola & Vinnari, 2021.)

Kansainvälisissä tutkimuksissa on havaittu, ettei varmennuslausunnoissa usein mainita käytettyjä standardeja, mutta Silvolan ja Vinnarin (2021) tutkimuksen mukaan Suomessa tilintarkastajien tarve korostaa omaa ammattimaisuuttaan tapahtuu usein korostamalla standardien laajaa hyödyntämistä toiminnan perustana. Käytännössä tämä näkyy siten, että varmennuslausunnossa mainitaan sekä varmennuksen perustana käytetty standardi että korostetaan varmentajan riippumattomuutta. Tälle perusteluksi on ehdotettu sitä, ettei Suomessa ole määritelty kriteereitä kestävyysraportteja varmentavalle taholle,

joten tilintarkastajilla on tarve korostaa muulla tavoin omaa pätevyyttään uudella alalla. (Silvola & Vinnari, 2021.)

Yksi merkittävä väline tilintarkastajien roolin varmistamiseen kestävyysraporttien varmennuksissa koskee Silvolan ja Vinnarin (2021) tutkimuksen mukaan yleistä kulttuuria, eli toimijoiden identiteetin ja normatiivisten verkostojen luomista. Suomessa tämä näkyy käytännössä hyvin esimerkiksi FIBS:in (Finnish Business & Society) vuodesta 1996 alkaen järjestettynä valtakunnallisena yhteiskuntavastuun raportointikilpailuna, jossa tilintarkastajat ovat näkyvästi mukana. Big Four -tilintarkastusyhteisöjen rooli kilpailussa on merkittävä, sillä jokaisesta tilintarkastusyhteisöstä on edustaja mukana niin kilpailun järjestäjän roolissa kuin raportteja arvioivassa asiantuntijapaneelissa. Kilpailun raportointikriteerit on myös asetettu niin, että käytännössä raportin tulee vastata GRI:n raportointiohjeistuksia, joka taas taustalla tukee tilintarkastajien käyttämiä metodeja. Kilpailun lisäksi yksi normatiivisen verkoston luomisen keino on erään Big Four -tilintarkastusyhteisön vuosittain julkaisema yritys vastuubarometri, joka lisää kestävyysraportteja julkaisevien ja varmentavien organisaatioiden näkyvyyttä ja rakentaa siten niiden identiteettiä. Näistä yrityksistä huolimatta näyttää kuitenkin siltä, että tilintarkastajat eivät ole vielä onnistuneet luomaan Suomeen kestävä kehityksen varmistuksen ympärille normatiivista verkostoa, joka ulottuisi kansainvälisesti omistettujen suurten pörssiyritysten ulkopuolelle, koska ajatus yritys kansalaisuudesta ja luottamus yritysten toiminnan vastuullisuuteen on täällä niin vahvasti länän. (Silvola & Vinnari, 2021.)

3.5 Varmennusprosessi

Vaikka varmennusten taustalla on myös tehokasta sääntelyä, voidaan sitä silti pitää Powerin (1997) mukaan myös eräänlaisena käsityötaitona, sillä paljon riippuu asiantuntijan kokemuksesta ja ammatillisesta harkinnasta. Varmennuslausunto on johtopäätös, jonka taustalle asiantuntijan on kerättävä riittävästi todisteita. Todisteita voidaan hankkia monella tavalla, sillä toisaalta voidaan valita, kuinka monta tapahtumaa testataan ja millaisia testejä valituille tapahtumille tehdään. Nykyisin kuitenkin paljon keskitytään järjestelmien testaamiseen, jolloin yksittäisten tapahtumien raskasta ja aikaa vievää testausta voidaan vähentää. Todisteiden kerääminen ja todentaminen ei ole kovin yksinkertaista, ja varmentajan kokemuksella ja tulkinnoilla on suuri merkitys esimerkiksi otannan ja riskianalyysin kannalta, sen kannalta milloin varmennustiimin osaaminen ei riitä ja tulisi tukeutua ulkopuolisiin asiantuntijoihin sekä sen kannalta, miten tehokkaaksi varmentaja arvioi organisaation sisäiset valvontajärjestelmät. (Power, 1997.)

Ammatillisella harkinnalla on olennainen rooli Powerin (1997, 2003) teoriassa tilintarkastuksen laajentumisesta ja asioiden tekemisestä varmennettaviksi, sillä prosessiin kuuluu vahvasti muodollisten ja epämuodollisten rutiinien kehittäminen, joka taas perustuu vahvasti ammatilliseen harkintaan. Tässä prosessissa kuitenkin myös varmennusten rakenteilla ja standardisoinnilla on mer-

kittävä rooli etenkin varmennusten legitimoinnissa ja valvonnassa, mutta liiallinen standardisointi hankaloittaa tai jopa kokonaan estää ammatillisen harkinnan soveltamisen. (Power, 1997, 2003.) Tutkimuksessaan Canning, O'Dwyer ja Georgakopoulos (2018) kuitenkin havaitsivat, ettei Powerin (1997, 2003) väite varmennuksiin liittyvien rakenteiden ja varmentajien harkintakyvyn välisestä jännitteestä ole enää kovin relevantti, ja nykyisin varmennusten nähdään perustuvan kokonaisvaltaisempaan lähestymistapaan. Metodologian ja standardisoinnin tuoman rakenteen ei koeta rajoittavan varmentajien ammatillisen harkinnan käyttöä tai laajuutta, vaan antavan sille entistä vahvemman tuen ja perustelun ja tekevän toiminnasta joustavampaa. Tämän nähtiin johtuvan pitkälti uuden varmennusmuodon prosessien epävarmuudesta ja epäselvyydestä. (Canning, O'Dwyer ja Georgakopoulos, 2018.)

Canning ym. (2018) tutkimuksessa ammatilliseen harkintaan koettiin vaikuttavan esimerkiksi varmentajan aiempi kokemus ja varmennusyrityksen sisäinen organisaatiokulttuuri. Tutkimuksessa havaittiin myös, että olennaisuuden määrittely on usein toimeksiantokohtaista ja pitkälti varmentajan harkinnan alaista, sillä kestävyysraporttien varmennusten metodologiassa ei ole välttämättä määritelty raja-arvoja olennaisuudelle. Metodologian ja standardien olemassaolon koettiin kuitenkin antavan tarvittavaa tukea ja oikeutusta myös ammatilliselle harkinnalle, kunhan standardit eivät kuitenkaan ole liian rajoittavia. Lisäksi ammatillista harkintaa tarvitaan varmennuslausuntojen kieli-asuun ja tekstin sävyyn liittyen, jotta lausunnosta ei tule epäselvä tai harhaanjohtava ja se säilyy objektiivisena. Ammatillista harkintaa voidaan käyttää apuna myös tilanteissa, joissa kestävyysraportti ei ole tasapainossa. Tällöin yritys käyttää raportoinnin vapaaehtoisuutta hyväkseen raportoimalla vain sen kannalta positiivisista seikoista, mutta sidosryhmille olennaista olisi saada tietää myös negatiivisista seikoista. Muissakin tapauksissa varmentajan ammatillinen harkinta voi antaa tukea varmennettavan yrityksen käytäntöjen haastamiseen. (Canning ym., 2018.)

Kysymys, joka pitkälti määrittelee tarkastuksen onnistumisen ja vaatii vankkumatonta ammattitaitoa, on se, miten paljon ja millaista testausta tarvitaan, jotta varmennuksen kohteesta saadaan oikea ja riittävä kuva. Powerin (1999) mukaan aineiston testaus kuluttaa paljon resursseja, eikä se lisää varmuuden astetta ainakaan samassa suhteessa resurssien kulutukseen verrattuna etenkin, jos organisaatiolla on käytössä tehokas sisäinen valvontajärjestelmä. Tähän yksi tehokas ratkaisu ovat tilastolliset otantamenetelmät, joiden avulla koko liiketoimien joukosta voidaan muodostaa tilastollisesti edustava otos. Jotta edustava otos voidaan muodostaa, on joukko tunnettava, ja tämä taas muodostaa paradoksin siitä, tarvitaanko testausta ollenkaan, jos joukko jo tunnetaan? Riskien huomioiminen tarkastuksessa ja tilastollisissa otantamenetelmissä auttaa kohdistamaan resursseja sinne, missä on eniten riskiä ja missä tarkastus sitten tuottaa enemmän varmuutta, jolloin varmennuksen kustannustehokkuus paranee. (Power, 1999.)

Riskien arviointi onkin merkittävässä roolissa varmennuksen suunnitteluvaiheessa myös Suomen Tilintarkastajat ry:n (2021) antamassa suosituksessa.

Suunnitteluvaiheessa varmentajan tulisi riskiarvion lisäksi muodostaa kokonaisvaltainen käsitys yrityksen toiminnasta ja raportoinnista. Tähän vaaditaan informaatiota niin yrityksen toiminnasta, toimialasta ja ympäristöstä yleisesti, mutta myös kestävyysraportoinnin nykytilasta, yrityksen käyttämistä vastuullisuus- ja raportointiperiaatteista, yrityksen sisäisistä prosesseista ja valvontajärjestelmistä sekä kestävyysraportin mahdollisista käyttäjistä. Lisäksi suunnittelun osalta keskeistä on huomioida myös toimeksiannon ehdot ja rajaukset, olennaisuus ja raportoinnin painopisteet sekä prosessin aikataulu ja saatavilla olevat resurssit. Suunnittelun nähdään muodostavan merkittävän osan varmennusprosessista etenkin kun se tehdään ensimmäistä kertaa. (Suomen Tilintarkastajat ry, 2021.) Myös Ruiz-Barbadillon ja Martínez-Ferreron (2020) sekä Canning ym. (2018) tutkimusten tulokset tukevat sitä näkökulmaa, että varmentajan erikoistuminen tiettyyn toimialaan ja tietämys toimialan yleisistä käytännöistä tehostaa varmennusprosessia etenkin jos tämä tietämys huomioidaan jo varmennusprosessin suunnitteluvaiheessa.

Varmennusprosessi ei ole tarkka ja suoraviivainen prosessi, vaan Channunnapipatin ym. (2019) tutkimuksen mukaan se sisältää jatkuvaa neuvottelua osapuolten välillä esimerkiksi toimeksiannon laajuutta ja varmennuksen tasoa, sidosryhmien sitouttamista sekä lausunnon muotoa koskien, ja tämä tulisi huomioida myös suunnitteluvaiheessa. Usein raportoitavat organisaatiot odottavat keskenään hyvin erilaisia varmennusprosesseja ja heillä on toimeksiannolle eri tavoitteita. Raportoinnin monimuotoisuuteen vaikuttavat muun muassa organisaation toimiala, strategia ja sidosryhmiltä tuleva ulkoinen paine. (Channunnapipat, Samsonova-Taddei & Turley, 2019.)

Varmennusprosessiin kuuluu erilaisia tarkastustoimenpiteitä. Suomen Tilintarkastajat ry (2021) on suosituksessaan keskittynyt pääasiassa rajoitetun varmuuden toimeksiantoihin, mutta suosituksessa mainitaan kuitenkin monipuolisesti erilaisia tarkastustoimenpiteitä. Näitä toimenpiteitä ovat muun muassa ylimmän johdon ja raportoinnista vastaavien henkilöiden haastattelu, raportointiperiaatteiden soveltuvuuden arviointi, esitetyn tiedon oikeellisuuden arviointi sekä aineistotestaus. Lisäksi suositellaan tutustumista myös ulkoisiin lähteisiin, kuten erilaisiin ohjeistuksiin ja verkkosivustoihin. Analyyttisten toimenpiteiden tarkoitus on tarkastaa, vastaako yrityksen raportoima tieto sekä standardeja että ohjeistuksia, mutta myös saman yrityksen aiempia tietoja ja toimialan yhtenäisiä käytäntöjä. Yksityiskohtaisten toimenpiteiden tarkoitus taas on varmistaa, että raportoidut tiedot ovat olennaisia ja luotettavia. Tärkeä huomio kuitenkin on, ettei tässä suosituksessa lähtökohtaisesti suositella sisäisten kontrollien varmennusta rajoitetun varmuuden toimeksiannoissa, vaikka aiemmissa tutkimuksissa kontrollien varmennus on suuressa roolissa. (Suomen Tilintarkastajat ry, 2021.) Euroopan komission (2021) mukaan varmennusprosessissa tulisi myös verrata raportin ja raportointistandardien yhdenmukaisuutta sekä tarkastella prosessia, jolla yritys on yksilöinyt raportoitavat tiedot.

Channunnapipatin ym. (2019) mukaan näkemykset sidosryhmien suorasta osallistamisesta, kuten haastatteluista, kestävyysraportin varmennusprosessiin vaihtelevat suuresti varmentajien välillä. Osalle varmentajista sidosryhmien

osallistaminen on erittäin tärkeää ja olennainen osa varmennusprosessia. Osa varmentajista kuitenkin argumentoi, että suora vuoropuhelu sidosryhmien kanssa on organisaation tehtävä, ja tällainen suora vuorovaikutus voi jopa uhatta varmentajan riippumattomuutta. Toisaalta tämän voidaan väittää olevan vain keino välttää ylimääräistä työtä ja kustannuksia. Myös varmennuksen tueksi valittavat standardit vaikuttavat sidosryhmien osallistamiseen, sillä AA1000 standardi kannustaa sidosryhmien osallistamiseen, kun taas ISAE3000 pyrkii saavuttamaan riittävän varmennuksen tason muilla keinoilla. (Channun-tapipat, Samsonova-Taddei & Turley, 2019.)

Powerin (2003) mukaan varmennusprosessissa mielikuvien hallinta ja tekojen symboliset merkitykset ovat tärkeitä, jolloin usein korostuu se, kuka tekee, eikä huomiota kiinnitetä niinkään siihen mitä tehdään. Koska se, mitä varmennukset tuottavat, on pääasiassa hyvin abstraktia, on työn dokumentoinnilla ja varmennuslausunnoilla suuri symbolinen merkitys. Dokumentit ja työpaperit myös mahdollistavat tarkastuksen itsesääntelyn ja alan sisäisen laadunvalvonnan. Varmennuksien laatua on hyvin hankala arvioida, eivätkä siihen kykene täysin edes varmentajat itse koska aavistuksilla ja intuitiolla on varmennuksissa melko suuri merkitys. Kuitenkin varmennuksiin kehitettyjä käytäntöjä voidaan pitää alan itsesääntelyjärjestelmänä. Näitä käytäntöjä ovat esimerkiksi koulutukset ja tutkinnot, ammatilliset standardit, kurinpitäjärjestelmät ja alalla korkeassa arvossa pidetty ammattietiikka. Silti nämä melko institutionalisoituneetkin käytännöt ovat jatkuvassa muutoksessa tai ainakin alttiina muutospaineelle ja muutokset vaikuttavat aina myös käytäntöjen legitimizeettiin. (Power, 2003.)

3.5.1 Varmennuslausunto

Kun varmennustoimeksianto on ensin suunniteltu ja johtopäätöksen tueksi on hankittu riittävästi tarkastusevidenssiä, tulee varmentajan antaa johtopäätöksestään varmennusraportti. Suomen Tilintarkastajat ry:n (2021) suosituksen ja ISAE 3000 -standardin (IAASB, 2013) mukaisesti varmennusraportin tulee olla kirjallinen lausunto, jossa on ilmaistu selkeästi varmentajan johtopäätös kestävyysraportin sisältämästä informaatiosta. Johtopäätös voi olla tilintarkastuksen kaltaisesti vakiomuotoinen tai mukautettu. Lisäksi lausunnossa voidaan esittää tiettyä tai muuta seikkaa painottava kappale, mikäli varmentaja haluaa tuoda esille tiedon, joka on raportin käyttäjille erityisen tärkeä tai tiedon, jota ei ole esitetty raportissa, mutta on relevantti. Myös lausuntoihin valittuihin sanamuotoihin on hyvä kiinnittää huomiota, sillä tämän suosituksen mukaan kohtuullisen varmuuden antavassa johtopäätöksessä todetaan tiedon olevan kaikilta olennaisilta osin laadittu asianmukaisesti, mutta rajoitetun varmuuden antavassa johtopäätöksessä tulisi todeta, ettei varmentajan tietoon ole tarkastuksen perusteella tullut mitään, mikä viittaisi siihen, ettei tietoa ole laadittu sovellettavien kriteerien mukaisesti. Kuten aiemmin on jo mainittu, tämän suosituksen mukaan kohtuullisen varmuuden saavuttamiseksi tarvitaan määrällisesti enemmän evidenssiä, mutta hankitun tarkastusevidenssin tulee olla myös laadukkaampaa kuin rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa. Tämä vaatii siten aiempaa enemmän tarkastustoimenpiteitä ja sen myötä kuluttaa enem-

män myös resursseja. (Suomen Tilintarkastajat ry, 2021; IAASB, 2013.) Kohtuullista varmennustasoa on kuitenkin erittäin hankala saavuttaa ilman yhtenäistä standardia, koska raportoivilla yrityksillä ja varmentajilla on hyvin erilaisia käsityksiä ja odotuksia raportoinnin ja varmennuksen tasosta (Euroopan komissio, 2021.)

Briemin ja Waldin (2018) tutkimuksen mukaan tällä hetkellä lähes kaikki varmentajat pystyvät tarjoamaan kestävyysraporteille vain rajoitetun varmuuden, koska varmentajien on hyvin hankala varmentaa tulevaisuutta koskevia, ennalta arvaamattomia olosuhteita. Tämä näkyy myös Gürtürkin & Hahnin (2016) kestävyysraporttien varmennuksia koskevassa tutkimuksessa, jossa havaittiin, että lähes aina organisaatiot valitsevat varmennuksen tasoksi rajoitetun varmuuden kohtuullisen varmuuden sijaan (Gürtürk & Hahn, 2016). Myös Channuntapipatin, Samsonova-Taddein ja Turleyn (2019) tutkimuksen mukaan tällä hetkellä suurin osa kestävyysraporttien varmennuksista johtaa rajoitettuun varmennustasoon kohtalaisen tason sijaan. Syitä tälle ovat esimerkiksi budjetin asettamat rajoitukset sekä se, että organisaatio kokee sen sidosryhmien luottavan kestävyysraportin informaatioon riittävällä tasolla myös rajoitetun varmuuden myötä. Toisaalta korkeampaan varmennustasoon voidaan pyrkiä myös kustannustehokkaasti niin, että tärkeimmille suorituskykymittareille hankitaan korkeampi varmennustaso kuin muulle kestävyysraportin informaatiolle. (Channuntapipat, Samsonova-Taddei & Turley, 2019.)

	Rajoitettu	Laaja
Käsitys vastuullisuudesta	Varmennetaan pääosin ympäristöä koskevaa tietoa	Varmennus käsittää laajasti eri osaluokkia, kuten ympäristön, ihmiset ja talouden
Käsitys varmennuksesta	Varmennetaan vain ne tiedot, jotka yritys haluaa	Varmennus nähdään kokonaisvalaisena prosessina ja olennaiset aiheet määritetään yhdessä yrityksen kanssa
Varmennuksen laajuus ja taso	Asiakas päättää varmennuksen laajuuden ja tason. Taso on usein rajoitettu. Lausunnossa käytetään pääosin kielteisiä sanamuotoja	Varmennusta sovelletaan laajasti olennaiseen tietoon tai jopa koko raporttiin ja varmennuksen taso on kohtuullinen tai korkea. Lausunnossa käytetään pääosin positiivisia sanamuotoja
Sidosryhmien osallistaminen	Sidosryhmiä ei nähdä osana varmennusta eikä heidän tarpeitaan oteta huomioon	Sidosryhmien nähdään olevan tärkeä osa varmennusprosessia ja heidän tarpeensa otetaan huomioon
Johdon vaikutusvalta	Johdolla on valtaa vaikuttaa varmennuksen lopputulokseen	Varmentajat toimivat täysin johdosta riippumattomina
Varmentajan rooli	Varmentaja toimii vain tiedon todentajana noudattaen yrityksen asettamia ehtoja	Varmentaja toimii vastuullisuuden edistäjänä ja haastaa yritystä toimimaan jatkuvasti vastuullisemmin

Taulukko 3: Varmennustoimeksiantojen kategorisointi (Channuntapipat ym., 2019)

Tällä hetkellä kestävyysraporttien varmennuslausunnot on liitetty pääasiassa osaksi yritysten julkaisemia kestävyysraportteja (Channuntapipat ym., 2019). Kuitenkin Euroopan komission (2021) direktiiviehdotuksessa pohditaan myös mahdollisuutta esittää lausunto kestävyysraportista tilintarkastuskertomuksen yhteydessä. Tämä edesauttaisi tilinpäätös- ja kestävyysraportoinnin sekä näiden varmennusten yhtenäistämistä. (Euroopan komissio, 2021.)

4 AINEISTO JA MENETELMÄ

Tämä pro gradu -tutkielma on toteutettu kvalitatiivisena tutkimuksena. Tässä luvussa esitellään aineisto, johon tutkimus perustuu, miten aineisto on rajattu ja hankittu sekä se, millaisilla menetelmillä aineistoa on analysoitu ja miten näihin menetelmiin on päädytty. Tutkimuksessa päädyttiin kvalitatiiviseen tutkimukseen, sillä tarkoitus on saada tutkittavasta ilmiöstä, eli tilintarkastajien roolista kestävyysraporttien varmennuksissa, parempi kokonaiskuva. Tarkemmaksi näkökulmaksi tähän tutkimukseen on valittu konstruktionistinen näkökulma, sillä se sopii erityisen hyvin ilmiöön, jossa vuorovaikutuksen, toiminnan ja kielien rooli on todellisuuden jatkuva rakentaminen ja tutkimuksen tarkoitus on tulkita sitä, miten ilmiö käytännössä vuorovaikutuksen kautta rakentuu (Jokinen, 2022).

4.1 Aineisto

Tässä tutkimuksessa käytetään aineistotriangulaatiota, eli tutkimuksessa käytetään useita erilaisia aineistoja (Eskola & Suoranta, 1998). Erilaisten aineistojen yhdistäminen tutkimuksessa liittyy tässä tapauksessa tutkittavan ilmiön luoman kokonaisuuden käsittämiseen (Tuomi & Sarajärvi, 2018). Tutkimuksen aineisto koostuu teemahaastatteluista, lehtiartikkeleista, aiheeseen liittyvistä lausunnoista sekä tutkimukseen valittujen yritysten julkaisemista kestävyysraporteista. Triangulaatio sopii tutkimukseen valittuun konstruktionistiseen näkökulmaan, sillä tässä näkökulmassa aineiston koolla ei ole suurta merkitystä, vaan lähestymistavassa keskitytään siihen, miten aineiston toimijat rakentavat toiminnallaan ja vuorovaikutuksellaan jatkuvasti todellisuutta ja miten tämä todellisuuden luominen näkyy käytännössä (Jokinen, 2022). Tässä tutkimuksessa aineiston avulla tutkitaan, miten tilintarkastajat pyrkivät institutionalisoimaan omaa rooliaan kestävyysraporttien varmentajina oman vuorovaikutuksensa ja julkisen keskustelun kautta ja miten tämä näkyy käytännössä kestävyysraporttien varmennuksissa.

Tutkimuksessa haastattelen tilintarkastajia, jotka ovat olleet osallisena kestävyysraporttien varmennuksessa tai henkilöitä, jotka työskentelevät muutoin tämän teeman parissa. Teemahaastattelut on toteutettu yksilöhaastatteluina osittain videopuhelun välityksellä ja osittain kasvokkain toukokuun 2022 aikana. Haastattelun pituus vaihteli 25 ja 60 minuutin välillä. haastateltaville lähetettiin tietosuojalomake, joissa tiedotettiin haastateltavia haastattelun nauhoittamisesta sekä vastausten anonymiteetista. Haastattelut litteroitiin heti tilaisuuden jälkeen ja analysoitiin myös hyvin nopeasti. Aikataulun ja työn laajuuden hallinnan kannalta haastattelujen määrä on rajattu kolmeen.

Haastateltavat valikoituivat tilintarkastajista, jotka ovat allekirjoittaneet kestävyysraporttien varmennuslausuntoja tai muuten työskentelevät tilintarkastuksen ja kestävyysraporttien varmennusten parissa, sillä laadullisen tutkimuksen ja tutkimusmetodiksi valitun teemahaastattelun kannalta on tärkeää, että tutkimukseen osallistuvilla henkilöillä on mahdollisimman syvällistä tietoa ilmiöstä ja riittävästi kokemusta aihealueesta. Sen vuoksi on myös perusteltua käyttää tutkimukseen haastateltavien valinnassa harkinnanvaraista otantaa, joka osaltaan mahdollistaa sen, että tutkija käyttää valtaa valita haastateltavat. (Tuomi & Sarajärvi, 2018.) Puolistrukturoidun teemahaastattelun ansiosta kaikkien haastateltavien kanssa on keskusteltu samasta teemasta ja käsitelty samoja kysymyksiä, mutta haastattelussa on pystytty myös keskustelemaan vapaamuotoisemmin teemaan liittyvistä aiheista, jotka haastateltavat halusivat tuoda esille (Eskola & Suoranta, 1998). Puolistrukturoitu teemahaastattelu mahdollistaa myös sen, että haastateltavien kokemukset ja työtehtävät teeman parissa voidaan ottaa paremmin huomioon ja kysymysrunгон ulkopuolisiakin kysymyksiä voidaan käsitellä (Tuomi & Sarajärvi, 2018). Koska haastattelun teema on laaja ja herättää erilaisia ajatuksia haastateltavien keskuudessa, ei aineiston analyysissä ole haluttu juurikaan vertailla vastauksia toisiinsa vaan tulkita niitä siitä näkökulmasta, miten vuorovaikutus ja kieli rakentavat todellisuutta ja kuvaavat tilintarkastajien roolia kestävyysraporttien varmennuksissa.

Teemahaastattelujen lisäksi tutkimuksen aineistona toimivat teemaan liittyvät lehtiartikkelit ja erilaiset lausunnot. Nämä olen koonnut pääasiassa Suomen Tilintarkastajat ry:n verkkosivuilta sekä yhdistyksen julkaisemasta Profiitti-lehdestä, sillä kyseessä on hyvin keskeinen toimija alalla, ja he toimivat osittain myös lobbausjärjestön roolissa ja ovat ottaneet paljon kantaa tutkimuksen aiheeseen liittyen. Lisäksi aineistossa on myös AccountancyEuropen verkkosivuilta löytyviä tutkimuksen aiheita koskettavia julkaisuja, sillä kyseessä on keskeinen toimija alalla Euroopan Unionin tasolla, ja aineistossa on käsitelty paljon uutta direktiiviehdotusta. Tämä osa aineistosta koostuu tammikuun 2021 ja toukokuun 2022 välillä julkaistuista artikkeleista ja lausunnoista. Tämän osan aineistoa on tarkoitus havainnollistaa ja tulkita sitä, miten tilintarkastajat vuorovaikutuksen keinoin vahvistavat rooliaan kestävyysraporttien varmentajina.

Tutkimuksen loppuosassa on tarkoitus havainnoida sitä, miten tilintarkastajien rooli kestävyysraporttien varmennuksissa näkyy käytännössä ja verrata tätä siihen tulkintaan, joka muusta aineistosta on saatu. Tässäkin tapauksessa aineistoa tulee rajata, ja siksi tähän tutkimukseen päädyttiin ottamaan mukaan

vain Helsingin pörssiin (NASDAQ OMX Helsinki) listattuja suomalaisia suuria (Large Cap) yhtiöitä. Yhtiöiden joukko on edelleen suuri, joten aineiston edelleen rajaamiseksi valittiin kaksi toimialaa, jolloin tutkimuksessa voidaan vertailla raportointi- ja varmennuskäytäntöjä myös kahden toimialan välillä. Valitut toimialat ovat kulutustavarat ja kotitaloustarvikkeet, jossa suuria suomalaisia yhtiöitä on neljä kappaletta, sekä perusteollisuus, jossa suuria suomalaisia yhtiöitä on viisi kappaletta. Tutkimukseen valitut yhtiöt löytyvät taulukosta neljä. Kaikki tutkimukseen valitut yhtiöt ovat varmentaneet kestävyysraporttinsa. Tähän tutkimukseen valitut kestävyysraportit ja niiden varmennuslausunnot koskevat vuotta 2021, ne on julkaistu vuoden 2022 keväällä ja ne löytyvät yhtiöiden omilta verkkosivuilta, joissa ne ovat vapaasti saatavilla.

Tutkimukseen on kerätty aineistoa hyvin monipuolisesti ja siten, että aineistot tukevat toisiaan. Teemahaastatteluiden avulla saadaan parempi ymmärryksen siitä, mikä alan sisällä tilintarkastajien oma mielipide ja käsitys kestävyysraporttien varmennuksesta on. Lausunnoilla ja lehtiartikkeleilla laajennetaan ymmärrystä sen osalta, miten tilintarkastajat pyrkivät etujärjestöjensä kautta laajemmin vaikuttamaan oman roolinsa vahvistamiseen kestävyysraporttien varmennusten parissa. Yhtiöiden julkaisemien kestävyysraporttien ja varmennusten avulla taas saadaan parempi käsitys siitä, mikä tilintarkastajien rooli kestävyysraporttien varmennuksia koskevilla markkinoilla on, millaisia metodeja tilintarkastajat suosivat ja millaisia eroja varmennuslausunnoissa havaitaan eri varmentajien ja toimialojen välillä.

Laadullisessa tutkimuksessa erityisen tärkeä näkökulma on tutkimuksen luotettavuus ja objektiivisuus, koska tutkimus perustuu pitkälti tutkijan ominaisuuksiin ja tutkijan tekemiin tulkintoihin. Laadullisessa tutkimuksessa luotettavuudesta ja sen arvioinnista ei kuitenkaan ole edelleenkään yksimielisyyttä, joten tutkimusta päädytään usein arvioimaan sen mukaan, onko prosessi kokonaisuudessaan johdonmukainen. Toisaalta etenkin kirjallisuudessa tässäkin tutkimuksessa käytetty triangulaatio toimii usein tutkimuksen luotettavuuden validoivassa roolissa, sillä triangulaatiossa tutkijan ennakkoluulojen ja näkökulman vaikutus tuloksiin on pienempi. (Tuomi & Sarajärvi, 2018.) Tässä tutkimuksessa aineistotriangulaation lisäksi luotettavuutta lisätään muun muassa nostamalla esille aineistosta suoria lainauksia, jolloin lukija saa vahvistuksen tutkijan tekemille päätelmille. Haastatteluista saadut vastaukset ovat kuitenkin anonymisoitu, jotta haastateltavat saattoivat avata toimintaansa haastatteluissa mahdollisimman avoimesti ja turvallisesti. Lisäksi kestävyysraporttien varmennuslausuntojen analysoinnissa on hyödynnetty aiempiin tutkimuksiin perustuvaa koodausta, jolloin tutkijan oman arvion merkitys pienenee.

4.2 Menetelmä

Tähän tutkimukseen aineiston analyysimenetelmäksi on valittu teoriaohjaava sisällönanalyysi, jolloin teoria toimii aineiston analysoinnin lisänä ja ohjaajana, mutta analyysi ei suoraan pohjautu valittuun teoriaan. Tällöin analyysistä voi-

daan tunnistaa aiemmin tuotetun teorian vaikutus tutkittavaan ilmiöön, mutta tutkimuksen tavoite ei ole vain testata teoriaa vaan luoda myös uusia ajatuksia ja havaintoja jos se on aineiston perusteella mahdollista. Teoriaohjaavassa sisällönanalyysissä aineiston analyysi usein aloitetaan aineistolähtöisesti, mutta lopulta havainnot sidotaan myös valittuun teoriaan. Teoriaohjaava analyysi myös mahdollistaa aineiston hankinnan vapaammin kuin teorialähtöinen analyysi. Sisällönanalyysi mahdollistaa aineiston systemaattisen ja objektiivisen analysoimisen, jolloin tutkittavasta ilmiöstä voidaan muodostaa tiivistetty kuvaus. Tärkeää kuitenkin on, että tutkimuksen aineistoa ei vain kuvata, vaan siitä myös muodostetaan johtopäätöksiä. (Tuomi & Sarajärvi, 2018.)

Kestävyysraporttien varmennusten osalta aineiston sisällönanalyysin koodauksessa on hyödynnetty muokattua versiota Gürtürkin ja Hahnin (2016) tutkimuksen koodauksesta. Tutkimuksessa hyödynnetään Gürtürkin ja Hahnin (2016) tutkimusta myös osana tulosten analysointia, jolloin tämän tutkimuksen tuloksille saadaan vertailukohta Gürtürkin ja Hahnin (2016) tutkimuksen tuloksista. Tutkimukset eivät kuitenkaan ole täysin vertailukelpoiset pääasiassa aineiston koon rajautumisen ja hieman mukautetun koodauksen vuoksi.

5 TUTKIMUKSEN TULOKSET

Tässä luvussa käsitellään aineistosta saadut tulokset. Ensin käsitellään teema-haastatteluista, lehtiartikkeleista ja julkaisuista saadut tulokset, sen jälkeen kestävyysraporttien varmennuslausunnoista saadut tulokset ja lopuksi saatuja tuloksia analysoidaan vielä kokonaisuutena. Haastateltavien asema ja kokemus tutkimuksen teemaan liittyen on vaihteleva, mutta se auttaa luomaan aiheesta kokonaisvaltaisemman kuvan ja käsittelemään eri teemoja monipuolisemmin. Haastatteluista, lehtiartikkeleista ja julkaisuista saadut tulokset analysoidaan teemoittain. Ensin keskitytään kestävyysraporttien varmennukseen ja varmennusprosessiin kokonaisvaltaisemmin ja sen eroihin ja yhtäläisyyksiin tilintarkastukseen verrattuna, sen jälkeen käsitellään aineistosta saatuja tilintarkastajien käsityksiä varmentajien osaamiseen ja kelpoisuusvaatimukseen liittyen ja lopuksi käsitellään vielä aineistosta saatuja näkökulmia aihetta koskevaan sääntelyyn ja valvontaan liittyen.

Haastattelujen ja julkaisujen analysoinnin jälkeen tutkimuksessa käydään läpi kahden toimialan yritysten julkaisemien kestävyysraporttien varmennuksista saatavat havainnot. Yhtiöitä on yhteensä kymmenen, ja toimialat ovat kulutustavarat ja perusteollisuus. Aineiston sisällönanalyysin koodauksessa on hyödynnetty hieman muokattua versiota Görtürkin ja Hahnin (2016) tutkimuksen koodauksesta, jonka tarkoitus on määrittää varmennuslausuntojen laatu. Koodauksessa on käytetty 19 tarkkaan valittua kriteeriä, joiden avulla varmennuslausuntojen laatua voidaan analysoida mahdollisimman laajasti ja varmennuslausuntoja voidaan myös vertailla. Kriteerien mukainen pisteytys vaihtelee nollan ja kahden välillä, ja suurin mahdollinen pistemäärä on 25 pistettä.

5.1 Haastattelut ja julkaisut

5.1.1 Varmennuksesta yleisesti

Aineistosta saadut näkemykset kestävyysraporttien varmennuksen tuomasta lisäarvosta vastaavat pitkälti O'Dwyerin ym. (2011) käsityksiä muun muassa raportin luotettavuuden lisääntymisestä. Lisäksi haastatteluissa H2 toi esille varmennusten laajentumisen tuomat liiketoiminta- ja tulonhankkimismahdollisuudet, joka vastaa muun muassa Powerin (2003) sekä Silvolan ja Vinnarin (2021) aiempien tutkimusten käsityksiä.

H2: Onhan tilintarkastajat ottaneet tämän mahdollisen lakimuutoksen ihan positiivisessa mielessä vastaan, koska heidän näkevät tässä liiketoimintamahdollisuuksia myös heille.

H3: Kyllä mä näen, että meidän tekemä varmennus tuo paljonkin lisäarvoa yrityksille, ihan jo sen luottamuksen lisääminen on merkittävä etu.

Ulkopuolisen varmennuksen tuomaa luotettavuutta korostettiin myös alan lehdessä:

Profiitti – talous & tilintarkastus 1/2022: Hyvä raportointi on vertailukelpoista ja läpinäkyvää. Tulevassa lainsäädännössä ulkopuolinen riippumaton varmennus on ESG-tiedon luotettavuuden edellytys, erityisesti tilanteessa, jossa ESG tietoja käytetään merkittävässä taloudellisissa päätöksissä, kuten sijoitus- ja lainapäätöksissä, toimitusketjun arvioinnissa tai johdon palkitsemisessa.

Varmennuksen tuoman lisäarvon lisäksi etenkin tilintarkastusalan julkaisuissa korostui varmennusten kentän laajentuminen tilinpäätöksistä kestävyysraportteihin ja tilintarkastajien roolin legitimointi. Tässä korostuu Powerin (1997, 1999) sekä Millerin (1998) näkemykset diskursiivisesta kilpailusta, eli miten kestävyysraportit pyritään tässä tapauksessa määrittelemään hyvin samankaltaiseksi tilintarkastukseen verrattuna, jolloin tilintarkastajien rooli kestävyysraporttien varmentajina nähdään alan luonnollisena laajentumisena ja kehityksenä.

Profiitti – talous & tilintarkastus 2/2021: Tilintarkastajan rooli on laajentumassa kestävyysraportoinnin varmentamiseen. Kehitys on luontevaa ja merkittävää tilintarkastajan ja koko tilintarkastustoimialan näkökulmasta.

Profiitti – talous & tilintarkastus 2/2021: Tilintarkastajat toimivat jo nyt osana yleistä yhteiskunnallista intressiä osallistuen muun muassa väärinkäytösten ehkäisemiseen. Myös vastuullisuuskysymyksiin kohdistuu merkittävä yleinen intressi.

Profiitti – talous & tilintarkastus 2/2021: On luontevaa, että yrityksen tilintarkastaja varmentaa myös yrityksen kestävyysraportin. Yrityksen tilintarkastaja tuntee hyvin kyseisen yrityksen olosuhteet ja hallitsee raportoinnin ja varmentamisen.

Profiitti – talous & tilintarkastus 2/2021: Ehdotettu käytäntö tekisi yritysten kestävyysraportoinnista johdonmukaista. On tärkeää, että kestävyystiedot varmennetaan yrityksen lakisäätöisen tilintarkastajan toimesta samoin kuin yrityksen tilinpäätöstiedot. Kestävyysraportoinnin merkitys rinnastuu yhä enemmän tilinpäätösinformaatioon ja on perusteltua, että samoja raportointi- ja varmennusperiaatteita sovelletaan molempiin.

Tästä päästään hyvin myös siihen, miten haastatteluissa korostui yrityksen toiminnan kokonaiskuvan ymmärtäminen ja sen merkitys kestävyysraportoinnissa ja varmennuksessa. Tämä vastaa hyvin pitkälti myös Channuntapipatin ym.

(2019) tutkimuksen tuloksia ja tämä tukee myös käsitystä siitä, että kokonaisuuden hallinnan avulla voidaan myös kestävyysraportoinnin kannalta olennaiset seikat huomioida paremmin varmennusprosessissa.

H1: Me kuitenkin ollaan tilintarkastustalo ja se (vastuullisuusraportointi) pyritään kuitenkin kytkemään siihen kokonaisuuteen, että se kokonaisuus olisi mahdollisimman hyvin varmennettua, niin kyllä se tilintarkastaja mun mielestä nimen omaan tuo siihen varmennukseen lisäarvoa.

H2: Se on vielä neuvottelun kohteena saako yrityksen lakisääteinen tilintarkastaja varmentaa myös näitä kestävyysraportteja. Mutta jos saa, niin tilintarkastajahan tuntee sen yrityksen toimintaa niin hyvin, että pystyy aika nopeasti nappaamaan niitä olennaisia kestävyystietoja sieltä ja lähestyy varmentamista sen kautta. Siinä on synergiaa, että on sama tilintarkastaja ja mun mielestäni se on myös kustannustehokasta.

H3: Me tunnetaan se yritys läpikotaisin niin kun tilintarkastajana täytyykin. Ollaan sinne paljon yhteyksissä ja me tunnetaan se yritys ja ne henkilöt siellä taustalla ja prosessit mitä ne käyttää, niin meillä on tosi hyvät lähtökohdat myös sitten sen vastuullisuusraportin varmentamiseen. Me tiedetään, mitkä asiat siellä yrityksessä toimii, mitä pitää parantaa ja näin. Ja mitä ne ei ehkä tee, että meillä on paljon parempi se kokonaiskäsitys siitä.

Sama kokonaiskuvan ja informaation yhtenäisyyden korostaminen näkyy myös alan julkaisuissa:

Accountacy Europe: Sustainability assurance under the CSRD - Discussion paper: Furthermore, if assurance does not cover the wider narrative information, there is a risk that the information is accurate yet provides an incomplete or misleading picture.

Suomen tilintarkastajien uutinen 8.4.2022: On tärkeää varmistaa taloudellisen ja kestävyysraportoinnin välinen yhteys, jotta se pysyy täysin informatiivisena kaikille sidosryhmille. Jos yhteys katkeaa, on olemassa suuri riski, että kestävyysraportointi ei ohjaa päätöksentekoa yhtä tehokkaasti kuin jos se olisi kiinteästi yhteydessä taloudelliseen tietoon. Lakisääteisen tilintarkastuksen ja kestävyysraportoinnin varmennus vahvistavat toisiaan, ne toimivat käsi kädessä eivätkä toisiaan vastaan.

Profiitti – talous & tilintarkastus 2/2021: Tilinpäätös- ja kestävyystietojen yhtenäisyyden, luotettavuuden ja vertailukelpoisuuden varmistamiseksi on perusteltua, että molempien varmennuksen tekee tilintarkastaja. Hänellä on osaamista raportointivaihtimuksista ja varmentamisesta sekä kokonaisnäkemys oikeasta ja riittävästä kuvasta.

O'Dwyerin ym. (2011) näkökulma pääomamarkkinoiden arvostuksesta kestävästä yritystoiminnan pienempään riskiin näkyi myös haastateltavilta saaduissa vastauksissa. Myös Euroopan komission (2022) käynnissä olevat laajat kestävästä kehitystä koskevat direktiivi uudistukset tukevat näkemystä kestävyysraporttien varmennusten vaikutuksista vihreään rahoitukseen. Lisäksi haastateltavat nostivat esille myös rahoittajien korkean arvostuksen ja luottamuksen tilintarkastajan tarkastamia tilinpäätöksiä kohtaan ja miten sama ilmiö on myös osa kestävyysraporttien varmennusten hyötyjä.

H2: Mä sanoisin, että jos yritys hakee rahoitusta ja haluaa tällaista vihreää lainaa, niin sen pitäisi osoittaa pankeille, että se on vihreä. Ja tottakai jos sulla on tilintarkastajan varmennus siinä raportissa niin se luo sen luottamuksen myös sen rahoittajan puolelle.

H3: Viime vuosina myös pankit ja rahoittajat on siirtyneet enemmän sinne vihreän ja vastuullisen rahoituksen suuntaan, koska totta kai nekin näkevät siinä vastuullisessa toiminnassa vähemmän riskejä. He on myös tottuneet luottamaan tilintarkastukseen ja tilintarkastajan arviointikykyyn, ja he arvostavat tilintarkastajien osaamista myös näissä vastuullisuusraporteissa.

Aineistossa viitataan jonkin verran myös tulevaisuutta koskevaan informaatioon ja sen varmentamista koskeviin haasteisiin ja epävarmuuteen, jonka myös Briem ja Wald (2018) ovat tutkimuksessaan todenneet. Aineistosta voidaan havaita myös Powerin (1999) kuvailema odotuskuilu varmentajien ja sidosryhmien välillä, kun tiedot ja oletukset varmennusprosessista eivät täysin vastaa toisiaan. Vastauksissa annetaan kuitenkin myös selkeitä keinoja ja ratkaisuja tämän tulevaisuutta koskevan informaation varmennukseen. Lisäksi vastauksissa tulee esille varmentajan ammatillisen harkintakyvyn vaikutus varmennusprosessiin, joka on tullut esille myös muun muassa Powerin (1997, 2003) ja Canningin ym. (2018) tutkimuksissa.

H2: Siellä direktiiviehdotuksessa on myös se kriteeri, että näissä kestävyysraporteissa käsitellään myös tulevaisuutta koskevaa tietoa ja varmennuksessa tilintarkastajan on otettava kantaa myös siihen. Siksi yksi iso kysymys on se, millaisia aihealueita tämä tulevaisuutta koskeva tieto käsittää, koska tämä on iso haaste ja kyllä siinä kristallipalloa tarvittaisiin, että saataisiin ne tulevaisuuden näkymät varmennettua. Mutta tähän on kyllä myös annettu keinoja, voidaan esimerkiksi arvioida näiden oletusten lähdettä ja luotettavuutta, arvioida aiempien oletusten toteutumista, arvioida tulevaisuuteen suuntautuvan tiedon täydellisyyttä ja neutraaliutta sekä sitä, onko tieto raportoitu puolueettomasti. Eli kyllä tähänkin kuitenkin otetaan kantaa.

H3: Sitten taas sen tarkastuksen kannalta enemmän keinoja pitäisi kehittää kokonaisvaltaiseen tarkastukseen. Nyt keskitytään paljon vaan niihin faktoihin ja helposti varmennettaviin tietoihin, mutta koko ajan enemmän meitä vaaditaan varmentamaan myös niitä johdon arvioita ja sitä tulevaa kehitystä varsinkin siitä näkökulmasta, että perustuuko ne arviot nyt luotettavaan dataan vai onko ne ihan hatusta heitettyjä. Ja mä ymmärrän kyllä sen, mutta eihän me voida nähdä tulevaisuuteen ja meiltä ehkä odotetaan tässä asiassa liikoja. Totta kai me voidaan varmentaa ne prosessit siellä päätöksenteon taustalla ja pohjautuuko ne päätökset järkevään tietoon, mut tällaisen tiedon varmennuksen kohdalla aika paljon perustuu siihen tarkastajan arviointikykyyn ja kommunikaatioon johdon kanssa.

Haastatteluissa tuli esille myös se, että varmennuksen lähtökohta on nimenomaan prosessien varmentaminen. Tämä tukee vahvasti Powerin (1999) näkökulmaa varmennusten kehittymisestä toiminnan tarkastamisesta toiminnan valvontajärjestelmien tarkastamiseen, joka osaltaan lisää varmennuksiin liittyvää odotuskuilua, kun varmennuksen vaikutus yrityksen toimintaan ei olekaan odotusten mukaisesti kovin suoraviivainen.

H1: Varmennus kuitenkin lähtee siitä, että me varmennetaan niitä asiakkaan omia prosesseja ja sitä dokumentointia ja arvioidaan näiden luotettavuutta eikä siitä, että me tehtäisiin niitä laskelmia itse.

H3: Ylipäätään se, että me varmennetaan, että sillä yrityksellä ne prosessit siellä sen raportoinnin takana toimii, niin mä koen että se on tosi tärkeää.

Haastatteluissa käsiteltiin myös etenkin Euroopan Unionin komission (2021) korostamaa kaksinkertaista olennaisuutta, jonka merkitys kestävyysraportoinnissa on uusi, mutta jo laajalle levinnyt näkökulma. Lisäksi erityisesti H3 toi esille kestävyysraportoinnin teemojen monipuolisuuden taloudelliseen raportointiin verrattuna. Vastauksissa korostui edelleen yrityksen toiminnan luoman kokonais kuvan ymmärtäminen.

H2: Näissä raporteissa ja varmennuksissa pitää ottaa huomioon myös se double materiality tai kaksoisolennaisuus, koska se ei enää riitä, että yritys itse ottaa kantaa, vaan sen pitää myös näyttää ulospäin, miten se itse täyttää ne vaadittavat kriteerit.

H3: "oisaalta haasteena tai oikeastaan erona tohon tilintarkastukseen mä näen tällä, tällä hetkellä sen, että sitä vastuullisuutta tai siis että se on ensinnäkin niin laaja aihe. Siellä on kaikkea hyvästä hallinnosta taloudelliseen vastuuseen mut sit ne ympäristö- ja ihmisasiat. Niihin voisi ottaa vaikka mitä näkökulmia. Ja aina pitää ajatella tossa raportoinnissakin sen yrityksen taloudellista näkökulmaa ja arvonluonnin kannalta olennaisia teemoja, mutta sitten huomioida myös ne olennaisimmat vaikutukset mitä sen yrityksen toiminnalla on ulkopuolisille. Ja ulkopuolisiakin näkökulmia riittää kyllä. Eri sidosryhmät haluaa niin eri asioita ja kun tässäkin asiassa yksi malli ei sovi kaikille. Tarkastajankin pitää todella tarkkaan tietää mitä se yritys tekee kokonaisvaltaisemmin, koska niiden yrityksen toiminnan kannalta olennaisten teemojen pitää näkyä myös siinä raportissa. Muuten se on hyvin nopeasti pelkkää viherpesua, jos korostetaan jotain sen yrityksen toiminnan kannalta ihan triviaalia asiaa mutta jätetään sitten sen varjolla muita mainitsematta.

Varmennuksen taso on myös hyvin olennainen osa kestävyysraporttien varmennuksen ympärillä olevaa keskustelua. Yleinen näkemys tuntuu olevan, että tällä hetkellä rajoitettu varmuustaso on riittävä, mutta varmennuksissa tulisi pyrkiä kohti kohtuullista varmuustasoa. Tämä vaatii aineistosta saatujen vastausten mukaan kuitenkin vielä kehittyneempiä käytäntöjä alalle. Näkemykset vastaavat hyvin pitkälti muun muassa Briemin ja Waldin (2018) sekä Gürtürkin ja Hahnin (2016) tutkimusten tuloksia ja alan standardeista ja ohjeistuksista vastaavien toimijoiden, kuten Euroopan komission (2021) ja IAASB:n (2013) näkemyksiä.

H1: Mä olisin varovainen sen suhteen, että rupeaisin laajentamaan tätä vastuullisuusraporttien varmennustasoa esimerkiksi lakisääteisen tilintarkastuksen tasolle, vaikka kai se on ihan hyvä tavoite. Mutta silloin sille pitäisi samalla luoda oma standardisto, ja sitten jonkun pitäisi myös valvoa sitä.

H2: "Rajoitettu varmuus antaa tässä alussa ihan riittävän luottamuksen siihen raportoituun tietoon, koska vielä ei ole niin paljon kokemusta näistä varmennuksista. Mutta tämä EU:n komission ehdotus, että vähitellen siirrytään sille kohtuulliselle varmennustasolle on ihan hyvä, koska me haluamme kuitenkin, että tällä kestävyysraportoinnilla on sama varmennustaso kuin tilinpäätöspuolella, että ne ovat tasavertaisia. Ja se tasavertaisuus on hyvä sen kannalta, että sijoittajat voivat katsoa sitä yhtä integroitua raporttia eikä tarvitse hankkia sitä samaa tietoa monesta lähteestä. Mutta ennen kuin me päästään tähän, niin se vaatii sen, että tämä varmennusstandardien kehikko kehittyy.

H3: Se (rajoitettu varmuus) on ehdottomasti paras ja toimivin ratkaisu tällä hetkellä mun mielestä. Ja kun prosessit kehittyvät, niin voidaan sitten harkita myös sitä kohtuullista varmuutta. Kyllä mä näen, että tämä vastaa paljon sitä tilintarkastusta, että sitten myös se varmuus pitäisi saada samalle tasolle, mutta tällä hetkellä tämä on vielä niin uutta. Prosessit on niin uusia. Vasta myöhemmin, kun testataan oikeasti toi-

mivia käytäntöjä, niin kohtuullinen varmuus on se tavoite. Mutta rajoitettu varmuus on mun mielestä tällä hetkellä näillä resursseilla täysin riittävä. Että kyllä tässä kohdalla ihmiset voi luottaa siihen, että se tieto mitä siellä on niin se on ihan riittävällä tasolla varmennettu.

5.1.2 Kelpoisuusvaatimukset, osaaminen ja koulutus

Aineistosta nousi esille erilaisia näkemyksiä tilintarkastajien ja muiden kestävyysraporttien varmennuksia suorittavien asiantuntijoiden eroista ja osapuolia koskevasta sääntelystä sekä vastuukysymyksistä. Kuitenkin pääosin vastauksissa näkyi myös epäluulo muiden asiantuntijoiden tekemiä varmennuksia kohtaan. Tämä näytti johtuvan etenkin puutteellisesta sääntelystä ja valvonnasta, jonka nähtiin olevan ongelma etenkin silloin, kun kestävyysraporttien varmentamista verrattiin tilintarkastukseen. Varmentajien kelpoisuusvaatimuksia ja koulutusta koskevat teemat ovat tulleet esille muun muassa Silvolan ja Vinnarin (2021) tutkimuksessa, mutta erityisesti näitä teemoja on korostettu Euroopan komission (2021) uudessa direktiiviehdotuksessa.

H1: Sehän on siinä mielessä aivan villi kenttä tällä hetkellä, että eihän siellä sinänsä vaadita niin kuin mitään ikään kuin niin, että kuka tahansa voi sen varmennuslausunnon antaa jos vain on riittävän uskottava. Mun mielestäni tämä meidän ajatus siitä, että siinä on se auktorisoitu tilintarkastaja niin sillä nimenomaan osoitetaan se, että meillä on formaalit toimintatavat, ollaan valvottu tilintarkastustalo ja olemme luotettava toimija.

H2: On kaukaa haettava, että muut kuin tilintarkastajat saisivat varmentaa näitä kestävyysraportteja näin pienessä maassa kuin Suomi. Näille muille varmentajille pitäisi sitten asettaa myös samat vaatimukset kuin tilintarkastajille esimerkiksi varmennuksen laadun suhteen, ja tämän valvonnan pitäisi olla myös patentti- ja rekisterihallituksen alaisuudessa. Työ- ja elinkeinoministeriö on myös nostanut esille vastuukysymyksen, eli kuka ottaa sitten sen kokonaisvastuun varmennuksesta ja allekirjoittaa vaikka integroidun raportin varmennuslausunnon. Käytännössä se on sen päävastuullinen tilintarkastaja, niin ottaako hän myös vastuun tästä toisen tekemästä varmennuksesta? Aiemmin direktiiviehdotuksessa käytettiin maakohtaisesta varmennusmarkkinoiden avaamisesta myös muille toimijoille kuin tilintarkastajille sanamuotoa *may allow*, mutta nykyisissä kompromissiehdotuksissa se *may allow* on nyt vaihdettu muotoon *shall allow*, eli markkinat tulisi silloin avata myös muille. Mutta tästä aiheesta käydään nyt eniten keskustelua Brysselissä, koska se on niin hankala aihe. Tällä hetkellä Euroopan Unionin komissio ja neuvosto puolustavat tilintarkastajien oikeutta varmentaa kestävyysraportteja, mutta Euroopan Unionin parlamentti vastustaa sitä. Toisaalta keskusteluissa on usein mukana myös *joint audit*.

H3: Mä koen, että tämä kestävyysraporttien varmentaminen on hyvin samankaltainen prosessi, mitä sitten tämä tilintarkastus. Ja siitähän meillä on paljon kokemusta ja tietoa, me osataan ne prosessit ja me ollaan hiottu niitä niin että ne on ihan priimaa. Kansalaisilla on jo olemassa hyvä luottamus meihin. Me ollaan koulutauduttu tähän ja tilintarkastajille on ihan erilliset tutkinnot olemassa. Meillä on tarkka laadunvalvonta ja suuri vastuu. Niin mä näen, että se meidän rooli myös näissä vastuullisuusvarmennuksissa on todella merkittävä. Kun sitten taas se muiden varmennuksia suorittavien ihmisten kenttähän on sitten tosi laaja. Sieltä voi tulla mitä vaan. Sitä ei käytännössä säädellä mitenkään. Ja meillä on tosiaan tämä pitkä historia ja he on taas aika uusia toimijoita ja tää on uusi juttu myös heille, niin mä en usko että heillä on ne prosessit vielä niin toimivia kuin mitä ne on sitten meillä.

H3: Nämä ihmiset, jotka täällä alalla näitä varmennuksia tuottaa, niin kyllähän niitä nykyäänkin jo tilintarkastajat pääasiassa tekee. Mutta tuota kyllä mä sinänsä siis nä-

en, että tämän varmennuksen taso pitäisi saada tosiaan mun mielestä sinne tilintarkastuksen tasolle, niin kyllähän silloin myös nämä kelpoisuusvaatimukset pitää ottaa käsittelyyn. Ja mä en sano, että tämän pitäisi olla pelkästään tilintarkastajien vastuulla nämä varmennukset, mutta just se että pitää olla joku taso siinä, että kuka tai joku vaatimus sillä, että kuka näitä raportteja voi varmentaa, että et sä voi vaan ottaa jotain tarpeeksi vakuuttavaa vaikka ympäristöalan asiantuntijaa, että kyllä mun mielestä pitää olla tosi kokonaisvaltainen ymmärrys siitä yrityksen toiminnasta ja vastuullisuudesta ja sen yrityksen vaikutuksista yhteiskuntaan.

Haastatteluissa käsiteltiin myös tilintarkastajan riippumattomuutta, ja haastateltavien näkemykset vastasivat pitkälti O'Dwyerin ym. (2011) ja Powerin (1997) näkemyksiä varmentajan riippumattomuuden merkityksestä. Riippumattomuuden koettiin olevan tilintarkastajille hyvin ominaista ja sen koettiin tekevän varmennuslausunnosta entistä luotettavamman. Haastattelussa H3 toi esille myös Farooqin ja de Villiersin (2017) mainitseman riippumattomuuden myös asiakkuuksista.

H1: En näe, että se saman yhtiön lakisääteinen tilintarkastus ja vastuullisuusraportin varmennus vaarantaisi tilintarkastajan riippumattomuutta. Siinä lausunnossahan aina mainitaan, että sen antaa joku ulkopuolinen, ja mun mielestä se antaa tietyllä tavalla jopa enemmän tukea sille riippumattomuudelle kun tilintarkastajanhan täytyy lakisääteisesti pitää huoli omasta riippumattomuudestaan, eli tavallaan silloin hän on myös riippumaton sen vastuullisuusraportin kanssa.

H3: Mä itseasiassa näen sen tuovan nimenomaan sitä lisäarvoa, kun sama tilintarkastaja tarkastaa sekä sen tilinpäätöksen että sitten sen vastuullisuusraportin, koska peruseriaatteiltaan ne prosessit on aika samanlaiset ja meillä se riippumattomuus on niin vahvasti mukana kaikessa. En nää sitä riippumattomuutta tässä minään ongelmana kun se kokonaisuuden hallinta vaan parantaa sitä koko prosessia. Niin ja meidän vielä korostetaan sitä riippumattomuutta ihan siinä lausunnossakin. Ja toisaalta meillä on myös ison toimijan etuna se, et me ei olla riippuvaisia mistään tietyistä asiakkuudesta ja voidaan sen kautta toimia ja antaa palautetta vapaammin.

Tilintarkastajan osaamisen nähtiin toisaalta olevan jo nykyiselläänkin hyvin laajalti hyödynnettävissä kestävyysraporttien varmennuksissa, koska varmennusprosessin nähtiin vastaavan melko pitkälti tilintarkastusprosessia. Etenkin siinä tapauksessa tilintarkastajien osaamisesta nähtiin olevan paljon hyötyä, jos tulevaisuudessa tilintarkastus ja kestävyysraporttien varmennus integroidaan toisiinsa. Toisaalta myös tarpeita lisäkoulutukselle tuli aineistossa esille.

H3: No tosiaan niinkun mä sanoin niin mä näen ne prosessit aika samanlaisina. Me ei tarkasteta niinkään sitä, että että mitä ne tekee. Meidän ei tarvitse tietää, että mikä on juuri sillä alalla vaikka paras mittari vaikka ympäristön kannalta tai henkilöstön kannalta tai jonkun tuotteen ekologisuuden kannalta vaan me tarkistetaan vaan se, että se mittari ja prosessi toimii ja että se mittari nyt on suunnilleen oikea siihen tarkoitukseen mihin ne sitä käyttää. Ja ne tulokset on oikeita mitä sieltä tulee. Niin se on osaltaan hyvin samanlaista kuin sitten tilintarkastuksessa. Toki sitä osaamista pitää jonkun verran laajentaa kun ne mittarit on kuitenkin vähän erilaisia tämän vastuullisuuteen liittyvän tiedon osalta kuin sitten taloudellisen tiedon. Mutta se niinku mä näen, että se tulee koko ajan enemmän kouluissakin esille.

H2: Kestävyuden käsite on niin laaja, että se vaatii myös tilintarkastajan paneutumista aiheeseen ihan sieltä ensimmäiseltä tasolta. Ei voida lähteä arvailemaan mitään vaan pitää olla tarkkaa tietoa siitä, mitä lähdetään varmentamaan.

Erityisesti nämä osaamisvaatimukset ja jatkuva kouluttautuminen tulivat esille alan julkaisuissa:

Profiitti – talous & tilintarkastus 2/2021: Tilinpäätösosaamisen ohella tilintarkastajilla on vahva liiketaloudellinen osaaminen ja rahoitustoiminnan tuntemus. Myös toimialatuntemus on tyypillisesti vahvaa. Osaaminen tukee kykyä ottaa haltuun myös yritysten vastuullista liiketoimintaa koskevat tiedot.

Profiitti – talous & tilintarkastus 2/2021: Direktiiviehdotuksen osaamis- ja muut vaatimukset tukevat ajatusta, että kestävyysraportin varmentaja on tilintarkastaja. Jos kestävyystietojen varmennuspalvelujen tarjoaminen sallittaisiin muille tahoille, johtaisi tämä osin päällekkäiseen työhön varmentamisen näkökulmasta. Samoin vastuunjakoa monimutkaistuisi. Sijoittajien päätöksenteon näkökulmasta tilinpäätös- ja kestävyystiedot muodostavat yhtenäisen kokonaisuuden, joten yhtenäinen vastuu on perusteltua. Vastuunjaon hajautuessa tilintarkastaja voisi joutua tekemään rajoituksia tilintarkastuskertomukseensa.

Profiitti – talous & tilintarkastus 2/2021: Tilintarkastusdirektiiviin ehdotetut muutokset koskevat myös tilintarkastajien osaamisvaatimuksia, ja direktiivi tulee vaikuttamaan vahvasti tilintarkastajien osaamispolkuun. Tilintarkastajien auktorisointivaatimuksilla on varmistettava, että tilintarkastajilla on riittävä teoreettinen osaaminen kestävyysraporttien varmistamisesta sekä kyky soveltaa tietoa käytännössä. On myös varmistettava, että jo auktorisoidut tilintarkastajat saavat tarvittavat tiedot ja osaamisen kestävyysraporttien varmentamisesta jatkuvan kouluttautumisen kautta.

Profiitti – talous & tilintarkastus 2/2021: Tilintarkastajat ovat toiminnassaan sitoutuneet eettisiin sääntöihin, ja heidän toimintansa on valvonnan alaista. Lisäksi tilintarkastajia sitovat jatkuvan kouluttautumisen vaatimukset, jotka koskevat kaikkia heidän työssään tarvitsemia osa-alueita. Jatkuvan kouluttautumisen vaatimukset tulisivat ulottumaan luonnollisesti myös kestävyystietoihin.

Profiitti – talous & tilintarkastus 1/2021: Tilintarkastuksen näkökulmasta vastuullisuusraportoinnin ja sen varmentamisen merkityksen kasvu tuo tarvetta tilintarkastajan osaamisen kehittämiseksi ja tilintarkastajan roolin monipuolistumiselle. Tilintarkastaja on jo nykyisen roolinsa puolesta varmennuksen asiantuntija, ja hänellä on paljon annettavaa myös raportointiprosessin ja kontrolliympäristön toimivuuteen ja luotettavuuteen. Tilintarkastaja voikin olla mitä oivallisin yritys vastuutietojen varmentaja.

Koulutuksen rooli nähtiin merkittävänä etenkin siitä näkökulmasta, että vastuullisuuden tulisi olla osa tilintarkastajien koulutusta jo korkeakouluissa, mutta osaamista tulisi tilintarkastuksen tavoin kehittää jatkuvasti myös työn ohella. Haastateltava H2 toi esille myös Suomen Tilintarkastajat ry:n tarjoaman varmennusohjelman, jonka avulla tilintarkastaja voi osoittaa pätevyytensä kestävyysraporttien varmennuksia koskien. Toisaalta tarvetta nykyisten tilintarkastajatutkintojen, kuten KHT-tutkinnon, kaltaiselle koulutukselle ei nähty kestävyysraporttien varmennusten osalta.

H2: Myös direktiiviehdotuksessa sanotaan, että kestävyysraporttien varmennuksia tekevillä tilintarkastajilla tulisi olla tietämystä kestävyysraportoinnista, sen teemoista ja varmennuksesta sekä teoriassa että käytännössä. Suomessa esimerkiksi TEM on hyväksynyt Suomen Tilintarkastajat ry:n tarjoaman varmennusohjelman. Sen avulla ohjelman suorittaneet tilintarkastajat saavat sertifiointin, jolla voivat todistaa sen, että heillä tosiaan on sitä osaamista. Tämä on mun mielestä oikea suunta, koska miten muuten voidaan sanoa, että se osaaminen siellä varmennusten taustalla on Suomessa riittävä? Tämän lisäksi vastuullisuuskurssien tulisi olla osa tilintarkastajien koulu-

tusta, että heillä olisi sitten riittävä osaaminen työelämässä. Mutta näitä kursseja ei enää ehditä lisäämään jos tämä EU:n direktiiviehdotus tulee voimaan jo 2023.

H3: Mä näen että tän vastuullisuusraporttien varmennuksen osalta se koulutus tulee vielä kehittymään tai sitä on siis pakkokin kehittää. Niin että näihin kelpoisuusvaatimuksiin tosiaan pitää vielä kiinnittää huomiota, mutta mä en sitten näe että pitäisi-
kö tulla ihan esimerkiksi samanlaista niinkun vaikka tenttiä mitä nyt sitten on tilintarkastajille tällä hetkellä. Et se on sitten tuota niiden päätettävissä, jotka sitten siitä ihan työkseen päättää.

Aineistosta kävi myös ilmi, että kestävyysraporttien varmennusten osalta yleinen käytäntö on tuoda tarkastustiimiin monenlaista osaamista ja asiantunte-
musta. Tässä korostui erityisesti isojen tilintarkastusyhteisöjen etulyöntiasema, sillä heillä tätä monipuolista osaamista löytyy laajalti yhteisön sisältä. Haastateltava H3 toi esille ison tilintarkastusyhteisön tuomia etuja myös sen kautta, että kyseessä on maailmanlaajuinen yhteisö, jolloin myös esimerkiksi toimipaikkatarkastukset hoituvat helposti.

H1: Mä näen, että tämä on hyvä kombinaatio miten meillä tehdään, eli meillä on ihmiset, jotka ovat erikoistuneet siihen (vastuullisuuteen) ja ymmärtää sitä aluetta paremmin. Ja sitten taustalla mukana on myös se tilintarkastaja, joka tukee enemmän sitä riippumattomuusnäkökulmaa ja hahmottaa sen kokonaiskuvan. Mutta en mä näe että tän koko homman tulisi olla vain tilintarkastajan vastuulla, vaikka kyllähän senkin voisi oppia.

H1: Meillä on kuitenkin se ajatus, että siinä vastuullisuusraportissakin on aika toisena allekirjoittajana auktorisoitu tilintarkastaja.

H3: Mä nään myös että meillä on ehdottomasti myös tää ison talon tuoma etu, että ihmisiä on joka lähtöön. Osaamista on joka lähtöön. Ja sit myös tää verkosto on laaja, tai siis et ei meille ole mikään ongelma tehdä toimipaikkakäyntejä ympäri maailmaa kun joka paikasta löytyy luotettava tyyppi ja yks soitto niin se tarkastus on tehty vaikka Kiinassa.

H3: Mut meillä on täällä myös se iso yhteisö. Meillä on paljon osaamista. Meillä on laajat tiimit. Meillä on tosi paljon osaamista ja jatkuvasti enemmän myös tämän vastuullisuuden niinkun näkökulmasta.

5.1.3 Sääntely ja valvonta

Yleisesti kestävyysraportoinnin varmennusten sääntelyssä keskustelua herätti kaikille toimijoille yhtenäisten pelisääntöjen puute. Lisääntyvän sääntelyn nähtiin lisäävän informaation luotettavuutta ja vertailtavuutta, ja sääntelyn avulla kestävyysraporttien varmennusta voitaisi viedä kohti tilintarkastusta. Silvolan ja Vinnarin (2021) tutkimuksen mukaan etenkin tilintarkastajien etujärjestöt ovat aktiivisesti pyrkinet edistämään kestävyysraporttien varmennusten sääntelyä Suomessa ja Euroopan Unionissa. Aineiston osalta lisääntyvän sääntelyn nähtiin kuitenkin olevan myös hankalaa erityisesti sen takia, että eri yrityksillä ja toimialoilla on kestävyysinformaation osalta hyvin erilaiset tarpeet.

Profiitti – talous & tilintarkastus 2/2021: Velvollisuus varmentaa raportoidut kestävyystiedot yhtenäisen varmennusstandardin mukaan lisäisi kestävyystietojen luotet-

tavuutta ja parantaisi yritysten kestävyystietojen vertailukelpoisuutta. Tavoitteena ovat siis taloudellisten tietojen vertailtavuutta vastaavat käytänteet.

Profiitti – talous & tilintarkastus 1/2021: Varmennuksen yleistymisen haasteena ovat vapaaehtoisuuden lisäksi puuttuvat yhteiset pelisäännöt. Jokaisella tilintarkastusyhteisöllä ja konsulttitoimistolla on omat sisäiset prosessinsa ja tarkastustoimenpiteensä.

Profiitti – talous & tilintarkastus 1/2021: Haastattelemieni yritysedustajien mukaan myös konsultoinnin ja varmennuksen ero on epämääräinen. Isommilta skandaaleilta on toistaiseksi välttytty, mutta yhteiset pätevyys-, riippumattomuus- ja rotaatiovaatimukset olisi nähdäkseni hyvä tuoda myös vastuullisuusvarmentamisen puolelle. En pitäisi huonona myöskään sitä, että varmentajan valinta siirrettäisiin johdolta hallitukselle ja varmennuspalkkio julkaistaisiin samalla tavalla kuin tilintarkastuspalkkio.

Profiitti – talous & tilintarkastus 1/2022: PRH katsoo, että Suomessa kestävyysraportoinnin varmennuksesta tai tilintarkastuksesta voitaisiin säätää tilintarkastuslaissa. – Tarvitaan säännökset siitä, millä kelpoisuudella tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisössä työskentelevä muu asiantuntija voisi tarkastaa ja varmentaa kestävyysraportteja.

Hyvän tilintarkastustavan nähdään olevan kaiken toiminnan perusta myös tilintarkastajien suorittamissa kestävyysraporttien varmennuksissa. Se ohjaa varmentajia toimimaan erityisen huolellisesti ja perustamaan päätöksensä lakeihin ja yleisesti hyväksytyihin standardeihin, joten vaikka kestävyysraporttien varmentamiseen liittyvä sääntely on vasta kehitymässä, on tilintarkastajilla käytössään jo toimiviksi todistettuja käytäntöjä ja ammatillisia periaatteita.

H1: Tilintarkastuspuolellahan meillä on tosi tarkkaan säädellyt prosessit ja standardit ja hyvä tilintarkastustapa määrittelee meidän työtä tosi paljon. Mutta mun mielikuva on, että vastuullisuusraporttien varmennuksissa ne prosessit on vielä aika uusia ja vaihtelee jonkun verran. Tavallaan sillä varmentajalla on enemmän päätäntävaltaa sen suhteen mitä tehdään ja miten tehdään.

H3: Mä näen, että se meidän rooli myös näissä vastuullisuusvarmennuksissa on todella merkittävä. Kun sitten taas se muiden varmennuksia suorittavien ihmisten kenttään on sitten tosi laaja. Sieltä voi tulla mitä vaan. Sitä ei oikeasti säädellä mitenkään. Tilintarkastajien taustalla on kuitenkin tosi vahva lainsäädäntö, on tietyt tarkkaan määritellyt prosessit kaikelle ja ylipäätään ajan saatossa muodostunut hyvä tilintarkastustapa.

Euroopan Unioni on tällä hetkellä merkittävä toimija ja edelläkävijä kestävyysraportointiin ja varmennuksiin liittyvän lainsäädännön näkökulmasta. Tällä hetkellä kommentoitavana oleva uudistuva kestävyysraportointia koskeva direktiiviehdotus toisi paljon kaivattua sääntelyä ja yhtenäisiä ohjeita alalle. Toisaalta teemaan liittyy vielä paljon myös avoimia kysymyksiä, kuten kuka kestävyysraportteja saisi varmentaa. Tämän lisäksi etenkin lakiuudistuksen nopea aikataulu herättää keskustelua.

H2: Tällä hetkellä lainsäädännössä sanotaan vain että pitää varmentaa, mutta ei tarkenneta ollenkaan sitä mikä on varmennuksen kannalta olennaista. Sitä miettii tällä hetkellä koko EU.

H2: Standardeja pitäisi yhtenäistää, se on ihan selvää. Mutta se on hankalaa etenkin kun miettii globaaleja yrityksiä. Ja kun nyt EU:ssa etenkin EFRAG nimenomaan kes-

kittyy siihen, että ne nyt lausuntokierroksella olevat standardit soveltuvat tähän EU:n yrityskulttuuriin ja yritysmaailmaan. Toisaalta kun lukee direktiiviehdotusta niin siinä sanotaan, että komissio hyväksyy varmennusstandardin, ei että komissio lähtee kehittämään mitään omaa. Mutta milloin tällainen varmennusstandardi tulee, sitä ei kukaan tiedä. Direktiiviehdotuksessa sanotaan myös, että kunnes se koko EU:n laajuinen varmennusstandardi on hyväksytty, niin kansalliset jäsenvaltiot käyttävät omia varmennussuosituksiaan. Suomessa on julkaistu oma suositus, mutta koska se ei ole vielä pakollista niin en tiedä miten paljon tätä suositusta on nyt käytetty tai mikä sen merkitys tällä hetkellä on, mutta standardin merkitys tulee kyllä kasvamaan kun varmennus tulee pakolliseksi.

H3: Joo no niinkun mä sanoin niin en tosiaan tiedä ihan hirveästi tästä EU:n uudistuksesta. Mutta kyllä mä näen sen ihan hyvänä asiana, että nyt siihen aletaan kiinnittämään enemmän huomiota, koska nämä vastuullisuusraportit ja varmennukset on lisääntyneet tosi paljon. Joo joo, mä näen ihan hyvänä asiana sen lainsäädännön kehityksen. Mun mielestä pitäisi vaan sitä aikataulua vielä miettiä. Koska jos ei ole vastuullisuusraporttia aikaisemmin tehnyt tai ei ole niitä varmentanut, niin siinä menee aikaa että ne prosessit hiotaan kuntoon. Niin tota, mun mielestä ei voida sanoa, että heti kaikki pienemmätkin ja keskiuuret sanotaanko ihan pakolla raportoimaan. Niin kuin pienemmät kuin ihan suuret yhtiöt niin että niillä olisi ne prosessit kunnossa ja me voitaisiin mennä varmentamaan että ne on tosiaan kunnossa. Ja se on pitkä prosessi ja niin et se on pitkälti yhteistyön, pitkän ja laajan yhteistyön tulos se varmennus. Niin että ei voida vaan olettaa, että tuota nyt säädetään tällainen laki ja sitten se on heti kaikilla kunnossa. No mä näen vaikka sen näiden tämän alan toimijoiden osalta, että juuri sitä lainsäädäntöä pitää kehittää ja tuota ylipäätään siis että ne pelisäännöt tulee selvemmäksi kaikille. Et se on mun mielestä tärkeää tässä kohtaa.

H2: Kysehän ei ole vain siitä kestävyysraportointidirektiivistä eli CSRD:stä, vaan siellä (EU:ssa) on tosi paljon myös muita aloitteita kun yritysvastuu on nyt niin tapetilla ja se on loppujen lopuksi laaja kokonaisuus.

Euroopan Unionin direktiiviehdotusta koskevassa keskustelussa korostuvat eri näkemykset varmennuksen tarjoajasta. Toisaalta ongelmia nähdään eri toimeksiantojen suorittamisesta samalle asiakkaalle ja tilintarkastusalan keskittymisessä isoille toimijoille, mutta toisaalta taloudellisen informaation ja kestävyysinformaation integroimisella nähdään olevan merkittäviä hyötyjä.

Suomen tilintarkastajien uutinen 8.4.2022: Parlamentti näkee, että kestävyysraportoinnin varmennus edellyttää rajoitetun varmuuden antavaa toimeksiantoa. Samalla se kieltää lakisäätteistä tilintarkastajaa tai tilintarkastusyhteisöjä suorittamasta kestävä kehityksen varmennustoimeksiantoa samalle asiakkaalle. Neuvosto löytää sekä etuja että haittoja ehdotukselle, että lakisäateinen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisöt varmentaisivat kestävyysraportoinnin. Neuvottelukannassa sanotaan, että ehdotus ”auttaisi varmistamaan taloudellisten tietojen ja kestävyystietojen yhteenliitetävyyden ja yhdenmukaisuuden, mikä on erityisen tärkeää kestävyystietojenkäyttäjille. On kuitenkin olemassa riski tilintarkastusmarkkinoiden keskittymisestä entisestään...”. Neuvoston mukaan yritykselle tulee antaa mahdollisuus valita riippumaton varmennuspalvelujen tarjoaja kestävyysraportoinnillensa. Myös muulle lakisäateiselle tilintarkastajalle kuin tilinpäätösten lakisäateisen tilintarkastuksen suorittavalle tilintarkastajalle on annettava mahdollisuus antaa lausunto kestävyysraportoinnista.

Suomen tilintarkastajien uutinen 8.4.2022: Riippumattomalle varmennuspalvelujen tarjoajalle on oltava vastaavat direktiivin 2006/43/EU mukaiset vaatimukset. EU:ssa tarjottavien varmennuspalvelujen uskottavuuden, laadun ja johdonmukaisuuden lisäämiseksi kaikkia varmennuspalvelujen tarjoajia olisi vaadittava noudattamaan samoja ammatillisia varmennusstandardeja ja eettisiä vaatimuksia, mukaan lukien riippumattomuus, laatukehys ja julkinen valvonta. Lainsäädännön ja käytännön tulisi varmistaa, että kaikkiin maiden ja alojen ammattilaisiin sovelletaan samoja sääntöjä, mikä takaa tasapuoliset toimintaedellytykset.

Haastateltavista H2 toi erityisesti esille Euroopan Unionin direktiivi uudistuksen vaikutukset Pk-yrityksiin. Tämä on melko ennennäkemätöntä kestävyysraportoinnin parissa, sillä usein kestävyysraportointi on keskittynyt vain suuriin yhtiöihin. Pienten yritysten raportointitaakka kasvaa tämän myötä merkittävästi, sillä vastuullisuusteema on laaja ja se vaatii laajaa osaamista.

H2: Mitä isommat edellä sitä pienemmät perässä, ja se tulee näkymään myös tässä. EFRAG lähtee kehittämään näitä kestävyysraportointia ja varmuuksia koskevia standardeja myös PK-yrityksille, mutta he sanovat ottavansa huomioon tämän suhteellisuusperiaatteen. Mutta se pitää katsoa tarkkaan, että tätä suhteellisuusperiaatetta sitten tosiaan myös sovelletaan. Aiempi NFRD lähtee PIE-määritelmästä, mutta tässä CSRD:ssä siitä luovutaan, eli mukaan saadaan myös nämä perheyrietykset ja se tulee olemaan iso haaste, koska meillä on edelleen paljon perheyrietyksiä, jotka eivät ole koskaan koskeneetkaan koko kestävyysteemaan tai ainakaan miettineet kovin syvästi mitä se todellisuudessa tarkoittaa. Mutta tämä ei tapahdu ihan heti ja se on hyvä, koska ensin pitäisi saada ne isot pois alta.

H2: Tämän uuden direktiivin voimaantulon osalta pitää miettiä myös sitä yritysten valmistautumista, koska kestävyysraportointihan ei ole vain yhden henkilön vastuulla, vaan siihen tarvitaan monien henkilöiden ja eri osastojen panostusta että saadaan ne kaikki tiedot raportoitua. Tilintarkastajien varmennus on kuitenkin kiinni siitä, miten laadukkaasti yritykset pystyvät raportoimaan.

Kestävyysraportteja varmentavien tahojen hajautuneisuus näkyy myös haastateltavien suhtautumisessa kestävyysraporttien varmennusten valvontaan. Tilintarkastajiin on perinteisesti kohdistunut hyvin laajaa valvontaa ja laadunvarmistusta, mutta kestävyysraporttien varmennusten parissa toimiville muille asiantuntijoille valvonta on edelleen lähes olematonta, jolloin tilannetta ei koeta reiluksi kaikille osapuolille. Toisaalta koska kyseessä on melko uusi aihe, ollaan valvonnankin suhteen vielä varovaisia.

H1: Mä mietin tota valvontaa ehkä lähinnä siitä riippumattomuuden näkökulmasta. Et ehkä sitä pitäisi jotenkin valvoa, että se ulkopuolinen varmentaja tosiaan on riippumaton siitä varmennettavasta yhtiöstä.

H2: Tilintarkastajillahan on jo olemassa todella tiukka valvonta ja laadunvarmistus, eikä se ole mun mielestä ongelma tässä kestävyysraporttien varmennuksissa. Mutta jos markkinat avataan myös näille muille varmentajille, niin myös heille pitäisi sitten asettaa samat vaatimukset kuin tilintarkastajille esimerkiksi varmennuksen laadun suhteen, ja tämän valvonnan pitäisi olla myös PRH:n alaisuudessa.

H2: Tämä on nyt alkuun tällainen learning curve, eli aloitetaan nyt jostain ja kyllä se tulos sitten paranee. Jostain niitä kokemuksia pitää kerätä ja nyt niitä lähdetään sitten keräämään. Valvonnan puolelta on kuultu, että ei yrityksille nyt ihan heti tule sanktioita jos tämä raportointi ja varmennus ei ole ihan direktiivin mukaisesti toteutettu, vaan ensin keskustellaan ja pyritään parantamaan raportointia. Toki jos se raportti nyt on vaikka jäänyt kokonaan julkaisematta niin varmasti tulee sanktioita, mutta se on ihan toinen asia. Jos sieltä raportista puuttuu joku tieto niin sen voisi sitten vaikka lisätä ilman sanktioita.

5.2 Kestävyyseraporttien varmennuslausunnot

Tässä kappaleessa esitellään kestävyysraporttien varmennuksista saatuja tuloksia. Ensin käydään läpi yleisempiä tuloksia muun muassa varmennuslausunnon antavia toimijoita, varmennusten tasoa ja yleisesti varmennuslausunnoista tehtyjä havaintoja. Tämän jälkeen tuloksia käsitellään vielä tarkemmin muun muassa pisteytyskriteereiden, tehtyjen toimenpiteiden, käytettyjen standardien ja toimialan mukaan.

Tässä tutkimuksessa käsitellyistä yhtiöistä kaikki julkaisivat kestävyysraportin kalenterivuodelta 2021. 67 % kestävyysraporteista on integroitu osaksi yhtiön vuosikertomusta ja 33 % yhtiöistä on julkaissut erillisen kestävyysraportin. Tämä näyttää eroavan hieman KPMG:n (2020) tutkimuksesta, jonka mukaan 84 % kestävyysraporteista on integroitu. Kaikki kestävyysraportit ovat ulkopuolisen, riippumattoman osapuolen varmentamia, mikä on KPMG:n (2020) maailmanlaajuisen tutkimuksen tuloksia (51 %) huomattavasti suurempi osuus. 67 % kestävyysraporteista on tilintarkastajan varmentama, ja kaikissa näissä tapauksissa kyse on Big Four -tilintarkastusyhteisöstä. 33 % kestävyysraporteista on muun vastuullisuuden asiantuntijan varmentama, ja varmentavina tahoina olivat Mitopro sekä DNV Business Assurance. Nämä vastaavat hyvin pitkälti myös Silvolan ja Vinnarin (2021) tutkimuksen tuloksia.

Kestävyysraportin varmennuslausunnon on yhtä tapauksista lukuun ottamatta allekirjoittanut aina kaksi henkilöä, eikä allekirjoittajien määrä ole siten tässä tapauksessa varmennuksen tarjoajasta tai toimialasta riippuvainen. Kaikissa tapauksissa allekirjoittajien pätevyys on jollain tasolla ilmoitettu. Tapauksissa, joissa tilintarkastaja oli toinen allekirjoittajista, toinen allekirjoittaja oli usein vastuullisuuden tai riskienhallinnan johtava asiantuntija tai partner samasta yhtiöstä. 67 % tapauksista tilintarkastaja, joka on allekirjoittanut kestävyysraportin varmennuslausunnon, on allekirjoittanut myös saman yhtiön tilintarkastuskertomuksen. Tämä vastaa 44 % kaikista tähän tutkimukseen valituista kestävyysraporteista. Kaikissa muiden vastuullisuusvarmentajien varmennuslausunnoissa oli kaksi allekirjoittajaa, ja heidän pätevyytensä ilmoitettiin usein muodossa ”riippumaton yritys vastuun asiantuntija”.

Varmennustoimeksiannon laajuuden ja täydellisyyden osalta kaikissa varmennuslausunnoissa on kerrottu, että kaikki kestävyysraportin olennaiset osat on varmennettu. Lausunnoissa kuitenkin ilmoitettiin hyvin vaihtelevasti, mitkä raportoidut tiedot on varmennettu ja ovat siten varmentajan sekä yhtiön mukaan olennaisia. Pääosin varmennustoimeksiannon laajuus ilmoitettiin GRI:n ohjeistuksen mukaisesti ja erilliseen GRI-indeksiin merkittiin varmennetut tiedot. Toisaalta varmennustoimeksiannon laajuudeksi ilmoitettiin joissain tapauksissa koko yritysraportti tai yritysraportissa esitetyt tunnusluvut. Varmennuksen taso on ilmoitettu kaikissa varmennuslausunnoissa. Pääosin kestävyysraporttien varmennuksen taso on rajoitettu, mutta Stora Enson tapauksessa yhtiö on valinnut erilaisen lähestymistavan, ja varmennuttanut sen toiminnasta aiheutuvat suorat ja epäsuorat hiilidioksidipäästöt kohtuullisella

varmennustasolla, mutta muut kestävyysraportin tiedot rajoitetun varmennustason mukaisesti. Varmennusten taso vastaa siten hyvin aiempia tutkimuksia sekä alan standardeissa ja direktiiveissä kuvattuja skenaarioita.

Muita yleisiä havaintoja kestävyysraporttien varmennuslausunnoista on muun muassa se, että suurin osa varmennuksista on osoitettu varmennettavan yhtiön johdolle. Vaikka kyseessä on edelleen sisäinen vastaanottaja, on Stora Enson varmennuslausunto osoitettu yhtiön hallitukselle. MetsäBoardin ja Sanoman tapauksessa varmennuslausunto on osoitettu sekä yhtiön johdolle että sen sidosryhmille. Lähes kaikissa kestävyysraporteissa varmennuslausunto on sijoitettu vastuullisuusosion loppuun, mutta UPM-Kymmene tapauksessa se on sijoitettu erilleen vastuullisuusosiosta. Varmennuslausuntojen rakenne noudattaa pääosin hyvin samankaltaista kaavaa, jolloin tärkeimmät tiedot on helppo poimia joukosta nopeasti. Kuitenkin se ero tilintarkastajien ja muiden vastuullisuuden asiantuntijoiden lausuntojen rakenteessa on, että tilintarkastajat ovat ilmoittaneet johtopäätöksen aina lausunnon loppupuolella, mutta muut vastuullisuuden asiantuntijat ovat ilmoittaneet johtopäätökset jo lausunnon alkupuolella. Johtopäätöksen ilmaisuun on käytetty pääosin negatiivisia sanamuotoja, mutta MetsäBoardin varmennuslausunnon johtopäätökset on ilmaistu pääosin positiivisilla sanamuodoilla. Tässä ei siten voida tämän aineiston perusteella havaita olevan korrelaatiota varmennuksen tason kanssa.

Kestävyysraporttien varmennuslausuntojen sisällönanalyysin tueksi luotiin kriteerit pisteytykselle Gürtürkin ja Hahnin (2016) kriteereitä mukaillen. Pisteytyksen tarkoitus on määrittellä varmennuslausuntojen kattavuus ja avoimuus. Liitteestä 1 selviää pisteytyksessä käytetyt kriteerit, niiden tarkempi määritelmä sekä arvosteluasteikko. Korkein mahdollisen pistemäärän ollessa 25, parhaiten suoriutunut varmennuslausunto sai 22 pistettä ja huonoiten suoriutunut 15 pistettä. Kokonaiskeskiarvo on 17,44 pistettä. Tilintarkastajien varmennuslausuntojen keskiarvo on 16,83 pistettä ja muiden vastuullisuuden asiantuntijoiden lausuntojen keskiarvo on 18,67 pistettä. Toimialojen mukaan jaoteltuna kulutustavaroita tarjoavien yhtiöiden lausuntojen keskiarvo on 16,25 pistettä ja perusteellisuudessa toimivien yhtiöiden keskiarvo on 18,40 pistettä. Tulokset tukevat myös KPMG:n (2020) tutkimuksen tuloksia, sillä tutkimus osoitti ympäristöherkkien teollisuudenalojen raportoivan toimintansa kestävydestä erityisen laajasti, ja vähittäiskauppojen raportoinnin olevan yleisesti hieman heikompaa.

Pisteytyksen kriteeri	Fiskars	Kemira	Kesko	Metsä-Board	Nokian Renkaat	Outo-kumpu	Sanoma	Stora Enso	UPM-Kymme-
Raportin muoto	0	1	0	1	0	1	1	1	1
Vastaanottaja	1	1	1	2	1	1	2	1	1
Varmentajan nimi ja sijainti	1	1	1	0	1	1	1	1	1

Varmentajan pätevyys	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Raportin päivämäärä	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Raportin laatijan velvollisuudet	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Varmentajan velvollisuudet	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Varmentajan riippumattomuus	1	1	1	1	1	1	1	0	1
Varmennuksen taso	1	1	1	1	1	1	1	2	1
Varmennustiimin pätevyys	1	1	1	1	0	0	1	0	1
Raportointikriteerit ilmoitettu	2	1	2	2	1	2	2	2	1
Varmennusstandardi	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Tehdyt toimenpiteet	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Olellisuus	1	1	1	2	1	1	1	1	2
Täydellisyys	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Vastaus sidosryhmien tarpeisiin	0	1	0	2	1	0	0	0	2
Kehitysehdotukset	0	0	0	1	0	0	0	0	1
Sidosryhmien osallistuminen	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Johtopäätöksen sanamuoto	0	0	0	1	0	0	0	0	0
	16	17	16	22	15	16	18	16	21

Taulukko 4: Varmennuslausuntojen kattavuuden ja avoimuuden pisteytys

Varmennuslausunnot on pisteytetty 19 eri kriteerin mukaisesti. Ensin on määriteltävä, onko kestävyysraportti integroitu vuosikertomukseen vai julkaistu erillisenä raporttina. Varmentajalla ei nähdä olevan vaikutusta tähän, mutta toimialan vaikutus on selkeä, sillä kulutustavaroita tarjoavista yhtiöistä vain yksi on julkaissut integroidun raportin, mutta perusteellisuudessa toimivista yhtiöistä kaikki ovat julkaisseet integroidun raportin. Sen sijaan toimialalla ei ollut vaikutusta siihen, kenelle kestävyysraportti on osoitettu, mutta varmentajalla on, sillä 67 % muun vastuullisuuden asiantuntijan varmennuslausunnoista on osoitettu sekä yhtiön johdolle että sidosryhmille, kun taas tilintarkastajien varmennuslausunnot on kaikki osoitettu vain yhtiön sisäisille vastaanottajille eli yhtiön johdolle tai hallitukselle. Tämä vastaa Gürtürkin ja Hahnin (2016) tutkimuksen tuloksia, mutta kyseessä on pikemminkin varmennuksessa käytetyn standardin vaikutus, sillä ISAE 3000 -standardissa sidosryhmien huomiointi on paljon vähäisempää kuin AA1000-standardissa, ja tilintarkastajat käyttävät lähes poikkeuksetta varmennuksen tukena ISAE 3000 -standardia.

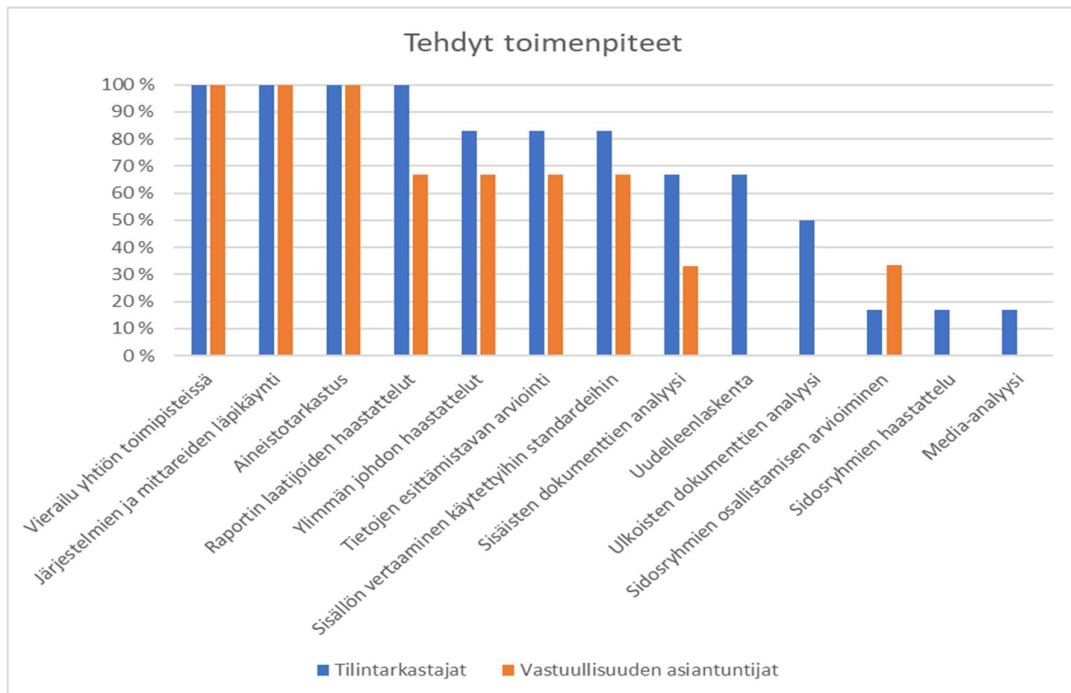
Varmentajan nimi ja sijainti on kerrottu lähes kaikissa varmennuslausunnoissa. Varmentajan pätevyys sekä varmennuslausunnon päivämäärä on ilmoitettu kaikissa varmennuslausunnoissa. Lisäksi kaikista lausunnoista käy ilmi, että yhtiön johto on vastuussa kestävyysraportin laatimisesta ja että varmentajalla on velvollisuus ilmaista riippumaton mielipide aiheesta. Varmentajan riippumattomuus kävi ilmi lähes kaikissa tapauksissa heti varmennuslausunnon otsikosta, mutta yhdessä muun vastuullisuuden asiantuntijan antamassa lausunnossa se kerrottiin vasta myöhemmin lausunnossa. Silvolan ja Vinnarin (2021) näkemys, jonka mukaan Suomessa tilintarkastajat korostavat varmennuslausunnoissa omaa riippumattomuuttaan vaikuttaa pitävän tässäkin tapauksessa paikkaansa. Kaikissa varmennuslausunnoissa kerrottiin, onko kyseessä rajoitetun vai kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto. Yhtä yhtiötä lukuun ottamatta kaikki olivat rajoitetun varmuuden toimeksiantoja. Tämä vastaa myös aiemmin käsitellystä aineistosta ja aiemmista tutkimuksista saatuja tuloksia, joiden mukaan tällä hetkellä suurin osa kestävyysraporttien varmennuksista tuottavat rajoitetun varmuuden, mutta osaamisen ja prosessien kehityksessä pyritään saamaan varmennustoimeksiannot kohtuulliselle varmuustasolle ja lähemmäs tilintarkastuksen tuomaa varmennustasoa.

Yksi kriteereistä on, onko varmennuslausunnossa kuvattu niitä ammatillisia taitoja, joiden avulla toimeksiantotiimi on suorittanut varmennuksen. Toimialalla ei havaittu olevan tähän vaikutusta, mutta varmentajalla kyllä. Tilintarkastajista vain 50 % on kuvannut jollain tasolla tarkastustiimin osaamista, mutta kuvaus löytyy kaikista muiden vastuullisuusasiantuntijoiden varmennuslausunnoista. Kaikista varmennuslausunnoista löytyy viittaus kriteereihin, joiden perusteella yhtiö on laatinut kestävyysraportin. Eroja löytyy kuitenkin sen osalta, miten selkeästi näitä kriteereitä on kuvattu, sillä tässäkin tapauksessa tilintarkastajista vain 50 %:lla on selkeä kuvaus käytetyistä kriteereistä ja toisessa 50 %:ssa tilintarkastajien varmennuslausuntoja tämä kuvaus on hyvin lyhyt ja epämääräinen. Kaikki muut vastuullisuuden asiantuntijat ovat antaneet selkeän kuvauksen yhtiön käyttämistä raportointikriteereistä. Kaikissa varmennuslausunnoissa on viitattu standardeihin, joita on käytetty varmennuksen tukena sekä ilmaistu selkeästi, mitä toimenpiteitä johtopäätöksen muodostamiseksi on tehty. Silvolan ja Vinnarin (2021) tutkimuksen mukaan tilintarkastajien tarve korostaa ammatillista osaamistaan tapahtuu usein korostamalla varmennuksessa käytettyjä standardeja. Se vaikuttaa pitävän paikkaansa myös tässä tutkimuksessa, tosin myös vastuullisuuden asiantuntijat mainitsivat varmennuksessa käyttämänsä standardit.

Kaikissa varmennuslausunnoissa on jonkinlainen viittaus informaation olennaisuuden tasoon sidosryhmien näkökulmasta, mutta kahdessa tapauksessa olennaisuuden taso on kuvattu selkeästi ja kattavasti. Molemmat ovat perusteellisuudessa toimivia yhtiöitä, mutta toisessa varmentajana on tilintarkastaja ja toisessa muu vastuullisuuden asiantuntija. Kaikissa varmennuslausunnoissa kerrotaan, että kaikki kestävyysraportin olennaiset tiedot on varmennettu, mutta olennaisuuden rajoja tai muita seikkoja ei kuvata lausunnoissa kertaakaan.

Lausunnoissa ei ollut selkeitä käytäntöjä sen suhteen, viitataanko siinä yhtiön käyttämiin prosesseihin sidosryhmien tarpeiden tunnistamiseksi. Tilintarkastajista 50 %:lla oli aiheesta jonkinlainen kuvaus, muista vastuullisuuden asiantuntijoista 33 %:lla. Toimialan vaikutus oli selkeämpi, sillä 25 % kulutustavaroita tarjoavien yhtiöiden varmennuslausunnoista oli jonkinlainen vastaus sidosryhmien tarpeiden huomioimisen osalta, mutta perusteellisuudessa toimivien yhtiöiden osalta tämä luku on 50 %. Kommentit tai kehitysehdotukset yhtiön kestävyysraportointia koskien ovat varmennuslausunnoissa melko harvinaisia, sillä tällainen löytyi vain kahdelta perusteellisuuden yhtiöltä eri varmentajien toimesta tehdyistä varmennuslausunnoista. Myös kuvaus sidosryhmien osallistamisesta varmennusprosessiin oli harvinaista, sillä se löytyi vain UPM-Kymmenen kestävyysraportin varmennuslausunnosta. Johtopäätöksen ilmaisuun käytettiin pääosin kielteisiä sanamuotoja, vain MetsäBoardin varmennuslausunnon johtopäätöksessä käytettiin positiivisia sanamuotoja.

Seuraavaksi käsitellään varmennuslausunnoissa ilmoitettuja toimenpiteitä, joita varmentajat ovat tehneet riittävän evidenssin hankkimiseksi. Kuviosta voidaan havaita, että tilintarkastajien mainitsemia toimenpiteitä on enemmän kuin muiden vastuullisuuden asiantuntijoiden mainitsemia. Aiemmissä tutkimuksissa (esimerkiksi Silvola ja Vinnari, 2021) on kuitenkin usein havaittu tilanteen olevan täysin vastakkainen, eli muiden vastuullisuuden asiantuntijoiden on osoitettu käyttävän varmennuksissa eri metodeja tilintarkastajia monipuolisemmin. Toisaalta niin voi olla myös tässä tapauksessa, sillä tähän tutkimukseen on otettu mukaan vain ne toimenpiteet, jotka varmentaja on luetellut kestävyysraportin varmennuslausunnossa. Myös aineiston koko rajoittaa tutkimuksen tulosten yleistettävyyttä.



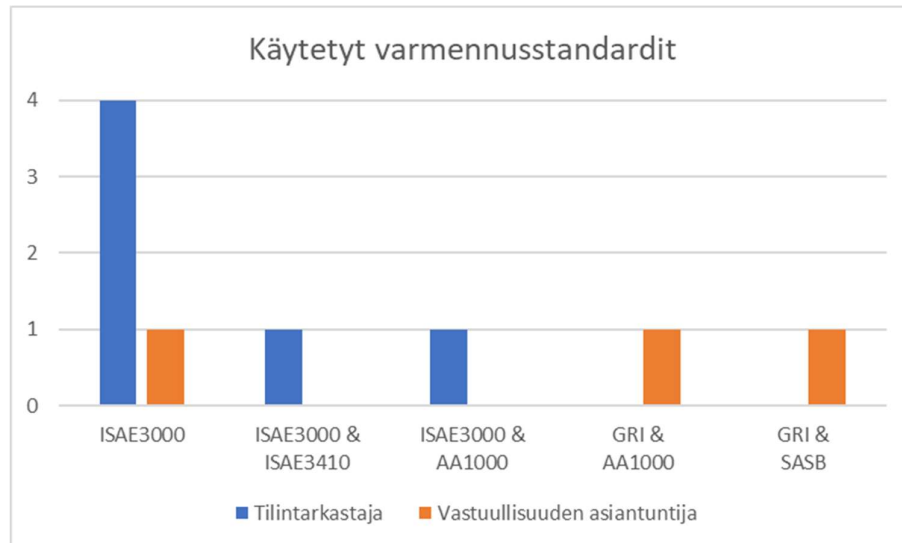
Kuvio 3: erot tehdyissä toimenpiteissä eri varmentajien välillä

Yleisimmät varmennusprosessin aikana suoritettut ja varmennuslausunnossa eriteltyt toimenpiteet ovat vierailu yhtiön toimipisteissä, järjestelmien ja mittareiden läpikäynti sekä aineistotarkastus. Nämä toimenpiteet suoritettiin kaikkien yhtiöiden kestävyysraportin varmennuksen yhteydessä, eli toimialalla ei ole vaikutusta. Myös varmentajalla ei nähdä olevan näiden toimenpiteiden suhteen vaikutusta tuloksiin. Näiden lisäksi kaikki tilintarkastajat raportoivat haastatelleensa kestävyysraportin laatijoita, mutta vastuullisuuden asiantuntijoista näin teki vain 67 %. Nämä vastaavat myös aiemmin haastatteluista saatua käsitystä yleisimmistä toimenpiteistä.

Edelleen tilintarkastajien keskuudessa suositumpia menetelmiä ovat yhtiön ylimmän johdon haastattelut, tietojen esittämistavan arviointi sekä kestävyysraportin sisällön vertaaminen käytettyihin standardeihin. Myös yhtiön sisäisten dokumenttien analysointi oli tilintarkastajien keskuudessa huomattavasti yleisempää kuin vastuullisuuden asiantuntijoiden keskuudessa. Kestävyysraportissa esitettävien tietojen uudelleenlaskenta, ulkoisten dokumenttien analyysi, sidosryhmien haastattelut sekä media-analyysi olivat tämän aineiston perusteella toimenpiteitä, joita vain tilintarkastajat suorittivat osana varmennusprosessia. Sen sijaan sidosryhmien osallistamisen arviointi oli käytetympi toimenpide vastuullisuuden asiantuntijoiden joukossa kuin tilintarkastajien joukossa. Kuten Silvolan ja Vinnarin (2021) tutkimuksessa, myös tässä tutkimuksessa voidaan havaita jonkin verran eroja tilintarkastajien ja vastuullisuuden asiantuntijoiden suorittamien toimenpiteiden välillä, ja havainto tukee myös Powerin (1997) teoriaa omien käytäntöjen vakiinnuttamisesta eirutiininomaisiksi käytännöiksi.

Toimialalla näyttää olevan myös jonkinlainen vaikutus tehtyihin toimenpiteisiin. Kuten aiemmassa varmentajien vertailussa, molemmilla aloilla varmennuslausunnossa mainittiin vierailu yhtiön toimipisteisiin, järjestelmien, prosessien ja mittareiden läpikäynti sekä aineistotarkastus. Muut toimenpiteet olivat kuitenkin selkeästi käytetympiä perusteellisuudessa, ja kulutustavaroita tarjoavien yhtiöiden osalta tehtyjä toimenpiteitä lueteltiin varmennuslausunnossa jonkin verran vähemmän. Kuitenkin tietojen esittämistavan arviointi ja uudelleenlaskenta oli yleisempää kulutustavaroita tarjoavien yhtiöiden osalta kuin perusteellisuudessa toimivien yhtiöiden osalta.

Seuraavaksi käsitellään varmennustoimeksiannossa käytettyjä varmennusstandardeja. Kuten kuvasta voidaan nähdä, erot tilintarkastajien ja vastuullisuuden asiantuntijoiden välillä ovat melko selkeitä. Käytännöt vaihtelevat kuitenkin myös molempien ryhmien sisällä, eli alalla ei vielä ole selkeää käytäntöä varmennusstandardin valintaan.



Kuvio 4: käytetyt varmennusstandardit

Kuviosta voidaan havaita, että kaikki tilintarkastajat ovat valinneet ainakin toiseksi varmennusstandardiksi ISAE 3000 -standardin. Silvola ja Vinnari (2021) mainitsevat tutkimuksessaan, että ISAE 3000 -standardi oli vuoteen 2015 asti vain tilintarkastajien käytettävissä, mutta sen käytön salliminen myös muille varmentajille ei näytä tämän aineiston perusteella vaikuttaneen juurikaan standardin käyttöön, sillä se on edelleen tilintarkastajien enemmistön suosima ja vain yhdessä tähän tutkimukseen valitussa vastuullisuuden asiantuntijan varmennuslausunnossa on mainittu ISAE 3000 -standardi. Vastuullisuuden asiantuntijat käyttivät kuitenkin tilintarkastajia useammin GRI:n varmennusstandardia. Vertaamalla käytettyä varmennusstandardia ja varmennuslausunnon pisteytystä voidaan havaita, että ne toimeksiannot, jossa on käytetty AA1000-varmennusstandardia, ovat saaneet huomattavasti paremmat pisteet kuin muut varmennuslausunnot, eli ne ovat erityisen kattavia ja avoimia. Toimialalla ei havaittu tässä tutkimuksessa olevan juurikaan vaikutusta valittuun varmennusstandardiin.

6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA ARVIOINTI

Kestävä yritystoiminta ja kestävyysraportointi ovat tulleet melko lyhyessä ajassa pysyväksi osaksi yritysten toimintaa ja raportointia. Vaikka kestävyysraportteja on varmennettu jonkin verran jo aiemmin, erityisesti rahoittajien raportoinnilta vaatima luotettavuus ja vertailukelpoisuus on lisännyt kestävyysraporttien varmennusten suosiota. Kestävyysraporttien varmennusten tarkastelu on erityisen mielekästä, sillä se osoittaa melko selkeästi sen, miten uusia aihealueita niin sanotusti tehdään varmennettavaksi, miten eri toimijat pyrkivät valtaamaan alaa itselleen sekä legitimoimaan omaa osaamistaan ja käytäntöjään. Lisäksi aihe on erittäin ajankohtainen uudistuvan lainsäädännön vuoksi, sillä kestävyysraporttien varmentaminen on Euroopan komission (2021) direktiiviehdotuksen mahdollisen toteutumisen myötä tulossa ensimmäistä kertaa pakolliseksi ja siten tilintarkastajien ja heidän etujärjestöjensä pyrkimykset vaikuttaa omaan rooliinsa ja lainsäädäntöön alalla on ollut viime vuosina erityisen korostunutta.

Kuten aiemmissa tutkimuksissa, myös tässä tutkimuksessa korostui ulkoisen ja riippumattoman varmentajan varmennuksen tuoma luotettavuus yrityksen raportoimaan informaatioon, varmennusta pidettiin jopa luottamuksen edellytyksenä. Lisäksi kokonaisuuden hallinnan merkitystä kestävyysraporttien varmennuksissa korostettiin, ja tilintarkastajien koettiin ymmärtävän yritysten toiminnan kokonaisuus erityisen hyvin. Aineistossa tuli esille integroidun raportoinnin yhtenäisen varmennuksen olevan enemmän kuin osiensa summa, jolloin tilintarkastajan rooli sekä tilinpäätöksen että kestävyysraportin varmentajana luo lisäarvoa.

Aineistosta saadut tulokset vastaavat pitkälti aiempia tutkimuksia myös eri varmentajien roolien ja käytäntöjen suhteen. Tilintarkastajien osaaminen, kehittyneet metodologiat ja laadunvalvonta nähtiin merkittävänä lisänä varmennusten tuomaan luottamukseen, kun taas muiden varmentajien osaamisesta tai varmennuskäytännöistä ei nähty olevan juurikaan varmuutta. Tulosten perusteella tilintarkastajien nähdään korostavan kestävyysraporttien varmennuksessa nimenomaan prosessien ja järjestelmien varmennusta. Kuitenkin tulosten perusteella kestävyysraporttien varmennusten laadussa voidaan nähdä

merkittävä ero muiden asiantuntijoiden hyväksi. Aineistossa korostui toisaalta ison tilintarkastusyhteisön tarjoama monipuolinen osaaminen varmennustimeihin talon sisällä, kun tilintarkastaja tuo toimeksiantoon prosessiosaamista ja ammattieettisyyttä ja vastuullisuuden asiantuntija tuo substanssiosaamista. Näiden yhdistelmän koettiin tuovan lisäarvoa varmennuslausuntoon ja tekevän prosessista entistä laadukkaamman ja tehokkaamman.

Kestävyysraporttien varmennusta ja tilintarkastajien merkittävää roolia legitimoidaan pitkälti sen kautta, että kestävyysraporttien varmennus nähdään tilintarkastuksen luonnollisena jatkumona. Toisaalta tämä taloudellisen- ja kestävyysraportoinnin kasvava yhteys havaittiin myös tämän tutkimuksen aineistossa, sillä moni yhtiöistä julkaisi integroidun raportin, jossa sama tilintarkastaja on allekirjoittanut sekä tilintarkastuskertomuksen että kestävyysraportin varmennuslausunnon. Toisaalta aivan täysin integroidun raportoinnin ja varmennuksen ei nähdä yleistyvän vielä aivan lähitulevaisuudessa, vaikka se vaikutelma osassa aineistoa tuleekin esille. Samalla, kun korostettiin kestävyysraportoinnin varmennuksen yhtäläisyyttä tilintarkastukseen, tuotiin aineistossa myös esille tilintarkastajien nykyiselläänkin merkittävä rooli yhteiskunnan ja vastuullisuuden näkökulmasta. Aineistossa nousi esille muun muassa tilintarkastajien rooli väärinkäytösten ehkäisyn osalta.

Tilintarkastajien roolin vahvistaminen ja legitimointi voidaan nähdä myös siinä, miten aineistossa korostui yrityksen liiketoiminnan kokonaisvaltainen ymmärrys samalla, kun muiden varmentajien koettiin ymmärtävän vain toiminnan vaikutukset esimerkiksi ympäristöön. Tämän lisäksi aineistossa tuli erityisesti esille aiemmissakin tutkimuksissa mainittu kaipuu yhtenäisemmälle sääntelylle ja kelpoisuusvaatimuksille alan toimijoiden keskuudessa. Tilintarkastajien toiminnan nähtiin perustuvan vahvasti hyvään tilintarkastustapaan ja heidän koettiin olevan vahvan sääntelyn ja laadunvalvonnan piirissä, kun taas muiden toimijoiden osalta sääntelyn nähtiin puuttuvan lähes kokonaan, jolloin kyseessä on melko villi kenttä ja yleisön luottamus varmentajan pätevyyteen saattaa vaarantua.

Lisääntyvän lainsäädännön koettiin olevan pääasiassa hyvä asia ja tuovan alan käytäntöihin selkeyttä. Kuitenkin uuden, pakottavan lainsäädännön nähtiin tulevan melko nopeasti ja etenkin sen laajuus nähtiin yllättävänä. Aineistossa tulikin esille myös pienten ja keskisuurten yritysten kestävyysraportointi ja kestävyysraporttien varmennus, josta ei ole olemassa juurikaan aiempaa tutkimusta. Tutkimuksissa keskitytään pääosin suuriin pörssinoteerattuihin yhtiöihin, koska tähän mennessä ne ovat olleet käytännössä ainoa joukko, jolta kestävyysraportointia ja varmennuksia on laajamittaisesti vaadittu. Lainsäädännön lisäksi alalle kaivattiin myös yhtenäisempiä standardeja niin kestävyysraportoinnin kuin varmennusten saralle. Tällä hetkellä käytetyissä standardeissa oli myös selkeä ero eri toimijoiden välillä, sillä kaikki tilintarkastajat käyttivät poikkeuksetta ISAE 3000 -standardia varmennuksen perusteena, mutta muiden asiantuntijoiden välillä oli melko suurta vaihtelua käytettyjen varmennusstandardien osalta.

Tutkimuksen rajoitukset on tärkeä huomioida, ja tässä tutkimuksessa tutkimustulosten yleistämistä rajoittavia tekijöitä ovat pääasiassa tutkimuksen yksipuoleinen näkökulma sekä hyvin pieni otos. Tässä tutkimuksessa näkökulma on hyvin vahvasti tilintarkastajien roolissa, ja alan muita toimijoita on huomioitu vain rajallisesti. Siksi mielenkiintoinen jatkotutkimusaihe olisikin käsitellä kestävyysraporttien varmennusten teemaa myös muiden alan asiantuntijoiden näkökulmasta. Tutkimuksen koostuessa aineistotriangulaation mukaisesti useammasta aineistotyypistä, on kunkin aineistotyypin otos hyvin rajallinen. Aineistotriangulaation avulla on kuitenkin mahdollista saada rajallisestakin aineistosta luotettavia tutkimustuloksia. Lisäksi aiemmissa tutkimuksissa teemaa on käsitelty usein vain yhtä aineistotyyppiä, kuten haastatteluja tai varmennuslausuntoja, analysoimalla, joten aineistotriangulaatio tuo tutkimukseen uudenlaisen näkökulman.

Alan eri toimijoiden näkökulman lisäksi mielenkiintoisia jatkotutkimusaiheita on paljon. Erityisesti nyt, kun alan lainsäädäntö on murroksessa ja sitä ollaan uudistamassa ennennäkemättömällä tavalla, olisi kiinnostavaa tutkia uuden lainsäädännön vaikutuksia raportointiin ja varmennuksiin esimerkiksi raportoinnin luotettavuuden näkökulmasta. Lisäksi lainsäädännön ulottuessa entistä pienempiin yrityksiin, jotka eivät mahdollisesti ole aiemmin huomioineet toimintansa vastuullisuutta tai ainakaan ne eivät ole raportoineet siitä, olisi erityisen kiinnostavaa tutkia varmennusten laajentumista ja sitä, miten eri toimijat ottavat vastaan muun muassa lainsäädännön lisääntymisen ja kestävyysraportoinnista aiheutuvat kustannukset.

LÄHTEET

- AA1000. 2018. AA1000 Accountability Principles Standard 2018. AccountAbility, London.
https://www.accountability.org/static/6b3863943105f2a5c4d5fc96affb750d/aa1000_accountability_principles_2018.pdf [Viitattu 7.4.2022]
- Briem, C. R. & Wald, A. 2018. Implementing third-party assurance in integrated reporting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(5), pp. 1461-1485. <https://doi.org/10.1108/aaaj-03-2016-2447>
- Canning, M., O'Dwyer, B. & Georgakopoulos, G. 2018. Processes of auditability in sustainability assurance – the case of materiality construction. *Accounting and Business Research*, 49(1), pp. 1-27. <https://doi.org/10.1080/00014788.2018.1442208>
- Carroll, A. B. 1991. The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders. *Business Horizons*, July-August 1991, pp. 39-48.
- Channuntapipat, C., Samsonova-Taddei, A. & Turley, S. 2019. Exploring diversity in sustainability assurance practice: Evidence from assurance providers in the UK. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. <https://doi.org/10.1108/aaaj-05-2017-2940>
- Churet, C. & Eccles, R. G. 2014. Integrated reporting, quality of management and financial performance. *Journal of applied corporate finance* 26(1), pp. 56-64. <https://doi.org/10.1111/jacf.12054>
- DiMaggio, P. J. & Powell, W. W. 1983. The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2), pp. 147-160. <https://doi.org/10.2307/2095101>
- Deegan, C. 2002. Introduction: the legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), pp. 282-311. <https://doi.org/10.1108/09513570210435852>
- EFRAG. 2021. Proposals for a relevant and dynamic EU sustainability reporting standard setting, Final Report. Saatavilla osoitteessa: https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/210308-report-efrag-sustainability-reporting-standard-setting_en.pdf [Viitattu 13.5.2022]
- Elkington, J. 1997. *Cannibals with forks: The triple bottom line of 21st century business*. Oxford: Capstone Publishing.
- Eskola, J. & Suoranta, J. 1998. *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. Tampere: Vastapaino.
- Euroopan komissio. 2021. Ehdotus direktiivin 2013/34/EU, direktiivin 2004/109/EY, direktiivin 2006/43/EY ja asetuksen (EU) N:o 537/2014 muuttamisesta yritysten kestävyysraportoinnin osalta. KOM 2021 189.

- <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/ALL/?uri=CELEX%3A52021PC0189> [Viitattu 21.3.2022]
- Euroopan komissio. 2022. Kestävä rahoitus. Saatavilla osoitteessa: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/banking-and-finance/sustainable-finance_fi [Viitattu 29.5.2022]
- EU (European Union). 2014. Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups. Official Journal of the European Union, 15(11), pp. 1-68, L330/1.
- Farooq, M.B. & de Villiers, C. 2017. The market for sustainability assurance services: A comprehensive literature review and future avenues for research. *Pacific Accounting Review*, 29(1), pp. 79-106. <https://doi.org/10.1108/PAR-10-2016-0093>
- Fifka, M. S. 2011. Corporate Responsibility Reporting and its Determinants in Comparative Perspective - a Review of the Empirical Literature and a Meta-analysis. *Business Strategy and the Environment*, 22(1), pp. 1-35. <https://doi.org/10.1002/bse.729>
- Flower, J. 2015. The international integrated reporting council: a story of failure. *Critical Perspectives on Accounting*, 27, pp. 1-17.
- Freeman, R. E., Harrison, J. S., Wicks, A. C., Parmar, B. & de Colle, S. 2010. Stakeholder theory: the state of the art. Cambridge: Cambridge University Press.
- Global Reporting Initiative (GRI). 2022. <https://www.globalreporting.org/about-gri/> [Viitattu 31.3.2022]
- Gürtürk, A. & Hahn, R. 2016. An empirical assessment of assurance statements in sustainability reports: Smoke screens or enlightening information? *Journal of Cleaner Production*, 136, pp. 30-41. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2015.09.089>
- Hahn, R. & Kühnen, M. 2013. Determinants of sustainability reporting: a review of results, trends, theory, and opportunities in an expanding field of research. *Journal of Cleaner Production*, 59, pp. 5-21. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2013.07.005>
- Hines, R. 1988. Financial accounting: In communicating reality, we construct reality. *Accounting, Organizations and Society*, 13(3), pp. 251-261.
- IIRC. 2021. The International Framework: Integrated Reporting. Saatavilla: <https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/01/InternationalIntegratedReportingFramework.pdf> [Viitattu 12.5.2022]
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2013. International standard on assurance engagements 3000: Assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISAE%203000%20Revised%20-%20for%20IAASB.pdf> [Viitattu 27.5.2022]

- Jokinen, A. Laadullisen tutkimuksen näkökulmat. Teoksessa Jaana Vuori (toim.) Laadullisen tutkimuksen verkkokäsikirja. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoaarkisto.
- Jussila, M. 2010. Yhteiskuntavastuu. Nyt. Helsinki: Infor
- Knechel, W. R. 2013. Do auditing standards matter? *Current issues in auditing*, 7(2), pp. 1-16. <https://doi.org/10.2308/ciia-50499>
- KPMG. 2020. The Time has Come. The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020, KPMG, Amsterdam.
- Lougee, B. & Wallace, J. 2008. The Corporate Social Responsibility (CSR) Trend. *Journal of Applied Corporate Finance*, 20, pp. 96-108. <https://doi.org/10.1111/j.1745-6622.2008.00172.x>
- Lozano, R. 2013. A Holistic Perspective on Corporate Sustainability Drivers. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 22(1), pp. 32-44. <https://doi.org/10.1002/csr.1325>
- Lyon, T. P. & Montgomery, A. W. 2015. The means and end of greenwash. *Organization & Environment*, 28(2), pp. 223-249. <https://doi.org/10.1177/1086026615575332>
- Michelon, G., Pilonato, S. & Ricceri, F. 2015. CSR reporting practices and the quality of disclosure: An empirical analysis. *Critical Perspectives on Accounting*, 33, pp. 59-78. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.10.003>
- Miller, P. 1998. The Margins of Accounting. *The Sociological Review*, 46(1), pp. 174-193. <https://doi.org/10.1111/j.1467-954X.1998.tb03474.x>
- Milne, M. J. & Gray, R. 2013. W(h)ither Ecology? The Triple Bottom Line, the Global Reporting Initiative, and Corporate Sustainability Reporting. *Journal of Business Ethics* 118, pp. 13-29. <https://doi.org/10.1007/s10551-012-1543-8>
- Mittelbach-Hörmanseder, S., Hummel, K., & Rammerstorfer, M. 2020. The information content of corporate social responsibility disclosure in Europe: an institutional perspective. *European Accounting Review*, pp. 1-40. <https://doi.org/10.1080/09638180.2020.1763818>
- O'Dwyer, B., Owen, D. & Unerman, J. 2011. Seeking Legitimacy for New Assurance Forms: The Case of Assurance on Sustainability Reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 36, pp. 31-52. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2011.01.002>
- Porter, M. & Kramer, M. 2007. Strategy and Society: The Link Between Competitive and Corporate Social Responsibility. *Harvard Business Review* 84, pp. 78-92.
- Power, M. 1994. *The audit explosion*. London: Demos.
- Power, M. 1997. Expertise and the construction of relevance: accountants and environmental audit. *Accounting, Organizations and Society* vol 22(2), pp. 123-146.
- Power, M. 1999. *The audit society: Rituals of verification*. Paperback. Oxford: Oxford University Press.

- Power, M. 2003. Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society* vol 28, pp. 379-394.
- Raimo, N., Caragnano, A., Zito, M., Vitolla, F. & Mariani, M. 2021. Extending the benefits of ESG disclosure: The effect on the cost of debt financing. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 28(4), pp. 1412-1421. <https://doi.org/10.1002/csr.2134>
- Ruiz-Barbadillo, E. & Martínez-Ferrero, J. 2020. Empirical analysis of the effect of the joint provision of audit and sustainability assurance services on assurance quality. *Journal of Cleaner Production*, 266, 121943. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2020.121943>
- Schaltegger, S. & Burritt, R. 2018. Business Cases and Corporate Engagement with Sustainability: Differentiating Ethical Motivations. *Journal of Business Ethics* 147, pp. 241-259. <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2938-0>
- Silvola, H. & Vinnari, E. 2020. The limits of institutional work: a field study on auditors' efforts to promote sustainability assurance in a trust society. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2019-3890>
- Suomen Tilintarkastajat ry. 2021. Suositus vastuullisuusraporttien varmentamisesta. https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2021/09/vastuullisuusraportoinnin-varmentaminen-st-suositus-3_2021.pdf [Viitattu 21.3.2022]
- Stubbs, W., Higgins, C. & Milne, M. 2012. Why do companies not produce sustainability reports? *Business strategy and the environment*, 22(7), pp. 456-470. <https://doi.org/10.1002/bse.1756>
- Tate, W. L., Ellram, L. M. & Kirchoff, J. F. 2010. Corporate social responsibility reports: A thematic analysis related to supply chain management. *Journal of Supply Chain Management*, 46(1), pp. 19-44. <https://doi.org/10.1111/j.1745-493x.2009.03184.x>
- Tuomi, J. & Sarajarvi, A. 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi (uudistettu painos). Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.
- Tschopp, D. & Huefner, R. J. 2014. Comparing the Evolution of CSR Reporting to that of Financial Reporting. *Journal of Business Ethics*, 127(3), pp. 565-577. <https://doi.org/10.1007/s10551-014-2054-6>
- Työ- ja elinkeinoministeriö. 2022. Arviomuistio asianmukaisen huolellisuuden veloitteesta. Kansallisen yritys vastuulain arviointia.
- United Nations Global Compact (UNGC). 2022. The Ten Principles. Foundation of the Global Compact, New York. <https://www.unglobalcompact.org/what-is-gc/mission/principles> [Viitattu 4.4.2022]

LIITTEET

Liite 1. Pisteytyskriteerit varmennuslausuntojen sisällönanalyysille (muokattu Gürtürkin ja Hahnin (2016) tutkimuksesta).

Pisteytyksen kriteeri	Määritelmä	Asteikko
Raportin muoto	Onko raportti integroitu vuosikertomukseen vai julkaistu erillisenä raporttina	0 Erillinen 1 Integroitu
Vastaanottaja	Kenelle varmennuslausunto on muodollisesti osoitettu	0 Ei viittausta 1 Sisäinen vastaanottaja 2 Sidosryhmä
Varmentajan nimi ja sijainti	Yhtiön nimi ja sijainti, joka suoritti varmennustoimeksiannon	0 Ei viittausta 1 Viittaus
Varmentajan pätevyys	Onko varmentajan pätevyys ilmoitettu allekirjoituksen yhteydessä	0 Ei viittausta 1 Viittaus
Raportin päivämäärä	Sisältääkö raportti viittauksen päivämäärään, jolloin varmennus on annettu	0 Ei viittausta 1 Viittaus
Raportin laatijan velvollisuudet	Lausunnossa on selkeästi ilmaistu, että yhtiön johto on vastuussa raportin laatimisesta	0 Ei viittausta 1 Viittaus
Varmentajan velvollisuudet	Lausunnossa on selkeästi ilmaistu, että varmentajalla on velvollisuus ilmaista riippumaton mielipide aiheesta	0 Ei viittausta 1 Viittaus
Varmentajan riippumattomuus	Varmennuslausunnon otsikossa on selkeästi ilmaistu, että raportin laatija ja varmentaja ovat täysin riippumattomia	0 Ei viittausta 1 Viittaus
Varmennuksen taso	Rajoitettu vai kohtuullinen	0 Ei viittausta 1 Rajoitettu varmuus 2 (Osittain) kohtuullinen varmuus
Varmennustiimin pätevyys	Kuvaus ammatillisista taidoista, joiden avulla toimeksiantotiimi on suorittanut varmennuksen	0 Ei viittausta 1 Viittaus
Raportointikriteerit ilmoitettu	Lausunto, jossa viitataan tiettyihin kriteereihin, joiden perusteella kestävyysraportti on laadittu (esim. GRI tai yhtiön sisäiset standardit)	0 Ei viittausta 1 Epämääräinen kuvaus 2 Selkeä kuvaus
Varmennusstandardi	Lausunnossa on viitattu standardeihin, jotka ohjaavat varmentajan työtä (esim. ISAE3000 tai AA1000)	0 Ei viittausta 1 Viittaus
Tehdyt toimenpiteet	Lausunnossa on ilmaistu tehdyt toimet johtopäätöksen taustalla	0 Ei viittausta 1 Epämääräinen kuvaus 2 Selkeä kuvaus
Olennaisuus	Lausunnossa todetaan informaation olennaisuuden taso sidosryhmien näkökulmasta (esimerkiksi maininta, että lausunto kattaa tai ei kata kaikkia olennaisia aspekkeja)	0 Ei viittausta 1 Viittaus 2 Selkeä kuvaus
Täydellisyys	Lausunnossa kerrotaan, että kaikki raportin olennaiset osat on varmennettu	0 Ei viittausta 1 Viittaus
Vastaus sidosryhmien tarpeisiin	Lausunto, jossa viitataan organisaation menettelyihin (tai niiden puuttumiseen) sidosryhmien tarpeiden ja huolenaiheiden tunnistamiseksi	0 Ei viittausta 1 Viittaus 2 Selkeä kuvaus
Kehitysehdotukset	Lausunto sisältää kommentteja tai parannusehdotuksia raportointiin tai prosesseihin liittyen	0 Ei viittausta 1 Viittaus
Sidosryhmien osallistuminen	Lausunto sisältää kuvauksen siitä, onko sidosryhmiä osallistettu varmennusprosessiin	0 Ei viittausta 1 Viittaus
Johtopäätöksen sanamuoto	Onko johtopäätöksen ilmaisussa käytetty kielteisiä vai positiivisia sanamuotoja	0 Kielteisiä 1 Positiivisia