



**TURUN  
YLIOPISTO**  
Kauppakorkeakoulu

**EU:n kestävyysraportointidirektiivin vaikutus  
kestävyysvarmennuksiin osallistuvien tilintarkastajien  
osaamistarpeisiin Suomessa**

Laskentatoimen ja rahoituksen  
pro gradu -tutkielma

Laatija:  
Akseli Kuuri-Riutta

Ohjaaja:  
KTT Antti Fredriksson

30.4.2024  
Turku

Turun yliopiston laatujärjestelmän mukaisesti tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck -järjestelmällä.

Pro gradu -tutkielma

**Oppiaine:** Laskentatoimi ja rahoitus

**Tekijä:** Akseli Kuuri-Riutta

**Otsikko:** EU:n kestävyysraportointidirektiivin vaikutus kestävyysvarmennuksiin osallistuvien tilintarkastajien osaamistarpeisiin Suomessa

**Ohjaaja:** KTT Antti Fredriksson

**Sivumäärä:** 77 sivua + liitteet 6 sivua

**Päivämäärä:** 30.4.2024

Tämä pro gradu -tutkielma tarkastelee kestävyysvarmennuksiin osallistuvien tilintarkastajien osaamistarpeiden laajentumista EU:n kestävyysraportointidirektiivin (CSRD) seurauksena. Kestävyysraportointidirektiivin mukaiset raportointivelvoitteet astuivat voimaan 1.1.2024. Tämän seurauksena kestävyysraportoinnista tulee Suomessa asteittain pakollista useille yrityksille lähivuosina. Direktiivin seurauksena myös kestävyysraporttien varmentamisesta tulee pakollista ja Suomessa vastuu varmentamisesta on annettu tilintarkastajille. Päävastuullisena kestävyysraportin varmentajana saa toimia KRT-erikoispätevyyden suorittanut kestävyysraportointitarkastaja. Tilintarkastajien osaamistarpeiden tarkastelun lisäksi tutkielmassa syvennytään keinoihin, joiden avulla tilintarkastajien kestävyysvarmentamiseen liittyvä riittävä osaaminen pystytään varmistamaan.

Tutkielman teoriaosuudessa syvennyttiin osaamisen käsitteeseen, tilintarkastajien osaamiseen sekä kestävyysraportointiin ja -varmentamiseen. Teoriaosuudessa hyödynnettiin aiempia tutkimuksia ja kirjallisuutta tutkielman teemoihin liittyen. Tutkimuksien ja kirjallisuuden lisäksi EU:n kestävyysraportointidirektiivi ja uudet ESRS-standardit toimivat keskeisenä viitekehystenä tutkielmassa. Tutkielman empiirinen osuus suoritettiin teemahaastatteluin, joissa haastateltiin neljää kestävyysvarmennuksista kokemusta omaavaa tilintarkastajaa. CSRD:n mukaisia kestävyysraportteja ei ole vielä julkaistu, minkä vuoksi haastateltavien kestävyysraportointiin liittyvä kokemus liittyy vapaaehtoisten kestävyysraporttien varmentamiseen, kouluttautumiseen sekä KRT-erikoispätevyyden suorittamiseen.

Tutkielman tulokset osoittavat, että kestävyysvarmennuksiin osallistuvien tilintarkastajien osaamistarpeet tulevat laajentumaan. ESRS-standardien ymmärtäminen ja syvempi aiheosaaminen nähtiin merkittävimpinä uusina osaamisen alueina tilintarkastajille. Uusia osaamistarpeita tunnistettiin myös uusien prosessien, työkalujen, järjestelmien ja metodologian omaksumisessa. Tilintarkastajat tarvitsevat myös uusia tapoja tarkastella ja arvioida, onko informaatio olennaisilta osin oikein kestävyysraporttien informaation ollessa suurilta osin eirahamääräistä.

Tutkielmassa keskeisiksi keinoiksi tilintarkastajien osaamisen kehittämiseksi nousivat kestävyysraportointiin ja -varmentamiseen liittyvän koulutuksen ja käytännön kokemuksen yhdistelmä. Sisäinen koulutus tilintarkastusyhteisöissä nähtiin ensisijaisena tapana kehittää tilintarkastajien osaamista koulutuksen kautta. KRT-erikoispätevyyteen suoritettava koulutuspolku nähtiin tärkeimpänä ulkoisena koulutuksena kestävyysvarmentamiseen liittyen. Muilta osin ulkoiset koulutukset nähtiin täydentävinä koulutuksina. Käytännön työn kautta oppiminen korostui merkittävänä tapana kehittää tilintarkastajien osaamista kestävyysvarmennuksissa ja tässä sekatiimien tärkeys korostuu. Sekatiimeissä tarkastustiimiin kuuluu tilintarkastajien lisäksi ESG-asiantuntijoita, joilla on kattavampi ja syvempi aiheosaaminen varmennusten alkaessa. Tätä osaamista pystytään levittämään organisaatioiden sisällä yhdessä työskentelemällä ja tietoa jakamalla.

**Avainsanat:** Tilintarkastaja, varmentaminen, osaaminen, kestävyysraportointi, CSRD

# SISÄLLYS

<b>1</b>	<b>Johdanto</b>	<b>7</b>
1.1	Johdatus aiheeseen	7
1.2	Tutkielman tavoitteet, tutkimuskysymykset ja rajaukset	15
1.3	Tutkimusmenetelmän esittely	18
<b>2</b>	<b>Tilintarkastajan osaaminen ja oppiminen</b>	<b>20</b>
2.1	Ammatillinen osaaminen ja oppiminen käsitteinä	20
2.2	Tilintarkastajien ammatillinen osaaminen ja oppiminen	22
<b>3</b>	<b>Kestävyysraportointi ja -varmentaminen</b>	<b>26</b>
3.1	Kestävyysraportointi varmennuksen kohteena	26
3.2	Tilintarkastajien keskeiset ominaisuudet ja osaamisalueet kestävyysraporttien varmennuksessa	35
<b>4</b>	<b>Kestävyysraporttien varmentaminen ja tilintarkastajien osaaminen</b>	<b>40</b>
4.1	Tutkimusaineiston hankinta ja analysointi	40
4.2	Kestävyysraportointi uutena varmennuksen kohteena	42
4.3	Tilintarkastajien osaamistarpeet kestävyysvarmennuksissa	48
4.4	Tilintarkastajien osaamisen kehittäminen ja uusiin osaamistarpeisiin vastaaminen	52
<b>5</b>	<b>Johtopäätökset ja pohdinta</b>	<b>57</b>
5.1	Pohdinta ja johtopäätökset tutkimustuloksista	57
5.2	Tutkielman suhde aiempaan tutkimustietoon	64
5.3	Tutkielman arviointi ja rajoitukset sekä jatkotutkimusehdotukset	67
<b>6</b>	<b>Yhteenveto</b>	<b>70</b>
	<b>Lähteet</b>	<b>72</b>
	<b>Liitteet</b>	<b>78</b>
	Liite 1. Teemahaastattelurunko	78
	Liite 2. Tutkielman aineistohankinta	80



## **KUVIOT**

Kuva 1. Havainnollistava kuva ESRS-standardikokonaisuudesta.	35
Kuva 2. Tietoja haastatteluihin osallistuneista tilintarkastajista	41

# 1 Johdanto

## 1.1 Johdatus aiheeseen

Viimeisten vuosien aikana vastuullisuuden ja kestäväen kehityksen tärkeys yritysten liiketoiminnassa on kasvanut merkittävästi. Yritysten tulee huomioida entistä tarkemmin erilaiset vastuullisuuskysymykset liiketoiminnassaan ylläpitääkseen kilpailukykyään ja mainettaan. Myös yritysten sidosryhmät, kuten sääntelyviranomaiset, sijoittajat ja asiakkaat odottavat yrityksiltä kasvavissa määrin liiketoiminnan läpinäkyvyyttä ja vastuullisuutta. Liiketoiminnan läpinäkyvyys ja vastuullisuus pitävät sisällään kestävyysteemoihin liittyvien riskien ja mahdollisuuksien huomioimisen yrityksen toiminnassa sekä toiminnasta raportoinnissa. Kestävyysteemojen tärkeyden korostuessa yritysten tulee uudistaa strategiaansa, datan keräämistään ja mittaamistaan, sekä raportointinsa prosesseja vastatakseen sidosryhmiensä odotuksiin. (Silvola ym. 2024.) EU:ssa ei ole aiemmin ollut yhtenäisiä vastuullisuuteen ja sen raportointiin liittyviä standardeja, mutta keväällä 2022 EU:ssa astui voimaan kestävyysraportoinnin CSRD-direktiivi (Corporate Sustainability Reporting Directive). CSRD-direktiivin pohjalta on kehitetty uudet ESRS-standardit (European Sustainability Reporting Standards). Suomessa lakiesitys kestävyysraportointidirektiiviin liittyen annettiin hallituksen toimesta eduskunnalle 28.9.2023, ja lait astuivat voimaan 31.12.2023. Kestävyysraportointidirektiivin taustalla ovat EU:n kestävyteen ja vastuullisuuteen liittyvät tavoitteet, kuten liiketoiminnan kestäväen kehityksen ja kestäväen rahoituksen edistäminen. EU:n tavoitteena on ohjata pääomat kestäviin investointeihin ja sijoituksiin, jotka tukevat muun muassa ilmastonmuutoksen torjuntaa, sosiaalista hyvinvointia ja yritysten pitkäaikävälän kilpailukykyä. (Lindman 2023.)

Direktiivin myötä kestävyysraportointi on nousemassa keskeiseksi työvälineeksi EU:ssa, jonka avulla yritykset tulevat raportoimaan liiketoimintansa kannalta olennaiset asiat liittyen ympäristöön-, sosiaalisiin- ja taloudellisiin vastuisiin. KPMG:n vuonna 2022 tekemässä kestävyteen liittyvässä tutkimuksessa nousi esiin, että yritykset ovat viime vuosina alkaneet huomioimaan ympäristöön liittyvät riskit yhä tarkemmin liiketoiminnassaan ja raportoinnissaan. ESG:n kahteen muuhun osa-alueeseen liittyvät riskit, eli sosiaaliset ja hallintoon liittyvät riskit olivat tutkimuksen mukaan kuitenkin edelleen heikosti raportoitu ja jääneet vähemmälle huomiolle yritysten liiketoiminnassa ja raportoinnissa. (KPMG 2022.)

Laadukas kestävyysraportointi mahdollistaa yrityksille ja organisaatioille vastuullisuusasioiden tarkemman seurannan ja arvioinnin. Tämä auttaa yrityksiä vastaamaan sidosryhmien kasvaviin odotuksiin vastuullisuusnäkökulmasta. EU:ssa pyritään CSRD-direktiivin avulla kehittämään yritysten kestävyysraporttien merkityksellisyyttä ja vertailukelpoisuutta (Lindman 2023). Kestävyysraporteista tulee ilmetä yrityksen liiketoiminnan kannalta relevantit kestävyysliittävät aiheet. Tällaisia aiheita voivat olla esimerkiksi kasvihuonekaasupäästöt, energiankäyttö, työntekijöiden hyvinvointi sekä ihmisoikeuksien kunnioittaminen.

CSRD-direktiivin tavoitteena on tuoda kestävyysraportointi EU:ssa pidemmällä aikavälillä taloudellisen raportoinnin kanssa samalle tasolle. Sääntelyviranomaiset ovat EU:ssa tunnistanee tarpeen regulaatiolle, joka edesauttaa EU:n pyrkimystä saavuttaa vuodelle 2050 asetetut kunnianhimoiset kestävyystavoitteet. Kestävyysraportoinnin raportointivaatimukset perustuvat ESRS-standardeihin, jotka EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) on kehittänyt. Uudet ESRS-standardit on kehitetty CSRD-direktiivin pohjalta ja standardien tarkoituksena on ohjata kestävyysraportointia siten, että yhteisöt raportoivat liiketoimintansa kannalta olennaiset asiat yhtenäisesti samojen standardien pohjalta. Tämä mahdollistaa yhtenäisemmän raportoinnin, jolloin myös kestävyystietojen vertailusta yhteisöjen välillä tulee helpompaa. (KPMG 2022.)

CSRD:n myötä kestävyysraportoinnista tulee jatkossa määrämuotoista ja tietyn kokoluokan yhteisöille myös lakisääteistä. Suomessa kestävyysraportointidirektiivi tulee vaikuttamaan muun muassa kirjanpitolakiin, tilintarkastuslakiin, osakeyhtiölakiin ja osuuskuntalakiin (Lindman 2023). Uudet vaatimukset astuvat voimaan asteittain alkaen vuodesta 2024. Ensimmäisenä vuonna raportointi koskee suuria PIE-yhteisöjä, joilla henkilöstön määrä tilikauden aikana on keskimäärin yli 500 henkilöä. (Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022.) Vuonna 2025 raportoinnin piiriin tulevat muut suuret yhteisöt, joilla täyttyy vähintään kaksi seuraavista kolmesta ehdosta (Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022; Niskala & Palmuaro 2023):

- Taseen loppusumma vähintään 20 miljoonaa euroa
- Liikevaihto vähintään 40 miljoonaa euroa
- Tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin yli 250 henkilöä



Vuonna 2026 raportoinnin piiriin tulevat listatut pk-yritykset, sekä pienet ja keskiuuret yleisen edun kannalta merkittävät PIE-yhteisöt (Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2022). Edellä mainitut kestävyysraportointivaatimukset koskevat suurta joukkoa yrityksiä EU:ssa ja Suomessa. Tämän lisäksi raportointivaatimukset tulevat koskemaan myös monia pk-yrityksiä epäsuorasti niiden ollessa olennainen osa raportointivaatimusten alaisuudessa olevien yritysten toimitusketjua tai alihankkijana (Lindman 2023).

CSRD-direktiivin myötä kestävyysraportoinnista tulee pakollista merkittävästi aiempaa suuremmalle joukolle yrityksiä Euroopassa. EU:ssa tavoitteena on nostaa kestävyysraportoinnin asema ajan myötä tasavertaiseksi tilinpäätösten kanssa, joten ajan kanssa kestävyysraportoinnin määrän voidaan nähdä kasvavan raportoinnin yleistyessä laajalla rintamalla. Suomessa kestävyysraportoinnin kestävyystiedot sisällytetään osaksi toimintakertomusta. Yhtiön hallitus allekirjoittaa kestävyysraportin samalla tavoin kuin tilinpäätöksen. Raporttien luotettavuuden odotetaan paranevan, kun ne laaditaan yhdenmukaisen viitekehyksen pohjalta. (Lindman 2023).

Kestävyysraportointia tullaan valvomaan ja samalla kestävyysraportointidirektiivi tekee kestävyysraporttien varmennuksesta pakollista EU:ssa (Niskala & Palmuaro 2023, 44). CSRD-direktiivin mukaan kestävyysraportteja saavat varmentaa tilintarkastajat sekä muut riippumattomat palveluntarjoajat, jotka täyttävät johdonmukaiset vaatimukset (Euroopan komissio 2021). Suomessa kestävyysraportoinnin varmentajana voi toimia tilintarkastuslain mukaan hyväksytty tilintarkastusyhteisö tai tilintarkastaja. Kestävyysraporttien varmentaminen tulee perinteisen tilintarkastuksen tavoin viranomaisvalvonnan piiriin. Varmennusvastuun antaminen tilintarkastajille ei ole itsestäänselvyys, sillä CSRD-direktiivi mahdollistaa varmennusvastuun antamisen myös muille riippumattomille palveluntarjoajille. (Eduskunta 2023.) Esimerkiksi ympäristöinsinöörit ja ESG-asiantuntijat omaavat lähtökohtaisesti tilintarkastajia vahvemman substanssiosaamisen kestävyysteemoista. Tilintarkastajien etuna on puolestaan kokemus varmennustyöstä sekä vahva ymmärrys asiakkaan liiketoiminnasta ja toimialasta.

Perinteisen lakisääteisen tilintarkastuksen kohteena ollessa yhteisön kirjanpito, tilinpäätös ja hallinto, erillisessä kestävyysraportoinnin varmennuksessa kohteena on kestävyysraportti. Kestävyysraportti esitetään erillisenä ja yhtenäisenä osana

toimintakertomusta. (Suomen Tilintarkastajat 2024.) Varmennuksen pakollisuudella pyritään nostamaan raporttien luotettavuutta yhteisön sidosryhmien näkökulmasta. Yritysten sidosryhmät ovat kasvavissa määrin enemmän kiinnostuneita kestävyysraportoinnin lisäksi myös sen varmentamisesta. Kestävyystietojen varmennus saattaa näkyä yrityksille positiivisesti parantuneina sidosryhmäsuhteina yrityksen toiminnan läpinäkyvyyden parantuessa (Darnall ym. 2009; Velte 2020).

Kestävyysraportin varmentamisesta tullaan antamaan kestävyysraportoinnin varmennuskertomus, joka on perinteisestä tilintarkastuksesta annettavasta tilintarkastuskertomuksesta erillinen kertomus. Tilanteissa, joissa kestävyysraportin varmentava kestävyysraportointitarkastaja on sama henkilö kuin kyseisen yhteisön tilintarkastaja, tilintarkastuslaki sallii kestävyysraportoinnin varmennuskertomuksen sisällyttämisen erilliseksi osaksi tilintarkastuskertomusta. (Suomen Tilintarkastajat 2024.)

Yritysten raportointikäytännöt liittyen kestävyysraportointiin ovat myös Suomessa muuttumassa merkittävästi. Aiemmin noin 80 suomalaista yritystä oli velvoitettu raportoimaan ei-taloudellisia tietoja. Tämän lisäksi jotkut yritykset ovat raportoineet vapaaehtoisesti kestävyystiedoistaan ja tämän vuoksi Suomessa tehtiin yhteensä 132–164 kestävyysraporttia vuodessa vuosien 2010–2015 välillä. Kestävyysraportointidirektiivin voimaantulon myötä jopa 1300 suomalaista yritystä tulee raportoimaan jatkossa kestävyysraportin, kun taas EU:n laajuisesti tähän tullaan velvoittamaan peräti 50 000 yritystä. Kestävyysraporttien varmennuksen muuttuessa pakolliseksi varmennuksien määrä tulee kasvamaan merkittävästi tulevina vuosina. Ensimmäiset CSRD:n mukaiset pakolliset kestävyysraportit julkaistaan tilikaudelta 2024 ja tämän jälkeen pakollisten raporttien määrä kasvaa vuosittain, kunnes tilikaudelta 2028 raportoivat viimeiset soveltamisalaan kuuluvat yritykset. (Silvola & Vinnari, 2021; Silvola ym. 2024.)

Yhtiökokous valitsee yritykselle kestävyysraportoinnin varmentajan. Kestävyysraportin varmentavalta päävastuulliselta tilintarkastajalta vaaditaan kestävyysraportointitarkastajan KRT-erityispätevyys. Mikäli tilintarkastusyhteisö on valittu kestävyysraportointitarkastajaksi, sen tulee olla rekisteröitynyt kestävyystarkastusyhteisöksi. Siirtymäaikana KRT-erityispätevyys saavutetaan suorittamalla Suomen Tilintarkastajat ry:n järjestämä ESG-varmennuskoulutus. Kyseisestä koulutuksesta käytetään myöhemmin tutkielmassa myös nimitystä ST-

akatemia KRT-tutkinnon koulutuskokonaisuus. ST-akademia on Suomen Tilintarkastajat ry:n tytäryhtiö. Käytännössä siirtymäaika tarkoittaa, että ennen 1.1.2026 tilintarkastajaksi hyväksytyllä tilintarkastajalla on oikeus toimia kestävyysraportointitarkastajana, kunhan hän on suorittanut Suomen Tilintarkastajien järjestämän ESG-valmennusohjelman. (Aspholm, 2023.) Siirtymäajan jälkeen 1.1.2026 eteenpäin hyväksytyksi kestävyysraportointitarkastajaksi tuleminen vaikeutuu. Aspholm (2023) on listannut ehdot, joiden tulee täytyä luonnollisen henkilön pyrkiessä kestävyysraportointitarkastajaksi 1.1.2026 jälkeen:

- Kestävyysraportointivarmentamisen keskeisten aihealueiden ja tietojen käytännön soveltamiseen liittyvien korkeakouluopintojen suorittaminen
- HT-tilintarkastajan kelpoisuusvaatimusten täyttäminen
- Kestävyysraportointitarkastajan erikoistumistutkinnon suorittaminen
- Vähintään kahdeksan kuukauden kokemus kestävyysraportoinnista tai muista kestävyystietoja koskevista palveluista

Sama tilintarkastusyhteisö voi toimia sekä tilintarkastajana että kestävyysraportointitarkastajana. Yhteisö voi kuitenkin halutessaan valita itselleen eri tarkastajat tilintarkastajaksi ja kestävyysraportointitarkastajaksi. (Nevalainen ym. 2023.) Kestävyystietojen ollessa osa toimintakertomusta on luonnollista ja hyvin todennäköistä, että yritys valitsee kestävyysraportointitarkastajakseen saman toimijan, joka toimii yrityksen tilintarkastajana taloudellisen informaation ja tilinpäätöksen tarkastuksessa. Saman tilintarkastusyhteisön valinta sekä tilintarkastajaksi että kestävyysraportin varmentajaksi on perusteltua myös varmennusten tehokkuuden näkökulmasta, koska tällöin pystytään välttämään tuplatyötä. Myös riippumattomuusnäkökulmasta saman tilintarkastusyhteisön valinta on järkevää, koska kestävyysraportoinnin varmentajaa koskevat käytännössä samat riippumattomuusrajoitukset kuin tilintarkastajaa.

Tilintarkastuksen ulkopuolisten palveluiden tarjoaminen tilintarkastusasiakkaalle saattaa aiheuttaa mahdollisen eturistiriidan tilintarkastajan ja asiakkaan välille riippumattomuusnäkökulmasta. Eturistiriita on mahdollinen, koska tilintarkastus palvelee ensisijaisesti yrityksen ulkoisia sidosryhmiä, kun taas tilintarkastuksen ulkopuoliset palvelut yrityksen johtoa. (Carson ym. 2011, 123.) Perinteisen tilintarkastuksen ja kestävyysvarmennusten tarjoaminen yhtäaikaaisesti ei aiheuta vastaavanlaista

eturistiriidan mahdollisuutta, koska molemmissa tapauksissa palveliaan ensisijaisesti yrityksen sidosryhmiä yrityksen johdon sijaan.

Ennen kestävyysraportointidirektiiviä tilintarkastajien tehtävänä on ollut luottamuksen ylläpitäminen modernissa markkinataloudessa. Tätä on käytännössä toteutettu kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon lakisääteisessä tilintarkastuksessa sekä muissa taloudellisen raportoinnin varmennuksissa. Tilintarkastajan roolina on ollut tilinpäätösinformaation uskottavuuden ja luotettavuuden kasvattaminen raportoinnin varmentamisen avulla. Ilman tilintarkastusta tilinpäätösraportointi saattaisi kärsiä uskottavuusongelmasta. Esimerkiksi yrityksen rahoittajien luottamus tilinpäätösinformaatioon olisi heikompi ilman tilintarkastusta ja tällöin informaation uskottavuuden puute heijastuisi rahoittajan riskilisässä korkeampana korkona. Ilman tilintarkastusta yrityksen lainansaanti vaikeutuisi ja lainan hinta eli korko nousisi. (Kaisanlahti 2023, 46).

Modernissa 2020-luvun markkinataloudessa luotonantajia kiinnostaa taloudellisen informaation lisäksi myös kestävyysinformaatio ja yrityksen kestävyystiedoilla on vaikutusta rahoituksen hintaan. CSRD-direktiivin myötä kestävyysraportoinnista tulee suurelle osaa yrityksistä pakollista joko suoraan tai epäsuorasti. Kestävyysraportoinnin varmentamisen ollessa pakollista yrityksillä on mahdollisuus hyvällä raportoinnilla vaikuttaa tulevaisuuden rahoituskustannuksiinsa positiivisesti. Yritykset, joilla on ongelmia kestävä liiketoiminnan tai kestävyysraportoinnin kanssa, saattavat kohdata nousevia rahoituskustannuksia tulevaisuudessa kestävyteen ja vastuullisuuteen liittyvien puutteiden vuoksi.

EU:n komission kestävä rahoituksen toimintasuunnitelman tavoitteena on pääomavirtojen ohjaaminen kestävä kehitystä edistäviin sijoituskohteisiin. Tulevaisuudessa sijoitusrahastojen ja muiden rahoitusmarkkinatoimijoiden toiminnan ”vihreys” määritetään kyseisten toimijoiden sijoituskohteiden kestävyystietojen pohjalta (Työ- ja elinkeinoministeriö 2022). CSRD-direktiivin perimmäinen tarkoitus on kestävyysseikkojen esiin tuominen ja läpinäkyvyyden lisääminen yritysraportoinnissa. Direktiivin tarkoitus on toimia regulaationa, jonka avulla EU:ssa asetetaan informaatiovelvoitteita markkinatoimijoille ja tätä kautta pyritään tarjoamaan sijoittajille informaatiota, jonka avulla he pystyvät sijoittamaan varojaan kestävä kehityksen mukaisesti.

Kaiken tämän seurauksena tilintarkastajien lakisääteinen tehtäväalue EU:ssa on laajentumassa huomattavasti myös ei-taloudellisen informaation puolelle kestävyysraportoinnin varmentamisen muodossa. Tilintarkastajilla on ei-taloudellisten raporttien varmennukseen hyvät valmiudet taloudellisten raporttien varmentamisen kautta. Tilintarkastajilta löytyy kokemusta erilaisista tarkastusmenetelmistä sekä toimialaosaamista, jota tarvitaan myös kestävyystietojen tarkastuksessa. Myös standardit kuten ISA-standardit sekä datan luotettavuuden arviointi ovat tilintarkastajille valmiiksi tuttuja perinteisen taloudellisen informaation tarkastuksen ja varmentamisen puolelta. (Kaisanlahti 2023, 46–48.)

Kestävyysraporttien varmentamiseen liittyen tilintarkastajien valmiuksien ja vahvuuksien lisäksi on nostettava esiin myös mahdollisia haasteita ja ongelmia liittyen ei-taloudellisen kestävyysinformaation varmentamiseen. Kestävyysraportoinnin varmennukseen tarvitaan vahvaa ja monipuolista aiheosaamista ympäristöön, yhteiskuntavastuuseen ja yrityshallintoon liittyen. Edellä mainittuihin aiheisiin liittyen tilintarkastajilla ei välttämättä ole vahvaa aiheosaamista tai se on puutteellista.

Suomessa yhä useamman tilintarkastajan tulee pystyä varmentamaan kestävyysraportteja raporttien ja varmennusten määrän kasvaessa nykyisestä 80 yli tuhanteen. Suurelle osalle tilintarkastajista kestävyysraporttien varmennukset tulevat uutena ja ylimääräisenä työnä perinteisten taloudellisten raporttien varmentamisen rinnalle, joten on epäselvää kuinka paljon tilintarkastajat kykenevät ohjaamaan resurssejaan kestävyysraportointiin ja -varmentamiseen liittyvään perehtymiseen ja kouluttautumiseen.

Kestävyysraporttien varmennukset laajentavat tilintarkastajien tehtäväkenttää. Tästä huolimatta auktorisoitujen tilintarkastajien määrän kehitys on ollut laskeva Suomessa. Auktorisoitujen tilintarkastajien määrän kehitys on ollut tasaisesti laskeva, kun otetaan alkupisteeksi vuosi 1995 ja loppupisteeksi vuosi 2022. Vuonna 1995 auktorisoituja tilintarkastajia oli yli 1700, vuonna 2022 määrä on laskenut alle 1300 auktorisoituun tilintarkastajaan. Suomen Tilintarkastajat ry:n jäsentilaston mukaan yli 60-vuotiaita auktorisoituja tilintarkastajia on 27 prosenttia kaikista auktorisoiduista tilintarkastajista. (Raitio 2022.) Kun otetaan huomioon kestävyysraportoinnin ja varmennuksen lisääntyminen tulevina vuosina, Suomessa tilintarkastajilla tulee olemaan tulevaisuudessa yhä enemmän töitä. Samalla tilintarkastajien keski-ikä on korkea ja alalla tulee olemaan luonnollista poistumaa vanhempien tarkastajien eläköityessä. Vanhemmalle iälle

painottuvan ikärakenteen ja kasvavan varmennuskysynnän yhtälö on haastava ja luo tilintarkastusalalle painetta saada uusia ja erityisesti nuoremman sukupolven edustajia alalle.

Suomessa tilintarkastusvalvonta ja vastuu HT-, KHT- ja JHT-tutkintojen järjestämisestä siirtyi vuonna 2016 Patentti- ja rekisterihallitukselle (PRH). Tutkinnoista HT-tutkinto on tilintarkastajan perustutkinto, KHT- ja JHT-tutkinnot ovat puolestaan erikoistumistutkintoja. PRH:n tutkintohakijamäärät osoittavat HT-tutkintoon hakeneiden määrän olleen kasvussa, kun tarkastellaan hakijamäärien kehitystä vuodesta 2016 vuoteen 2023. (PRH 2023a.) Hakijamäärien kehitys indikoi, että alalle on tulossa kasvavissa määrin uusia auktorisoituja tilintarkastajia tulevaisuudessa. Tämä ei kuitenkaan vielä tarkoita, että auktorisoitujen tilintarkastajien määrä olisi tulevaisuudessa kasvamassa, sillä auktorisoituja tilintarkastajia poistuu alalta vuosittain erityisesti eläköitymisen tai alanvaihdon seurauksena.

Varmennuksen laajentuessa taloudellisesta informaatiosta ei-taloudelliseen informaatioon varmentajan osaamistarpeet kasvavat varmennusprosessin ja varmennettavien aihealueiden laajentuessa. Kestävyysraporttien varmennukselle ei olla asettamassa aluksi yhtä tiukkoja vaatimuksia kuin taloudellisen tiedon varmentamiselle. Tilinpäätöksiltä vaaditaan ”kohtuullista varmuutta” tietojen oikeellisuudesta, mutta kestävyysraporteilta vaaditaan aluksi vain ”rajoitettua varmuutta”. Rajoitettu varmuus tarkoittaa käytännössä toimeksiantoa, jonka lopputuloksena todetaan, että tilintarkastaja ei ole havainnut mitään seikkaa, jonka perusteella voitaisiin päätellä, että tarkastelun kohde on ilmoitettu oleellisesti väärin. (Kaisanlahti 2023, 52; Niskala & Palmuaro 2023, 54.) Tämä eroaa perinteisessä taloudellisen informaation varmentamisessa käytetystä kohtuullisesta varmuudesta, jossa tilintarkastaja suorittaa tarkastustoimenpiteitä niin kattavasti, että pystyy toteamaan, ettei tarkastuskohde lähes varmasti sisällä olennaista virhettä. Korkeaa varmuutta kutsutaan kohtuulliseksi varmuudeksi, koska tilintarkastaja ei kuitenkaan ikinä pysty takaamaan 100 % varmuutta asiasta. Kestävyysraporttien varmennuksissa on tavoitteena siirtyä vaatimaan keskipitkällä aikavälillä kohtuullista varmuutta, jolloin tilinpäätösinformaatiolta ja kestävyysinformaatiolta vaadittaisiin yhtä korkeaa varmuustasoa (Aspholm 2022).

Kestävyysraportointi ja kestävyysvarmentaminen aiheuttavat nopean muutoksen tilintarkastajien toimintaympäristössä ja laajentavat tilintarkastajien roolia taloudellisen

varmentamisen ulkopuolelle kestävyystietojen varmentamiseen. Nopean muutoksen vuoksi tilintarkastajat eivät ole ehtineet valmistautua tulevaan muutokseen hyvissä ajoin ennakoiden, vaan muutos tulee monelle hyvinkin pikaisella aikataululla, jolloin valmistautuminen on haastavampaa. Kestävyysraportointitarkastajaksi haluavan henkilön tulee myös täyttää hyväksymisedellytykset, jotka pitävät sisällään laajan kirjon vaatimuksia, joiden täyttäminen vie myös aikaa. Näiden asioiden pohjalta tilintarkastusala tulee kohtaamaan uusia haasteita, kun tilintarkastajien tulisi pystyä vastaamaan sekä uusiin ja laajempiin osaamisvaatimuksiin, että kasvavaan kysyntään varmennustoimeksiantojen levittäytyessä nopeasti taloudellisesta varmentamisesta myös kestävyysraportteihin.

Kestävyysraportoinnin ja -varmentamisen yleistymisen kaltaiset ilmiöt ovat vaikutuksiltaan myös yhteiskunnallisesta näkökulmasta hyvin merkittäviä. Kestävyysraportoinnin yleistymisen kaltainen muutos ajaa yhä useampia ihmisiä organisaatioissa kestävyysasioiden äärelle ja pakottaa ihmisiä miettimään sekä omaa että yrityksen toimintaa kestävyysnäkökulmasta. Tällainen ajattelutavan muutos ja uusi näkökulma on erittäin tervetullut nykypäivän yhteiskunnassa, jossa taistellaan ilmastonmuutosta vastaan sekä pyritään kestävämpiin ja ympäristöystävällisempiin toimintatapoihin.

## **1.2 Tutkielman tavoitteet, tutkimuskysymykset ja rajaukset**

Kestävyysraporttien määrän kasvaessa lähitulevaisuudessa myös kestävyysraporttien varmennusten määrä tulee kasvamaan merkittävästi. Uusi varmentamisen alue tulee asettamaan haasteita tilintarkastajille, kun huomioidaan nopea muutos varmennusten kysynnässä kestävyysraportointidirektiivin laaja-alaisen soveltamisen seurauksena. Tilintarkastajien on valmistauduttava uuteen varmentamisen alueeseen kehittämällä uudet varmennusprosessit ja toimintatavat. Kestävyysraporttien varmentaminen tulee laajentamaan tilintarkastajien teknisen osaamisen vaatimuksia selvästi perinteisen tilintarkastusosaamisen ulkopuolelle. Ympäristöön, yhteiskuntaan ja hyvään hallintotapaan liittyvä varmentaminen on tietyiltä osin tilintarkastajille täysin uusi varmentamisen osa-alue. (Boiral ym. 2020.)

Henkilökohtaisella tasolla kestävyysraporttien varmentaminen haastaa tilintarkastajat uuden oppimiseen ja kestävyysvarmennuksiin liittyvän osaamisen kehittämiseen. (Aspholm 2022.) Tilintarkastusalalla perinteisenä oppimisen ja asiantuntijana

kehittymisen keinona on käytetty OTJL:ää (On-the-job-learning). Tämä voidaan suomentaa ”työssäoppimiseksi”, joka on perinteinen tapa kouluttaa asiantuntijoita ja kasvattaa heidän työhönsä liittyvää tietotaitoaan. (Westermann ym. 2015.) OTJL on tehokas tapa kouluttaa asiantuntijoita erityisesti osaamistason ollessa alhaisempi. Osaamistason kasvaessa ja asiantuntijan kehittyessä OTJL:n merkitys tapana kehittää ja kouluttaa asiantuntijaa vähenee. Kestävyysraportoinnin varmentaminen on lähes kaikille tilintarkastajille uusi osa-alue työssä. Tällöin kokeneiden kestävyysvarmentajien määrä on vähäisempi ja tietoa ei pystytä jakamaan yhtä tehokkaasti kuin perinteisessä tilintarkastuksessa. Tämän takia perinteinen työssäoppiminen ei ole kestävyysvarmentamisessa yhtä toimiva tapa kouluttaa uusia osaajia ja asiantuntijoita kestävyysraportointidirektiivin vaatimalla nopealla aikataululla. Työssäoppimisen merkitys nousee suuremmaksi, kun kestävyysvarmennuksia on tehty useampi vuosi. Merkityksen nousu johtuu siitä, että useammalta tilintarkastajalta löytyy muutaman vuoden päästä arvokasta osaamista ja kokemusta, joita asiantuntija pystyy jakamaan uusille kestävyysvarmentajille.

Tutkielman tavoitteena on selvittää, millaisia osaamistarpeiden muutoksia tilintarkastajat Suomessa kohtaavat kestävyysraporttien varmentamisen yleistyessä. Tämän lisäksi tutkielma tarkastelee, miten tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt varmistavat riittävän osaamisen kestävyysvarmennusten alkaessa. Osaamispuula on todennäköinen, koska harvalla tilintarkastajalla on entuudestaan kokemusta kestävyysraporttien varmentamisesta. Tutkielmassa tarkastellaan aiheita sekä auktorisoitujen tilintarkastajien että avustavien tilintarkastajien näkökulmasta, koska sekä auktorisoituja että avustavia tilintarkastajia osallistuu kestävyysvarmennuksiin.

Suomessa tilintarkastusalalla on jo reagoitu mahdolliseen osaamispuulaan ja esimerkiksi Big Four -tilintarkastusyhteisöihin kuuluva PwC (PricewaterhouseCoopers) osti vuonna 2022 Mitopro nimisen yrityksen. Mitopro on yritysvastuun raportointiin, varmennukseen ja konsultointiin erikoistunut ESG-asiantuntijayritys. Kaupan myötä koko 3 hengen henkilöstö siirtyy Mitoprosta PwC:lle. (PwC 2022.) Yrityskaupoista huolimatta epäorgaaninen kasvu ei yksin ole ratkaisu osaajapuulaan, sillä Suomen ESG-asiantuntija-ala on nykyisellään vielä melko kehittämätön (Silvola & Vinnari, 2021).

Tutkielmassa syvennyttään kestävyysraportoinnin varmentamiseen ja sen mukanaan tuomiin osaamisen laajennustarpeisiin kestävyysvarmennuksiin osallistuvien



tilintarkastajien näkökulmasta. Tutkielmassa tullaan hyödyntämään ja tarkastelemaan tilintarkastajien omia kokemuksia ja näkemyksiä aihealueeseen liittyen. Tavoitteena on saada syvä ymmärrys tilintarkastajien osaamistarpeiden laajentumisesta varmennusten ulottuessa taloudellisen raportoinnin lisäksi myös ei-taloudelliseen raportointiin. Tutkielma pyrkii tuomaan ymmärrystä siihen, millaista uutta osaamista tilintarkastajat tarvitsevat kestävyysraporttien varmentamiseen. Näiden tavoitteiden pohjalta tutkielman päätutkimuskysymys on:

- Millaista uutta osaamista tilintarkastajat tarvitsevat kestävyysraporttien varmennukseen?

Tutkielman päätutkimuskysymyksen pohjalta alatutkimuskysymys on:

- Miten varmistetaan tilintarkastajien riittävä osaaminen liittyen kestävyysraporttien varmentamiseen?

Kuten tutkielmassa on jo aiemmin todettu, tutkimuskysymyksissä tilintarkastajalla tarkoitetaan sekä auktorisoituja että avustavia tilintarkastajia, jotka osallistuvat kestävyysvarmennuksiin. Tutkielman on tarkoitus laajentaa ymmärrystä kestävyysraporttien varmentamisen vaikutuksista tilintarkastajien osaamistarpeiden laajentumiseen varmennusten määrän kasvaessa lyhyessä ajassa merkittävästi. Tavoitteena on, että tutkielman tulosten avulla kestävyysraporttien varmennuspalveluita tarjoavat tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt voivat ymmärtää paremmin, millaista ammattiosaamista kestävyysraporttien laadukkaaseen varmentamiseen tarvitaan. Riittävällä osaamisella tarkoitetaan tilintarkastajien kykyä suorittaa kestävyysvarmennus laadukkaasti siten, että pystytään saavuttamaan rajoitettu varmuus tietojen oikeellisuudesta hyvää tilintarkastustapaa noudattaen.

Tutkielma saattaa olla hyödyllinen henkilöille, jotka ovat kiinnostuneita kestävyysraporttien varmentamisesta, kestävyysraportointitarkastajan urasta ja siihen vaadittavasta osaamisesta. Tutkielmassa syvennyttään myöhemmin myös ESRS-standardien sisältöön ja pyritään nostamaan esiin varmentamisen kannalta olennaisia asioita standardikokonaisuudesta. Tavoitteena on, että lukija pystyy tämän tutkielman avulla saamaan yleiskuvan ESRS-standardien sisällöstä ja niiden vaikutuksesta kestävyysraportointiin.

Tutkielma rajautuu maantieteellisesti käsittelemään kestävyysraporttien varmentamista Suomessa. Aihetta voisi käsitellä myös muiden EU-maiden näkökulmasta, mutta on olemassa syitä, miksi aihetta kannattaa tarkastella juuri Suomen näkökulmasta. Kestävyysraporttien varmennus on Suomessa suhteellisen tuore varmennuspalvelu isossa kuvassa, koska varmennuksia ei ole tehty suuria määriä ennen CSRD-direktiiviä kestävyysvarmennusten määrän ollessa alle 165 varmennustoimeksiantoa per vuosi vuosien 2010–2015 välillä (Silvola & Vinnari, 2021). Kestävyysraportointidirektiivin mukaan kestävyysvarmennus tulee suorittaa ulkopuolisen riippumattoman varmentajan toimesta. EU:n jäsenvaltiot voivat itse määritellä, kuka saa toimia varmentajana kyseisessä valtiossa. Suomessa kestävyysraportointidirektiivin mukaiset varmennukset on asetettu tilintarkastajien vastuualueelle. (Niskala & Palmuaro 2023.) Tämä saa aikaan yhtälön, jossa varmennusten määrä tulee kasvamaan merkittävästi tulevina vuosina. Samaan aikaan kestävyysvarmennuksiin osallistuvien tilintarkastajien tulisi pystyä laajentamaan osaamistaan, jotta kestävyysvarmennuksia pystytään suorittamaan laadukkaasti. Kyseisen yhtälön vuoksi aihealuetta on perusteltua tarkastella maantieteellisesti Suomen näkökulmasta. Koska vastuu varmennuksista on Suomessa tilintarkastajilla, tutkielman näkökulmaksi on valittu tilintarkastajan näkökulma, joka rajaa muut varmentajat ja heidän näkökulmansa pois tutkielmasta.

### **1.3 Tutkimusmenetelmän esittely**

Tutkimus toteutetaan laadullisena eli kvalitatiivisena tutkimuksena. Analyysimenetelmänä käytetään teemahaastatteluja, jotka mahdollistavat kestävyysraporttien varmentamisen tarkastelun syvällisesti alan asiantuntijoiden kanssa. Kvalitatiivinen tutkimusote sopii tutkielmaan, koska tarkoituksena ei ole tarkastella asiaa tilastollisen analyysin kautta. Tämän sijaan tutkielmassa pyritään saavuttamaan monipuolinen ymmärrys tilintarkastajien kestävyysraporttien varmentamiseen tarvitsemasta osaamisesta ja tavoista jalkauttaa osaamista tehokkaasti tilintarkastajille. Teemahaastattelut mahdollistavat aiheen syvällisen tarkastelun ja havainnoinnin hyödyntäen tilintarkastajien kokemuksia ja näkökulmaa monipuolisesti.

Haastateltavia tilintarkastajia on yhteensä neljä. Tavoitteena on suuren otoskoon sijaan panostaa laadukkaaseen ja informatiiviseen aineistoon. Haastateltavien valinnassa tulee korostumaan haastateltavien saavutettavuus sekä aiheosaaminen ja kokemus. (Eriksson & Kovalainen 2008.) Haastateltavat ovat tilintarkastajia, joilta löytyy jo kokemusta

kestävyys- tai vastuullisuusraporttien varmentamisesta. Osalla haastateltavista tulee olemaan myös kestävyysraportointitarkastajan KRT-tutkinto. Haastateltavista kolme on auktorisoituja tilintarkastajia ja yksi on avustava tilintarkastaja.

Teemahaastatteluissa tullaan hyödyntämään etukäteen koottua haastattelurunkoa, jonka avulla keskustelua pystytään ohjaamaan tutkielman kannalta olennaisiin teemoihin. Tutkielman haastattelurunko laaditaan pohjautuen teoriaosuudessa tehtyihin havaintoihin. Haastattelun keskeiset teemat kattavat kestävyysraportoinnin varmentamisen yleisen näkökulman sekä tilintarkastajien osaamistarpeet ja osaamisen kehittämisen kestävyysraporttien varmentamisen saralla.

Laadukkaalla kirjallisuuskatsauksella sekä hyvin rakennetulla teemahaastattelun haastattelurungolla pyritään esittämään alan asiantuntijoille kysymyksiä, joiden avulla tilintarkastajat pääsevät avaamaan ajatuksiaan kestävyysraporttien varmentamiseen tarvittavasta osaamisesta heidän kokemustensa ja osaamisensa pohjalta. Teemahaastatteluiden avulla tutkielmalla on mahdollisuus tuoda uutta ja relevanttia tietoa liittyen kestävyysvarmentamisessa tarvittavaan osaamiseen sekä tilintarkastajien osaamisen kehittämiseen. Teemahaastatteluiden avulla pyritään saamaan aikaan keskusteluita, jotka tarjoavat arvokkaita näkökulmia ja käytännön oivalluksia tutkimuskysymyksiin.

Aineiston analysoinnissa tullaan hyödyntämään koodausta, jossa aineistoa tarkastellessa tunnistetaan erilaisia tutkielman kannalta olennaisia teemoja ja merkitään aineistoa teemoittain. Koodaus auttaa tunnistamaan erilaisia teemoja haastatteluista ja tätä kautta aineistoa pystytään luokittelemaan ja järjestelemään teemojen mukaisesti. Koodaus helpottaa myös haastateltavien kokemusten vertailua ja tätä kautta mahdollisten poikkeamien tunnistamista. Tutkielman tavoitteena on tuottaa syvällistä ymmärrystä aihealueesta. Koodaus auttaa tämän tavoitteen saavuttamisessa helpottaessa aineiston systemaattista tarkastelua ja analysointia.

## 2 Tilintarkastajan osaaminen ja oppiminen

### 2.1 Ammatillinen osaaminen ja oppiminen käsitteinä

Kestävyysraporttien varmennuksien yleistymien aiheuttaa toimintaympäristön muutoksen ja uusia osaamistarpeita tilintarkastajille. Ensimmäisiä CSRD:n alaisia kestävyysraportteja ei ole vielä julkaistu, joten tätä kautta myös ensimmäiset viralliset varmennukset tapahtuvat vasta tulevaisuudessa. Tämän vuoksi tutkielman tekoheikellä ei vielä tiedetä, millaisia vaikutuksia uudet kestävyysvarmennukset todellisuudessa saivat tilintarkastusallalla ja tilintarkastajia kohtaan aikaan. Tarkasteltaessa tilintarkastajien osaamistarpeiden laajentumista kestävyysraporttien varmennusten yleistyessä on keskeistä ymmärtää osaamisen ja oppimisen käsitteet. Suomenkielisellä termillä ”osaaminen” on useampia englanninkielisiä vastineita, kuten ”competence”, ”skill” ja ”knowledge”. Osaamisella tarkoitetaan ihmisen tai organisaation kykyä suorittaa tietty tehtävä, tehtäväkokonaisuus tai rooli ajankäytön kannalta tehokkaasti ja lopputuloksen kannalta laadukkaasti. Luvun 2.1 otsikossa käytetty termi ammatillinen osaaminen voidaan määritellä kykyä soveltaa ammattiin liittyvää tietoa, taitoja, metodeja, arvoja sekä lainsäädäntöä (Abbott 2014; Boiral ym. 2019).

Tilintarkastajan työn kaltaisessa asiantuntijatyössä ajan tasalla oleva osaaminen on erittäin tärkeää asiantuntijalle. Osaaminen on tärkeää sekä yksilön että yrityksen näkökulmasta. Yksilön näkökulmasta osaaminen mahdollistaa tehokkaan ja laadukkaan työskentelyn, jota vaaditaan työssä pärjäämiseksi. Yrityksen näkökulmasta työntekijöiden osaaminen mahdollistaa alan kilpailussa pärjäämisen sekä mahdollisesti kilpailuedun osaamisen ollessa parempaa kilpailijoihin verrattuna (Le Deist & Winterton 2005, 27).

Osaamista tullaan tässä tutkielmassa tarkastelemaan tästä eteenpäin yksilön näkökulmasta, koska se on tutkielman kannalta olennainen näkökulma. Osaaminen rakentuu yksilön tiedoista, taidoista, kokemuksista sekä kyvyistä, joita tarvitaan onnistuneen suorituksen saavuttamiseen tietyssä tehtävässä tai toimintaympäristössä. Osaaminen on erityisesti nykyaikana tietoa ja taitoja, jotka ovat jatkuvassa muutoksen tilassa. Riittävän osaamisen omaava yksilö kykenee suoriutumaan annetuista tehtävistä tehokkaasti ja laadukkaasti. Pohdittaessa yksilön tietoja, taitoja, kokemuksia ja kykyjä, kokemukset on hyvä nostaa erityisesti esille. CSRD:n mukaisen uuden sääntelykehikon

pohjalta tehtävät kestävyysvarmennukset ovat kokonaan uusi varmentamisen kohde tilintarkastajille. Varmentamisen kohteen ollessa kokonaan uusi, tilintarkastajilta ei löydy suoraa aiempaa kokemusta juuri tämän kaltaisista kestävyysvarmennustoimeksiannoista.

Asiantuntijuus on osaamiseen ja asiantuntijatyöhön liittyvä termi, joka on tärkeä ymmärtää tarkasteltaessa tilintarkastajien osaamista. Aihealueen asiantuntija on henkilö, joka on erikoistunut ja omistautunut aiheeseen, ja hänellä on paljon tietoa ja kokemusta sekä syvä ymmärrys kyseisestä aiheesta. Asiantuntija on ehtinyt kerryttää tietoa ja oppimaan uutta pidemmän aikaa, jolloin hän on kehittänyt itselleen syvän osaamisen aiheesta. Tietyn aihealueen asiantuntijuus rakentuu ja kehittyy yleensä useampien vuosien kokemuksen jälkeen. (Le Deist ym. 2005, 24.) Asiantuntija kykenee hyödyntämään taitavasti osaamistaan ja kyky soveltaa tietoa käytännön työssä on asiantuntijalle tärkeä ominaisuus. Kyky soveltaa tietoa käytännössä on tärkeä asiantuntijalle, koska se auttaa asiantuntijaa löytämään ratkaisuja erilaisiin tilanteisiin ja ongelmiin, joita työssä kohdataan. Asiantuntijuuden määritelmän pohjalta voidaan tehdä johtopäätös, että vaikka tilintarkastajat ovat taloudellisen informaation varmentamisen asiantuntijoita, läheskään kaikki tilintarkastajat eivät ole kestävyysraporttien varmentamisen asiantuntijoita varmennusten alkaessa, sillä he eivät ole ehtineet kerryttää vuosien kokemusta kestävyystietoihin ja niiden varmentamiseen liittyen. Tutkielman tutkimuskysymykset liittyvät vahvasti tähän uuteen haasteeseen tilintarkastusalalla ja tutkielmassa pyritään löytämään vastauksia siihen, mitä uusia osaamistarpeita syntyy ja tätä kautta, miten varmistetaan tilintarkastajien asiantuntijuus kestävyysraporttien varmennuksissa kattavasti.

Tilintarkastajien osaamista ja osaamistarpeiden muutosta tarkasteltaessa oppiminen on keskeinen käsite. Uuden oppiminen nousee tärkeäksi taidoksi, jotta tilintarkastajat pystyvät vastaamaan nykyhetken ja tulevaisuuden osaamisvaatimuksiin. Oppimisessa on kyse prosessista, jossa yksilö hankkii uutta tietoa, taitoja, kokemuksia ja ymmärrystä tiettyyn aihealueeseen liittyen. Edellä mainittuja hankitaan opiskelun ja kouluttautumisen lisäksi käytännön harjoittelulla aihealueen parissa. Perinteisen faktojen ulkoa opetteluun lisäksi asiantuntijatyössä korostuu strategisempi näkökulma oppimiseen. Tällöin lähestymistapa oppimiseen on suunnitelmallisempi ja analyttisempi. Oppimiseen liittyvien lähestymistapojen kehittyessä yksilö kykenee kehittymään uuden oppimisessa elämänsä aikana. (Säljö 1979, 443–451.) Yksilön osaaminen kehittyy oppimisen kautta.

Ajan kanssa yksilöstä saattaa tulla aihealueen asiantuntija ymmärryksen ollessa syvällisellä tasolla.

## **2.2 Tilintarkastajien ammatillinen osaaminen ja oppiminen**

Tilintarkastusalalla tilintarkastajien perinteinen osaaminen on rakentunut monipuolisesta asiantuntemuksesta taloudellisen informaation ja raportoinnin tarkastamisessa ja varmentamisessa. Vaadittavia osaamisalueita ovat esimerkiksi tilintarkastusstandardit ja varmennusprosessit. Tämän lisäksi esimerkiksi järjestelmäosaaminen korostuu modernissa digitaalisessa liiketoimintaympäristössä. Perinteisesti matka kohti tilintarkastusalan ammattilaisuutta alkaa korkeakouluopinnoista. Korkeakoulussa luodaan pohjatyö ja ymmärrys perusasioista, joiden päälle lähdetään kasvattamaan ammatillista osaamista. Korkeakoulussa kehitetään osaamista esimerkiksi kirjanpitoon ja tilinpäätöksiin, liiketaloudelliseen ja analyyttiseen ajatteluun, tilintarkastusstandardeihin sekä riskienarviointiin liittyen. Korkeakouluissa oppimisesta ja osaamisen kartuttamisesta huolimatta suurin osa työhön vaadittavasta osaamisesta kartutetaan työelämässä itse työskentelyn kautta (Westermann ym. 2015).

Töissä tekemisen kautta oppiminen tapahtuu aloittamalla yksinkertaisemmista tehtävistä ja oppimisen karttuessa työtehtävien haastavuutta lisätään progressiivisesti ajan myötä työntekijän kehittyessä. Kaikki tämä tapahtuu perinteisesti siten, että kokeneempi kollega kertoo ja avustaa aluksi miten kyseinen työtehtävä kuuluu oikeaoppisesti tehdä. Tämän jälkeen opetteleva työntekijä pyrkii itsenäisesti hoitamaan työtehtävän saaden kuitenkin tarvittaessa apua kollegoiltaan. Opettelevan työntekijän saadessa tarpeeksi toistoja tietystä työtehtävästä hänen pitäisi oppia ymmärtämään työtehtävä syvällisesti ja rutinoitua, jolloin hän ei tarvitse enää apua kyseisessä työtehtävässä. Parhaassa tapauksessa työtehtävän oppinut pystyy jatkossa perehdyttämään nuorempia asiantuntijoita saman työtehtävän oppimisessa. Tällaisesta tavasta oppia käytetään lyhennettä OTJL (On-the-job-learning), joka voidaan suomeksi kääntää ”työssäoppimiseksi”. Tilintarkastusalalla työssäoppimista hyödynnetään laajasti ja sitä pidetään tärkeänä välineenä ammatillisen osaamisen jakamiseen ja kehittämiseen tilintarkastusyhteyksien sisällä. OTJL:ssä korostuvat kommunikaatiotaidot tilintarkastusyhteisön sisällä, mentorointi sekä aktiivinen ja rakentava palautteen antaminen ja vastaanottaminen. (Westermann ym. 2015, 1.)

Westermann ym. (2015) näkevät, että tilintarkastajien ammatillisessa osaamisessa olevan kaksi laajaa kokonaisuutta, joista ammatillinen osaaminen rakentuu. Nämä kaksi osa-aluetta ovat tilintarkastajan tekninen osaaminen ja ammatilliseen rooliin kuuluva sosiaalinen osaaminen ja käyttäytyminen. Tekninen osaaminen pitää sisällään esimerkiksi osaamisen liittyen kirjanpitoon ja tilinpäätöksiin, tilintarkastusmenetelmiin, liiketoiminnan riskien arviointiin ja lainsäädäntöön. Sosiaalinen osaaminen puolestaan pitää sisällään esimerkiksi ammatillisen käyttäytymisen, kommunikointi-, viestintä- ja tiimityötaidot sekä asiakassuhteiden hallintaan liittyvät taidot. Tekninen osaaminen toimii perustana ammatilliseen osaamiseen, jota myydään asiakkaille. Sosiaalinen osaaminen puolestaan auttaa menestyksekkäässä kommunikoinnissa eri sidosryhmien kanssa. Uusien työntekijöiden ammatillinen käyttäytyminen kehittyy erityisesti yritysten sisäisen koulutautumisen sekä organisaation sisällä tapahtuvan havainnoinnin kautta (Wyatt 2004, 46).

Yksi tärkeä ominaisuus tilintarkastajan työssä on ammatillinen vastuullisuus. IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants) on koonnut yhteen ammatilliseen vastuullisuuteen liittyvät pääperiaatteet. Ammatillinen vastuullisuus tilintarkastajan työssä tarkoittaa suoraselkäistä ja rehellistä toimintaa kaikessa ammattiin ja liiketoimintaan liittyvissä toimissa. Riippumattomuuden noudattaminen ja objektiivinen toiminta varmistavat, että tilintarkastaja ei vaaranna ammatillista harkintaansa eikä hänen päätöksiinsä vaikuta henkilökohtaiset suhteet. Kolmantena asiana IESBA korostaa ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden tärkeyttä. Tilintarkastajan on huolehdittava, että hänen ammatillinen osaamisensa on vaadittavalla tasolla ja hän toimii tunnollisesti lakien ja standardien mukaisesti. Tilintarkastajan työssä salassapitovelvollisuuden noudattaminen on ensiarvoisen tärkeää. Kaikki ammatin kautta saatu liikesuhteisiin liittyvä tieto tulee pitää luottamuksellisena. Viimeisenä asiana IESBA korostaa ammatillista käyttäytymistä. Tilintarkastajan tulee välttää käyttäytymistä, jonka hän tietää olevan ammattikunnan käyttäytymisen vastaista. Tämä pitää sisällään relevanttien säädösten ja määräysten noudattamisen. (Tomperi 2018; IESBA 2020, 18.)

Kestävyysraporttien varmentaminen tulee laajentamaan tilintarkastajien teknisen osaamisen vaatimuksia selvästi perinteisen tilintarkastusosaamisen ulkopuolelle. Ympäristöön, sosiaalisiin seikkoihin ja hyvään hallintotapaan liittyvä varmentaminen on tietyiltä osin tilintarkastajille täysin uusi varmentamisen alue. Uusi varmentamisen alue tuo esiin uudenlaisia osaamistarpeita, tilintarkastajien tulisi olla tietoisia esimerkiksi

kestävän kehityksen periaatteista. Kestävyysraportoinnissa käytettävän kaksinkertaisen olennaisuuden vuoksi tilintarkastajan tulisi pystyä ymmärtämään millaisia taloudellisia vaikutuksia kestävyysasioilla saattaa olla yrityksen liiketoimintaan ja puolestaan millaisia vaikutuksia yrityksen liiketoiminnalla on kestävyysnäkökulmasta. Nämä vaikutukset vaikuttavat siihen, mitkä aihealueet ovat raportoivalle yritykselle olennaisia raportoinnin kannalta ja joista sen tulee raportoida. Tilintarkastajilta ei ole aiemmin vaadittu tämän kaltaista syvällistä ymmärrystä kestävyysinformaatioon liittyen eikä tilintarkastajien ole tarvinnut toimia kestävyysasiantuntijoina.

Tilintarkastajien oppiminen ei rajoitu ainoastaan uusien tietojen ja taitojen hankkimiseen. Sen sijaan oppiminen on jatkuva prosessi, joka sisältää tiedon hankkimisen lisäksi muun muassa tiedon soveltamista ja aktiivista itsereflektointia eli oman toiminnan tarkastelua ja itsearvostelua. Uuden oppimista tukevat taidot kuten analyyttinen ajattelu, hyvät kommunikaatiotaidot ja teknologinen osaaminen. Tämän lisäksi ominaisuuksia, jotka korostuvat uuden oppimisessa tilintarkastusalalla ovat avoin ja utelias luonne, itseohjautuvuus, sopeutumiskyky sekä paineensietokyky. (Paavilainen 2020.)

Tilintarkastusalaan ja tilintarkastajien työhön vaikuttavat nyt ja tulevaisuudessa useat megatrendit, kuten digitalisaatio, teknologian kehitys, ESG ja ilmastonmuutoksen vastainen taistelu sekä väestön ikääntyminen (Dufva 2020). Näistä tutkielman kannalta olennaisimpina korostuvat erityisesti digitalisaatio ja teknologinen kehitys sekä ESG ja ilmastonmuutoksen vastainen taistelu. Teemana kestävyysraportointi liittyy hyvin vahvasti ESG:hen ja ilmastonmuutokseen vastaiseen toimintaan. Opetushallituksen (2022) toteuttamassa osaamistarvekyselyssä tiedusteltiin eri alojen osaamistarpeista ja miten osaamisen tarve tulee muuttumaan ammattialalla vuoteen 2030 mennessä. Yhtenä ammattialana kyselyssä oli rahoitusalan ja laskentatoimen asiantuntijat. Kysely ei ollut suoraan suunnattu tilintarkastajille, mutta tilintarkastajat ovat osa kyseistä ammattialaa. Kyselyn tuloksien perusteella rahoitusalan ja laskentatoimen asiantuntijoiden näkemyksen mukaan osaamisen tarve tulee eniten kasvamaan robotiikan ja tekoälyn hyödyntämisessä, automaatio-osaamisessa sekä liiketoiminnan prosessien kehittämisessä. Näistä robotiikan ja tekoälyn hyödyntäminen ovat digitalisaatioon ja teknologiseen kehittymiseen liittyvää suhteellisen uutta osaamista, jota tarvitaan myös tilintarkastusalalla.



Eri asiantuntijoiden osaamisen hyödyntäminen on taito, josta tilintarkastajilta löytyy osaamista ennestään perinteisen tilintarkastuksen vaatiessa hyvin laajalti eri aihealueiden osaamista. Esimerkkejä asiantuntija-alueista, joissa hyödynnetään aihealueeseen erikoistuneita asiantuntijoita ovat esimerkiksi verotus, IFRS-standardit, IT sekä data-analytiikka. ISA 620 standardin mukaan tilintarkastajat voivat hyödyntää asiantuntijoita tilanteissa, joissa vaaditaan erityistä asiantuntemusta tai osaamista tietyn tarkastuksen kannalta olennaisen aihealueen kohdalla (Tomperi 2018). Monipuolisen osaamisen kerääminen kestävyysvarmennusten tarkastustiimeihin sekä tilintarkastajia että ESG-asiantuntijoita hyödyntämällä on järkevin tapa lähestyä kestävyysvarmennuksia (Boiral ym. 2020). Tilintarkastajat pystyvät tuomaan tarkastustiimiin varmennusosaamista sekä asiakas- ja toimialatuntemusta. ESG-asiantuntijat pystyvät puolestaan tuomaan syvällisempää aiheosaamista. Tällä tavoin tilintarkastajien ja ESG-asiantuntijoiden osaamiset täydentävät toisiaan varmennuksissa.

Osaamista tarkasteltaessa on tärkeä syventyä myös tilintarkastajan henkilökohtaisten ominaisuuksien ja luonteenpiirteiden näkökulmaan. Näkökulma on tärkeä, sillä yksilön ominaisuudet ja luonteenpiirteet saattavat vaikuttaa oppimiseen ja tätä kautta potentiaaliin asiantuntijana. Tilintarkastajalle ja kestävyysraportointitarkastajalle tärkeitä ominaisuuksia ovat muun muassa taipumus analyttiseen ajattelutapaan, vahva eettinen harkintakyky, tarkkuus sekä uteliaisuus. (Arežina ym. 2014, 131–133.) Erityisesti yksilön eettiset kyvyt korostuvat tutkielman käsitellessä tilintarkastajia ja kestävyysvarmentamista. Tilintarkastuksessa korostuu eettinen päätöksenteko, kestävyysvarmennuksissa asiantuntijaksi kehitymisessä puolestaan kiinnostus vastuullista ja eettistä toimintaa kohtaan tukee kehittymistä.

### 3 Kestävyyseraportointi ja -varmentaminen

#### 3.1 Kestävyyseraportointi varmennuksen kohteena

CSRD-direktiivin myötä kestävyysraporttien varmennus tulee EU:ssa pakolliseksi yhtiöille, joita direktiivi koskee. Aluksi kestävyysraportin varmennus tulee eroamaan tilinpäätösten tilintarkastuksesta, kun kyseessä on rajoitetun varmuuden antava lausunto. Keskipitkällä aikavälillä tavoitteena varmennuksissa on kohtuullinen varmuus eli yhtäläinen varmuus taloudellisen informaation varmentamisen kanssa (Aspholm 2022).

KRT-erityispätevyyden omaava tilintarkastaja suorittaa varmennuksen yhteisön kestävyysraportille ja antaa varmennuskertomuksessaan arvion siitä, noudatetaanko kestävyysraportin laatimista koskevia vaatimuksia. Sekä käytetyn datan että päästölaskelmissa hyödynnettyjen tietojen tulee olla jäljitettävissä ja laskelmien tulee olla tarkastettavissa. Tilintarkastajien varmentaessa kestävyysraportit sidosryhmien luottamuksen kestävyysinformaatioon uskotaan kasvavan. (Aspholm 2022.)

Finanssivalvonnan tehtäviin kuuluu kansainvälisten IFRS-tilinpäätösstandardien noudattamisen valvonta laissa määritellyllä tavalla. Finanssivalvonnan valvontavastuu laajenee kestävyysraportoinnin myötä koskemaan myös kestävyysraporttien valvontaa. (Finanssivalvonta 2023.) Tilintarkastajatutkintojen järjestämisen lisäksi PRH:n vastuulla on tilintarkastuksen laadunvalvonta Suomessa. Kestävyysvarmennusten myötä PRH:n vastuu laadunvalvonnasta laajenee kattamaan myös tilintarkastajien suorittamien kestävyysvarmennusten laadunvalvonnan (PRH 2023b). Finanssivalvonnan ja PRH:n suorittaessa valvontaa yritysten kestävyysraportointiin ja tilintarkastajien kestävyysvarmentamiseen, tilintarkastajien työn dokumentointi korostuu tärkeänä osana varmentamistyötä. Tilintarkastajien on huolehdittava varmentamistoimeksiannossa tehtyjen työpapereiden asianmukaisesta tarkastamisesta sekä varmistaa huolellinen ja kattava dokumentointi läpi varmentamisprosessin.

Kestävyysraportointidirektiivin mukaan kestävyysraportit tulee laatia ESRS-standardeja noudattaen. Tarkasteltaessa kestävyysraportointia varmennuksen kohteena on tärkeää ymmärtää, minkälaisien standardien pohjalta yritykset tulevat tekemään kestävyysraportointiaan. Euroopan komissio (2023) julkaisi 31.7.2023 lopullisen delegoidun asetuksen CSRD-direktiiviin liittyvistä kestävyysraportoinnin ESRS-standardeista.

Vaikutukset, mahdollisuudet ja riskit, jotka ovat ESRS-standardeissa usein lyhennettynä IRO (Eng. Impacts, Risks and Opportunities), ovat tärkeitä käsitteitä kestävyysraportoinnissa. ESRS-standardeissa korostetaan, että yrityksen tulee raportoida sille olennaisista vaikutuksistaan, riskeistään ja mahdollisuuksistaan, jotka koskevat ympäristöön, yhteiskuntaan tai hallintotapaan liittyviä kestävyysseikkoja. Vaikutuksilla tarkoitetaan yrityksen positiivisia ja negatiivisia vaikutuksia ihmisiin ja ympäristöön. Riskeillä ja mahdollisuuksilla tarkoitetaan puolestaan yrityksen taloudellisia riskejä ja mahdollisuuksia, jotka liittyvät kestävyysseikkoihin. Näiden käsitteiden pohjalta muodostuu kaksinkertainen olennaisuus, joka on keskeinen termi ESRS-standardien mukaisessa kestävyysraportoinnissa ja raporttien varmennuksessa. (Euroopan komissio 2023; Niskala & Palmuaro 2023, 48). Edellä mainittuihin käsitteisiin syvennyttään tarkemmin myöhemmin tutkielmassa.

ESRS-standardikokonaisuus rakentuu teemoittain luokitelluista standardeista. Luokittelu tuo ESRS-standardeihin syvyyttä ja nämä toimivat viitekehyksenä EU:ssa yritysten kestävyysraportoinnille jatkossa. Rakenteen puolesta ESRS-standardit jaetaan kolmeen luokkaan:

- a) monialaiset standardit;
- b) aihekohtaiset standardit (ympäristöön, yhteiskuntaan ja hallintoon liittyvät standardit); ja
- c) alakohtaiset standardit

Kaksi ensimmäistä luokkaa ovat toimialoista riippumattomia, jolloin niitä sovelletaan kaikkiin yrityksiin toimialasta riippumatta. Alakohtaiset standardit puolestaan ovat toimialakohtaisia eivätkä koske kaikkia yrityksiä. (Euroopan komissio 2023.)

Monialaisia standardeja on kaksi. Ne ovat *ESRS 1 Yleiset vaatimukset* ja *ESRS 2 Yleiset tiedot*. ESRS-standardien ensimmäisessä standardissa *ESRS 1 Yleiset vaatimukset* kerrotaan ESRS-standardien yleisestä rakenteesta, laadintatavoista, peruskäsitteistä sekä yleisistä vaatimuksista kestävyysraportointiin liittyen. ESRS 1 on tärkeä osa standardikokonaisuutta, koska siinä annetaan peruseriaatteet, joiden pohjalta tavoitteena on kestävyysraportoinnin yhdenmukaistaminen ja vertailukelpoisuuden parantaminen EU:n laajuisesti. *ESRS 2 Yleiset tiedot* puolestaan esittää tiedonantovaatimukset, joita yritysten tulee noudattaa raportoinnissaan olennaisista kestävyystiedoista. ESRS 2

kytkeytyy vahvasti kaikkiin aihekohtaisiin standardeihin, koska siinä määritellään yleisesti raportointiin liittyvät tiedonantovaatimukset. Kyseisessä standardissa kerrotaan myös mahdollisista lisävaatimuksista liittyen aihekohtaisiin ESRS-standardeihin ja niistä raportointiin. (Euroopan komissio 2023; Niskala & Palmuaro 2023, 62–65.) Monialaisten standardien ymmärtäminen tulee olemaan myös varmennuksesta vastaaville tilintarkastajille ensiarvoisen tärkeää ESRS 1 & 2 standardien kertoessa raportoinnin peruseriaatteet sekä niiden koskiessa kaikkia yrityksiä, joille varmentaminen on pakollista.

ESRS-standardien mukaisen kestävyysraportoinnin lähtökohtana on olennaisuusanalyysi. Olennaisuusanalyysissä määritellään, mitä kestävyysinformaatiota kyseisen yrityksen tulee kestävyysraportissaan esittää. Olennaisuusanalyysistä mielenkiintoisen tekee se, että analyysi ei rajoitu ainoastaan yhtiön omaan toimintaan, vaan tämän lisäksi tulee huomioida yrityksen koko arvoketjun toimet. Tämä tarkoittaa käytännössä, että kestävyysraportointi on laajuudeltaan usein kattavampi kuin taloudellisessa raportoinnissa konserniraportointi. (Niskala & Palmuaro 2023, 58; NordicOffset 2023.) Aiemmin lyhyesti mainittu kaksinkertainen olennaisuus on tärkeä käsite kestävyysraportoinnissa, koska se toimii raportoinnin perustana. Kaksinkertaisesta olennaisuudesta (engl. double materiality) voidaan suomen kielessä käyttää myös termejä kahdenkertainen olennaisuus tai kaksoisolennaisuus. Kaksinkertainen olennaisuus pitää sisällään taloudellisen olennaisuuden (engl. financial materiality) ja vaikutus olennaisuuden (engl. impact materiality). Aiemmin mainituista vaikutuksista, riskeistä ja mahdollisuuksista vaikutukset liittyvät nimensä mukaisesti vaikutusolennaisuuteen. Riskit ja mahdollisuudet liittyvät puolestaan kaksinkertaisen olennaisuuden toiseen olennaisuuteen eli taloudelliseen olennaisuuteen. Kaksinkertaisen olennaisuuden mukaan yrityksen tulee huomioida omat vaikutuksensa kestävyysseikkoihin, kuten ympäristöön ja ihmisiin, mutta tämän lisäksi myös kestävyysseikkojen vaikutukset itse yritykseen. Tällä tavoin sekä yritykseen kohdistuvat riskit ja mahdollisuudet että yrityksen vaikutukset kestävyysseikkoihin muodostavat molemmat yhden olennaisuusnäkökulman kestävyysraportointiin. Yrityksen tulee raportoida kestävyystiedot, jotka ovat olennaisia joko molemmista tai vain toisesta olennaisuusnäkökulmasta. (EUVL 2022.)

Kaksinkertainen olennaisuus tulee olemaan myös varmennusprosessin kannalta hyvin olennainen. Raportoivan yrityksen vastuulla on tunnistaa, mitkä seikat ovat yrityksen raportoinnin kannalta olennaisia, mutta kestävyysraportointitarkastajan tehtävänä on

ottaa kantaa, onko yritys ottanut huomioon kaikki sille olennaiset asiat raportoinnissaan. Tämän kaltainen rooli vaatii kestävyysraportointitarkastajalta syvällistä ymmärrystä asiakkaan liiketoiminnasta ja toimialasta. Kestävyysraportointitarkastajan tulee ymmärtää varmennusasiakkaan liiketoiminnan vaikutuksista ympäristöön ja ihmisiin, sekä tämän lisäksi kestävyysseikkojen vaikutukset yritykseen.

Aihekohtaisia standardeja on yhteensä kymmenen kappaletta., joista jokainen käsittelee tiettyä kestävyysaihetta. Viisi ensimmäistä standardia keskittyvät ESG:n E-komponenttiin ja tätä kautta koskevat ympäristöseikkoja. Ympäristöseikkojen jälkeen neljä seuraavaa standardia käsittelee ESG:n S-komponenttia eli yhteiskuntaseikkoja ja viimeinen aihekohtainen standardi koskee ESG:n G-komponenttia eli hallintotapaseikkoja. Kaksinkertaisen olennaisuuden pohjalta yrityksen tekemän olennaisuusanalyysin tulisi määritellä, mitkä kymmenestä aihekohtaisesta standardista koskevat kyseistä yritystä.

Kestävyysraporttien varmentamisen näkökulmasta kestävyysraportointitarkastajalta tulisi löytyä ymmärrystä kaikista aihekohtaisista standardeista. Tutkielmassa käydään kaikki aihekohtaiset standardit läpi, koska nämä ovat kestävyysraporttien varmennusprosessin ja tilintarkastajien osaamistarpeiden laajentumisen kannalta olennaista ymmärtää. Aiheet pitävät sisällään osa-aiheita, joista osa pitää vielä sisällään osaosa-aiheita. Tämä kertoo, kuinka laajoja standardit ovat ja kuinka syvälle yksityiskohtiin niissä pureudutaan. Tämän tutkielman kannalta ei ole olennaista syventyä osaosa-aiheisiin asti, mutta osa-aiheita tullaan tarkastelemaan, koska ne antavat kuvaa standardien raportointivaatimusten syvyydestä.

Viisi ensimmäistä aihekohtaista standardia, jotka koskevat ympäristöseikkoja ovat:

- a) ESRS E1 – Ilmastonmuutos
- b) ESRS E2 – Pilaantuminen
- c) ESRS E3 – Vesivarat ja merten luonnonvarat
- d) ESRS E4 – Biologinen monimuotoisuus ja ekosysteemit
- e) ESRS E5 – Resurssien käyttö ja kiertotalous

Ensimmäinen aihekohtainen standardi on *ESRS E1 – Ilmastonmuutos*. ESRS 1 standardissa nimensä mukaisesti tarkastellaan ilmastonmuutoksen kannalta olennaisia aiheita. Tällaisia ovat yrityksen liiketoiminnan ilmastonmuutokseen sopeutuminen, ilmastonmuutokseen vaikuttaminen ja hillintä, sekä energiaan liittyvät seikat (Euroopan komissio 2023, 24). Ilmastonmuutosta koskevassa ESRS E1 standardissa keskitytään erityisesti yrityksen tosiasiallisiin sekä mahdollisiin positiivisiin ja negatiivisiin vaikutuksiin liittyen ilmastonmuutokseen. Standardissa korostetaan erityisesti yrityksen hillitsemistoimia, jotka edesauttavat Pariisin sopimuksen mukaisesti ilmaston lämpenemisen rajoittamista 1,5 celsiusasteeseen. Asian ollessa yrityksen kohdalla olennainen, standardi vaatii yritystä raportoimaan muun muassa ilmastonmuutoksen hillintää koskevan siirtymäsuunnitelman, energiankulutuksestaan, kasvihuonekaasupäästöistä, ilmastonmuutoksen hillintään ja siihen sopeutumiseen liittyvät toimintaperiaatteet, resurssit ja tavoitteet (Euroopan komissio 2023, 67–74; Niskala & Palmuaro 2023, 102–143). Kuten voidaan huomata, jo pelkästään ensimmäinen aihekohtainen standardi pitää sisällään hyvin monipuolisesti ilmastonmuutokseen liittyviä asioita. Näistä esimerkiksi energiankulutukseen ja kasvihuonekaasupäästöihin liittyvä tiedon varmentaminen tulee vaatimaan varmentajalta syvällisempää ymmärrystä näistä aiheista. Kasvihuonekaasupäästöt sisältyvät E1 standardiin. Näitä mitataan ja raportoidaan yleisimmin GHG Protocol -viitekehyksen avulla, joka antaa ohjeet sekä yrityksen että sen arvoketjun kasvihuonekaasupäästöjen mittaamiseksi ja hallitsemiseksi. Protokollassa kasvihuonekaasupäästöt jaotellaan 3 luokkaan, jotka ovat Scope 1, Scope 2 ja Scope 3. (Niskala & Palmuaro 2023.)

Scope 1 pitää sisällään yrityksen oman toiminnan aiheuttamat päästöt. Scope 2 puolestaan huomioi yrityksen ostoenergian epäsuorat päästöt, kuten yrityksen käyttämän sähkön ja lämpöenergian aiheuttamat päästöt. Scope 3 puolestaan sisältää myytyjen tuotteiden koko arvoketjun sisältämät päästöt, jotka eivät sisälly kahteen ensimmäiseen Scopeen. (Silvola ym. 2024.) Varmentajalta tullaan vaatimaan ymmärrystä GHG Protokollan kaltaisista viitekehyksistä, jotta varmennustyö pystytään suorittamaan tämän kaltaisen datan puolesta laadukkaasti.

*ESRS E2 – Pilaantuminen* tuo erilaiset pilaantumiseen liittyvät aiheet ja osa-aiheet osaksi kestävyysraportointia. Erilaisia pilaantumiseen liittyviä aiheita on luokiteltu ESRS E2 standardissa olevan ilman, veden, maaperän sekä elävien organismien ja elintarvikkeiden pilaantuminen. Tämän lisäksi ESRS E2 osa-aiheita ovat ongelma-aineet, erityistä huolta

aiheuttavat aineet sekä mikromuovit. (Euroopan komissio 2023, 24.) Raportoinnissa pilaantumisen tarkoitetaan ilmaan, veteen tai maaperään päätyviä yrityksen päästöjä, sekä näiden päästöjen ehkäisemiseen, rajoittamiseen ja vähentämiseen liittyvää toimintaa. Mikäli edellä mainitut asiat ovat olennaisia yrityksen toiminnassa, siltä edellytetään standardin mukaisesti raportointia muun muassa pilaantumiseen liittyvistä toimintaperiaatteista, toimista, resursseista ja tavoitteista. Yrityksen tulee myös raportoida huolta tai erityistä huolta aiheuttavista aineista sekä pilaantumiseen liittyvien olennaisten riskien ja mahdollisuuksien ennakoitua taloudellisia vaikutuksia. (Euroopan komissio 2023, 105–109.) ESRS E2 standardi pitää sisällään monipuolisesti asiaa liittyen pilaantumisiin. Tällaiset asiat ja niihin liittyvän tiedon varmentaminen ovat isossa kuvassa tilintarkastajille uutta. Tiettyihin toimialoihin keskittyneet tilintarkastajat ovat mahdollisesti saattaneet jo ennen kestävyysraportointia olla tekemisissä pilaantumiseen liittyvän raportoinnin kanssa, mikäli tietyn alan yritykset ovat vapaaehtoisesti raportoineet tällaista tietoa.

*ESRS E3 – Vesivarat ja merten luonnonvarat* tuo raportoinnin piiriin veteen ja merten luonnonvaroihin liittyvät osa-aiheet. Näihin liittyviä osaosa-aiheita ovat vedenkulutus, vedenotto, jätevesipäästöt, jätevesipäästöt valtameriin ja merten luonnonvarojen hyödyntäminen ja käyttö. (Euroopan komissio 2023, 24.) Standardi täsmentää tiedonantovaatimukset liittyen siihen, miten yritys toiminnallaan vaikuttaa vesivaroihin ja merten luonnonvaroihin. Tämä pitää sisällään muun muassa vesivaroihin ja merten luonnonvaroihin liittyvät toimintaperiaatteet, toimet, resurssit ja tavoitteet, vedenkulutuksen, vesivaroihin sekä merten luonnonvaroihin liittyvät olennaisten riskien ja mahdollisuuksien ennakoitua taloudellisia vaikutuksia. (Euroopan komissio 2023, 117–120.)

Kuten voidaan huomata, monet ESRS-standardit ovat vahvasti vuorovaikutuksessa keskenään. Esimerkiksi ESRS E3 standardi on vuorovaikutuksessa kaikkien muiden ympäristöä koskevien E-standardien kanssa. Aiemmin käsiteltäisiin E1 ja E2 standardeihin ESRS E3 liittyy ilmastonmuutokseen esimerkiksi veden lämpötilan nousun, sademäärien sekä merenpinnan nousun kautta, ja toisaalta pilaantumiseen veteen joutuvien päästöjen tarkastelun kautta. (Euroopan komissio 2023, 116.) Tätä kautta standardikokonaisuus muodostaa toisiinsa linkittyvän kattavan ja monipuolisen kokonaisuuden.

*ESRS E4 – Biologinen monimuotoisuus ja ekosysteemit* on hyvin kattava aihekohtainen standardi. Se pitää sisällään neljä osa-aihetta: biologisen monimuotoisuuden vähenemisen suorat vaikutustekijät, vaikutukset lajien tilaan, vaikutukset ekosysteemien laajuuteen ja tilaan sekä vaikutukset ekosysteemipalveluihin ja riippuvuudet niistä (Euroopan komissio 2023, 24). E4 standardi keskittyy siihen, miten yritykset vaikuttavat toiminnallaan biodiversiteettiin eli biologiseen monimuotoisuuteen ja ekosysteemeihin. Nämä liittyvät läheisesti muihin ympäristöaiheisiin, koska muutokset biodiversiteetissä ja ekosysteemeissä johtuvat erityisesti ilmastomuutoksesta sekä erilaisesta ympäristön pilaantumisesta. E4 standardissa korostuu raportoivien yritysten kannalta erityisesti toimipaikkojen sijainnit ja se, sijaitsevatko toimipaikat biologisen monimuotoisuuden kannalta herkällä alueella. Esimerkiksi uhanalaiset lajit ja suojelualueet yrityksen toimipaikan sijainnin läheisyydessä voivat olla olennaisia asioita, jotka saavat aikaan raportointivelvollisuuden. Yritykseltä voidaan vaatia mittareita, jotka mittaavat yrityksen olennaisia vaikutuksia biologiseen monimuotoisuuteen sekä ekosysteemeihin. (Euroopan komissio 2023, 125–138.)

*ESRS E5 – Resurssien käyttö ja kiertotalous* on viimeinen ympäristöseikkoja käsittelevä aihestandardi. Sen osa-aihealueita ovat resurssien sisäänvirtaukset, mukaan lukien resurssien käyttö, tuotteisiin ja palveluihin liittyvät resurssien ulosvirtaukset sekä jätteet (Euroopan komissio 2023, 25). Resurssien käyttöön ja kiertotalouteen keskittyvä E5 standardi tulee olemaan olennainen monella teollisuusyrityksellä, jolla on suuria materiaalivirtoja. Tämän kautta esimerkiksi teollisuuspainotteisen asiakasportfolion omaavalta tilintarkastajalta tullaan tulevaisuudessa vaatimaan syvällistä perehtymistä kyseiseen standardiin kestävyysvarmuuksia varten. E5 standardi tulee vaatimaan tietojen ollessa olennaisia yrityksiä raportoimaan muun muassa resurssien käyttöön ja kiertotalouteen liittyvät toimintaperiaatteet, toimet, resurssit ja tavoitteet, sekä resurssien sisään- ja ulosvirtauksista. Standardi korostaa materiaalien käytön tehokkuutta, kierrätystä sekä jätteiden minimointia. (Euroopan komissio 2023, 144–145.)

Ympäristöseikkoja koskevien ESRS E1-E5 standardien jälkeen tulevat neljä aihekohtaista standardia, jotka koskevat yhteiskuntaseikkoja:

- a) ESRS S1 – Oma työvoima
- b) ESRS S2 – Arvoketjun työntekijät



- c) ESRS S3 – Vaikutusten kohteena olevat yhteisöt
- d) ESRS S4 – Kuluttajat ja loppukäyttäjät

*ESRS S1 – Oma työvoima* on ensimmäinen yhteiskuntaseikkoja koskeva standardi. Kyseisessä standardissa syvennytään työoloihin, yhdenvertaiseen kohteluun, yhtäläisiin mahdollisuuksiin sekä muihin työhön liittyviin oikeuksiin (Euroopan komissio 2023, 25). Standardin tavoitteena on tuoda yrityksen raportoinnissa esiin omaan työvoimaan liittyviä positiivisia ja negatiivisia tosiasiallisia ja mahdollisia vaikutuksia sekä työvoimaan liittyviä toteutettuja toimenpiteitä ja niistä saatuja tuloksia (Niskala & Palmuaro 2023, 200–201). Kyseessä on standardi, joka tulee lähtökohtaisesti koskemaan monia yrityksiä, koska yrityksen oma työvoima ja siihen liittyvät seikat ovat monille yrityksille olennainen asia. S1 standardi pitää sisällään pitkän listan omaan työvoimaan liittyviä asioita, kuten monimuotoisuudet mittarit, riittävän palkan, sosiaalisen suojelun sekä terveyttä ja turvallisuutta koskevat mittarit (Euroopan komissio 2023, 155–156).

ESRS S1 keskittyessä yrityksen omaan työvoimaan, *ESRS S2 – Arvoketjun työntekijät* keskittyy vastaaviin työhön liittyviin aiheisiin yrityksen arvoketjun työntekijöiden näkökulmasta. ESRS S1 ja S2 ovatkin aihekohtaisina standardeina hyvin lähellä toisiaan käytännössä ainoan eron ollessa tarkastellaanko yrityksen omaa vai arvoketjun työvoimaa. (Euroopan komissio 2023, 25.) Standardi keskittyy erityisesti toimintatapoja, joilla vaikutetaan arvoketjun työntekijöiden työoloihin ja -ehtoihin, yhdenvertaisuuteen sekä muihin työhön liittyviin oikeuksiin (Niskala & Palmuaro 2023, 241).

Yrityksen ja sen arvoketjun työvoimaa koskevien standardien jälkeen seuraava standardi on *ESRS S3 – Vaikutusten kohteena olevat yhteisöt*. Kyseisessä standardissa huomioidaan muun muassa alkuperäiskansojen oikeudet, yhteisöjen taloudelliset, sosiaaliset ja sivistykselliset oikeudet sekä yhteisöjen kansalaisoikeudet ja poliittiset oikeudet (Euroopan komissio 2023, 26). Yhteisöt, joita vaikutukset koskevat, viittaavat henkilöihin tai ryhmiin, jotka asuvat tai työskentelevät samalla alueella, ja joihin raportoivan yrityksen toimet ovat vaikuttaneet tai saattavat vaikuttaa koko yrityksen arvoketjun alusta loppuun (Niskala & Palmuaro 2023, 245).

Viimeinen yhteiskuntaseikkoja koskeva aihekohtainen standardi on *ESRS S4 – Kuluttajat ja loppukäyttäjät*. Standardissa keskitytään kuluttajien ja loppukäyttäjien henkilökohtaiseen turvallisuuteen, heihin kohdistuviin vaikutuksiin sekä

syrjimättömyyteen yrityksen toiminnan näkökulmasta (Euroopan komissio 2023, 26). Tällaisia kuluttajiin ja loppukäyttäjiin liittyviä myönteisiä tai kielteisiä vaikutuksia voivat olla esimerkiksi yksityisyyteen, terveyteen ja turvallisuuteen vaikuttavat asiat (Niskala & Palmuaro 2023, 245–246).

Kymmenentenä ja viimeisenä aihekohtaisena standardina on hallintotapaseikkoja koskeva standardi: *ESRS G1 – Liiketoiminnan harjoittaminen*. Kyseisen standardin lisäksi hallintotapaseikkoja käsitellään myös yleisiä tietoja käsittelevässä ESRS 2:ssa, jossa tarkastellaan hallintoprosesseja, valvontatoimia ja menettelyjä, joita hyödynnetään vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien seurannassa, hallinnassa ja valvonnassa (Euroopan komissio 2023). G1 standardi keskittyy käsittelemään yrityksen liiketoimintaperiaatteita eettisestä näkökulmasta. G1 standardi nostaa esiin muun muassa yrityksen korruption ja lahjonnan vastaiset toimintaperiaatteet. Yhtenä mielenkiintoisena tarkastelun kohteena on yrityksen maksuaikakäyttäytyminen pieniä ja keskisuuria yrityksiä kohtaan. (Niskala & Palmuaro 2023, 261.) Tällaisen tiedon tarkastelu on lähempänä tilintarkastajien perinteisempiä taloudellisia tarkastusprosesseja.

Kuten voidaan huomata, aihekohtaiset standardit ovat hyvin monipuoliset ja käsittelevät eri ESG-teemoja syvällisesti. Aihekohtaiset standardit pitävät sisällään erilaisia mittaristoja, jotka tulevat olemaan uusia raportoinnissa. Mittaristojen tulkinta ja tiedon varmentaminen tulevat haastamaan kestävyysraportointitarkastajia tulevaisuudessa ja erityisesti kestävyysraportoinnin alkuvaiheessa, kun yleisesti hyväksytyjä käytännön toimintatapoja varmennuksiin ei ole ehtinyt vielä muodostua.

ESRS-standardien kolmas ja viimeinen luokka on alakohtaiset standardit. Näitä standardeja sovelletaan nimensä mukaisesti vain tietyn alan yrityksiin. Myös alakohtaisissa standardeissa käsitellään IRO:a eli vaikutuksia, riskejä ja mahdollisuuksia. Alakohtaisissa standardeissa syvennyttään muita standardiluokkia syvällisemmin tietylle alalle olennaisiin aiheisiin ja teemoihin, jotka sisältävät merkittäviä vaikutuksia, riskejä ja mahdollisuuksia alan yrityksille kestävyysnäkökulmasta. Alakohtaiset standardit eivät tule voimaan vielä 1.1.2024 ja tämän tutkielman kannalta ei ole olennaista syventyä tarkemmin alakohtaisiin standardeihin. Varmentajan näkökulmasta alakohtaisissa standardeissa ja niiden varmennuksessa tulee korostumaan tilintarkastajan toimialatuntemus. (Euroopan komissio 2023.)

Ensimmäisten vuosien kestävyysraporttien sisältö tulee vaihtelevaan suuresti kestävyysraporttien ollessa kokonaan uusi pakollinen raportti EU:ssa. Raportin tarkoitus on tarjota informaatiota yrityksen sidosryhmille, joten sisältö ja käytännöt tulevat ensimmäisten vuosien aikana kehittymään kohti yhtenäisempää linjaa ja kokonaisuutta. Ensimmäisten vuosien aikana tulee korostumaan yritysten prosessien ja menettelytapojen oikeellisuus. Nämä ovat tärkeitä, jotta kestävyteen liittyvää dataa saadaan kerättyä, dokumentoitua ja raportoitua luotettavasti. Näiden asioiden tärkeys korostuu, koska yrityksen vastuulla on itse suorittaa olennaisuusanalyysi, jonka pohjalta raportoinnin kannalta olennaiset asiat tunnistetaan. (Silvola ym. 2024.)

	Monialaiset standardit (Cross-cutting standards)	Ympäristöseikkoja koskevat standardit	Yhteiskuntaseikkoja koskevat standardit	Hallintotapaseikkoja koskevat standardit
Voimaan 1.1.2024	ESRS 1 Yleiset vaatimukset	ESRS E1 Ilmastonmuutos	ESRS S1 Oma työvoima	ESRS G1 Liiketoiminnan harjoittaminen
	ESRS 2 Yleiset tiedot	ESRS E2 Pilaantuminen	ESRS S2 Arvoketjun työntekijät	
		ESRS E3 Vesivarat ja merten luonnonvarat	ESRS S3 Vaikutusten kohteena olevat yhteisöt	
		ESRS E4 Biologinen monimuotoisuus ja ekosysteemit	ESRS S4 Kuluttajat ja loppukäyttäjät	
		ESRS E5 Resurssien käyttö ja kiertotalous		
Voimaan myöhemmin	Alakohtaiset standardit (Sector-specific standards)			
	Listattuja pk-yrityksiä koskevat oikeasuhteiset standardit			
	EU:n ulkopuolisia yrityksiä koskevat standardit			

Kuva 1. Havainnollistava kuva ESRS-standardikokonaisuudesta. Lähde: Finanssivalvonta (2023)

### 3.2 Tilintarkastajien keskeiset ominaisuudet ja osaamisalueet kestävyysraporttien varmennuksessa

Kestävyysraportointidirektiivi muuttaa EU:ssa useita EU-lakeja. Tilinpäätösdirektiivi ja tilintarkastusdirektiiviä ovat esimerkkejä direktiiveistä, joihin tulee muutoksia. Tilintarkastusdirektiiviin suunnitellut muutokset vaikuttavat myös tilintarkastajien osaamistarpeisiin, käytettäviin standardeihin sekä tilintarkastajien valvontaan. Auktorisointivaatimusten tarkoituksena tulisi olla varmistaa, että tilintarkastajilla on riittävä ammatillinen osaaminen ja ymmärrys kestävyysraporttien varmentamiseen sekä

kyky soveltaa tätä tietoa käytännössä. Yhtenä olennaisena asiana on varmistaa jo auktorisoitujen tilintarkastajien tietojen ja osaamisen ajantasaisuus liittyen kestävyysraporttien varmentamiseen. (Aspholm 2021.)

Farooq ja de Villiers (2018) jaottelevat kestävyysvarmentajan tarvitseman osaamisen kolmeen osa-alueeseen. Ensimmäinen osa-alue on itse varmentamiseen liittyvä osaaminen, toisena osa-alueena on ymmärrys asiakkaan liiketoiminnasta ja toimialasta, kolmantena osaamisen osa-alueena on aiheosaaminen.

Kestävyysvarmennuksissa tilintarkastajan tehtävänä varmistaa, että kestävyysraportointi noudattaa ESRS-standardeja. Tämän seurauksena kestävyysraporttien varmennuksiin osallistuvilta tilintarkastajilta vaaditaan myös syvällistä lainsäädännöllistä ymmärrystä uusista ESRS-standardeista. (Aspholm 2021.) Uuden lainsäädännön omaksuminen ja soveltaminen tarkastuksiin ei ole tilintarkastajille uutta, koska perinteisen tarkastuksen puolella tarkastajat ovat saaneet sopeutua uuteen lainsäädäntöön esimerkiksi IFRS-standardien yleistyessä.

ESRS-standardit ovat hyvin laaja standardikokonaisuus ja tämän lisäksi kestävyysraporttien sisältämä informaatio on monimuotoisempaa kuin perinteinen taloudellinen informaatio. Tämän vuoksi varmentajan ammatillinen pätevyys ja osaaminen sekä kestävyysinformaation että varmentamisen osalta korostuvat (Gullkvist 2023, 39). Tilintarkastusdirektiivistä ollaan muuttamassa useita artikloja, sillä kestävyysraporttien varmennus laajentaa ja monipuolistaa tilintarkastajien roolia sekä osaamisvaatimuksia (Aspholm 2021).

GRI (Global Reporting Initiative) on riippumaton organisaatio, jonka tehtävänä on edistää organisaatioiden kestävyysraportointia. GRI tarjoaa oman viitekehyksensä, joka auttaa yrityksiä tunnistamaan toimintansa ympäristövaikutukset sekä raportoimaan näihin liittyvistä toimistaan näiden olennaisuus huomioiden. GRI:llä oli aiemmin kestävyysraportointiin liittyen ohjeistus, mutta nykyään ohjeistuksen sijasta GRI:llä on omat standardit. GRI:n standardit ovat kestävyysraportointiin liittyen käytetyimmät standardit globaalisti (KPMG, 2022). GRI-standardit ovat erilliset uusista ESRS-standardeista. GRI korostaa kestävyysraporttien varmennuksissa varmentajan riippumattomuutta varmennusasiakkaasta. Riippumattomuus on tärkeää, jotta raportista julkaistavat päätelmät ovat puolueettomia. Tämän lisäksi ominaisuuksia, joita GRI korostaa ovat varmentajan asiantuntemus sekä aiheesta että varmennukseen liittyvistä

käytännöistä. Tutkijat ovat samoilla linjoilla GRI:n kanssa ja korostavat varmentajan riippumattomuuden tärkeyttä. Tämän lisäksi tutkijat korostavat varmentajan aikaisempaa kokemusta vastuullisuuteen liittyvän raportoinnin parista sekä kokemusta ja tietämystä asiakasyrityksen toimialasta. (Adams & Evans 2004, 111.) Riippumattomuuteen liittyvät seikat ovat lähtökohtaisesti kunnossa saman tilintarkastustiimin varmentaessa taloudellisten lukujen lisäksi kestävyysraportin, koska tarkastustiimin riippumattomuus on varmistettu yksilöiden liittyessä tarkastustiimiin.

Ruiz-Barbadillon ja Martínez-Ferreron (2020) tutkimuksen mukaan varmennusten välillä syntyy positiivisia heijastusvaikutuksia ja synergiaetuja saman tilintarkastajan ja tilintarkastustiimin varmentaessa sekä taloudellisen informaation, että kestävyysinformaation. Synergiaedut ja heijastusvaikutukset syntyvät tarkastustiimin tuntiessa varmennusasiakkaan entuudestaan. Erityisesti toimialaosaamisen nähtiin hyödyttävän kestävyysvarmennuksen puolella. Toimialaosaamisesta hyötyvät erityisesti tarkastajat, jotka ovat erikoistuneet tietyille toimialoille ja joiden asiakasportfolio sisältää samalta toimialalta useampia asiakkaita. Toimialaosaaminen hyödyttää tarkastajaa olennaisten kestävyysseikkojen tunnistamisessa sekä toimialan kestävyysinformaation syvässä ymmärtämisessä. Martínez-Ferrero ym. (2018) päätyivät samaan johtopäätökseen kestävyysvarmentajan toimialaosaamiseen liittyen. Heidän mukaansa parempi toimialaosaaminen sekä pidempi tilintarkastaja-asiakas suhde parantavat kestävyysraporttien laatua varmentajan toimialaan ja asiakkaaseen liittyvän kokemuksen ansiosta.

Ymmärrys asiakkaan prosesseista kestävyysraportoinnin taustalla on myös tärkeää kestävyysvarmentajalle. Kestävyysvarmentajalla tulisi olla ymmärrystä asiakkaan sisäisistä kontrolleista sekä eri tavoista mitata ja varmentaa kestävyteen liittyviä muuttujia. (Dixon ym. 2004.) Osaaminen itse varmennusprosessista ja evidenssinhankintatavoista koettiin myös tärkeiksi ominaisuuksiksi (Huggins ym. 2011). Varmennusprosessiosaamisen ja evidenssinhankintatapojen lisäksi asiakas- ja toimialaosaaminen ovat osa-alueita, joista tilintarkastajat hyötyvät kestävyysraporttien varmentamisessa.

Gullkvist (2023) tarkasteli suomalaisten pörssiyritysten vastuullisuusraportoinnin ulkopuolista varmentamista vuosina 2015–2021. Kyseisissä varmennuksissa yleisimpiä toimenpiteitä olivat: a) datan arviointi ja testaus, b) johdon ja henkilöstön haastattelut ja

c) vierailut yrityksissä. Kaikki yleisimmät toimenpiteet ovat tilintarkastajille tuttuja toimenpiteitä taloudellisen informaation varmentamisen kautta. Erottavana tekijänä on käsiteltävä aihe ja siihen liittyvä data, jotka puolestaan ovat tilintarkastajille tuntemattomampia verrattuna perinteiseen taloudelliseen informaatioon.

Kestävyysraporttien varmentaminen tulee vaatimaan tilintarkastajilta ja tilintarkastusyhteisöiltä uusia laadunhallintajärjestelmiä, joilla pystytään vastaamaan suureen kestävyystietojen varmennuksen kysyntään. Uuden varmentamisen alueen lisäksi uusien laadunhallintajärjestelmien opettelu tulee myös haastamaan tilintarkastajia ja vaatimaan heiltä uutta osaamista. Tilintarkastajan pääasiallisena tavoitteena on saavuttaa ymmärrys siitä, millainen yrityksen kestävyystietojen keräämiseen liittyvä prosessi on, ja tätä kautta tunnistaa ne osa-alueet, joissa kyseisen yrityksen kohdalla esiintyy todennäköisimmin olennaisia ja merkittäviä virheellisyyksiä kestävyysinformaatiossa. Tämän jälkeen tilintarkastajan tulee suorittaa tarkastusta erilaisin toimenpitein, kuten kyselyjen, havainnoinnin ja analyttisten toimenpiteiden avulla. Mikäli tilintarkastaja havaitsee tarkastuksen aikana seikkoja, jotka viittaavat olennaisen virheellisyyden mahdollisuuteen, tulee hänen suorittaa lisätarkastusta saavuttaakseen rajoitetun varmuuden toimeksiantoon liittyen. (Aspholm 2022.)

Silvola ym. (2024) ovat listanneet valmistelutoimenpiteitä, joita tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen tulisi tehdä. Ensimmäisenä valmistelutoimenpiteenä on tunnistaa raportointivaatimuksen alaisuudessa olevat asiakasyritykset ja heille asiasta tiedottaminen. Tämän jälkeen kyseisten yritysten tukena tulisi olla, kun määritetään varmennuksen kohteena olevat kestävyystiedot ja arvioidaan, minkälaisia edellytyksiä onnistunut raportointi ja varmennusprosessi vaativat.

Accountancy Europe on koostanut yleiskatsauksen liittyen rajoitetun varmuuden antaviin kestävyysraporttien varmennustoimeksiantoihin. Yleiskatsaus pitää sisällään asioita, joita tilintarkastajan tulisi käsitellä saavuttaakseen rajoitetun varmuuden toimeksiannossa. Tilintarkastajan tulisi muun muassa ymmärtää yrityksen ympäristöön ja vastuullisuuteen liittyvät olennaiset vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet. Tämän pohjalta tilintarkastajan tulisi tunnistaa, mitkä aihealueet ovat kyseisen yrityksen kestävyysraportoinnin kannalta olennaisia ja mitkä alueet sisältävät riskin olennaiselle virheelle. Tilintarkastajan tulee suorittaa analyttistä tarkastelua ja tiedustelua, jonka avulla varmistetaan julkistettavien tietojen oikeellisuudesta, täydellisyydestä ja neutraalisuudesta. Tilintarkastajan tulisi

myös varmistaa, että raportointi on puolueetonta, eikä sisällä viherpesua. (Aspholm 2022.) Edellä mainittujen varmennusta koskevien seikkojen pohjalta voidaan todeta, että vaikka kyseessä on aluksi rajoitetun varmuuden antava toimeksianto, se vaatii tästä huolimatta tilintarkastajalta syvällistä ymmärrystä yritykseen liittyvistä kestävyysseikoista, niiden raportointiin liittyvistä prosesseista ja tiedonkeruu menetelmistä sekä olennaiset riskit ja mahdollisuudet yrityksen toimintaympäristöön liittyen kestävyysnäkökulma huomioiden.

Eri toimialojen kannalta hyvin erilaiset asiat voivat nousta olennaisiksi kestävyysraportoinnin kannalta. Toimialojen välisten erojen takia esimerkiksi rakennusteollisuudessa on eri asiat olennaisia kuin pankkisektorilla. Tilintarkastajan asiakasportfolion painottuessa tietyille toimialoille kyseisestä toimialaosaamisesta voi olla huomattavasti hyötyä kestävyysvarmennuksissa. Toimialaosaaminen on osaamisen alue, joka tulee korostumaan kestävyysvarmennuksissa erityisesti, koska samojen alojen yhtiöillä raportoinnin kannalta olennaiset asiat ovat lähellä toisiaan ja tätä kautta tietyltä alalta syvän kokemuksen omaava tarkastaja hyötyy toimialakohtaisesta ymmärryksestään myös kestävyystietojen varmentamisen puolella.

Tekoäly ja automaatio ovat myös alueita, joiden kehitys on ottanut 2020-luvulla suuria harppauksia eteenpäin. Nämä tulevat mahdollistamaan myös tilintarkastajille työssään uudenlaista tehokkuutta, tarkkuutta ja analysointimahdollisuuksia. Tekoäly ja automaatio mahdollistavat suurempien datamassojen tehokkaamman ja tarkemman käsittelyn sekä tarkastuksen. Tätä kautta esimerkiksi suurempien otoskokojen ja mahdollisesti jopa koko tieto- tai datamassan tarkastaminen tulee mahdolliseksi ja parantaa tätä kautta varmennuksen laatua. Tekoäly ja automaatio voivat myös tehostaa otantamenetelmiä riskiparametrit huomioiden. (Silvola ym. 2024.) Tekoälyä ja automaatiota hyödyntävät työkalut tulevat vaatimaan tilintarkastajilta uutta digitaalista ja teknistä osaamista tulevaisuudessa samalla mahdollistaen tehokkaamman varmennusprosessin myös kestävyysraporttien parissa. CSRD:n mukaisten kestävyysvarmennusten alkaessa ensiksi tullaan hakemaan parhaita toimintatapoja varmennusprosesseihin. Varmennusprosessien kehittyessä uusien työkalujen kehittäminen helpottuu. Kestävyysvarmennuksissa sisältäessä perinteistä tilintarkastusta enemmän laadullista informaatiota, tulee tekoälyn hyödyt mahdollisesti korostumaan, koska tekoälyn avulla pystytään varmentamaan suuria tekstimassoja nopeammin ja tehokkaammin.

## **4 Kestävyysraporttien varmentaminen ja tilintarkastajien osaaminen**

### **4.1 Tutkimusaineiston hankinta ja analysointi**

Tutkielman empiirisen osuuden tutkimusaineiston hankinta toteutettiin laadullisten teemahaastatteluiden muodossa. Tutkielman empiirisessä osuudessa on hyödynnetty aineistohallintasuunnitelmaa (liite 2) tutkimusaineiston hallinnassa, analysoinnissa ja dokumentoinnissa. Teemahaastatteluissa haastateltiin tutkielman aiheen mukaisesti tilintarkastajia sekä yhtä avustavaa tilintarkastajaa. Empiirisessä osuudessa ensiarvoisen tärkeänä asiana korostuu tilintarkastajien kokemus liittyen kestävyysraporttien varmennuksiin tai muuten kyseiseen aihealueeseen. Haastateltavat tilintarkastajat omaavat KRT-erikoispätevyyden tai he ovat muuten olleet osana kestävyys- tai vastuullisuusraporttien varmennustoimeksiantoja. Teemahaastatteluiden avulla pyrittiin syventymään tilintarkastajien kokemuksiin ja näkemyksiin kestävyysraporttien varmentamiseen liittyvistä osaamistarpeista, jotka tietyiltä osin laajentavat tilintarkastajien perinteisiä osaamistarpeita aikaisempaa laajemmiksi.

Osaamistarpeiden laajentuminen johtuu erityisesti CSRD-direktiivistä ja ESRS-standardeista. On tärkeää ymmärtää, että haastatteluiden suoritushetkellä Suomessa ei ole vielä suoritettu CSRD:n alaisia pakollisia kestävyysraporttien varmennuksia. Tästä huolimatta tilintarkastajia on jo koulutettu kestävyysraporttien varmennukseen liittyen ja osa auktorisoiduista tilintarkastajista on jo ehtinyt hankkia itselleen KRT-erikoispätevyyden, joka oikeuttaa tulevaisuudessa varmentamaan CSRD:n alaisia kestävyysraportteja Suomessa. Tämän lisäksi tilintarkastajilta saattaa löytyä kokemusta CSRD:n alaisia kestävyysraportteja ennen vastuullisuusraporttien ja vapaaehtoisten kestävyysraporttien varmennuksista.

Kaikki haastateltavat työskentelevät Big Four -tilintarkastusyhteisöissä. Tutkielman kannalta koettiin tärkeimmäksi kriteeriksi löytää kestävyysraportoinnista ja KRT-erikoispätevyydestä kokemusta omaavia tilintarkastajia. Kestävyysraporttien varmennus ei ole vielä tutkielman tekohetkellä yleistä Suomessa, jonka vuoksi haastatteluun sopivien tilintarkastajien määrä on haastatteluista tehdessä vielä melko rajattu. KRT-erikoispätevyyden omaavia tilintarkastajia voidaan erikoispätevyytensä pohjalta pitää haastatteluun sopivina haastateltavina. Yhdeltä haastateltavalta ei löydy KRT-



erikoispatentteja, mutta kyseinen avustava tilintarkastaja on ollut mukana kestävyys- ja vastuullisuusraporttien varmuksissa ja omaa tätä kautta haastattelun kannalta arvokasta käytännön kokemusta ja tietoa aiheesta.

Tutkielman haastattelurunko valmisteltiin valmiiksi ennen haastatteluja ja kyseistä haastattelurunkoa hyödynnettiin teemahaastatteluissa (Liite 1). Haastattelut saattoivat ohjautua keskustelun mukana tarkemmin tiettyihin aihealueisiin tai teemoihin, jotka nousivat esiin haastatteluissa. Haastattelurungon tavoitteena on tarjota haastatteluissa materiaalia ja kysymyksiä, joiden avulla päästään syventymään tutkielman tutkimuskysymyksiin tutkimusaineiston analysoinnin kautta (Eriksson & Kovalainen 2008).

Haastattelut tallennettiin äänitiedostoina, joista haastattelut ensiksi litteroitiin tekstimuotoon syvempää analysointia varten. Haastateltavien henkilöllisyydet säilytettiin luottamuksellisina, ja haastateltavat osallistuivat anonyymeinä haastatteluun. Mikäli haastatteluissa nousi esiin informaatiota, joka saattaisi paljastaa haastateltavan henkilöllisyyden ja työnantajan, tekstiä muokattiin siten, että se ei sisällä henkilöllisyyttä tai työnantajaa paljastavaa tietoa. Tekstimuotoon litteroidut haastattelut pilkottiin ensiksi analysointivaiheessa pienempiin osiin aihealueittain. Tämän jälkeen suoritettiin koodausta, jossa tunnistettiin empiirisen aineiston keskeisiä teemoja. Koodaus auttaa analysointivaiheessa analysoitavan aineiston hahmottamisessa ja jaottelussa. Tekstin koodauksen jälkeen haastatteluja analysoitiin koodusteemoittain ja pyrittiin löytämään toistuvia teemoja ja yhtenäisiä tai eroavia näkemyksiä haastateltavien välillä. Kaiken edellä mainitun pohjalta pyrittiin tekemään tulkintoja ja johtopäätöksiä liittyen tutkielman tutkimuskysymyksiin.

	Tilintarkastuskokemus	Tausta kestävyysvarmuksista	Haastattelupäivä
Haastateltava A	10 vuotta, Senior Manager, KHT	KRT-erikoispatentteja	26.1.2024
Haastateltava B	3 vuotta, Senior Associate	Koulutukset + toimeksiannot	8.2.2024
Haastateltava C	20 vuotta, Partner, KHT	KRT-erikoispatentteja	27.2.2024
Haastateltava D	16 vuotta, Partner, KHT	KRT-erikoispatentteja	15.3.2024

*Kuva 2. Tietoja haastatteluihin osallistuneista tilintarkastajista*

Haastattelut suoritettiin kasvotusten ja jokaista haastateltavaa haasteltiin erikseen eli ryhmähaastatteluja ei hyödynnetty tutkielmassa. Kaikki haastattelut suoritettiin tammi- maaliskuun 2024 aikana ja haastattelut kestivät 25–45 minuuttia.

## 4.2 Kestävyysraportointi uutena varmennuksen kohteena

Haastattelut aloitettiin keskustelemalla yleisesti kestävyysraportointidirektiivistä sekä kestävyysraportoinnista uutena raportoinnin ja varmennuksen kohteena. Haastateltavien kanssa pohdittiin kestävyysraportointidirektiivin vaikutusta tilintarkastusalaan sekä tilintarkastajien työhön tulevaisuudessa. Osaamisnäkökulmaan keskittymisestä huolimatta haastatteluissa pyrittiin keskustelemaan kokonaisvaltaisesti kestävyysraportoinnista, kestävyysvarmennuksista sekä kestävyysvarmennusten vaikutuksesta tilintarkastajiin. Raportoivien yritysten näkökulma oli myös tärkeä sisällyttää haastatteluihin, koska raportointivelvollisten yritysten lähtökohdat raportointiin vaikuttavat myös tilintarkastajien varmennustyöhön raportoinnin ja sen sisältämän datan laadun kautta. Aihealueeseen liittyvien yleisten ajatusten ja odotusten pohjalta pyrittiin lähestymään tilintarkastajien osaamisen ja osaamistarpeiden laajentumisen näkökulmia. Haastateltavat olivat yksimielisiä CSRD-direktiivin vaikutuksista tilintarkastusosalalle Suomessa. Haastateltavien mukaan vaikutus on merkittävä ja kyseessä on yksi suurimmista muutoksista toimialalla pitkään aikaan, jopa vuosikymmeniin.

Haastateltavat korostivat, että tilintarkastajilla ei ole vielä käytännön varmennuskokemusta kestävyysraportointidirektiivin ja ESRS-standardien mukaisista kestävyysvarmennuksista, koska direktiivin pohjalta tehtyjä kestävyysraportteja ei ole vielä haastatteluhetkellä tehty Suomessa. Käytännön kokemuksen puuttuessa haastateltavat kertoivat kestävyysraportointidirektiivin näkyneen työssään tähän asti erityisesti sisäisten ja ulkoisten koulutusten kautta sekä asiakkaiden kanssa käytyjen keskustelujen muodossa. Kolme neljästä haastateltavasta on auktorisoituja KHT-tilintarkastajia. Kaikki auktorisoiduista tilintarkastajista oli ehtinyt suorittaa ennen haastatteluita KRT-erikois pätevyden.

Kaikki haastateltavat ovat osallistuneet organisaationsa sisäisiin koulutuksiin, jotka ovat käsitelleet kestävyysraportointidirektiiviä ja tulevia kestävyysvarmennuksia. Koulutusten lisäksi asiakkaat ovat olleet kasvavissa määrin kiinnostuneita kestävyysraportoinnista. Haastateltava C uskoo asiakkaiden kiinnostuksen ja halun keskustella kestävyysraporteista kasvavan entisestään, kun tilikauden 2023 tilinpäätökset on saatu valmiiksi ja katseita aletaan kääntämään tilikauden 2024 raportointiin.

Kaikki haastateltavat kokivat CSRD:n mukaisen kestävyysraportoinnin hyvänä uudistuksena ja positiivisena muutoksena. Haastateltavien B ja D mukaan yhtiöiden sidosryhmiä kiinnostaa yhtiöiden liiketoiminnan kestävyys ja vastuullisuus 2020-luvulla enemmän kuin koskaan aiemmin. Kestävyysraportointi tulee tarjoamaan kokonaiskuvan kestävyteen liittyvistä teemoista, jotka ovat kyseisen yhtiön kohdalla olennaisia. Haastateltavat uskoivat CSRD-direktiivin vaikuttavan positiivisesti kestävyysinformaation raportoinnin laatuun ja laajuuteen parantaen samalla raporttien vertailukelpoisuutta. Haastateltava B näki uuden sääntelykehikon ja varmentamisen lisäävät informaation luotettavuutta ja vähentävän viherpesua. Haastateltava D kiteytti positiivista näkemystään liittyen CSRD:n mukaiseen kestävyysraportointiin:

Mun mielestä kestävyysraportoinnin tuleminen on sellaisenaan tosi hyvä asia. Tää on ensimmäinen oikeasti järkevä kohtuu nopeassa aikataulussa saatu säännös, joka oikeasti muuttaa mun mielestä jotain. Se et niistä asioista pitää raportoida ja on tämmönen vertailukelpoinen mittaristo, niin se on tosi iso askel oikeeseen suuntaan. Kyllä mä ihan aidosti uskon, et jos ne suuryritykset ja niiden asiakkaat rupee tekemään päätöksiä sen pohjalta, mitkä firmat toimii kestävästi, niin se vaikutus tulee koko sinne arvoketjuun. Ainakin tässä kohtaa mä uskon vielä et se oikeasti muuttaa niiden yhtiöiden käytäntöjä, että ei pelkästään aleta vaan tekemään niitä raportteja vähän eri näkökulmasta vaan oikeasti tää muuttais tapaa toimia. (Haastateltava D.)

Haastateltavien positiivisesta suhtautumisesta huolimatta haastateltavat A ja C näkivät myös selkeitä haasteita uuteen raportointiin ja kestävyysvarmennuksiin liittyen. He kokivat sääntelykehikon olevan tiukka, kun huomioidaan uuden raportoinnin nopea aikataulu. Molemmat kokivat muutosten tulevan voimaan nopealla aikataululla, mikä luo aikapainetta sekä raportoivien yritysten että tilintarkastajien suuntaan. Haastateltava C näkee direktiivin aikataulun hyvin kunnianhimoisena, kun huomioidaan raportoivien yritysten tarve uuden datan keräämiselle, ja tätä kautta uuden ja luotettavan raportoinnin kehittämiseksi. Haastateltavat uskoivat suurempien yhtiöiden pärjäävän laajempien resurssiensa turvin muutoksesta helpommin, mutta näkivät pienempien yhtiöiden kohdalla syntyvän haasteita erityisesti datan keräämisen, uusien prosessien kehittämisen sekä henkilöresurssien riittävyyden näkökulmasta. Haastateltava A painotti ensimmäisten CSRD:n mukaan raportoitavien kestävyysraporttien ja -varmennusten tärkeyttä, sillä ne

tulevat antamaan suuntaa tulevaisuuden raporteille ja tätä kautta myös varmennusprosesseille.

Vaikka viitekehys on aina viitekehys, niin käytäntö näyttää kuitenkin lopulta, minkä tyyppistä se raportointi lopulta on. Mielenkiintoista nähdä, kun pikkuhiljaa alkaa tulemaan enemmän niitä, että millaiseksi se muotoutuu. Luultavasti käytännössä se menee niin, että isot yhtiöt näyttävät ensiksi suuntaa ja heiltä tullaan hakemaan sitä suuntaviivaa. (Haastateltava A.)

Haastateltava A nosti myös esiin muutoksen nopeutta sekä aikataulullista haastetta tilintarkastajien näkökulmasta. Kestävyysvarmennukset tulevat tulevaisuudessa lisäämään tilintarkastajien kiirettä erityisesti keväällä, joka on muutenkin tilintarkastusalalla hyvin kiireistä aikaa.

Olisiko se voinut olla niin, että on tilinpäätös ja toimintakertomus, ja sitten on vielä kestävyysraportti, joka olisi tehty taloudellisten lukujen jälkeen erillään. Ja tästä huolimatta kestävyysraportit voitaisiin varmentaa ja toimittaa kaupparekisteriin, mutta vähän eri aikataululla. Olisi siis ollut virallinen raportti, mutta olisi samalla saatu vähän jaettua sitä aikajännettä, jossa niitä töitä tehdään. (Haastateltava A.)

Kestävyysraportit raportoidaan osana toimintakertomusta, jolloin se on osa tilinpäätöskokonaisuutta ja tulee myös varmentaa samassa aikataulussa perinteisen tilintarkastuksen kanssa. Tämä luo resurssipainetta tilintarkastusyhteisöille ja lisää jo ennestään raskaiden kiirekausien kuormitusta alalla työskenteleville.

Haastatteluissa keskusteltiin siitä, onko tilintarkastajat oikea ammattiryhmä vastaamaan kestävyysraporttien varmennuksista. Kysymys oli tärkeä tutkielman teeman kannalta, koska se nosti esiin ajatuksia sekä tilintarkastajilta löytyvästä hyödyllisestä osaamisesta että osaamispuutteista. Puutteet osaamisessa tulevat laajentamaan kestävyysvarmennuksiin osallistuvien tilintarkastajien koulutuksen tarvetta. Haastateltavien ajatukset olivat ristiriitaiset aiheen tiimoilta, mutta he kokivat kuitenkin tilintarkastajien olevan parhaiten kestävyysvarmennuksiin soveltuva ammattiryhmä. Kaikki haastateltavat korostivat heidän näkemyksensä pitävän paikkansa silloin, kun tilintarkastajilla on myös mahdollisuus hyödyntää varmennustoimeksiannoissa ESG-

asiantuntijoita. ESG-asiantuntijoiden tärkeys tulee haastateltavien mukaan korostumaan erityisesti ensimmäisten vuosien varmennuksissa.

Kaikki haastateltavat korostivat varmentamisen ja tarkastustyön olevan tilintarkastajille tuttua. Samalla haastateltava A totesi tilintarkastajien olevan luotettu ammattiryhmä, jolla on entuudestaan pääsy lähelle yhtiöitä, yhtiöiden toimintaa ja tietoja, joihin yhtiöiden ulkopuolisilla ei ole pääsyä. Haastateltava D muistutti tilintarkastajien omaavan historian ja osaamisen talouteen liittyvän informaation todentamisesta ja tarkastamisesta siten, että kyseinen informaatio on olennaisesti oikein. Hän myös korosti, että perinteisen tilintarkastuksen kautta lakien ja standardien mukainen tarkastus tuttua ja tilintarkastajat ovat tottuneet sopeutumaan tiukentuvaan sääntelyyn työssään. Haastateltava C puolestaan painotti kestävyysraportin olevan osa tilinpäätöspakettia sen sisältyessä toimintakertomukseen. Tilinpäätöspaketin tulisi kokonaisuutena olla sisällöltään yhteneväinen. Tällöin varmennusprosesseissa syntyy synergioita tehokkuuden kannalta saman tahon varmentaessa sekä taloudellisen tiedon että kestävyystiedot, sillä samoja asioita ei tarvitse käydä läpi kahdesti eri tahojen välillä.

Haastateltavilla oli myös argumentteja, joiden pohjalta kestävyysvarmennukset tulevat olemaan haastava varmentamisen alue tilintarkastajille. Vaikka varmentaminen ja tarkastustyö ovat tilintarkastajille tuttuja, kestävyysraporteissa raportoitavat aihealueet ovat tilintarkastajille pitkälti uusia aihealueita.

Kaikki haastateltavat kertoivat esimerkkinä ympäristöön liittyvien tietojen olevan tilintarkastajille tuntemattomampia ja yksityiskohtaisen tiedon varmentaminen esimerkiksi päästölaskennassa tulee olemaan suuri haaste tilintarkastajille. Varmennuksissa tarvittavan syvällisen aiheosaamisen vuoksi haastateltavat kokivat parhaaksi ratkaisuksi kestävyysvarmennuksissa sekatiimit, joissa tilintarkastustiimin lisäksi hyödynnetään aihealuekohtaisesti eri ESG-asiantuntijoita. ESG-asiantuntijat pystyvät tätä kautta paikkaamaan erityisesti ensimmäisten vuosien varmennuksissa aukkoja tilintarkastajien aihealueisiin liittyvässä osaamisessa.

Haastatteluissa keskusteltiin siitä, miten haastateltavat uskovat kestävyysraporttien varmentamisen yleistymisen vaikuttavan tilintarkastajien ja avustavien tilintarkastajien työnkuvaan tulevaisuudessa. Haastateltavat uskovat, että kestävyysraporttien varmennus ei tule näkymään kaikkien tilintarkastajien ja avustavien tilintarkastajien työnkuvassa tulevaisuudessa. Tästä huolimatta haastateltava B näkee, että kaikilla tilintarkastajilla

olisi tärkeää olla perusymmärrys myös ESG:stä ja kestävyysvarmentamisesta kestävyysvarmennusten yleistyessä. Haastateltavat B ja D näkevät kestävyysvarmentamisen erikoistumismahdollisuutena osalle tilintarkastajista. Tällöin aiheesta kiinnostuneet pääsevät syventämään osaamistaan ja mukaan kestävyysvarmennustoimeksiintoihin.

Haastateltava B:n mukaan kertomuksia allekirjoittaville kestävyysraportointitarkastajille CSRD tulee aiheuttamaan selkeää muutosta työnkuvaan ja asiakokonaisuuksiin, joiden parissa työskentelee. Haastatteluissa korostui selkeästi tarve uusille KRT-erikoispätevyyden omaaville kestävyysraportointitarkastajille sekä avustaville tilintarkastajille, joilta löytyy asiantuntemusta kestävyysvarmennuksista. Haastateltava C:n näkemys asiasta:

Se on kanssa yksi haaste et pitäisi saada kestävyysvarmennusta osaavia avustavia tilintarkastajia enemmän tiimeihin (Haastateltava C).

Haastateltavat olivat yksimielisiä siitä, että kestävyysraporttien varmentaminen tulee pidemmällä aikavälillä olemaan positiivinen asia sekä tilintarkastusosalalle että tilintarkastajille. Kestävyysvarmennusten ensimmäisiin vuosiin liittyen haastateltavat B ja C nostivat ensisijaiseksi haasteeksi sen, miten osaaminen saadaan koulutusten avulla jalkautettua isolle massalle.

Ainakin just se isomman massan osaaminen, eli kuka tekee ja mitä tekee ja miten se koulutus tulee alemmille tasoille. Ja tavallaan just se, että miten se koulutus järjestetään. Saadaanko sitä ymmärrystä asioista oikeasti levitettyä vai jääkö se pintaraapaisuksi, et onko se oppiminen sit todellisuudessa laadukasta, on hyvä kysymys. (Haastateltava B.)

Haastateltavat C ja D korostivat CSRD:n olevan mahdollisuus erityisesti suuremmille tilintarkastusyhteisöille. He näkevät kestävyysvarmennusten painottuvan tarvittavan osaamisen ja resurssien vuoksi tilintarkastusyhteisöille, joilta löytyy monipuolisesti varmennuksiin tarvittavaa osaamista yhteisön sisältä. Haastateltava C korosti, että erityisesti Big-4 yhtiöille kestävyysvarmennukset ovat loistava mahdollisuus kasvulle sekä liikevaihdolla että henkilöstön määrällä mitattuna.

Mielenkiintoisena ajatuksena haastatteluissa nousi ajatus kestävyysvarmennuksien vaikutuksesta tilintarkastusalan houkuttelevuuteen uudenlaisen urapolun kautta. Alalle

saattaa tulevaisuudessa tulla uusia tilintarkastajia, jotka eivät ole niin kiinnostuneita perinteisestä tilintarkastuksesta, mutta tulevat alalle, koska haluavat päästä työskentelemään kestävyysasioiden parissa avustavana tilintarkastajana tai kestävyysraportointitarkastajana. Tällaiset tilintarkastajat voivat aluksi käydä perinteisempää tilintarkastajapolkua, mutta ajan myötä suuntautuvat kestävyysraportointitarkastusten puolelle. Yhtenä mahdollisuutena on myös ainoastaan kestävyysvarmennuksiin keskittyvät avustavat tilintarkastajat.

Tulevaisuudessa voi kuulua Auditiin, mutta käytännössä tehdä vaan kestävyysraporttien varmennusta ja vastuullisuuteen liittyviä juttuja (Haastateltava B).

Haastatteluissa keskusteltiin tilintarkastusalan tilanteesta Suomessa tutkielman tutkimusongelman näkökulmasta. Haastateltavat korostivat alalla keski-ikäisen olevan korkea, ja samalla varmennettavan informaation määrä on kasvamassa tulevaisuudessa. Haastateltava A korosti alalla olevan paljon eläköityviä, jonka vuoksi tarvittaisiin lisää nuorempia tekijöitä alalle. Erityisesti alalle tarvittaisiin tekijöitä, jotka menisivät auktorisointiin asti ja tämän jälkeen pysyisivät alalla auktorisoituina tilintarkastajina.

Haastateltavat B, C ja D puolestaan korostivat aiemmin mainittua mahdollisuutta, että alalle saatetaan saada uusia tekijöitä, jotka ovat erityisesti kiinnostuneita kestävyysteemoista. Tällaiset nuoremmat osaajat pitävät usein kestävyteen liittyviä asioita tärkeinä ja ovat saattaneet esimerkiksi kouluttautuessaan suorittaa kestävyteen ja vastuulliseen liiketoimintaan liittyviä opintokokonaisuuksia. Haastateltavat kokevat haastavana yhtälön, jossa yhdistyvät tilintarkastajien korkea keski-ikä ja varmennettavan informaation kasvava määrä.

Keskusteltaessa tulevaisuuden mahdollisesta osaajapulasta tilintarkastusalalla haastateltava C korosti, että ESG-asiantuntijoille tulee olemaan suuri kysyntä CSRD:n seurauksena. Asiantuntijoita tullaan tarvitsemaan sekä raporttien tekemisessä että varmentamisessa. Samalla Haastateltava C teki mielenkiintoisen noston liittyen kestävyysasiantuntijoista kilpailuun. Tilintarkastusyhteisöt ovat aktiivisesti pyrkineet rekrytoimaan uutta osaamista kestävyysraportointiin liittyen ja osa yhteisöistä on tehnyt jopa yritysostoja tähän liittyen. Haastateltavan C:n mukaan tilintarkastusyhteisöissä ovi on käynyt myös toiseen suuntaan ja kokeneimpia kestävyysasiantuntijoita on rekrytoitu

tilintarkastusyhteisöistä muun muassa pörssiyhtiöihin kehittämään yhtiöiden kestävyysraportointia.

Yhtälö on mielenkiintoinen, sillä kestävyysraportointiaan kehittävät yhtiöt tarvitsevat kasvavissa määrin samanaikaisesti uusia ESG- ja kestävyysasiantuntijoita. Kova osajakilpailu saa aikaan tilanteen, jossa tilintarkastusyhteisöt pyrkivät rekrytoimaan uusia osajia ja asiantuntijoita, mutta samaan aikaan nykyisiä kokeneempia asiantuntijoita ei välttämättä pystytä pitämään yhteisössä. Samaan aikaan yliopistoissa kestävään liiketoimintaan ja vastuullisuuteen liittyvät opintokokonaisuudet yleistyvät ja tuovat työmarkkinoille uutta osaamista. Tämän pitäisi haastateltava C:n mukaan pidemmällä aikavälillä tuoda helpotusta osajakilpailuun, mutta vaikutus ei tule näkymään vielä kestävyysvarmennusten ensimmäisinä vuosina.

Haastateltava C:n mielestä auktorisoitujen tilintarkastajien ikäjakauma on huolestuttava, kun huomioidaan kasvava varmennusten määrä tulevaisuudessa. Hän uskoo kestävyysraporttien varmennusten saavan aikaan kuilun tilintarkastusmarkkinalla. Suuremmilla tilintarkastusyhteisöillä löytyy enemmän resursseja panostaa kestävyysraportoinnin varmentamiseen, jolloin kyseisillä tilintarkastusyhteisöillä on mahdollisuus kerätä merkittävä osuus uudesta varmennusmarkkinasta. Haastateltava C uskoo myös, että harvempi vanhemman polven auktorisoitu tilintarkastaja ryhtyy hankkimaan KRT-erikoispätevyyttä tämän vaatiessa syvällistä asiantuntijuutta ESRS-standardeihin ja kestävyysinformaatioon liittyen.

### **4.3 Tilintarkastajien osaamistarpeet kestävyysvarmennuksissa**

Tutkielmassa on aiemmin määritelty osaamisen rakentuvan yksilön tiedoista, taidoista, kokemuksista sekä kyvyistä, joita tarvitaan onnistuneen suorituksen saavuttamiseen tietyssä tehtävässä tai toimintaympäristössä. Kestävyysvarmennuksiin liittyvistä osaamistarpeista keskusteltaessa haastateltavat korostivat tilintarkastajien perinteisen varmennusosaamisen hyödyttävän kestävyysvarmennuksissa. Haastateltava B:llä on kokemusta vapaaehtoisten kestävyysraporttien varmentamisesta ja tätä kautta käytännön kokemusta ajalta ennen CSRD:tä ja ESRS-standardeja. Haastateltavat B ja D olivat samoilla linjoilla tilintarkastajien perinteisen ammattiosaamisen vahvuuksista:

Se työ on yllättävän samantyylistä kuin esimerkiksi tilintarkastuksessa kauden aikainen tarkastus. Siellä on esimerkiksi yhtä lailla prosessihaastatteluja, joissa



käydään prosesseja läpi, kuten me käydään läpi talouden prosesseja. Tätä kautta meillä on hyvin valmiuksia näihin haastatteluihin ja pystytään hahmottamaan miten ne prosessihaastattelut menee. Ja sittenhän se on tätä evidenssin keräämistä, josta tilintarkastajilla totta kai on työnsä kautta kokemusta. Kaikki talouteen linkittyvä ja se hallinnollinen puoli tulee tilintarkastajilta helpommin. Tilintarkastajalle dokumentointityökalut on myös valmiiksi tuttuja ja asiakkaan olemassa olevat järjestelmät saattaa olla entuudestaan tuttuja. (Haastateltava B.)

Se on kuitenkin raportointia, pitää tuoda reaali maailman tapahtumat paperille. Ja sitä me osataan tarkastaa. Me osataan käydä läpi yhtiön omia prosesseja, miten se kasaa sitä aineistoa, mitä siellä taustalla on, millä tavalla ne päättyy niihin lopputulemiin, millä tavalla se ketju muodostuu, et sitähan me tehdään ja se on se meidän vahvuus. (Haastateltava D.)

Haastateltavien B ja D nostojen lisäksi haastateltavat C ja D korostivat tilintarkastajien toimialaosaamisen olevan selkeä osaamisen alue, joka hyödyttää kestävyysvarmennuksissa. Eri toimialoihin liittyvää osaamista ei kuitenkaan voi yleistää kaikkiin tilintarkastajiin.

Haastateltavat näkivät yksimielisesti kestävyysvarmentamisen tuovan tilintarkastajille uusia osaamistarpeita. Ensimmäisenä uutena osaamistarpeena jokainen haastateltava nosti CSRD-direktiivin ja ESRS-standardien ymmärtämisen. Haastateltava D:n mukaan direktiivin ja standardien ymmärtämisen lisäksi tulisi ymmärtää kokonaisuutena kestävä kehitystä, vastuullisuutta ja kestävyysmalliajattelua. Hänen mukaansa sekä sisäisissä koulutuksissa että ST-akatemian KRT-tutkinnossa korostettiin erityisesti EU:n taksonomian ymmärtämistä, koska EU-taksonomia on tärkeä tekijä kestävyysraportoinnin taustalla. Haastateltavat A ja C näkevät ESRS standardien ymmärtämisen olevan kestävyysvarmennuksiin osallistuville tilintarkastajille uuden osaamisen kartuttamisen kannalta ensimmäinen askel. Tämän jälkeen tulee korostumaan, miten tilintarkastaja pystyy käytännön työssä soveltamaan sääntelykehikkoa kestävyysvarmennuksissa.

ESRS-standardien ymmärtäminen pitää sisällään muun muassa kaksinkertaisen olennaisuuden ja eri aihealueiden ymmärtämisen. Olennaisuus on tilintarkastajille tuttu käsite, mutta kestävyysvarmentaminen tulee vaatimaan tilintarkastajilta uutta osaamista olennaisuusanalyysin ja kaksinkertaisen olennaisuuden erotessa perinteisestä

taloudellisen varmentamisen olennaisuudesta. Kestävyysvarmennuksissa varmennettava informaatio on usein ei-rahamääräistä ja laadullinen informaatio korostuu. Haastateltavien mielestä laadullisen informaation varmentaminen tulee vaatimaan uudenlaista varmennusosaamista, koska esimerkiksi rajanvetotilanteet virheen olennaisuuteen liittyen ovat vaikeammin määriteltävissä.

Se on myös mielenkiintoista, että tässähän olennaisuus ei välttämättä ole rahamääräinen niin kuin perinteisessä tilintarkastuksessa, eli kestävyysvarmentajien täytyy pystyä ymmärtämään olennaisuuden kannalta myös tavallaan uusi ulottuvuus, mikä voi olla laadullinen sen perinteisen rahamääräisen sijaan. (Haastateltava A.)

Koulutuksessa tuli hyvä esimerkki olennaisuuden pohdinnasta ja siitä, onko raportti olennaisesti väärin. Jos sä ilmoitat kuolemantapauksia ja sulla on ollut yksi, mut sä ilmoitat nolla, niin onko se silloin olennaisesti väärin? Siinä on se yhden virhe, mut sillä on iso ero onks se nolla vai yksi kuolemantapausta. Niin tällaisissa tilanteissa se et onks se olennainen asia niin nää on niitä hankalia rajanvetoja, mihin meillä ei välttämättä oo totuttu perinteisen tilintarkastamisen puolella. (Haastateltava D.)

Kaikki haastateltavat korostivat laadullisen informaation suurempaa merkitystä kestävyysraportoinnissa. Tätä kautta kestävyysvarmentajilta vaaditaan uudenlaisena osaamisalueena kykyä varmentaa taloudellisten lukujen lisäksi ympäristöön, yhteiskuntaan ja hallintoon liittyvää laadullista sekä määrällistä dataa. Haastateltavat korostivat haastatteluissa ympäristöön liittyvän informaation sekä laadullisen informaation haastavuutta varmentajan näkökulmasta.

Perinteisessä tilintarkastuksessa laskenta ei ole teknisesti haastavaa, vaan haasteena on enemmän käsitteiden, konseptien ja lainsäädännön ymmärtäminen. Nämä eivät haasta tilintarkastajia laskennan teknisyydellä, vaan esimerkiksi kirjanpidon laskelmat ovat teknisesti helppoja tilintarkastajan ymmärtäessä mihin kirjaukset perustuvat kirjanpidon näkökulmasta. Kestävyysinformaatio sisältää laskentaa, joka teknisestä näkökulmasta selvästi haastavampaa ymmärtää. Haastateltavat A ja D korostivat esimerkiksi päästölaskennan haastavan tilintarkastajat laskennan teknisemmän luonteen vuoksi.

Haastateltava C:n mukaan datan kerääminen, mittaaminen ja varmentaminen ovat selkeästi vaikeampia kuin taloudellisten lukujen kanssa. Taloudelliseen informaatioon verrattuna laadullisen informaation yhtenä ongelmana on vaikeus todistaa, mistä yrityksen raportoima data tulee. Audit Trail on haastateltava C:n mielestä selvästi helpompi varmentaa perinteisessä tilintarkastuksessa. Kestävyysinformaation kohdalla merkittävästi pienempi osa informaatiosta kulkee esimerkiksi pankkitilien kautta. Haastateltava C näkee ensimmäisten vuosien varmennuksissa erityisenä haasteena kestävyystietojen varmentamisen dokumentoidusti.

Hyvä ymmärtää, et kun ala ja kaikki on tavallaan uutta, niin sehän tulee varmasti kehittymään, miten sitä dataa kerätään, säilötään ja analysoidaan. Varmaan tulee AI-työkaluja sun muita tulevaisuudessa. Nyt ollaan vielä niin alussa, että tässä voidaan vaan pohtia ja miettiä näitä. Väkisinkin tässä tulee kehitystä ja uutta. (Haastateltava C.)

ESRS-standardit pitävät sisällään hyvin laajoja aihekokonaisuuksia, jotka jakautuvat osaluokkiin ja osaluokkiin. Haastatteluissa keskusteltiin siitä, miten tilintarkastajat kykenevät tulevaisuudessa varmentamaan tällaista tietoa, johon ei ole aiemmin alalla vaadittu osaamista. Haastateltavat tunnustivat haasteen, mutta uskoivat tilintarkastajien pystyvän omaksumaan uutta tietoa tehokkaasti ja tätä kautta tulevaisuudessa suoriutumaan haasteesta. Kaikki haastateltavat nostivat koulutuksen tärkeänä tapana varmistaa riittävä osaaminen.

Haastateltavat B ja C korostivat haastatteluissa, että kestävyysraportointi ja -varmentaminen tulevat olemaan aluksi yhdessä opettelua tilintarkastajan ja raportoivan yrityksen välillä. Haastateltava B:n mukaan monella yrityksellä kestävyystiedot saattavat olla vielä virallisten järjestelmien ulkopuolella. Tämä tarkoittaa, että varmennusten alkaessa yritysten prosesseissa ja järjestelmissä saattaa olla vielä kehitettävää, jotta laadukasta varmennusta pystytään suorittamaan hankkimalla riittävä määrä laadukasta tarkastusevidenssiä.

Kestävyysvarmennusten alkuvaiheessa tulee korostumaan uudet käytännöt, varmennusprosessit ja -työkalut. Haastateltava A korosti haastattelussa, että oman sääntelykehikkonsa vuoksi kestävyysvarmennusten tulee olla omalla tavallaan rakennettu osansa isommassa kokonaisuudessa.

Aluksi on tärkeää se, että saadaan kaikki prosessit ja työvälineet kuntoon, joilla näitä varmuksia tehdään. Tilintarkastusyhteisössämme on ajatuksena, että nykyisiin työkaluihin tulee lisäosa tai oma osionsa tätä varten. (Haastateltava A.)

Haastatteluissa keskusteltiin myös osaamistarpeisiin liittyvistä eroista KRT-tilintarkastajien ja avustavien tilintarkastajien välillä. Haastateltava B korosti erityisesti varmennuskertomuksen antavan kestävyysraportointitarkastajan tarvitsevan kokonaisvaltaista ja syvällistä ymmärrystä standardeihin, kestävyysraportointiin ja varmennusprosesseihin liittyen. Avustavien tilintarkastajien kohdalla haastateltavat näkivät, että avustavilta tilintarkastajilta ei voida odottaa varmennusten alkuvaiheessa yhtä kattavaa osaamista ja ymmärrystä kuin päävastuulliselta kestävyysraportointitarkastajalta. Haastateltavat A ja D pitivät haastatteluissa tärkeänä, että kestävyysvarmennusten päävastuulliset KRT-tarkastajat osallistuvat itse aktiivisesti tarkastukseen samalla tavoin, kuin tilintarkastuksen puolella. Tällä tavoin myös päävastuulliset pääsevät kartuttamaan käytännön kokemusta kestävyysvarmuksista.

Ei se vastuullinen voi olla mikään kumileimasin, joka vaan allekirjoittaa. Kyllä sen täyty näkyy siinä duunissa, et mä oon ollut siinä mukana ja ymmärrän mitä mä allekirjoitan. (Haastateltava D.)

#### **4.4 Tilintarkastajien osaamisen kehittäminen ja uusiin osaamistarpeisiin vastaaminen**

Tutkielman haastatteluiden perusteella CSRD:n mukaisten kestävyysraporttien varmennusten yleistyessä tilintarkastajien osaamisen kehittäminen ja uusiin osaamistarpeisiin vastaaminen tulevat olemaan tärkeä teema tilintarkastusalalla lähivuosina. Kaikki haastateltavat kokivat koulutuksen ja käytännön kokemuksen kartuttamisen parhaaksi tavaksi tilintarkastajien uuden osaamisen kehittämiseen. Haastateltava D näki tärkeimpinä asioina organisaation sisäiset koulutukset ja oppimismetodit. Tämän lisäksi hän mainitsi ulkoiset koulutukset hyvänä lisänä, mutta kuitenkin toissijaisena asiana. Haastateltava A korosti jatkuvan oppimisen olevan ensiarvoisen tärkeää kestävyysvarmentamisen ollessa isolle osalle tilintarkastajista uusi varmentamisen alue. Kestävyysvarmentamiseen liittyen tulee tasaisesti uutta tietoa ja varmennusten alkaessa käytännön varmennusprosessit tulevat kehittymään, kun tilintarkastajat löytävät tehokkaimpia tapoja toimia. Näiden seikkojen vuoksi tilintarkastajan on tärkeää pitää itsensä jatkuvasti ajan tasalla.

Kaikki näkivät, että erityisesti ensimmäisiin kestävyysvarmennuksien tiimeihin tulisi sisällyttää aidosti aiheesta kiinnostuneita tilintarkastajia ja avustavia tilintarkastajia. Tällöin motivoituneimmat tilintarkastajat ja avustavat tilintarkastajat pääsevät kartuttamaan käytännön kokemusta kestävyysvarmennuksista. Tätä kautta kyseiset yksilöt pystyvät levittämään oppimaansa tietoa organisaation sisällä.

Kestävyysraporttien varmentamisen ja auktorisoitujen tilintarkastajien osaamisen kannalta KRT-erikoispätevyys ja sen suorittamiseen liittyvä ST-akatemia koulutuskokonaisuus ovat tärkeässä roolissa tilintarkastajien osaamisen kehittämisen näkökulmasta. KRT-erikoispätevyyden suorittaminen ja tähän liittyvät ST-akatemia järjestämät koulutukset keräsivät kaikilta kolmelta auktorisoidulta tilintarkastajalta kehuja haastatteluissa. Haastateltavien mukaan ST-akatemia koulutuskokonaisuus pyrki mahdollisimman laajasti kouluttamaan kestävyysraportointiin ja varmentamiseen liittyen. Tämän takia koulutuksessa ei erityisemmin syvennytty yksittäisiin aihealueisiin.

Mun mielestä se koulutuspolku, minkä mä kävin oli tosi hyvä. Siinä oli paljon koulutusta, paljon vertaistukea, siinä päästiin porukalla pohdiskelemaan ja kelailemaan näitä juttuja. Totta kai siitä koulutuksesta vähän näkyi se, että se direktiivi ja lainsäädäntö on kokoajan jollain tavalla vellonut ja elänyt. Ja sit kun se raportointi on tosi asiakas tai raportoiija kohtaista, niin niiden kouluttajien on myös vaikea löytää konkretiaa sen raportin ympärille. Mutta kyllä niissä koulutuksissa sai tosi paljon informaatiota ja mun mielestä se kokonaisuus oli hyvä. (Haastateltava D.)

Koulutus piti sisällän useampia osatenttejä sekä lopputentin. Mä kyl tykkäsin siinä eniten siitä, että siellä oli asiakaskeisjejä. Siellä oli muutamasta firmasta henkilöitä, jotka on ollut mukana heidän kestävyysraportoinnissa ja he esittelivät heidän raportointiaan ja miten sitä käytännössä tehdään. Ei käyty vain pelkkää raporttia läpi vaan käytiin läpi, että kun on tällainen tieto tullut raportoitavaksi, niin miten se heidän prosessi toimii siinä, eli että joku oikeasti näitä tietoja jossain kerää ja mistä ne tiedot kerätään ja miten se prosessi toimii. (Haastateltava A.)

Koulutuksessa käytiin vähän niin kuin yleisesti kaikkea, en mä tiedä korostettiinko siellä mitään erityisesti. Aika moni asia jäi vielä koulutuksen pohjalta kysymysmerkiksi, että miten käytännön toteutus sitten tapahtuu oikeassa elämässä. Kun sä olet koulutuksessa ja luet standardia ja siinä luetellaan, että tämä

ja tämä asia on tärkeitä niin se ehkä kuulostaa helpolta, mutta kun sä alat miettiä, miten asiakas saa kerättyä ne datat ja miten me voidaan varmentaa se sitten, niin siinä kohdassa homma menee mielenkiintoiseksi. (Haastateltava C.)

Kaikissa haastatteluissa kestävyysvarmentamiseen liittyvä koulutus koettiin työssäoppimisen rinnalla tärkeimmäksi tavaksi kehittää tilintarkastajien osaamista. Kaikki haastateltavat työskentelevät Big-4 tilintarkastusyhteisöissä, joissa pyritään kehittämään työntekijöitä koulutusten ja käytännön tekemisen yhdistelmän avulla. Auktorisoiduille tilintarkastajille KRT-erikoispätevyyteen tarvittava koulutus on tärkeä, mutta tämän lisäksi haastateltavat B, C ja D korostivat talon sisäisten koulutusten tärkeyttä. Big-4 tilintarkastusyhteisöt voivat suomenkielisten koulutusten lisäksi tarjota työntekijöilleen EU-tason koulutuksia CSRD-direktiiviin ja ESRS-standardeihin liittyen, jonka haastateltava D näki selkeänä vahvuutena.

Meillä täytyy olla tässä niitä keneltä löytyy KRT-tutkinto, mut sit me tarvitaan näitä avustavia tarkastajia, jotka tekee sitä käytännön työtä. Sitä kautta tällainen selkeä koulutuspolku pitäisi olla, jonka kautta oppii ymmärtämään sen raportin merkityksen ja sit käytännössä sen mitä siellä raportoidaan ja mihin se perustuu. (Haastateltava A.)

Koulutuksen kannalta pitäisi olla tarjolla laajempi koulutuskokonaisuus niille, jotka haluaa syventyä enemmän tähän aiheeseen ja hankkia ymmärrystä, ja puolestaan sitten kevyempi koulutus niille lopuille myös. (Haastateltava B.)

Haastateltavat korostivat käytännön varmennuskokemuksen tärkeyttä ensisijaisen tärkeänä asiana, kun kehitetään tilintarkastajista kestävyysvarmentamisen ammattilaisia. Haastateltava D korosti ESG-asiiantuntijoiden tärkeää roolia heidän levittäessään aiheosaamistaan tarkastustiimien tilintarkastajille. Erityisesti kestävyysvarmennusten ensimmäisinä vuosina asiiantuntijoiden hyödyntäminen korostuu, koska tilintarkastajat eivät ole ehtineet vielä kartuttamaan käytännön kokemusta kestävyysvarmennuksista. Tutkielmassa mainittu OTJL (On-the-job-learning) eli työssäoppiminen tulee korostumaan kestävyysvarmennuksissa, joissa käytännön osaaminen opitaan itse varmennusten kautta.

Kyllähän paras tapa jalkauttaa se osaaminen isommalle massalle on learning by doing. Meillähän on kuitenkin osajia talossa, mut niitä on kuitenkin rajallinen

määrä ja sen takia yritetään laajentaa sitä osaajapohjaa tiimeillä, joissa on miksattu asiantuntijoita ja tilintarkastajia, jotta sitä osaamista ja kokemusta saataisiin levitettyä ja kartutettua leveämmälle. Kyl mä veikkaan, että just näiden sekatiimien kautta osaamista karttuu käytännön kokemuksen kautta. Vaikee sitä osaamista on muuten saada pelkästään standardeja lukemalla. Et sä niistä standardeista käytännön osaamista opi. (Haastateltava C.)

Haastateltava B omaa eniten kokemusta vapaaehtoisten vastuullisuusraporttien varmentamisesta. Hän korostivat, että erityisesti ensimmäisinä CSRD:n kestävyysvarmennuksen vuosina varmennuksissa tulee korostumaan tarkastustiimit, joissa on sekä tilintarkastajia että ESG-asiantuntijoita. Kaikki haastateltavat korostivat samalla, että asiantuntijoiden hyödyntäminen varmennuksissa ei ole uutta, vaan myös perinteisen tilintarkastuksen puolella tämä on normaali käytäntö. Kestävyysvarmentamisen puolella ESG-asiantuntijoiden hyödyntämisellä tulee kuitenkin erityisesti ensimmäisinä vuosina olemaan suurempi rooli, kun tilintarkastajien käytännön kokemus on vielä vähäistä. Haastateltavat näkevät, että alun siirtymävaiheessa ESG-asiantuntijat korostuvat, mutta ajan myötä tilintarkastajat tulevat kasvattamaan rooliaan kestävyysvarmennuksissa.

Haastateltava D näki oppimisen kannalta tärkeänä asiana CSRD:n tuoman muutoksen laajuuden. Ennen CSRD:tä vapaaehtoiset varmennukset ovat olleet todella harvinaisia, ja tätä kautta esimerkiksi tiedon löytäminen on voinut olla huomattavasti vaikeampaa.

Tässä no se hyvä juttu, että tää ei oo mikään niche juttu, vaan tää muutos tulee laajasti. Jos haluaa saada tietoa tai oppia uutta niin siitä näkökulmasta ESG-asiantuntijoita on ja koulutusta on. Aikasemmin, kun on ollut jotain yksittäisiä ongelmatapauksia tai vaikeita laskentaperiaatteita niin et sä oo saanu niihin välttämättä mitään jeesiä. (Haastateltava D.)

Nykyisten tilintarkastajien ja avustavien tilintarkastajien kouluttamisen ja käytännön kokemuksen kartuttamisen lisäksi kaikki haastateltavat nostivat tulevaisuudessa alalle tulevat uudet tekijät tärkeäksi osaksi kestävyysvarmennuksia. Alalle tulee paljon ihmisiä suoraan yliopistosta. Esimerkiksi kauppakorkeakouluissa vastuullisuus ja kestävyys ovat 2020-luvulla teemoja, joita käsitellään yliopisto-opinnoissa aktiivisesti. Kouluissa on myös tarjolla erilaisia kestävyteen ja vastuulliseen liiketoimintaan liittyviä opintokokonaisuuksia. Kuten aiemmin empiirisessä osiossa on tuotu esiin, haastateltavat

näkevät kestävyysvarmentamisen lisäävän tilintarkastusalan kiinnostavuutta kestävyystieteistä kiinnostuneiden opiskelijoiden keskuudessa, koska kestävyysvarmentaminen on tapa päästä työskentelemään vastuullisuuteen ja kestävään liiketoimintaan liittyvien teemojen parissa. Haastateltavat näkevät yliopistosta valmistuvat opiskelijat potentiaalisina tulevaisuuden tilintarkastajina, jotka voivat halutessaan keskittyä erityisesti kestävyysvarmentamiseen ja kestävyyskonsultointiin.

Kyllähän tässä on potentiaalia tilintarkastusalalle. Monillaahan voi olla kiinnostusta just tähän ESG puoleen ja haluaa tehdä jotain muuta, kun perinteistä tilintarkastusta. Et siinä on kuitenkin oma twistinsä. Ja tämä muutos voi tuoda uusia tekijöitä alalle, jotka ei pelkän perinteisen tilintarkastuksen kautta olisi kiinnostuneet alasta. (Haastateltava C.)

Pitää muistaa, että me aika vähän pistetään osaamisvaatimuksia koulusta tuleville ihmisille. Me lähinnä itse sit koulutetaan siihen suuntaan mihin me halutaan, mutta totta kai se on vähintäänkin hyvin iso plussa, jos löytyy sitä kestävyysosaamista, kun tulee alalle. (Haastateltava D.)

Muut haastateltavat olivat samoilla linjoilla ja näkivät kaiken kestävyystieteiden ja vastuullisuuteen liittyvän aiemman kokemuksen hyödyllisenä. Haastateltava B kiteytti haastattelussa hyvin näkemyksensä siitä, miten tilintarkastajista kehittyvät kestävyysvarmentamisen asiantuntijoita:

Laadukas koulutus ja käytännön kautta oppiminen korostuvat. Tämän lisäksi ESG-asiantuntijoiden hyödyntäminen eli eri alojen asiantuntijat, joilta löytyy erilaista koulutustaustaa ja osaamista, niin heidän hyödyntäminen on myös tärkeää. Tämän lisäksi uusissa rekrytoinneissa perinteisen laskentatoimen osaamisen lisäksi painotetaan vastuullisuuteen ja kestävään liiketoimintaan liittyvää osaamista ja mielenkiintoa.

Ensimmäisinä vuosina varmuuksilta odotetaan rajoitettua varmuutta. Haastateltavat kokivat tämän helpottavan ensimmäisten vuosien raportointia ja raporttien varmentamista. Mikäli kestävyysvarmuuksissa pystytään pidemmällä aikavälillä siirtymään kohtuullisen varmuuden piiriin, haastateltavat A ja C uskovat, että tilintarkastajat ovat tähän mennessä ehtineet koulutautua kattavammin ja hankkimaan myös tärkeää käytännön varmuuskokemusta ja uutta aiheosaamista.



## 5 Johtopäätökset ja pohdinta

### 5.1 Pohdinta ja johtopäätökset tutkimustuloksista

Tämän tutkielman tavoitteena oli tutkia EU:n kestävyysraportointidirektiivin vaikutusta kestävyysvarmennuksiin osallistuvien tilintarkastajien osaamistarpeisiin. Tutkielmassa asetettiin kaksi tutkimuskysymystä. Tutkielman päätutkimuskysymys esitettiin seuraavasti: *Millaista uutta osaamista tilintarkastajat tarvitsevat kestävyysraporttien varmennukseen?* Osaamista tarkasteltiin tutkielmassa syventymällä osaamisen käsitteeseen, tilintarkastajien perinteiseen osaamiseen sekä tarkastelemalla kestävyysvarmennusten vaikutusta tilintarkastajien osaamistarpeisiin. Tutkielmassa ei rajattu avustavia tilintarkastajia pois, vaan osaamista tarkasteltiin sekä auktorisoitujen tilintarkastajien että avustavien tilintarkastajien näkökulmasta. Päätutkimuskysymyksen lisäksi tutkittiin, millä tavoin pystytään varmistamaan tilintarkastajien riittävä osaaminen liittyen kestävyysraporttien varmentamiseen Suomessa. Tämän pohjalta tutkielman alatutkimuskysymys muotoiltiin seuraavasti: *Miten varmistetaan tilintarkastajien riittävä osaaminen liittyen kestävyysraporttien varmentamiseen?* Tarkastellaan seuraavaksi, millaisia johtopäätöksiä tutkimuskysymyksiin liittyen pystytään tekemään kirjallisuuden ja tutkimusten läpikäynnin sekä empiirisen osuuden suorittamisen jälkeen.

Päätutkimuskysymyksen avulla haettiin vastausta siihen, millaista uutta osaamista tilintarkastajat tarvitsevat kestävyysraporttien varmennukseen. Uuden osaamisen tarkastelusta haasteellista teki ajankohta, sillä kestävyysraportointidirektiivin mukaisia kestävyysvarmennuksia ei tutkielmaa tehdessä ollut vielä suoritettu. Tämän vuoksi haastateltavilta puuttui vielä käytännön kokemus ESRS-standardien pohjalta tehtyjen kestävyysraporttien varmennuksesta. Tästä huolimatta tutkielmassa nousi esiin uusia osaamisen alueita, joita tilintarkastajat tulevat tarvitsemaan osallistuessaan tulevaisuuden kestävyysvarmennuksiin.

Tilintarkastajien osaamistarpeiden laajentumista tarkasteltaessa haastateltavat näkivät lähtökohtana tilintarkastajien tarpeen ymmärtää kestävästä kehitystä ja vastuullisuutta yleisemmällä tasolla. Yleisen tason ymmärtämisestä seuraava askel on ymmärtää kestävyysraportoinnin taustalla olevia tekijöitä, kuten liiketoiminnan kestävästä kehityksen ja kestävästä rahoituksen edistäminen. Tilintarkastajan tulee ymmärtää kestävyysraportoinnin merkitys raporttina, ennen syvällisempää syventymistä

kestävyysraportointiin ja kestävyysvarmennuksiin. Kaikkien tilintarkastajien ei tarvitse osallistua tulevaisuudessa kestävyysvarmennuksiin. Tästä huolimatta kestävä ja vastuullinen liiketoiminta on tulevaisuudessa oleellinen asia yhtiöiden taloudellisen menestyksen puolesta. Tämän vuoksi on todennäköistä, että kaikilla tilintarkastajilla tulisi tulevaisuudessa olla vähintään perustason ymmärrys kestävästä liiketoiminnasta.

Perusymmärrys kestävästä liiketoiminnasta ja vastuullisuudesta auttaa tilintarkastajia arvioimaan yrityksen toimintaa kokonaisvaltaisemmin ja tätä kautta myös tunnistamaan kestävyteen liittyviä riskejä ja mahdollisuuksia liiketoiminnassa. Tätä kautta tilintarkastaja kykenee myös toimimaan neuvonantajana ja ohjaamaan yrityksiä kohti kestävämpää toimintaa. Vaikka tilintarkastaja ei erikoistuisi kestävyysvarmennuksiin, on perusymmärryksen kartuttaminen kestävästä liiketoiminnasta myös tilintarkastajan ammatillisen vastuullisuuden näkökulmasta vastuullinen teko, koska tällöin tilintarkastaja pystyy edistämään työssään kestävästä liiketoiminnan kehitystä asiakaskentässä.

Tutkielmassa uuden sääntelykehikon ja erityisesti ESRS-standardien ymmärtäminen nousi esiin selkeänä uutena osaamisalueena tilintarkastajille sekä ESRS-standardeja käsitelleessä luvussa 3.1 että empiirisen osuuden haastatteluissa. ESRS-standardien pohjalta tehtävä varmennustyö vaatii tilintarkastajalta ymmärrystä ja uudenlaista varmennusosaamista liittyen standardin eri osa-alueisiin ja aihealueisiin.

Tilintarkastajat ovat tottuneet omaksumaan uusia lainsäädäntöjä ja suorittamaan varmennustyötä sääntelyn pohjalta. Kestävyysvarmennuksissa erityisenä haasteena nähdään kuitenkin uuden lainsäädännön sisältö. ESRS-standardit käsittelevät ei-taloudellista informaatiota. Tällainen kestävyysinformaatio ei ole tilintarkastajille perinteisen tilintarkastuksen kautta tuttua. Haastatteluissa nousi esiin ympäristöön liittyvän kestävyysvarmentamisen olevan tilintarkastajille erityisen haasteellista. Ympäristöön liittyvät aihealueet, kuten päästölaskenta ja biologiseen monimuotoisuuteen ja ekosysteemeihin liittyvä raportointi ovat tilintarkastajille uusia ja haastavia varmentamisen kohteita. Ympäristöinformaatio sisältää teknisesti haastavampaa laskentaa verrattuna perinteiseen tilintarkastukseen. Tämä haastaa kestävyysvarmennuksiin osallistuvat tilintarkastajat ymmärtämään teknisesti monimutkaisempaa laskentaa. Myös esimerkiksi yrityksen ja sen arvoketjun työvoimaan liittyvän informaation rajanvetotilanteet tulevat haastamaan tilintarkastajia, koska

informaatio ei ole rahamääräistä ja tätä kautta virheen olennaisuuden tarkastelu on haastavampaa.

Kestävyysraportoinnissa sovelletaan kaksinkertaista olennaisuutta. Kaksinkertainen olennaisuus tarkastelee yrityksen vaikutusta ympäristöönsä ja yrityksen ympäristön vaikutusta yritykseen vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien näkökulmasta. Tilintarkastajan tulee pystyä ottamaan kantaa asiakasyrityksen tekemään olennaisuusanalyysiin. Olennaisuusanalyysin pohjalta määritellään yrityksen kannalta olennaiset aihealueet, joista se raportoi kestävyysraportissaan ja tämän vuoksi olennaisuusanalyysin tulokset ja johtopäätökset vaikuttavat merkittävästi kestävyysraportin sisältöön. Olennaisuusanalyysin tulkinta on vahvasti sidoksissa asiakkaan liiketoiminnan ja toimialan ymmärtämiseen sekä tätä kautta olennaisten aihealueiden ymmärtämiseen.

Kestävyysvarmennuksiin osallistuvien tilintarkastajien ja avustavien tilintarkastajien tulee pystyä ymmärtämään asiakkaan kestävyysraportointiin liittyvät prosessit. Tilintarkastajilta löytyy prosessiosaamista ennestään, mutta kestävyysinformaatioon liittyvät prosessit eroavat perinteisistä taloudellisista prosesseista informaation ollessa monimuotisempaa. Tilintarkastajan täytyy pystyä tunnistamaan, mistä kerätty data tulee, miten dataa on käsitelty ja onko se raportoitu oikein. Lähteet, joista dataa kerätään eroavat osittain jopa merkittävästi perinteisestä taloudellisesta informaatiosta. Kestävyysraportoinnissa tarkastellaan eri aiheita asiakasyrityksen lisäksi sen arvoketjun näkökulmasta. Tämä laajentaa varmennettavan informaation määrää ja evidenssin kerääminen saattaa olla haastavampaa. Haastatteluissa nousi esiin näkemys siitä, että kestävyysvarmennus muistuttaa luonteeltaan perinteisen tilintarkastuksen kauden aikaista tarkastusta. Tämän pohjalta varmennusprosessin luonne on tilintarkastajille tuttu, vaikka aihealueet ja varmennettava informaatio eroavat merkittävästi perinteisestä tilintarkastuksesta.

Informaation varmentaminen ja varmentamiseen liittyvät prosessit ovat tilintarkastajille tuttuja, mutta kestävyysvarmennukset saattavat tuoda mukanaan uusia työkaluja ja järjestelmiä, joissa varmennusta tehdään. Vaikka työkalut ja järjestelmät pysyisivät samoina, kestävyysvarmentaminen tulee haastatteluiden perusteella vaatimaan vähintään omanlaisensa lisäosan tilintarkastusyhteisöjen dokumentointijärjestelmiin. Tämän lisäksi tullaan tarvitsemaan uusia työkaluja varmentamiseen, koska asiakkaan data on erilaista

kuin taloudellisen varmentamisen puolella. Tämän vuoksi tilintarkastajilta tullaan kestävyysvarmennuksissa vaatimaan uudenlaista osaamista asiakkaan toimittaman datan ymmärtämiseen, käsittelyyn ja analysointiin liittyen. Kestävyysinformaatiota ei pystytä täysin varmentamaan samoilla menetelmillä kuin taloudellista informaatiota, jonka vuoksi tilintarkastajien tulee oppia käyttämään uusia ominaisuuksia dokumentointijärjestelmissään.

Varmennettavan informaation erilaisuuden takia kestävyysvarmentamisen metodologia saattaa erota huomattavasti perinteisen tilintarkastuksen metodologiasta. Uusi metodologia saattaa aluksi haastaa tilintarkastajia ja vaatia normaalia enemmän aikaa tilintarkastajilta metodologian omaksumisvaiheessa. Seurauksena voi olla varmennuksen viivästyminen, joka aiheuttaa aikapainetta. Tällä saattaa olla vaikutuksia myös varmentamisen laatuun, mikäli metodologiaa ei osata soveltaa oikein ja tämä heijastuu varmennusprosessiin suurempana virheiden tai puutteiden riskinä.

Tutkielman alatutkimuskysymystä tutkimalla haettiin vastausta siihen, miten varmistetaan Suomessa tilintarkastajien riittävä kestävyysvarmennusosaaminen. Aihetta tarkasteltiin sekä tilintarkastajien että avustavien tilintarkastajien osalta. Läpi tutkielman kaksi teemaa nousi esiin ensisijaisina tapoina kehittää tilintarkastajista kestävyysvarmennusten asiantuntijoita. Nämä kaksi teemaa ovat koulutus ja käytännön työn kautta oppiminen. Käytännön työn kautta oppimisesta on tutkielmassa käytetty myös termiä OTJL (On-the-job-learning). Koulutusten kautta tilintarkastajille pystytään tarjoamaan tietoa ja ymmärrystä kestävyysraportointiin ja -varmentamiseen liittyen. Käytännön työn kautta tilintarkastajat puolestaan pääsevät soveltamaan oppimaansa käytännössä ja kehittämään osaamistaan uudelle tasolle.

Haastatteluissa koulutuksen osalta nähtiin tilintarkastusyhteisöjen oma sisäinen koulutus ensisijaisena ja tärkeimpänä tapana jalkauttaa kestävyysvarmennuksiin tarvittavaa osaamista. Tämän lisäksi ulkoiset koulutukset nähtiin täydentävänä koulutuksena sisäisen koulutuksen rinnalla. Ulkoisista koulutuksista auktorisoiduille tilintarkastajille suunnattu KRT-erikoistutkinto nähtiin haastateltavien keskuudessa tärkeänä koulutuskokonaisuutena auktorisoiduille tilintarkastajille. Haastatteluissa nousi esiin, että KRT-erikoispätevyys suoritettava ST-akatemian koulutuskokonaisuus pyrki mahdollisimman laajasti kouluttamaan kestävyysraportointiin ja -varmentamiseen liittyen ja tämän takia koulutuksessa ei erityisemmin syvennytty yksittäisiin aihealueisiin.

Haastateltavat kokivat koulutuskokonaisuuden laajana pintaraapaisuna kestävyysraportoinnista ja -varmentamisesta. Laajan kokonaisuuden vuoksi koulutuksessa ei pystytty syventymään syvällisesti yksittäisiin aihealueisiin, kuten päästölaskentaan. Tämän pohjalta herää kysymys siitä, tarjoaako ST-akatemia koulutuskoulutuskokonaisuus riittävän osaamisen tilintarkastajille kestävyysraportointitarkastajana toimimiseen. Osaamisen jäädessä pintaraapaisuksi syvällinen aiheosaaminen jää saavuttamatta. Tämä saattaa tulevaisuudessa näkyä laadunvalvonnassa varmentamistyön huonona laatuna.

Sekä organisaatioiden sisäisissä että ulkoisissa koulutuksissa voitaisiin pitää aihealuekohtaisia koulutuksia, joissa syvennytään vain tähän tiettyyn aihealueeseen. Samalla tavoin kuin esimerkiksi IFRS-standardeihin liittyvät koulutukset voivat liittyä tiettyyn IFRS-standardiin myös kestävyysvarmentamiseen liittyen voitaisiin pitää vastaavanlaisia koulutuksia. Esimerkiksi *ESRS EI – Ilmastomuutos* voisi olla oma koulutuksensa. Tällä tavoin haastaviin aihealueisiin päästäisiin pintaraapaisua syvemmälle. Livenä järjestettävien koulutusten etuna on mahdollisuus keskustella ja kysyä asioista, digitaalisesti järjestettävissä koulutuksissa etuna on puolestaan skaalautuvuus, koska koulutusta voi katsoa milloin itse haluaa ja paikasta riippumatta.

Käytännön työn kautta oppiminen korostui koulutuksen lisäksi toisena tärkeänä tapana kartuttaa tilintarkastajien kokemusta ja osaamista kestävyysvarmentamiseen liittyen. Tilintarkastajat ovat tarjonneet asiakkailleen kestävyysvarmentamiseen liittyviä varmennuspalveluita yli 20 vuoden ajan. Näissä varmennuspalveluissa tilintarkastajat ovat noudattaneet soveltuvia varmennusstandardeja sekä tilintarkastajien ammatillista viitekehystä. Lainsäädännön ja teoreettisen puolen ollessa tulevaisuudessa koulutuksien kautta tilintarkastajilla hallussa, jäljelle tulee jäämään käytännön osaaminen, jonka kartuttaminen tapahtuu tulevien kestävyysvarmennusten kautta. (Silvola ym. 2024.) On-the-job-learning tulee korostumaan käytännön kokemuksen ja osaamisen kartuttamisessa. Myös haastateltavat korostivat käytännön kokemuksen olevan ensisijaisen tärkeää osaamisen kartuttamisessa ja uusien asiantuntijoiden kehittämisessä.

Käytännön kautta oppimisessa nousi muutamia tekijöitä, jotka tulevat olemaan tärkeitä, kun käytännön osaamista jalkautetaan tilintarkastusyhteisöjen sisällä. Tilintarkastajista ja ESG-asiantuntijoista koostuvat sekatiimit nähtiin parhaaksi ratkaisuksi kestävyysvarmennuksissa. Tilintarkastajat kykenevät tällöin opettelemaan käytännön

varmentamista ja saavat tarvittaessa apua ESG-asiantuntijoilta, jotka omaavat syvällisempää aiheosaamista. ESG-asiantuntijoiden lisäksi tilintarkastajat, joilta löytyy aiempaa kokemusta vapaaehtoisista kestävyysvarmennuksista, nähtiin tärkeinä tekijöinä, joilla tulee olemaan suuri rooli varmennusten alkaessa. ESG-asiantuntijat ja kokemusta omaavat tilintarkastajat pystyvät jakamaan osaamistaan koko tarkastustiimille ja tätä kautta osaaminen ja kokemus leviää kokeneemmilta asiantuntijoilta myös muille varmentajille organisaation sisällä. Tutkielmassa on noussut vahvasti esiin tilintarkastajien tarve hyödyntää ESG-asiantuntijoita osana kestävyysvarmennuksia. Asiantuntijoiden hyödyntäminen ei ole tilintarkastusalalla uutta. Perinteisessä tilintarkastuksessa ISA 620 mukaisesti asiantuntijan työn käyttäminen on tilintarkastajille tapa hankkia tarkastusevidenssiä kirjanpidon ja tilintarkastuksen ulkopuoliselta alueelta. (Tomperi 2018.)

Sekatiimien tärkeyden korostuminen viittaa tilintarkastajien kestävyysvarmentamisosaamisen riittämättömyyteen varmennusten alkaessa laajalla rintamalla. Tämän seurauksena tilintarkastajat ovat pakotettuja hyödyntämään ESG-asiantuntijoiden osaamista suhteellisen paljon CSRD-direktiivin mukaisten kestävyysvarmennusten alkaessa. Haastatteluissa nousi epäily siitä, saadaanko tarvittavaa osaamista ja ymmärrystä levitettyä vai jääkö tilintarkastajien osaaminen pintaraapaisuksi. Koulutuksista saadun osaamisen jäädessä pintaraapaisuksi ESG-asiantuntijoiden hyödyntäminen nähtiin parhaana tapana suorittaa laadukasta kestävyysvarmentamista. Kommenteista voidaan päätellä, että läheskään kaikkien kestävyysvarmennuksiin osallistuvien tilintarkastajien osaaminen ei ole riittävän korkealla tasolla varmennusten alkaessa. Osaamisvaje korostuu erityisesti syvemmän aiheosaamisen kohdalla, johon haetaan ratkaisua sekatiimeistä.

Kestävyysvarmentamiseen erikoistuvat avustavat tilintarkastajat nähtiin yhtenä strategisesti tärkeänä tekijänä, kun pyritään levittämään osaamista tilintarkastusyhteisöissä laajemmalle. Haastateltavat näkivät, että aidon kiinnostuksen omaavat motivoituneimmat avustavat tilintarkastajat voisivat erikoistua kestävyysvarmennuksiin. Tällöin heitä koulutetaan syvällisemmin varmentamisen eri aihealueiden pariin. Tätä kautta varmistetaan erikoistuneiden varmentajien syvällisempi osaaminen ja tietotaito. Erikoistuneet avustavat tilintarkastajat pystyvät tällöin ESG-asiantuntijoiden ja aiempaa kestävyysvarmennusosaamista omaavien tilintarkastajien tavoin tukemaan tarkastustiimejä osaamisellaan ja laajemmalla tietotaidollaan.

Haastatteluissa KRT-tilintarkastajan aktiivinen rooli nähtiin tärkeänä kestävyysvarmennuksissa. Haastatteluissa todettiin, että päävastuullisen KRT-tilintarkastajan on tärkeää osallistua aktiivisesti varmentamisprosessiin. On kuitenkin huomioitava, että haastateltavien näkökulmasta asiasta on vaikea todeta muilla tavoin ja todellisuus voi poiketa tästä näkemyksestä.

Tilintarkastusalalla vaihtuvuus on suurta ja tätä kautta alalle rekrytoidaan tasaisesti uusia tekijöitä. Yleisimpiä kohderyhmiä uusissa rekrytoinneissa ovat korkeakouluista vastavalmistuneet sekä korkeakouluopiskelijat. Haastatteluissa nousi vahvasti esiin tilintarkastajien näkemys siitä, että korkeakouluissa yleistyvät vastuullisuutta, kestävästä kehitystä ja kestävästä liiketoimintaa käsittelevät opintokokonaisuudet ovat hyödyllisiä ja valmistavat kestävyysraportoinnista ja -varmentamisesta kiinnostuneita opiskelijoita tilintarkastusalalle. Haastatteluissa nousi esiin näkemys, jonka mukaan laskentatoimea ja kestävästä liiketoimintaa opinnoissaan yhdistelleet opiskelijat tulevat olemaan suuren työkysynnän kohteena valmistuessaan. Tämä johtuu siitä, että heillä on arvokasta osaamista sekä taloudellisen informaation että kestävyysinformaation alueilta.

Osaamiseen ja oppimiseen liittyen tutkielmassa tarkasteltiin, minkälaiset henkilökohtaiset ominaisuudet tukevat oppimista ja kehittymistä kestävyysvarmentajana. Haastateltavat korostivat yksimielisesti aidon mielenkiinnon vastuullisuutta, kestävästä liiketoimintaa ja kestävyysraportointia kohtaan olevan tärkein ominaisuus. Haastateltavat uskoivat, että aito kiinnostus aihealuetta kohtaan tukee oppimista ja nopeuttaa asiantuntijana kehittymistä. Tämän lisäksi haastatteluissa mainittiin hyvän kestävyysvarmentajan henkilökohtaisten ominaisuuksien olevan samoja, kuin tilintarkastajalla muutenkin. Tällaisia ominaisuuksia ovat muun muassa luotettavuus, tarkkaavaisuus, huolellisuus, uteliaisuus, vahva eettinen harkintakyky sekä taipumus analyyttiseen ajattelutapaan. Myös sosiaalisuus nousi yhtenä ominaisuutena. Sosiaalisuuden tulisi yhdistyä osaamisen kanssa, kun tilintarkastaja työssään toimii asiantuntijan ja neuvonantajan roolissa asiakasta kohtaan. Yleisesti ottaen tilintarkastajat ovat tottuneet työssään perehtymään lainsäädäntöön ja säännöksiin. Vaikka ESRS-standardien kohdalla kyseessä on kokonaan uusi standardikokonaisuus, kokemus erilaisista sääntelykehikoista hyödyttää uusien standardien opiskelussa ja soveltamisessa.

Tilintarkastajien kestävyysvarmentamiseen liittyvästä todellisesta osaamisen tasosta tullaan näkemään konkreettisia tuloksia tulevaisuudessa laaduntarkastuksien yhteydessä.

Laaduntarkastuksissakaan ei pystytä täysin toteamaan tilintarkastajien osaamisen tasoa, koska varmennuksissa on hyödynnetty myös esimerkiksi ESG-asiantuntijoita apuna. Laaduntarkastuksien tulokset antavat kuitenkin suuntaa tilintarkastajien osaamisesta.

## 5.2 Tutkielman suhde aiempaan tutkimustietoon

Tutkielmassa on keskitytty EU:n kestävyysraportointidirektiiviin, direktiivin mukaiseen kestävyysraportointiin, kestävyysvarmentamiseen sekä kestävyysvarmennuksissa vaadittavaan osaamiseen ja sen kehittämiseen. Direktiivi on tutkielmaa tehdessä tullut juuri voimaan. Kestävyysraportointidirektiivin mukaiseen kestävyysraportointiin ja kestävyysvarmentamiseen liittyvän kirjallisuuden ensimmäiset teokset on julkaistu aiheen uutuuden vuoksi vasta vuosina 2023 ja 2024. Samasta syystä kestävyysraportointidirektiivin alaisia kestävyysraportointia ja kestävyysvarmentamista käsitteleviä tutkimusartikkeleita on julkaistu tutkielman tekohetkellä rajallinen määrä. ESRS-standardit julkaistiin lopullisessa muodossaan vuonna 2023, minkä ansiosta tutkielmassa päästiin tarkastelemaan standardikokonaisuutta. Tutkielmassa on pyritty tarkastelemaan osaamista käsitteenä, jotta aihetta on pystytty kohdennetusti tarkastelemaan ja tutkimaan. Kun osaaminen on käsitteenä määritelty, tutkielmassa pyrittiin tunnistamaan erilaisia osaamisen alueita, joita tilintarkastajat tulevat tarvitsemaan kestävyysvarmennuksissa.

Uudesta direktiivistä huolimatta kestävyysraportit eivät ole raportointikokonaisuutena uusi raportti. Direktiivi tuo kestävyysraportoinnin pakolliseksi EU:ssa aiempaa suuremmalle joukolle yrityksiä ja ESRS-standardikokonaisuus luo aiempaa laajemmat vaatimukset raportin sisällölle. Tutkielmassa on pystytty hyödyntämään aiempaa tutkimustietoa liittyen kestävyysraportointiin ja -varmennuksiin. Erona on, että kyseiset tutkimukset ovat käsitelleet kestävyysvarmennuksia ajalta, jolloin kestävyysraportointidirektiiviä ja ESRS-standardeja ei ole ollut vielä olemassa.

Westermannin ym. (2015) tulivat tutkimuksessaan johtopäätökseen, että työssäoppiminen (OTJL) on keskeinen tapa kehittyä tilintarkastajana alan ammattilaiseksi. Tutkielmassa käytännön kokemuksen kartuttaminen nähtiin tilintarkastajille ensisijaisen tärkeänä tapana kehittyä kestävyysvarmentaja. Westermann ym. (2015) korostivat suurimman osuuden osaamisesta karttuvan käytännön työtä tekemällä, siten että kokeneemmilta työntekijöiltä saa tarvittaessa apua ja työtehtävien haastavuustasoa nostetaan progressiivisesti. Tutkielman tulosten perusteella tällainen



työssäoppiminen sopii hyvin myös kestävyysvarmennuksiin, kuitenkin sillä erotuksella, että kestävyysvarmentamisessa apua aiheosaamiseen liittyen haetaan aluksi erityisesti ESG-asiantuntijoilta muiden tilintarkastajien sijaan. Wyatt ym. (2004) korostavat tutkimuksessaan uusien työntekijöiden ammatillisessa kehittämisessä tärkeimpinä asioina organisaation sisäisen koulutuksen ja organisaation sisällä tapahtuvan havainnoinnin. Tutkielman haastatteluissa sisäiset koulutukset ja käytännön tekemisen kautta oppiminen tärkeimmiksi tavoiksi kehittyä kestävyysvarmentajana. Tutkielman tulokset olivat tältä osin myös linjassa aiempaan tutkimustietoon.

Tutkielman haastatteluissa varmennustiimit, jotka koostuvat tilintarkastajista ja ESG-asiantuntijoista koettiin tehokkaimpana yhdistelmänä kestävyysvarmennuksiin. Haastateltavat kokivat asiantuntijoiden hyödyntämisen olevan tärkeää erityisesti ensimmäisten vuosien varmennuksissa, kun tilintarkastajien käytännön kokemus ja aiheosaaminen ovat vielä vähäisempää. ESG-asiantuntijoiden hyödyntämisen korostuminen on linjassa Tomperin (2018) ja Boiral ym. (2020) johtopäätöksiin, joissa he näkevät asiantuntijoiden hyödyntämisen järkevänä tapana paikata vajetta tilintarkastajien substanssiosaamisessa.

Tutkielmassa tarkasteltiin ESRS-standardeja ja tultiin johtopäätökseen, että standardit ovat hyvin monipuoliset ja pitävät sisällään paljon syvällistä ymmärrystä vaativaa tietoa standardin eri aihealueilta. Kyseinen havainto oli linjassa haastateltavien näkemyksiin standardikokonaisuuden haastavuudesta ja tiedon yksityiskohtaisuudesta. Tässä voidaan havaita ristiriita ESRS-standardien sisältäessä syvällistä ymmärrystä vaativaa tietoa samalla, kun haastateltavat kokivat KRT-erikoispätevyyteen suoritettavan ST-akatemian opintokokonaisuuden pintaraapaisuna kaikesta kestävyysraportointiin ja -varmentamiseen liittyvästä. Haastatteluissa haastateltavat korostivat ympäristöön liittyvän informaation ja erityisesti päästölaskennan olevan uusi ja haastava aiheosaamisen alue. Standardien tarkastelun jälkeen on todennäköistä, että kestävyysvarmennusten alkaessa myös muista aiheista, kuten *biologinen monimuotoisuus ja ekosysteemit* tai *kuluttajien ja loppukäyttäjien henkilökohtainen turvallisuus* ovat aiheita, joiden varmentaminen tulee haastamaan tilintarkastajia. Tällaiset aihealueet ovat tilintarkastajille uusia ja näiden varmentamisen haastavuus saattaa ilmetä vasta, kun varmennukset konkreettisesti alkavat.

Farooq ja de Villiers (2018) jakavat tilintarkastajien tarvitseman osaamisen kestävyysvarmennuksissa varmentamiseen liittyvään osaamiseen, asiakkaan liiketoimintaa ja toimialaan liittyvään osaamiseen sekä aiheosaamiseen. Tutkielman empiirisessä osuudessa selvisi, että varmentamiseen liittyvä osaaminen sekä asiakkaan liiketoimintaan ja toimialaan liittyvä osaaminen ovat tilintarkastajien vahvuuksia kestävyysvarmentamisessa. Tämä johtuu siitä, että tilintarkastajat pystyvät tuomaan nämä osaamisen alueet mukanaan perinteisen tilintarkastuksen puolelta kestävyysvarmennuksiin. Viimeinen osaamisen alue eli aiheosaaminen nähtiin aluksi tilintarkastajien heikkoutena, kuten aiemmin tutkielmassa on todettu.

Varmentamiseen liittyvän osaamisen sekä asiakkaan liiketoimintaan ja toimialaan liittyvä osaamisen kohdalla voidaan puhua synergiaeduista, kun sama tilintarkastustiimi varmentaa sekä asiakkaan taloudellisen että kestävyysinformaation. Haastatteluisissa kyseiset synergiat nähtiin hyödyllisinä ja tämä on linjassa Ruiz-Barbadillon ja Martínez-Ferreron (2020) tutkimuksen tuloksiin. He näkevät, että varmennusten välillä syntyy positiivisia heijastusvaikutuksia ja synergiaetuja saman tilintarkastajan ja tilintarkastustiimin varmentaessa sekä taloudellisen informaation että kestävyysinformaation. Myös Martínez-Ferrero ym. (2018) korostivat tutkimuksessaan erityisesti toimialaosaimisen hyödyttävän kestävyysvarmennuksissa. Dixon ym. (2004) puolestaan korostivat asiakkaan sisäisten kontrollien ymmärtämisen olevan tärkeä ominaisuus kestävyysvarmentajalla. Tutkimuksen johtopäätös tukee tutkielman johtopäätöstä synergiaeduista varmennusten välillä.

Tutkielman aiheesta on aikaisemmin Suomessa tehty pro gradu -tutkielmia ja opinnäytetöitä. Aiemmissa tutkielmissa ja opinnäytetöissä ei ole ollut viimeisimpiä tietoja esimerkiksi ESRS-standardien lopullisesta muodosta. Tämän vuoksi tutkielma erottuu aikaisemmista tutkielmista erityisesti syventymisellä lopullisten ESRS-standardien sisältöön.

Tutkielman johtopäätökset vahvistavat aiempia tutkimustuloksia, ja ne ovat arvokkaita, koska aiheita on tutkittu rajallisesti kestävyysraportointidirektiivin ja ESRS-standardien näkökulmasta. Tulosten perusteella voidaan päätellä, että tutkimukset ennen kestävyysraportointidirektiiviä antavat suuntaa myös kestävyysraportointidirektiivin mukaiseen kestävyysvarmentamiseen.

### 5.3 Tutkielman arviointi ja rajoitukset sekä jatkotutkimusehdotukset

Tutkielmassa on pyritty syventymään kestävyysvarmennuksiin osallistuvien tilintarkastajien osaamistarpeiden laajentumiseen Suomessa. Aiheesta on pyritty löytämään uutta ja merkityksellistä tietoa. Tutkielmassa onnistuttiin saamaan tutkimuskysymyksiin vastauksia ja tutkimustulokset ovat linjassa aiempaan tutkimustietoon. Kestävyysraportointidirektiivin mukainen varmentaminen tuo kestävyysvarmennuksiin uuden kulman varmentamisen ollessa pakollista ja sen perustuessa EU:n laajuisesti ESRS-standardeihin. Aiempi tutkimustieto, johon tutkielman tuloksia on verrattu, on ajalta CSRD:tä ja ESRS-standardeja. Tämän pohjalta tutkielman tulokset tuovat lisäarvoa aiheeseen, koska tutkielma huomioi uuden lainsäädännön. Tutkielman tulokset ovat hyödyllisiä erityisesti tilintarkastajille sekä kestävyysvarmentamisesta kiinnostuneille henkilöille Suomessa.

Tutkielman tulosten luotettavuutta ja yleistettävyyttä on perusteltua arvioida. Haastatteluihin valittiin neljä tilintarkastajaa. Tärkeimmät valintakriteerit haastatteluihin olivat haastateltavan kokemus kestävyysvarmennuksiin liittyen sekä tilintarkastusalalla työskentely. Yksi haastateltavista työskentelee avustavana tilintarkastajana, mutta tutkielman tarkastellessa osaamista sekä auktorisoitujen että avustavien tilintarkastajien näkökulmasta, oli arvokasta saada haastatteluun myös kestävyysvarmennuksista kokemusta omaava avustava tilintarkastaja. Tutkielman tuloksia voidaan pitää luotettavina, koska eri haastatteluissa nousivat teemat ja näkemykset olivat suurilta osin yhteneväisiä. Yleistettävyyden puolesta tutkielman tulokset on yleistettävissä erityisesti Suomeen. Vaikka direktiivi ja ESRS-standardit koskevat koko EU:ta, tutkielman tuloksia ei voida yleistää muihin maihin eri maiden kansallisten lakien eroavaisuuksien vuoksi.

On tärkeä tuoda esiin myös rajoitukset, jotka koskevat tutkielmaa. Ensimmäiset kestävyysraportointidirektiivin mukaiset pakolliset kestävyysraportit tehdään vuodelta 2024, ja tätä kautta julkaistaan vasta vuoden 2025 puolella. Käsiteltävän aiheen ollessa uusi, käytännön kokemukset ovat vielä rajattuja ja CSRD:n alaisia kestävyysvarmennuksia ei ole vielä suoritettu, mikä luo oman haasteensa asian tarkasteluun. Yritykset tulevat tekemään kestävyysraportointiaan ESRS-standardien pohjalta, joiden lopullinen sisältö on julkaistu vasta heinäkuussa 2023 (Euroopan komissio 2023). Empiirisessä osuudessa suoritetuissa haastatteluissa kaikki haastateltavat korostivat, että käytännön kokemus CSRD:n alaisista kestävyysraporttien

varmennuksista puuttuu vielä. Aiheen ollessa uusi myöskään tutkimusartikkeleita liittyen CSRD:n alaiseen kestävyysraportointiin ja -varmentamiseen ei ollut vielä tutkielman tekohetkellä olemassa. Tämän takia tutkielmassa hyödynnetyt tutkimukset eivät huomioi direktiivin mukaista lainsäädäntöä ja uusimpia tietoja liittyen kestävyysvarmentamiseen.

Tutkielmaa tehdessä nousi useampia mielenkiintoisia aiheita jatkotutkimuksen näkökulmasta. Oppimiseen ja osaamiseen liittyen tulevaisuudessa voisi syventyä tutkimaan, onko olemassa yksilön synnynnäistä osaamista, mikä tekee yksilöstä paremman asiantuntijan. Toinen osaamiseen ja oppimiseen liittyvä jatkotutkimuksen kohde voisi olla tehokkaimpien koulutustapojen tutkiminen tilintarkastajien koulutuksen näkökulmasta.

Kestävyysraportointidirektiivin mukaan tehdyt kestävyysraportit on pakko varmentaa ja tämän uskotaan parantavan raportin luotettavuutta sidosryhmien näkökulmasta. On kuitenkin olemassa myös tutkimuksia, jotka kyseenalaistavat kestävyysvarmentamisen hyötyjä. Esimerkiksi Boiral ja Heras-Saizarbitoria (2020) tutkivat kestävyysraporttien varmennuslausuntoja päätyen johtopäätökseen, että varmennuslausunnot eivät anna sidosryhmille riittävästi tietoa. Varmennuslausunnon tietojen vähäisyyden takia he näkevät, että varmentaminen ei lisää kestävyysraporttien luotettavuutta. Tämän pohjalta tulevaisuudessa voisi tutkia lisääkö ESRS-standardien pohjalta tehtyjen kestävyysraporttien varmennukset sidosryhmien luottamusta raporttiin.

Tutkielman empiirisen osuuden kautta nousi esiin mielenkiintoinen näkökulma kestävyysraportointidirektiivin vaikutuksesta tilintarkastusmarkkinaan Suomessa. Haastatteluissa keskusteltiin haastavasta yhtälöstä, jossa pidemmällä aikavälillä tilintarkastajien määrä Suomessa on vähentynyt, vaikka samalla tarkastettavan informaation määrä on kasvanut. Haastateltavat näkivät tilintarkastusyhteisöillä olevan kestävyysvarmennusten seurauksena paineita keskittyä jatkossa pienempään määrään asiakkuuksia, koska varmennettavan informaation määrä kasvaa ja tätä varten on vapautettava työntekijäresurseja. Tulevaisuudessa voisi tutkia kestävyysvarmennusten yleistymisen vaikutusta tilintarkastusmarkkinaan Suomessa. Mahdollisia kehityksen suuntia voivat olla esimerkiksi tarkastajien määrän kasvu tai vaihtoehtoisesti tilintarkastuspalveluiden hintojen nousu. Yhtenä vaihtoehtona voisi myös olla tilintarkastusrajojen nostaminen Suomessa, jolloin nykyiset pienimmät tilintarkastusvelvolliset vapautuisivat pakollisesta tilintarkastuksesta.

Eettisesti hyväksyttävä ja luotettava tieteellinen tutkimus ja tutkimuksen tulokset voivat olla uskottavia silloin, kun tutkimus tai tutkielma noudattaa hyviä tieteellisiä käytäntöjä. Rehellisyys, luotettavuus, arvostus ja vastuunkanto ovat eurooppalaisen tutkimuseettisen ohjeistuksen peruseriaatteita ja toimivat pohjana hyvälle tieteelliselle käytännölle. (Tutkimuseettinen neuvottelukunta 2024.) Tutkielmassa on huomioitu tutkimuseettiset näkökulmat ja se on tehty hyviä tieteellisiä käytäntöjä noudattaen. Tutkielma on tehty rehellisesti sääntöjen mukaisesti ja tutkielman tekijän vastuut on huomioitu. Tutkielman tutkimusaineistoa on säilytetty ja käsitelty sääntöjen mukaisesti ja haastateltavien tietosuojaan liittyvät asiat on hoidettu asianmukaisesti. Tutkielmassa kunnioitetaan hyödynnettyä kirjallisuutta sekä aiemmin tehtyjä tutkimuksia ja julkaisuja viittaamalla muiden tekemään työhön asianmukaisella tavalla.

## 6 Yhteenveto

Tutkielman tavoitteena oli selvittää kestävyysraportointidirektiivin vaikutusta kestävyysvarmennuksiin osallistuvien tilintarkastajien ja avustavien tilintarkastajien osaamistarpeisiin. Tutkielmassa keskityttiin erityisesti selvittämään, millaista uutta osaamista tilintarkastajat tulevat tarvitsemaan kestävyysvarmennuksissa. Tämän lisäksi tarkasteltiin keinoja, joiden avulla varmistetaan tilintarkastajien riittävä osaaminen kestävyysvarmennuksiin liittyen.

Kyseiset teemat valikoituivat tutkielman aiheeksi, koska kestävyysraportointidirektiivi on tutkielman tekohetkellä hyvin ajankohtainen aihe ja sillä merkittävä vaikutus tilintarkastajien työhön Suomessa kestävyysvarmennusten tullessa pakollisiksi direktiivin seurauksena. Tämän pohjalta tutkielman päätutkimuskysymyksenä oli: *Millaista uutta osaamista tilintarkastajat tarvitsevat kestävyysraporttien varmennukseen?* Aihealueeseen haluttiin syventyä vielä lisää osaamisen kartuttamisen näkökulmasta. Tämän pohjalta tutkielman alatutkimuskysymys oli: *Miten varmistetaan tilintarkastajien riittävä osaaminen liittyen kestävyysraporttien varmentamiseen?*

Teoriaosuudessa tarkasteltiin osaamista käsitteenä sekä tilintarkastajien osaamista. Osaamisen tarkastelun jälkeen syvennyttiin CSRD:n mukaiseen kestävyysraportointiin, kestävyysvarmentamiseen sekä varmentamisessa tarvittavaan osaamiseen. Kestävyysraportointistandardeja tarkasteltaessa tutkielmassa havaittiin standardien olevan hyvin yksityiskohtaiset ja sisältävän syvällistä osaamista vaativia yksityiskohtaisia raportointivelvoitteita. Teoriaosuuksien jälkeen aihealueeseen syvennyttiin lisää empiirisen osuuden teemahaastatteluiden avulla. Teemahaastatteluissa haastateltiin tilintarkastajia, jotka omaavat kokemusta ja tietämystä CSRD:stä sekä kestävyysraporttien varmennuksesta.

Teoriaosuuden ja tutkielman haastattelujen jälkeen saatiin tutkimustuloksia. Tilintarkastajat hyötyvät kestävyysvarmennuksissa erityisesti varmennusosaamisestaan sekä asiakkaan ja toimialan tuntemisesta. Tämän lisäksi on kuitenkin osaamisen osa-alueita, jotka vaativat tilintarkastajilta myös uutta osaamista. Uusina osaamisen alueina nousevat erityisesti ESRS-standardien syvälinen ymmärtäminen sekä yleisesti ottaen aiheosaaminen varmennettavaan kestävyysinformaatioon liittyen. Sääntelyyn pohjautuen tehtävä varmennustyö ei ole tilintarkastajille uutta, mutta ESRS-standardien sisältämä ei-

taloudellinen kestävyysinformaatio on tiettyjen aiheiden, kuten päästölaskennan osalta syvällistä osaamista vaativaa. Tällaista osaamista tilintarkastajilla ei ole perinteisen tilintarkastuksen kautta. Haastatteluissa selvisi, että kestävyysvarmennuksissa rajanvetotilanteet ovat haastavampia informaation ollessa usein laadullista. Uuden oppimista tulevat myös vaatimaan uudet varmennusprosessit, -työkalut sekä järjestelmät, joita varmennuksissa hyödynnetään. Laadullinen kestävyysinformaatio saattaa haastateltavien mukaan vaatia tilintarkastajilta uudenlaista osaamista datan käsittelyyn ja analysointiin liittyen.

Tutkielman alatutkimuskysymykseen saatiin myös tuloksia. Haastateltavat näkivät koulutuksen ja käytännön työn yhdistämisen parhaaksi tavaksi varmistaa tilintarkastajien osaamisen kehittyminen kestävyysvarmennuksissa. Koulutuksissa korostui erityisesti tilintarkastusyhteisöjen omat sisäiset koulutukset. Tämän lisäksi ST-akatemia järjestämä KRT-erikoispätevyyteen oikeuttava koulutuskokonaisuus keräsi haastateltavilta kehuja. Muilta osin ulkoiset koulutukset nähtiin täydentävinä sisäisten koulutusten rinnalle. Käytännön työn kautta oppimisessa korostui tilintarkastajien ja ESG-asiantuntijoiden yhteistyö varmennuksissa. Tällä tavoin ESG-asiantuntijat pystyvät paikkaamaan tilintarkastajien puutteita aiheosaamisessa. Tällä tavoin varmennustiimeissä tilintarkastajat saavat ESG-asiantuntijoilta oppia aiheosaamiseen liittyen ja ESG-asiantuntijat oppeja tilintarkastajilta varmentamiseen ja asiakkaan prosesseihin liittyen. Alalle tuleville uusille tilintarkastajille haastateltavat näkivät erityisen hyödyllisenä nykyiset korkeakoulujen kestävään liiketoimintaan liittyvät opintokokonaisuudet. Kyseiset opintokokonaisuudet opettavat opiskelijoille kestävästä kehityksestä, kestävästä liiketoiminnasta sekä vastuullisuudesta yritysmaailmassa. Tällainen opintokokonaisuus luo haastateltavien mukaan laskentatoimen opintojen kanssa yhdessä hyvän pohjan esimerkiksi kestävyysraportointitarkastajan uralle.

Tutkielman tulokset ovat hyödyllisiä tilintarkastajille, tilintarkastusyhteisöille sekä kestävyysvarmentamisesta kiinnostuneille henkilöille. Tämän tutkielman avulla saa käsityksen keskeisestä uudesta osaamisesta, jota kestävyysvarmennuksiin osallistuvat tilintarkastajat tarvitsevat. Tämän lisäksi tutkielma antaa ideoita, miten varmistetaan tilintarkastajien riittävä osaaminen kestävyysvarmennuksiin liittyen.

## Lähteet

- Abbott, Andrew (2014) *The System of Professions: An Essay on the Division of Expert Labor*. University of Chicago Press, Chicago.
- Adams, C. A. – Evans, R. (2004) Accountability, completeness, credibility and the audit expectations gap. *Journal of Corporate Citizenship*, Vol. 14, 97–115.
- Arežina, N. – Knežević, G. – Simeunović, N. – Vukićević, S. (2014) Forensic accountant: Innate trait or acquired skill? *FINIZ 2014 - The Role of Financial Reporting in Corporate Governance*, 131–134.
- Aspholm, Ingalill (2021) Suomen Tilintarkastajat – Kestävyyssraportoinnin varmentaminen asettaa vaatimuksia tilintarkastajille.  
<<https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/kestavyysraportoinnin-varmentaminen-asettaa-vaatimuksia-tilintarkastajille/>>, haettu 15.11.2023.
- Aspholm, Ingalill (2022) Suomen Tilintarkastajat – ESG-tietojen varmentaminen uuden kestävyysraportointidirektiivin mukaan <<https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/esg-tietojen-varmentaminen-uuden-kestavyysraportointidirektiivin-mukaan/>>, haettu 13.11.2023.
- Boiral, O. – Heras-Saizarbitoria, I. – Brotherton, M-C. – Bernard, J. (2019) Ethical issues in the assurance of sustainability reports: Perspectives from assurance providers. *Journal of Business Ethics*, Vol. 159 (4), 1111–1125.
- Boiral, O. – Heras-Saizarbitoria, I. (2020) Sustainability reporting assurance: Creating stakeholder accountability through hyperreality? *Journal of Cleaner Production*, Vol. 243, 1–17.
- Boiral, O. – Heras-Saizarbitoria, I. – Brotherton, M-C. (2020) Professionalizing the assurance of sustainability reports: The auditors' perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 33 (2), 309–334.
- Carson, E. – Simnett, R. – Ye, P. (2011) Threats to Auditor Independence: The Impact of Relationship and Economic Bonds, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol 30 (1): 121–148.
- Darnall, N. – Seol, I. – Sarkis, J. (2009) Perceived stakeholder influences and organizations' use of environmental audits. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 34, 170-187.



- Dixon, R. – Mousa, G. – Woodhead, A. (2004) The necessary characteristics of environmental auditors: A review of the contribution of the financial auditing profession. *Accounting Forum*, Vol. 28, 119–138.
- Dufva, Mikko (2020) Sitra Megatrendit 2020, Sitran selvityksiä 162.  
<<https://www.sitra.fi/app/uploads/2019/12/megatrendit-2020.pdf>>, haettu 4.1.2024.
- Eduskunta (2023) Hallituksen esitys HE 20/2023 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kirjanpitolain ja tilintarkastuslain muuttamisesta sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi.  
<[www.eduskunta.fi/FI/vaski/HallituksenEsitys/Sivut/HE\\_20+2023.aspx](http://www.eduskunta.fi/FI/vaski/HallituksenEsitys/Sivut/HE_20+2023.aspx)>, haettu 29.4.2024
- Eriksson, P. – Kovalainen, A. (2008) *Qualitative methods in business research*. Sage, London.
- Euroopan komissio (2023) Annex 1 to the Commission Delegated Regulation Supplementing Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council as regards sustainability reporting standards. Lopullinen delegeoitu asetus DSRD-direktiiviin liittyvistä kestävyysraportoinnin standardeista.  
<[https://ec.europa.eu/finance/docs/level-2-measures/csrd-delegated-act-2023-5303-annex-1\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/finance/docs/level-2-measures/csrd-delegated-act-2023-5303-annex-1_en.pdf)>, haettu 4.1.2024.
- Euroopan komissio (2021) Proposal for a directive of the European parliament and the council amending Directive 2013/34/EU, Directive 2004/109/EC, directive 2006/43/EC and regulation (EU) No 537/2014, as regards corporate sustainability reporting, Brussels 21.4.2021. <<https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/?uri=CELEX:52021PC0189>>, haettu 17.10.2023.
- Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (2022) Asetuksen (EU) N:o 537/2014, direktiivin 2004/109/EY, direktiivin 2006/43/EY ja direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta yritysten kestävyysraportoinnin osalta, 16.12.2022. <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2561>>, haettu 16.10.2023.
- EUVL (2022) Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2022/2464, annettu 14 päivänä joulukuuta 2022, asetuksen (EU) N:o 537/2014, direktiivin 2004/109/EY, direktiivin 2006/43/EY ja direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta yritysten kestävyysraportoinnin osalta, <

- content/FI/TXT/?uri=uriserv%3A0J.L\_2022.322.01.0015.01.FIN&toc=0J%3AL%3A2022%3A322%3ATOC>, haettu 15.11.2023.
- Farooq, M. – de Villiers, C. (2018) Sustainability assurance: Who are the assurance providers and what do they do? Teoksessa: *Challenges in managing sustainable business*, toim. Susanne Arvidsson, 137–154, Palgrave Macmillan, Cham.
- Finanssivalvonta (2023) Finanssivalvonnan kysely tarkastusvaliokunnille kestävyysraportoinnin käyttöönotosta. Markkina-tiedote 4/2023.  
<[https://www.finanssivalvonta.fi/globalassets/fi/tiedotteet-ja-julkaisut/julkaisut/markkinat\\_2023/4\\_2023/markkinat\\_tiedote\\_4\\_2023.pdf](https://www.finanssivalvonta.fi/globalassets/fi/tiedotteet-ja-julkaisut/julkaisut/markkinat_2023/4_2023/markkinat_tiedote_4_2023.pdf)>, haettu 30.12.2023.
- Gullkvist, Benita (2023) Suomalaisten pörssiyhtiöiden vastuullisuusraportoinnin ulkopuolinen varmentaminen. Teoksessa: *Tilintarkastus ja evaluaatio – Talouden ja sääntelyn vuoropuhelu*, toim. Janne Ruohonen – Lili-Anne Kihn – Lasse Oulasvirta –Elisa Veikkola, 27–44, Tampere University Press, Tampere.
- Huggins, A. – Green, W. – Simnett, R. (2011) The competitive market for assurance engagements on greenhouse gas statements: Is there a role for assurers from the accounting profession? *Current Issues in Auditing* Vol. 5 (2), A1–A12.
- IESBA (2020) Kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille.  
<[https://www.ifac.org/\\_flysystem/azure-private/publications/files/2020-IESBA-Handbook\\_Finnish\\_Secure.pdf](https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/2020-IESBA-Handbook_Finnish_Secure.pdf)>, haettu 4.1.2024.
- Kaisanlahti, Timo (2023) Kestävyysnäkökohdat EU-yritysten julkisessa raportoinnissa: Mitä tietoja ja miten tilintarkastaja varmentaa? Teoksessa: *Tilintarkastus ja evaluaatio – Talouden ja sääntelyn vuoropuhelu*, toim. Janne Ruohonen – Lili-Anne Kihn – Lasse Oulasvirta –Elisa Veikkola, 45–59, Tampere University Press, Tampere.
- KPMG (2022) Big shifts, small steps – Survey of Sustainability Reporting 2022.  
<<https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2022/09/survey-of-sustainability-reporting-2022.html>>, haettu 15.11.2023.
- Le Deist, F.D. – Winterton, J. – Stringfellow, E. (2005) *Typology of knowledge, skills and competences: clarification of the concept and prototype*, Centre for European Research on Employment and Human Resources Groupe ESC, Toulouse.
- Le Deist, F.D. – Winterton, J. (2005) What is competence? *Human Resource Development International*, Vol. 8 (1), 27 – 46.

- Lindman, Jaana (2023) Suomen Tilintarkastajat – Kestävyyseraportointi on jo täällä – oletko valmis? <<https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/kestavyysraportointi-on-jo-taalla-oletko-valmis/>>, haettu 13.11.2023.
- Martínez-Ferrero, J. – García-Sánchez, I. – Ruiz-Barbadillo, E. (2018) The quality of sustainability assurance reports: The expertise and experience of assurance providers as determinants. *Business Strategy and the Environment*, Vol. 27 (8), 1181–1196.
- Nevalainen, M. – Steiner, M.L. – Suominen, A. – Torniainen, T. (2023) Euroopan Unionin kestävyysraportointidirektiivin soveltaminen Suomessa – Kysymyksiä ja vastauksia, Suomen tilintarkastajat. <<https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2023/10/Suomen-Tilintarkastajien-QA-final-12-10-2023.pdf>>, haettu 7.11.2023.
- Niskala, M. – Palmuaro, S. (2023) *Uudet kestävyysraportointivaatimukset – Mitä ne käytännössä tarkoittavat?* Alma Talent, Helsinki.
- NordicOffset (2023) Olennaisuusanalyysi on ESRS-standardien mukaisen kestävyysraportoinnin lähtökohta. <<https://nordicoffset.fi/olennaisuusanalyysi-on-esrs-standardien-mukaisen-kestavyysraportoinnin-lahtokohta/>>, haettu 3.1.2024.
- Opetushallitus (2022) Ammattialakohtaisten osaamistarpeiden muutos vuoteen 2030. <<https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiOWMyNmEzMWEtZTIyMS00NTMyLWE3ODEtYjZhOGVhM2M0YmYlIiwidCI6IjMTRkZmE0LWwZmMtNDcyNS05ZjA0LTc2YTQ0M2RIYjA5NSIsImMiOj9>>, haettu 17.1.2024.
- Paavilainen (2020) *Toimivat aivot – Kognitiivisen neurotieteen perusteita*, Edita, Helsinki
- PRH (2023a) Tilintarkastajatutkintoihin liittyviä tilastoja vuosina 2016–2023. Uutiskirje 4.10.2023. <[https://www.prh.fi/fi/tietoa\\_prhsta/ajankohtaista/uutiskirjeet/prhn\\_uutiskirje/prhnuutiskirje72023/tilintarkastajatutkintoihinliittyvialastojavuosina2016-2023.html](https://www.prh.fi/fi/tietoa_prhsta/ajankohtaista/uutiskirjeet/prhn_uutiskirje/prhnuutiskirje72023/tilintarkastajatutkintoihinliittyvialastojavuosina2016-2023.html)>, haettu 28.4.2024.
- PRH (2023b) Kestävyyseraportointi mukaan suuryritysten tilinpäätöksiin. Uutiskirje 20.12.2023. <[https://www.prh.fi/fi/tietoa\\_prhsta/ajankohtaista/uutiskirjeet/prhn\\_uutiskirje/prhn-uutiskirje-92023/kestavyysraportointi-mukaan-suuryritysten-tilinpaatoksiin.html](https://www.prh.fi/fi/tietoa_prhsta/ajankohtaista/uutiskirjeet/prhn_uutiskirje/prhn-uutiskirje-92023/kestavyysraportointi-mukaan-suuryritysten-tilinpaatoksiin.html)>, haettu 28.4.2024

- PwC (2022) PwC vahvistaa ESG-palveluitaan ja osti Mitopron, Lehdistötiedote 8.8.2022. <<https://uutishuone.pwc.fi/pwc-vahvistaa-esg-palveluitaan-ja-osti-mitopron>>, haettu 13.11.2023.
- Raitio, Jarkko (2022) Tilintarkastajia on vähemmän kuin koskaan – töitä olisi tarjolla enemmän kuin ikinä. Artikkelit 22.11.2022. <<https://tilintarkastajat.fi/blogit/tilintarkastajia-on-vahemman-kuin-koskaan-toita-olisi-tarjolla-enemman-kuin-ikina/>>, haettu 13.11.2023.
- 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*, Vol. 266, 1–23.
- Silvola, H. – Vinnari, E. (2021) The limits of institutional work: A field study on auditors’ efforts to promote sustainability assurance in a trust society. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 34 (1), 1–30.
- Silvola, H. – Peill, E. – Aspholm, I. – Kaisanlahti, T. (2024) *ESG ja kestävyysraportointi – Yritysjohdon vastuu ja mahdollisuus*, ST-Akatemia Oy, Helsinki.
- Suomen Tilintarkastajat (2024) Q&A: EU:n kestävyysraportointidirektiivin soveltaminen Suomessa. Artikkelit 24.1.2024. <<https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/qa-eun-kestavyysraportointidirektiivin-soveltaminen-suomessa/>>, haettu 3.2.2024.
- Säljö, Roger (1979) Learning about learning. *Higher Education*, Vol. 8, 443–451.
- Tomperi, Soile (2018) *Tilintarkastus – Normeista käytäntöön*, Edita Publishing Oy, Helsinki.
- Tutkimuseettinen neuvottelukunta (2024) Hyvä tieteellinen käytäntö. Artikkelit 11.4.2024. <<https://tenk.fi/fi/hyva-tieteellinen-kaytanto-htk>>, haettu 16.4.2024.
- Työ- ja elinkeinoministeriö (2022) Hallituksen esitys, yritysten kestävyysraportointi (CSRD-direktiivi), Säädosvalmistelu 15.11.2022. <<https://tem.fi/hanke?tunnus=TEM082:00/2022>>, haettu 13.12.2023.
- Velte, Patrick (2020) Determinants and consequences of corporate social responsibility assurance: A systematic review of archival research. *Society and Business Review*, Vol. 16 (1), 1-25.
- Westermann, K.D. – Bedard, J.C. – Earley, C.E. (2015) Learning the “Craft” of Auditing: A Dynamic View of Auditors’ On-the-Job Learning. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 32 (3), 864-896.

Wyatt, Arthur (2004) Accounting Professionalism — They Just Don't Get It!  
*Accounting Horizons*, Vol. 18 (1), 45–53.

## Liitteet

### Liite 1. Teemahaastattelurunko

#### Yleistä

- Haastateltavan titteli ja työnkuva?
- Kuinka paljon haastateltavalla on kokemusta tilintarkastusalalta? Entä kestävyysraportoinnin varmennuksista?

#### Kestävyysraportointi ja varmentaminen

- Millaisia ajatuksia CSRD-direktiivi ja sen tuomat muutokset työhösi herättävät sinussa? Millä fiiliksillä odotat kestävyysraportoinnin ja kestävyysvarmennusten yleistymistä?
- Koetko tilintarkastajien olevan oikea ammattiryhmä vastaamaan kestävyysraporttien varmennuksesta?
- Miten Kestävyysraportointidirektiivi ja sen tuomat muutokset näkyvät työssäsi?
- Miten uskot kestävyysraporttien varmentamisen yleistymisen vaikuttavan tilintarkastajien työnkuvaan tulevaisuudessa?
- Tilintarkastusalan ja tilintarkastajien tulevaisuutta ajatellen, koetko kestävyysraporttien varmennuksen olevan positiivinen asia ja mahdollisuus alalle pidemmällä aikavälillä?
- Millaisia haasteita näet kestävyysraportoinnin varmentamisen tuovan tilintarkastusalalle ja tilintarkastajille?
- Uskotko, että kestävyysraporttien varmentaminen tullaan integroimaan osaksi perinteistä tilintarkastusprosessia vai tullaanko varmennusprosessit pitämään erillään? Koetko järkevänä ajatuksena, että asiakkaan tilintarkastuksen tekevä tiimi hoitaa myös kestävyysvarmennuksen?
- Kun otetaan huomioon kestävyysraportoinnin ja varmennuksen lisääntyminen tulevina vuosina Suomessa tilintarkastajilla tulee olemaan tulevaisuudessa yhä enemmän töitä, mutta samalla tilintarkastajien keski-ikä on korkea ja alalla luonnollista poistumaa. Mitä ajatuksia tämä yhtälö herättää sinussa?

#### Tilintarkastajien osaaminen ja osaamisvaatimusten laajentuminen

- ESRS-standardit pitävät sisällään hyvin laajoja aihekokonaisuuksia, jotka jakautuvat vielä osa-alueisiin ja osaosa-alueisiin, miten tilintarkastajat kykenevät tulevaisuudessa varmentamaan tällaista tietoa, johon ei ole aiemmin alalla vaadittu osaamista?
- Jos mietitään tilintarkastajien perinteisempää ammattiosaamista, millainen osaaminen toimii vahvuutena kestävyysvarmennuksissa?
- Millaista uutta osaamista tilintarkastajat tarvitsevat kestävyysraporttien varmennukseen?
- Uskotko ESRS-standardien ymmärtämisen nousevan yleiseksi osaamisvaatimukseksi tilintarkastajille tulevaisuudessa?
- Miten varmistetaan tilintarkastajien osaaminen kestävyysraporttien varmentamisessa varmennustoimeksiantojen määrän kasvaessa merkittävästi tulevina vuosina?

- Millä tavoin olet itse kouluttautunut kestävyysvarmennuksia varten?
- Millainen osaaminen on erityisesti korostunut kouluttautuessasi?
- Millaisten ominaisuuksien ja osaamisen uskot erityisesti korostuvat kestävyysraporttien varmennuksissa ja koulutuksessa?
- Omien kokemustesi pohjalta, mitkä toimintatavat olisivat mielestäsi tehokkaimpia tapoja kouluttaa tilintarkastajista kestävyysvarmentamisen asiantuntijoita?

## Liite 2. Tutkielman aineistohankinta

Opiskelijan aineistohallintasuunnitelma

### 1. Tutkimusaineisto

Tutkimusaineistolla tarkoitetaan kaikkea sitä aineistoa, millä tutkimuksen analyysi ja tulokset voidaan todentaa ja toisintaa. Se voi olla esim. erilaisia mittaustuloksia, kyselyistä ja haastatteluista syntyvää dataa, äänitteitä ja videoita, muistiinpanoja, ohjelmistoja, lähdekoodeja, biologisia näytteitä, tekstinäytteitä ja keruuaineistoja.

Alla olevaan taulukkoon on listattu kaikki tutkimuksessa käytetty tutkimusaineisto.

Aineistotyyppi	Sisältää henkilötietoja*	Tuotan aineiston itse	Joku muu on tuottanut aineiston	Muuta huomioitavaa
Aineistotyyppi 1: <i>Haastattelut</i>		x		Haastatteluissa ei tuotu esiin henkilötietoja.
Aineistotyyppi 2: <i>Äänitteet haastatteluista</i>		x		Haastatteluissa ei tuotu esiin henkilötietoja.
Aineistotyyppi 3: <i>Muistiinpanot</i>		x		Muistiinpanoissa ei esitetä henkilötietoja.
Aineistotyyppi 4: <i>Työtiedostot</i>		x		Työtiedostoissa ei esitetä henkilötietoja.

\* Henkilötietoja ovat sellaiset tiedot, joiden perusteella henkilö voidaan tunnistaa suoraan tai välillisesti esimerkiksi yhdistämällä yksittäinen tieto johonkin toiseen tietoon, joka mahdollistaa tunnistamisen. Esimerkkejä henkilötiedoiksi katsotuista tiedoista löydät [Tietosuojavaltuutetun toimiston sivuilta](#)

### 2. Henkilötietojen käsittely tutkimuksessa

Mikäli aineistosi sisältää henkilötietoja, olet velvoitettu noudattamaan EU:n tietosuojasetusta (GDPR) sekä Suomen tietosuojalakeja. Henkilötietoja sisältävän aineiston osalta sinun tulee laatia tutkittavillesi tietosuojailmoitus sekä selvittää, kuka toimii aineiston osalta rekisterinpitäjänä.

Aineistoni ei sisällä henkilötietoja



### 3. Aineiston käyttöön liittyvät luvat ja oikeudet

Tutkielmaa varten on selvitetty, mitä lupia ja oikeuksia aineistojen käyttöön liittyy. Jokaisen aineistotyyppin osalta kuvataan niiden käyttöön liittyvät luvat ja oikeudet.

#### 3.1 Itse tuotettu aineisto

Erillisiä lupia saattaa tarvita kerätyn tai tuotetun aineiston käyttöön sekä tutkimuksessa että tulosten julkaisemisessa. Jos aineisto arkistoidaan, tarvitaan tutkittavilta myös luvat aineiston arkistointiin ja jatkokäyttöön. Tarvittavat luvat ja niiden hankkiminen:

Aineistotyyppi 1: Kaikki haastateltavat ovat suostuneet vapaaehtoisesti haastatteluihin. Haastateltaville on ilmoitettu, että henkilötietoja ei tulla esittämään tutkielmassa. Haastateltavat ovat tietoisia, että sekä heidän, että heidän edustamiensa yhtiöiden nimet säilyvät anonyymeinä. Haastatteluissa ei käsitelty henkilötietoja.

Aineistotyyppi 2: Haastateltavilta on pyydetty lupa haastatteluiden äänittämiseen. Heille on kerrottu, että äänitteitä käytetään vastausten analysointiin. Haastateltaville on myös kerrottu, että äänitteitä ei säilytetä pidempään kuin tutkielman teon kannalta on tarvetta. Haastatteluissa ei käsitelty henkilötietoja.

Aineistotyyppi 3: Aineistoa varten ei tarvita erillistä lupaa. Muistiinpanoissa ei käsitelty henkilötietoja.

Aineistotyyppi 4: Aineistoa varten ei tarvita erillistä lupaa. Työpapereissa ei käsitelty henkilötietoja.

#### 3.2 Jonkun muun tuottama aineisto

Tutkielmassa on huomioitu, että esimerkiksi julkaisujen kuvien ja kaavioiden käyttö saattaa edellyttää lupaa. Aineistoon liittyvät oikeudet ja lisenssit

Tutkielman aineistossa ei ole käytetty muiden tahojen tuottamaa materiaalia, joten lisenssien ja oikeuksien huomioiminen ei ole tämän tutkielman kannalta olennaista. Tutkielmassa esitetty kuvio ei ole suora kopio. Kuvioon liittyen on kuitenkin selvästi mainittu lähde, joista tiedot on kerätty.

### 4. Aineiston säilyttäminen tutkimuksen aikana

Missä säilytät aineistoasi tutkimuksen aikana?

Yliopiston verkkokansiossa

Yliopiston tarjoamassa Seafile-pilvipalvelussa

Jossakin muualla, missä?

Yliopiston tallennuspalvelut huolehtivat automaattisesti tietoturvasta ja varmuuskopioinnista. Jos valitset tallentamisen muualle kuin yliopiston palveluihin, kuvaa, miten huolehdit tietoturvasta ja varmuuskopioinnista. Muista varmistaa, mihin tallennat aineiston aina sitä muokattuasi.

## 5. Aineiston dokumentointi ja metadata

Tutkielmassa on kuvattu, millaista aineisto on. Tätä kautta aineiston selvittäminen onnistuu lukemalla tutkielman.

### 5.1 Aineiston dokumentointi

Pystytkö kertomaan, mitä aineistollesi on tapahtunut tutkimuksen teon aikana? Aineiston dokumentointi on keskeisessä osassa aineistoon tehtyjen muutosten jäljittämisessä.

Käytän aineiston dokumentointiin

tutkimuspäiväkirjaa

erillistä dokumenttia, johon kirjaan aineiston pääasiat, kuten tehdyt muutokset, analyysin vaiheet sekä esim. muuttujien merkitykset

aineiston mukana kulkevaa readme-tiedostoa, jossa kuvataan aineiston pääasiat   
jotain muuta, mitä?

### 5.2 Aineiston järjestys ja eheys

Miten pidät aineistosi järjestyksessä ja ehyenä, ja vältät sen tahattomat muutokset?

Säilytän alkuperäisen aineiston erillään tutkimuksenteon aikana käyttämästäni aineistosta, jotta voin palata alkuperäiseen, jos tarvetta ilmenee.

Versionhallinta: mietin jo ennen tutkimuksenteon alkua, miten tulen nimeämään eri aineistoversiot ja noudan sitä systemaattisesti

Tiedostan jo tutkimuksen alussa aineistoni elinkaaren, ja varaudun tilanteisiin, joissa data saattaa huomaamatta muuttua, kuten esim. nauhoitus, litterointi, konversio toiseen tiedostomuotoon, tallentaminen jne.

### 5.3 Metadata

Metadata on kuvaus aineistostasi. Metadatan perusteella henkilö, joka ei tunne aineistoasi, ymmärtää, millaista aineistosi on. Metadataa voi olla mm. tiedoston nimi, sijainti, koko ja tieto aineiston tuottajasta. Tarvitsetko metadataa?

Tallennan aineistoni arkistoon tai tietopankkiin, joka huolehtii metadatasta puolestani.

Minun pitää luoda metadata, koska arkisto, johon tallennan aineiston edellyttää sitä.

En tallenna aineistoani julkiseen arkistoon, enkä tarvitse metadataa.

## 6. Aineisto tutkimuksen valmistuttua

Olet vastuussa aineistostasi myös tutkimuksen valmistumisen jälkeen. Varmista, että käsittelet sitä tekemiesi sopimusten mukaisesti. Yliopiston suosittelema säilytysaika on viisi vuotta, poikkeuksena kuitenkin lääketieteen alan aineistot, joiden säilytysaika on 15 vuotta. Henkilötietoja voi säilyttää vain sen aikaa, kun tarve on. Jos olet sitoutunut tuhoamaan aineiston määräajan päätyttyä, sinun on huolehdittava siitä, vaikka et olisi enää opiskelija. Myös yliopiston tallennusratkaisuja käytettäessä aineiston tuhoaminen on sinun vastuullasi.

Mitä aineistollesi tapahtuu, kun tutkimus valmistuu?

Tuhoan osan datasta, mutta säilytän osan datasta vaadittavat 5 vuotta. Data, jota ei ole tarpeen säilyttää, tuhotaan tutkielman valmistuessa.

Jos säilytät dataa, kuvaa, missä:

Säilytän tarpeellisen aineiston yliopiston tarjoamissa suojatuissa verkkokansioissa.