

CSRD- kestävyysraportoinnin tuottaman informaation varmennus ja laadun mittaaminen tilintarkastustyössä

Laskentatoimen ja rahoituksen
pro gradu -tutkielma

Laatija:
Vilhelmiina Riuttala

Ohjaaja:
KTM Anu Ikonen-Kullberg

16.12.2024

Pori

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

Pro gradu -tutkielma

Oppiaine: Laskentatoimi ja rahoitus

Tekijä: Vilhelmiina Riuttala

Otsikko: CSRD- kestävyysraportoinnin tuottaman informaation laadun varmentaminen ja mittaaminen tilintarkastustyössä

Ohjaaja: KTM Anu Ikonen-Kullberg

Sivumäärä: 70 sivua + liitteet 3 sivua

Päivämäärä: 16.12.2024

Vuoden 2023 alusta voimaan astuneen EU:n Corporate Sustainability Reporting Directiven (CSRD) tarkoituksena on pyrkiä saamaan yritykset kantamaan kortensa kekoon ja osallistumaan Euroopan Unionin yhteisiin ympäristötavoitteisiin asettamalla raportointivelvollisuuden julkaista läpinäkyvää ja vertailukelpoista kestävyystietoja liittyen yrityksen ympäristöön, sosiaalisiin sekä yrityshallintoon. Direktiivin tarkoituksena on parantaa kestävyysraportoinnin uskottavuutta, luotettavuutta sekä vertailukelpoisuutta yhtenäistämällä raportointimallia, jonka ulkopuolinen varmennus nykyisen direktiivin myötä pakollista. Pakollisen varmentamisen vuoksi CSRD-direktiivi tuo mukanaan myös tilintarkastajan tehtäväkentän laajenemisen kestävyysraportoinnin varmentamisen merkeissä. Tutkielman kannalta kysymykseen nousee, miten tilintarkastaja voi varmentua siltä, että kestävyysraportointi on laadittu CSRD:n mukaisesti?

Tämän tutkielman tarkoituksena on selvittää, miten CSRD:n mukaisia kestävyysraportoinnin tietoja voidaan varmentaa ja varmennuksen laatua mitata tilintarkastustyössä. Tarkoituksena on lisäksi selvittää, miten tilintarkastaja voi työssään saada olennaisen varmuuden yrityksen kestävyysraportoinnin sisällön oikeellisuudesta ja kuinka sen laatua voidaan mitata.

Tutkimusmenetelmänä sovellettiin aiempia tutkimuksia, kirjallisuuksia sekä lainsäädäntöä. Näiden lisäksi tutkimuksessa toteutettiin teemahaastattelu, jossa haastateltiin neljää tilintarkastuksen asiantuntijaa, joilla oli sekä käytännön että teoreettista kokemusta kestävyysraportoinnin varmentamisesta.

Tutkimuksen pohjalta voidaan todeta, että kestävyysraportoinnin laatu määrittyy pitkälti CSR-direktiivin alla olevasta ESRS- sekä ISAE3000-standardien laatuvaatimuksista. Tilintarkastajan tulee varmistaa, että esitetyt kestävyystiedot ovat merkityksellisiä, luotettavia, vertailukelpoisia, ymmärrettäviä, todennettavia sekä totuudenmukaisia. Kestävyystietojen tulee olla virheetöntä ja johdonmukaista myös taloudellisen raportoinnin suuntaan. Lisäksi tilintarkastajan ammattitaidolla sekä riittävällä ymmärryksellä yrityksen prosesseihin sekä kontroleihin koettiin olevan vaikutusta kestävyysraportoinnin varmennuksen laatuun. Näiden perusteella voidaan tulla siihen lopputulokseen, että laatu määrittyy pitkälti lainsäädännössä sekä standardeissa määriteltyihin sisältö- ja laatuvaatimukseen sekä tilintarkastajan ymmärrykseen yrityksen datan keruuprosesseista sekä kontrolliympäristöistä, joita tilintarkastajan tulisi sekä huomioida että noudattaa varmennustoimenpiteissään.

Tutkimuksen aihe antaa monipuolisesti uusia jatkojalostuskelpoisia tutkimusaiheita erityisesti ensimmäisen raportointivuoden jälkeiseen aikaan, jolloin voidaan tarkastella kestävyysraportoinnin onnistumista raportointivelvolliselta. Lisäksi voidaan tutkia, miten lähivuosina implementoitava ja jo taloudellisessa raportoinnissa sovellettava kohtuullisen varmuuden taso saadaan onnistumaan myös kestävyysraportoinnin varmennuksissa.

Avainsanat: Kestävyysraportointi, CSRD, varmentaminen, tilintarkastaja, laadullinen varmentaminen

SISÄLLYS

1	Johdanto	7
1.1	Johdatus aiheeseen	7
1.2	Tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset	10
1.3	Tutkimusmetodologia ja metodit	11
1.4	Tutkimuksen rakenne	14
2	Yleistä kestävyysraportoinnista	15
2.1	Lakisääteisen kestävyysraportoinnin taustaa	15
2.2	GRI-standardit	16
2.3	Kestävyysraportoinnin merkitys	17
2.4	Raportointivelvollisuus	18
2.5	Kestävyysraportointitarkastajan kelpoisuus	20
3	Kestävyysraportoinnin sääntely ja laatiminen	21
3.1	Kestävyysraportointidirektiivi ja kirjanpitolaki	21
3.2	Taksonomia-asetus	22
3.3	ESRS-kestävyysraportoinnin laatiminen	23
3.4	Arvoketju ja huolellisuusvelvoite	27
3.5	Kaksoisolennaisuus	29
3.6	GHG-päästöt	31
4	Kestävyysraportoinnin ja laadun varmennus	33
4.1	Kestävyysraportoinnin varmennus	33
4.2	Kestävyysraportoinnin laadun varmennus	34
4.3	ISAE 3000-standardi	38
4.4	Rajoitettu varmuus	40
5	Kestävyysraportoinnin varmentaminen ja laadun mittaaminen tilintarkastajan työssä	42
5.1	Tutkimusaineiston hankinta ja analysointi	42
5.2	Kestävyysraportointi tilintarkastajan näkökulmasta	44

5.3	Kestävyysraportoinnin varmennuksen arviointikriteerit	45
5.4	Varmennuksen laadullinen mittaaminen	48
5.5	Keskeiset haasteet kestävyysraportoinnin varmentamisessa	53
6	Yhteenveto ja johtopäätökset	60
6.1	Tutkielman yhteenveto ja arviointi	60
6.2	Jatkotutkimukset	64
	Lähteet	66
	Liitteet	71
	Liite 1. Teemahaastattelun runko	71
	Liite 2. Kestävyysraportin sisältövaatimukset	72

KUVIOT

Kuvio 1. Kestävyysselvityksen rakenne (mukaillen EU 2023/2772; Niskala & Palmuaro 2023, 60–68; Finanssivalvonta 2023.) 25

Kuvio 2. Havainnekuva kaksoisolennaisuudesta (mukaillen Silvola ym. 2024) 31

TAULUKOT

Taulukko 1. Haastateltavien taustatiedot 43

1 Johdanto

1.1 Johdatus aiheeseen

Euroopan komissio on sitoutunut 11.12.2019 Euroopan vihreän kehityksen ohjelmaan, tavoitteenaan tehdä Euroopan unionista moderni, resurssitehokas sekä kilpailukykyinen talous eliminoidakseen kasvihuonekaasujen nettopäästöjä vuoteen 2050 mennessä. Euroopan vihreän kehityksen ohjelman tarkoituksena on lisäksi suojella ja ylläpitää luontoa ja sen monimuotoisuutta, kansalaisten terveyttä sekä hyvinvointia ympäristösaastumisien vaikutuksilta. Euroopan Komission esittämän kestävän kasvun rahoitusta koskevan toimintasuunnitelmana on pyrkiä ohjaamaan pääomavirrat kestävyttä ja kasvua tukeviin investointeihin, hallita ilmastonmuutoksen, ympäristön pilaamisen sekä yhteiskunnallisten ongelmien aiheuttamia rahoitusriskejä. Osana kestävän kasvun rahoituksen toimintasuunnitelmaa on edistää taloudellisessa ja rahoitustoiminnassa läpinäkyvyyttä ja pitkäjänteisyyttä. Jotta nämä edellä määritetyt kestävyystavoitteet voidaan saavuttaa, on yritysten osallistuminen kaikilla talouden aloilla tärkeää julkistamalla kestävyysraportoinnissaan merkityksellisiä, vertailukelpoisia sekä luotettavia kestävyystietoja yritystoiminnastaan sekä sen vaikutuksista. (EU 2022/2464: Työ- ja elinkeinoministeriö 2024.)

Viimeisen vuosikymmenen aikana sijoittajien ja rahoittajien kasvava paine on korostanut yritysten läpinäkyvän ESG-raportoinnin merkitystä, jonka taustatukena toimii lisääntyvä lainsäädäntö. Kestävää liiketoimintaa ei pyöritetä pelkästään rakkaudesta kestävyttä kohtaan, vaan myös lisääntyvien liiketoimintamahdollisuuksien vuoksi, joka on monella toimialalla jo toiminnan edellytys (Silvola ym. 2024). Tiedonantovelvollisuus taloudellisten toimintojen kestävydestä ja vastuullisuudesta kasvavat täten kovaa vauhtia. Vuoden 2023 alussa voimaan tulleen EU:n kestävyysraportointidirektiivin 2022/2464 (Corporate Sustainability Reporting Directive, myöhemmin CSRD) tarkoituksena on asettaa julkistamisvelvollisuus yrityksille ympäristöön, sosiaalisiin sekä yrityshallintoon liittyviin näkökulmiin. Lisäksi direktiivin on katsottu olevan tärkeä pääomavirtojen allokoinnissa, sillä finanssimarkkinoilla toimivien ympäristöystävällisyys eli niin sanottu ”vihreys” määritetään investointikohteiden kestävyystietojen pohjalta. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2022; Silvola ym. 2024.)

Kestävyysraportointidirektiivi toimii osana kestävän rahoituksen lainsäädännönkokonaisuutta ja edellä mainitun rahoitusmarkkinoiden sääntelyn avulla Euroopan Komissio ohjaa yhteiskuntaa kohti hiilineutraalimpaa saavuttaakseen ympäristötavoitteet (Työ- ja elinkeinoministeriö 2022; Silvola ym. 2024.)

CSRD:n myötä myös kestävyysraportointivelvollisuus laajeni koskemaan yhä suurempaa joukkoa suuryhtiöitä ja pörssilistattuja pk-yrityksiä asteittain sovellettavaksi vuodesta 2024 alkaen. Vastuullisuus- ja ympäristönäkökulmien lisäksi direktiivin keskeisenä tavoitteena on tuoda kestävyysraportointitiedot samalle merkitsevyystasolle tilinpäätöskäytäntöjen kanssa. EU:n asettamalla direktiivillä haluttiin lisäksi luoda kestävä taloudellisen toiminnan luokitusjärjestelmä, joka kannustaisi yrityksiä investoimaan kestävämmiin sekä ehkäisemään sitä kautta myös rahoitukseen liittyvää viherpesua. Uusi direktiivi tuli muuttamaan myös yritysten vastuullisuusraportit kestävyysraporteiksi. (EU 2022/2464; Niskala & Palmuaro 2023; Suomen tilintarkastajat 2023a.)

Kestävyysraportointidirektiivi (EU 2022/2464) tuo mukanaan myös tilivelvollisuuden laajenemisen, jolloin yhä useampi yritys liittyy raportointivelvollisuuden piiriin laajentaen samalla myös tilintarkastajien tehtäväkenttää. Uuden direktiivin myötä säädetään velvoitteita myös kestävyysraportoinnin varmentamiseen, joka merkitsee sitä, että kestävyysraportoinnin informaation pakollinen varmentaminen asettaa lisävaatimuksia tilintarkastajille, sillä lähtökohtaisesti yrityksen valitsema tilintarkastaja vastaisi myös kestävyysraportointien varmentamisesta. Kestävyysraportointidirektiivillä on vaikutusta tilintarkastajan näkökulmasta myös kirjanpitolakiin, tilintarkastuslakiin, osakeyhtiölakiin ja osuuskuntalakiin. Direktiivi tuo mukanaan sijoittajille ja muille sidosryhmille kuten tilintarkastajille myös hyviä uutisia. EU:n kestävyysraportointidirektiivin tarkoituksena on yhdenmukaistaa raportointia, mahdollistaen paremmin yritysten vertailukelpoisuuden ja tietojen luotettavuuden. Direktiivillä varmistetaan, että sekä sijoittajat että muut sidosryhmät saavat ympäristöön, yhteiskuntaan ja hallintoon liittyviä vertailukelpoisia ja luotettavia tietoja yrityskehityksestä, joita he tarvitsevat analysoidakseen kohdeyrityksen liiketoiminnan vaikutuksia ympäristöön ja ihmisiin.

Mikäli kestävyysraportoinnin sisältövaatimuksia ei määriteltäisi riittävän tarkasti, yritykset pystyisivät valitsemaan itselleen mieluisimmat tiedot kestävyystoimistaan julkaistavaksi vakuuttaakseen sijoittajat sekä muut sidosryhmät. Näin ollen kestävyysraportointitietojen julkistamiseen liittyy aina viherpesun vaara, jonka vuoksi riippumattoman tilintarkastajan tai muun hyväksytyyn varmentajan on aina varmennettava yrityksiensä kestävyysraportoinnit. Kestävyysraportoinnista saatavat tiedot kohdeyrityksestä toimivat myös osana riskienhallintaa, sillä sijoittajat sekä muut sidosryhmät, kuten tilintarkastajat voivat näiden tietojen valossa arvioida ympäristöön ja kestävään kehitykseen liittyviä taloudellisia riskejä. Direktiivin kestävyysraportoinnin yhdenmukaistamisen on arvioitu pienentävän pitkällä aikavälillä myös sääntelyn piirissä olevien yritysten raportointikustannuksia. (EU 2022/2464; Ruohonen 2023; Niskala & Palmuaro 2023; Suomen tilintarkastajat 2021 & 2023a.)

Kestävyysraportoinnin varmentamisen laadun kriteereihin liittyy kuitenkin kysymyksiä. Koska kestävyysraportoinnin laadun varmentaminen asettaa tilintarkastajille lisävaatimuksia, kuinka tilintarkastaja voi varmentua kestävyysraportoinnin tuottaman informaation oikeellisuudesta ja sen laadusta riittävällä olennaisuuden tasolla? Tilintarkastuslain (1141/2015) 4 luvun 5 §:n mukaan kestävyysraportointiin liittyy samoja laatuvaatimuksia kuin tilinpäätösinformaation tarkastukseen. Tämän lisäksi EU:n kestävyysraportointistandardeissa (EU 2023/2772) on määritelty kestävyysraportointiin sisältyvien tietojen laatuvaatimuksia, joita tulisi noudattaa uuden direktiivin myötä. Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää, miten kestävyysraportoinnin tietojen oikeellisuutta ja varmennuksen laatua voidaan arvioida ja mitata tilintarkastajan näkökulmasta. Tässä tutkimuksessa syvennytään tarkastelemaan muun muassa EU:n kestävyysraportointidirektiivin säänneltyä raportoinnin sisältöä, EU:n kestävyysraportointistandardeja (European Sustainability Reporting Standard, myöhemmin ESRS) sekä EU taksonomia-asetusta, jotka ohjaavat tilintarkastajaa kestävyysraportoinnin varmentamisessa.

1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, miten vuoden 2023 alussa voimaan tulleen EU:n kestävyysraportointidirektiivin (CSRD) kestävyysraportoinnin tietoja voidaan varmentaa ja varmennuksen laatua mitata tilintarkastustyössä. Tarkoituksena on analysoida, miten tilintarkastaja voi työssään saada olennaisen varmuuden yrityksen raportoiman kestävyysraportoinnin sisällön oikeellisuudesta ja kuinka tilintarkastajan tekemän varmennuksen laatua voidaan mitata.

Tutkimusongelmaa lähestytään tutkimuksen pääkysymyksen kautta seuraavasti:

- Miten kestävyysraportoinnin tuottamaa informaatiota voidaan varmentaa varmennuksen laadun näkökulmasta?

Pääkysymyksen lisäksi tutkimusongelmaa lähestytään apututkimuskysymyksillä seuraavasti:

- Miten tilintarkastaja voi työssään varmistua kestävyysraporttien oikeellisuudesta?
- Miten kestävyysraportoinnin varmentamisen laatua voidaan mitata tilintarkastajan näkökulmasta?

Tutkimuksen tavoitteena on luoda kokonaiskäsitys kestävyysraportoinnin kriteereistä ja syventyä EU:n kestävyysraportointistandardeihin (ESRS), jotka määrittävät kestävyysraportoinnin kriteerit. Tämän kokonaisuuden ymmärtämisen kautta tutkimuksessa haetaan vastausta kestävyysraportoinnin tuottaman informaation varmentamisen laadullisille arviointikriteereille sekä sen laadulliselle mittaamiselle. Tässä tutkimuksessa keskitytään pääosin uuden CSRD-kestävyysraportoinnin sääntelemiin lakeihin ja varmentamiseen liittyviin kriteereihin, vaikka tutkimuksessa tuodaan esille myös lakisääteisen kestävyysraportoinnin historiaa.

1.3 Tutkimusmetodologia ja metodit

Tutkimus on tutkimusmetodologialtaan kuvaileva laadullinen tutkimus, jossa pyritään ymmärtämään tutkimuksessa tarkasteltavaa ilmiötä eli tässä tapauksessa kestävyysraportoinnin informaation varmentamisen laatua ja sen mittaamista tilintarkastustyössä. Tutkimuksen metodologia sisältää tutkijan oletuksen siitä, millainen tutkimuskohde on luonteeltaan ja olemukseltaan sekä käsityksen siitä, miten tutkittavasta kohteesta on mahdollista saada tietoa. Laadullisessa tutkimuksessa ollaan usein kiinnostuneita tutkimuskohteenä olevan henkilön kokemuksista, ajatuksista ja tunteista, kuten tässä tutkimuksessa tilintarkastajan tai muun kestävyysraportoinnin asiantuntijan näkökulmasta kestävyysraportoinnin laadulliseen varmentamiseen liittyen. (Puusa, Juuti & Aaltio 2020.)

Hyvärisen, Nikanderin, Ruusuvuoren ja Ahon (2017) mukaan tutkimusmenetelmä tulisi valita tutkimusongelman mukaan ja arvioida sen pohjalta, minkälainen aineistonkeruumenetelmä sopisi parhaiten tutkimukselle. Tutkimusta varten kerätty empiirinen aineisto voidaan jakaa primääri- ja sekundääriaineistoiksi. Primääriaineisto on tutkijan itse keräämää empiiristä aineistoa, jotka ovat syntyneet tutkimusongelmaa varten olevien tutkimusmenetelmien avulla, kuten haastatteleamalla, havainnoimalla tai tutkimukseen osallistuvien kirjoittamilla päiväkirjoilla tai kertomuksilla. Jo olemassa olevaa empiiristä aineistoa kutsutaan usein sekundääriaineistoksi, joita ovat tekstiaineistot, asiakirjat, päiväkirjat, muistiinpanot tai visuaaliset aineistot, kuten videot, televisio-ohjelmat tai elokuvat. Sekundääriaineistoja voidaan kutsua myös luonnollisesti syntyviksi aineistoiksi, sillä ne ovat jo olemassa riippumatta tutkijan toimista tai aikomuksista aineiston suhteen. Tässä tutkimuksessa primääriaineistona toimii haastatteluaineisto, jota tukee sekundääriaineistona jo olemassa olevat kirjallisuudet sekä aiemmin tehdyt tutkimukset kestävyysraportoinnin laadun varmentamiseen liittyen. (Eriksson & Kovalainen 2008) Primääriaineisto kerätään teemahaastatteluiden muodossa, jossa haastatellaan kestävyysraportoinnin varmentamisen parissa työskenteleviä tilintarkastajia ja muita asiantuntijoita mahdollisimman erilaisineen taustoineen laajemman näkökulman saamiseksi. Haastattelut voidaan luokitella strukturoituihin, puolistrukturoituihin ja strukturoimattomiin haastattelutyyppeihin. Teemahaastattelut asettuvat strukturoitujen ja strukturoimattomien haastattelujen väliin, missä käsitellään ennalta suunniteltuja teemoja, vaikka kysymysten järjestykset voivatkin vaihdella. (Hyvärinen ym. 2017.)

Tässä tutkimuksessa haastattelut toteutetaan puolistrukturoituna teemahaastatteluna eli puoliavoimena haastatteluina mahdollistaen mahdollisimman laajoja vastauksia ja herättäen samalla keskustelua tilintarkastajissa kestävyysraportoinnin varmentamiseen liittyen.

Teemahaastattelussa ei ole tarkkoja lukkoon lyötyjä haastattelukysymyksiä, vaan tutkijalla on ennalta määritellyt teemat, joita käydään haastattelussa läpi. Teemahaastatteluista tekee puolistrukturoidun se, että kaikille haastateltaville kysymysten aihepiirit eli teemat ovat samat. Teemahaastattelun suosion voi selittyä avoimesta muodostaan, jolloin haastateltava voi halutessaan tuoda esille aihepiiriin kuuluvia asioita hyvin vapaamuotoisesti ja suunnitelman mukaiset teemat takaavat sen, että annetuista teemoista on keskusteltu haastatteluissa ainakin jossain määrin. (Hirsjärvi & Hurme 2022; Eskola & Suoranta 1998.) Teemahaastattelut tukevat tätä tutkimusta, sillä tässä tutkimuksen haastatteluissa on oleellista käsitellä kestävyysraportoinnin tietojen varmennuksen laadulliseen arviointiin ja mittaamiseen liittyviä teemoja tarkkojen kysymysten sijaan. Lisäksi haastatteluihin varataan riittävästi aikaa, jotta haastateltavilla olisi riittävästi aikaa tuoda esille sellaisia kestävyysraportointiin liittyviä teemoja, joita haastattelussa ei ole vielä tuotu esille. Teemahaastattelun runkoon koostuvat teemat ovat avattu yksityiskohtaisemmin liitetiedostossa (Liite 1). Vaikka teemahaastattelussa on ennakkoon suunnitellut haastatteluteemat, eivät haastattelussa käydyt teemat ole sama asia kuin analyysin tuloksena syntyneet teemat. Tarkemmin sanottuna tutkimusaineiston teemat syntyvät vasta analyysin tuloksena, joita tutkija ei voi etukäteen määrittellä. (Kallinen & Kinnunen 2021.)

Laadullinen analyysi voidaan jakaa kahteen vaiheeseen, joita ovat havaintojen pelkistäminen ja arvoituksen ratkaiseminen. Havaintojen pelkistämisen tarkastellaan aineistosta tietystä teoreettismetodologisesta näkökulmasta kiinnittäen huomiota siihen, mikä on tutkimuskysymyksen kannalta ”olennaista” tietoa. Kun aineistosta on pelkistetty ”olennaiset” havainnot, havaintoja karsitaan edelleen löytämällä havaintoja yhdistäviä tekijöitä ja yhdistämällä niitä. Toisessa vaiheessa laadullista analyysiä on arvoituksen ratkaiseminen, joka merkitsee laadullisessa tutkimuksessa sitä, että näiden johtolankojen ja käytettävissä olevien tietojen pohjalta voidaan tehdä merkitystulkinta tutkittavasta kohteesta. (Alasuutari 2011.)

Tässä tutkimuksessa aineistoa pelkistetään etsimällä tutkimuksen kannalta olennaisimmat havainnot eli tässä tapauksessa kestävyysraportoinnin varmentamiseen sekä sen laatuun vaikuttaviin tekijöihin liittyviä näkökulmia, joihin syvennyttään edelleen löytäen aineiston pohjalta yhdistäviä havaintoja. Tehtyjen havaintojen pohjalta voidaan edelleen tehdä merkitystulkintaa siitä, mitä haastateltavien asiantuntijoiden vastauksien pohjalta tehdyt analyysit sekä aiemmin tehdyt tutkimukset sekä kirjallisuudet kertovat tutkimusongelman kannalta.

Saaranen-Kauppinen & Puusniekka (2006) mukaan aineistoa voidaan lähteä analysoimaan joko realistisella analyysiotteella, kielellisellä tarkastelutavalla taikka yhdistellä näitä keskenään. Tutkijan tulisi pyrkiä tiivistämään kerätyn aineiston keskeiset asiat tutkimusongelman näkökulmasta – ”mitä kiinnostavaa haastateltavat ovat kertoneet?”. Käytettävää analysointitapaa ohjaa se, minkälaista näkökulmaa tutkimusongelmaan haetaan, sillä erilaiset analysointitavat ohjaavat erilaisten näkökulmien huomioimista. Tässä tutkimuksessa teemahaastattelun aineistoa lähestytään realistisella tarkastelutavalla, jossa ollaan kiinnostuneita aineiston sisällöstä ja siitä, mitä haastateltavat kertovat tutkittavasta aiheesta eli tässä tutkimuksessa kestävyysraportoinnin laadulliseen varmentamiseen liittyvistä seikoista. Realistisessa analyysiotteessa aineistoa voidaan pilkkoa pienempiin osiin teemoittelemalla, sisällönerittelyllä, kvantifioinnilla tai tyypittelyllä. Teemahaastatteluaineiston analysointi voidaan tehdä esimerkiksi koodauksen avulla ja jatkaa siitä kvantifointiin, jossa sisältöä eritellään laadulliseen ja määrälliseen muotoon tai vaihtoehtoisesti jäsentämällä aineisto teemoittain ja jäseneltyjen teemojen alle tutkija voi lisätä muistiinpanoja tai koodauksia tiivistämään aineiston antia. Kielellisessä analyysissä näkökulma kohdistuu enemmän haastattelun kielelliseen näkökulmaan, kuten miten käsiteltävistä asioista puhutaan, miten puhe tai keskustelu muodostuvat ja miten ne puheet vaikuttavat tai minkälaisia kertomuksia puheen tai tekstin avulla tuotetaan. Tutkimusaineiston analyysin ja tulkinta muodostavat yhdessä tutkimustulokset, tutkimuksessa käytettävän aineiston teemoittelut eivät siis ole tutkimuksen tulokset, vaan tutkimusaineistoa ja tutkijan omia tulkintoja tulee tarkastella analyttisesti ja peilata havaintoja teoreettisen aineiston ja oman ajattelun kautta. Aineiston analysoinnin aikana tutkijan on hyvä pitää mielessä ”mitä näistä tehdyistä havainnoista voidaan päätellä ja mistä ne kertovat?” (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006.)

Tässä tutkimuksessa tutkimusaineistoa lähestytään aiemmin kerrotun realistisen analyysiotteen tapaan tuoden koko aineisto yhteen tiedostoon jäsentelemällä haastateltavien vastauksia teemojen alle. Teemoittelun jälkeen käydään teemojen sisältöä läpi tiivistäen muistiinpanojen avulla haastateltavien vastauksia. Jäsenneltyjen teemojen alle tuotujen aineistojen sekä muistiinpanojen avulla voidaan helpommin saada käsitys siitä, mitä tehdyistä havainnoista voidaan päätellä sekä mistä ne kertovat tutkimuskysymyksen kannalta. Haastatteluaineistojen analysointiin syvennytään tarkemmin luvussa 5.1.

1.4 Tutkimuksen rakenne

Tutkimuksen rakenne koostuu kuudesta pääluvusta, jotka käsittelevät yleisesti kestävyysraportointia, sen taustaa ja sääntelyä sekä kestävyysraportoinnin varmentamista, teemahaastattelujen tuloksia sekä tutkimusongelman analysointia. Ensimmäisen luvun eli johdannon jälkeen käsitellään yleisesti kestävyysraportoinnin taustaa ja sen merkitystä yhteiskunnallisesti luoden teoreettista ymmärrystä kestävyysraportoinnin varmentamisesta sekä sen sääntelystä ennen ja nykyhetkellä. Kolmannessa luvussa syvennytään kestävyysraportointiin, Euroopan Unionin sääntelyyn, raportoinnin sisältövaatimukseen, jonka kautta haetaan teoreettisella tasolla vastausta tutkimuskysymyksiin. Neljännessä luvussa käydään läpi kestävyysraportoinnin varmentaminen käytännössä tilintarkastajan tai muun varmentajan näkökulmasta hakien samalla vastauksia varmentamiseen liittyvään tutkimuskysymykseen.

Luvussa käsitellään lisäksi kestävyysraportin laadun varmennusta ja kestävyysraportointiin liittyvää varmuustasoa. Viidennessä luvussa käsitellään tutkimusaineiston eli teemahaastatteluiden sisältöä, jonka jälkeen esitetään luvussa kuusi teemahaastattelujen tulokset kestävyysraportoinnin tuottaman informaation laadullisesta varmentamisesta ja mittaamisesta tilintarkastustyössä. Luvun lopussa kootaan yhteen tutkimuksen kannalta olennaiset johtopäätökset sekä arvioidaan tutkimustulosta suhteessa tutkimusongelman ratkaisemiseen, tutkimustuloksen validiutta eli sen luotettavuutta ja merkitystä yhteiskunnalle. Luvun lopussa esitetään vielä jatkotutkimusehdotuksia.

2 Yleistä kestävyysraportoinnista

2.1 Lakisääteisen kestävyysraportoinnin taustaa

Lakisääteinen kestävyysraportointi ei ole kuitenkaan globaalisti tuore asia, vaan pakollisia lakisääteisiä eriasteisia vaatimuksia on ollut käytössä kestävyysraportoinnissa eri maissa jo pitkään. Aiemmin kestävyysraportoinnista käytettiin usein nimeä yhteiskuntavastuuraportti eli Corporate Social Responsibility report (CSR) ja ennen nykyistä CSRD-direktiiviä kestävyysraportoinnin sääntelyä ohjasi muiden kuin taloudellisten tietojen raportoinnin NFRD-direktiivi (Silvola ym. 2024). NFRD-direktiivin eli Non-Financial Reporting Directiven 2014/95 mukaan vastuullisuusraportointi (nykyisin kestävyysraportointi) tuli Suomessa pakolliseksi vuoden 2017 tilikauden aikana suurille yleisten edun kannalta merkittävillä yhteisöillä eli PIE-yhteisöille (Public Interest Entities). Yleisen edun kannalta merkittäviin yhtiöihin lukeutuivat pörssiyhtiöt, luottolaitokset ja vakuutusyhtiöt, joiden tilikauden keskimääräinen henkilöstömäärä ylitti yli 500 henkilöä. Näiden PIE-yhteisöjen oli sisällytettävä toimintakertomukseen selvitys taloudellisten tietojen lisäksi ainakin yrityksen toimintatavastaan huolehtia ympäristöön, sosiaalisiin ja henkilöstöön liittyvistä asioista, ihmisoikeuksien kunnioittamisesta sekä korruption ja lahjonnan torjunnasta. Selvitykseen oli lisäksi annettava selvitys yrityksen toimintaperiaatteistaan huolehtia edellä määritellyistä asioista sekä toimintaperiaatteidensa tuloksista. Raportointivelvollisen yrityksen tulee täten raportoida avoimesti ja julkisesti tukeeko yrityksen toiminta ilmastopimuksen mukaista ilmastotavoitteita. (Vanhala, Ristaniemi & Dahlqvist 2022, 129; Silvola ym. 2024.)

Vaikka raportin varmennus oli aiemmin vapaaehtoista laatia, lakisääteisen tilintarkastajan tai -yhteisön oli kuitenkin tarkistettava, että erillinen selvitys kestävyystiedoista oli annettu. Tämä merkitsi sitä, että yhteisöt ovat voineet ennen vuoden 2023 voimaan tullutta direktiiviä päättää, maksavatko he kestävyysraportoinnin varmennuspalveluista vai eivät. (Gullkvist 2023.)

EU:n kestävyysraportointisääntelyn (EU 2022/2464) myötä säädettiin yksityiskohtaisemmin raportointivaatimuksista koskien yhteisön toiminnan vaikutuksesta ympäristöön, sosiaali- ja hallinnon asioihin ja vuoden 2023 alussa voimaan tulleen uuden direktiivin myötä velvoitettiin yhteisöjä varmentamaan kestävyysraportoinnin tiedot joko tilintarkastajan tai muun kansallisella lailla hyväksytyt tahon toimesta. (EU 2022/2464.)

2.2 GRI-standardit

GRI on lyhenne termistä Global Reporting Initiative, joka tarkoittaa nimensä mukaisesti kansainvälistä raportointialoitetta. GRI on ollut merkittävässä roolissa kestävyysraportointikäytäntöjen kehittymiselle useiden vuosien ajan. Lisäksi GRI-standardit ovat toimineet hyvänä pohjana EU:n kestävyysraportointidirektiivin mukaisten ESRS-standardien laadinnassa. EU:n kestävyysraportointistandardeja ei ole ollut kuitenkaan tarkoitus kehittää täysin uudelleen, vaan jatkojalostaa jo olemassa olevia raportointistandardeja EU:n tavoitteisiin ja CSRD-direktiiviin soveltuvaksi standardeiksi (Silvola ym. 2024). Lisäksi Euroopan Komissio ja standardien laadinnasta vastuussa oleva European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) ovat pyrkineet parantamaan ESRS-standardien ja GRI-standardien yhteensopivuutta. Yhteensuorittamisen tarkoituksena oli helpottaa GRI-standardeja soveltavien yritysten siirtymistä kohti ESRS-standardien käyttöönottoa, joiden soveltaminen tuli pakolliseksi vuodesta 2024 alkaen. (Kurittu 2018, 12 & 23–25; Niskala & Palmuaro 2023, 15–16.)

GRI historia ulottuu vuoteen 1997, jolloin se sai alkuunsa Exxon Valdezin öljyvuodon ympäristövahinkojen aiheuttamana. GRI:n tavoitteena oli luoda ensimmäinen vastuullisuusmekanismi varmistukseksi, että yritykset toimivat vastuullisesti ympäristöä kohtaan. GRI:tä laajennettiin myöhemmin kattamaan myös sosiaaliset, taloudelliset sekä hallintoon liittyvät asiat. Ensimmäinen GRI-ohjeet julkaistiin vuonna 2000 ja se toi ensimmäiset globaalit raamit kestävyysraportoinnille. Vuoden 2016 aikana GRI siirtyi tarjoamaan ohjeistuksien sijaan ensimmäisenä globaalien standardien eli GRI-standardien asettamiseen kestävyysraportoinnille. (GRI 2024.)

GRI raportointialoitteen tarkoituksena oli laatia yhteiskunta- ja yritysvastuun raportoinnille tilinpäätösraportointia vastaavat yhtenäiset raamit. GRI-raportoitavien tietojen määrittelemisessä käytetään olennaisuusarviointia, kuten myös CSRD-kestävyysraportointimuodossa, jonka avulla yritys pyrkii tunnistamaan ne yrityksen toiminnot, joilla on sekä suoria että epäsuoria myönteisiä ja kielteisiä vaikutuksia ympäristöön, ihmisiin ja talouteen. (Kurittu 2018, 12 & 23–25; Niskala & Palmuaro 2023, 15–16.)

2.3 Kestävyysraportoinnin merkitys

Aiemmin yrityksiä on Silvolan ym. (2024) mukaan saattanut motivoida siirtymään vastuullisempaan toimintaan pääosin pehmeämmät arvot sekä mainesyyt. Lisäksi vastuullisuus koettiin yrityksissä lähinnä pelkkänä kustannuseränä ilman selkeitä hyötyjä (Liappis, Pentikäinen & Vanhala 2019). Orlitzky, Schmidt ja Rynes (2003) toteavat tekemässään sosiaalisen ja taloudellisen tuloksen meta-analyysissä sosiaali- ja ympäristövastuullisuudella olevan positiivisia vaikutuksia yrityksen taloudelliseen tulokseen. Nykypäivänä kannustimina toimii yhä enenevässä määrin taloudellisemmat syyt eli liiketoiminnalliset motiivit, kuten riskienhallinta, varautuminen lainsäädäntöön, kustannussäästöt, sidosryhmien vaatimukset, tuloksen ja työntekijöiden tyytyväisyyden kasvattaminen sekä uudet liiketoimintamahdollisuudet. Mainesyissä painottuivat arvojen mukaisen toiminnan kertominen eteenpäin, brändin ja julkisuuskuvan rakentaminen sekä kilpailijoiden ja trendien seuraaminen. Hyvä maineenhallinnan omaava yritys myös kestää enemmän vastoinkäymisiä. Myös riskienhallinta toimii motivoivana syynä kestävyteen siirtymisessä, jolloin yritys kykenee minimoimaan riskejä ja negatiivisia vaikutuksia omassa yritystoiminnassaan ja arvoketjussa. (Silvola ym. 2024; Liappis, Pentikäinen & Vanhala 2019.)

Yrityksien harjoittamilla toiminnoilla on monenlaisia vaikutuksia sekä ympäristöön että ihmisiin, toisin sanoen yrityksillä on yritysvastuu toiminnastaan. Yritysvastuulla (corporate responsibility) viitataan siihen, että yritys on vastuussa niistä vaikutuksista ja seurauksista, joita sen yritystoiminta aiheuttaa ympäristöön ja ihmisiin. Yrityksen vastuulla on lisäksi noudattaa voimassa olevia lainsäädäntöjä sekä olla tietoinen toimintansa liittyvistä haitallisista vaikutuksista, joita yrityksen tulisi pyrkiä sekä ehkäisemään että vähentämään niitä. (Vanhala, Ristaniemi & Dahlqvist 2022, 22–24.)

Yrityksen toiminnan vaikutusten laatua voidaan tarkastella toiminnan vaikutuksesta ihmisiin ja ympäristön hyvinvointiin, korruptoinnin ehkäisemisellä ja verojen maksamisella. Näiden vaikutus voi olla sekä välitöntä että välillistä, tärkeintä on ymmärtää eri toimijoiden väliset riippuvuussuhteet. Suuremmilta yrityksiltä edellytetään lisäksi osallistumaan yhteiskunnallisten ongelmien ratkaisemiseen, kuten ilmastonmuutoksen torjuntaan ja yhdenvertaisuuden edistämiseen. Euroopan Unioni pyrkii lisäksi EU-taksonomialla kannustamaan yrityksiä tekemään kestävästä kehitystä tukevia investointeja yhtenäisellä kestävä yrityksen luokitusjärjestelmällä, jota käsitellään enemmän luvussa 3.2. (Vanhala, Ristaniemi & Dahlqvist 2022, 22–24). Direktiivin myötä kestävyysraportoinnin avulla yrityksillä on myös mahdollisuus tuoda luotettavia, tarkkoja, laadukkaita sekä vertailukelpoisia tietoja yritystoiminnan kestävyysseikoista rahoittajille sekä muille sidosryhmille. Tästä syystä kestävyysraportoinnin uskotaan myös tuovan tulevaisuudessa yrityksille parempia mahdollisuuksia rahoituksen saamiselle, parantamaan kestävyys siirtymällä kilpailukykyään sekä tunnistamaan oman yritystoiminnan riskejä sekä myös hallitsemaan niitä. (Niskala & Palmuaro 2023, 13.)

2.4 Raportointivelvollisuus

Kestävyysraportointidirektiivissä (EU 2022/2464) on kyse Euroopan parlamentissa hyväksytystä ja 5.1.2023 voimaan tulleesta säännöksestä, jonka tarkoituksena on muuttaa EU:n tilinpäätösdirektiiviä ja velvoittaa suuria yrityksiä, pörssinoteerattuja pieniä ja keskisuuria yrityksiä sekä suurten konsernien emoyrityksiä antamaan toimintakertomuksessaan erillisen selvityksen yrityksen kestävydestä. Kestävyys selvityksessä annetaan tietoja, joiden avulla saadaan riittävä ja tasapainoinen kuva yrityksen toiminnan olennaisista vaikutuksista sekä kestävyystekijöihin, että niihin liittyvien olennaisten riskien ja mahdollisuuksien vaikutuksesta yrityksen taloudelliseen asemaan, tulokseen sekä koko liiketoimintaan. (EU 2022/2454; Niskala & Palmuaro 2023, 4 & 32–34.)

Raportointivelvollisuutta on porrastettu vuodesta 2024 alkaen koskemaan yleisen edun kannalta merkittävät yrityksiä eli PIE-yhteisöjä, joiden palveluksessa on keskimäärin yli 500 työntekijää. Vuodesta 2025 alkaen raportointivelvollisuus laajenee koskemaan myös kaikkia pörssinoteerattuja ja listaamattomia suuryhtiöitä, joilla kirjanpitolain (1336/1997) 1 luvun 4 c §:n mukaan sekä päättyneellä että välittömästi edeltäneellä tilikaudella täyttyy vähintään kaksi seuraavista edellytyksistä tilinpäätöspäivänä:

- 1) taseen loppusumma on yli 25 miljoonaa euroa
- 2) liikevaihto on yli 50 miljoonaa euroa
- 3) tilikauden aikana yrityksen palveluksessa on keskimäärin 250 henkilöä.

Vuodesta 2026 alkaen raportointivelvollisuus laajenee entisestään koskemaan myös listattuja pieniä ja keskisuuria yrityksiä sekä pienet ja rakenteeltaan yksinkertaiset luottolaitokset ja vakuutusalaan liittyvät yritykset. Direktiivi antaa kuitenkin pienille ja keskisuurille yrityksille luvan poiketa raportointivelvollisuudestaan kahden vuoden siirtymäajalla, jolloin heidän on raportoitava viimeistään vuodesta 2028 alkaen sekä ilmoitettava poikkeamisestaan toimintakertomuksessa. Vuodesta 2028 alkaen raportointivelvollisuus kattaa myös Euroopan unionin ulkopuoliset yhtiöt, joiden liikevaihto on EU:ssa yli 150 miljoonaa euroa ja joilla on EU:ssa vähintään yksi suuri tai listattu tytäryhtiö tai sivuliike, joiden liikevaihto on vähintään 40 miljoonaa euroa. Jokaisen raportointivelvollisen yrityksen on raportoitava kestävyystiedot eurooppalaisten kestävyysraportointistandardien eli ESRS-standardien mukaisesti. Raportti tulee sisältämään tietoja yrityksen ympäristö- ja ilmastovaikutuksista, henkilökunnasta, sosiaalisesta vastuusta, arvoketjusta sekä yrityksen liiketoiminnan eettisyydestä. (EU 2022/2454; Niskala & Palmuaro 2023, 4 & 32–34.)

2.5 Kestävyyseraportointitarkastajan kelpoisuus

Patentti- ja rekisterihallituksen (myöhemmin PRH) yhtenä tehtävänä on vuodesta 2016 alkaen valvoa sekä tilintarkastusalaa että tilintarkastuksen laatua ja järjestää vuosittain tilintarkastajatutkintoja (Patentti- ja rekisterihallitus 2024a). Myös kestävyysraportointitarkastajien (KRT) valvonta kuuluu PRH:lle. PRH:n mukaan henkilöt, jotka ovat ennen 1.1.2024 tilintarkastajaksi hyväksytyt ja henkilöt, joiden hyväksymismenettely on alkanut ennen 1.1.2024 ja jotka hyväksytään tilintarkastajaksi ennen 31.12.2025 voivat rekisteröityä kestävyysraportointitarkastajaksi. (Patentti- ja rekisterihallitus 2024b.)

Kestävyysraportointitarkastajaksi rekisteröitymisen edellytyksenä tilintarkastajan on oltava osallistunut tilintarkastajien yhdistyksen tai muun organisaation järjestämään ammatilliseen koulutukseen kestävyysraportoinnista ja sen varmentamisesta. Kestävyysraportointitarkastajaksi hakeneet tulee olla sopivia tehtävään, eivätkä hakeneet voi olla myöskään konkurssissa, liiketoimintakiellossa, vajaavaltaisia eikä toimintakelpoisuutta voi olla rajoitettu eikä hakijalla ole määrätty edunvalvoja. Edellä olevat ehdot koskivat tilintarkastuslain siirtymäsäännöksen perusteella rekisteröitäviä kestävyysraportointitarkastajia. Tilintarkastuslain siirtymäsäännöksen ulkopuolelle jäävät ja kestävyysraportointitarkastajaksi haluavat henkilöt velvoitetaan suorittamaan kestävyysraportointitarkastajan tutkinto (KRT-tutkinto), jonka PRH järjestää ensimmäisen kerran vuonna 2025. (Patentti- ja rekisterihallitus 2024b.)

3 Kestävyyseraportoinnin sääntely ja laatiminen

3.1 Kestävyyseraportointidirektiivi ja kirjanpitolaki

CSRD-kestävyyseraportointia säännellään kestävyyseraportointidirektiivillä (EU 2022/2464), Komission delegoiman asetuksen kestävyyseraportoinnilla, taksonomia-asetuksella (EU 2020/852) sekä sen nojalla annettujen delegoiduilla säädöksillä. Uuden kestävyyseraportointidirektiivin myötä kestävyyseraportoinnin varmentamisesta on säädetty lisäksi sekä kirjanpitolaissa että tilintarkastuslaissa. EU:n kestävyyseraportointidirektiivin eli CSRD:n myötä kirjanpitolakiin on lisätty luku 7, jolla on laitettu täytäntöön Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU 2022/2464) asetuksen (EU) N:o 537/2014, direktiivin 2004/109/EY, direktiivin 2006/43/EY ja direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta yritysten kestävyyseraportoinnin osalta. Keskeisintä sääntelyssä on EU:n kestävän rahoituksen toimintasuunnitelma eli EU Sustainable Finance Action Plan, jonka tarkoituksena on pyrkiä ohjaamaan sekä julkisen että yksityisen puolen rahavirtoja kestävämpiin investointeihin. Komissio on arvioinut, että tarve kestäviin lisäinvestointeihin olisi EU-alueella 260 miljardia, jotta saavutettaisiin Pariisin ilmastopöytäkirjan ja YK:n agendan 2030:n tavoitteet. Jotta tavoitteet olisivat saavutettavissa, tulisi globaalia kasvihuonepäästöjä (GHG) vähentää 40 prosenttia vuosien 1990–2030 aikana. Tästä huolimatta EU on kuitenkin asettanut kunniahimoisemman tavoitteen vähentää kasvihuonepäästöjä edellä mainitusta 40 prosentista 55 prosenttiin vuoteen 2030 mennessä. (Silvola ym. 2024.)

CSRD korvaa aiemmin käytössä olevan direktiivin (2014/95) muiden kuin taloudellisten tietojen raportoinnista, joka tunnettiin myös nimellä Non-Financial Reporting Directive (NFRD). Lisäksi kirjanpitolain 7 luvussa säädetään yhtiön velvollisuudesta esittää kestävyystietoja yrityksen toiminnasta, joiden oikeellisuutta tilintarkastajan on velvollisuus varmentaa tilintarkastuslain mukaisesti. Kestävyyseraportointidirektiivissä lisäksi säännellään ESG eli ympäristön (Environment), sosiaalisten (Social) ja yrityshallinnollisten (Governance) yksityiskohtaisemmat tietojen esittämisestä, jotka tulee sisällyttää kestävyyseraportointiin. (Kaisanlahti 2024, 366–367.)

3.2 Taksonomia-asetus

EU:n taksonomia-asetuksen 8 artiklan määrittämät tiedot tulee esittää myös kestävyysraportoinnissa. Taksonomia-asetus on EU:n luokitusjärjestelmä kestäville taloudellisille toiminnoille, jolla on pyritty määrittelemään yhdenmukaiset ja tieteeseen perustuvat sijoituskohteiden kestävyteen liittyvät arviointikriteerit eli toisin sanoen luoda yhtenäinen määritelmä siitä, mikä on 'vihreää' ja 'kestävää' toimintaa. (Niskala & Palmuaro 2023, 26; Silvola ym. 2024.) Kestävän rahoituksen taksonomia käsittää kuusi ympäristötavoitetta, joihin lukeutuvat ilmastonmuutoksen hillintä, ilmastonmuutokseen sopeutuminen, vesien ja merten luonnonvarojen kestävä käyttö ja sen suojeleminen, kiertotalouteen siirtyminen, ympäristön pilaantumisen ehkäiseminen ja sen vähentäminen sekä luonnon monimuotoisuuden ja ekosysteemin suojeleminen ja sen ennallistaminen. Taksonomia-asetuksessa katsotaan toiminta ympäristön kannalta kestäväksi, mikäli toiminta edistää merkittävästi vähintään yhtä edellä mainituista kuudesta tavoitteesta, vahingoittamatta merkittävästi viittä muuta taksonomian ympäristötavoitetta ja yrityksen toiminnan tulee täyttää vähimmäissuojavaatimukset sosiaalisen vastuun osalta. (Silvola ym. 2024.)

Taksonomiaa pidetään tärkeänä rahoitusmarkkinoiden avoimuuden välineenä, jonka tarkoituksena on auttaa yrityksiä suuntaamaan investointeja siirtymävaiheessa eniten tarvitseviin taloudellisiin toimiin Euroopan vihreän ohjelman tavoitteiden saavuttamiseksi. (European Commission 2024) Taksonomia-asetuksen 8 artiklan määrittämät tiedot käsittävät sekä kaikille rahoitusalan yrityksille että muille yrityksille yhteiset tiedonantosäännöt kestävyysraportoinnin suhteen. Asetuksen 8 artiklan mukaan muiden kuin rahoitusalan yritysten tulisi sisällyttää kestävyysraportointiin taksonomia-asetuksen liitteissä olevat (I, III, V, VII ja XI) vahvistettuihin keskeisiin tulosindikaattoreihin liittyvät tiedot kestävyysraportoinnin sisällön osiin, jossa on samat indikaattorit tai esitettävä ristiviittaukset niihin. Liitteissä olevat indikaattorit, joita tulisi esittää kestävyysraportoinnissa ovat muun muassa liikevaihtoon, pääomamenoihin ja toimintamenoihin liittyvät keskeiset tulosindikaattorit. (Komission delegoitu asetukset (EU) 2021/2178.)

Rahoitus- ja luottolaitoksilla on määritelty omat keskeiset tulosindikaattorit, jotka tulee esittää kestävyysraportoinnissa. Lisäksi raportointiin on taksonomia-asetuksen osalta annettava muun muassa tiedot tilinpäätöksen laatimisperiaatteesta sekä keskeiset tulosindikaattorit kunkin ympäristötavoitteen osalta. (Komission delegoitu asetus (EU) 2021/2178) Kestävyysraportoinnin sisältövaatimuksesta käsitellään lisää seuraavassa luvussa 3.3.

3.3 ESRS-kestävyysraportoinnin laatiminen

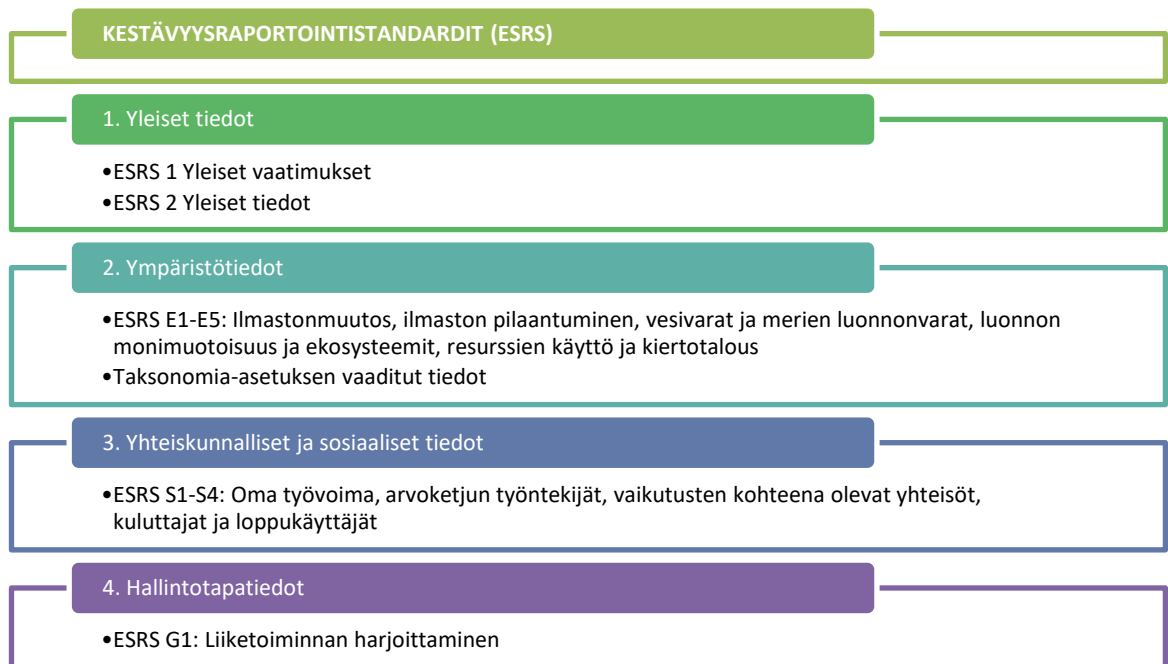
Kirjanpitolain 7 luvun 3 §:n mukaan kestävyysraportointivelvollisen yrityksen on raportoitava kestävyysraportissaan ne tiedot, jotka ovat merkityksellisiä riittävän oikean kuvan antamiseksi. Ensisijaisena pohjana kestävyysraportoinnin laatimiseen on European Sustainability Reporting Standards eli ESRS-kestävyysraportointistandardien tiedonantovaatimukset, jotka noudattavat CSR:n vaatimuksia tarkemmalla tasolla. ESRS-standardit jakautuvat kolmeen luokkaan: monialaisiin, aihekohtaisiin (ympäristö-, yhteiskunta- ja hallintatapa) ja alakohtaisiin standardeihin. Monialaiset sekä aihekohtaiset standardit ovat sovellettavissa kaikkiin yrityksiin toimialasta riippumatta. (EU 2023/2772; Niskala & Palmuaro 2023, 51.)

Kestävyysraportin laatimisvaiheet voidaan jakaa viiteen päävaiheeseen, joita ovat olennaisuusanalyysin laatiminen, tarvittavien tietojen määrittäminen, tietojen kerääminen, kestävyysraportin laatiminen sekä hyväksyminen ja viimeisempänä kestävyysraportin varmentaminen tilintarkastajan toimesta sekä sen julkaiseminen. Kestävyysraportin sisältövaatimukset on rakennettu niin, että niillä on yhteys yrityksen keskeisiin teemoihin: strategiaan, hallinnointitapaan sekä riskienhallintaan ja nämä keskinäiset yhteydet tulee selväksi. Olennaisuusanalyysin liittyy kaksoisolennaisuuden periaate, jota käsitellään lisää luvussa 3.5. ESRS-kestävyysraportointi laaditaan yrityksen toimintakertomukseen erillisenä kokonaisuutena, joka nimetään kestävyys selvitykseksi. Lisäksi raportti on laadittava helposti ymmärrettäväksi ja luettavaksi kokonaisuudeksi. Itse raportin sisällöstä on säädetty melko tarkasti. (Niskala & Palmuaro 2023, 59 & 74.)

Yrityksen on annettava täsmennettävät tiedot kuvion 1. mukaisesti kestävyysraportointistandardeissa määritellyistä kestävyysraportointistandardin aiheista kuten ympäristötekijöistä, yhteiskuntaan ja ihmisoikeuksiin liittyvistä tekijöistä sekä hallintotapaan liittyvistä tekijöistä. Kestävyysraportointistandardien (EU 2023/2772) mukaan yrityksen on muun muassa annettava yksityiskohtaisemmat tiedot ESRS E1-E5-standardeissa määritellyistä ympäristötekijöistä, kuten ilmastonmuutoksen hillinnästä ja sen sopeuttamisesta, vesivaroista ja merten luonnon varoista, kiertotaloudesta sekä ympäristön pilaantumisesta ja luonnon monimuotoisuudesta. ESRS-ilmastostandardin tarkoituksena on antaa tietoa kestävyysraportin käyttäjälle, millä tavoin yrityksen toiminta vaikuttaa ilmastonmuutokseen olennaisten tosiasiallisten, mahdollisten myönteisten tai haitallisten vaikutuksien myötä. Standardin tavoitteena on pyrkiä viestimään, millä tavoin yrityksen aiemmat, tämänhetkiset sekä tulevat ilmastonmuutoksen hillitsemiseksi olevat toimenpiteet yhteensopivat Pariisin ilmasopimuksen tavoitteen kanssa rajoittaa ilmaston lämpeneminen 1,5 celsiusasteeseen. Tarkennettavat tiedot on annettava myös ESRS S1-S4-standardeissa määritellyistä yhteiskuntaan ja ihmisoikeuksiin liittyvistä tekijöistä, kuten yhdenvertaisesta kohtelusta, työoloista ja ihmisoikeuksien kunnioittamisesta sekä ESRS G1 -standardissa määritellyistä hallintotapaan liittyvistä tekijöistä, joita ovat esimerkiksi yrityksen hallinto-, johto- ja valvontaelinten rooli kestävyysasioissa ja sen hoitamisessa, yrityksen sisäisen valvonnan ja riskienhallintajärjestelmien roolitus kestävyysraportoinnin ja päätöksenteon osalta sekä yritystoiminnan etiikasta ja sen kulttuurista. (EU 2022/2464, EU 2023/2772; Niskala & Palmuaro 2023, 32–36 & 103.)

Kestävyystiedot tulee esittää toimintakertomuksessa erillään neljässä osassa niin, että yleiset tiedot ovat ensimmäisenä erillisenä osiona, josta seuraavassa osiossa on esitetty yksityiskohtaisempaa ympäristöasiat (environment), sitten yhteiskunnalliset asiat (social) ja viimeisenä hallinnointitapaan liittyvät asiat (governance). Raporttiin kuuluu lisäksi antaa selvitys, miten raportoitava yritys hoitaa työhön, ihmisoikeuksien kunnioitukseen ja korruption ja lahjonnan estämiseen liittyvät seikat. ESRS 1- standardi eli yleiset vaatimukset käsittävät yleiset sekä yksityiskohtaisemmat vaatimukset, jotka ovat tiedolle asetetut laatuvaatimukset, kaksoisolennaisuuden periaate, arvoketjun kestävyteen liittyvien vaikutuksien huomiointi, raportoinnin aikahorisontit sekä due diligence-velvoitteet liittyen kestävyysriskeihin ja vaikutusten hallinnointiin. (Niskala & Palmuaro 2023, 59–68 & 93–96; Gullkvist 2023, 30.)

Kuvion 1. mukaisesti on yleisten tietojen alla laadittava lisäksi ESRS 2 mukaisesti pakolliset tiedonantovaatimukset, joita sovelletaan kaikilla toimialoilla laajasti kaikkiin kestävyysseikkoihin. ESRS 2 mukaisten tiedonantovaatimusten avulla lukijan tulee saada käsitys, miten yritys laatii kestävyyselvityksen. Kestävyysraportointiin tulee sisällyttää ESRS 2 mukaisesti kestävyyselvitysten yleiset laatimisperusteet sekä tiettyjä olosuhteita koskevat tiedot, kuten poikkeamat ESRS1 määritellyistä aikahorisonteista, arvioinnissa käytetyt lähteet ja epävarmuudet tuloksessa sekä muutokset edelliseen raportointikauteen sekä aikaisemmillä raportointikausilla tehdyt virheet. ESRS 2 vähimmäistiedonantovaatimukset sisältävät yrityksen hallintoa ja strategiaa koskevat tiedot kestävyysseikkojen huomioimiseen liittyen sekä vähimmäistiedonantovaatimukset kestävyysseikkojen vaikutuksista, riskeistä sekä mahdollisuuksista yrityksen kannalta. ESRS 2 on laadittu lisäksi vähimmäistiedonantovaatimukset mittareista ja tavoitteista, jotka käsittävät olennaiset kestävyysseikkojen mittarit ja toimenpiteiden vaikuttavuuden seurantaan tavoitteiden avulla. (Niskala & Palmuaro 2023, 59–68 & 93–96; Gullkvist 2023, 30.)



Kuvio 1. Kestävyyselvityksen rakenne (mukailien EU 2023/2772; Niskala & Palmuaro 2023, 60–68; Finanssivalvonta 2023.)

ESRS 2 vähimmäistiedonantovaatimuksien mukaisesti raportointivelvollisen on esitettävä kestävyysraportissaan kaikki sellaiset mittarit, joita yritys on käyttänyt arvioidessaan kunkin kestävyysseikan hillitsemiseen liittyvien toimenpiteiden vaikuttavuutta (EU 2023/2772.) Yrityksen on myös esitettävä olennaiset kestävyysseikkoja koskevat mitattavissa olevat, tulossuuntautuneet sekä aikasidonnaiset tavoitteet, joita yritys on asettanut kestävyysteen liittyvän edistymisen arvioimiseksi. (Silvola ym. 2024.) Jokaisen mittarin osalta on esitettävä raportissa menetelmät ja oletukset, joihin mittari perustuu, nimitettävä ja määriteltävä mittari tarkoituksenmukaisella, selkeällä sekä täsmällisillä kuvauksilla sekä ilmoitettava, mikäli muu ulkopuolinen taho kuin varmennuspalvelun tarjoaja validoinut kyseisen mittarin mittauksen. Tämän lisäksi yrityksen on muun muassa esitettävä tavoitteet kestävyysseikkojen osalta antamalla vähintään kuvaus tavoitteista, määritellystä tavoitetasosta ja sovelletusta mittayksiköstä sekä edistymiseen liittyvän mittaamisen perusvuosi ja ajanjakso, jota asetettu kestävyystavoite koskee. Mikäli yrityksen ei ole mahdollista antaa vaadittuja ESRS-standardeissa vaadittuja tietoja kestävyystavoitteistaan sen asettamatta jättämisen vuoksi, tulee myös tästä esittää raportissa tieto sekä perusteltava, miksi yritys ei ole kyseisiä tavoitteita asettanut. (Niskala & Palmuaro 2023, 99.)

Erityisesti määrällisiä mittareita ja rahamääriä huomioiden arvoketjun alku- ja loppupäätä koskevia tietoja on mahdotonta mitata suoraan, jonka vuoksi sellaiset kestävyystiedot tulee ainoastaan estimoida, jolloin voi syntyä mittausepävarmuutta. Lähtökohtaisesti yrityksen tulee antaa tiedot, jotta kestävyysraportin käyttäjät saavat riittävän ymmärryksen raportoitavan yrityksen merkittävimmistä epävarmuustekijöistä, joilla on vaikutusta yrityksen raportoivien määrällisiin mittareihin sekä rahamääriin. Kestävyystietojen kohtuullisten oletusten sekä estimaattien käyttö, kuten skenaario- tai herkkyysanalyysi ovat olennainen osa kestävyystietojen laatimista, eikä näiden tietojen arviointiin käytetyt menetelmät heikennä kestävyystietojen hyödyllisyyttä. Hyödyllisyyden oletuksena on, että kohtuulliset oletukset sekä estimaatit on esitetty ja avattu tarkasti. Suuri mittausepävarmuuskaan ei välttämättä ESRS-standardien mukaan estä tämänkaltaista tehtyä oletusta tai estimaattia tuottamasta hyödyllistä tietoa kestävyysraportointiin tai heikentäisi tietojen laadullisia ominaisuuksia. (EU 2023/2772.)

3.4 Arvoketju ja huolellisuusvelvoite

Kirjanpitolain 7 luvun 11 §:n mukaisesti yrityksen on esitettävä kestävyysraportoinnissaan omien toimintojen lisäksi tietoa arvoketjuista, jotka sisältävät tiedot tuotteista, palveluista, liikesuhteista sekä toimitusketjusta. Kestävyysraportointi laajeni koskemaan perinteisen tilinpäätöksen konsolidointinäkökulman lisäksi olennaisia kestävyysvaikutuksia arvoketjun alku- ja loppupäässä. Laajennus on perinteiseen taloudelliseen raportointiin nähden varsin uutta ja se ulottuu koskemaan myös sellaisia yhtiön liiketoimia, jotka eivät varsinaisesti kuulu CSRD:n soveltamisalaan. Kestävyysraporttiin tulee antaa tietoja yrityksen laajemmasta kokonaisuudesta aivan yrityksen arvoketjun alkupäästä loppupäähän olevat olennaiset riskit ja mahdollisuudet, jolloin kestävyysraportoinnista muodostuu laajempi kuin tilinpäätöksestä. (Niskala & Palmuaro 48–49; Silvola ym. 2024.) Nykyään suurin osa maailmankaupasta tapahtuu arvoketjuissa eli verkostoissa, jotka ovat sekä organisatorisesti että maantieteellisesti hajautuneita, joissa yritykset ovat ulkoistaneet tuotantoprosesseja toimittajille ja hankkijoille, jotka edelleen siirtävät omille alihankkijoilleen. (Vanhala, Ristaniemi & Dahlqvist 2022, 59.)

Olennaisia arvoketjuun liittyviä liiketoimia voi joutua tarkastelemaan myös unionin ulkopuolisiin toimijoihin siltä osin, kuin yrityksellä on arvoketjussa unionin ulkopuolelle ulottuvia sidosryhmiä. Osalla yrityksistä arvoketjun suurimmat päästöt syntyvät yrityksen ulkopuolella, jolloin näiden arvoketjujen vaikutukset ovat tärkeää sisällyttää kestävyys selvitykseen riittävän oikean kuvan saamiseksi. Kestävyysraporttiin on sisällytettävä yrityksen toiminnoista ja arvoketjuista tietoa, kuten sen tuotteista, palveluista ja toimitusketjuista. Arvoketju käsittää kaikki yrityksen liiketoimintaan ja ulkoiseen toimintaympäristöön liittyvät toiminnot, resurssit sekä suhteet. Arvoketju on kaikkea sitä toimintaa, resurssia ja suhteita, joita yritys hyödyntää ja tarvitsee tuotteisiinsa ja palveluihin suunnittelusta, toimittamiseen ja kuluttamiseen aivan käyttöiän päättymiseen saakka. Näitä arvoketjuihin kuuluvia suhteita, toimintoja ja resursseja voivat olla esimerkiksi sellaiset, jotka kuuluvat yrityksen toimintoihin, kuten henkilöstö sekä sellaiset, jotka esimerkiksi toimittavat, myyvät, markkinoivat tai jakelevat yrityksen tuotteita tai palveluita. Näiden lisäksi arvoketjuun lukeutuvat yrityksen rahoitusympäristö sekä maantieteelliset ympäristöt, joissa yritys toimii. (Niskala & Palmuaro 48–49, 73–74.)

Arvoketjuun lukeutuu myös arvoketjun toimittaja, joka voi olla henkilö tai yritys, joka vastaanottaa yritykseltä tuotteita tai palveluita tai tarjoaa niitä edelleen myytäväksi. Myös suuret yritykset, joilla ei ole laskettu arvopapereita liikkeelle kaupankäynnin kohteeksi unionin säännellyillä markkinoilla, voi myös muodostua kestävyysraportointivelvollisuus muun muassa arvoketjun kautta. Tämä merkitsee sitä, että kestävyysraportointivaatimus koskee myös sellaisia yrityksiä, jotka eivät ole suoraan tai eivät vielä muutoin ole kestävyysraportointivelvollisia pakollisen sääntelyn mukaan. (Niskala & Palmuaro 48–49, 73–74.)

Aguilera ym. (2007) mukaan yritys voi tehdä kestävyteen liittyviä aloitteita yrityksen sisällä muuttamalla esimerkiksi tuotantomenetelmiä ympäristöä vähemmän kuormittavaksi tai työsuhteiden muuttaminen sekä yrityksen sisällä että arvoketjussa. Arvoketjujen tietojen raportointi on tärkeää, sillä myös yritysten liikekumppanit ja asiakkaat voivat tukeutua kestävyysraportoinnin tietoihin, jotta he saavat riittävän ymmärryksen kestävyteen liittyvistä riskeistä ja vaikutuksista myös omissa arvoketjuissaan. (EU 2022/2464.) Arvoketjun ja kestävyysvaikutusten arviointi katsotaan keskeiseksi osaksi olennaisuusarviointia. Mikäli arvoketjua ei huomioida osana kestävyysvaikutusten arviointia, on mahdotonta selvittää raportoivalle yritykselle olennaisia kestävyysseikkoja sekä niiden vaikutuksia. Arvoketjun kestävyysvaikutusten (IRO) kuuluvat osaksi kielteisten vaikutusten prosessia ja ne havainnoidaan olennaisuusanalyysissä kokonaisvaltaisesti. Yrityksen ei tule kuitenkaan raportoida kaikista arvoketjun toimijoista, vaan vaatimukset koskevat vain niitä toimijoita, joilla on olennaisia vaikutuksia, riskejä ja mahdollisuuksia yritykseen, ihmisiin ja ympäristöön. (Niskala & Palmuaro 76–77.)

Kestävyysdirektiivi käsittää myös due diligence -huolellisuusvelvoitteen kestävyysvaikutuksille, joka koskee myös koko yrityksen arvoketjua. Tämä merkitsee sitä, että raportointivelvollisella yrityksellä tulee olla prosessoitu ja kokonaisvaltainen lähestymistapa sekä tunnistaa että käsitellä haitallisia kestävyysvaikutuksia sekä kyetä lieventämään ja estämään niitä. Due diligencen avulla yritys voi havainnoida, ehkäistä sekä lieventää mahdollisia ja tosiasiallisia haittavaikutuksia, joita yrityksen toiminta aiheuttaa ympäristölle ja ihmisille. Yrityksen toimintaan liittyvät ne vaikutukset, jotka yritys joko itse aiheuttaa tai myötävaikuttaa tai haitalliset vaikutukset liittyvät yrityksen arvoketjuun. (Niskala & Palmuaro, 49, 71.)

Due Diligence -prosessi on yksi merkittävä osa yrityksen olennaisten vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien tunnistamista. Vaikka ESRS-standardeissa ei ole vaatimuksia due diligence-prosessille, on siitä kuitenkin raportoitava kestävyysraporttiin. Prosessin avulla kerättyjä tietoja voidaan edelleen hyödyntää kestävyysraportoinnissa annettavien tietojen määrittämisessä. (Silvola ym. 2024.) Due diligence on jatkuva prosessi, joka tukee yrityksen liiketoimintamallia, strategiaa, sen toimintoja sekä liikesuhteita ja voi aiheuttaa muutoksia niihin. Yritys ei välttämättä pysty arvioimaan kerrallaan kaikkia yritystoimintaan ja arvoketjuun vaikuttavia kielteisiä vaikutuksia, jolloin due diligencen avulla voidaan mahdollistaa yrityksen toimien priorisoinnin vaikutusten vakavuuden ja todennäköisyyksien perusteella. Olennaisten vaikutusten tunnistamisen avulla voidaan lisäksi tunnistaa kestävyysliittymiä olennaisia riskejä ja mahdollisuuksia, jotka ovat usein seurauksia näistä olennaisista vaikutuksista. (EU 2023/2772.) Kestävyysraportin sisältövaatimuksia on lisäksi kuvailtu yksityiskohtaisemmin tämän tutkimuksen liitetiedoissa (Liite 2).

3.5 Kaksoisolennaisuus

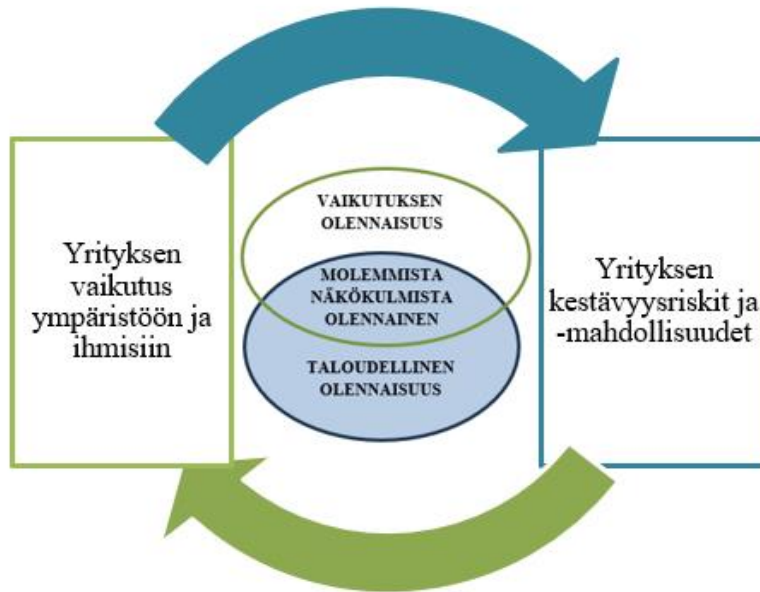
Kirjanpitolain 7 luvun 3 §:ssä käytetään termiä kahdensuuntaisen informaation vaikutukset, jotka merkitsevät sitä, että kestävyysraportointivelvollisen yrityksen on esitettävä kestävyysraportoinnissa sellaiset kestävyystiedot, jotka ovat merkityksellisiä oikean kuvan saamiseksi:

- 1) kestävyysraportointiyrityksen vaikutuksista kestävyysasioihin; sekä
- 2) selvitys siitä, miten kestävyysasiat vaikuttavat raportoivan yrityksen kehitykseen, tulokseen sekä asemaan.

Kestävyysraportointiin liittyy näin ollen olennaisesti olennaisuusanalyysi, jossa yrityksen on tunnistettava sellaiset olennaiset kestävyystekijöihin vaikuttavat seikat, riskit ja mahdollisuudet, joita tulisi käsitellä kestävyysraportoinnissa. Kestävyysraportoinnissa on lisäksi kuvata olennaisuuden arvioinnin prosessista jokaisen kestävyysseikkojen osalta, riippumatta siitä ovatko ne arvioitu olennaiseksi vai ei. Olennaisuusanalyysi ulottuu yrityksen toiminnan kestävyysvaikutusten ja -riskien sekä mahdollisuuksien arvioinnin lisäksi myös arvoketjujen toimintaan, jota käsiteltiin edellisessä luvussa 3.4. ESRS-standardien mukaisen kestävyysraportoinnin olennaisuusanalyysia varten sovelletaan laajasti kaksinkertaisen olennaisuuden eli kaksoisolennaisuuden periaatetta. (Silvola ym. 2024.)

Kaksoisolennaisuudella viitataan yrityksen velvollisuuteen huomioida ja arvioida kestävyystekijät yritystoiminnassaan sisältäpäin sekä niiden vaikutukset ulospäin. Yrityksen on lisäksi huomioitava yritystoimintaan liittyvät riskit ja mahdollisuudet, jotka vaikuttavat yhtiön taloudelliseen asemaan, kuten rahoitukseen, kassavirtoihin tai tulokseen. (Niskala & Palmuaro 2023, 58–60.)

Kaksoisolennaisuus käsittää kaksi näkökulmaa alla olevan kuvan (Kuvio 2.) mukaisesti vaikutuksen olennaisuuden (impact materiality) ja taloudellisen olennaisuuden (financial materiality). Näiden kahden olennaisuuksien arvioinnit liittyvät toisiinsa ja niiden keskinäisen riippuvuussuhteet tulisi ottaa huomioon arvioidessa olennaisuutta. Vaikutuksen olennaisuuden lähtökohtana on usein yrityksen toiminnan vaikutuksen arviointi, vaikka yrityksen toiminnassa olisikin olennaisia riskejä ja mahdollisuuksia, jotka eivät liity yrityksen vaikutuksiin. Kestävyysseikkaa, jota voidaan pitää vaikutukseltaan olennaisena voi olla sellainen, joka liittyy yrityksen tosiasiallisiin tai mahdollisiin sekä myönteisiin tai kielteisiin vaikutuksiin ympäristöön tai ihmisiin liittyen lyhyellä, keskipitkällä tai pitkällä aikavälillä tarkasteltuna. Taloudellisena olennaisuutena voidaan pitää erityisesti sellaista tietoa, kun voidaan kohtuudella odottaa, että tietojen mahdollinen poisjätto, peittely tai vääristely vaikuttaisi olennaisesti sellaisiin päätöksiin, jotka pohjautuvat kestävyysraportoinnissa annettuihin tietoihin. Taloudellisen olennaisuuden näkökulmasta kestävyysseikat, riskit ja mahdollisuudet voidaan pitää olennaisina eli merkittävänä vaikuttavina tekijöinä, mikäli niillä on olennainen vaikutus tai niiden voidaan kohtuudella olettaa aiheuttavan yritykselle olennaisia taloudellisia vaikutuksia esimerkiksi yrityksen kehitykseen, taloudelliseen asemaan tai rahoituksen saatavuuteen. (EU 2023/2772; Silvola ym. 2024.)



Kuvio 1. Havainnekuva kaksoisolennaisuudesta (mukaillen Silvola ym. 2024)

Kestävyysseikkojen olennaisuutta arvioidessa kaksoisolennaisuuden näkökulmasta (Kuvio 2.) kestävyysnäkökulmat voiva olla olennaisia joko jommastakummasta tai molemmista näkökulmista. Keskeisimmät määrittelyn kannalta ovat vuorovaikutus sidosryhmien kanssa, huomioitavat lyhyt-, keskipitkä- ja pitkä aikavälit sekä arvoketjun laajuus. ESRS-standardit eivät kuitenkaan anna tyhjentävää vastausta sille, miten olennaisuusanalyysi tulisi tehdä, vaan yrityksiin tulee muodostaa oma henkilökohtainen prosessi, joka palvelisi heitä parhaiten sekä raportoida se osana kestävyysraportointia. Lisäksi kestävyysraportoinnin tulee olla linjassa yrityksen muiden raporttien, kuten tilinpäätöksen kanssa. (EU 2023/2772; Silvola ym. 2024.)

3.6 GHG-päästöt

Ilmastonmuutosta kiihdyttävät kasvihuonekaasut eli GHG-päästöt (greenhouse gas) kasvavat ympäri maailmaa. Kasvihuonekaasujen päästöjä huomioivat yritykset voivat löytää mahdollisuuksia vahvistaa tulostaan, vähentää riskejä sekä löytää tätä kautta kilpailuetuja. Greenhouse Gas Protocol eli GHG-protokolla on luotu yritysten, kansalaisjärjestöjen, hallitusten ja muiden sidosryhmien yhteistyöllä. Vuonna 1998 lanseerattu GHG-protokollan tarkoituksena on kehittää kansainvälisesti hyväksytyjä kasvihuonekaasujen (GHG) laskenta- ja raportointistandardeja sekä raportointiin käytettäviä työkaluja sekä edistää edellä mainittujen käyttöönottoa vähäpäästöisen talouden saavuttamiseksi globaalisti. (Greenhouse Gas Protocol 2011.)

Kasvihuonekaasuilla viitataan EU:n ilmastolaissa määriteltyihin kaasuihin, joihin lukeutuvat hiilidioksidi (CO₂), metaani (CH₄), typpi-oksidi (N₂O), rikki-heksafluoridi (SF₆), typpitrifluoridi (NF₃), fluori-hiilivedyt (HFC-yhdisteet) sekä perfluorihiiilivedyt (PFC-yhdisteet). Kasvihuonekaasupäästöt raportoidaan ESRS E1-standardin mukaisesti yrityksen toiminnan sekä arvoketjun alku- ja loppupään kohdalla noudattaen GHG-protokollan ohjeistusta jakamalla päästöt scope 1, scope 2 ja scope 3-luokkiin ja mikäli yritys käyttää päästöhyvityksiä tulee myös ne ilmoittaa kestävyysraportissa. ESRS E1-6- tiedonantovaatimus käsittää yrityksen ja arvoketjun kasvihuonepäästöjen tiedonantovelvollisuutta kestävyysraporttiin, jonka mukaan yrityksen on ilmoitettava hiilidioksidiekvivalenttioneina bruttopäästöt, jotka kuuluvat kasvihuonekaasujen scope 1-, scope 2- ja scope 3-luokkiin. Scope 1- luokkaan kuuluvat yrityksen omasta toiminnasta syntyneet kasvihuonekaasupäästöt, kuten yrityksen kiinteistöistä, ajoneuvojen ja työkoneiden fossiilisista polttoaineista ja kylmäaineiden aiheuttamat päästöt. Scope 2 -luokkaan lukeutuvat yrityksen käyttämän energian päästöt, jotka vaikuttavat epäsuorasti ilmastomuutokseen. Tämä käsittää yrityksen omaan käyttöön hankitun sähkön, höyryn, lämmityksen tai jäähdytyksen tuotannosta syntyneet päästöt. Scope 3-lukeutuvat kaikki muut arvoketjuun liittyvät päästöt, joita aiheutuu yrityksen tuotteiden ja palveluiden tuottamisen seurauksena välillisesti. Scope 3 -päästöjen tarkoituksena on luoda käsitys päästöistä, jotka ovat aiheutuneet arvoketjun alku- ja loppupäässä. Arvoketjun aiheuttamat päästöt voivat olla suurin päästöjen aiheuttaja, jolloin se voi myös muodostua yritykselle suurimmaksi siirtymäriskin aiheuttajaksi. Raportointivelvollisen yrityksen on laadittava päästölaskentaa varten kasvihuonekaasupäästöinventaarior, jotta se voi määritellä olennaiset päästöluokat. (Niskala & Palmuaro 2023, 102–103 & 129–130.)

4 Kestävyysraportoinnin ja laadun varmennus

4.1 Kestävyysraportoinnin varmennus

Uuden kestävyysraportointidirektiivin (EU 2022/2464) myötä kestävyysraportoinnin tietojen todenmukaisuutta tulisi varmentaa riippumattoman osapuolen toimesta. Kestävyysraportointidirektiivin mukaan kestävyysraportoinnin varmentajana voi toimia yhteisön lakisääteinen tilintarkastaja, mikäli hänellä on vaadittava erikoispätevyys. ETA-alueella muu kuin tilintarkastusyhteisönä toimiva kestävyysvarmennuslaitos voi toimia kestävyysraportoinnin varmentajana myös muissa jäsen valtioissa, mikäli kyseisessä jäsenmaassa on kansallisesti sallittua. Kestävyysraportoinnin varmentaja valitaan yhtiökokouksessa ja Suomessa kestävyysraportoinnin varmentajaksi voidaan valita kestävyysraportointitarkastajaksi hyväksytty tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö. Kestävyysraportoinnin varmennuksessa tarkastuskohteena ovat tilintarkastuslain 3 luvun 1 a §:n mukaan toimintakertomukseen sisällytetyt tiedot, jotka tarkastuksen kohteena oleva yhteisö on esittänyt kestävyysraporttinaan. Tarkemmin sanottuna kestävyysraportti sisältää kestävyysraportointistandardien ja EU:n taksonomia-asetuksen 8 artiklan mukaiset tiedot sekä näiden laatimiseen liittyvien säännösten noudattamisen. Varmennettavan tilintarkastajan on lisäksi noudatettava tilintarkastuslain luvussa 3:3 esitettyjä Euroopan unionissa hyväksytyjä tilintarkastusstandardeja ja kestävyysraportointivarmennusstandardeja. (Niskala & Palmuaro 2023, 53–54.)

Tilintarkastuslain 3 luvun 5 a §:n mukaan kestävyysraportointitarkastajan on annettava jokaiselta tilikaudelta sekä päivätty että allekirjoitettu kestävyysraportoinnin varmennuskertomus, jossa:

- 1) on yksilöity kestävyysraportointitarkastuksen kohteena ollut yritys ja kestävyysraportti ja
- 2) esitetty kuvaus varmentamisen laajuudesta yksilöiden kestävyysvarmennusstandardit, joiden mukaan varmentaminen on tehty.

Kestävyysraportoinnin varmennuskertomuksen lisäksi tarkastajan on annettava lausunto siitä, noudatetaanko kestävyysraportissa seuraavia asioita:

- 1) kirjanpitolain 7 luvussa esitettyjä vaatimuksia ja kestävyysraportointistandardeja (ESRS) ja
- 2) kestäväää sijoittamista liittyvien asetuksen (EU) 2019/2088 muuttamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) 2020/852 artiklassa 8 säädetyjä vaatimuksia.

Kestävyysraportointitarkastajan on lisäksi annettava tilinpäätösdirektiivin mukainen lausunto, jossa todetaan, ettei varmennuksessa ole havaittu mitään sellaista seikkaa, mikä osoittaisi kestävyysraportoinnin sisältävän olennaisia virheellisyyksiä. Kestävyysraportointistandardeilla varmistetaan myös kestävyysraportoinnin tietojen laatu edellyttäen, että kestävyystiedot ovat ymmärrettäviä, merkityksellisiä ja ne ovat sekä todennettavissa että vertailukelpoisia. Lisäksi kestävyystiedot on esitetty todenmukaisesti. Mikäli kestävyysraportointitarkastajia on valittu useampia, tulee antaa yhteinen kestävyysvarmennuskertomus ja lausunto. Varmennuskertomuksen allekirjoittaa päävastuullinen kestävyysraportointitarkastaja koko kestävyystarkastusyhteisön puolesta. Mikäli tarkastajia on useampia, kunkin tarkastajan ja yhteisön puolesta toimiva tarkastaja allekirjoittaa varmennuskertomuksen. Mikäli kestävyysraportointitarkastajana toimii sama henkilö tai yhteisö kuin tilintarkastajana, kestävyysvarmennuskertomus voidaan sisällyttää tilintarkastuskertomukseen erillisenä osana. (Tilintarkastuslaki 3 luku 5 a §; EU 2022/2464.)

4.2 Kestävyysraportoinnin laadun varmennus

Yrityksien raportoimien kestävyystietojen sisältö sekä raportin koko uskottavuus ovat herättäneet epäilyksiä jo raportointiaikojen alusta alkaen. Yhteisöt ovat varsin pitkään voineet itse määritellä, mitä raportoivat ja miten, joka osin selittänee kestävyysraportoinnin laadun kyseenalaistamisen. Jotkut yhteisöt ovat saattaneet käyttää kestävyysraportointia osin viherpesuna, jonka seurauksena sidosryhmät ovat osoittaneet yhä enenemissä määrin kiinnostusta kestävyysraporttien lisäksi myös niiden varmentamisesta. Kriittikistä huolimatta useissa tutkimuksissa on korostettu kestävyysraportoinnin varmennusprosessin merkitystä kestävyysraportoinnin uskottavuuden ja luotettavuuden parantamisessa. (Gullkvist 2023; Boiral, Heras-Saizarbitoria & Brotherton 2019.)

Kestävyysraportoinnin varmennusprosessin avulla riippumaton kolmas osapuoli eli tilintarkastaja varmentaa yhtiön ei-taloudelliset tiedot eli kestävyys selvityksen ja laatii varmennusraportin, joka sisältää tilintarkastajan tekemät johtopäätökset kestävyysraportointitietojen laadusta sekä sen luotettavuudesta. (Gullkvist 2023; Boiral, Heras-Saizarbitoria & Brotherton 2019.) Varmennustoimeksiannosta vastuussa olevan tilintarkastajan on varmistuttava siltä, että kestävyysraportoinnin varmennuksen suorittavalla henkilöllä on riittävä pätevyys ja kyvykkyys suorittaa varmennus relevanttien standardien ja säädösten mukaisesti sekä varmennukseen osallistuva tilintarkastaja laatii varmennuksen olosuhteisiin nähden asianmukainen kestävyysvarmennusraportti. Tilintarkastajan on suunniteltava ja suoritettava varmennus noudattaen ammatillista skeptisyyttä tiedostaen olemassa olevista seikoista, joiden seurauksena tieto voi olla olennaisesti virheellinen. Varmennustoimeksiannosta suunniteltaessa ja suorittaessa tilintarkastajan on lisäksi käytettävä ammatillista harkintaa huomioiden myös varmennustoimenpiteiden luonne, ajoitus sekä laajuus. (IAASB 2023.)

Tilintarkastuslain 4 luvun 5 §:n mukaan kestävyysraportoinnissa on samoja laatuvaatimuksia kuin tilinpäätösinformaatiossa. Tilintarkastuksen sääntelyn avulla voidaan parantaa varmennuksen laatua. Pajunen, Rautiainen ja Saastamoisen (2019, 80) mukaan tilintarkastusalan sääntelyn tarkoituksena on parantaa tilintarkastuksen laatua, poistaa toimeksiannotoyrytyksen ja tilintarkastajan välistä odotuskuilua, vähentää valvonnan ongelmia sekä parantaa tilinpäätösten ja tilintarkastuskertomuksen tuomaa informaatioarvoa. Tilintarkastuksessa laadukas työ määritellään esimerkiksi niin, että tilintarkastusprosessi on mennyt säädösten mukaisesti sekä osaamista ja aikaa on ollut käytettävissä riittävästi tilintarkastukseen. Myös kestävyysraportointitiedoille on asetettu CSRD-direktiivin myötä laatuvaatimuksia, jotka nostaisivat kestävyystietojen merkittävyyttä samalle tasolle tilinpäätösinformaation kanssa. Direktiivin laatuvaatimuksena on kestävyysraportointien avulla tuottaa vertailukelpoista, luotettavaa, yhdenmukaisesti tuotettua sekä varmennettavaa tietoa. Laatuvaatimukset tuovat merkittävän muutoksen kestävyysraportoinnille, aikaisemmasta hyvin kevyesti säännellystä vapaaehtoisesta raportoinnista säänneltyyn direktiiviin. Kestävyysraportissa esitettävät tiedot tulee kuvata yhtiökohtaisesti eli yrityksen tulee antaa yksityiskohtaisempaa tietoa yhtiön toiminnan kestävyysvaikutuksista, siihen liittyvistä riskeistä, mahdollisuuksista sekä niiden vaikutuksista yhtiön strategiaan ja liiketoimintaan. (EU 2022/2464; Niskala & Palmuaro 2023, 46–47.)

ESRS 1 standardissa määriteltyjen tietojen laadullisten ominaisuuksien tulee kestävyysraportoinnissa laadun näkökulmasta olla merkityksellistä, luotettavaa, vertailukelpoista, todennettavaa, ymmärrettävää ja totuudenmukaista. Jotta tilintarkastaja voi varmistua siltä, että tieto on luotettavasti laadittu, tulee se olla neutraalia ja virheetöntä tietoa ja sisältää kaikki tarpeellinen tieto oikean kuvan saamiseksi. Myös vertailukelpoisuus tulee olla johdonmukaisesti laadittu vuodesta toiseen ja vertailukelpoisuus säilyy myös toisiin yhteisöjen ja toimialojen välillä. Ymmärrettävä tieto tulee olla tarkemmin sanottuna selkeää ja ytimekästä. (EU 2022/2464; Niskala & Palmuaro 2023, 46–47.)

Silvolan ym. (2024) sekä Tregidga ja Laine (2021) mukaan kestävyysvarmennuskertomuksissa tulisi toteutua johdonmukaisuus kaikkialla EU:ssa jatkuvan luottamuksen ja kestävyysraportoinnin varmennustyön kannalta. Tämän vuoksi Silvolan ym. (2024) mukaan tulisi määritellä, mitä tulisi sisällyttää kestävyysvarmennuskertomukseen: selkeä johtopäätös, selvitys havaituista rajoituksista sekä yksityiskohtainen selvitys tehdystä varmennustyöstä. Lisäohjeistusta on tunnistettu kaivattavan ainakin yrityksen sekä sen ympäristön ymmärtämiseen, varmennuksen prosessiin, jolla määritellään kestävyysraportointiin tai olennaisuusprosessiin kuuluvat tiedot sekä suoritettavat menettelyt. Lisäksi tarvitaan muun muassa monitieteiden asiantuntemus kestävyystietojen täydellisyyden harkintaan ja narratiivisen tiedon arviointiin. Myös Pham ym. (2024) toteavat kestävyysraportoinnin noustessa kohti taloudellisen raportoinnin merkittävyyden tasoa, on tilintarkastajalla oltava riittävästi tietoa kestävyystietojen arvioinnista. Heidän mukaansa erityisesti ilmatoriskialttiilla toimialoilla tietojen totuudenmukaisuus ja laatu ovat parempia, mikäli tilintarkastajalla on riittävä asiantuntemus ympäristöriskeistä. Monipuolisen asiantuntemuksen omaavalla tilintarkastajalla odotetaan myös laadukkaampia arvioita varmennusprosessista sekä siihen liittyvistä tarkastustoimenpiteistä. Tilintarkastajan tulee tunnistaa ja ymmärtää ympäristöriskit sekä niiden vaikutukset ja kyetä arvioimaan riskin olennaisuus ja niiden seuraukset toimeksiantoyrityksen kannalta.

Yrityksen on laadittava kestävyysraportti laadukkaasti myös sidosryhmien kannalta. Laadukas kestävyysraportointi takaa sen, että sidosryhmät olisivat tietoisia yrityksen johdon suunnitelmista kestävyysseikkojen varmistamiseksi sekä arvioidakseen yrityksen todellista suorituskykyä kestävyysuunnitelmiin peilaten. (Maroun 2018.)

Itse kestävyysraportoinnin laatuun taas vaikuttavat Tregidgan ja Laineen (2021) mukaan raportoitujen tietojen muotoseikkojen lisäksi myös itse raportin sisältö. Vaikka raportoinnin kannalta olennaiset seikat voivat vaihdella eri toimialojen välillä, toimialasta riippumatta raportin sisältöön katsotaan vaikuttavan kolme eri tekijää, jotka ovat raportoinnin rajat, olennaisuus sekä vastuuvollisuus. Raportin rajauksella viitataan siihen, mitkä toiminnot katsotaan olennaiseksi tekijäksi sisällyttää kestävyysraportointiin. Toinen olennainen tekijä on olennaisuus, joka merkitsee ympäristön kannalta olennaisimpien asioiden tunnistamista. Olennaisuus ei kuitenkaan ole kovin yksiselitteinen, sillä ihmiset kokevat eri tavalla olennaisuuden merkityksen.

Tämän vuoksi tilintarkastajan on hyvä tietää, miten toimeksiantoyritys on ymmärtänyt olennaisuuden ja mitä arviointikriteerejä he ovat käyttäneet olennaisten erien arvioinnissa ymmärtääkseen yrityksen datankeruuprosesseja. Kolmas tekijä on vastuuvollisuus, joka merkitsee yrityksen velvollisuutta antaa kestävyys selvitys olennaisista toimista. Kestävyysraportoitavien olennaisuusarvioinnissa yritykset hyödyntävät kaksoisolennaisuusanalyysiä, jota on käsitelty luvussa 3.5. Kestävyysraportoinnin tietojen tulee olla lisäksi tarkkoja, ajantasaisia, luotettavia ja yksityiskohtaisia sekä ne tulee esittää selkeässä ja helposti ymmärrettävässä muodossa. (Tregidga & Laine 2021.) GRI-standardeissa (2023) on myös määritetty yhdeksän tekijää, joilla on vaikutusta laadukkaaseen kestävyysraportointiin. Nämä laatuun vaikuttavat tekijät ovat tarkkuus, tasapaino, selkeys, vertailukelpoisuus, täydellisyys, vastuullisuuden konteksti, ajantasaisuus sekä todennettavuus. Määritelmät ovat täten hyvin samankaltaisia, kuin ESRS-standardeissa on aiemmin mainittu tässä luvussa.

Ballou ym. (2018) sekä Peregon ja Kolkin (2012) tekemissä tutkimuksissa todettiin tilintarkastaja varmentajana olevan paremmat edellytykset tunnistaa virheellisyyksiä ja ennaltaehkäistä mahdollisia tulevia virheellisyyksiä kestävyysraportoinnissa. Toisin sanoen kestävyysraportoinnin varmentajan ammattitaidolla on merkitystä kestävyysraportoinnin laatuun. Lakisääteisellä tilintarkastajalla ja raportointiohjeilla on täten keskeinen rooli kestävyysraportoinnin sekä luotettavien kestävyystietojen varmentamisessa ja siksi komissiolla on aikomus tehdä toimia, jolla voisi parantaa edelleen tilintarkastuksen laatua ja luodakseen avoimemmat ja monimuotoisemmat tilintarkastusmarkkinat. (Perego & Kolk 2012; EU 2022/2464.) Suomen Tilintarkastajat (2023b) ovat lisäksi antaneet suosituksia kestävyysraportoinnin varmennukseen pohjautuen ISAE 3000-standardiin, jota käsitellään seuraavassa luvussa 4.3.

Suosituksen mukaan, keskeisin tapa lisätä kestävyystietojen sekä raportoinnin olennaisuutta ja luotettavuutta on laatia asiantunteva kestävyysraportoinnin varmennus. Sijoittajat ja rahoittajat tarvitsevat päätöksen tueksi luotettavaa ja vertailukelpoista tietoa kohdeyrityksensä kestävyystiedoista, jonka tueksi on laajennettu kestävyysraportoinnin sääntelyä EU:n tasolla. Tilintarkastajien ammattitaito katsotaan myös olennaiseksi tekijäksi kestävyysraportoinnin laadun varmentamisessa. Tilintarkastajan valmius tuottaa laadukas kestävyysraportoinnin varmennus perustuu tilintarkastajan auktorisoinnin vaatimaan pätevyyteen, osaamiseen sekä tilintarkastajia sitoviin peruseriaatteisiin.

Toisin sanoen, kun tilintarkastaja suorittaa toimeksiantoyrityksen kestävyystietojen varmennuksen kansainvälisten varmennusstandardien ja sääntelyn mukaisesti, voidaan pitää laadun näkökulmasta varmennuksen toteutusta ja laadunvalvontaa kestäväällä pohjalla. Niskalan ja Palmuaron (2023, 47) mukaan tilintarkastajille tietojen laatuvaatimukset ovat varsin tuttuja, mutta lisätyötä aiheuttaa standardisoitujen kestävyystietovaatimusten osalta prosessien, kontrollien ja datavirtojen kohdalla täytettävät kriteerit laadukkaan tiedon saamiseksi.

4.3 ISAE 3000-standardi

ISAE 3000-standardi ohjaa tällä hetkellä myös kestävyysraportoinnin laatuvaatimuksia, kunnes julkaistaan enemmän CSRD-kestävyysraportointiin suuntaava uusi standardi. ISAE lyhenne tulee standardin nimestä ”International Standard on Assurance Engagements”, joka merkitsee kansainvälistä varmennustoimeksiantostandardia. ISAE 3000-standardi sisältää vaatimukset ja ohjeistukset niihin muihin varmennustoimeksiantoihin, jotka eivät ole menneitä aikaa koskevan taloudellisen informaation tai yleisluonteinen tarkastus. Toisin sanoen ISAE 3000-standardia käytetään muun muassa kestävyysraportoinnin varmentamiseen. Standardit kattavat sekä kohtuullisen varmuuden antavien tiedon varmennustoimeksiantoihin, että rajoitetun varmuuden antaviin toimeksiantoihin, mikä on tällä hetkellä kestävyysraportoinnin varmennuksen taso. Standardin vaatimuksena on, että sekä toimeksiantotiimin jäsenet, että toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen suorittaja noudattavat IESBAN kansainvälisiä eettisiä sääntöjä (International Ethics Standards Board) taikka vaihtoehtoisesti muita samantasoisia säädökseen tai määräykseen sisältyviä vaatimuksia. (IAASB 2023.)

Eettisten vaatimusten mukaan tilintarkastajalta edellytetään rehellisyyttä, objektiivisuutta, ammatillista pätevyyttä ja huolellisuutta, salassapitovelvollisuutta sekä ammatillista käyttäytymistä. Edellä määriteltyihin peruseriaatteiden lisäksi IESBAn eettisiin sääntöihin kuuluu myös kansainväliset riippumattomuusstandardit, jonka mukaan riippumattomuus tarkoittaa sekä mielen että näkyvää riippumattomuutta. Riippumattomuuden avulla turvataan tilintarkastajan tekemä varmennusjohtopäätös ilman sellaisia vaikutuksia, jotka voisivat vaarantaa varmennusjohtopäätöksen tekemistä. Riippumattomuus myös parantaa tilintarkastajan mahdollisuuksia toimia eettisten peruseriaatteiden mukaan rehellisesti, objektiivisesti sekä säilyttää ammatillisen skeptisyyden. Riippumattomuusvaatimusten noudattaminen katsotaan laajasti yleisen edun kannan mukaiseksi ja kuuluvan kiinteäksi osaksi korkealaatuista varmennusta.

Eettisten sääntöjen noudattamisen lisäksi toimeksiannon suorittajan on toimittava tilintarkastusyhteisössä, joka noudattaa kansainvälistä laadunvalvontastandardia ISQC 1:tä tai muita ammatillisia, säädökseen tai määräykseen liittyviä vaatimuksia. Laadunvalvontastandardi ISQC 1 edellyttää muun muassa, että tilintarkastusyhteisö sekä luo että ylläpitää yhteisössään laadunvalvontajärjestelmää, johon kuuluvat seuraaviin osa-alueisiin liittyvät toimintaperiaatteet ja menettelytavat: laatua koskevat johdon velvoitteet tilintarkastusyhteisössä, olennaisimmat eettiset vaatimukset, asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksyminen ja niiden ylläpito, henkilöresurssit, toimeksiantojen suorittaminen sekä sen seuranta. Lisäksi tilintarkastusyhteisön on dokumentoitava edellä mainitut toimintaperiaatteensa ja menettelytapansa viestien niistä myös työntekijöilleen. Tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmässä havaitut puutteellisuudet voivat vaikuttaa myös varmennettavien yritysten varmennustyöhön. Puutteellisuus ei kuitenkaan aina viittaa siihen, etteikö varmennuksissa olisi kuitenkin tehty ammatillisten standardien ja sovellettavien säädöksiin ja määräyksien vaatimusten mukaisesti tai varmennusraportti olisi ollut asianmukainen. Tehokkaaseen laadunvalvontajärjestelmään liittyy seurantaprosessi, jonka avulla tilintarkastusyhteisö saa kohtuullisen varmuuden siitä, että laadunvalvontajärjestelmään liittyvät toimenpiteet ja menettelyt ovat relevantteja, riittäviä sekä ne toimivat tehokkaasti. (IAASB 2023.)

Varmennuksen suorittavan tilintarkastajan on sen ratkaisemiseksi, täyttävätkö varmennustoimeksiannon edellytykset suoritettava varmennettavan yrityksen alustavan tuntemuksen ja asiaankuuluvan osapuolen kanssa käydyn keskustelun pohjalta ratkaistava, ovatko asiaankuuluvien osapuolien roolit sekä velvollisuudet soveltuvia kyseisissä olosuhteissa sekä täyttääkö toimeksianto kaikki seuraavat piirteet: kohde on asianmukainen sekä toimeksiannossa käytettävät kriteerit, joiden pohjalta liittyvää tietoa tuotetaan ovat tarkoituksenmukaiset ja soveltuvat olosuhteisiin sekä niillä on seuraavat ominaisuuspiirteet: relevanssi, täydellisyys, luotettavuus, puolueettomuus sekä ymmärrettävyys. Lisäksi tilintarkastaja kykenee hankkimaan tarvittavan evidenssin eli todistusaineiston kestävyysraportoinnin varmennuksen johtopäätöksen tueksi. (IAASB 2023.)

4.4 Rajoitettu varmuus

Tilintarkastajat tekevät varmennustoimeksiantoja, joiden tarkoituksena on esittää johtopäätös tiedon oikeellisuudesta sekä lisätä sidosryhmien ja muiden tietoja tarvitsevien luottamusta varmennettavana olevaan tietoon. Tilintarkastajat tekevät kahdenlaisia varmennustoimeksiantoja, jotka voidaan jakaa kohtuullisen varmuuden antaviin ja rajoitetun varmuuden antaviin toimeksiantoihin. Molemmissa varmennustoimeksiannoissa tulee hankkia riittävä määrä tarkoitukseen soveltuvaa näyttöä eli evidenssiä tarkastettavan kohteen tietojen oikeellisuudesta. Kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa tilintarkastaja suorittaa laajoja menettelyjä, jossa otetaan huomioon myös tarkastuskohde, yrityksen sisäinen tarkastus ja aineistotarkastus. Kohtuullisen varmuuden liittyvissä toimeksiannoissa tilintarkastajan johtopäätös ilmaistaan usein myönteisessä muodossa, kuten ”lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti ja täyttää lakisääteiset vaatimukset”. Lausunnossa mainitaan myös tarkastuskohteen mittaamisesta aiemmin määriteltyjen kriteerien mukaisesti. (Tomperi, Halminen & Turunen 2018; EU 2022/2464; Niskala & Palmuaro 2023, 54.)

Rajoitetun varmuuden toimeksiantojen lopputulos esitetään lausunnolla, jossa tilintarkastaja ei ole havainnut mitään sellaista seikkaa, jonka vuoksi voitaisiin päätellä, että kestävyysraportointi olisi oleellisesti virheellinen. Kohtuullisen varmuuden antavassa tilintarkastuksessa viitataan siis korkeaan varmuustasoon, mutta ei kuitenkaan täydelliseen varmuuteen tilintarkastuskohteen tietojen oikeellisuudesta. Tämän vuoksi se antaa kohtuullisen varmuuden tilinpäätöksen oikeellisuudesta ja siitä, että se on laadittu säännösten mukaisesti. Rajoitetun varmuuden toimeksianto on laajuudeltaan kohtuullisen varmuuden tasoa suppeampi sekä ajoitukseltaan että laajuudeltaan ja tilintarkastaja kohdistaa tämän kaltaisille toimeksiannoille vähemmän testejä varmistaakseen tietojen todenmukaisuutta. (Tomperi, Halminen & Turunen 2018; EU 2022/2464; Niskala & Palmuaro 2023, 54; IAASB 2013.)

ISAE 3000 -standardin mukaan rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa tilintarkastaja alentaa toimeksiantoyrityksen varmennuksen riskin sellaiselle tasolle, joka on varmennettavan toimeksiantoyrityksen olosuhteet huomioiden hyväksyttävä. Rajoitetun varmuuden toimeksiannoissa tarkoituksena saavuttaa varmuustaso, joka on varmennuksen tehneen tilintarkastajan ammatillisin harkinnan mukaan mielekäs. Jotta tilintarkastajan suorittama varmuustaso olisi mielekäs, lisää se todennäköisesti tietoja hyödyntävien luottamusta kohdetta koskevaan tietoon siinä määrin, että luottamuksen kasvu on selvästi merkittävämpää. (IAASB 2023) Laadun näkökulmasta Ballou ym. (2018) mukaan kestävyysraportoinnin varmentamiseen käytettävää rajoitetun varmuuden taso ei tue välttämättä riittävästi kestävyysraportoinnin laatua. Kestävyysraportoinnin on kuitenkin tarkoitus saavuttaa yhtäläinen varmuustaso taloudellisten raporttien kanssa. Vuoden 2024 raportoinnista alkaen kestävyysraportoinnin varmennuksen osalta vaatimuksena on kuitenkin toistaiseksi rajoitetun varmuuden taso. Ongelmaksi muodostuu kuitenkin se, ettei kestävyysraportoinnin varmentamiseen ole vielä yhtenäistä standardia, vaan varmennustasoa on kaavailtu nostettavan korkeamman varmuuden eli kohtuullisen varmuuden tasoon aikaisintaan vuodesta 2028 alkaen. (EU 2022/2464; Niskala & Palmuaro 2023, 54.)

5 Kestävyyseraportoinnin varmentaminen ja laadun mittaaminen tilintarkastajan työssä

5.1 Tutkimusaineiston hankinta ja analysointi

Tutkimuksen tarkoituksena oli selvittää, millä tavoin kestävyysraportoinnin tuottamaa informaatiota voidaan varmentaa tilintarkastajan näkökulmasta ja kuinka voidaan varmistua siitä, että kestävyysraportoinnin tiedot ovat olennaisesti oikein. Lisäksi tutkija halusi selvittää, miten kestävyysraportoinnin tietojen varmennusta voidaan laadullisesti mitata. Tutkimusongelman selvittämiseksi toteutettiin teemahaastattelu, jossa haastateltiin kestävyysraportoinnin varmentamisen parissa työskenteleviä tilintarkastajia tai tilintarkastustiimissä työskenteleviä asiantuntijoita. Haastatteluun kutsuttiin eri kokoisista tilintarkastusyhteisöistä asiantuntijoita mahdollisimman erilaisineen taustoineen ja työkokemuksineen kestävyysraportoinnin varmennukseen liittyen, jotta saataisiin mahdollisimman laajoja näkökulmia tutkimukseen. Tutkimuksen kannalta tärkeimpänä asiana pidettiin haastateltavia valitessa, että heillä olisi kokemusta sekä käytännöntyöstä varmentamisen parissa sekä teoreettista näkökulmaa kestävyysraportoinnista sekä sen sääntelystä kestävyysraportoinnin varmentamisesta vastatakseen tutkimuksen kannalta olennaisiin kysymyksiin. Haastateltavia saatiin yhteensä neljä, joista kolme työskentelivät Big 4-yhtiössä, jotka käsittävät neljä suurinta tilintarkastusketjua ja yksi hieman pienemmässä kansainvälisessä tilintarkastus- ja asiantuntijaorganisaatiossa.

Alla (Taulukko 1.) on eriteltyä vielä haastateltavien taustat, jotka olivat taustoiltaan hyvin toivottavia ja vastasivat tutkimuksen kannalta oikeaa kohderyhmää. Kaikki haastateltavat toimivat pääosin kestävyysvarmentamisen parissa joko toimeksiantotiimissä, auktorisoituna varmentajana tai konsultoinnin parissa. Kaksi haastateltavista olivat auktorisoituja KHT-tilintarkastajia ja heillä oli myös suoritettuna kestävyysraportointitarkastajan tutkinnon kurssit, joista toisella on jo KRT-erikoispätevyys ja toinen on parhaillaan suorittamassa KRT-erikoispätevyyttä. Kahdella muulla oli muutoin monipuolisesti hankittua osaamista kestävyysraportoinnin varmentamiseen liittyen työskennellessään joko konsulttina ja kouluttajana tai kestävyysraportoinnin varmennustiimissä.

Heillä oli lisäksi monipuolista osaamista kestävyysraportoinnin varmentamisesta, joten heidät katsottiin olevan tutkimuksen kannalta valideja asiantuntijoita vastaamaan tutkimuksen kannalta tärkeisiin kysymyksiin.

Taulukko 1. Haastateltavien taustatiedot

Haastateltava	Tilintarkastuskokemus, titteli	Kestävyysvarmennus kokemus	Haastattelupäivä
Asiantuntija 1	9 vuotta, Senior Manager, KHT	KRT-erikoistutkintoa suorittamassa, kestävyysraportoinnin varmennustiimissä	10.5.2024
Asiantuntija 2	5 vuotta, Partner, IFRS ja kestävyysraportointipalveluiden vetäjä	Konsultoi ja kouluttaa kestävyysraportoinnin varmentajia	31.5.2024
Asiantuntija 3	5 vuotta, Assistant manager	Kestävyysraportoinnin varmennustiimissä	17.9.2024
Asiantuntija 4	12 vuotta, Director, KHT	KRT-erikoispätevyys, kestävyysraportin varmennustiimissä	16.10.2024

Teemahaastattelut toteutettiin etänä Teams-videopuhelun välityksellä yksilöhaastatteluina touko-, syys- ja lokakuun aikana asiantuntijoiden aikataulujen puitteissa. Haastattelut nauhoitettiin haastateltavien luvalla, jotta haastattelut voitiin myöhemmin litteroida tekstimuotoon tutkimustuloksien syvempää tarkastelua ja analysointia varten. Haastattelut kestivät haastateltavan mukaan noin 30–60 minuuttia. Haastateltaville lähetettiin etukäteen käsiteltävät teemat eli haastattelurunko (Liite 1), jonka tarkoituksena oli sekä ohjata haastattelua tutkimusongelmiin vastauksien saamiseksi sekä antaa haastateltaville aikaa pohtia rauhassa etukäteen annettuja teemoja sekä alustavia kysymyksiä mahdollisimman kattavan haastattelun sisällön varmistamiseksi. Haastateltavien henkilöllisyystiedot säilytettiin luottamuksellisina ja haastateltavat käsiteltiin tutkimuksessa anonymisti nimikkeillä asiantuntija 1–4. Tekstimuotoon litteroiduista haastattelusta poistettiin täytesanoja ja murre sanoja selkeyttämään lukijoiden ymmärrystä puhutuista aiheista keskittyen poimimaan vain tutkimuksen kannalta olennaisimmat sanat ja lauseet. Litteroiduista haastatteluista ei kuitenkaan poistettu sellaisia aineistoja, jotka jäivät etukäteen päätettyjen teemojen ulkopuolelle, sillä niiden katsottiin liittyvän käsiteltävään tutkimusaiheeseen ja tuovan sitä kautta lisäarvoa tutkimukseen.

Litteroidut haastattelut pilkottiin pienempiin osiin järjestellen ne haastattelurunkona (Liite 1) toimivien alustavien teemojen alle ja lopuksi yhdistellen kaikkien haastateltavien vastaukset yhteen samaan tiedostoon. Yhteisen tiedoston avulla voitiin löytää sekä toistuvia että tutkimuksen kannalta merkittäviä teemoja haastateltavien vastauksista ja näin koota yhteen analysointia varten tutkimusaineisto. Myös alkuperäiset litteroidut erilliset haastattelutiedostot säilyttiin, jotta jokaisen asiantuntijan vastauksiin voitiin palata erikseen varmistamaan, ettei tietoja puutu yhteisestä tiedostosta.

Asiantuntijoille lähetettiin vielä luettavaksi tämän luvun haastatteluaineisto, johon heillä oli noin viikko aikaa kommentoida mahdollisia korjausehdotuksia sekä hyväksyttää haastatteluaineiston pohjalta tehty analysointi. Tällä toimenpiteellä vahvistettiin tutkimuksen luotettavuus, jolloin asiantuntijoilla oli aikaa katsoa uudestaan haastattelutulokset sekä esittää mahdollisia lisäyksiä tai korjausehdotuksia, mikäli he olisivat eri mieltä haastatteluissaan aiemmin antamistaan vastauksistaan. Asiantuntijoiden antamat korjausehdotukset huomioitiin ja korjattiin tutkimukseen vahvistaen näin tutkimuksen luotettavuutta ja tietojen paikkansapitävyyttä.

5.2 Kestävyysraportointi tilintarkastajan näkökulmasta

Haastattelut aloitettiin hyvin vapaamuotoisella keskustelulla CSRD-kestävyysraportoinnin pääpiirteistä, jonka tarkoituksena oli luoda hyvä viitekehys koko teemahaastattelussa käytäviin aiheisiin. Tällä keskustelun aloituksella haluttiin lisäksi kartoittaa haastateltavien näkökulmaa uuden sääntelyn alla olevan kestävyysraportoinnin varmentamisesta sekä näkemyksiä uutta kestävyysraportointia kohtaan. Haastattelussa korostui odottavainen, mutta hieman huolissaan oleva ilmapiiri, sillä vaikka vapaaehtoista kestävyysraportointia on ollut jo aiemmin suurimmilla yrityksillä, ollaan kuitenkin uuden äärellä. Muutos on sellainen, jota ei voida etukäteen tietää mitä tulee tapahtumaan erityisesti niissä yrityksissä, jolle kestävyysraportointi on täysin uutta. Osa haastateltavista asiantuntijoista toivat omia tuntemuksiaan kestävyysraportoinnin merkityksestä ja osittain huoliaankin kestävyysraportointiin liittyen. Asiantuntijat pitivät kuitenkin säännellympää kestävyysraportointia sekä sen pakollista ulkopuolista varmentamista hyvänä asiana muun muassa tasalaatuisemman sisällön ja vertailukelpoisuuden vuoksi.

Varmennus on kohdistunut vain joihinkin tiettyihin raportin tietoihin, eikä kokonaisuuteen, jonka vuoksi varmentaminen ei ole ollut täysin läpi luotavaa. Mitä se nyt sitten tulee näille kestävyysraporteille olemaan, kuvittelisi että se johtaisi semmoisen tasalaatuisempaan sisältöön myös. Ja sitten vielä lisäksi, kun se tulee osaksi toimintakertomusta niin sen arvokin myös nousee, kun hallituksen on allekirjoitettava toimintakertomus, jossa on myös kestävyysraportointitiedot. (Asiantuntija 1)

Se (kestävyysraportointi) on varsin tarpeellista ja tavallaan varmasti saavutetaan tällä hyviä tuloksia, koska ne on nyt sidottu tavoitteisiin ja (ne) varmennetaan. (Asiantuntija 2)

Tilintarkastajan valmiudet kestävyysraportoinnin varmentamiseen olivat asiantuntija 1 mukaan luottavaiset esimerkiksi varmentamiseen käytettävän standardien vuoksi.

Mutta toki se on meidän varmentajan semmoinen metodologia ja se, että mitä meidän kuuluu varmentaa, niin siinä on pidemmät traditiot ja siinä mun mielestä ei olla niin tyhjän päällä. Ollaan siis silleen tyhjän päällä, että on uusi aihe, jota varmennetaan, mutta kyllä mä uskoisin, että meillä on kuitenkin ihan hyvät standardit ja hyvä perinne siihen, että on sellaista osaamista itse varmentamisprosessiin. Ei ole sellaista huolta, etteikö jotenkin tiedettäisi mitä pitää tehdä. (Asiantuntija 1)

Myös Gullkvist (2023) pitää tutkimuksessaan todennäköisenä, että kestävyysraportoinnin asema ja merkitys tulevat korostumaan entisestään kestävyysraportoinnin varmennuksen tultua pakolliseksi. Lisäksi lisääntynyt standardisointi mahdollisesti helpottaisi tilintarkastajien työtä ja kestävyysraportoinnin loppukäyttäjiä vertailukelpoisuuden paranemisen kautta sekä kannustaisi yrityksiä kehittämään kestävyystietojen raportointia.

5.3 Kestävyysraportoinnin varmennuksen arviointikriteerit

Haastatteluissa selvitettiin asiantuntijoilta, miten tilintarkastaja voi työssään varmistua kestävyysraportoinnin tuottamien informaatioiden oikeellisuudesta. Kysyttäessä kestävyysraportoinnin tietojen oikeellisuuden varmentamisesta asiantuntijoilta, vastauksissa esiintyi hyvin laajoja, mutta keskenään samankaltaisia vastauksia. Kysymyksellä haluttiin saada selville, millä tavoin tilintarkastaja voi varmentua, että kestävyysraportoinnin sisältämät tiedot ovat riittävällä tasolla oikein ja minkälaisia mahdollisia arviointikriteerejä tähän liittyy. Jokainen asiantuntija korosti vastauksessaan kestävyysraportoinnin varmennuksen tasossa käytettävän rajoitettua varmennusta, jota käsiteltiin yksityiskohtaisemmin luvussa 4.4.

Kaikki neljä asiantuntijaa mainitsivat lisäksi arviointikriteereiksi yrityksen prosessikuvauksen, jonka avulla hankitaan ymmärrys toimeksiantoyrityksen prosesseista sekä kontrolleista haastatteleamalla muun muassa toimeksiantoyrityksen johtoa. Lisäksi asiantuntijat mainitsivat tietojen analysoinnin ja analyttisen päästövertailu esimerkiksi kahden saman toimeksiantoyrityksen tehtaiden välillä. Kolme asiantuntijaa 1, 3 ja 4 mainitsivat myös riskien arvioinnin osaksi kestävyysraportoinnin varmennuksen oikeellisuuden arviointikriteeriä sekä kontrollien testauksen, vaikka sen ei katsota kuuluvan rajoitetun varmuuden toimeksiantoihin suppean varmuustason vuoksi. Kaksi asiantuntijaa 3 ja 4 mainitsivat myös yhdeksi olennaiseksi toimenpiteeksi kaksoisanalyysin läpikäynnin, jota käsiteltiin luvussa 3.5. Asiantuntijoiden 1, 3 ja 4 mukaan tarvittavat varmennukseen liittyvät toimenpiteet tehdään sen pohjalta, kuinka riskinen ja olennainen osa-alue on kyseessä. Mitä riskillisempi osa-alue on kyseessä, sitä enemmän toimenpiteitä siihen kohdistetaan.

Kestävyysraportoinnin varmennuksessa lähtökohta on se, että pyritään ymmärtämään sitä niin paljon kuin nyt on rajoitetussa varmuudessa tarkoitus, eli miten syvälle on tarkoitus mennä, niin niissä puitteissa on tarkoitus ymmärtää missä on eniten riskiä, että joku menee pieleen ja sitten niihin osa-alueisiin laitetaan enemmän paukkuja...Kun me tehdään tätä rajoitetun tason varmennusta, niin ne ei välttämättä ole mitään kauhean pitkälle meneviä ne tarkastustoimenpiteet, mutta sitten toki tämä ammatillinen harkinta, niin onhan sitten siellä, että jos on tosi riskinen aihealue ja alkaa tulla vähän sellaista ristiriitaista informaatiota eri lähteistä, niin silloin me tehdään enemmän (toimenpiteitä) ja pyydetään vaikka sitten ihan yksityiskohtaisempaa evidenssiä ja tehdään uudelleen laskentaa. (Asiantuntija 1)

Tilintarkastajan tulee huomioida olennaisten kestävyystietojen esittäminen kestävyysraportissa esimerkiksi läpikäymällä toimeksiantoyrityksen tekemän kaksoisanalyysin yrityksen toimintaan vaikuttavista kestävyysseikoista.

Yksi tosi merkittävä asia on just huomioida iso kuva, että tuleehan raportilta esiin ne aiheet mitkä ovat kyseisellä yrityksellä olennaisia. Eli tähän liittyy olennaisesti se kaksoisolenneisuusanalyysin läpikäyminen, joka on hyvin olennainen asia kestävyysraportin varmennuksissa. Ja se yleensä tehdään varmennusprosessin alkuvaiheessa, että päästään samalle sivulle yrityksen kanssa siitä, että mitkä on ne aiheet, mistä yrityksen tulee raportoida ja toisaalta myös siitä, ettei sinne raportille sitten nousisi sellaisia aiheita mitkä olisi epäolennaisia. ... Olennainen osa varmennusta on ihan sen raportin läpikäynti, että onhan raportilta esitetty ne tiedot mitä ESRS standardit vaatii ja että raportti on koottu standardien mukaisesti. (Asiantuntija 3)

Riskien analysoinnin ja olennaisuuden lisäksi varmentajan tulisi asiantuntija 2 mukaan pystyä hankkimaan riittävästi evidenssiä eli todisteita kestävyysraportoinnissa esitetyille narratiivisille väitteille.

Tosiaan se, että jos se lausunto on sellainen, että siihen ei voi kerätä mitään evidenssiä, niin silloinhan varmentaja ei voi sanoa siitä mitään. Ja sitten jää oikeastaan vaihtoehdoksi ottaa se pois sieltä kestävyys selvityksestä tai sulkee jotenkin pois sen varmennuksen piiristä, että periaatteessa jokainen sana tai lause mikä on sen varmennuksen piirissä olevassa kestävyys selvityksessä, niin pitää pystyä johonkin johtamaan tai jollain tavalla olla evidenssi (todiste väitteille). (Asiantuntija 2)

Edellä kuvattujen lisäksi asiantuntijat 1 ja 3 kuvailivat kestävyysraportoinnin varmentamisen lähtökohtia hyvin samankaltaiseksi, kuin taloudellisen raportoinnin varmentamisessa. Lisäksi asiantuntija 3 mukaan lähtökohtana tulee kestävyysraportoinnin varmentajana varmistaa raportoinnin täyttävän myös ESRS eli kestävyysraportointistandardien sisältövaatimukset, joita käsiteltiin luvussa 3.3.

Mä jotenkin ajattelen, että vaikka se kohde tai se aihe on eri, kuin tilinpäätöksissä, niin se kuitenkin lähtee aika samantyyppisistä asioista, kun tilinpäätösten varmentaminen, että jos meillä on käsitys, että mitkä siellä on niitä olennaisia asioita. (Asiantuntija 1)

Tosiaan lähtökohtana on se, että kestävyysraportointi varmentajan tehtävä on varmistaa, että kestävyysraportit on paikkansa pitäviä ja täyttää ESRS-standardien vaatimukset. Mutta aina taustalla ajatuksena on se, että sidosryhmät voi luottaa raportin sisältöön ja yrityksen esittämään tietoon kestävästä kehityksestä. Eli periaatteessa toi lähtökohta on hyvin samanlainen kuin tilintarkastuksessa. (Asiantuntija 3)

ISAE 3000 -standardin mukaan kohteen arviointiin ja mittaamiseen soveltuvat kriteerit riippuvat asiayhteydestä, eli ne tulisi määrittää toimeksiannon olosuhteita huomioiden. Esimerkiksi samalla kohteelle voi olla erilaisia kriteerejä, jotka tuottavat erilaisia mittaus- tai arviointituloksia. Lisäksi toimeksianto yrityksen olosuhteilla on vaikutusta muun muassa varmuustasolla ja missä määrin kukin osa-alue on tarkastuksen kannalta relevantti. Kestävyysraportoinnissa käytettävää rajoitetun varmuuden tasossa tilintarkastaja voi päättää hankkia varmennusta varten evidenssiä muulla tavoin kuin yrityksen kontrolleja testaamalla. (IAASB 2023)

5.4 Varmennuksen laadullinen mittaaminen

Yhtenä haastattelun teemana oli käsitellä kestävyysraportoinnin varmentamisen laadun mittaamista. Laadulla tarkoitettiin tässä tutkimuksessa sitä, millä tavoin tilintarkastaja voi varmentaa parhaalla mahdollisella tavalla sitä, että kestävyysraportointi olisi rajoitetun varmuuden tasolla olennaisesti oikein ja täyttäisi CSRD-standardien sisältövaatimukset. Asiantuntijoilta kysyttiin, millä tavoin kestävyysraportoinnin varmentamisen laatua voidaan mitata ja arvioida. Laatuvaatimuksia ohjaa edelleen ISAE 3000-standardi, kuten jokainen asiantuntija mainitsi haastatteluissa.

Mun mielestä se ISAE 3000-standardi on kuitenkin ihan hyvä lähtökohta varmentajille työkaluksi tavallaan siihen, että mitä meiltä odotetaan ja sehän on tosi paljon sellainen, että aika monessa kohtaa viitataan sellaiseen ammatilliseen harkintaan, että se ei ole mikään semmoinen, että sen lukemalla sä tiedät tasan tarkkaan mitä sä teet jossain tietyssä kohtaa. (Asiantuntija 1)

Lisäksi asiantuntijat 2 ja 4 mainitsivat myös luonnosvaiheessa olevan uuden ISSA 5000-standardin. Luonnosvaiheessa oleva ISSA 5000 palvelisi kahden haastateltavan asiantuntijan mukaan entistä paremmin CSRD-kestävyysraportoinnin laatuvaatimuksia. Silvola ym. (2024) toteavat, että ISSA 5000 -standardia voidaan jo pitää pohjana kestävyysraportoinnin varmennusstandardille, jolla varmistetaan johdonmukainen käytäntö kestävyysraportoinnin varmennukselle globaalisti sekä se toimii pohjana tuleville ISSA-standardeille.

Haastatteluissaan asiantuntijoiden 1–3 mukaan kestävyysraportoinnissa tiedon tulisi olla laadun näkökulmasta eheä, eikä raportointivelvollisen yrityksen tulisi nostaa kestävyystietojen positiivista asiaa suhteettomasti esille peitelläkseen kestävyystietoihin liittyviä negatiivisia puolia.

...Samalla oltava tiedon eheys, että jos meillä on toinen tehdas konsernissa, joka tekee sipsejä, niin se pitää nostaa siinä samassa asiayhteydessä ja sen laatijan pitäisi ymmärtää se ja varmentajan näkökulmasta, että me ei nosteta suhteettomasti sitä positiivista asiaa vaan että siinä on myös se samalla painolla (se toinen puoli huomioituna). (Asiantuntija 2)

Ja tietysti tällaisen ulkoisen varmennuksen tavoite on kuitenkin antaa tällainen ulkopuolinen ja riippumaton varmennus eli oleellista tietysti myös käydä läpi kaikki riippumattomuuskysymykset ennen kuin mitään varmennusta edes ruvetaan tekemään. Että ollaan riippumattomia asiakkaasta ja siitä sellainen objektiivisuus myös tämän kestävyysraportin osalta, että esitetyt tiedot on objektiivisia ja siellä ei näy mitään tällaista positiivisten asioiden korostamista tai negatiivisten asioiden peittelyä. (Asiantuntija 3)

Yhdeksi tärkeäksi elementiksi asiantuntija 3 nosti tilintarkastajan riippumattomuuden tärkeyden ja tilintarkastajan ammattieettiset periaatteet, jossa tilintarkastuslain 4 luvun 1 § mukaan tilintarkastajan tulee toimia objektiivisesti, ammattitaitoisesti, rehellisesti säilyttäen ammatillisen kriittisyyden sekä huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen. Asiantuntija 4 viittasi haastattelussaan laatuksiteriksi ESRS 1:ssä määritellyt kestävyysraportoinnin tietojen laatuvaatimukset. ESRS-standardien (EU 2023/2772) laatuvaatimusten mukaan kestävyysraportoinnissa esitettyjen tietojen tulee olla merkityksellisiä, todenmukaisesti esitetty, vertailukelpoisia, todennettavia ja ymmärrettäviä, kuten myös luvussa 4.3. luvussa on aiemmin käsitelty. Kestävyystietoja voidaan pitää merkityksellisinä silloin, kun niillä voi olla vaikutuksia tietojen käyttäjien päätöksiin kaksoisolennaisuus periaatteen mukaisesti. Kestävyystietojen voivaan katsoa vaikuttavan käyttäjien päätöksiin, mikäli heillä on ennakoivaa tai vahvistavaa arvoa tai molempia, esimerkiksi tulosten ennustamiseen tai ne niillä tiedolla voidaan vahvistaa aiempia arviointeja. Todenmukaisen esittämisen edellytyksenä on, että tiedot ovat täydellisiä, neutraaleja ja tarkkoja. Täydellinen kuvaus kestävyteen liittyvistä vaikutuksista, riskeistä ja mahdollisuudesta käsittää kaikki ne olennaiset tiedot, joita kestävyysraportoinnin käyttäjät tarvitsevat ymmärtääkseen yrityksen toiminnan kestävyteen liittyvät vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet. Täydelliseen kuvaukseen liittyy myös, miten yritys on huomionnut edellä määritellyt asiat strategiassaan, riskienhallinnassaan ja hallintotavassaan sekä mittarit, jotka on tehty tavoitteiden asettamiseksi ja suorituskyvyn mittaamiseksi. Tietojen neutraalilla viitataan puolueettomuutta tietojen valinnassa tai sen antamisessa. Tiedot eivät voi olla arvioivia eikä tiettyjä tietoja ei voida suhteettomasti korostaa, kuten asiantuntijoista 2 ja 3 aiemmin mainitsivat. Kestävyteen liittyviin sekä myönteisiin että kielteisiin vaikutuksiin, riskeihin ja mahdollisuuksiin on täten suhtauduttava samalla painoarvolla. (EU 2023/2772.)

Osana kestävyysraportoinnin tietojen oikeellisuuden arviointikriteerien ja laadullisten varmennus tekijöiden selvittämistä, haastateltavilta asiantuntijoilta kysyttiin lisäksi konkreettisia esimerkkejä kestävyysraportoinnin varmennukseen liittyvistä toimenpiteistä. Kysymyksellä kartoitettiin sitä, millä konkreettisin tavoin kestävyysraportoinnin tietoja voidaan varmentaa erityisesti laadullisesta näkökulmasta. Asiantuntijoiden vastauksissa esiintyi osittain samoja vastauksia, kuin tietojen oikeellisuuden ja laadun arviointiin liittyvissä kysymyksissä.

Konkreettisia esimerkkejä olivat muun muassa toimialalaskelmat ja -vertailu, tarkastuslaskenta eli tietojen uudelleen laskeminen, päästölaskelmat, analyttinen vertailu, pistokokeet datapisteisiin, prosessin, kaksoisolennaisuusanalyysin ja ESRS-standardien checklist läpikäyminen sekä haastattelut toimeksiantoyrityksen johdon kanssa riittävän ymmärryksen hankkimiseksi.

Nostaisin tosiaan sen teemaprosessin esiin hyvin vahvasti ja muilta osin, niin ehkä tällainen kestävyysraportin varmentamisen vuosikello on aika samantyyppinen kuin mitä tilintarkastuksessa, että tehdään riskisuunnittelutoimenpiteitä, haastatellaan yhtiötä, jotta saadaan ymmärrys datankeruu prosesseista. Myös haastatellaan yrityksiä tyypillisesti tällaisesta kontrolliympäristöstä ja raportointiohjeistuksesta. (Asiantuntija 3)

Asiantuntija 3 vastausta tukee Suomen Tilintarkastajien raportointisuositusta (2023b), jonka mukaan rajoitetun varmuuden toimenpiteitä voivat olla esimerkiksi yrityksen kestävyystietojen vastuussa olevien henkilöiden haastattelut, datankeruuprosessit sekä analyttiset toimenpiteet.

Yhtenä konkreettisena esimerkkinä varmennukseen liittyen asiantuntija 2 nosti kestävyystietojen todennettavuuden, joka viittaa myös ESRS-standardien laatuvaatimukseen raportoida sellaiset kestävyystiedot, jotka ovat todennettavissa. Kestävyystietoja voidaan pitää todennettavina, mikäli useat asiantuntevat ja riippumattomat henkilöt voivat tulla sellaiseen lopputulokseen, että kestävyysraportoinnin tietojen kuvaus on todenmukainen. (EU 2023/2772.) Kestävyysraportointi sisältää numeroiden lisäksi narratiivista tekstiä, joka tulisi asiantuntija 2 mukaan perustua realistisiin sekä todennettavissa oleviin tietoihin.

Kun 60 % koko paketista (kestävyysraportoinnista) on narratiivista tekstiä niin sen havainto myös siitä, että niiden kirjoittaminen ei ole tietenkään helppoa, esimerkiksi jos siellä on semmoinen lausunto, että ”teemme terveellistä ruokaa lapsille”, niin me ei voida varmentaa sitä, vaan siihen pitäisi pystyä kytkemään niitä asianmukaisia kriteerejä, elikkä sen lauseen pitää jatkua tai sen taustalla pitää olla sitten että ”teetämme terveellisesti tai tuotamme terveellistä ruokaa lapsille, koska se sisältää vaikka 10 g sokeria per 100 g” ja se on toimialaa keskimääräisesti katsottuna vähän. (Asiantuntija 2)

Numerot ovat selkeämmin johdettavissa laskelmiin ja tositteisiin, mutta asiantuntija 2 mukaan yrityksen kestävyysraportoinnissa raportoitaville tavoitteille voi olla tarvetta konsultoida asiaa koskevaa asiantuntijaa varmentaa tiedon oikeellisuutta.

Numeroita on mun mielestä selkeämpi varmentaa, että niihin on joku laskelma ja se voidaan uudelleen laskea tai tehdä joku pistokoe, kuten tilintarkastuksessakin yleensä tehdään ja se on teknistä, mutta jos yhtiö sanoo, että kymmenkertaistetaan tai ja sitten että on tavoitteena kasvattaa osuus vetymarkkinoista 5 %:iin niin tähän voidaan käyttää parhaimmillaan jotain alan asiantuntijoita, noista pitäisi päästä jotenkin kiinni siihen, että mikä se markkina on, onko toi meille millään tavalla oikeasti realistinen väite tai ylipäänsä tehtävissä vai vaan jotain ihan puuta heinää. (Asiantuntija 2)

Tilintarkastajan tulee Suomen Tilintarkastajien suosituksen (2023b) mukaan hankkia riittävästi tietoa tarkasteltavan yrityksen toimintaympäristöstä esimerkiksi tarkastelemalla ja arvioimalla yrityksen johtamista, liiketoimintastrategiaa tai hallinnointikoodia sekä miten johto ja työntekijät ovat asennoituneet ja ymmärtäneet kestävyyskysymykset sekä ovat ne keskenään yhteneväiset. Tietojen todennettavuuteen liittyvien tarkastustoimenpiteiden lisäksi asiantuntijoiden 1 ja 3 mukaan sekä alalaskelmien että toimialavertailua on hyvä käydä luotettavan laskennan tai mahdollisesti puuttuvien tietojen havaitsemiseksi.

Vaikka lähtökohtaisesti aika paljon on just sitä analyysia ja keskustellaan asiakkaan kanssa niin sitten just varsinkin siellä ympäristödatassa niin siellä on kuitenkin sitten aika järkevästi pystyy menee tavallaan niihin alalaskelmiin, mitä asiakas on laatinut ja sieltä vaikka pistokokeilla katsotaan, että onko se luotettavaa nyt se laskenta. (Asiantuntija 1)

No ehkä siis keskeisenä se, että hankkii ymmärryksen yhtiön raportointiprosesseista ja sitten toisaalta ehkä tekee myös tällaista toimialavertailua, että onko esimerkiksi samalla toimialalla toimivien, jos miettii vaikka tätä kaksoisolennnaisuusanalyysiä, että jos se on tosi erilainen muilla yhtiöillä niin voisi ainakin miettiä, että onko esimerkiksi jotain olennaisia aiheita jäänyt raportoimatta. Toimialavertailun lisäksi sitten toki myös, että jos yhtiö on vaikka aikaisempina vuosina julkaissut vapaaehtoisesti vastuullisuusraportteja, niin käy myös vähän läpi, että onko raportoitavat aiheet muuttunut kauheasti aiemmista vuosista, että vaikka nyt tehdäänkin ESRS:n mukaisesti. (Asiantuntija 3)

Asiantuntijat 1, 2 ja 4 mainitsivat konkreettiseksi esimerkiksi myös haastavaksi koetun päästölaskennan tarkastuksen sekä siihen liittyvät toimenpiteet. Päästölaskentaa voitiin todentaa esimerkiksi pistokokein katsomalla yrityksen ostolaskuilta ilmoitetuista päästöistä sekä vertailla päästökertoimiin.

Jos se on vaikka se päästölaskenta, mikä siellä yleensä on ehkä semmoinen riskisin kuitenkin, niin me voidaan pyytää yleensä asiakkaalta sellaisia alalaskelmia, että vaikka tämän kohteen päästöt ovat alalaskelmia, että mikä on ollut energian käyttö, mitä päästökerrointa siinä on käytetty laskennassa ja sitten mikä on sen lopputulos. Riippuen miten monimutkaisia laskelmia asiakkaassa on, niin voidaan pistokokeena tai sitten joskus on niin yksinkertaista, että saa tosi helpolla aika hyvälläkin kattavuudella katsottua. Kyllä me voidaan tässä rajoitetun varmuuden tarkastuksenkin puitteissa, varsinkin jos on riski todennettu, että ei välttämättä ne ole oikein päästölaskennassa, niin voidaan todentaa jostakin esimerkiksi ostolaskun materiaalista, että kuinka paljon energiaa on mennyt jossain kohteessa, että se on tavallaan semmoinen myös aika nopea ja helppo, että jos on yksi energiantoimittaja, niin sä saat tyypillisesti yhdestä vuoden viimeisimmästä ostolaskusta katsottua energiankäytön. (Asiantuntija 1)

Asiantuntijan 1 tavoin myös asiantuntija 2 ja 4 nostivat päästölaskennan tarkastusesimerkiksi manuaalisen täsmäytyksen päästölaskelmaan perustuviin datapisteisiin, kuten esimerkiksi ostolaskuihin tai muuhun luotettavaan selvitykseen päästölaskelman luvuista.

Sitten mielellään jotain kontroleja, kontrollit voisi olla ihan manuaalijuttujakin, että joku vaan täsmäyttää, että joo tuolta tuli nyt näiden meidän 100 konserniyhtiön päästölaskelmat ja tuossa on se yhteisluku, niin jonkun pitäisi jotenkin perata sitä, että täsmääkö se niihin alla oleviin laskelmia tai mistä sen laskelman numerot ikinä tulee. (Asiantuntija 2)

Niin no esimerkiksi, jos on päästölaskentaa, niin sittenhän se perustuu tavallaan ne kerää yhteen kaikki datat niin, sittenhän me tehdään niihin datapisteisiin pistokoe tai pyydetään esimerkiksi lasku, mihin se perustuu se laskennallinen päästö ja katsotaan, että laskuperuste on oikein laskettu. Yleensä siinä on konvertointikerroin, millä sen tyyppisen toimijan ostoja esimerkiksi pitäisi konvertoida tai käyttää sitten ilmoitettuja lukuja. Yksi tyypillinen mitä tulee ilmi, on, että on käytetty kertoimia, mutta toimittaja onkin ilmoittanut laskulla päästöt, jolloin tulisi käyttää laskulla olevia päästöjä. (Asiantuntija 4)

Tilintarkastajan varmennustaitoihin ja -tekniikoihin kuuluvat muun muassa ammatillisen skeptisyyden ja harkinnan käyttö, toimeksiannon suunnittelu ja evidenssin hankkiminen sekä arviointi, tietojärjestelmien ja sisäisen valvonnan ymmärtäminen, riskien ja olennaisuuden huomioiminen, sopivien varmennustoimenpiteiden suorittaminen sekä huolellinen dokumentointi ja raportointitaito (IAASB 2023). Silvolan ym. (2024) mukaan rajoitetun varmuuden tasoinen varmennus pitää sisällään prosessien, kontrollien, laskelmien tarkastelun ja kestävyysraportointiin liittyvien kriteerien ja standardien noudattamisen, kuten asiantuntijat mainitsivat haastatteluissaan.

Rajoitetun varmuuden tasossa raportoitujen tietojen tarkastuksen ovat toisin sanoen suppeampia kuin kohtuullisen varmuuden tason tarkastuksissa, jossa tarkastetaan tietoja yksityiskohtaisemmin ja laajemmin.

Suomen Tilintarkastajien (2023b) suosituksen mukaan kestävyysraportoinnin varmennustoimenpiteet tulee suunnitella niin, että niiden pohjalta on mahdollista tehdä johtopäätös rajoitetun varmuuden tasolla. Suosituksen mukaan kestävyysraportoinnin varmennustoimenpiteet voivat olla esimerkiksi ymmärryksen muodostaminen toimeksiantoyrityksen raportointiaiheista, riskien arvioinnin kestävyystietojen oikeellisuudesta sisältäen analyttisiä toimenpiteitä datankeruuseen sekä tiedon yhdistelemiseen, haastattelut yrityksen johdon ja vastuuhenkilöiden kanssa muun muassa järjestelmien, prosessien ja kontrollien ymmärtämiseksi sekä tarkastuslaskentaa, kuten asiantuntijat mainitsivat haastatteluissaan. Toimenpiteiden avulla tilintarkastaja pyrkii hankkimaan riittävän määrän evidenssiä, joka tukee tilintarkastajan mahdollisuutta lausua, että kestävyysraportoinnin sisältävät tiedot ovat laadittu olennaisilta osin hallituksen ja johdon kriteerien mukaisesti.

Euroopan Unioni on antanut delegoidussa asetuksessaan (EU 2023/2772) ohjeistuksen vertailutietojen esittämisestä niin, että raportointivelvollisen yrityksen on annettava vertailutiedot edelliseltä kaudelta kaikista ilmoitetuista määrällisistä mittareista sekä kuluvalle kaudella ilmoitetuista rahamääristä. Yrityksien on lisäksi annettava vertailutiedot selostuksia varten, mikäli sen katsotaan olevan aiheellista kestävyys selvityksen ymmärtämisen kannalta. Poikkeavista vertailutiedoista on lisäksi annettava kestävyysraportoinnissa tiedot edellisellä kaudella ilmoitetun ja tarkistetun vertailuluvun välinen ero sekä syyt luvun tarkistamiselle.

5.5 Keskeiset haasteet kestävyysraportoinnin varmentamisessa

Kaikki neljä haastateltavaa asiantuntijaa olivat yhtä mieltä siitä, että haasteita on ilmassa, erityisesti kun menossa on ensimmäinen kestävyysraportoinnin varmennusvuosi nykyisillä standardeilla. Haasteet liittyivät sekä teknisen puolen varmentamiseen että suhteellisen nopeaan lakisääteiseen muutoksen tuomiin haasteisiin niin asiakkaille kuin asiantuntijoille itselleen. Keskeisinä haasteina asiantuntijat kokivat datan saannin ja siihen liittyvät erityisesti ympäristöön liittyvät tarkastustoimenpiteet, yrityksen prosessit ja kontrolliympäristön, aikataulun sekä vertailuvuoden puuttumisen.

Asiantuntijoiden mielestä myös varmennettavien kohteiden mittayksiköt ja tiedot sekä niihin varmentamat todisteet eli evidenssit ovat luonteensakin puolesta erilaisia kuin taloudellisen raportoinnin tiedot ja tuovat sen puolestakin haasteita. Datan saanti koettiin yhdeksi haasteeksi erityisesti siltä kannalta, että kestävyysraportoinnissa annetut tiedot voivat olla muussa muodossa kuin numeraalisessa, jolloin varmentaminen voi olla täysin mahdotonta muun muassa puutteellisen evidenssin vuoksi.

Osalle asiakkaista on tullut ehkä yllätyksenä, miten suuri muutos tää on, kun meillä tilintarkastajilla on lakisääteinen tehtävä varmentaa koko raportti ja tai se koko tietosisältö, niin silloin se on paljon. Se on ihan erilainen tehtävä kuin se, että se on sovittu sopimuksen varaisesti, että me todennamme jotkut tietyt ympäristön tunnusluvut vaikka. (Asiantuntija 1)

No ensinnäkin vahva mielipide on se, että ei päästä samanlaiselle tarkkuustasolle, kuin taloudellisen raportoinnin kanssa, että se ihan perustuen siihen, että meillä on erilaisia mittayksiköitä ja pelkkä olennaisuuden säätäminen voi olla jo aika hankalaa, mikä tässä ollut käsillä, että jos me varmennamme tilinpäätöstä, meillä on kaikki euroissa. (Asiantuntija 2)

Onhan tämä haaste varmentajille, kun me ollaan varmennettu tilinpäätöksiä ja siellä on kuitenkin se ikiaikainen tuhansia vuosia vanha kirjanpitoajatus taustalla, että meillä on kahdenkertainen kirjanpito ja tietty peruslogiikka, että miten kirjanpito tehdään, ja sitten tilintarkastajalla on tyyliin se pankkitili mihin kaikki viime kädessä sitten täsmää, että taloudellisen raportoinnin varmentajalla on niin sanottuja kivijalkoja, joihin pystyy tukeutumaan varmennettaessa tiettyjä euromääriä. (Asiantuntija 1)

Datankeruu prosessit sekä yrityksen kontrolliympäristöt kestävyysraportoinnin puolelta koettiin haastavina, erityisesti sen vuoksi, että niitä ei joko ollut tai ne olivat kehnot toimeksiantoyrityksissä. Haasteita lisäksi peilattiin jokaisen asiantuntijan kohdalla taloudellisen raportoinnin tarkastukseen, kestävyysraportoinnin varmentamisessa ei asiantuntijan 4 mukaan ole esimerkiksi pääkirjaa, jonka kautta tarkastella yksittäisiä tapahtumia tilikauden aikana.

Ehkä suurin kysymysmerkki on just se tavallaan asiakkaiden kontrolliympäristö, että se varmaan tulee vasta vuosien aikana, että varmentajakin voi enemmän luottaa siihen, että siellä on ne jäsenyneet prosessit ja kontrolliympäristö tavallaan toimii ja nyt vasta vähän harjoitellaan tässä näitten varmaan ensimmäisten vuosien aikana tätä raportointia, että niistä varmaan tulee ihan hyviä. Varmaan se prosessi, että miten se raportti saadaan aikaan, niin se tulee kyllä varmasti vielä parantumaan ja tulee semmoista tasalaatuista, että asiakkaat pystyy esimerkiksi joka kuukausi tuottamaan sitä dataa, eikä silleen vaan että kerran kuukaudessa he kerää vastuullisuusraporttiin tarvittavat tiedot. (Asiantuntija 1)

Riittämättömän datan saannin vaikeuksien lisäksi haasteeksi muodostui myös saadun datan luotettavuuden arvioiminen sekä sen varmentaminen, sillä toimitettu data saattoi kahden asiantuntijan mukaan olla pahimmillaan pelkkä sähköposti tai Excelin kulmaan tehty laskelma, joka ei suoraan ole varmennettavissa.

Kyllä nyt jostainhan se data tulee, mutta pahimmillaan se on oikeasti joku kiinankielinen sähköposti, missä ilmoitetaan, että ”joo täällä tuli joku tapaus” ja sitten siitä ei ole mitään muuta dokumentaatiota. Ja sitten, jos se on joku raportoitava asia niin kuin jollain yhtiöllä oikeasti voi olla, vaikka lahjontatapaukset tai joku, että jos sieltä tulee, niin sitten se on joku, että lähetetään pääkonttoriin tällainen, että no niin nyt tää kävi. No miten sitten varmennat, että niitä on just se yksi? – ”no kun täällä on tää yksi maili”- entä niin, entä jos se meni roskapostiin? Tai entä jos tää on lähetetty jotenkin (muulla tavoin). Ihan aito kysymys, että miten varmennat sen? (Asiantuntija 2)

Yleensä tällaisen kestävyysdatan osalta se on vielä vähän sellaista, että manuaalisesti on johonkin Excelin kulmaan tehty laskelmaa ja se sitten päättyy raportille tai sitten, että kysellään raportoitavia tietoja sähköpostitse vähän ympäriinsä ja raportoitavan tiedon taustadokumentaatio voi olla vaikka se, että joku yrityksen työntekijä on lähettänyt sähköpostin, jossa kertoo vaikka jonkun tietyn raportoitavan luvun. (Asiantuntija 3)

Kestävyysraportoinnin datankeruuprosesseja ja kontrolliympäristöä verrattiin lisäksi taloudellisen raportoinnin prosesseihin ja kontroleihin. Kestävyysraportoinnin datankeruuprosessit eivät ole niin pitkälle vietyjä, jolloin se tekee myös datan saannista hankalampaa.

Ei (kestävyysraportoinnin puolella) ole samaa pitkälle viritettyjä datan raportointiprosesseja, kun meillä on taloushallinnon puolella. Meillä on kirjanpitäjät, jotka tekevät vuosikymmenien kokemuksella yhtiöissä kirjanpitoa ja on hyvät kontrollit ja kaikki on tavallaan viritetty siihen, että se tilinpäätöksen tieto olisi hyvin luotettavaa siinä vaiheessa, kun se tulee varmentajan pöydälle. (Asiantuntija 1)

No ihan siis yleisellä tasolla yritysten datankeruuprosessi ja kontrolliympäristö, niin se ei tyypillisesti ole samanlaisessa pisteessä, kun taas sitten taloudellisen raportoinnin prosessit. (Asiantuntija 3)

Erityisesti ympäristöpuolen kestävyysasioiden varmennukset, kuten päästölaskelmien datan saanti sekä niiden tietojen arviointi ja tiedon eheys korostuivat haastavaksi asiantuntijoiden haastatteluissa. Myös kestävyysraportointistandardeissa (2023/2772) on tunnistettu mittaus- ja tietojen arviointiin liittyvää epävarmuutta. Standardin mukaan esimerkiksi alku- ja loppupään arvoketjua koskevia tietoja ei voida suoraan mitata, vaan ainoastaan estimoida eli arvioida.

Asiantuntijoiden mukaan ympäristöpuolen varmennuksen haastavuuden lisäksi ympäristödata koettiin usein myös riskillisemmäksi osa-alueeksi varmennustoimeksiannoissa. Haastavuuden tekee se, että dataa ei ole satavilla, tietoja voi puuttua tai niiden saaminen sekä arvioiminen on haastavaa.

Varsinkin ympäristödatassa riskit on yleensä suuremmat. Se tieto on luonteeltaan vaikeampaa, siellä on laskentaa ja asiakas voi joutua arvioimaan jotain asioita, että kaikkea ei ole. Tyypillisesti voi olla silleen, että jostain kohteesta ei saada mitään dataa, että sitten joudutaan osaa siitä datasta arvioimaan varsinkin nyt tuolla ympäristödatan puolella. (Asiantuntija 1)

Tuohon kontrolliympäristöön ehkä just eniten liittyy tämä tiedon eheys, että onhan kaikki tieto mukana, mitä raportilla pitää olla, ettei jää vaikka jotain toimipisteitä laskelmien ulkopuolelle. Ja sitten toisaalta tosi paljon tulee vastaan ihan sellaisia kaavavirheitä jossain päästölaskelmissa tai ollaan unohdettu päivittää päästökertoimet, että käytetään samoja päästökertoimet mitä käytettiin 10 vuotta sitten. Sitten ihan voi olla jotain kirjoitusvirheitä, typoja, mitkä sitten vaikuttavat siihen, että raportoitava tieto on virheellinen. (Asiantuntija 3)

Yrityksistä on saatavilla dataa myös aikaisemmilta vuosilta, että voidaan analyttisesti vertailla, vaikka päästöjen kehitystä vuositasolla tai kuukausitasolla. Niin tuollaisesta vertailusta saattaa helposti nousta esiin, jos on vaikka jäänyt esimerkiksi jonkun suuren globaalien yrityksen osalta vaikka jotain tiettyjä toimipaikkoja raportoimatta kokonaan, että tällainen tiedon eheys puhutaan completeness-riskiestä. Niin se on aika tällainen yleinen ja suuri haaste, kun yritykset kokoaa kasaan dataa kestävyysraporttia varten, että esimerkiksi joidenkin toimipisteiden osalta data jää puuttumaan tai ei olla huomioitu. Esimerkiksi päästölaskelma, niin puuttuu vaikka tiedot joidenkin toimipisteiden osalta kokonaan. (Asiantuntija 3)

Ympäristödatan arvioinnin, kuten päästölaskennan lisäksi haasteita tunnistettiin erityisesti asiantuntija 4 mukaan arvoketjujen datankeruussa.

Haasteet varmaan liittyvät pitkälti siihen, riippuen vähän toki mistä aiheesta puhutaan, mutta mitä tietoa on saatavilla ja sitten varsinkin, jos se koskettaa arvoketjua, niin miten sitä saa kerättyä ja miten paljon siitä perustuu ns. oikeaan tietoon, mitä joku on kertonut sulle ja paljonko pitää sitten arvioida itse. Toki onhan päästölaskentakin itsessään arviointia hyvin pitkälti. Toki mitattuja päästöjäkin on, mutta varmaan aina on jotain osa-alueita, mitä pitää arvioida, niin tavallaan sitten nämä perushaasteet siinä, että miten hyvin pystytään estimoimaan jotakin. (Asiantuntija 4)

ISAE 3000-standardin mukaisesti saatavilla olevan evidenssin eli todisteiden määrään ja laatuun vaikuttavat tarkastettavan kohteen tiedon ominaispiirteet. Tiedon ominaispiirteiden lisäksi evidenssin määrään ja laatuun vaikuttavat muut olosuhteet, kuten asiantuntijoiden mainitsemien odotetun evidenssin puuttuminen esimerkiksi toimeksiannon ajankohdan, asiakirjojen säilytysperiaatteiden, puutteellisten informaatiojärjestelmien tai vastuullisen osapuolen asettamien rajoitusten vuoksi. Evidenssin tulee olla usein enemmän vakuuttavaa kuin täydellisen varmuuden antavaa. (IAASB 2023.)

Haasteeksi koettiin myös tietojen vertailtavuuden puute, joka kuitenkin kuuluu yhdeksi laatukriteeriksi kestävyysraportoinnin ESRS-standardien laatuvaatimuksissa.

...Sittenhän on huomioitava, että nyt puhutaan analyttisestä tarkastuksesta, mutta siinä on oma haasteensa se, että mitä jos ei ole mitään vertailuvuoden dataa mihin verrataan. Se lisää sitten ehkä vähän enemmän sitä, että joudutaan kuitenkin tekemään substanssitoimenpiteet. (Asiantuntija 4)

Ensimmäinen vuosi uuden kestävyysraportointidirektiivin alla voi tuoda vertailtavuusongelman, koska varmennettavilla yrityksillä ei välttämättä ole riittävästi vertailutietoa edelliseltä tilikaudelta, jolloin kestävyysraportointi oli vielä osin vapaaehtoista. Euroopan Unioni on myös havainnut delegoidussa asetuksessaan (EU 2023/2772), että joissakin tapauksista on mahdotonta mukauttaa vertailutietoja yhdeltä tai useammalta kaudelta siten, että ne olisivat keskenään vertailukelpoisia varmennettavana olevan kauden kanssa. Kestävyystietoja voidaan pitää vertailukelpoisina, mikäli niitä on mahdollista verrata yrityksen aikaisempina vuosina antamiin tietoihin sekä muiden saman toimialan antamiin tietoihin. Vertailukohtana voi olla tavoite, perustaso tai toimialan vertailuarvo. Aiemmilta kausilta tietoja ei ehkä ole kerätty tavalla, joka mahdollistaisi mittarin tai tavoitteen uuden määritelmän soveltamisen jälkikäteen tai virheiden korjaamisen taannehtivasti. Lisäksi vertailutietojen uudelleen kokoaminen voi olla käytännössä mahdotonta.

Asiantuntijat 2 ja 3 kertoivat lisäksi haastattelussa yhdeksi haasteeksi tilintarkastajille tyypillisen jo valmiiksi olemassa olevan kiirekauden ja siihen tuovan ajallisen lisähaasteen kestävyysraportoinnin tullessa myös osaksi tilintarkastajan työtä samanaikaisesti taloudellisen raportoinnin kanssa.

Molemmat asiantuntijat olivat yhtä mieltä siitä, että viivästyksiä kestävyysraportoinnin sekä taloudellisen raportoinnin kertomuksien kanssa saattaa tulla.

Kyllähän siitä todennäköisesti jonkinlainen kaaos syntyy sinä keväänä, kun ne pitää tehdä, että tilinpäätös aikataulut lykkääntyvät varmasti. Sehän on nytkin sillain, että ne (tilintarkastukset) saadaan just edellisenä päivänä suunnilleen valmiiksi tarkastettua ja nyt siihen pitäisi saada tällainen samaan aikatauluun vielä lisäksi. (Asiantuntija 2)

Ehkä tuosta aikataulu haasteesta voisi vielä mainita sen että, aika tyypillisesti esimerkiksi listayhtiöille on tietty vuosikalenteri, että mihin aikaan vuodesta tilinpäätöstiedot julkaistaan ja en nyt ehkä sano, että se tulee olemaan haaste, mutta mä ainakin itse ihan mielenkiinnolla seuraan että tuleeko viivästyksiä tilinpäätösten julkaisuaikatauluun sen takia, että ei olla vaikka saatu CSRD-raporttia varmennettua siinä ajassa, kun pitäisi, että pysytään aikataulussa, kun se on kuitenkin osa toimintakertomusta. (Asiantuntija 3)

Huolta aiheutti erityisesti yhdessä asiantuntijassa tilintarkastajien osaaminen kestävyysvarmentamista kohtaan. Asiantuntija 2 piti huolestuttavana kestävyysraportoinnin tarkastajan tutkinnon (KRT) erikoispätevyyteen tarvittavaa kurssivaatimusta sekä tilintarkastajien riittämätöntä asiantuntijuutta kestävyysasioihin liittyen.

Mä oon kyllä aika paljon huolissani myös ihan henkilökohtaisella tasolla siitä, että eihän ne varmentajatkään juuri mitään osaa, jos ollaan ihan rehellisiä, että nehan ovat tilintarkastajia. Ne ymmärtävät tietenkin prosesseja ja kontroleja ja sitä, miten dokumentoidaan varmennusta ja kaikkea tällaista mitä tarvitsee. Mutta sitten se niinku itse data tai sen sisältö siinä, niin sehän on täysin vierasta ja se standardi on täysin uusi ja tilintarkastajat ovat käyneet yhden kurssin ST-akatemiassa ja sitten he ovat kelpoisia allekirjoittamaan (kestävyysraportoinnin). (Asiantuntija 2)

Haastateltava vertasi kehoja kestävyysraportoinnin varmennuskoulutuskriteerejä tilintarkastajan koulutusvaatimukseen seuraavasti:

Jos sovellat taas talouspuolelle, että jos sä otat ihmisen, joka ei ole koskaan, vaikka tehnyt IFRS ja FAS ja kävisi jonkun tuommoisen vastaavan IFRS kurssin ja sitten rupeaisi allekirjoittamaan pörssiyhtiöitä niin ei siitä tulisi mitään. (Asiantuntija 2)

Silvola ym. (2024) ovat myös todenneet kestävyysraportointiin varmentamiseen tarvittavan lisää muun muassa monitieteistä asiantuntemusta kestävyystietojen täydellisyyden harkintaan ja narratiivisen tiedon arviointiin. Kaksi asiantuntijaa (2 ja 3) kokivat taas haasteeksi sen, että toimeksiantoyrityksessä ei välttämättä tiedetä riittävästi asioista, jolloin se tekee varmentamisesta vaikeampaa.

Tilintarkastajan riittävän varmennuksen osaamisen takaa haastateltavien mukaan kuitenkin taloudellisissa raportoinneissa käytetyt ja opitut menetelmät, vaikka eroavaisuuksia kestävyysraportoinnin ja taloudellisen raportoinnin varmentamisen välillä löytyikin.

Uskon kyllä, että varmentajille tai tilintarkastajille se on kuitenkin tuttu maailma, vaikka se varmennuksen kohde on nyt erilainen, niin kyllä meillä jo se ammattitaito mikä on tullut siitä tilinpäätöksen varmentamisesta, mikä on omanlaistaan ammattitaitoa riippumatta siitä, että mitä varmennetaan. Ja kyllä mä uskon, että siinä kyllä pystytään olemassa olevilla standardilla tekemään se suunnitelma, että mitä varmennetaan ja miten. (Asiantuntija 1)

Haasteista huolimatta asiantuntija 1 uskoo tilintarkastajien aikaisemmalla taloudellisten tietojen varmentamisella olevan hyötyä nykystandardein tehtävään kestävyysraportoinnin varmentamiseen. Vaikka osaamista koettiin jollain tasolla olevan, tarvitaan tilintarkastajan avuksi lisää monitieteistä asiantuntemusta saadakseen varmuutta kestävyystietojen arviointiin.

6 Yhteenveto ja johtopäätökset

6.1 Tutkielman yhteenveto ja arviointi

Tämän tutkielman tarkoituksena oli selvittää uuden sääntelyn alla olevan CSRD-kestävyysraportoinnin tuottaman informaation laadun varmentamista tilintarkastajan näkökulmasta. Tutkielmaa lähestyttiin pääkysymyksen kautta, joka oli seuraava: *Miten kestävyysraportoinnin tuottamaa informaatiota voidaan varmentaa ja varmennuksen laatua mitata tilintarkastustyössä?* Pääkysymyksen lisäksi tutkielmassa selvitettiin alatutkimuskysymyksien avulla, miten tilintarkastaja voi työssään varmistua kestävyysraporttien oikeellisuudesta riittävällä olennaisuuden tasolla sekä miten kestävyysraportoinnin varmennuksen laatua voitiin mitata tilintarkastajan näkökulmasta. Tutkimusongelmaan haettiin vastauksia kirjallisuudesta, aiemmin tehdyistä tutkimuksista sekä teemahaastatteluiden avulla. Tutkielmaa varten haastateltiin neljää asiantuntijaa Big Four yhtiöistä sekä kansainvälisestä tilintarkastusyhteisöstä, jotka olivat taustoiltaan kestävyysraportoinnin parissa työskenteleviä auktorisoituja tilintarkastajia, konsultteja sekä kestävyysraportoinnin tarkastustiimissä työskenteleviä asiantuntijoita. Haastatteluihin kutsuttavat asiantuntijat valittiin mahdollisimman monipuolisesta joukosta, jolla on jo entuudestaan tuntemusta kestävyysraportoinnista sekä sen varmentamisesta, joten heidät katsottiin tutkimuksen kannalta valideiksi asiantuntijoiksi osallistumaan tutkimukseen. Teemahaastattelut toteutettiin verkossa Teamsin välityksellä yksilöhaastatteluina ja ne käsiteltiin tutkimuksessa anonyyminä käyttäen heistä nimeä Asiantuntija 1–4.

Pääkysymyksen ja apukysymyksien avulla selvitettiin yleisesti kestävyysraportoinnin varmentamisesta siihen kohdistuneiden sääntelyiden sekä konkreettisten esimerkkien avulla. Tutkielman teoreettisessa osuudessa syvennyttiin ensin kestävyysraportoinnin taustaan, sääntelyyn sekä sen laatimiseen avaten CSRD:n kestävyysraportoinnin lainsäädännöllistä taustaa. Lisäksi teoreettisissa luvuissa käsiteltiin kestävyysraportoinnin varmennusta, varmennuksen tasoa sekä sen laatuvaatimuksia. Teoreettisella osuudella pyrittiin selvittämään lukijoille, mistä CSRD:n kestävyysraportoinnista on kyse ja minkälaisia lainsäädännöllisiä laatu- ja sisältövaatimuksia direktiivillä on kestävyysraportointiin sekä sen varmennukseen liittyen. Teoreettisen osuuden jälkeen käsiteltiin tutkielmaa varten tehdyn teemahaastattelun aineisto sekä sen analysointi.

Haastatteluiden avulla selvitettiin asiantuntijoilta, minkälaisia laadullisia ja tiedon oikeellisuuden arviointikriteerejä on ja kuinka voidaan varmentua siltä, että kestävyysraportoinnin tiedot ovat oikein riittävällä olennaisuuden tasolla. Lisäksi asiantuntijoilta kysyttiin käytännön esimerkkejä kestävyystietojen varmentamisesta sekä keskeisistä haasteista kestävyysraportoinnin varmentamiseen liittyen. Olennaisuuden tasolla viitattiin kestävyysraportoinnissa tämänhetkiseen käytettävään rajoitetun varmuuden tasoon, joka on varmennustoimenpiteeltään suppeampi kuin taloudellisessa raportoinnissa käytettävä kohtuullisen varmuuden taso. Laadullisella mittaamisella tarkoitettiin tässä tutkielmassa sitä, millä tavoin tilintarkastaja voi varmentaa kestävyysraportoinnin informaation oikeellisuutta parhaalla mahdollisella tavalla, jotta kestävyysraportoinnissa esitetyt kestävyystiedot olisivat rajoitetun varmuuden tasolla olennaisesti oikein sekä täyttäisivät CSRD-direktiiviin liittyvät laatuvaatimukset.

Ensimmäisenä haastateltavilta asiantuntijoilta kysyttiin ajatuksia liittyen yleisesti kestävyysraportoinnin vaatimukseen sekä siihen liittyvään pakolliseen varmentamiseen. Asiantuntijat pitivät pääosin uuden sääntelyn kestävyysraportointia sekä sen pakollista varmentamista hyvänä asiana vertailukelpoisuuden ja luotettavuuden näkökulmasta, vaikka siihen liittyi myös sekä huolia että haasteita muun muassa varmennettavan toimeksiantoyrityksen mahdollisista puutteellisista datankeruuprosesseista sekä kontroleista. Seuraavaksi haastatteluissa selvitettiin, minkälaisia laadullisia ja tiedon oikeellisuuden arviointikriteerejä on ja kuinka voidaan varmentua siltä, että kestävyysraportoinnin tiedot ovat oikein riittävällä olennaisuuden tasolla. Kestävyysraportissa esittämien tietojen oikeellisuuden ja laadun lähtökohtana on pyrkiä ymmärtämään rajoitetun varmuuden tasolla tietoihin liittyviä riskejä ja suunnitella sekä suorittaa riskisyyden mukaisesti tarkastustoimenpiteitä eri osa-alueisiin. Riskisyyden arvioinnissa olennaisena on kaksoisanalyysin läpikäyminen, jonka avulla tilintarkastaja saa ymmärryksen toimeksiantoyrityksen kestävyystietojen datankeruuprosesseista, sekä olennaisista ja vaikuttavista kestävyysseikoista, joita tulee kestävyysraportissa toimeksiantoyrityksen esittää. Tilintarkastajan tulee sekä tunnistaa, että ymmärtää toimeksiantoyrityksen ympäristöriskit ja niiden vaikutukset sekä yrityksen sisällä että sen ulkopuolella ja tätä kautta ymmärtää niiden riskien olennaisuus ja vaikutus. Riittävän ymmärryksen hankkimisella yrityksen prosesseista ja kontroleista koettiin olevan täten positiivista hyötyä sekä kestävyystietojen oikeellisuuden arvioimiselle sekä varmennuksen laadulle.

Tilintarkastajien ammattitaito ja kyky ymmärtää toimeksiantoyrityksen kestävyystietoja sekä arvioida erityisesti raportissa esitettyjen ympäristöpuolen tietoja osoittautui olennaiseksi tekijäksi kestävyysraportoinnin laadun varmentamisessa. Tilintarkastajan valmius tuottaa laadukasta kestävyysraportoinnin varmennusta perustuu myös auktorisoinnin vaatimaan osaamiseen sekä tilintarkastajia ja varmennustyötä koskeviin periaatteisiin ja säännöksiin. Tilintarkastajan suorittaessa kestävyysraportin varmennusta kansainvälisten varmennusstandardien sekä sääntelyn mukaisesti koettiin luovan vahvemman pohjan laadukkaammalle varmennustyölle.

Seuraavana tutkimuksessa selvitettiin varmennuksen laadullista mittaamista. Tällä viitattiin siihen, millä tavoin tilintarkastaja voi varmentaa parhaalla mahdollisella tavalla, että kestävyysraportointi olisi rajoitetun varmuuden tasolla olennaisesti oikein ja täyttäisi lakisääteiset kestävyysraportoinnin sisältövaatimukset. Asiantuntijoilta selvitettiin, millä tavoin kestävyysraportoinnin varmentamisen laatua voidaan mitata ja arvioida. Kestävyysraportoinnin varmentamisen laadulliseen arviointiin kytkeytyivät vahvasti ESRS- ja ISAE 3000 -standardien määrittelemät laatustandardit, joihin asiantuntijat myös viittasivat haastatteluissaan. Tällä hetkellä kestävyysraportoinnin varmennuksen laatuvaatimuksia määrittävät ja näin ollen myös mittaa ISAE 3000-standardin ohjeistukset. Tämän lisäksi on julkaistu luonnosvaiheessa oleva ISSA 5000-standardi, joka tulisi asiantuntijoiden mukaan palvelemaan entistä paremmin kestävyysraportoinnin laatua, sillä se on kohdennettu ISAE 3000-standardiin verrattuna paremmin kestävyysraportoinnin varmentamiseen liittyviin laatuvaatimuksiin. Laatua voitiin mitata raportoinnin kestävyystietojen eheyden ja todennettavuuden sekä ESRS-standardissa määriteltyjen tietojen laatuvaatimusten kautta. Laadullisen varmennuksen näkökulmasta tilintarkastajan tulee varmistaa, että kestävyysraportin tiedot ovat esitetty ESRS-standardien sisältövaatimusten mukaisesti ja ne ovat eheitä, todennettavissa ja neutraaleja ESRS 1-standardin, lisäys B:n määriteltyjen tietojen laadullisten ominaisuuksien mukaisesti. Standardin mukaan raportointivelvollisen yrityksen esittämät kestävyystiedot tulee olla merkityksellisiä, luotettavia, vertailukelpoisia, ymmärrettäviä, todennettavia sekä totuudenmukaisia. Tilintarkastajan tulee kiinnittää huomiota, että kestävyystiedot on esitetty neutraalina eikä esimerkiksi kestävyteen liittyviä positiivisia puolia ole suhteettomasti nostettu peitelläkseen kestävyden kannalta negatiivisia puolia.

Tilintarkastajan tulee myös rajoitetun varmuuden tasolla varmistaa, että kestävyystiedot ovat esitetty virheettöminä ja johdonmukaisina myös taloudellisen raportoinnin suuntaan, eikä siihen liity ristiriitaisuuksia raporttien välillä. Näiden lisäksi tilintarkastajan tulee säilyttää kestävyysvarmennuskertomuksissa johdonmukaisuus jatkuvan luottamuksen sekä kestävyysraportoinnin varmennustyön kannalta.

Laadulliseen varmentamiseen ja kestävyystietojen oikeellisuuden arviointikriteerien lisäksi selvitettiin, minkälaisia konkreettisia varmennustoimenpiteitä tilintarkastaja voi tehdä kestävyysraportoinnin varmennuksissa erityisesti laadun näkökulmasta. Asiantuntijoilta kysyttiin, minkälaisia konkreettisilla toimenpiteillä voidaan varmistua siltä, että kestävyysraportointi on rajoitetun varmuuden tasolla olennaisesti oikein ja miten tilintarkastaja voi varmentamisen laatuun vaikuttaa. Konkreettiset toimenpiteet liittyivät olennaisiin osa-alueisiin tehtyihin tarkastustoimenpiteisiin, jotka katsottiin riskisimmiksi. Asiantuntijat kokivat ympäristödatan olevan sekä haasteellinen varmentaa että olevan myös riskinen osa-alue. Konkreettisina toimenpiteinä esitettiin taloudellisen tilintarkastuksen tavoin päästölaskelmien tietojen uudelleen laskentaa ja täsmäytystä energialaskuihin, analyttiset vertailut toimialakohtaisesti, pistokokeet datapisteisiin sekä kaksoisolennaisuusanalyysin ja ESRS-standardien checklistan läpikäyminen, jotta tilintarkastaja voi varmentua siltä, että toimeksiantoyritys on esittänyt kestävyysraportissaan ESRS-standardin mukaiset sisältövaatimukset. Lisäksi kestävyysraportoinnin varmentamisen lähtökohtia kuvailtiin hyvin samankaltaisina kuin taloudellisen raportoinnin varmentamisessa.

Teemahaastatteluiden pohjalta tunnistettiin myös haasteita, jotka erityisesti viittasivat siihen, että meneillään on vasta ensimmäisen vuoden raportointivelvollisuus sekä sen varmentaminen uuden CSRD-sääntelyn alla. Keskeisiin haasteisiin nousi myös kestävyysraportoinnin varmennukseen tarvittavien evidenssien puutteellisuus tai vaikeus saada evidenssiä sekä ympäristöpuolen kestävyysasioiden arviointihaasteisiin. Haasteet osaltaan heijastuivat myös varmennuksen laatuun erityisesti puutteellisen evidenssin vuoksi. Erityisesti päästölaskelmien arviointi ja tiedon eheys korostuivat haastavaksi asiantuntijoiden haastatteluissa. Kestävyysraportointistandardeissa on myös tunnistettu kestävyystietojen mittaamiseen ja tietojen arviointiin liittyvää epävarmuutta. Esimerkiksi yrityksen arvoketjua koskevia tietoja on mahdotonta suoraan mitata, vaan tietojen saaminen liittyy tietojen estimointiin eli arviointiin, joka haastaa myös tilintarkastajaa varmennettaessa arvoketjua koskevia kestävyystietoja.

Tämä korostaa haastatteluiden sekä teorian pohjalta tärkeyttä tilintarkastajan ymmärtää varmennettavan yrityksen ympäristöriskit sekä niiden vaikutukset ja kyetä näiden pohjalta arvioimaan riskien olennaisuutta ja niiden seurauksia toimeksiantoyrityksen kannalta.

Yhteenvedona voidaan todeta, että laadun näkökulmasta kestävyysraportoinnin tietojen tulee olla ESRS 1-standardien mukaisesti merkityksellistä, luotettavaa, vertailukelpoista, todennettavaa, ymmärrettävää sekä totuudenmukaista. Laadukasta kestävyysraportointia pidettiin kirjallisuuksien, aiempien tutkimuksien sekä asiantuntijoiden pohjalta sellaisena, joka on asianmukaisesti laadittu kattaen sääntelyn sisältö- ja laatuvaatimukset sekä se on myös yhteneväinen ja johdonmukainen talousraportoinnin kanssa. Lisäksi tilintarkastajien ammattitaito koettiin olennaiseksi tekijäksi kestävyysraportoinnin laadun varmentamisessa. Asiantuntijat pitivät myös tärkeänä tilintarkastajan ymmärtää sekä yrityksen datankeruuprosessia että yrityksen toimintaympäristöä sekä kontrollia saadakseen riittävän ymmärryksen yrityksen toimintaympäristöstä arvioidakseen varmennuksen kannalta olennaisimmat ja riskisimmät osa-alueet.

Yhteenvedona voidaan myös todeta, että tutkimus onnistui tutkimuskysymyksen kannalta vastaamaan siihen asetettuun kysymykseen kestävyysraportoinnin laadun varmentamisesta tilintarkastustyössä kattavan haastatteluaineiston sekä kirjallisuuksien ja aiempien tutkimuksien avulla.

6.2 Jatkotutkimukset

Nykyisen CSRD-sääntelyn alla olevan kestävyysraportoinnin varmennukseen liittyvät jatkotutkimukset ovat ajankohtaisia ja varsin jatkojalostuskelpoisia. Tutkimuksia on tehty ymmärrettävästi vielä varsin vähän, mutta on toivon mukaan kasvamassa päin raportointivelvollisten kasvaessa vuosien mittaan. Tutkija uskoo, että nykyisestä säännelystä raportoinnista ollaan viisaampia ensimmäisen raportointivuoden jälkeen. Tämän tutkielman pohjalta voidaan lähteä syventämään ymmärrystä kestävyysraportoinnin laadun varmentamisesta käytännötasolla ensimmäisen raportointivuoden jälkeen sekä tarkastella ESRS-standardien toteutumista sekä CSRD-raportoinnin implementoinnin onnistumisprosentti ensimmäisen vuoden raportoinnin jälkeen.

Lisäksi kestävyysraportoinnin varmennuksen tasoa on kaavailtu nostettavaksi samalle tasolle taloudellisen raportoinnin kanssa lähitulevaisuudessa, jolloin tulevaisuudessa myös kestävyysraporttien varmennukseen käytettäisiin laajempaa kohtuullisen varmuuden antavaa tasoa. Tämä merkitsisi myös kestävyysraporttien varmennuksille tehtäviä laajempia varmennustoimenpiteitä. Kohtuullisen varmuuden antavan tason implementointi antanee siis lähitulevaisuudessa mielenkiintoisen uuden tutkimusaiheen tutkia sen onnistumista erityisesti ensimmäisien implementointivuosien aikana.

Lähteet

- Aguilera, Ruth V.; Rupp, Deborah E.; Williams, Cynthia A. & Ganapathi, Jyoti (2007) Putting the S Back in Corporate Social Responsibility: A Multilevel Theory of Social Change in Organizations. *The Academy of Management Review*, 32(3), 836–863. <<https://doi.org/10.5465/AMR.2007.25275678>>
- Alasuutari, Pertti (2011) *Laadullinen tutkimus 2.0*. 4. uud. p. Vastapaino, Tampere
- Ballou, Brian; Chen, Po-Chang; Grenier, Jonathan H.; Heitger, Dan L (2018) Corporate Social Responsibility Assurance and Reporting Quality: Evidence from Restatements. *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 37, no. 2, pp. 167–88 <<https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2018.02.001>>
- Boiral, Olivier; Heras-Saizarbitoria, Iñaki & Brotherton, Marie-Christine (2019) Assessing and Improving the Quality of Sustainability Reports: The Auditors' Perspective. *Journal of Business Ethics*, 155(3), 703–721. <<https://doi.org/10.1007/s10551-017-3516-4>>
- Eriksson, Päivi & Kovalainen, Anne (2008) *Qualitative Methods in Business Research*. Los Angeles, [Calif.] SAGE
- Eskola, Jari & Suoranta, Juha (1998) *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. Vastapaino, Tampere
- Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2014/95 (2014) <<http://data.europa.eu/eli/dir/2014/95/oj>> haettu 20.3.2024
- Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2022/2464 (2022) <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32022L2464#>> haettu 22.2.2024
- European Commission (2024) *EU Taxonomy for sustainable activities*. <https://finance.ec.europa.eu/sustainable-finance/tools-and-standards/eu-taxonomy-sustainable-activities_en?prefLang=fi> haettu 29.9.2024
- 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> haettu 28.9.2024

- Greenhouse Gas Protocol (2011) *The Corporate Value Chain (Scope 3) Accounting and Reporting Standard* <<https://ghgprotocol.org/corporate-value-chain-scope-3-standard>> haettu 14.12.2024
- GRI (2024) *Our mission and history* <<https://www.globalreporting.org/about-gri/mission-history/>> haettu 9.12.2024
- GRI (2023) *GRI 1: Foundation 2021 universal standard*. <<https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/>> haettu 18.11.2024
- Gullkvist, Benita (2023). Suomalaisten pörssiyhtiöiden vastuullisuusraportoinnin ulkopuolinen varmentaminen. Teoksessa Janne Ruohonen, Lili-Anne Kihn, Lasse Oulasvirta & Elisa Veikkola (toim.), *Tilintarkastus ja evaluaatio: Talouden ja sääntelyn vuoropuhelu*. Tampere: *Tampere University Press*, 27–44. <<https://urn.fi/URN:ISBN:978-952-359-046-5>>
- Hirsjärvi, Sirkka & Hurme, Helena (2022) *Tutkimushaastattelu: teemahaastattelun teoria ja käytäntö*. 2. painos. Helsinki: Gaudeamus
- Hyvärinen, Matti; Nikander, Pirjo; Ruusuvuori, Johanna & Aho, Anna Liisa (2017) *Tutkimushaastattelun käsikirja*. Vastapaino, Tampere
- Kaisanlahti, Timo (2024) *Kirjanpitolaki: kommentaari*. 5. uudistettu painos. Alma Talent, Helsinki
- Kallinen, Timo & Kinnunen, Taina (2021) Etnografia. Teoksessa Jaana Vuori (toim.) *Laadullisen tutkimuksen verkkokäsikirja*. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto <<https://www.fsd.tuni.fi/fi/palvelut/menetelmaopetus/>>. Haettu 2.9.2024
- Komission delegoitu asetus (EU) 2021/2178 <http://data.europa.eu/eli/reg_del/2021/2178/2024-01-01> haettu 30.9.2024
- Komission delegoitu asetus (EU) 2023/2772 (2023) *Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2013/34/EU täydentämisestä kestävyysraportointistandardien osalta* <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=CELEX:02023R2772-20231222>> haettu 28.9.2024
- Kirjanpitolaki 1336/1997 <<https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336>>
- Knechel, W. Robert & Salterio, Steven E. (2017). *Auditing: assurance and risk*. Fourth edition. Boca Raton, FL: Routledge, an imprint of Taylor and Francis
- Kurittu, Kaisa (2018). *Yritysvastuuraportointi: kiinnostavan viestinnän käsikirja*. Alma, Helsinki

- IAASB (2013) *ISAE 3000 (Revised) - Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information*
- IAASB (2023) *Kansainväliset tilintarkastusalan standardit. Osa II, Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2021*. ST-Akatemia Oy, Helsinki
- Laine, Matias; Unerman, Jeffrey & Tregidga, Helen (2022) *Sustainability Accounting and Accountability*. Third edition. Routledge, London
- Liappis, Hanna; Pentikäinen, Merja & Vanhala, Anne (2019) *Menesty yritysvastuulla: käsikirja kokonaisuuteen*. Edita Publishing Oy, Helsinki
- Maroun, Warren (2018) Consequences of reporting. Teoksessa: *Sustainability accounting and integrated reporting*, toim. De Villiers, Charl & Maroun, Warren g (First Edition). Routledge, New York
- Niskala, Mikael & Palmuaro, Sirkku (2023) *Uudet kestävyysraportointivaatimukset: mitä ne tarkoittavat käytännössä?* Alma Talent, Helsinki
- Orlitzky, Marc; Schmidt, Frank L. & Rynes, Sara L. (2003) Corporate Social and Financial Performance: A Meta-Analysis. *Organization Studies*, 24(3), 403–441. <<https://doi.org/10.1177/0170840603024003910>>
- Pajunen, Kati; Rautiainen, Antti & Saastamoinen, Jani (2019) *Paraneeko tilintarkastuksen laatu keskeisten seikkojen raportoisella tilintarkastuskertomuksessa? — tilintarkastajien näkökulma*. Teoksessa Kihn, Lili-Anne; Oulasvirta, Lasse; Ruohonen, Janne; Rönkkö, Jaakko & Wacker, Jani (toim.) *Talous, sääntely ja ohjaus – tarkastuksen ja valvonnan ajankohtaiskysymyksiä*, 77–93
- Patentti- ja Rekisterihallitus (2024a) *Tilintarkastusvalvonta* <<https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta.html>> Haettu 15.9.2024
- Patentti- ja Rekisterihallitus (2024b) *Ohje kestävyysraportointitarkastajaksi rekisteröitymiseen* <<https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastajille/ohjeet/ohje-kestavyysraportointitarkastajaksi-rekisteroitymiseen-.html>> Haettu 15.9.2024
- Perego, Paolo & Kolk, Ans (2012) Multinationals' Accountability on Sustainability: The Evolution of Third-party Assurance of Sustainability Reports. *Journal of Business Ethics*, 110(2), 173–190. <<https://doi.org/10.1007/s10551-012-1420-5>>

- Pham, Ly; Hay, David; Miihkinen, Antti; Myllymäki, Emma-Riikka; Niemi, Lasse & Sihvonen, Jukka (2024) Climate risk disclosures and auditor expertise. *British Accounting Review*, 101439 <<https://doi.org/10.1016/j.bar.2024.101439>>
- Puusa, Anu; Juuti, Pauli & Aaltio, Iris (2020) *Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät*. Gaudeamus, Helsinki
- Ruohonen, Janne (2023) *Yrityksen kestävyysraportoinnin varmentaminen ja kestävyysraportointitarkastajan (KRT) rooli*. Teoksessa Vahtera, Veikko; Rantasaari, Krista; Kaisanlahti, Timo; Villa, Seppo; Aine, Antti; Pihlajarinne, Taina & Mähönen, Jukka (2023) *Yritys, kirjanpito, kestävyys: juhlaulkaisu* Jukka Mähönen. Alma Talent, Helsinki
- Saaranen-Kauppinen, Anita & Puusniekka, Anna (2006) *KvaliMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto*. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarasto <<https://www.fsd.tuni.fi/menetelmaopetus/>> haettu 20.10.2024
- Silvola, Hanna; Peill, Elina; Aspholm, Ingalill & Kaisanlahti, Timo (2024) *ESG kestävyysraportointi: yritysjohton vastuu ja mahdollisuus*. 1. painos. ST-Akatemia Oy, Helsinki
- Suomen Tilintarkastajat 3.9.2021 (2021) *Kestävyysraportoinnin varmentaminen asettaa vaatimuksia tilintarkastajille*. <<https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/kestavyysraportoinnin-varmentaminen-asettaa-vaatimuksia-tilintarkastajille/>>, haettu 23.2.2024
- Suomen Tilintarkastajat 14.3.2023 (2023a) *Kestävyysraportointi on jo täällä – oletko valmis?* <<https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/kestavyysraportointi-on-jo-taalla-oletko-valmis/>>, haettu 22.2.2024
- Suomen Tilintarkastajat (2023b) *Vastuullisuusraportoinnin varmennus – Suomen Tilintarkastajat ry:n suosituksia 2/2023*. <https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2023/09/Vastuullisuusraportioinnin-varmennussuositus_paivitys-2023.pdf> haettu 24.3.2024
- Tilintarkastuslaki 1141/2015. <<https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2015/20151141>>
- Tomperi, Soile; Halminen, Kati & Turunen, Jenni (2018) *Tilintarkastus: normeista käytäntöön*. 4. uudistettu painos. Edita, Helsinki
- Tregidga, Helen & Laine, Matias (2021) Stand-alone and integrated reporting. Teoksessa: *Routledge Handbook of Environmental Accounting*. Toim. Bebbington, Jan; Larrinaga, Carlos; O'Dwyer, Brendan & Thomson, Ian, 108–124. Routledge, Oxon.

Työ- ja elinkeinoministeriö (2024) *Yritysvastuudirektiivin kansallinen täytäntöönpano.*

TEM069:00/2024 säädösvalmistelu 29.8.2024

<<https://tem.fi/hanke?tunnus=TEM069:00/2024>> haettu 28.9.2024

Työ- ja elinkeinoministeriö (2022) *Hallituksen esitys, Yritysten kestävyysraportointi*

(CSRD-direktiivi). TEM082:00/2022 säädösvalmistelu 15.11.2022

<<https://tem.fi/hanke?tunnus=TEM082:00/2022>> haettu 28.9.2024

Vanhala, Anne; Ristaniemi, Michael, & Dahlqvist, Meri (2022). *Yritysvastuu & oikeus.*

Kauppakamari, Helsinki

Liitteet

Liite 1. Teemahaastattelun runko

Taustatiedot

- Haastateltavan titteli ja työnkuva?
- Minkälainen kokemus haastateltavalla on tilintarkastusalalta ja kestävyysraportoinnin varmennuksen parista?

Kestävyysraportoinnin pääpiirteet

Kestävyysraportoinnin varmentaminen

- Miten arvioit kestävyysraporttien tuottamien tietojen oikeellisuutta ja sen laatua?
- Minkälaisia arviointikriteerejä tilintarkastaja käyttää kestävyysraportointitietojen varmentamisessa?
- Millä tavalla tilintarkastaja käsittelee kestävyysraportointitietoja?
- Kestävyysraportoinnin varmennukseen liittyvät konkreettiset esimerkit? (esim. alalaskelmat, energianpäästölaskelmat)

Kestävyysraportoinnin varmentamisen laadun mittaaminen

- Miten kestävyysraportoinnin laatua voidaan mitata?
- Mitä ohjeistuksia tilintarkastaja käyttää varmennuksissaan laadullisesta näkökulmasta?

Kestävyysraportoinnin varmentamisen haasteet

- Mitkä ovat CSRD kestävyysraportoinnin varmentamisen keskeiset haasteet?

Vapaa sana yleisesti kestävyysraportoinnista tai sen varmentamisesta

Liite 2. Kestävyysraportin sisältövaatimukset

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2013/34/EU täydentämisestä kestävyysraportointistandardien osalta tehdyn komission delegoidun asetuksen (EU) 2023/2772 mukaan kestävyysraportointiin on ilmoitettava:

- a) lyhyt tarkennus yrityksen liiketoiminnasta ja strategiasta, joissa on lisäksi
 - a. kuvaus siitä, miten yrityksen liiketoimintamalli sekä -strategia sietää kestävyysriskejä
 - b. kestävyystekijöiden tuomat mahdollisuudet
 - c. yrityksen suunnitelmat, joissa varmistetaan liiketoiminnan ja -strategian yhteensopivuus kestävään talouteen siirtymisen ja EU:n ilmastoneutraaliustavoitteen vuoteen 2050 mennessä kanssa. Lisäksi yrityksen on tarvittaessa annettava tieto yhteyksistä hiileen, öljyyn ja kaasuun liittyvistä toiminnoista
 - d. annettava tieto, miten yrityksen liiketoimintamallissa ja -strategiassa on huomioitu sidosryhmien edut ja yrityksen vaikutukset kestävyysasioihin
 - e. kuvas siitä, miten yrityksen strategia on implementoitu kestävyystekijät huomioon ottaen
- b) yrityksen aikasidonnaiset kestävyystavoitteet, jotka sisältävät kasvihuonekaasupäästöjen vähentämistavoitteet vuosille 2030 ja 2050 sekä kuvaus tavoitteiden edistämisestä ja tieteellisen perustan arviointi
- c) tieto yrityksen hallinnon, johdon ja valvontaelinten rooleista kestävyystekijöiden suhteen sekä heidän asiantuntemuksesta tai mahdollisuudesta hyödyntää asiantuntemuksesta ja osaamisesta näihin kestävyystekijöihin
- d) yrityksen kestävyystekijöihin liittyvät toimintaperiaatteet
- e) tieto kestävyystekijöihin liittyvien kannustinjärjestelmien olemassaolosta
- f) tarkennus huolellisuusvelvoiteprosessista (due diligence), jota yritys noudattaa kestävyystekijöiden osalta
 - a. due diligence-prosessi
 - b. yrityksen toimintojen tai arvoketjujen aiheuttamat merkittävät tai mahdolliset haittavaikutukset
 - c. yrityksen toimenpiteet haittavaikutuksien ehkäisemiseksi, poistamiseksi, vähentämiseksi tai korjaamiseksi

- g) yrityksen toimintoihin ja arvoketjuihin liittyvät merkittävimmät tai mahdolliset haittavaikutukset
- h) yrityksen toimenpiteet liittyen haittavaikutuksiin ja niiden toimenpiteiden tulokset
- i) yrityksen merkittävimmät kestävyysriskit sekä
- j) indikaattorit, jotka ovat olennaisia vaadittujen tietojen osalta.