



# **Kestävyyssraportoinnin vaikutukset tilintarkastajan työhön**

Tradenomin tutkinnon opinnäytetyö

Liiketalouden koulutus

Kevät 2024

Karoliina Tervas

---

Opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää EU:n uuden kestävyysraportointidirektiivin vaikutukset tilintarkastajan työhön, ennen kaikkea vaaditun koulutuksen ja varmennusprosessin osalta. Direktiiviin liittyvät lainsäädäntöuudistukset astuivat Suomessa voimaan vuoden 2023 lopussa ja niiden myötä kestävyysraportin tiedot on jatkossa varmennettava.

Opinnäytetyö toteutettiin laadullisena tutkimuksena, jossa menetelmänä käytettiin teemahaastattelua kohdistuen kokeneisiin tilintarkastajiin. Opinnäytetyön myötä selvisi, että Suomessa kestävyysraportin voi varmentaa vain auktorisoitu tilintarkastaja sekä se, että jatkossakin voi toimia tilintarkastajana olematta lisäksi kestävyysraportoinnin tarkastaja. Kestävyysraportoinnin varmennusprosessi toteutetaan ensimmäiset vuodet rajoitetun varmuuden tasolla, joka perustuu yleisluonteiseen tarkastukseen. Varmennusprosessin laadunvalvonta ja tarkastajan riippumattomuuden valvonta toteutetaan kuten tilintarkastuksessakin.

Yhteenvetona todetaan, että tilintarkastusalalla oli lähdetty hyvissä ajoin ennakoiden valmistautumaan kestävyysraportointidirektiivin tuomiin muutoksiin. Tilintarkastajilla on koulutuksensa ja työnsä kautta prosessien hallinta myös kestävyysraportoinnin tarkastukseen kunnossa ja ymmärrys siitä, kuinka työtä tullaan käytännössä tekemään. Kestävyysraportoinnin tarkastajan koulutus, riippumattomuus ja valvonta tapahtuvat samoin tavoin kuin tilintarkastajallakin, Patentti- ja Rekisterihallituksen toimesta.

Opinnäytetyön avulla on selvitetty kestävyysraportoinnin tarkastajan työn tulevia käytäntöjä ja koulutusvaatimuksia sekä lisätty yleistä tietoutta aiheesta, joita voivat hyödyntää esimerkiksi alan opiskelijat, oppilaitokset ja työntekijät. Ensimmäisten kestävyysraportointitarkastusten tapahduttua vuoden 2025 aikana, voisi jatkossa tutkia, kuinka käytännön työ on sujunut, millaisia toimialakohtaisia eroja varmennusprosesseista löytyy, sekä yksityiskohtaisemmin sitä, miten työ muuttuu siirryttäessä muutaman vuoden kuluttua rajoitetun varmuuden tasolta kohtuullisen varmuuden tasolle.

Degree Programme in Business Administration

Author Karoliina Tervas

Subject The effects of sustainability reporting on the work of an auditor

Abstract

Year 2024

The aim of the thesis was to examine the effects of the EU's new sustainability reporting directive on the work of an auditor, regarding the required education and assurance process. The legislative reforms related to the CSRD entered into force in Finland at the end of 2023, and with that, the information in the sustainability report must be assured.

The thesis implemented as a qualitative study used a theme interview for data collection among experienced auditors. The results of the thesis clarify that in Finland an authorized auditor only can verify the sustainability report, and in the future, it is still possible to work as an auditor without being also a sustainability auditor. The assurance process of sustainability reporting will be implemented for the first few years at the level of limited assurance, which is based on a review engagement. The quality control of the assurance process and the control of the auditor's independence will be carried out as in auditing.

In summary, the auditing industry had started well in advance to prepare for the changes brought by the sustainability reporting directive. Through their education and work experience, the auditors have knowledge about process controls, including the sustainability reporting audit, and an understanding how the process will be handled in practice. The education, independence, and supervision of the auditor of sustainability reporting occurs along the same protocols similarly as the auditor and by the Finnish Patent and Registration Office.

With the help of the thesis, practices related to the work of sustainability auditors, training requirements and increased general knowledge of the subject have been clarified, which can be used by, for example, students, educational institutions, and employees in the field. In the future, after the first sustainability audits have taken place during 2025, it could be examined how the assurance process in practise has begun, what industry-specific differences can be recognized in the assurance process, and in greater detail how the task will change while stepping from the level of limited assurance to the level of reasonable assurance in the becoming years.

Keywords assurance, auditing, CSRD, ESG, sustainability reporting

Pages 29 pages and appendices 2 pages

## Sisällys

1	Johdanto .....	2
2	Kestävyysraportointi.....	4
2.1	Uusi direktiivi ja aikataulut.....	6
2.2	Raportointistandardit.....	8
2.3	Aiempi tutkimus .....	10
3	Tilintarkastajan työ .....	10
3.1	Koulutus ja riippumattomuus.....	13
3.2	Tilintarkastajan työn valvonta, standardit ja vastuu .....	14
4	Tutkimusprosessi .....	16
4.1	Laadullinen tutkimus .....	16
4.2	Tutkimusaineiston keruu, tallennus ja säilytys.....	17
5	Tutkimuksen tulokset .....	18
5.1	CSRD:n ennakkovaikutukset .....	18
5.2	Koulutus ja sen ylläpito .....	19
5.3	Varmennuksen taso, prosessi ja ero tilintarkastukseen.....	20
5.4	Varmennuksen laadunvalvonta ja tarkastajan riippumattomuus .....	21
5.5	GRI:n ja kestävyysraportoinnin tulevaisuus.....	22
6	Johtopäätökset.....	23
7	Pohdinta.....	25
	Lähteet .....	27

## Kuvat, taulukot ja kaavat

Kuva 1	Vastuullisuuden osa-alueet.....	2
Kuva 2	Kaksoisolennaisuus .....	5
Kuva 3	Direktiivien erot .....	6
Kuva 4	Porrastettu aikataulu CSRD:n käyttöönotolle .....	7

Kuva 5 Tilintarkastajan tutkintonimikkeet ..... 13

Taulukko 1 ESRS-standardit 9

## **Liitteet**

**Liite 1. Aineistonhallintasuunnitelma**

**Liite 2. Haastattelukysymykset**

## Keskeiset käsitteet

CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive), EU:n kestävyysraportointidirektiivi, velvoittaa yritykset aiempaa laajemmin ja tarkemmin raportoimaan vastuullisuudestaan (EK, 2023-a)

ESG (Environmental, Social, Government), ympäristöön, yhteiskuntaan ja hyvään hallintotapaan viittaava lyhenne (ESMA, 2021, s. 5)

ESG- varmentaja on ST-Akatemian kouluttama sertifioitu kestävyysraportoinnin varmentaja (ST-akatemia, n.d.)

ESRS (European Sustainability Reporting Standards), EU:n kestävyysraportointistandardit määrittelevät kestävyysraportoinnin sisällön (EK, 2023-a)

GRI (Global Reporting Initiative) - standardi, maailman käytetyimpiä yritysvastuuraportoinnin viitekehyksiä (GRI, 2023)

Kaksoisolennaisuus (Double materiality), kuvaa yrityksen vaikutusta kestävyysseikkoihin ja kestävyysseikkojen vaikutusta yritykseen. Kestävyysraportointi perustuu kaksoisolennaisuuteen, joka myös määrittää raportin laajuuden. (Suomen tilintarkastajat, 2023-a, s. 7)

Kestävyys (sustainability) yrityksen toiminnassa määritetään arvioimalla yrityksen ympäristö- ja yhteiskuntavaikutuksia sekä hallintotapaa. (Suomen tilintarkastajat, 2023-c)

Kestävyysraportti tai ESG-raportti, jonka avulla yritykset raportoivat liiketoimintansa kestävydestä. (Suomen tilintarkastajat, 2023-c)

NFRD (Non-Financial Reporting Directive) muun kuin taloudellisen tiedon raportoimisen määrittelyyn. (EK, 2014)

PRH, Patentti- ja rekisterihallitus.

Vastuullisuusraportti on aiemmin käytössä ollut, NFRD:n määrittelemä, melko vapaamuotoinen raportti, jonka uusi CSRD:n kestävyysraportti korvaa. (Suomen tilintarkastajat, 2023-c)

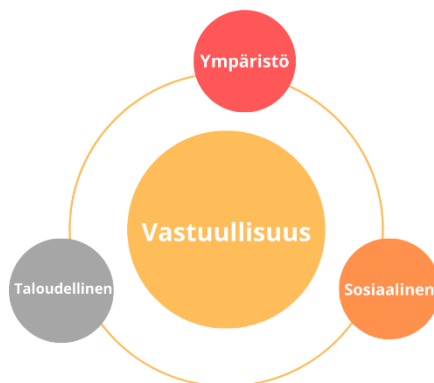
# 1 Johdanto

Vastuullisuus on käsitteenä trendikäs yritysmaailmassa ja moni mieltääkin sen liittyvän ympäristöasioihin kuten ilmastonmuutoksen torjumiseen hiilijalanjälkiä mittaamalla. Ympäristöasioiden lisäksi vastuullisuuden osa-alueita ovat myös sosiaalinen sekä taloudellinen vastuu. Sosiaalisella vastuullisuudella kuvaillaan yrityksen suhdetta ihmisiin ja yhteiskuntaan, sen ilmetessä esimerkiksi eettisinä toimintaperiaatteina, työturvallisuuden ja -terveyden käytäntöinä sekä henkilöstön osaamisen kehittämisenä. (EK, 2023-b)

Taloudellisella vastuullisuudella tarkoitetaan esimerkiksi liiketoiminnan eettisyyttä, verovastuullisuutta sekä johdon moninaisuutta ja riippumattomuutta. (Global Compact, n.d.)

Alla olevassa kuvassa esitellään vastuullisuuden kolme eri osa-aluetta.

Kuva 1 Vastuullisuuden osa-alueet



Yllä olevassa kuvassa havainnollistetaan vastuullisuuden kolme eri osa-aluetta: ympäristö, sosiaalinen ja taloudellinen vastuullisuus.

Euroopan Unionin vihreän kehityksen ohjelmaa tukeva Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) tulee sovellettavaksi vuoden 2024 alusta alkaen ja velvoittaa ensimmäisenä vuotenaan suuryritykset raportoimaan vastuullisuudestaan kestävyysraportilla. Raportointivelvollisuus laajenee seuraavina vuosina koskemaan myös pieniä ja keskisuuria listayrityksiä sekä niitä, liikevaihdoltaan yli 150 miljoonan euron, EU:n ulkopuolisia yrityksiä, jotka harjoittavat liiketoimintaa EU:n alueella. Uuden direktiivin aiheuttamat välilliset vaikutukset tulevat ulottumaan vielä laajemmin, alihankinta- ja

toimitusketjujen kautta, suureen osaan yrityksiä niin Suomessa kuin muissa EU-maissaakin sekä Unionin ulkopuolella. (Euroopan komissio 2021-b; Eduhouse, 2023)

Kestävyysraportointivaatimuksen tavoitteena on saattaa organisaatiot vastuullisiksi liiketoimintatavoiltaan sekä saman raportointitavan avulla kätevästi keskenään vertailukelpoisiksi ja toimiltaan läpinäkyvimmiksi. Vastuullisuustoimiin panostamalla vaikutetaan sekä kehitetään niin ihmisten, ympäristön kuin taloudenkin hyvinvointia ja menestystä nyt sekä tulevaisuudessa. Kestävyysraportti julkaistaan jatkossa osana yrityksen hallituksen toimintakertomusta ja lisätään tuloillaan olevaan koko EU:n alueen yritysten vastuullisuustiedot kattavaan ESG-tietorekisteriin, joka palvelee esimerkiksi sijoittajia kiinnostavan informaation saatavuudella sekä vertailtavuudella. (Euroopan komissio 2021-b; Eduhouse, 2023)

Uusi raportointidirektiivi ulottaa vaikutuksensa myös tilintarkastajan työhön, sillä raportti on tulevan lakimuutoksen myötä varmennettava (HE 20/2023, s. 5). Tilintarkastaja, joka työssään on varmentanut yritysten taloudellista tietoa (Suomen tilintarkastajat, n.d.-b), varmentaa nyt uuden direktiivin myötä myös yritysten ei-taloudellisia tietoja sisältävän kestävyysraportin yrityksen vastuullisuusseikoista.

Tämän opinnäytetyön aihevalintaan vaikutti, tekijän mielenkiinnon lisäksi, teeman yhteiskunnallinen merkittävyys ja ajankohtaisuus. Keskeisenä ideana onkin selvittää kestävyysraportoinnin vaikutukset tilintarkastajan työhön Suomessa. Uuden direktiivin noudattamista edellyttävät säännökset ja hallinnolliset määräykset on saatettava voimaan EU:n jäsenvaltioissa heinäkuuhun 2024 mennessä. Suomessa direktiivin aiheuttamat lakimuutokset, koskien muun muassa kirjanpito- ja tilintarkastuslakia, astuivat voimaan vuoden 2023 lopussa. (HE 20/2023, s. 5) Kaikilta osin vaikutukset tilintarkastajan työhön eivät ole vielä selvillä ja niitä pyritään tämän tutkimuksen avulla tarkentamaan ja ratkomaan. Tavoitteeseen pyritään toteuttamalla laadullinen tutkimus puolistrukturoiduin teemahaastatteluin kohdistuen eri tilintarkastusyhteisöjen kokeneisiin tilintarkastajiin. Tutkimus toteutetaan ilman toimeksiantajaa.

Aihe rajataan tutkimuskysymysten ympärille selvittämään tämänhetkisen tiedon pohjalta kestävyysraportoinnin vaikutuksia tilintarkastajan työhön. Työssä ei tutkita vaikutuksia kestävyysraportin varsinaisen laatijan toimenkuvaan eikä sitä, miten raportti laaditaan.

Työssä haetaan vastauksia seuraaviin kysymyksiin:



- Miten kestävyysraportoinnin tarkastajan koulutus tapahtuu ja mitä se vaatii/pitää sisällään?
- Ovatko kaikki auktorisoidut tilintarkastajat jatkossa myös kestävyysraportoinnin auktorisoituja tarkastajia?
- Millainen kestävyysraportin varmennusprosessi on nyt ja tulevaisuudessa?

Opinnäytetyö aloitettiin lokakuussa 2023 perehtymällä kestävyysraportointiin ja seuraamalla alati päivittyvää uutisointia. Varsinainen työn suunnittelu tehtiin lokakuun lopussa ja rungon laatimisen jälkeen kirjoitettiin johdanto, teoriaosuudet kestävyysraportoinnista ja tilintarkastuksesta sekä laadittiin haastattelukysymykset. Haastattelut toteutettiin marraskuussa 2023 viikoilla 47 ja 48 ja litterointi suoritettiin haastattelun ohessa. Tämän jälkeen, joulukuun alussa, tulokset analysoitiin ja niistä muodostettiin kokonaiskäsitys, josta seurasi johtopäätösten laatiminen sekä lopuksi pohdinta työn tavoitteisiin pääsemisestä. Työ valmistui tavoitteiden mukaisesti joulukuun 2023 lopussa.

## 2 Kestävyysraportointi

Euroopan Unionin tavoitteena on olla resurssitehokas, tavoiltaan nykyaikainen ja kilpailukykyinen talous sekä kasvihuonekaasujen osalta nettopäästötön vuoteen 2050 mennessä. EU:n vihreän kehityksen ohjelma (European Green Deal) pyrkii erottamaan talouskasvun resurssien käytöstä sekä varmistamaan koko alueensa asukkaineen olevan mukana sosiaalisesti oikeudenmukaisessa muutoksessa kohti kestäväää talousjärjestelmää. Muita tavoitteita ovat luonnonpääoman kasvattaminen ja suojeleminen, kansalaisten terveyden ja hyvinvoinnin suojaaminen ympäristöriskeiltä ja niiden vaikutuksilta sekä muiden kuin taloudellisten tietojen raportointidirektiivin (Non-Financial Reporting Directive, NFRD) korvaaminen uudella. Kyseisen direktiivimuutoksen taustalla on pyrkimys saavuttaa ihmisten hyväksi toimiva talous, joka lujittaa EU:n sosiaalista markkinataloutta, katsoo tulevaisuuteen, tasapainottaa sekä lisää työpaikkoja, kasvua ja investointeja (Euroopan komissio, 2021-a, s. 1–2; HE 20/2023 s. 5)

Vuonna 2014 annettu NFR-direktiivi velvoitti suuret yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt (työntekijämäärä keskimäärin yli 500) ja yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt, jotka olivat suuren konsernin emoyrityksiä (työntekijämäärä yhteenlaskettuna keskimäärin yli 500) raportoimaan vastuullisuudestaan säännösten mukaan 2018 alkaen, koskien tilivuotta

2017. Velvollisuus kosketti noin 11 700 yritystä EU:n alueella. Yritysten tuli ja tulee jatkossakin raportoida niin sanotun kaksoisolennaisuuden perusteella, jolla tarkoitetaan yhtiön vaikutuksia kestävyystekijöihin koskien yhteiskuntaa ja ympäristöä sekä kestävyystekijöiden vaikutuksia yhtiön tulokseen, asemaan ja kehitykseen. (Euroopan komissio, 2021-a, s. 1) Kaksoisolennaisuus esitettyinä alla olevassa kuvassa.

Kuva 2 Kaksoisolennaisuus (Kierivä, 2023)



Yllä olevassa kuvassa havainnollistetaan kaksoisolennaisuuden ydintä eli yrityksen toiminnan vaikutuksia yhteiskuntaan ja ympäristöön (sisältä ulos) sekä kestävyyskysymyksiin liittyvien riskien ja mahdollisuuksien vaikutusta liiketoimintaan (ulkoa sisään). (Kierivä, 2023)

NFR-direktiivin velvoittamat yritykset ovat julkaisseet kestävyystietojaan vapaamuotoisissa vuosikertomuksissaan yleisimmille kohderyhmille kuten sijoittajille, työmarkkinaosapuolille, kansalaisjärjestöille sekä muille sidosryhmille. Näistä ensin mainitut kaipaavat sijoituksiinsa liittyvää informaatiota riskeistä, mahdollisuuksista sekä niiden vaikutuksista kestävyystekijöihin. Jälkimmäiset puolestaan pyrkivät varmistamaan yritysten kantavan toiminnastaan vastuuta myös ihmisiin ja ympäristöön liittyvissä asioissa. (Euroopan komissio, 2021-a, s. 2–3)

Vuonna 2017 julkaistiin saman direktiivin, ei-sitovat raportointiohjeet yrityksille, joita täydennettiin 2019 etenkin ilmastoon liittyvien tietojen raportoinnista. Ohjeet eivät kuitenkaan vaikuttaneet tarpeeksi julkaistujen tietojen laatuun, joten komissio päätyi ehdottamaan direktiivin tarkistusta. Ehdotuksen myötä muutettavaksi tuli myös tilintarkastusdirektiivi ja -asetus niin, että niiden on katettava taloudellisten tietojen varmentamisen lisäksi

kestävyysraportin varmentaminen, mitä ei aiemmassa direktiivissä vaadittu. (Euroopan komissio, 2021-a, s. 1,4)

## 2.1 Uusi direktiivi ja aikataulut

Uusi kestävyysraportointidirektiivi CSRD astui voimaan 5.1.2023 ja sen vaikutuksen alla olevat yritykset raportoivat porrastetusti alkaen 2024 tilikaudesta eurooppalaisia kestävyysraportointistandardeja (ESRS) noudattaen. (Euroopan komissio, 2023-a).

Direktiiviä sovelletaan tammikuusta 2024 alkaen, sen korvattessa aiemman NFR-direktiivin ja pyrkimyksenä on saattaa yritysten kestävyysraportointi samalle tasolle taloudellisen raportoinnin kanssa. Huomattavimmat muutokset NFRD:n ja CSRD:n välillä ovat raportointivelvollisten yritysten määrän kasvu aiemmasta vajaasta 12 000 yrityksestä 50 000 yritykseen. Suomessa tämä tulee koskemaan suorasti yli tuhatta yritystä. Lisäksi raportin varmennuksesta tulee pakollista ja se tulee julkaista osana yrityksen toimintakertomusta sekä digitaalisessa muodossa. Tuloillaan on myös varsinkin sidosryhmiä palveleva, yritysten vastuullisuustiedot kattava ESG-tietorekisteri, jossa informaatio on helposti saatavilla ja vertailtavissa. (Eduhouse, 2023) Alla olevassa kuvassa vertaillaan vanhemman ja uudemman direktiivin eroja.

Kuva 3 Direktiivien erot (mukaillen Codo Advisory, 2022)



Yllä olevassa kuvassa esitetään merkittävimmät erot vanhemman NFRD:n ja uuden CSRD:n välillä, jotka näkyvät niitä koskevien yritysten määrässä, raportoitavien ESG-tietojen laajuudessa, standardisoinnissa sekä varmennuksen pakollisuudessa. Alla olevassa kuvassa esitellään CSRD:n käyttöönottoaikataulu yritysten kokoluokkien mukaan.

Kuva 4 Porrastettu aikataulu CSRD:n käyttöönotolle



(ESG-palvelu, 2023; Eduhouse 2023; Suomen tilintarkastajat 2023-b)

Yllä olevassa kuvassa nähdään aikataulu, jonka mukaan kestävyysraportointi otetaan käyttöön erikokoisissa yrityksissä alkaen 2024, josta raportoivat yli 500 henkilöä työllistävät yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt. 2025 vuodesta alkaen raportoivat yritykset, joilla kaksi kolmesta (2/3) seuraavasta täyttyy:

- Palveluksessa keskimäärin yli 250 henkilöä
- Liikevaihto min. 40 miljoonaa euroa tilikauden aikana
- Taseen loppusumma min. 20 miljoonaa euroa.

Vuodesta 2026 alkaen listatut pk-yritykset, pienet ja keskisuuret luottolaitokset sekä vakuutusyhtiöt, joiden liikkeeseen laskema osake, velkakirja tai muu arvopaperi on kaupankäynnin kohteena arvopaperimarkkinallain tarkoitetulla säännellyllä markkinalla (ei sovelleta kaikkiin pieniin ja keskisuuriin luottolaitoksiin ja vakuutusyhtiöihin). Vuodesta 2028 alkaen EU:n ulkopuoliset yritykset, joilla on tytäryhtiö tai pysyvä toimipaikka EU:n alueella ja liikevaihto EU:n alueella ylittää 150 miljoonaa euroa. (ESG-palvelu, 2023; Eduhouse 2023; Suomen tilintarkastajat 2023-b)

Raportointirajat määritellään konsernitason, jolloin useasta pienestä yrityksestä koostuva konserni voi kokonaisuudessaan olla raportointivelvollinen. Voi myös olla tapauksia, joissa esimerkiksi suuri emoyhtiö sijaitsee EU:n alueella ja pienempi tytäryhtiö Suomessa, tällöin emoyhtiö on raportointivelvollinen. Jos kyseinen tytäryhtiö olisikin julkinen yhtiö, tehdään siitä erillinen raportointi, sillä pörssiyritykset raportoivat erikseen myös ollessaan osana konsernia. Pienille yrityksille pakollista raportointivelvoitetta ei tällä hetkellä ole tulossa, mutta toimitusketjujen kautta painetta siihen ja sitä myöten työtä monelle kuitenkin tulee. Todennäköistä on, että tiedusteluja esimerkiksi päämiehiltä tulee liittyen kasvihuonekaasupäästöihin ja työntekijöiden hyvinvointiin pienemmissäkin yrityksissä. (ESG-palvelu, 2023)

## 2.2 Raportointistandardit

Aiemmin NFRD:n alaista yritysvastuuraportointia on voitu toteuttaa hyvin vapaamuotoisesti, pohjautuen erilaisiin viitekehyksiin. Yksi maailmanlaajuisesti käytetyimmistä on ollut Global Reporting Initiative- järjestön GRI-ohjeisto, joka vuonna 2016 päivitettiin standardiksi. Järjestön tavoitteena on ollut laatia yhteiskunta- ja yritysvastuuraportoinnille tilinpäätösraportointia vastaavat kehykset tehden raportoinnista yhdenmukaisempaa ja yritysten kesken vertailukelpoisempaa. Vaikka GRI on nykyisin standardi sen noudattamista ei kuitenkaan valvota eikä sillä ole varmennus- tai sertifiointivelvoitetta. (Kurittu, 2018, s. 11–12) Tästäkin syystä on ollut tarve uudelle vaativammalle direktiiville ja uusille raportointistandardeille sekä raportoinnin pakolliselle varmentamiselle. Aiemmin yritysten on

ollut mahdollista esittää vastuullisuustoimensa ja vaikutuksensa pelkästään positiivisessa valossa, ja niin sanottu viherpesu yrityksen toimille on ollut mahdollista. (Eetti, 2021)

Uutta kestävyysraportointimallia varten on laadittu Euroopan tilinpäätösraportoinnin neuvonantajaryhmän EFRAGin (European financial reporting advisory group) toimesta ESRS-standardit. Yhteistyötä on tehty GRI:n kanssa, muun muassa siksi, että yritysten raportointimäärä ei kaksinkertaistuisi vaan molemmat raportoinnit olisivat mahdollisimman yhteensopivia. ESRS-standardeilla määritellään kestävyysraporttiin tiedot yrityksen olennaisista vaikutuksista, mahdollisuuksista sekä riskeistä koskien kestävyysseikkoja, jotka vaikuttavat ympäristöön, yhteiskuntaan ja hallintotapaan. Yrityksen kannalta näihin liittyviä epäolennaisuuksia ei kuitenkaan tarvitse raportoida, vaan yrityksen oma subjektiivinen harkinta yksilöllisistä olosuhteistaan saa suuremman painoarvon suurimmassa osassa vaatimuksia, verraten tilinpäätösraportointiin. Standardit jaetaan kolmeen eri luokkaan;

- Monialaiset standardit (ESRS 1 yleiset vaatimukset, ESRS 2 yleiset tiedot)
- Aihekohtaiset standardit (koskien ympäristöä, yhteiskuntaa ja hallintotapaa)
- Alakohtaiset standardit

Kaikkiin yrityksiin, riippumatta toimialasta, sovelletaan monialaisia sekä aihekohtaisia standardeja. Alakohtaisissa standardeissa käsitellään riskejä, vaikutuksia sekä mahdollisuuksia tietyllä alalla, missä ne ovat todennäköisesti olennaisia. (EFRAG, 2023; Euroopan komissio, 2023-b, s. 2–3; HE 20/2023 s. 25) Alla olevassa taulukossa nähdään ESRS-standardit.

Taulukko 1 ESRS-standardit (mukaillen Euroopan komissio, 2023-c, s. 2)

<b>ESRS 1</b>	Yleiset vaatimukset
<b>ESRS 2</b>	Yleiset tiedot
<b>ESRS E1</b>	Ilmastonmuutos
<b>ESRS E2</b>	Pilaantuminen
<b>ESRS E3</b>	Vesivarat ja merten luonnonvarat
<b>ESRS E4</b>	Biologinen monimuotoisuus ja ekosysteemit
<b>ESRS E5</b>	Resurssien käyttö ja kiertotalous
<b>ESRS G1</b>	Liiketoiminnan harjoittaminen
<b>ESRS S1</b>	Oma työvoima
<b>ESRS S2</b>	Arvoketjun työntekijät
<b>ESRS S3</b>	Vaikutusten kohteena olevat yhteisöt
<b>ESRS S4</b>	Kuluttajat ja loppukäyttäjät

Yllä olevassa taulukossa nähdään ESRS-standardit lajiteltuna yleisten vaatimusten ja tietojen (ESRS 1 ja 2), ympäristövastuullisuuden (ESRS E1-5), hyvän hallintotavan (G1) sekä sosiaalisen vastuullisuuden (ESRS S1-4) mukaan.

## 2.3 Aiempi tutkimus

CSRD:stä on julkaistu lähiaikoina useita opinnäytetöitä sekä progradu- ja julkaistaan lisää aiheen ajankohtaisuuden vuoksi direktiivin voimaan tultua vuonna 2023. Progradu-tutkielmassaan (2022) Hertta Harju tarkastelee sen hetkistä tilintarkastajien roolia kestävyysraporttien varmennuksessa, näkökulman pohjautuessa kuitenkin aiempaan NFRD:n velvoittamaan kestävyysraportointiin, josta myös vastuullisuusraportointina puhutaan. Kyseisen tutkielman lopputuloksena tilintarkastajat korostivat kokonaisuuden hallinnan ja riippumattomuuden lisäksi, alalle kaivattavan sääntelyä ja yhtenäistettyjä käytäntöjä, joita uusi CSRD ja Suomen kansallinen, vuoden 2023 lopussa voimaan astunut, lainsäädäntö tuleekin tarkentamaan. Tässä opinnäytetyössä tutkitaan CSRD:n vaikutuksia tilintarkastajan työhön vaadittavan koulutuksen ja kestävyysraportin varmennusprosessin kannalta. Seuraavassa kappaleessa perehdytään ensin vielä tilintarkastajan työhön yleisesti.

## 3 Tilintarkastajan työ

Tässä luvussa kerrotaan tilintarkastuksesta, tilintarkastajan koulutuksesta sekä riippumattomuudesta, työn valvonnasta ja siihen vaikuttavista standardeista sekä tilintarkastajan vastuusta. Nämä ovat kaikki seikkoja, joilla on merkitystä myös kestävyysraportoinnin tarkastuksessa.

Tilintarkastus perustuu tilintekovelvollisuuteen, eli siihen, että joku on velvollinen tekemään tiliä toimistaan jollekin toiselle ja toimimaan tämän toisen osapuolen hyväksymällä tavalla. Velvollisuus on joko lakisääteinen tai sopimukseen perustuva. Tilintekovelvollisuuden asianmukaisen täyttymisen varmistamiseksi, yrityksen osakkaat valitsevat yhden tai useamman tilintarkastajan tarkastamaan kirjanpidon, tilinpäätöksen sekä toimintakertomuksen. Tarkastus kohdistuu lisäksi yrityksen hallintoon, jossa tarkastetaan hallintoelinten kokouspöytäkirjoja, tehtyjä päätöksiä ja sopimuksia sekä niitä menettelyitä,

joiden avulla valvotaan, hallituksen ja johdon toimesta, yrityksen toiminnan laillisuutta sekä sitä, että tehtyjä päätöksiä on noudatettu. Arvopaperipörssien toiminta rakentuu pääosin osakkeiden sekä muiden arvopapereiden myyjien ja ostajien välisen luottamuksen varaan. Tästä luottamuksen säilymisestä vastaa käytännössä tilintarkastaja, joka edustaa keskeistä instituutiota tilinpäätöksen avoimuuden ja oikeellisuuden varmistamisessa kuin myöskin pääomamarkkinoiden luotettavuuden takaamisessa. (Tomperi, 2018, s. 6)

Yritykset raportoivat toimistaan yhä etenevissä määrin ja taloudellisen informaation lisäksi tuottavat myös ei-taloudellista informaatiota vastuullisuudestaan. Nämä tiedot kiinnostavat ja niitä käyttävät omistajat, sijoittajat, rahoittajat, julkiset taloudet, valvontavironmaiset ja muut yritysten sidosryhmät. Yritysjohdajat ja sidosryhmät tekevät keskeisiä päätöksiä kyseisiin tietoihin perustuen, joten tämän tiedon on oltava luotettavaa ja sen varmentamisesta vastaa tilintarkastaja. Lakisääteisen tilintarkastuksen lisäksi tilintarkastajat voivat suorittaa erilaisia varmennustoimeksiantoja perustuen joko lainsäädäntöön tai asiakkaan erilaisiin tarpeisiin. Jotkut toimeksiannot, kuten aiemmat NFRD:n alla olleet vapaamuotoisemmat vastuullisuusraportit, on saatettu tarkistaa jonkun muunkin tahon kuin auktorisoidun tilintarkastajan toimesta. Tarkastuskohteina voi myös olla taloudellinen informaatio, järjestelmät ja prosessit. Varmennustoimeksiantoja on kahdentyyppisiä; kohtuullisen ja rajoitetun varmuuden antavia toimeksiantoja, jotka molemmat vaativat riittävän määrän tarkoitukseen soveltuvaa näyttöä (audit evidence). (Tomperi, 2018, s. 7–8; Tuokko, n.d.)

Kohtuullisen varmuuden toimeksiannossa tilintarkastaja ilmaisee johtopäätöksensä positiivisessa muodossa "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". Tilintarkastuksessa ei normaalisti voida saavuttaa täydellistä varmuutta tarkastuksenkohteesta. Kohtuullinen varmuus varmistaa tilinpäätöksen olevan säännösten mukaan laadittu ja sillä tarkoitetaan korkeaa varmuustasoa, ei kuitenkaan ehdotonta varmuutta. Rajoitetun varmuuden tilintarkastaja ilmaisee negatiivisessa muodossa "Yleisluonteisen tarkastuksen perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyntä uskoa, ettei puolivuosisikatsausta ole laadittu IAS 34 Osavuosisikatsaukset-standardin sekä muiden Suomessa voimassa olevien puolivuosisikatsauksen laatimista koskevien säännösten mukaisesti". Se riittää niissä varmennuspalveluissa, joissa ei odoteta korkeata varmuustasoa, kuten niin sanotuissa yleisluonteisissa tarkastuksissa. Näissä tarkastuksissa tarkastetaan tietty informaatio sen mukaisesti ja laajuisesti, kuin toimeksiantajan kanssa on sovittu. Se voi olla tilinpäätöskin, tai muuta informaatiota. (Tomperi, 2018, s. 9)



Kestävyysraportoinnin varmennuksessa tullaan käyttämään ensimmäisinä vuosina rajoitetun varmuuden tasoa, jossa tilintarkastajan pääasiallisena tavoitteena on tietojen keräämiseen käytetyn prosessin ymmärtäminen sekä havaita olennaisen virheellisuuden todennäköinen esiintymisalue. Sen jälkeen keskitytään havainnointiin, kyselyyn sekä analyttisiin toimenpiteisiin, kuten tarkastelemalla tietoja aggregoidummalla tasolla. Mikäli epäily olennaisesta virheellisyydestä herää jonkin asian tiimoilta, tehdään lisätyötä rajoitetun varmuuden saamiseksi. (Suomen tilintarkastajat, 2022-b)

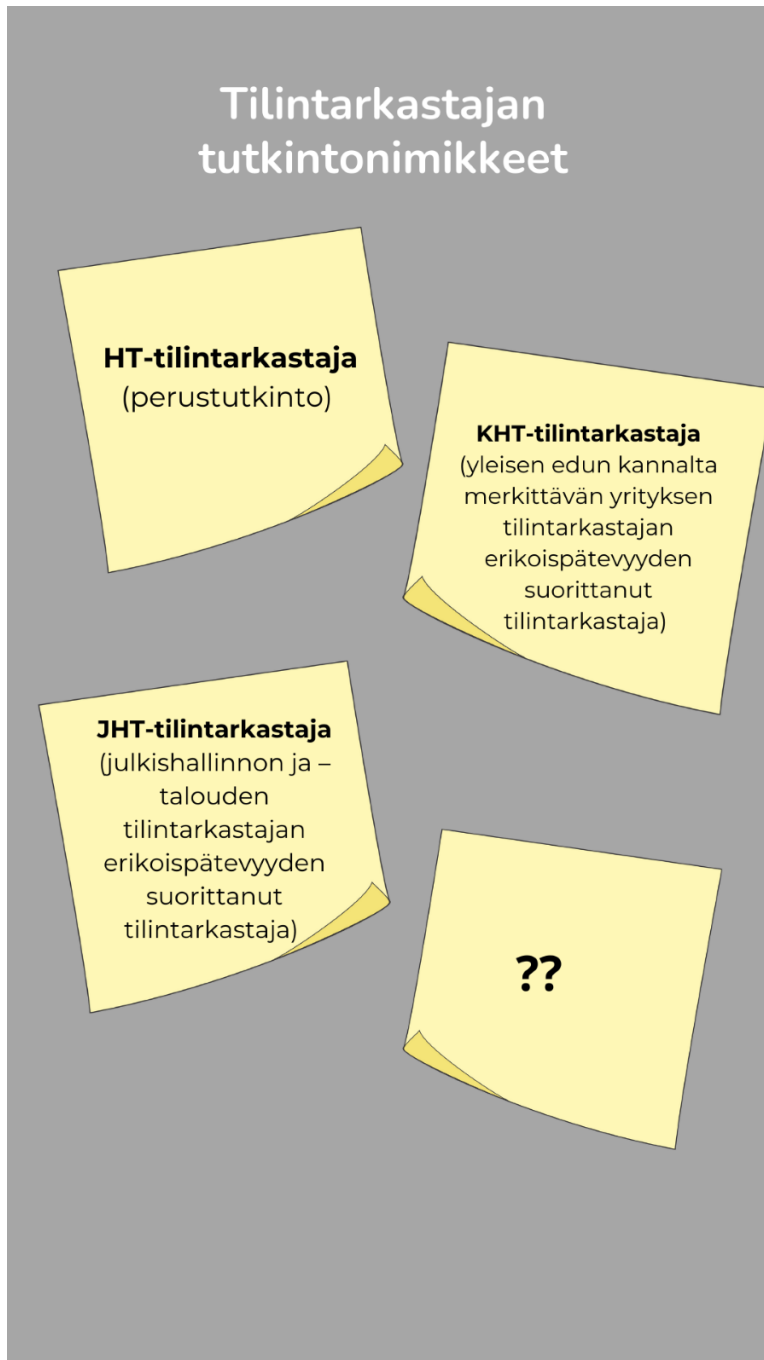
Suomen tilintarkastajien nettisivuilla (2022-b) on kerrottu tilintarkastajien Eurooppa-tason järjestön Accountancy European laatimasta, käytännön näkemyksiä kestävyysraportoinnin varmennusta koskeviin keskeisiin seikkoihin sisältävästä keskustelupaperista, jossa on listattu yleiskatsauksena asioita, joita tilintarkastajan tulisi käsitellä rajoitetun varmuustason toimeksiannossa:

- Yrityksen olennaisten ominaisuuksien, ympäristön ja vastuullisuuden ymmärtäminen, sekä olennaiset vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet yritykselle.
- Yrityksen politiikan ja prosessien tarkastelu, jotta voidaan vastata vastuullisuuden haasteisiin ja kestävyysraportoinnin julkaisemisen huomioonottaminen.
- Kestävyysraportointiprosessin harkinta ja siihen liittyen julkistettavien olennaisten aiheiden sekä niiden yksityiskohtien valinta
- Tiedustella ja tarkastella dokumentaatiota sisäisistä valvontatoimista, jotta voidaan tunnistaa alueet, joilla olennaisia virheellisyyksiä todennäköisesti ilmenee kestävyysraportoinnissa.
- Tehdä ensisijaisesti analyttinen tarkastelu sekä tiedustelut julkistetuista ja suoritetuista määrällisistä tiedoista. Lisäksi tarvittaessa voidaan suorittaa lisätoimenpiteitä esimerkiksi käynnein paikan päällä ja tarkastamalla taustalla olevat asiakirjat.
- Arvioida narratiivista informaatiota, verraten sitä sisäisistä ja ulkoisista resursseista saatuun näyttöön, joka mahdollisesti sisältää saavutusten, epäonnistumisten ja haasteiden selitysten analysoinnin
- Arvioida tietojen neutraalisuutta ja täydellisyyttä sekä ottaa huomioon vilpillisen tai virheellisen raportoinnin riski.
- Huomioida yrityksen omien raportointiperiaatteiden puolueettomuus ja täydellisyys viherpesuriskin estämiseksi.

### 3.1 Koulutus ja riippumattomuus

Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastaja voi olla luonnollinen henkilö tai tilintarkastusyhteisö. Tilintarkastaja on näin ollen samanlainen ammattinimike kuin asianajaja. (Tomperi, 2018, s. 17) Alla olevassa kuvassa esitellään tilintarkastajan eri tutkintonimikkeet.

Kuva 5 Tilintarkastajan tutkintonimikkeet



(Tomperi, 2018, s. 17)

Yllä olevassa kuvassa havaitaan tilintarkastajan kolme eri tutkintonimikettä sekä viittaus tämän opinnäytetyön tarkoitukseen selvittää myös mitä koulutusta kestävyysraportoinnin tarkastus vaatii.

PRH:n nettisivujen (2023) mukaan saadakse osallistumisluvan tilintarkastajan perus- eli HT-tutkintoon, henkilöllä tulee olla alempi korkeakoulututkinto, kuten kauppatieteiden kandidaatti tai tradenomi, tietyillä PRH:n määrittämällä opinnoilla sekä kahden vuoden käytännön kokemus tilintarkastuksesta. Hyväksyntä edellyttää kuitenkin kolmen vuoden käytännön kokemusta tilintarkastuksesta, esimerkiksi avustavista tehtävistä. Saadakse osallistumisluvan KHT- tai JHT-tutkintoon, henkilöllä tulee olla ylempi korkeakoulututkinto, kuten kauppatieteiden maisteri tai ylemmän ammattikorkeakoulun tradenomi, tai toimiminen vähintään neljä vuotta ammattimaisena HT-tilintarkastajana. KHT- tai JHT-tutkintojen hyväksyntä ilman ylempää korkeakoulututkintoa edellyttää kuitenkin toimimista ammattimaisena HT-tilintarkastajana vähintään viiden vuoden ajan. JHT-tutkintoon vaaditaan lisäksi tietyt julkisen sektorin opinnot tai yksi vuosi käytännön kokemusta julkishallinnon ja -talouden tarkastuksesta.

Tilintarkastajan riippumattomuus on keskeinen edellytys tilintarkastukselle, jotta valitsijat sekä muut sidosryhmät kokevat tilintarkastajan luotettavaksi. Suorittaessaan toimeksiantoa, tilinpäätöksen tarkastuksen ajan, tilintarkastajan on oltava itsenäisessä suhteessa kyseessä olevaan yhteisöön eikä hän voi osallistua sen päätöksentekoon riippumattomuutensa varmistamiseksi. (TTL 1141/2015 4. luku 6§) Tomperin (2018, s. 10) mukaan tilintarkastajan riippumattomuudella tarkoitetaan:

- riippumattomuutta tarkastettavistaan,
- vapautta valita toimeksiannon puitteissa tarkastuskohteet, tarkastuksen laajuus ja tarkastusmenetelmät sekä
- riippumattomuutta tarkastuksen lopputuloksesta.

### **3.2 Tilintarkastajan työn valvonta, standardit ja vastuu**

Tilintarkastajan työ on tarkasti valvottua ja säänneltyä. Suomessa sen valvojana toimii Patentti- ja rekisterihallituksessa (PRH) toimiva tilintarkastusvalvonta, jonka määräämiin laaduntarkastuksiin tilintarkastajan on osallistuttava seuraavasti:

- Yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä, kuten pörssiyrityksiä, pankkeja ja vakuutusyhtiöitä tarkastava tilintarkastaja, tilintarkastusyhteisö tai päävastuullinen tilintarkastaja vähintään joka kolmas vuosi.
- Muiden yhteisöjen tilintarkastajat vähintään joka kuudes vuosi.

Laaduntarkastuksen tavoitteena on varmistua seuraavista:

- tilintarkastajan sekä tilintarkastusyhteisön oma laadunvalvonta toimii asianmukaisesti,
- tilintarkastustyö on suoritettu hyvää tilintarkastustapaa tilintarkastuslain säännöksiä noudattaen, julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta annetun lain sekä muuhun lainsäädäntöön pohjautuvien vaatimusten mukaisesti sekä
- tehtyjen johtopäätösten ja luovutetun tilintarkastuskertomuksen tueksi on hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä.

(PRH, 2019)

Tilintarkastajan tulee työssään noudattaa hyvää tilintarkastustapaa, johon kuuluu myös kansainvälisten tilintarkastusstandardien (ISA, International standards of auditing) mukainen toiminta. ISA-standardit määrittelevät peruseriaatteen ja tavoitteet tilintarkastuksen eri osa-alueille ja ohjeistavat tarkastuksessa sekä dokumentaatiossa. Muita kansainvälisen tilintarkastajaliiton IFAC:n yhteydessä itsenäisesti toimivan IAASB-komitean (International Auditing and Assurance Standards Board) antamia standardeja ovat:

- ISQC-standardit laadunvalvonnasta
- ISRE-standardit yleisluonteisesta tarkastuksesta
- ISAE-standardit muista varmennustoimeksiannoista
- ISRS-standardit-liitännäispalveluista

Lisäksi IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants) on määrittänyt eettiset säännöt, jotka koskevat kaikkia näitä toimeksiantoja. Kestävyysraportoinnin varmennukselle on tulossa myös oma vielä valmisteilla oleva standardi ISSA5000 (International Standard on Sustainability Assurance). (Suomen tilintarkastajat, n.d.-a; n.d.-c)

Tilintarkastajan seuraamusjärjestelmä koostuu kolmesta eri osasta; kurinpidollinen vastuu, vahingonkorvausvastuu ja rikosoikeudellinen vastuu. Kurinpitovastuussa tarkastellaan toiminnan moitittavuutta ja seuraamuksena ovat huomautus, varoitus, hyväksymisen peruuttaminen sekä määräaikainen kielto toimia tilintarkastajana. Vahingonkorvausvastuu

edellyttää vahingon tapahtumista ja näitä varten tilintarkastajat varautuvat vastuuvakuutuksella. Toisin kuin monessa muussa maassa, Suomessa tilintarkastajan korvausvastuu on rajaton. Rikosoikeudellinen vastuu syntyy, jos tilintarkastaja rikoslain tai muun lain perusteella syyllistyy rangaistavaan tekoon tai laiminlyöntiin. (Tomperi 2018, s. 187–192)

CSRD:n myötä kestävyysraportoinnin varmentamisesta tulee pakollista ja Suomen valmisteilla olevan lainsäädäntömuutosten mukaan raportit tullaan varmentamaan vain siihen auktorisoidun tilintarkastajan toimesta. (HE 20/2023, s. 5) Tilintarkastajilla on tähän kokemuksen myötä paras tieto ja taito, mutta vastuullisuusseikkojen osalta se vaatii tietenkin kouluttautumista. Tässä opinnäytetyössä pyritään selvittämään, millainen kestävyysraportoinnin tarkastusprosessi tulee olemaan sekä millaista koulutusta tarkastajalta vaaditaan.

## **4 Tutkimusprosessi**

Tässä luvussa kerrotaan tutkimusmenetelmän valinnasta, sen toteuttamisesta ja tutkimukseen osallistuneiden vastaajien tavoittamisesta. Opinnäytetyön aiheeksi valikoitui kestävyysraportoinnin vaikutukset tilintarkastajan työhön aiheen ajankohtaisuuden sekä tekijän tilintarkastajan työtä kohtaan kokeman mielenkiinnon vuoksi. Tutkimuksen avulla pyrittiin konkreettisesti esittämään miten kestävyysraportointi vaikuttaa tilintarkastajan käytännön työhön ja mitä se vaatii koulutuksen suhteen.

### **4.1 Laadullinen tutkimus**

Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena eli laadullisena tutkimuksena marraskuussa 2023, jossa menetelmänä käytettiin puolistrukturoitua teemahaastattelua. Teemahaastattelulla tarkoitetaan johonkin tiettyyn teemaan kohdistuvaa keskustelua haastateltavan ja tutkijan välillä, jolloin haastattelu kulkee valikoitujen teemojen parissa, ei niinkään määrättyjen, yksityiskohtaisten kysymysten varassa. Tällä tavalla haastateltavien näkemykset pääsevät laajemmin esille ja tutkittavassa aiheessa päästään pintaa syvemmälle. Myös puolistrukturoidulle tavalle on ominaista, että jokin näkökohta haastattelussa on ennalta päätetty, mutta eivät kaikki. Lomakehaastattelu, eli strukturoitu haastattelu, jossa kysymykset

ovat kaikille samat ja samassa järjestyksessä, valmiiksi annettuine vastausvaihtoehtoineen ei olisi tähän työhön sopinut liian tarkasti ennakkoon määritettävien kysymysten, vastausvaihtoehtojen ja joustamattomuuden vuoksi, jolloin vastaajien omien näkemysten esittämiselle ei olisi jäänyt tilaa. (Hirsjärvi & Hurme, 2022, luku 4.2.1 kappaleet 1–2; luku 4.2.3, kappaleet 1 ja 4)

Tutkimusongelman selvittämiseksi haastateltiin otannalla joukkoa, joka yleisesti edusti tiettyä suurempaa joukkoa, kuten tässä tarkoituksessa tilintarkastajia. Aineiston keruu pyrittiin suorittamaan samalla tavalla, samoin kysymyksiin, jotta tuloksia oli helppo vertailla keskenään. Haastattelu oli joustava tapa selvittää tutkimusongelmaa ja sopi käytettäväksi erilaisiin tutkimuksiin, sillä sen avulla pääsi myös heti käsiksi tilanteessa heränneisiin lisäkysymyksiin. (Hirsjärvi & Hurme, 2022, luku 3.1. ensimmäinen kappale; luku 5.2, kappaleet 2 ja 9)

Haastatteluun valituilla, kokeneilla tilintarkastajilla oli ajankohtaisinta tietoa sekä kokemusperäistä ymmärrystä tutkittavasta asiasta eli kestävyysraportoinnin vaikutuksista heidän työnkuvaansa, jolloin heidän tuomansa tietoperusta ja näkemyksensä olivat olennaisin osa tutkimuksen onnistumista. Tosin lainsäädännön ja valmistelujen ollessa vielä kesken, ei heiltäkään kaikkeen välttämättä olisi löytynyt vastauksia.

## **4.2 Tutkimusaineiston keruu, tallennus ja säilytys**

Haastatteluja varten koottiin taustatutkimuksen perusteella auki jääneiden ja epäselvyyksien pohjalta lista kysymyksiä, joiden muotoa harkittiin ja suunniteltiin sekä kysymykset järjestettiin sujuvaan järjestykseen. Tarkoituksena oli hankkia kolmesta neljään haastateltavaa eri tilintarkastusyhteisöistä ja määrä tuntui riittävältä, ilman että vastaukset alkaisivat toistamaan itseään liiaksi. Hieman ongelmallista oli saada yhteys osaan potentiaalisista haastateltavista ja sen takia aikataulu haastatteluiden osalta hieman venyi. Lopulta yhteys saatiin sähköpostin välityksellä ja haastattelut sovittiin toteutettavan kahdessa tapauksessa Teams-kokouksina ja yksi kasvotusten, joka sekin Teamsin avulla tallennettiin. Haastattelukysymykset lähetettiin ennakkoon tutustuttavaksi sähköpostilla. Toteutuneita haastatteluja oli yhteensä kolme kappaletta.

Haastattelut tallennettiin haastateltavien luvalla ja niistä kertyneet tallenteet litteroitiin, eli puhtaaksikirjoitettiin haastattelun aikana Teamsin automaatiolitterointia hyväksi käyttäen ja

tuloksena saatu aineisto tallennettiin tekijän salasanoin suojatulle tietokoneelle. Hirsjärven ja Hurmeen (2022, luku 7.2. ensimmäinen kappale; luku 7.2.1 ensimmäinen kappale) mukaan litteroinnin pohjalta päätelmien tekeminen lienee yleisempää kuin suoraan tallenteilta. Aineistojen analysointi ja käsittely suoritettiin tekijän salasanoin suojatulla tietokoneella. Aineistoa käsiteltäessä henkilötiedot pidettiin anonymisoituina vastaajien yksityisyyden takaamiseksi ja aineistoon pääsi käsiksi vain tekijä. (Tietosuojavaltuutetun toimisto, n.d.)

## 5 Tutkimuksen tulokset

Tässä luvussa käydään läpi tutkimuksen tulokset, joissa kolme eri haastateltavaa vastasivat ennalta valittuihin kysymyksiin (liite 2) sekä kertoivat näkemyksiään haastattelun yhteydessä esille nousseisiin seikkoihin. Haastateltavista käytetään nimityksiä H1, H2 ja H3 selkeyden vuoksi.

### 5.1 CSRD:n ennakkovaikutukset

Tilintarkastajat eivät olleet vielä päässeet konkreettisesti tekemään CSRD:n alaista kestävyysraportoinnin tarkastusta, mutta tiedusteltaessa kokemuksia sen ennakkovaikutuksista omaan työhönsä sekä edustamaansa organisaatioon liittyen haastateltavat kokivat vaikutuksien olevan alaa mullistavia. H1 vertasi sitä yhtä suureen muutokseen ja myllerrykseen, kuin kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja, IFRS:ä otettaessa käyttöön. Haastateltavien mukaan kestävyysraportointivaatimus on yritysmaailmassa laajasti tiedossa ja heidän mukaansa suurimmalla osalla tilintarkastusyhteisöjen asiakkaista on käsitys siitä, ketä vaatimus koskee, mutta haastateltavat kuvailivat yhtenevästi asiakkaiden vaikuttavan suurelta osin tietämättömiltä sen suhteen mistä tarkalleen pitää raportoida. Haastateltavat kertoivat kuinka yhteydenottoja ja kyselyitä aiheen tiimoilta on tullut ja tulee valtavasti. H2 toi esiin huolensa siitä, kuinka asiakkaiden eri tahoilta aiheesta saama tieto on osin ristiriidassa keskenään ja kertoi joukoltaan kirjavasta vastuullisuusosaamiseen liittyvistä palveluntarjoajista, joilta asiakkaat saamansa mahdollisesti hyvinkin puutteellisen tiedon valossa, päätyvät hankkimaan pikaratkaisuja, jotka saattavat kostautua kestävyysraportoinnin varmennuksen astuessa mukaan. H2 viittasi siihen, että tulevassa lainsäädännössä sanktiouhka raportoijille on ainoastaan myöhästymismaksu, kun varmentajana toimivaa tilintarkastajaa puolestaan koskee huomattavasti laajempi sanktiouhka.

## 5.2 Koulutus ja sen ylläpito

Tutkimuksen alkaessa ei ollut kaikilta osin selvää mitä koulutusta kestävyysraportoinnin tarkastus vaatii, mutta tietoja oli tutkimuksen aikana päivitetty Suomen tilintarkastajien nettisivuille ja siihen on alempana kappaleessa viitattu. Haastateltavat itse kertoivat läpäisseensä ST-Akatemian järjestämän 60 tunnin ESG-valmennusohjelman ja tästä saamastaan sertifioinnista käytetään nimitystä ESG-varmentaja, jolla he saavat varmentaa kestävyysraportit. Taustakoulutuksena pitää olla vähintään tilintarkastajan HT-tutkinto. H1 ja H2 mukaan kuluvat pari vuotta mennään edellä kuvatulla koulutuksella ja vuodesta 2025 eteenpäin PRH järjestää uuden KRT (kestävyysraportoinnin tarkastaja) -tutkinnon nykyisten käytössä olevien HT-, KHT-, ja JHT-tutkintojen rinnalle. Tämän perusteella jatkossakin voi toimia pelkästään tilintarkastajana ilman kestävyysraportoinnin tarkastukseen oikeuttavaa koulutusta. Tutkimuksen aikana oli Suomen tilintarkastajien nettisivuille 21.11.2023 päivitetty tieto KRT-tutkinnon tarkoista koulutusvaatimuksista, jotka ovat:

- Korkeakouluopinnot kestävyysraportointivarmentamisen keskeisistä aihealueista sekä kyseisten tietojen soveltamisesta käytännössä.
- HT-tilintarkastajan kelpoisuusedellytyksien täyttyminen.
- Kestävyysraportoinnin erikoistumistutkinnon suorittaminen.
- Vähintään kahdeksan kuukauden kokemus kestävyysraportoinnista tai konsernikestävyysraportoinnin varmentamispalveluista tai muista kestävyysseikkoja koskevista palveluista.

Samassa julkaisussa tarkennetaan, että ennen 1.1.2026 hyväksytyillä tilintarkastajilla (kuten haastateltavat) on täytettävä jatkuvalla ST-Akatemian koulutuksella hankittu erityispätevyys hakemuksella ennen 1.1.2028, jos he haluavat saada KRT-pätevyyden ilman osallistumista PRH:n järjestämään KRT-tutkinnon tenttiin.

Haastateltavat kertoivat lausunnon allekirjoittajan olevan käytännössä sama kestävyysraportoinnin tarkastaja, joka on myös yrityksen päävastuullinen tilintarkastaja. Haastateltavat nostivat esiin mahdollisuuden siitä, että tilintarkastus tehdään eri yhteisöstä kuin kestävyysraportoinnin tarkastus, mutta kuten H2 huomautti, tuolloin tuplatyön todennäköisyys kasvaa, etenkin siirryttäessä kohtuulliseen varmuustasoon, eivätkä haastateltavat pitäneet tätä vaihtoehtoa kovin todennäköisenä. He eivät myöskään olleet kestävyysraportoinnin tarkastusta koskevan koulutuksen ylläpidosta huolissaan ja uskoivat sen kulkevan samaan tapaan kuin muunkin tilintarkastajien koulutuksen. He kokivat



osaamisensa ja koulutuksensa olevan riittävää ja siitä huolehdittavan. Jatkossa eli 2025 eteenpäin, PRH vastaa koulutuksesta ja sen ylläpidosta sekä lisäksi tilintarkastusyhteisöt kouluttavat sisäisesti asian tiimoilta ja tilintarkastajien on varmistettava työn tekemisen lisäksi riittävä määrä koulutustunteja vuodessa osaamisensa ja ammattitaitonsa ylläpitoon sekä kehittämiseen, H3 kuvaili.

H1 kertoi tilintarkastusyhteisöissä olevan erikseen instansseja, jotka seuraavat lainsäädäntömuutoksia, joidenka perusteella koulutuksia myös suunnitellaan sekä toteutetaan. Haastateltavien mukaan tilintarkastusyhteisöissä on erikseen ESG-osastoja, joista vastuullisuusosaamisen uudistuksista tiedotetaan ja vastataan sisäisesti erilaisin koulutuksin ja tietoisuudella. Edustamissaan organisaatioissa osa tilintarkastajista on käynyt jo ST-Akatemian ESG-koulutusohjelman ja kuten H1 painotti, kaikkien ei tarvitse, saati ole pakko ja piti tätä hyvänä asiana työn mielekkyyden kannalta. Hänen mukaansa kestävyysraportoinnin substanssiosaamista ei vaadita kaikilta, mutta kertoi jokaiselta löytyvän yleistä tietoa. H1 ja H3 pohtivat ST-Akatemian koulutusohjelman käyneiden ESG-varmentajien riittävyttä työn alkaessa varsinaisesti tilintarkastajien osalta 2025 tammikuussa, jolloin isot pörssiyhtiöt raportoivat tilikaudestaan 2024 ensimmäistä kertaa CSRD:n velvoittamina. H3 mietti työn määrää, sillä tilintarkastajan kiireaikaa on etenkin alkuvuosi ja hän kertoi pörssiyhtiöitä tarkastettavan tammi-helmikuussa, jolloin uutena lisänä tulee myös näihin kohdistuva kestävyysraportoinnin tarkastus ja toivoi siinä vaiheessa olevan koulutustunteita ESG-varmentajia tarpeeksi. Hänen mukaansa aina muutoksien tullessa pohditaan yleisesti, miten aika riittää ja miten työt saadaan hoidettua, mutta muistutti hyvissä ajoin varautumisesta riittävillä resursseilla sekä kouluttautumalla niin sisäisesti kuin ulkoisestikin, kuten tämänkin asian suhteen on pyritty tekemään ja tehdään jatkossakin tilintarkastusyhteisöissä.

### **5.3 Varmennuksen taso, prosessi ja ero tilintarkastukseen**

Kestävyysraportin varmennuksen tasosta ensimmäisinä vuosina ja myöhemmin tulevaisuudessa, haastateltavat kertoivat sen tapahtuvan alkuun rajoitetun varmuuden tasolla (limited assurance) ja kuvasivat tätä tarkastuksen tasoa vaatimattomammaksi kuin tilintarkastuksessa käytössä oleva kohtuullisen varmuuden taso (reasonable assurance). EU:n tavoitteena on kuitenkin nostaa noin viidessä vuodessa varmennuksen taso kohtuulliseen varmuuteen. Haastateltavat kokivat tämän todennäköisenä sekä hyvänä

ratkaisuna, lisäksi H2 ja H3 toivat esiin mahdollisen sidosryhmistä, kuten sijoittajista tulevan paineen jo suunniteltua aikaisemmalle kohtuullisen varmuuden tasolle siirtymiselle. H3 muistutti siihen vaikuttavan myös vielä valmisteilla olevan, varmennusstandardi ISSA 5000 (International Standard on Sustainability Assurance) valmistumisaikataulun.

Varmennusprosessin kulusta ei vielä ollut käytännön kokemusta, mutta haastateltavat olettivat sen kulkevan huolella määrättyjen tarkastustoimenpiteiden määrittäminä rajoitetun varmennuksen osalta yleisluonteisen tarkastuksen tapaan, jolloin käydään läpi prosessia olennaisten seikkojen määrittämisestä yrityksessä sekä haastatellaan yrityksen avainhenkilöitä. Lisäksi pyritään ymmärtämään yrityksen ominaisuudet, toimintaympäristö, vastuullisuusseikat vaikutuksine ja riskeineen ja antamaan arvio niiden tilasta, H3 tarkensi.

Kestävyysraportin tarkastuksen eroavaisuudet tilintarkastukseen tulevat H3 mukaan käytännössä varmuustasosta, kunnes kohtuulliseen varmuuteen päästään tämänkin osalta. H1 painotti, ettei kaikkea tarkisteta rajoitetun varmuuden ollessa kyseessä, vaan se missä nähdään olevan suurin mahdollisuus olennaiselle virheellisyydelle käymällä läpi prosessia, miten tarkastettava yhteisö on olennaiset seikat määrittänyt. Lisäksi mitä sidosryhmiä on otettu huomioon, ketkä ovat olleet sitä määrittämässä ja ajan kuluessa pystytään vertailemaan, minkälaisia seikkoja yritys on määrittänyt tärkeiksi verrattuna esimerkiksi kilpailijoihinsa, toimialaansa tai muissa maissa toimiviin vastaaviin yrityksiin. Sen avulla pystytään myös arvioimaan, puuttuuko raportilta jotain merkittävää. H1 huomautti, että kestävyysraportoinnin kohdalla on paljon tulevaisuuteen katsovaa tietoa, kun tilintarkastuksessa puolestaan seurataan asioita, jotka ovat tapahtuneet menneisyydessä, eli edeltävällä ja sitä edeltävällä tilikaudella. Kestävyysraportointi sisältää myös työtapaturmat sekä henkilökunnan koulutustunnit ja tämänkaltaiset seikat varmennetaan asiakkaan dokumentaatioon perustuen, kuten taloudellisten tietojen tarkastuksessakin, H1 lisäsi.

#### **5.4 Varmennuksen laadunvalvonta ja tarkastajan riippumattomuus**

Varmennuksen laadunvalvonnasta huolehtimiseen haastateltavat kommentoivat kaikilla tilintarkastusyhteisöillä olevan omat sisäiset laadunvalvontaprosessinsa ja toimenpiteet laadun varmistamiseksi. Kaikki auktorisoidut tilintarkastajat ovat tietyn väliajoin laadunvalvonnan kohteena, josta vastaa Suomessa PRH, huomautti H3. Kestävyysraportoinnin tullessa osaksi tilinpäätöstä ja toimintakertomusta, tulee se myös osaksi laadunvalvontaprosessia, jolloin se tullaan standardien mukaan tarkastamaan samalla

tavoin kuin tilinpäätös, kuvailivat haastateltavat ja kertoivat myös kestävyysraportoinnin tarkastajan riippumattomuuden varmistettavan samoin kuin tilintarkastuksessakin. H3 tarkensi vielä, että riippumattomuus varmistetaan asiakashyväksyntöjen kautta vuosittain aina ennen kuin tilintarkastus ja tulevaisuudessa kestävyysraportoinnin tarkastus aloitetaan. H3 mukaan, jos tarkastajat tekevät muuta kuin tilintarkastusta jollekin yritykselle, tulee sen myötä tilintarkastuslain mukaiset kriteerit täytettäväksi ennen kuin kyseiset tarkastajat tai edustamansa yhteisö voi seuraavan kerran tehdä puolestaan tilintarkastusta samaan yritykseen, ettei omaa työtänsä päädytä tarkastamaan.

## 5.5 GRI:n ja kestävyysraportoinnin tulevaisuus

Aiemmin vastuullisuuden raportointiviitekehyksinä on käytetty muun muassa GRI:tä, mutta nyt ESRS-standardit määrittävät kestävyysraportin sisällön. Tiedusteltaessa GRI:n käytön jatkuvuutta haastateltavat uskoivat että, osalta yrityksistä GRI- pohjainen raportointi jää pois kokonaan, mutta pitivät täysin mahdollisena sen käytön jatkumista niissä yrityksissä missä sen käyttöön on totuttu. Toisaalta ESRS-standardit ovat kehitetty yhteistyössä GRI:n kanssa, joten voidaan ajatella sen kautta käytön jatkuvan, vaatimusten vain tiukennuttua ja lisääntyttyä, H2 huomautti. H1 muistutti ESRS:n olevan ainoastaan eurooppalainen standardikehyks, jolloin muussa maailmassa raportoidaan käytössä olevan tavan mukaan, kuten GRI:n pohjalta. H2 koki, että kestävyysraportointidirektiivi uudistus vaikuttaa aidosti siihen, miten kaksoisolennaisuuden määrittämisen perusteella yritykset joutuvat raportoimaan niille mahdollisesti negatiivisestikin julkisuuskuvaan vaikuttavista seikoista, kun aiemman direktiivin aikana yritykset ovat itse saaneet päättää ja korostaa seikkoja, jotka ovat heille edullisia.

Arvioihin siitä millaista kestävyysraportoinnin varmennus on kymmenen vuoden päästä, H1 kommentoi sen olevan todennäköisesti huomattavasti jouhevampaa kuin aloitettaessa ja tulleen osaksi normaaleja prosesseja sekä käytäntöjä, olevan kaiken kaikkiaan työtehtävä siinä missä muutkin. Varmennuksen kannalta hän mainitsi varmennusstandardit, jotka ovat päivittyneet jo mahdollisesti useampaan kertaan. Hän kertoi uskovansa myös vahvempaan ohjaukseen tilintarkastusyhteisöjen globaalista hallinnosta. Merkittävänä huomiona hän esitti myös oman arvionsa julkishallinnon organisaatioiden mukaan tulosta raportointivelvollisuuden pariin. H2 korosti, ettei voida vielä tietää kymmenen vuoden päähän, mutta muistutti että CSRD:n avulla yritysten toiminnasta saatavan läpinäkyvämpää ympäristön, ihmisoikeuksien ja yhteiskunnallisten seikkojen kannalta sekä mainitsee myös

EU:n valmisteilla olevan yritysvastuudirektiivin CSDDD:n (Corporate Sustainability Due Diligence Directive), jonka tarkoituksena on velvoittaa yritykset vastuullisuustoimiin, CSRD:n painottaessa raportointivelvollisuuteen vastuullisuusvaikutuksista. H3 mukaan, mikäli historianmerkit pitävät paikkansa, vaatimukset tiukkenevat, ja työn määrä lisääntyy. Uudistuksia tulee ja raportointi muuttaa muotoaan ajan hengen mukaan, mitä sitten sijoittajat ja muut yhteistyötahot vaativatkin, hänen mukaansa todennäköisesti enemmän vihreätä suuntausta ja tietoa yrityksen teoista sekä vaikutuksista ympäristöön ja yhteiskuntaan. Vaikutukset ulottuvat tulevaisuudessa yhä pienempiin yrityksiin kaikkien haastateltavien mukaan, mutta he pitivät todennäköisenä, että eivät niin tiukoin kriteerein kuin suuremmilla yrityksillä. H3 piti mahdollisena, että 2020-vuosikymmenen loppupuolella raportointivaatimuksen pariin kuuluvien yritysten kokorajat puolitetaan ja sanoi nähtäväksi jäävän, kuinka alas kokorajoissa mennään esimerkiksi vuoteen 2035 mennessä.

H1 kertoi vielä lopuksi miettivänsä sitä, kuka asiakasyrityksissä kestävyysraportointiprosessia johtaa. Hänen näkemyksensä mukaan suoraan koulusta valmistuneilla, joita tiesi tehtäviin haetun, on todennäköisesti ajankohtaisin tieto ja taito kestävyysosaamiseen, mutta näki tämän tasoisen ja laajuisen hankkeen vaativan vahvoja projektijohtamisen- ja työelämäntaitoja, joita karttuu vain kokemuksen myötä.

## 6 Johtopäätökset

Tilintarkastusalalla oli lähdetty hyvissä ajoin ennakoiden valmistautumaan kestävyysraportointidirektiivin tuomiin muutoksiin. Sitä tukivat aiheetta koskeva Suomen tilintarkastajien jatkuva tiedottaminen, kuten nettisivuiltaan löytyvä Questions & Answer-osio, josta löytyy vastauksia niin tilintarkastajia kuin tarkastuskohteita askarruttaviin asioihin CSRD:stä sekä kestävyysraportoinnin tarkastusta tukevan koulutuksen suunnitteleminen ja toteuttaminen. (Suomen tilintarkastajat, 2023-a) Ensimmäiset ESG-varmentajan sertifiointin saaneet tilintarkastajat valmistuivat jo joulukuussa 2022, vaikka lainsäädäntöuudistukset eivät olleet vielä lähimainkaan voimassa. (Suomen tilintarkastajat, 2022-a)

Koulutuksen osalta tutkimuksessa selvisi, että Suomessa kestävyysraportoinnin tarkastuksen suorittaa ja allekirjoittaa vuonna 2025, tilikauden 2024 osalta, auktorisoitu tilintarkastaja, jolla on lisäksi ST-Akatemian ESG-valmennusohjelmasta ESG-varmentajan sertifiointi. Vuodesta 2026 alkaen uudet valmistuvat tilintarkastajat, voivat halutessaan erikoistua kestävyysraportointitarkastajaksi osallistumalla PRH:n järjestämään KRT-tutkintoon. Näin ollen voidaan todeta, että Suomessa tilintarkastajana voi jatkossakin toimia ilman

kestävyysraportointitarkastajan koulutusta, mutta kestävyysraportointitarkastajana ei voi toimia ilman HT-tilintarkastajan pätevyyttä.

Koulutusvaatimukset ovat vuoteen 2025 asti vähintään tilintarkastajan HT-tutkinnon pohjalta osallistuminen ST-Akatemian ESG-valmennusohjelmaan ja sen läpäisy, jotta voi toimia ESG-varmentajana. Lisäksi näillä ennen 1.1.2026 hyväksytyillä tilintarkastajilla, kuten haastateltavat, on täytettävä jatkuvalla ST-Akatemian koulutuksella hankittu erityispätevyys hakemuksella ennen 1.1.2028, jos he haluavat saada KRT-pätevyyden ilman osallistumista PRH:n järjestämään KRT-tutkinnon tenttiin. Vuodesta 2026 alkaen valmistuvilla tilintarkastajilla, jotka pyrkivät myös kestävyysraportointitarkastajaksi, on koulutusvaatimuksina KRT-tutkintoa varten Suomen tilintarkastajien nettisivujen (21.11.2023) mukaan:

- Korkeakouluopinnot kestävyysraportointivarmentamisen keskeisistä aihealueista sekä kyseisten tietojen soveltamisesta käytännössä.
- HT-tilintarkastajan kelpoisuusedellytyksien täytyminen.
- Kestävyysraportoinnin erikoistumistutkinnon suorittaminen.
- Vähintään kahdeksan kuukauden kokemus kestävyysraportoinnista tai konsernikestävyysraportoinnin varmentamispalveluista tai muista kestävyysseikkoja koskevista palveluista.

Kestävyysraportoinnin varmennusprosessin osalta selvisi, että se tehdään ensimmäisinä vuosina rajoitetun varmuuden tasolla, ja eroaa tästä syystä tilintarkastuksen varmennuksesta, joka toteutetaan kohtuullisen varmuuden tasolla. Rajoitetun varmennuksen ollessa kyseessä prosessi on kevyempi ja perustuu niin sanottuun yleisluonteiseen tarkastukseen, jossa käydään läpi prosessia olennaisten seikkojen määrittämisestä yrityksessä ja haastatellaan yrityksen avainhenkilöitä. Prosessi voi olla hyvin yrityskohtaista, siihen vaikuttaessa myös yrityksen toimialan ja toimintaympäristön. Käytännössä on myös mahdollista, että kestävyysraportoinnin tarkastus tehdään eri tilintarkastusyhteisön toimesta kuin varsinainen tilintarkastus, mutta haastateltavat pitivät sitä epätodennäköisenä. Johtopäätöksenä voidaan todeta, että tilintarkastajilla on normaalin työnsä ja koulutuksensa kautta prosessien hallinta kestävyysraportoinnin tarkastukseen kunnossa ja käsitys siitä, kuinka työtä tullaan käytännössä tekemään ensimmäisten vuosien osalta, kun käytössä on rajoitettu varmuus. Haastateltavat pitivät myös hyvänä ja loogisena ratkaisuna sitä, että muutaman vuoden päästä siirrytään tilinpäätöstasoiseen varmentamiseen kestävyysraportoinnissakin eli kohtuullisen varmuuden tasoon, joka lisää sijoittajien ja muiden sidosryhmien arvostusta kestävyysraportoinnin uskottavuudelle sekä edesauttaa

Euroopan Unionia asettamissaan tavoitteissaan kohti kestäväää talousjärjestelmää, ympäristöä ja yhteiskuntaa. Lisäksi selvisi varmennusprosessin laadunvalvonnasta ja tarkastajan riippumattomuudesta huolehdittavan samoin tavoin kuin tilintarkastuksessakin sekä GRI:n käytön jatkuvan yrityksissä ainakin ESRS:n pohjalta ja CSRD:n vaikutusalueen ulkopuolella.

Opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää kestävyysraportoinnin vaikutuksia tilintarkastajan työhön ja vastata tutkimuskysymyksiin. Haastateltavien näkemykset olivat pääosin yhtenevät, haastattelun aikana laajempiakin näkemyksiä tuotiin esiin. Tutkimuskysymyksiin saatiin vastaukset tutkimuksen osalta sekä tuloksiin vielä yksityiskohtaisempaa tietoa tulevaisuuden koulutusvaatimusten osalta Suomen tilintarkastajien nettisivujen päivityksen myötä. Opinnäytetyön valmistumisen myötä on edistetty yleistä tietoutta aiheesta.

Tutkittavaa aiheen parista riittää jatkossakin, esimerkiksi muutaman vuoden päästä voisi selvittää millaista kestävyysraportoinnin varmennusprosessi on sen siirryttyä kohtuullisen varmuuden tasolle tai millaisia toimialakohtaisia eroja varmennusprosessista löytyy. Toteutettavia tutkimuksia löytyisi myös yritysten näkökulmasta kestävyysraportoinnin parista, kuten kuinka raportointi käytännössä ESRS-standardien pohjalta sujuu.

## 7 Pohdinta

Opinnäytetyö käynnistyi teoriaan perehtymällä ja sen pohjalta laadittiin tutkimus – ja haastattelukysymykset. Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena eli laadullisena tutkimuksena, jossa menetelmänä käytettiin puolistrukturoitua teemahaastattelua. Potentiaalisten haastateltavien kiinni saaminen oli osittain hieman haasteellista, lopulta kolme haastattelua kuitenkin saatiin järjestymään. Tutkimukseen valittu menetelmätapa vaikutti sopivalta, sillä ennalta valikoitujen kysymysten lisäksi haastattelun aikana voitiin esittää tarkentavia ja aiheesta heränneitä lisäkysymyksiä tilintarkastusalan kokeneille asiantuntijoille. Tästä syystä tekijä koki tutkimustulokset sisällöltään runsaaksi haastateltavien tuotua näkemyksiään esille laajalti. Tutkimus oli tekijälleen erityisen kiinnostava ja opettavainen kokemus, jonka vuoksi mielenkiinto niin tilintarkastusalaa kuin myös kestävyysraportointia ja sen kehittymistä kohtaan kasvoi työn mukana. Tutkimus olisi helposti ollut laajennettavissa ja jonkin verran haastavaa olikin aiheen sekä teoriaosuuden rajaaminen. Jatkokoulutusta ajatellen tämän työn pohjalta tekijä voi sujuvasti jatkaa tutkimusta samasta aihepiiristä.

Tekijän seurattua aiheeseen liittyvää uutisointia, mietteitä heräsi siitä, kuinka muu maailma seuraa Euroopan Unionin kestävyystavoitteita, sillä ilmastonmuutos on maailman laajuinen ongelma ja sen eteen olisi tehtävä torjuvia töitä kaikkialla. Pelli (2023-b) kirjoittaa Helsingin Sanomien artikkelissaan siitä, kuinka Yhdysvalloissa republikaanijohtoisissa osavaltioissa on säädetty lakeja ESG-sijoittamista vastaan. Näiden perusteena on tulkinta siitä, että ympäristön tai yhteiskuntavastuun huomioiminen sijoitus- ja investointipäätöksissä on epäreilua boikotointia niitä yhtiöitä kohtaan, jotka ovat toimiltaan vähemmän vastuullisia. Toisessa Helsingin Sanomien artikkelissa Finnish Finance Nature Summit –tapahtumassa 2023 puhunut ja haastattelun Helsingin Sanomille antanut yhdysvaltalaisen, maailman suurimpiin pankkeihin lukeutuvan JP Morgan Chasen kestävä sijoittamisen johtaja Jennifer Wu puolestaan kertoi, kuinka suuryritysten ja -sijoittajien kiinnostus luonnon arvoa kohtaan on noussut uudelle tasolle ja suurimman muutoksen tapahtuneen viimeksi kuluneiden 12 kuukauden aikana. Hänen mukaansa syynä tähän on sääntelyn lisääntyminen, kuten EU:n kestävyysraportointidirektiivi sekä kuluttajilta tuleva paine. Wu sanoi luonnon olevan kestävä sijoittamisen uusi rintama. (Pelli, 2023-a) Samasta maasta tulee näiden kahden uutisen perusteella melko ristiriitaista viestiä ja nähtäväksi jääkin miten muu maailma seuraa EU:n vastuullisuustavoitteita kestävyysraportointivaatimuksineen.

## Lähteet

- Codo Advisory. (2022). *Is your company ready for the EU Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)?* [kuva 2]. [Is your company ready for the EU Corporate Sustainability Reporting Directive \(CSRD\)? – Codo Advisory](#)
- Eduhouse. (2023). *Niina Ratsula: Kestävyysraportointi- CSRD* [video]. Eduhouse. [Kestävyysraportointi - CSRD - Eduhouse](#)
- Eetti. (2021). *Viherpesulla ja vastuullisuudella on eroa.* [Viherpesulla ja vastuullisuudella on eroa - Eettisen kaupan puolesta ry](#)
- EFRAG. (2023). *Interoperability between ESRS and GRI Standards. EFRAG-GRI joint statement of interoperability.* European Financial Reporting Advisory Group. [\[DRAFT\] \(efrag.org\)](#)
- EK. (2023-a). *Kartalle EU:n vastuullisuussäätelystä- missä mennään?* Elinkeinoelämän keskusliitto. [Kartalle EU:n vastuullisuussäätelystä - missä mennään? - Elinkeinoelämän keskusliitto \(ek.fi\)](#)
- EK. (2023-b). *Mitä tarkoittaa sosiaalinen vastuullisuus?* Elinkeinoelämän keskusliitto. [Mitä tarkoittaa sosiaalinen vastuullisuus? - Elinkeinoelämän keskusliitto \(ek.fi\)](#)
- EK. (2014). *Direktiivi muun kuin taloudellisen tiedon raportoinnista velvoittaa noin sataa yritystä Suomessa.* Elinkeinoelämän keskusliitto. [Direktiivi muun kuin taloudellisen tiedon raportoinnista velvoittaa noin sataa yritystä Suomessa - Elinkeinoelämän keskusliitto](#)
- ESG-palvelu. (2023). *KATSO: Hanna Silvola kertoo, kenelle kestävyysraportointi tulee pakolliseksi.* ESG-palvelu. ST-Akatemia. [KATSO: Hanna Silvola kertoo, kenelle kestävyysraportointi tulee pakolliseksi | ESGpalvelu | ST-Akatemia](#)
- ESMA. (2021). *Ohjeet esiteasetuksen mukaisista julkaisuvaatimuksista.* European Securities and Market Authority. [esma32-382-1138 guidelines on prospectus disclosure fi.pdf \(europa.eu\)](#)
- Euroopan komissio. (2021-a). *Ehdotus direktiivin 2013/34/EU, direktiivin 2004/109/EY, direktiivin 2006/43/EY ja asetuksen (EU) N:o 537/2014 muuttamisesta yritysten kestävyysraportoinnin osalta.* [eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021PC0189&from=FR](#)
- Euroopan komissio. (2021-b). *Kestävä rahoitus ja EU:n luokitusjärjestelmä: komissio kanavoi varoja kestävään toimintaan.* Suomen edustusto. [Kestävä rahoitus ja EU:n luokitusjärjestelmä: komissio kanavoi varoja kestävään toimintaan \(europa.eu\)](#)
- Euroopan komissio. (2023-a). *Corporate sustainability reporting.* European comission. [Corporate sustainability reporting \(europa.eu\)](#)



- Euroopan komissio. (2023-b). *Liite 1 asiakirjaan komission delegoitu asetus Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2013/34/EU täydentämisestä kestävyysraportointistandardien osalta.* [pdf \(europa.eu\)](#)
- Euroopan komissio. (2023-c). *Liite 2 asiakirjaan komission delegoitu asetus Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2013/34/EU täydentämisestä kestävyysraportointistandardien osalta.* [pdf \(europa.eu\)](#)
- Global Compact. (n.d). *Hyvä hallinto ja taloudellinen vastuullisuus.* UN Global Compact Network Finland. [Hyvä hallinto ja taloudellinen vastuullisuus - UN Global Compact Network Finland](#)
- GRI. (2023). *The global standards for sustainability impacts.* Global Reporting Initiative. [GRI - Standards \(globalreporting.org\)](#)
- HE 20/2023. *Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kirjanpitolain ja tilintarkastuslain muuttamisesta sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi.* FINLEX. [HE 20/2023 vp \(finlex.fi\)](#)
- Hirsjärvi, S., & Hurme, H. (2022). *Tutkimushaastattelu: Teemahaastattelun teoria ja käytäntö* ([2. painos].). Gaudeamus.
- Kierivä. (2023) *Mikä ihmeen kaksoisolennaisuus.* [kuva 1] [Mikä ihmeen kaksoisolennaisuus? - Kiertotalouden asiantuntija \(kieriva.fi\)](#)
- Pelli, P. (2023-a). *Sijoittajat kiinnostuivat luonnosta.* Helsingin Sanomat. [Jättipankki JP Morganin johtaja: Luonto on sijoittamisen uusin rintama - Talous | HS.fi](#)
- Pelli, P. (2023-b). *Useat osavaltiot kieltävät lailla ilmastoa suojelevan sijoittamisen – tilanne kärjistyy Texasissa.* Helsingin Sanomat. [Useat osavaltiot kieltävät lailla ilmastoa suojelevan sijoittamisen – tilanne kärjistyy Texasissa - Talous | HS.fi](#)
- PRH. (2019). *Tilintarkastusvalvonta. Laaduntarkastukset.* Patentti- ja rekisterihallitus. [PRH - Tilintarkastusvalvonta - Laaduntarkastukset](#)
- PRH. (2023). *Tietoa tilintarkastajatutkinnoista ja ohjeet ilmoittautumiseen.* Patentti- ja rekisterihallitus. [PRH - Tilintarkastusvalvonta - Tietoa tilintarkastajatutkinnoista ja ohjeet ilmoittautumiseen](#)
- ST-Akatemia. (n.d.) *ESG-valmennusohjelma.* [ESG-valmennusohjelma | ST-Akatemia \(stakatemia.fi\)](#)
- Suomen tilintarkastajat. (2022-a). *Ensimmäiset ESG-varmentajat valmistuivat.* [Ensimmäiset ESG-varmentajat valmistuivat - Suomen Tilintarkastajat](#)
- Suomen tilintarkastajat. (2022-b). *ESG-tietojen varmentaminen uuden kestävyysraportointidirektiivin mukaan.* [ESG-tietojen varmentaminen uuden kestävyysraportointidirektiivin mukaan - Suomen Tilintarkastajat](#)
- Suomen tilintarkastajat. (2023-a). *EU:n kestävyysraportointidirektiivin soveltaminen Suomessa- kysymyksiä ja vastauksia.* [Suomen-Tilintarkastajien-QA-final-12-10-2023.pdf \(tilintarkastajat.fi\)](#)

- Suomen tilintarkastajat. (2023-b). *Kestävyysraportointi on jo täällä- oletko valmis?*  
[Kestävyysraportointi on jo täällä – oletko valmis? - Suomen Tilintarkastajat](#)
- Suomen tilintarkastajat. (2023-c). *Tilintarkastajan kestävyysraportointi*. [Tilintarkastajan kestävyysraportointi - Suomen Tilintarkastajat](#)
- Suomen tilintarkastajat. (n.d.-a). *Kansainväliset tilintarkastusstandardit (ISA-standardit)*.  
[Kansainväliset tilintarkastusstandardit \(ISA-standardit\) - Suomen Tilintarkastajat](#)
- Suomen tilintarkastajat. (n.d.-b). *Mitä tilintarkastaja tekee*. [Mitä tilintarkastaja tekee - Suomen Tilintarkastajat](#)
- Suomen tilintarkastajat. (n.d.-c). *Muut tilintarkastusalan standardit*. [Muut tilintarkastusalan standardit - Suomen Tilintarkastajat](#)
- Suomen tilintarkastajat (21.11.2023). *Yrityksen tilintarkastajasta myös kestävyysraportointitarkastaja*. [Yrityksen tilintarkastajasta myös kestävyysraportointitarkastaja - Suomen Tilintarkastajat](#)
- Tietosuojavaltuutetun toimisto. (n.d). *Pseudonymisoidut ja anonymisoidut tiedot*.  
[Henkilötietojen pseudonymisointi ja anonymisointi | Tietosuojavaltuutetun toimisto](#)
- Tilintarkastuslaki 1141/2015. [Tilintarkastuslaki 1141/2015 - Ajantasainen lainsäädäntö - FINLEX®](#)
- Tomperi, S., Halminen, K., & Turunen, J. (2018). *Tilintarkastus: Normeista käytäntöön* (4., uudistettu painos.). Edita.
- Tuokko. (n.d). *Varmennustoimeksiannot*. [Varmennustoimeksiannot - Tuokko - Talous on taitolaji!](#)

## **Liite 1. Aineiston hallintasuunnitelma**

### **Tutkimusaineiston tallennus ja säilytys**

Opinnäytetyön tutkimus toteutetaan teemahaastatteluina. Haastattelut tallennetaan haastateltavien luvalla, kertyneet tallenteet litteroidaan ja tämä aineisto kootaan tekijän salasanalla suojatulle tietokoneelle, jonka avulla myös aineiston analysointi ja käsittely toteutetaan. Pääsy aineistoon on rajoitettu vain tekijälle ja tulokset käydään tarvittaessa anonymisoituina ohjaajan kanssa läpi. Varmuuskopiointi on tekijän henkilökohtaisessa pilvipalvelussa. Toimeksiantajaa työlle ei ole. Muiden keräämän aineiston kohdalla mainitaan alkuperä, tekijät ja lähteet HAMKin lähdeviittausohjeen mukaisesti.

### **Henkilötietojen ja arkaluonteisten tietojen käsittely**

Opinnäytetyössä ei julkaista henkilötietoja. Haastatteluja varten tekijällä on tiedossa vain välttämättömät henkilötiedot (nimi ja sähköpostiosoite), joita säilytetään tekijän salasanalla suojatussa sähköpostissa.

### **Opinnäytetyöaineiston omistajuus**

Tekijänoikeus ja omistusoikeus projektityön tuloksiin ja muuhun aineistoon kuuluu opinnäytetyön tekijälle.

## Liite 2. Haastattelukysymykset

1. Voisitteko kertoa lyhyesti, miten olette kokeneet CSRD:n alaisen kestävyysraportoinnin ja sen vaikutukset omassa työssänne/organisaatiossanne?
2. Kuka/ketkä tarkastaa/ varmentaa CSRD:n alaisen kestävyysraportin? (Pitääkö varmentajalla olla tilintarkastajan HT-, KHT/JHT-tutkinto)?
3. Kuka/ketkä raportin allekirjoittaa?
4. Mikä koulutus ko. henkilöllä on?
5. Miten koulutusta ylläpidetään?
6. Millä varmuustasolla lausunto annetaan, alkuun/ tulevaisuudessa?
7. Minkälainen kestävyysraportin varmennusprosessi on?
8. Miten se eroa tilintarkastuksesta (taloudellisten tietojen varmennuksesta)?
9. Millä tavalla varmennuksen laadunvalvonnasta ja varmistuksesta huolehditaan?
10. Miten kestävyysraportin varmentajan riippumattomuutta valvotaan?
11. Jääkö GRI ym. muut aiemmat vastuullisuusraportointitaulukot pois käytöstä ESRS-standardien myötä?
12. Haluaisitteko kertoa vielä yleisesti, miten teillä on valmistauduttu raportointimuutoksiin?
13. Millaista kestävyysraportin varmennus on 10 vuoden päästä?