



Tilintarkastajasta kestävyysraportointitarkastajaksi

Julia Kinnunen

Haaga-Helia ammattikorkeakoulu

Tradenomi

Opinnäytetyö

2024

Tiivistelmä

Tekijä Julia Kinnunen
Tutkinto Tradenomi
Opinnäytetyön nimi Tilintarkastajasta kestävyysraportointitarkastajaksi
Sivu- ja liitesivumäärä 38 + 3
<p>Vuonna 2025 julkaistaan ensimmäiset CSR-direktiivin mukaiset kestävyysraportit. Nämä kestävyysraportit tulee varmentaa ja varmennuksen voi tehdä Patentti- ja rekisterihallituksen rekisteröimä kestävyysraportointitarkastaja eli KRT-tarkastaja. KRT-tarkastajaksi rekisteröityäkseen pohjalla täytyy olla tilintarkastajan perustutkinto eli HT-tutkinto. KRT-rekisteröintiä voi tiettyjen ehtojen täytyessä hakea siirtymäsäännöksen nojalla vuoteen 2027 asti.</p> <p>Ensi vuonna alkava kestävyysraporttien varmentaminen tulee lisäämään tilintarkastajien työmäärää ja alalla on yleisestikin tiedossa, että tilintarkastajista on pulaa. Tämän vuoksi opinnäytetyön tarkoituksena oli tutkia, mitkä tekijät vaikuttavat tilintarkastajien KRT-rekisteröinnin hakemiseen. Tutkimuksen alaongelmiksi muodostuivat: mitä mieltä tilintarkastajat ovat kestävyysraporttien varmentamisesta tilintarkastajan tehtävänä, mitä mieltä tilintarkastajat ovat itse KRT-tutkinnosta sekä mitkä tekijät vaikuttavat KRT-rekisteröinnin hakemiseen. Tutkimus toteutettiin syksyllä 2024.</p> <p>Tutkimuksen tietoperustassa käsiteltiin ensimmäiseksi tilintarkastusta, kuka sitä voi tehdä ja minkälainen prosessi tilintarkastus on. Sen lisäksi tietoperustan toisessa luvussa käsiteltiin CSR-direktiiviä, kestävyysraporttien varmentamista ja polkua kestävyysraportointitarkastajaksi. Tietoperustan rajaus tehtiin tilintarkastuksen perusteisiin ja kestävyysraportoinnin osalta vain itse CSR-direktiiviin, ESR-standardeihin ja kaksoisolennaisuuteen, kestävyysraporttien varmentamiseen sekä KRT-rekisteröinnin saamisen vaatimuksiin. Etenkin CSR-direktiiviin ja standardeihin liittyen tietoa on paljon saatavilla, mutta työssä pyrittiin kirjoittamaan vain aivan perusasiat, jotta lukija voi suurin piirtein ymmärtää mitä kestävyysraporttien varmentaminen pitää sisällään.</p> <p>Tutkimuksen menetelmäksi valittiin kvalitatiivinen eli laadullinen menetelmä ja aineisto kerättiin viiden teemahaastattelun avulla. Haastateltavat olivat tilintarkastajia, joilla on jo KRT-rekisteröinti, rekisteröintiä varten vaadittava koulutus on kesken tai joka on rekisteröintiä pohtinut. Kerätty aineisto analysoitiin sisällönanalyysin menetelmällä, jossa teoria kulki mukana soveltuvin osin.</p> <p>Tutkimuksen tulosten perusteella voidaan päätellä, että suuri syy tällä hetkellä KRT-rekisteröinnin hakemiseen on siirtymäsäännös, joka koetaan tenttimistä helpompana vaihtoehtona rekisteröinnin saamiseen. Tietämys aiheesta nähtiin tarpeellisena, sillä raportointivelvollisuuden laajetessa kestävyysaiheet voivat tulla vastaan pienemmissäkin yrityksissä, jotka ovat osa suuremman yrityksen alihankintaketjua, vaikkei itse varsinaisesti olisikaan raportointivelvollinen. Tähän tiedon tarpeellisuuteen nähden siirtymäsäännös koettiin helppona tapana saada asiasta tietoa. Tuloksissa nousi esiin myös ajatus siitä, että kestävyysraportointitarkastajille tilintarkastajan perustutkinto ei välttämättä olisi pakollinen pohjatutkinto koko laajuudessaan.</p>
Asiasanat Tilintarkastus, kestävyysraportointitarkastaja, kestävyysraportointidirektiivi, CSRD

Sisällys

1	Johdanto	1
1.1	Tutkimuksen tavoite ja rajaus	2
1.2	Tutkimuksen rakenne ja peittomatriisi	2
1.3	Keskeiset käsitteet	3
2	Tilintarkastus	4
2.1	Kuka voi toimia tilintarkastajana	5
2.2	Tilintarkastusprosessi	6
2.2.1	Tarkastuksen suunnittelu	7
2.2.2	Käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja riskien arviointi	8
2.2.3	Sisäinen valvonta	8
2.2.4	Tarkastustoimenpiteiden suunnittelu ja toteuttaminen	8
2.2.5	Päätämismuutokset, johtopäätösten tekeminen ja raportointi	9
2.3	Lyhyesti hallinnon tarkastamisesta	9
3	Kestävyysraportointi ja kestävyysraportointivarmeneminen	11
3.1	Kestävyysraportointidirektiivi, CSRD	11
3.2	ESRS - Eurooppalaiset kestävyysraportointistandardit	12
3.3	Kaksoisolennaisuus raportoinnin lähtökohtana	14
3.4	Kestävyysraportti ja sen varmentaminen	14
3.5	Polku kestävyysraportointitarkastajaksi	15
3.5.1	Koulutuksia kestävyysraportoinnista ja sen varmentamisesta	16
4	Tutkimuksen toteutus	18
4.1	Tutkimusmenetelmä	18
4.2	Aineistonkeruumenetelmä	19
4.3	Haastateltavien rekrytointi ja haastattelujen toteutus	20
4.4	Aineiston analysointi	22
5	Tulokset	24
5.1	Ajatukset kestävyysraportoinnin varmentamisesta tilintarkastajan työtehtävänä	24
5.2	Ajatukset KRT-tutkinnosta	25
5.3	Mitkä tekijät vaikuttavat KRT-rekisteröinnin hakemiseen	27
6	Pohdinta ja johtopäätökset	29
6.1	Keskeiset tulokset ja johtopäätökset	29
6.2	Tulosten luotettavuus ja eettisyys	31
6.3	Jatkotutkimusehdotukset	32
6.4	Oman oppimisen pohdinta	33
	Lähteet	34

Liitteet	39
Liite 1. Tutkimustiedote.....	39
Liite 2. Suostumuslomake	40
Liite 3. Haastatteluiden kysymysrunko.....	41

1 Johdanto

Jarkko Raitio kirjoittaa Suomen Tilintarkastajien blogissa, että tilintarkastajia on vähemmän kuin koskaan – töitä olisi tarjolla enemmän kuin ikinä. Vuonna 1995 tilintarkastajia on ollut yli 1700, mutta marraskuussa 2022 määrä on ollut alle 1300. Lisäksi Suomen Tilintarkastajat Ry:n jäsentilastojen perusteella joka viides tilintarkastaja on yli 60-vuotias. Uusia tilintarkastajia kaivataan lisää. (Raitio 22.11.2022.) Nyt uusi kestävyysraportointidirektiivi tuo lisää töitä tilintarkastajien pöydille, kun uusien kestävyysraporttien varmentaminen alkaa vuonna 2025. Hallitus on esityksessään (HE 20/2023 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kirjanpitolain ja tilintarkastuslain muuttamisesta sekä eräksi niihin liittyviksi laeiksi, 4.2.5) arvioinut, että kestävyysasiantuntijoiden kysyntä lisääntyy voimakkaasti, jopa satojen asiantuntijoiden verran.

Lisäksi raportointivelvollisten yhtiöiden tulee kerätä kestävyystietoja myös muilta arvoketjuun kuuluvilta yrityksiltä niiden koosta tai maantieteellisestä sijainnista huolimatta (HE 20/2023 vp, 4). Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että välillisesti kestävyysraportointi aiheena tulee koskettamaan myös pieniä yhtiöitä ja voinee näin ollen näkyä myös tilintarkastajien työssä, vaikka he eivät suoraan kestävyysraporttien varmentamisen parissa toimisikaan.

Näistä seikoista johtuen opinnäytetyön pääongelmana on:

Mitkä tekijät vaikuttavat kestävyysraportointitarkastajaksi rekisteröitymiseen?

Pääongelmasta johdetut alaongelmat ovat:

1. Mitä ajatuksia tilintarkastajilla on kestävyysraportoinnin varmentamisesta tilintarkastajien työtehtävänä?
2. Mitä ajatuksia tilintarkastajilla on itse KRT-tutkinnosta?
3. Mitkä tekijät vaikuttavat KRT-rekisteröinnin hakemiseen?

Aihe on hyvin ajankohtainen, sillä ensimmäiset CSR-direktiivin mukaiset kestävyysraportit julkaistaan alkuvuodesta 2025 ja Patentti- ja rekisterihallitus on tämän vuoden alusta lähtien rekisteröinyt kestävyysraportointitarkastajia siirtymäsäännöksen nojalla.

Sen lisäksi että suora linkki vastuullisuuteen tulee jo kestävyysraportoinnin aiheesta itsestään, on tärkeää huomioida myös työn tekemiseen liittyvä vastuullisuus ja työhyvinvointi. Esimerkiksi Nurmion tutkimuksessa tilintarkastajien työhyvinvoinnista ja työstä palautumisesta, on todettu, että tilintarkastajat kokevat etenkin kiirekauden vaikuttavan negatiivisesti työhyvinvoinnin kokemiseen. Lisäksi Nurmio on tutkimuksessaan viitannut aiempiin tutkimustuloksiin, joissa on osoitettu muun muassa, että kiirekaudella tilintarkastajat kokevat emotionaalista stressiä ja tilintarkastuksen laatu on vaarassa heiketä, kun tilintarkastajat saattavat toimia paineen alla huolimattomasti. (Nurmio

2022 63–64.) Tämä seikka yhdistettynä alalla vallitsevaan uusien osajien tarpeeseen ja uusien kestävyysraporttien varmentamiseen, tämä tutkimus sivuaa alan vastuullisuutta myös tästä näkökulmasta.

1.1 Tutkimuksen tavoite ja rajaus

Alalle siis tarvitaan lisää asiantuntijoita, sekä tilintarkastuksen, että kestävyysraporttien varmentamisen pariin. Tästä nimenomaisesta syystä tutkimuksen tavoitteena on selvittää, mitkä tekijät vaikuttavat siihen, että tilintarkastajat koulutautuvat kestävyysraportointitarkastajaksi.

Jotta tutkimus olisi laajasti käytettävissä ja useamman henkilön ymmärrettävissä, tietoperusta aloitetaan tilintarkastuksen perusasioista ja rajataan näihin, koska kestävyysraportoinnin varmentaminen pohjautuu tilintarkastukseen. Luvussa 2 käsitellään tilintarkastusta alana, siihen liittyvää sääntelyä, keneltä tilintarkastus vaaditaan, kuka sitä voi tehdä ja minkälainen prosessi tilintarkastus on käytännössä.

Kestävyysraportoinnin osalta rajaus on tehty CSR-direktiiviin ja ESR-standardeihin. Lisäksi käydään läpi kaksoisolennaisuutta raportoinnin lähtökohtana, polkua kestävyysraportointitarkastajaksi sekä esitellään hieman koulutuksia, joiden pohjalta KRT-rekisteröintiä voi hakea. Kestävyysraportoinnista ja vastuullisuudesta löytyisi asiaa ja sääntelyä paljon, mutta työmäärän hillitsemiseksi rajaus oli tehtävä vain tämän tutkimuksen kannalta tärkeimpiin asioihin. Lisäksi kestävyysraportointi on kokonaisuutena vielä hyvin keskeneräinen ja sisältää paljon epävarmuuksia, kun ensimmäisiä direktiivin mukaisia raportteja ei ole työn kirjoittamisen aikaan laadittu ja ensimmäiset kestävyysraportoinnit julkaistaan ja varmennetaan vasta keväällä 2025.

1.2 Tutkimuksen rakenne ja peittomatriisi

Tämä tutkimus koostuu kuudesta luvusta, alkaen johdannosta ja päättyen tutkimuksen johtopäätöksiin. Johdannossa käsitellään tutkimuksen aihe, tavoite ja rajaukset, tutkimuksen rakenne sekä keskeiset käsitteet. Tutkimuksen tietoperusta koostuu kahdesta luvusta; luku kaksi käsittelee tilintarkastuksen perusteita ja luvussa kolme käsitellään kestävyysraportoinnin kannalta tärkeimmät asiat. Tämän työn tutkimusmenetelmä on haastattelututkimus ja sitä ja käytettyjä menetelmiä esitellään luvussa neljä. Luvussa viisi esitellään tutkimuksessa esiin nousseet tulokset ja luku kuusi sisältää tehdyt johtopäätökset, jatkotutkimusehdotukset sekä luotettavuuspohdinnat. Tutkimuksen liitteinä on tutkimustiedote, suostumuslomake sekä käytetty haastattelukysymysrunko.

Alla esitetyssä peittomatriisissa (taulukko 1) on esitettyä tutkimuksen alaongelmat ja niihin linkittyvät tietoperustan luvut, tulososion luvut sekä näihin liittyvät haastattelurungon kysymykset.

Taulukko 1. Peittomatriisi

Alaongelmat	Tietope- rusta (luku)	Tulokset (luku)	Haastattelurungon kysymykset
Mitä ajatuksia tilintarkastajilla on kestä- vyysraportoinnin varmentamisesta tilintar- kastajien työtehtävänä?	2; 3; 3.2; 3.3; 3.4	5.1	1
Mitä ajatuksia tilintarkastajilla on itse KRT- tutkinnosta?	2.1; 3.5	5.2	2, 3, 4
Mitkä tekijät vaikuttavat KRT-rekisteröinnin hakemiseen?	3.5	5.3	5, 6, 7

1.3 Keskeiset käsitteet

Alla olevassa taulukossa (taulukko 2) esitellään tutkimuksessa esiin nousevia käsitteitä, jotka auttavat ymmärtämään tehtyä tutkimusta paremmin.

Taulukko 2. Keskeiset käsitteet

Käsite	Selite
EU-direktiivi	EU:n jäsenvaltioille osoitettu säädös, jonka tavoitteet tulee saavuttaa kansallisilla toimilla. Kunkin EU-maan viranomaiset määrittävät itse missä muodossa ja millä menetelmillä direktiivi sisällytetään kansalliseen lainsäädäntöön. (EUR-Lex s.a. a.)
EU:n delegoitu direktiivi/säännös	Delegoiduilla säännöksillä muutetaan tai täydennetään lainsäädännön muita kuin keskeisiä osia. Delegoituja säännöksiä käytetään yleensä silloin, kun säädöksiä on mukautettava teknisen ja tieteellisen kehityksen vuoksi. (EUR-Lex s.a. b.)
NFR-direktiivi	Muiden kuin taloudellisten tietojen raportoinnin direktiivi (Aspholm 2023).
CSR-direktiivi	EU:n kestävyysraportoinnin direktiivi, korvaa NFR-direktiivin (Niskala & Palmuaro 2023, 30).
ESR-standardit	Euroopan komission laatimat kestävyysraportointistandardit (Niskala & Palmuaro 2023, 42).
CEAOB	Committee of European Auditing Oversight Bodies. Eurooppalainen tilintarkastusalan valvontaelin (Patentti- ja rekisterihallitus 2021).

2 Tilintarkastus

Tässä luvussa käsitellään ensin tilintarkastusta ja sen prosesseja, koska kestävyysraportoinnin varmentaminen pohjautuu tilintarkastukseen ja varmentamisen prosessi on molemmissa osaltaan samanlainen. Koska rekisteröidyksi kestävyysraportointitarkastajaksi haluavalla tulee olla pohjalla ensin tilintarkastajan perustutkinto (HT-tutkinto), on luvussa 2.1 kerrottu myös tilintarkastajana toimimisen edellytykset. Viimeisessä alaluvussa 2.3 käydään lyhyesti läpi myös hallinnon tarkastamista, koska vaikka se ei suoraan kestävyysraporttien varmentamiseen liitykään, se on kuitenkin oleellinen osa itse tilintarkastusprosessia, jonka perusteista pyritään antamaan hyvä kokonaiskuva.

Tilintarkastuksella tarkoitetaan kaikkia niitä toimia, joiden avulla tilintarkastaja pyrkii hankkimaan varmuuden siitä, että yhtiön kirjanpito ja tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan sekä, että nämä eivät sisällä olennaisia virheitä. Tilintarkastukseen kuuluu myös hallinnon tarkastamista. (Suomen Tilintarkastajat s.a. a.)

Tilintarkastus on hyvin säännelty ala, joka perustuu Tilintarkastuslakiin (1141/2015) sekä valtioneuvoston tilintarkastuksesta antamaan asetukseen (1377/2015). Lisäksi alaa säätelee Euroopan unionin tilintarkastusasetus ja tilintarkastusdirektiivi. Myös laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta (1142/2015), työ- ja elinkeinoministeriön asetus tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä (1442/2015) sekä laki tilintarkastajan vuosimaksusta ja laadunvalvonnan maksuista (1512/2015) asettavat määräyksiä tilintarkastukseen liittyen. Määräyksiä löytyy myös muista taloutta säätelevistä lainsäädännöistä, kuten esimerkiksi osakeyhtiölaista, asunto-osakeyhtiölaista, kirjanpitolaista sekä kaupparekisterilaista. Lainsäädännön lisäksi tilintarkastajien tulee työssään huomioida erilaisia kansainvälisiä standardeja sekä hyvä tilintarkastustapa. (Korkeamäki 2017, 10–11.) Tällaisia kansainvälisiä standardeja on muun muassa ISA-standardit, jotka koskevat kaikkia tilinpäätökseen kohdistuvia tilintarkastuksia. ISA-standardit määrittelevät peruseriaatteet ja tavoitteet tilintarkastuksen eri osa-alueille ja ne ohjeistavat tarkastuksen tekemistä ja sen dokumentointia. Työssään tilintarkastaja noudattaa niitä ISA-standardeja, jotka ovat kulloisenkin tilintarkastuksen kannalta relevantteja. (Suomen tilintarkastajat s.a. b.)

Sen lisäksi, että tilintarkastus on hyvin säännelty ala, sitä myös valvotaan. Tilintarkastuksen valvonta on yksi Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastusvalvonnan tehtävä alan yleisen ohjauksen ja kehittämisen ohella (Tomperi 2018, 16). Tilintarkastusvalvonta myös järjestää vuosittaiset tilintarkastajatutkinnot, hyväksyy tilintarkastajat ja ylläpitää tilintarkastajarekisteriä (Patentti- ja rekisterihallitus s.a.).

Tilintarkastuslain (1141/2015) 2 luvun 2 §:n mukaan tilintarkastaja voidaan jättää valitsematta sellaisessa yhtiössä, jossa sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on täyttynyt enintään yksi seuraavista edellytyksistä:

- 1) Taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa
- 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa; tai
- 3) palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä.

Tilintarkastusvelvollisia ovat siis muun muassa osakeyhtiöt, asunto-osakeyhtiöt, osuuskunnat sekä yhdistykset ja säätiöt. Pieniinkin yhteisöihin, joissa tilintarkastajaa ei lain mukaan edellytetä, voi vapaaehtoisesti valita tilintarkastajan. (Korkeamäki 2017, 15.)

2.1 Kuka voi toimia tilintarkastajana

Tilintarkastajana voi toimia tietyt edellytykset täyttävä luonnollinen henkilö tai tilintarkastusyhteisö. Tilintarkastajaksi pyrkivälle on asetettu yleisiä kelpoisuusvaatimuksia sekä erityisiä kelpoisuusvaatimuksia, jotka ovat määritelty tarkemmin Tilintarkastuslaissa (1141/2015) sekä Työ- ja elinkeinoministeriön asetuksessa tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä (1142/2015). Luonnollinen henkilö voi olla HT-tilintarkastaja, KHT-tilintarkastaja tai JHT-tilintarkastaja. Näistä HT-tilintarkastaja on alan perustutkinnon suorittanut tilintarkastaja, KHT-tilintarkastajalla on erikoispätevyys yleisen edun kannalta merkittävän yrityksen tilintarkastukseen ja JHT-tilintarkastajalla on erikoispätevyys julkishallinnon tilintarkastukseen. (Tomperi 2017, 17.) Näiden rinnalle uutena ammattinimikkeenä on tullut kestävyysraportointitarkastaja eli KRT-tarkastaja, johon palataan tarkemmin luvussa 3.

Tilintarkastajan yleisiin kelpoisuusvaatimuksiin kuuluu, että tilintarkastajana ei voi toimia edunvalvonnan piiriin määrätty henkilö eikä henkilö, jonka toimintakelpoisuutta on rajattu. Lisäksi tilintarkastajana toimiva ei voi olla vajaavaltainen tai konkurssissa. (Tilintarkastuslaki 2:2.)

Työ- ja elinkeinoministeriön asetuksen tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä mukaan HT-tilintarkastajaksi voidaan hyväksyä henkilö, joka on suorittanut korkeakoulututkinnon ja suorittanut vähintään 52 opintopistettä tai 35 opintoviikkoa laajat tilintarkastuksen ja laskentatoimen opinnot, 22 opintopisteen tai 15 opintoviikon laajuiset kauppa- ja taloustieteen opinnot, 22 opintopisteen tai 15 opintoviikon laajuiset oikeustieteen opinnot sekä osoittanut näiden edellytysten täyttymisen korkeakoulun antamalla todistuksella opintojen sisällöstä, laajuudesta, ajankohdasta sekä siitä, että hakijan opinnot vastaavat opintovaatimuksia. Lisäksi asetuksessa säädetään, että hakijalla tulee olla vähintään kolmen vuoden käytännön kokemus tilintarkastuksen ja laskentatoimen tehtävistä. (Työ- ja elinkeinoministeriön asetus tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä 1442/2015.)

Henkilö, joka täyttää edellä kuvatut vaatimukset, saa osallistua Patentti- ja rekisterihallituksen järjestämään tilintarkastajatutkintoon. Hyväksytyt suorituksen jälkeen hän antaa vakuutuksen tuomioistuimelle, jonka jälkeen hänet hyväksytään ja rekisteröidään tilintarkastajaksi (Tomperi 2017, 19).

KHT-erikoispätevyyden saamiseksi pohjavaatimuksena on hyväksytysti suoritettu HT-tutkinto, ylempi korkeakoulututkinto tai vaihtoehtoisesti vähintään viiden vuoden työkokemus HT-tarkastajan tehtävistä, sekä hyväksytysti suoritettu KHT-erikoistumistutkinto. Lisäksi JHT-tilintarkastajaksi pätevytykseen vaaditaan julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tehtävän edellyttämät laskentatoimen ja oikeustieteen opinnot sekä hyväksytysti suoritettu JHT-erikoistumistutkinto. (Tilintarkastuslaki 6:3.) Myös KHT- ja JHT-tutkinnot ovat Patentti- ja rekisterihallituksen tarjoamia tutkintoja (Patentti- ja rekisterihallitus 2024a).

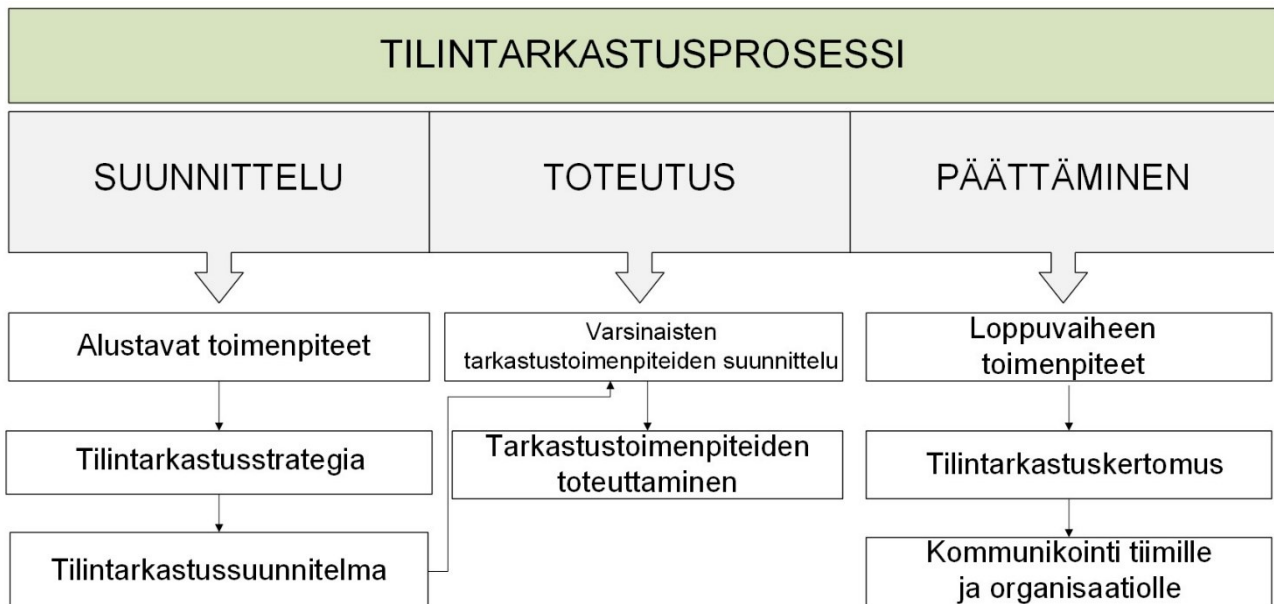
Edellä esitettyjen kelpoisuusvaatimusten lisäksi käytännön työ asettaa tilintarkastajalle tiettyjä laisakin määrättyjä vaatimuksia. Tilintarkastajan riippumattomuus tarkastuskohteesta on yksi ehdoton edellytys tilintarkastustoimeksiannon suorittamiselle. Riippumattomuutta uhkaavia tekijöitä ovat muun muassa tilintarkastajan taloudelliset edut yhteisössä tai tilintarkastajan läheinen suhde yhteisön johdossa toimivaan henkilöön. Tilintarkastuslain 4. luvun 7. § sisältää esteellisyyssäännöksen, jolla on pyritty täsmentämään tilintarkastajan riippumattomuutta. (Tomperi 2017, 22.) Tässä säännöksessä kuvataan tekijöitä, jotka aiheuttavat ehdottoman esteellisyyden toimia yhteisön tilintarkastajana. Tällaisia tekijöitä ovat muun muassa tilintarkastajan jäsenyys tarkastettavan yhteisön hallituksessa, tilintarkastajan tehtävä yhteisön varojen hoidossa, välitön omistusoikeus yhteisön osakkeeseen tai yhteisöltä saatu rahalaina tai muu vastaava etuus. Esteellisyyssäännös sisältää kohtia myös koskien tilintarkastajan lähipiiriä. (Tilintarkastuslaki 4:7.)

2.2 Tilintarkastusprosessi

Koko tilintarkastusprosessin tavoitteena on siis antaa lausunto siitä, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan sekä onko tilinpäätös laadittu olennaisilta osiltaan oikein sovellettavan normiston mukaisesti ja näin lisätä aiottujen käyttäjien luottamusta tilinpäätökseen (ISA 200, kohta 3). Prosessilla pyritään toisin sanoen saamaan kohtuullinen varmuus siitä, että tilinpäätös ei sisällä olennaisia virheitä tai puutteita (Korkeamäki 2017, 39). Kohtuullinen varmuus tilintarkastuksessa tarkoittaa korkeaa, mutta ei ehdotonta varmuustasoa siitä, etteikö tilinpäätös sisältäisi olennaisia virheitä tai puutteita. Täydellisen varmuuden tuottaminen ei yleensä ole tilintarkastuksessa mahdollistakaan. (Tomperi 2017, 8.) Olennaisuus tilintarkastuksessa puolestaan tarkoittaa sitä, että virhe tai puute tilinpäätöksessä on oleellinen, mikäli sen tai niiden voi kohtuudella olettaa vaikuttavan tilinpäätöksen perusteella tehtäviin taloudellisiin päätöksiin. Se, mikä kulloisessakin toimeksiannossa on oleellista, on tilintarkastajan itse määritettävä ammatilliseen harkintaansa perustuen. (ISA 320, kohdat 2 & 4.)

Jotta tilintarkastaja voi saavuttaa kohtuullisen varmuuden tilinpäätöksen virheettömyydestä ja antaa siitä lausunnon, hänen täytyy käydä läpi monivaiheinen tilintarkastusprosessi. Tätä prosessia on pyritty havainnollistamaan alempana kuvassa 1.

Päävaiheet tilintarkastusprosessissa ovat suunnittelu-, toteutus- ja päättämisen vaiheet (Halonen & Steiner 2010, 54). Lyhyesti kuvattuna näihin vaiheisiin kuuluvat tarkastuksen suunnittelu ja tilintarkastussuunnitelman luominen, käsityksen muodostaminen yhtiöstä ja riskien arviointi, käsityksen muodostaminen yhteisön sisäisestä valvonnasta sekä arvioituihin riskeihin vastaavien tilintarkastustoimenpiteiden suunnittelu ja toteuttaminen. Kun tarkastuksen kohteena on isompi yhteisö, myös tilintarkastustyön organisointi on oleellinen osa tilintarkastusprosessia. (Tomperi 2018, 40–54.) Prosessin viimeinen vaihe on tarkastuksen johtopäätösten tekeminen ja raportointi tilintarkastuskertomuksen muodossa yhteisön johdolle ja muille sidosryhmille (Tomperi 2018, 156).



Kuva 1. Tilintarkastusprosessin päävaiheet

2.2.1 Tarkastuksen suunnittelu

Koko prosessin suunnitteluvaihe aloitetaan alustavilla toimenpiteillä. Nämä toimenpiteet ovat käytännössä asiakassuhteen hyväksymiseen ja jatkamiseen liittyviä toimenpiteitä, joiden avulla pyritään tunnistamaan ja arvioimaan toimeksiantoon liittyviä riskejä sekä tilintarkastajalle, että tilintarkastusyhteisölle. Näiden toimenpiteiden avulla varmistetaan myös, että tilintarkastaja täyttää edelleen eettiset vaatimukset ja riippumattomuusvaatimukset sekä että toimeksiannon sisältämä riski ei ylitä tilintarkastusyhteisön asettamaa riskitasovaatimusta. (Halonen & Steiner 2010, 117.)

Osana suunnitteluprosessia tilintarkastaja laatii sekä tilintarkastuksen kokonaisstrategian, että tilintarkastussuunnitelman. Näiden avulla voidaan varmistaa, että tarkastuksessa kiinnitetään huomiota oleellisiin alueisiin, ongelmat havaitaan ja ratkaistaan ajoissa ja, että tilintarkastaja voi organisoida työn niin, että se suoritetaan tehokkaasti. (ISA 300, kohta 2.) Kokonaisstrategia on koko tilintarkastusprosessin yleissuunnitelma ja se ohjaa tarkemman tilintarkastussuunnitelman laatimista. Tämän kokonaisstrategian laatimiseen kuuluu toimeksiannon laajuuden määrittely, tarvittavien resurssien varmistaminen sekä tilintarkastuksen ajoittaminen. (ISA 300, kohta 8; Tomperi 2017, 40.) Tilintarkastussuunnitelma on yksityiskohtaisempi, sisältäen kuvaukset suunnitelluista riskienarviointitoimenpiteistä, kuvauksen tilintarkastustoimenpiteistä sekä mahdollisista muista tarkastustoimenpiteistä, jotka tulee suorittaa ISA-standardien noudattamiseksi (ISA 300, kohta 9).

2.2.2 Käsityksen muodostaminen yhteisöstä ja riskien arviointi

Tilintarkastajan tulee muodostaa käsitys yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä osana riskien arviointia. Jotta tilintarkastaja voi muodostaa käsityksen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä, tulee hänen hankkia tietoa muun muassa yhteisön toimialasta, toiminnan luonteesta, sovellettavasta tilinpäätösnormistosta sekä taloudellisen tuloksen mittareista ja sisäisestä valvonnasta. Tätä tietoa tilintarkastaja hankkii erilaisin riskienarviointitoimenpitein, joita ovat tiedustelut johdolle ja muille yhteisön henkilöille, analyttiset tarkastukset (pyritään esimerkiksi tunnistamaan poikkeuksellisia suhdelukuja) sekä havainnointi ja yksityiskohtaiset tarkastukset (esimerkiksi yhteisön toiminnan havainnointia tai kirjanpitoaineiston yksityiskohtaista tarkastusta). Nämä toimet auttavat tilintarkastajaa hahmottamaan niitä asioita yhteisön toiminnassa, jotka voivat johtaa oleelliseen virheeseen tai puutteeseen tilinpäätöksessä. (Tomperi 2017, 42.)

2.2.3 Sisäinen valvonta

Sisäisellä valvonnalla tarkoitetaan jo tunnistettuihin riskeihin vastaamista yhteisön omien sisäisten prosessien avulla. Näiden prosessien avulla pyritään varmistumaan raportoinnin luotettavuudesta, toiminnan tehokkuudesta ja lakien ja määräysten noudattamisesta. Tilintarkastajan tulee osana tarkastusprosessiaan muodostaa käsitys näistä sisäisen valvonnan prosesseista ja niiden toimivuudesta niiltä osin, kuin se on relevanttia tarkastuksen kannalta. (Tomperi 2017, 44.)

2.2.4 Tarkastustoimenpiteiden suunnittelu ja toteuttaminen

Tilintarkastusprosessin edellä kuvatut vaiheet siis auttavat tilintarkastajaa muodostamaan käsityksen yhteisöstä sekä sen toimintaympäristöstä ja sitä kautta näkemyksen olennaisen virheen mahdollisuudesta tilinpäätöksessä.

Kun yhteisöstä on arvioitu riskit, tilintarkastaja suunnittelee ja toteuttaa näihin riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä. Jotta tilintarkastaja pystyy suorittamaan riskeihin vastaavia tilintarkastustoimenpiteitä, hänen täytyy kerätä tilintarkastusevidenssiä. Evidenssiä tarkastaja voi kerätä joko aineistotarkastustoimenpiteillä, kontrollien testauksella tai yhdistelemällä molempia. Tarpeellisen evidenssin määrä perustuu tilintarkastajan omaan ammatilliseen harkintaan ja riippuu siitä, kuinka suureksi tilintarkastaja on arvioinut riskin oleellisesta virheestä. (Tomperi 2017, 46–48.) Tilintarkastusevidenssillä tarkoitetaan kaikkea sitä tietoa, jota tilintarkastaja kerää tehdäkseen johtopäätökset tilintarkastuskertomukseen. Tämä evidenssi voi olla esimerkiksi kirjanpitoaineistoon sisältyvää tietoa tai osana tarkastustoimenpiteitä kerättyä tietoa. (Tomperi 2017, 35.)

2.2.5 Päätämismvaihe, johtopäätösten tekeminen ja raportointi

Tilintarkastusprosessin päättämismvaiheessa tilintarkastaja tekee erilaisia loppuvaiheen toimenpiteitä. Tällaisia toimenpiteitä ovat muun muassa analyttinen tarkastus tilinpäätöskokonaisuudesta, tilinpäätöspäivän jälkeisten tapahtumien arviointi sekä tilintarkastuksen aikana havainnoitujen, korjaamattomien virheiden vaikutuksen arviointi tilinpäätöksessä annettavaan lausuntoon. (Halonen & Steiner 2010, 442.)

Kun tilintarkastustoimeksianto on valmis ja tilintarkastus suoritettu, tilintarkastaja antaa tilintarkastuskertomuksen, jossa hän esittää tekemänsä johtopäätökset tarkastuksen tuloksista. Tämä tilintarkastuskertomus luovutetaan yhteisön hallitukselle viimeistään kaksi viikkoa ennen kokousta, jossa tilinpäätös esitetään vahvistettavaksi ja se on julkinen asiakirja, joka liitetään yhteisön tilinpäätökseen. (Tomperi 2017 157.) Tavallisesti yleiseen käyttöön tarkoitettua tilinpäätöksestä annettava tilintarkastuskertomus osoitetaan yhtiön osakkeenomistajille tai hallintoelimille (Halonen & Steiner 2010, 453–454). Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastuskertomuksesta tulee käydä ilmi mitä tilinpäätössäännöstä tilinpäätöksen laatimisessa on noudatettu, sekä mitä tilintarkastusstandardeja tilintarkastuksessa on noudatettu. Myös tilintarkastajan toimipaikka on ilmoitettava. Tilintarkastuskertomuksen tulee antaa lausunto siitä, antaako tilinpäätös noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikean ja riittävän kuvan yhteisön toiminnasta ja taloudellisesta asemasta, täyttääkö tilinpäätös lakisääteiset vaatimukset, onko toimintakertomus laadittu siihen sovellettavia säännöksiä noudattaen sekä ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot yhdenmukaisia. (Tilintarkastuslaki 3:5.)

2.3 Lyhyesti hallinnon tarkastamisesta

Tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastajan on huomautettava, jos yhteisön tai säätiön yhtiömies, hallituksen, hallintoneuvoston tai vastaavan toimielimen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja taikka toimitusjohtaja tai muu vastuuvollinen on syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta

saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä tai säätiötä kohtaan tai rikkonut yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä. (Tilintarkastuslaki 1141/2015 3:5.)

Hallinnon tarkastuksella varmistetaan, että yhtiön hallinto on toiminut lainsäädännön edellyttämällä tavalla, johto ei ole syylistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus osakeyhtiötä kohtaan, johto ei ole rikkonut yhteisöä koskevaa lakia tai yhtiöjärjestystä eikä ole erityistä syytä epäillä yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa. Tilintarkastaja ei siis tarkasta toiminnan tarkoituksenmukaisuutta vaan lainmukaisuutta. Hallinnon tarkastusta voidaan esittää seuraavien osa-alueiden avulla; osakeyhtiötä koskevan sääntelyn noudattamisen tarkastaminen, osakeyhtiölaissa viitattujen säädösten noudattamisen tarkastaminen, erityissääntelyn noudattamisen tarkastaminen, julkista osakeyhtiötä koskevan sääntelyn noudattamisen tarkastaminen, johdon toiminnan tarkastaminen, yhtiökokousten päätösten tarkastaminen sekä yhtiöjärjestyksen noudattamisen tarkastaminen. Hallinnon tarkastukseen liittyvät tarkastuskäytännöt ovat lähtökohtaisesti kansallisia. Suoranaista velvollisuutta yhtiön hallinnon tarkastamiselle ei aseteta kansainvälisissä tilintarkastusalan standardeissa tai EU-direktiiveissä ja esimerkiksi ISA-standardit eivät tunnista hallinnon tarkastusta. Tästä huolimatta kuitenkin ISA-standardeista voidaan hakea johtoa hallinnon tarkastuksen suuntaamiseen ja erityisesti hallinnon tarkastuksen menettelyllisiin kysymyksiin. Hallinnon tarkastus voidaan jakaa kolmeen vaiheeseen samalla tavoin kuin tilintarkastusprosessi muutenkin; suunnittelu, toteuttaminen ja tuloksista raportointi. (Ruohonen 2020, 57–79.)

3 Kestävyyseraportointi ja kestävyyseraportointivarmentaminen

Kaiken lainsäädännön, direktiivien ja asetusten taustana on EU:n tavoitteet vihreästä kehityksestä ja kestävästä taloudesta. Aiheeseen liittyvää sääntelyä löytyy paljon ja monipuolisesti, joten tässä luvussa pyritään käsittelemään vain ne asiat, jotka ovat tutkimuksen kannalta tärkeimmät.

Kestävyyseraportoinnilla tarkoitetaan raportointia yrityksen ympäristövaikutuksista, sosiaalisista vaikutuksista sekä taloudellisista ja hallinnollisista vaikutuksista (Taloushallintoliitto s.a.). Tähän asti vastuullisuudesta on raportoitu vain NFR-direktiivin puitteissa (muun kuin taloudellisen tiedon raportointia koskeva direktiivi, Non-Financial Reporting Directive) ja tämänkin direktiivin piiriin on kuulunut vain harva yhtiö Euroopassa. Vuoden 2023 alussa on kuitenkin tullut voimaan uusi EU:n kestävyseraportointidirektiivi, CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive), joka nostaa yritysten kestävyystiedot samalle tasolle tilinpäätöstietojen kanssa. Kestävyyseraportointidirektiivi antaa raportoinnille viitekehyksen ja tarkemmat määrämuotoiset vaatimukset raportoinnin laatimiseen löytyvät eurooppalaisista kestävyseraportointistandardeista (ESRS, European Sustainability Reporting Standards). (Niskala & Palmuaro 2023, 3–4.)

Seuraavissa luvuissa käsitellään tarkemmin CSR-direktiiviä, kestävyseraportoinnin varmentamista ja kestävyseraportointitarkastajaksi kouluttautumista. Koska raportoinnin laatimiselle on asetettu määrämuotoiset vaatimukset, myös eurooppalaiset kestävyseraportointistandardia (ESRS) on avattu hieman seuraavissa luvuissa.

3.1 Kestävyyseraportointidirektiivi, CSRD

Kestävyyseraportointidirektiivi tulee siis korvaamaan aiemmin olleen NFR-direktiivin. Kestävyyseraportointidirektiivi luo yrityksille veloitteen raportoida kestävyystietoja ja sen tavoitteena onkin, että useammat yritykset julkistavat kattavaa ja laadukasta tietoa kestävyystekijöistä. Kestävyyseraportointidirektiivin mukaan tiedot tulee esittää omana osionaan osana yrityksen toimintakertomusta ja tilinpäätöstä. (Niskala & Palmuaro 2023, 30.)

Direktiivin voimaantuloa on porrastettu niin, että sen mukainen kestävyseraportointi alkaa vuodesta 2024 lähtien koskemaan yli 500 henkilöä työllistäviä yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä. Nämä yhteisöt siis raportoivat ensimmäisen kerran direktiivin mukaiset tiedot keväällä 2025. Vuodesta 2025 direktiivi laajenee koskemaan kaikkia suuria kirjanpitovelvollisia (raportointi vuonna 2026 vuoden 2025 kestävyystiedoista), vuodesta 2026 pakollinen raportointi laajenee listattuihin pieniin ja keskisuuriin yrityksiin (raportointi vuonna 2027) ja vuodesta 2028 direktiivi laajenee niihin EU:n ulkopuolisiin yrityksiin, joilla on tytäryhtiö tai pysyvä toimipaikka EU:n alueella ja liikevaihto

EU:n alueella ylittää 150 miljoonaa euroa (raportointi vuonna 2029). (Niskala & Palmuaro 2023, 32–33; Lindman 2024.)

Vuonna 2023 Euroopan komissio on antanut delegoidun direktiivin yritysten tai konsernien kokoluokkien raja-arvojen muutosten osalta. Tämä kyseinen direktiivi muuttaa yritysten kokoluokkia niin, että kestävyysraportointidirektiivissä tarkoitettu suuri kirjanpitovelvollinen on yritys, jossa sekä päättyneellä, että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy vähintään kaksi seuraavista: taseen loppusumma 25 miljoonaa euroa, liikevaihto 50 miljoonaa euroa tai tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 250 henkilöä. Vastaavasti keskikokoinen yritys on kirjanpitovelvollinen, jolla täyttyy enintään yksi suuryrityksen raja-arvoista. Pienten yritysten raja-arvot muuttuvat niin, että jatkossa pienyritys on kirjanpitovelvollinen, jolla täyttyy enintään yksi seuraavista; taseen loppusumma 7 500 000 €, liikevaihto 15 000 000 € tai tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä. (Komission delegoitu direktiivi (EU) Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta mikroyritysten, pienten, keskisuurten ja suurten yritysten tai konsernien kokoluokkien raja-arvojen muuttamisesta; HE 76/2024 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kirjanpitolain 1 ja 7 luvun muuttamisesta, 2.) Tätä opinnäytetyötä kirjoittaessa syyskuussa 2024 muutoksia ei ole vielä tehty kirjanpitolakiin, mutta hallitus on jättänyt asiasta ehdotuksen sisältäen ehdotetut muutokset kirjanpitolakiin.

Huomionarvoista on kuitenkin, että raportointivelvollisen on kerättävä kestävyystietoja omista toiminnoistaan ja mahdollisilta tytäryrityksiltään, mutta näiden lisäksi raportointivelvollisten yritysten tulee kerätä osana arvoketjua kestävyystietoja myös alihankintaketjuun kuuluvilta yrityksiltä (HE 20/2023, vp 4.2.4). Käytännössä siis kestävyystiedoista raportointi voi jossain määrin tulla kyseeseen myös yrityksillä, jotka eivät muuten kokonsa puolesta ole CSR-direktiivin mukaisesti raportointivelvollisia, mutta ne kuuluvat raportointivelvollisen yrityksen arvoketjuun.

3.2 ESRS - Eurooppalaiset kestävyysraportointistandardit

Euroopan komissio on siis hyväksynyt kaikille toimialoille yhteiset 12 eurooppalaista kestävyysraportointistandardia, jotka ovat sellaisenaan pakollisia ja voimassa jokaisessa jäsenvaltiossa. Näissä standardeissa on määritelty yksityiskohtaisesti ne kohdat, joista tietoa tulee raportoida sekä annettu ohjeistus näiden tietojen laatimiseen. Jatkossa komissio antaa myös toimialakohtaisia kestävyysraportointistandardeja. (Niskala & Palmuaro 2023, 43.) Kuitenkin ympäristöön, yhteiskuntaan ja hallintotapaan liittyvistä aiheista ei edellytetä kaikista raportoitavan, vaan yritys itse määrittelee kaksoisolennaisuuteen perustuen, mitkä aiheet ovat heidän yritystoimintansa kannalta oleellisia ja raportoi niistä standardien mukaisesti (Komission delegoitu asetus (EU) 2023/2772, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2013/34/EU täydentämisestä kestävyysraportointistandardien

osalta). Ainoastaan ESRS 2-standardi on jokaiselle yritykselle pakollinen raportoitava (Melkas 1.11.2023). Kaksoisolennaisuuden periaatetta avataan enemmän seuraavassa alaluvussa.

Nämä 12 standardia sisältävät tarkempia ohjeita ympäristöön, yhteiskuntaan ja sosiaaliin asioihin sekä hallinnointiin ja näiden raportointiin liittyen. Standardit ESRS 1 ja ESRS 2 sisältävät vaatimukset yleisistä tiedoista ja standardit ESRS E1- ESRS E5, ESRS S1- ESRS S4 sekä ESRS G1 sisältävät yksityiskohtaisempia tietoja eri osa-alueista. ESRS E1- standardin aiheita ovat ilmastonmuutos, siihen sopeutuminen ja sen hillintä. ESRS E2- standardin aihe on pilaantuminen; muun muassa ilman, veden, maaperän ja elintarvikkeiden pilaantuminen. Lisäksi siihen kuuluu ongelma-aineet, erityistä huolta aiheuttavat aineet sekä mikromuovit. ESRS E3- standardin aiheet ovat vesi ja merten luonnonvarat. ESRS E4- standardin aiheet ovat biologinen monimuotoisuus ja ekosysteemit. ESRS E5- standardin aiheet ovat resurssien käyttö ja kiertotalous. ESRS S1- standardin aiheina ovat oman työvoiman työolot, yhdenvertainen kohtelu ja muut työhön liittyvät oikeudet. ESRS S2- standardin aiheina ovat arvoketjun työntekijöiden työolot, yhdenvertainen kohtelu ja muut työhön liittyvät oikeudet. ESRS S3-standardin aiheena on vaikutuksen kohteena olevat yhteisöt. ESRS S4- standardin aiheina ovat kuluttajat ja loppukäyttäjät. ESRS G1-standardin aiheena on liiketoiminnan harjoittaminen. (Niskala & Palmuaro 2023, 64.) Standardien sisältöä on avattu myös kuvassa 2.

<p>ESRS E1</p> <p>Ilmastonmuutos</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ilmastonmuutokseen sopeutuminen • Ilmastonmuutoksen hillintä • Energia 	<p>ESRS E2</p> <p>Pilaantuminen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ilman pilaantuminen • Veden pilaantuminen • Maaperän pilaantuminen • Elävien organismien ja elintarvikkeiden pilaantuminen • Ongelma-aineet • Erityistä huolta aiheuttavat aineet • Mikromuovit 	<p>ESRS E3</p> <p>Vesivarat ja merten luonnonvarat</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vesi • Merten luonnonvarat 	<p>ESRS E4</p> <p>Biologinen monimuotoisuus ja ekosysteemit</p> <ul style="list-style-type: none"> • Biologisen monimuotoisuuden vähenemisen suorat vaikutustekijät • Vaikutukset lajin tilaan • Vaikutukset ekosysteemien laajuuteen ja tilaan • Vaikutukset ekosysteemipalveluihin ja riippuvuudet niistä 	<p>ESRS E5</p> <p>Resurssien käyttö ja kiertotalous</p> <ul style="list-style-type: none"> • Resurssien sisäänvirtaukset, mukaan lukien resurssien käyttö • Tuotteisiin ja palveluihin liittyvät resurssien ulosvirtaukset • Jäte
<p>ESRS S1</p> <p>Oma työvoima</p> <ul style="list-style-type: none"> • Työolot • Yhdenvertainen kohtelu ja yhtäläiset mahdollisuudet kaikille • Muut työhön liittyvät oikeudet 	<p>ESRS S2</p> <p>Arvoketjun työntekijät</p> <ul style="list-style-type: none"> • Työolot • Yhdenvertainen kohtelu ja yhtäläiset mahdollisuudet kaikille • Muut työhön liittyvät oikeudet 	<p>ESRS S3</p> <p>Vaikutuksen kohteena olevat yhteisöt</p> <ul style="list-style-type: none"> • Yhteisöjen taloudelliset, sosiaaliset ja sivistykselliset oikeudet • Yhteisöjen kansalaisoikeudet ja poliittiset oikeudet • Alkuperäiskansojen oikeudet 	<p>ESRS S4</p> <p>Kuluttajat ja loppukäyttäjät</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tietoihin liittyvät kuluttajiin ja/tai loppukäyttäjien kohdistuvat vaikutukset • Kuluttajien ja/tai loppukäyttäjien henkilökohtainen turvallisuus • Kuluttajien ja/tai loppukäyttäjien sosiaalinen inklusio 	<p>ESRS G1</p> <p>Liiketoiminnan harjoittaminen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Yrityskulttuuri • Väärinkäytösten paljastajien suojeleminen • Eläinten hyvinvointi • Poliittinen vuorovaikutus ja lobbauksitoiminta • Suhteet tavaran- ja palveluntoimittajiin, mukaan lukien maksukäytännöt • Korruptio ja lahjonta

Kuva 2. ESRS- standardien osa-aiheet (Niskala & Palmuaro 2023, 64)

3.3 Kaksoisolennaisuus raportoinnin lähtökohtana

Kestävyysraportointi perustuu kaksoisolennaisuuden periaatteeseen ja olennaisuusanalyysi määrittelee ne tiedot, jotka yrityksessä ovat oleellisia ja joista se raportoi kestävyysraportissaan. Olennaisuusanalyysi tehdään kahdesta eri näkökulmasta (kaksoisolennaisuus); sekä vaikutusnäkökulmasta (yrityksen sisältä ulospäin), että taloudellisesta näkökulmasta (yrityksen ulkopuolelta sisäänpäin). Vaikutusnäkökulmasta arvioidaan yrityksen todellisia tai mahdollisia aiheutettuja vaikutuksia ympäristöön, ihmisiin ja yhteiskuntaan. Taloudellisesta näkökulmasta arvioidaan kestävä kehityksen aiheuttamia liiketoimintariskejä sekä -mahdollisuuksia, jotka vaikuttavat merkittävästi yrityksen talouteen (esimerkiksi raaka-aineiden saatavuus tai ilmastonmuutoksesta johtuvat sääilmiöt).

Tämä kaksoisolennaisuusanalyysi tehdään vuosittain toimintakertomuksen laatimisen yhteydessä. Kaikkia vaiheita ei ole pakko toistaa vuosittain samassa mittakaavassa, mikäli olosuhteet ja ympäristö ovat pysyneet samoina. Olennaisuusanalyysin prosessi on myös syytä dokumentoida, jotta myös kestävyysraportin varmentajan on helppo ymmärtää johtopäätösten taustalla oleva analyysi, pohdinta ja ratkaisujen perustelut. (Niskala & Palmuaro 2023, 68–80.)

3.4 Kestävyysraportti ja sen varmentaminen

Kestävyysraportointidirektiivi edellyttää, että yritykset sisällyttävät toimintakertomukseensa erillisen kestävyys selvityksen, kestävyysraportin. Koko raportoinnin lähtökohtana toimii kaksoisolennaisuuden periaate. Tarkat vaatimukset raportoinnin sisällölle säädetään raportointistandardeissa. Myös kestävyysraportti tulee varmentaa ulkopuolisen tilintarkastajan toimesta. (HE 20/2023 vp, 1; Niskala 2023, 32; Niskala 2023, 68.)

Kestävyysraportin varmentamisessa tarkastaja pyrkii saamaan vain rajoitetun varmuuden raportoitujen tietojen oikeellisuudesta, kun tilinpäätöstietojen kohdalla varmuuden taso on kohtuullinen varmuus. Tämä rajoitetun varmuuden taso on siis käytännössä selvästi alhaisempi kuin kohtuullisen varmuuden taso ja tarkoittaa sitä, että varmennuskertomuksessa todetaan, ettei tarkastaja ole havainnut mitään seikkaa, jonka perusteella voitaisiin päätellä, että tarkastelun kohde on ilmoitettu oleellisesti väärin. Lokakuuhun 2026 mennessä komissio antaa delegoidun säädöksen varmennusstandardin rajoitetun varmuuden tuottavasta menettelystä. Direktiivin lopullinen tavoite on kuitenkin kohtuullisen varmuuden taso ja lokakuuhun 2028 mennessä annetaankin delegoitu säädös kohtuullisen varmuuden tarkastuksesta, mikäli kohtuullisen varmuuden taso on toteuttamiskelpoinen. (HE 20/2023 vp, 2 & 4.)

Tätä tutkimusta kirjoittaessa ei siis ole voimassa vielä virallisia standardeja siitä, kuinka kestävyysraportti käytännössä tulee varmentaa.

Suomen Tilintarkastajien uutisen mukaan kuitenkin Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB) on syyskuun lopussa hyväksynyt ei-sitovat varmennusohjeet kestävyysraportoinnin rajoitetulle varmuustasolle, jotka ovat käytettävissä siihen asti, että komissio hyväksyy edellä mainitut viralliset standardit. Nämä ohjeet CEOB on laatinut Euroopan komission pyynnöstä, ja ne toimivat ohjenuorana rajoitetun varmuuden vaatimusten ymmärtämisessä. Ohjeet on tarkoitettu käytettäväksi yhdessä kestävyysraportin varmennusta koskevien kansallisten säädösten kanssa eivätkä muodosta virallista standardia. (Suomen Tilintarkastajat 2.10.2024.)

Lisäksi syyskuussa 2024 kansainvälinen tilintarkastus- ja varmennusstandardien johtokunta hyväksyi kansainvälisen ISSA 5000-standardin kestävyysraportin varmennuksen yleisistä vaatimuksista. Standardin lopullinen julkaisu lienee tammikuussa 2025 ja se tulee voimaan varmennustehtäville, jotka kattavat 15. joulukuuta 2026 tai sen jälkeen alkavia ajanjaksoja. Standardia voi kuitenkin halutessaan soveltaa jo ennen edellä mainittua ajankohtaa. Tämä standardi tarjoaa suuntaviivat kestävyysraporttien varmennustehtävien suorittamiseen ja se sisältää koko varmennusprosessin varmennustehtävän hyväksymisestä varmennusraportin viestintään asti. (Aspholm 24.9.2024.)

Kestävyysraportoinnin voi Suomessa varmentaa vain lakisääteinen tilintarkastaja, jolla on vaadittu erikoispätevyys tai tilintarkastusyhteisö, joka on rekisteröity kestävyystarkastusyhteisöksi. Erikoispätevyyden suorittaneen tilintarkastajan nimike on kestävyysraportointitarkastaja. (Niskala 2023, 53.) Seuraavissa luvuissa on käsitelty tarkemmin kestävyysraportointitarkastaja-nimikettä, kestävyysraportointitarkastajaksi kouluttautumista ja rekisteröitymistä.

Tilintarkastuslain (1141/2015) 5 a §:n mukaan kestävyysraportointitarkastajan on annettava varmennuskertomus, jossa annetaan lausunto siitä, onko kestävyysraportissa noudatettu kirjanpitolain 7 luvussa säädettyjä vaatimuksia ja kestävyysraportointistandardeja sekä kestäväää sijoittamista helpottavasta kehyksestä ja asetuksen (EU) 2019/2088 muuttamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) 2020/852 artiklassa 8 säädettyjä vaatimuksia.

3.5 Polku kestävyysraportointitarkastajaksi

Vuoden 2024 alusta lähtien Patentti- ja rekisterihallitus on rekisteröinyt kestävyysraportointitarkastajia ja kestävyysraportointiyhteisöjä. Vain rekisteröity kestävyysraportointitarkastaja saa käyttää kestävyysraportointitarkastajan (jäljempänä myös KRT) nimikettä. Tilintarkastuslain 3 a §:n mukaan kestävyysraportointitarkastajaksi voidaan hyväksyä luonnollinen henkilö, joka täyttää HT-tilintarkastajan kelpoisuusedellytykset, on opiskellut korkeakoulussa kestävyysraportointia ja joka on suorittanut hyväksytysti kestävyysraportointitarkastajan erikoistutkimuksen, eli KRT-tutkimuksen. Ensimmäiset kestävyysraportointitarkastajat rekisteröidään erillisen siirtymäsäännöksen

perusteella ja vuonna 2025 PRH järjestää ensimmäisen KRT-tutkinnon. (Patentti- ja rekisterihallitus 2023; Tilintarkastuslaki 1141/2015.)

Siirtymäsäännöksen perusteella KRT-rekisteröintiä voi hakea ennen 1.1.2024 tilintarkastajiksi hyväksytyt tai henkilöt, joiden hyväksymismenettely tilintarkastajaksi on alkanut ennen 1.1.2024 ja jotka hyväksytään tilintarkastajaksi viimeistään 31.12.2025. Lisäksi hakijan tulee olla suorittanut hyväksytysti tilintarkastajien yhdistyksen valmennus tai jonkin muun organisaation järjestämä vähintään 30 tunnin ammatillinen koulutus kestävyysraportoinnista ja sen varmentamisesta. Siirtymäsäännöksen nojalla tehtävä rekisteröintihakemus on tehtävä viimeistään 31.12.2027. (Patentti- ja rekisterihallitus 2024b.) Lisäksi Suomen Tilintarkastajat kertovat artikkelissaan, että ennen 1.1.2026 hyväksytyillä tilintarkastajalla on mahdollisuus toimia myös kestävyysraportointitarkastajana, mikäli hän on osallistunut kestävyysraportointiin ja sen varmentamiseen liittyvään jatkuvaan koulutukseen. Tällaiseksi jatkuvaksi koulutukseksi luetaan Suomen Tilintarkastajien ESG-valmennusohjelma. (Aspholm 2/2023.)

He, jotka eivät voi hakea rekisteröintiä siirtymäsäännöksen nojalla, osallistuvat siis vuodesta 2025 lähtien Patentti- ja rekisterihallituksen järjestämään KRT-tutkintoon. Jotta kyseiseen tutkintoon voi saada osallistumisluvan, hakijalla täytyy olla HT-tutkinto suoritettuna tai hänen täytyy samana vuonna osallistua HT-tutkintoon. Lisäksi hakijalla tulee olla vähintään kymmenen opintopisteen tai kuuden opintoviikon laajuiset opinnot kestävyysasioista sekä vähintään kuusi kuukautta käytännön kokemusta kestävyysraporttien laatimiseen tai varmennukseen liittyvistä tehtävistä. Vaaditut opinnot voi suorittaa esimerkiksi täydennyskoulutuksena korkeakoulussa. (Patentti- ja rekisterihallitus 9.10.2024.)

3.5.1 Koulutuksia kestävyysraportoinnista ja sen varmentamisesta

Suomen Tilintarkastajat tarjoavat ESG-valmennusta, jonka suorittamisen jälkeen voi hakea Patentti- ja rekisterihallitukselta KRT-rekisteröintiä siirtymäsäännöksen nojalla. Valmennuksen kesto on noin 55 tuntia opiskelua ja se on jaettu kolmeen moduuliin. Ensimmäinen moduuli käsittelee kaksoisolennaisuus- ja sidosryhmäanalyysiä, EU-taksonomiaa sekä muita ajankohtaisia kestävyysteemoja. Toinen moduuli käsittelee kestävyysraportointidirektiiviä ja muuta kansallista lainsäädäntöä ja kolmannessa moduulissa keskitytään yritysten kestävyysraportointiin ja sen varmentamiseen. Suomen Tilintarkastajat tarjoavat myös vuosittaista ylläpitokoulutusta ESG-valmennuksen jälkeen, jolla tilintarkastaja huolehtii osaamisensa ylläpitämisestä ja kehittämisestä. (ST-akatemia 2024.)

Suomen Tilintarkastajien valmennuksen lisäksi esimerkiksi Tampereen kesäyliopisto järjestää koulutusta, joka täyttää PRH:n asettamat vaatimukset siirtymäsäännöksen nojalla haettavaa KRT-rekisteröintiä varten. Koulutus on neljä päiväinen ja sisältää 30 tuntia koulutusta kestävyysraportoinnista ja sen varmentamisesta. (Tampereen kesäyliopisto s.a.)

4 Tutkimuksen toteutus

Opinnäytetyön tavoitteena on selvittää, mitkä tekijät vaikuttavat siihen, että tilintarkastajat koulutautuvat edelleen kestävyysraportointitarkastajiksi. Tavoitteen saavuttamiseksi loin pääongelman ja siitä johdetut alaongelmat.

Opinnäytetyön pääongelmaksi muodostui työn tavoitteen mukaisesti:

Mitkä tekijät vaikuttavat kestävyysraportointitarkastajaksi rekisteröitymiseen?

Pääongelmasta johdetut alaongelmat ovat:

1. Mitä ajatuksia tilintarkastajilla on kestävyysraportoinnin varmentamisesta tilintarkastajien työtehtävänä?
2. Mitä ajatuksia tilintarkastajilla on itse KRT-tutkinnosta?
3. Mitkä tekijät vaikuttavat KRT-rekisteröinnin hakemiseen?

Tässä luvussa käyn tarkemmin läpi tutkimusmenetelmän, aineistonkeruumenetelmän sekä haastattelujen toteutuksen ja aineiston analysoinnin. Luvussa olen edellä mainitut asiat pyrkinyt kuvaamaan niin, että tutkimus olisi helposti toistettavissa jonkun muun toimesta.

4.1 Tutkimusmenetelmä

Tutkimusmenetelmät jaetaan yleisesti laadullisiin eli kvalitatiivisiin ja määrällisiin eli kvantitatiivisiin menetelmiin. Vaikka tämä jaottelu pohjautuukin erilaiselle osaamiselle, nämä menetelmät eivät kuitenkaan ole yhteensopimattomia vaan niiden yhdistelykin tutkimuksessa on mahdollista. (Vuori 2021.)

Tuomen ja Sarajärven (2018, luku 1.3.1) mukaan laadullinen tutkimus on ymmärtävää tutkimusta. Puusa ja Juuti toteavat teoksessaan samansuuntaisesti, että laadullisessa tutkimuksessa pyritään ymmärtämään tiettyä asiaa tutkimuksen kohteena olevien henkilöiden näkökulmasta. Tällaisen tutkimuksen tarkoituksena on tuottaa uutta tietoa tai tuoda uutta näkökulmaa tutkimuksen kohteena olevasta asiasta. Laadullisessa tutkimuksessa käytetään erilaisia menetelmiä, joilla kerätään tietoa henkilöiden kokemuksista ja ajatuksista. (Puusa & Juuti 2020, Johdanto.)

Määrällisessä tutkimuksessa pyritään tuottamaan numeerista tietoa ja analysoimaan sitä erilaisten menetelmien avulla. Määrällisellä tutkimuksella pyritään vastaamaan esimerkiksi kysymyksiin, kuinka paljon tai kuinka usein. (Vilka 2021, alaluku Määrällinen tutkimus.) Määrällisessä tutkimuksessa aineistoa kerätään usein kyselylomakkeen avulla ja näin kerätty aineisto käsitellään tilastollisin menetelmin. Tutkimustulokset pyritään yleistämään, eli määrällisen tutkimuksen tulokset katsotaan koskevan suurempaa joukkoa. (Kananen 2011, 17–18.)

Siinä missä määrällisen tutkimuksen tarkoitus on tuottaa numeerista tietoa, josta analyysin avulla pyritään tekemään suurta joukkoa koskevia johtopäätöksiä ja yleistyksiä, tämän tutkimuksen keskeisin tavoite on pyrkiä löytämään ja ymmärtämään yksityiskohtaisemmin niitä syitä, jotka vaikuttavat tilintarkastajien kouluttautumiseen kestävyysraportointitarkastajiksi. Lisäksi pyrkimyksenä on tuottaa uutta tietoa tilintarkastuksen ja kestävyysraportoinnin tiimoilta, joten tutkimusmenetelmäksi valikoitui laadullinen tutkimus. Seuraavassa alaluvussa käyn läpi tarkemmin laadullisen tutkimuksen aineistonkeruumenetelmiä sekä tämän tutkimuksen aineistonkeruumenetelmiä.

4.2 Aineistonkeruumenetelmä

Yleisimmin käytetyt aineistonkeruumenetelmät laadullisessa tutkimuksessa ovat haastattelu, havainnointi, kysely tai dokumenteista kerätty tieto. Tutkimuksessa näitä aineistonkeruumenetelmiä voi myös yhdistellä. (Tuomi & Sarajärvi 2018, luku 3.)

Kysely on perinteisesti mielletty paperilla toteutetuksi kyselylomakkeeksi, mutta nykyisin kyselylomake voi olla myös sähköisessä muodossa. Koska kyselylomake luo koko tutkimuksen perustan, kysymykset tulee valita ja muotoilla huolellisesti. Kyselylomakkeessa kysymysten sanamuoto on tärkeä tekijä. Jos kysymys on muotoiltu epämääräisesti tai se on tulkittavissa monella eri tavalla, tutkimustulokset vääristyvät. (Valli 2018, osa 1 Aineistonkeruu kyselylomakkeella.) Kyselylomake on kuitenkin tavallisimmin käytössä määrällisen tutkimuksen aineistonkeruussa, koska näin kerätty aineisto on helposti muutettavissa numeeriseen muotoon (Tuomi & Sarajärvi 2018, luku 3.1.1).

Haastattelu on ennalta suunniteltua ja päämäärähakuista informaation keräämiseen tähtäävää toimintaa (Hirsjärvi 2022, luku 4.1.2). Puusan mukaan tutkimushaastatteluja on erilaisia, kuten esimerkiksi strukturoitu haastattelu, puolistrukturoitu haastattelu ja syvähaastattelu. Nämä erilaiset haastattelutyypit ovat eniten käytetty aineistonkeruumenetelmä laadullisessa tutkimuksessa. Haastatteluiden avulla pyritään ymmärtämään haastateltavien ajatuksia, odotuksia ja kokemuksia. Menetelmänä haastattelu on joustava ja sen etuna on, että haastateltaviksi voidaan valita henkilöitä, joilla tiedetään olevan kokemusta tai tietoa tutkittavasta aiheesta. Haastattelun aikana haastattelija voi myös kysyä haastateltavalta tarkentavia kysymyksiä, mikäli hän kokee kaipaavansa lisäselvennystä. (Puusa 2020, luku 6.)

Strukturoidussa haastattelussa samat kysymykset esitetään kaikille haastateltaville samalla tavoin ja samassa järjestyksessä. Strukturoidussa haastattelussa myös vastausvaihtoehdot on annettu valmiina. Puolistrukturoitu haastattelu on hieman vapaampi, eikä sisällä valmiita vastausvaihtoehtoja. Näin haastateltavilta saadaan vastauksena tutkimuksen keskeisiin kysymyksiin heidän omia näkemyksiään. (Puusa 2020, luku 6.)

Puusan (2020, luku 6) mukaan puolistrukturoitu haastattelu ja teemahaastattelu eroavat toisistaan, vaikkakin useissa muissa lähteissä nämä kaksi haastattelumuotoa on yhdistetty puolistrukturoiduksi teemahaastatteluksi. Esimerkiksi Hirsjärvi (2022, luku 4.2.3) sekä Tuomi ja Sarajärvi (Tuomi & Sarajärvi 2018, luku 3.1.1) kutsuvat teoksissaan puolistrukturoitua haastattelua myös teemahaastatteluksi.

Teemahaastattelua ohjaa etukäteen mietityt teemat, jotka perustuvat tutkimuksesta jo olemassa olevaan tietoon (Tuomi & Sarajärvi 2018, luku 3.1.1). Haastattelumenetelmänä teemahaastattelu on hyvin joustava ja antaa haastattelijalle mahdollisuuden kysyä aihetta syventäviä kysymyksiä. Teemahaastattelussa myös kysymysten laajuus ja järjestys voivat vaihdella haastateltavien välillä, riippuen haastateltavan tavasta ja halusta vastata kysymyksiin. (Puusa 2020, luku 6.)

Syvähaastattelu on menetelmänä täysin strukturoimaton ja etukäteen on päätetty vain aihe, josta keskustellaan. Kysymykset ovat avoimia ja haastattelu rakentuu haastateltavien antamien vastausten varaan. Koska syvähaastattelun tarkoituksena on tutkittavan aiheen syvälinen ja perusteellinen avaaminen, samaa henkilöä voidaan haastatella useamminkin ja haastateltavia on yksi tai vain muutama. (Tuomi & Sarajärvi 2018, luku 3.1.1.)

Tähän opinnäytetyöhön aineistonkeruumenetelmäksi valitsin teemahaastattelun juuri joustavuutensa ansiosta. Etukäteen mietin tutkimuksen tietoperustaan pohjautuvat teemat ja haastattelukysymysrunгон, jotka ohjasivat haastatteluja. Pääteemoja haastatteluun nousi kolme; yleiset ajatukset kestävyysraportoinnista, yleiset ajatukset KRT-tutkinnosta ja KRT-rekisteröinnin hakeminen. Kysymysrunko on tämän työn liitteenä numero 3.

4.3 Haastateltavien rekrytointi ja haastattelujen toteutus

Haastattelu on yhdenlainen keskustelu, jonka avulla tutkija pyrkii saamaan selville tutkimuksen aihepiiriin kuuluvia asioita. Haastattelijan aktiivinen osallistuminen on suositeltavaa; kun haastattelijaa reagoi haastateltavan vastauksiin, tilanne on luontevampi ja miellyttävämpi. Tämä myös kannustaa haastateltavaa kertomaan vapaammin omista kokemuksistaan. Haastattelijalla saa haastattelutilanteessa tavoitella keskustelunomaista tilannetta, mutta syvällistä uskoutumista ei tarvitse odottaa. Haastattelun aloitus kannattaa rauhoittaa ja jutustella yleisistä asioista ja tarvittaessa kertoa vielä haastattelun käyttötarkoituksesta ja anonymiteetistä. Aloittamisen perusajatus voisi olla, että liikkeelle kannattaa lähteä helpoilla kysymyksillä. Haastattelun kysymykset voivat sanalliselta asultaan vaihdella haastattelujen välillä, mutta siihen pitäisi kuitenkin sisältyä sen oikea merkitys sanallisesta ilmaisusta riippumatta. Teema-alueet ja niiden kysymykset voivat tulla esiin siinä järjestyksessä, mikä kulloisessakin haastattelussa tuntuu luontevalta. Kysymykset tulisi muotoilla täsmällisesti ja yksinkertaisesti. Haastattelutilanteessa myös eleet, ilmeet ja asennot tulisi ottaa huomioon

kommunikaatioon olennaisesti sisältyvänä osana. (Eskola, Lähti & Vastamäki 2018, luku 1; Hirsjärvi 2022, luku 6.)

Yhtä, jokaiseen tutkimukseen sopivaa haastateltavien lukumäärää ei voi antaa, vaan haastateltavien määrä riippuu aina jokaisen tutkimuksen tarkoituksesta. Yksi käytettävä menetelmä haastateltavien määrää pohtiessa on saturaatio. Saturaatio tässä yhteydessä tarkoittaa, että henkilöitä haastatellaan niin kauan, että uudet haastateltavat eivät enää anna tutkimuksen kannalta uutta, oleellista tietoa. (Hirsjärvi 2022, luku 5.2.) Jotta saturaatiomenetelmää voidaan käyttää, syntyvää aineistoa tulee kuitenkin analysoida koko ajan, jotta voidaan päättää, milloin aineistoa on kertynyt riittävästi (Kananen 2010, 54).

Alun alkaen ajattelin, että pyrin haastattelemaan HT- tai KHT/JHT- tilintarkastajia sekä KRT-tarkastajia. Lisäksi toiveena oli, että saisin tavoitettua myös henkilöitä, joilla ei ole tällä hetkellä kiinnostusta KRT-tutkimukseen. Ennalta ajateltu lukumäärä haastatteluille oli 6–8 haastattelua, koska tämän määrän ajattelin antavan monipuolisen kuvan tutkimuksen aiheesta. Vaatimuksena haastateltavia rekrytoidessa oli, että haastateltavan tulee tietää kestävyysraportoinnin aiheesta edes hieman, jotta on mahdollista löytää vastaus pääongelmaan.

Haastateltavien rekrytoinnin aloitin laittamalla sähköpostia erääseen Big5- tilintarkastusyhtiöön, jota kautta haastateltavia saatiin yksi. Muista haastateltavista yhden rekrytoin kasvotusten työhaastattelun ohessa ja loput haastateltavat rekrytoin lumipallomenetelmää käyttäen.

Lumipallomenetelmä haastateltavien rekrytoinnissa tarkoittaa sitä, että tutkija etsii ensin muutaman haastateltavan, avainhenkilön, joilta hän haastattelun lopussa pyytää ehdotuksia uusista haastateltavista, joilla voisi olla annettavaa tutkimuksen kannalta. Tutkimuksen tarpeesta riippuen tätä voidaan jatkaa eteenpäin niin, että jokaiselta haastatellulta pyydetään taas uusia suosituksia, niin kauan, kunnes uusia nimiä ei enää nouse esiin tai kun tutkimuksen kannalta on saatu tarpeellinen määrä haastatteluja kerättyä. (Hirsjärvi 2022, luku 5.2.)

Lopulta haastateltavien rekrytointi suhteessa ennalta-ajateltuihin kohderyhmiin olikin yllättävän hankalaa, enkä jokaista ennalta ajateltua kohderyhmää onnistunut tavoittamaan. Haastateltavia sain lopulta viisi ja heistä neljällä on KRT-rekisteröinti joko saatuna tai prosessi sen saamiseksi on vielä kesken. Viides haastateltava on KHT-tilintarkastaja. Haastateltavat siis ovat hakeneet tai hakevat KRT-rekisteröintiä luvussa 3.5 kerrotun siirtymäsäännöksen mukaisesti. Lopulta lopetin haastatteluiden pitämisen, koska en saanut lumipallomenetelmällä uusia haastateltavia rekrytoitua käytettävissä olevan ajan puitteissa. Tässä työssä haastateltuihin viitataan nimillä KRT1, KRT2, KRT3, KRT4 ja KHT1.

Ennen haastatteluja lähetin haastateltaville vielä sähköpostitse tutkimustiedotteen (liite 1) sekä suostumuslomakkeen (liite 2). Haastateltavat saivat sähköpostitse myös kysymysrunгон (liite 3) tutustuttavaksi etukäteen, vaikka erityistä valmistautumista haastatteluihin ei edellytetty.

Hirsjärven mukaan haastattelujen tallentaminen on välttämätöntä. Vain sillä tavalla haastattelu voi edetä nopeasti ja ilman taukoja. Koska tavoite on saada aikaan mahdollisimman luonteva ja vapautunut keskustelu, haastattelijan olisi hyvä pystyä toimimaan ilman kynää ja paperia. (Hirsjärvi 2022, luku 6.) Ensimmäinen vaihe tallennettujen haastattelujen analysoinnissa on litterointi eli tekstiksi muuttaminen. Litteroinnin voi tehdä hyvinkin tarkasti litteroimalla myös esimerkiksi huokaukset, äänenpainot ja eleet tai vaihtoehtoisesti nämä asiat voi jättää litteroimatta ja litteroida vain kaiken puhutun mahdollisimman sanatarkasti. Se, millä tarkkuudella litterointi suoritetaan, riippuu tutkimuksesta ja aineiston analyysitavasta. (Ruusuvoori & Nikander 2017, luku 21.)

Haastattelut toteutin etänä Teams-sovelluksen avulla syksyllä 2024 ja tallensin ne myöhempää analysointia varten Haaga-Helian tarjoamaan pilvipalveluun. Litteroinnissa hyödynsin Teamsin litterointityökalua, jonka avulla luodun litteraatin tarkistin vielä haastattelun jälkeen ja korjasin virheellisyudet. Anonymiteetin takaamiseksi litteroinnin yhteydessä poistin aineistosta myös tunnistetiedot, tässä tapauksessa haastateltavien nimet ja organisaatitiedot. Koska tarkoituksena oli analysoida haasteltavien ajatuksia, en tutkimuksen kannalta nähnyt tarpeelliseksi litteroida eleitä tai äänenpainoja, vaan litteroin haastattelut ainoastaan puheen asiasisällöltään. Seuraava alaluku käsittelee tarkemmin itse aineiston analysointiprosessia.

4.4 Aineiston analysointi

Aineiston analysoinnin tavoitteena on kuvailla, tulkita ja ymmärtää tutkimuksen kohteena olevaa ilmiötä. Laadullista aineistoa analysoidaan yleensä kahdesta suunnasta. Tutkija pyrkii sekä lukemaan kertynyttä aineistoa uudestaan ja uudestaan ja näin saamaan viiheitä siitä, minkälaisiin teemoihin ja kategorioihin aineistoa voi ryhmitellä, että hankkimaan lisää tietoa aiheesta lukemalla aiheetta käsitteleviä tutkimuksia ja teorioita. Yksi metodi laadullisen aineiston tarkastelussa on sisällönanalyysi. Sisällönanalyysissä aineisto pyritään ensin tiivistämään ja selkeyttämään niin, että aineiston keskeisin tieto kuitenkin säilytetään. Aineiston tiivistäminen ja selkeyttäminen on välttämätöntä, koska aineisto sellaisenaan saattaa olla hajanaista. (Puusa & Juuti 2020, luku 4.)

Aineistoa voidaan analysoida aineistolähtöisesti, teoriasidonnaisesti tai teorialähtöisesti. Analyysi voidaan aloittaa aineistolähtöisesti ja analyysin edetessä ohjaava ajatus nostetaan tutkimuksen teoreettisesta viitekehyksestä. Teorialähtöistä analyysiä tehdään ensisijaisesti teorian pohjalta ja se ohjaa aineiston tarkastelua. (Puusa & Juuti 2020, luku 4.)

Tuomen ja Sarajärven mukaan aineistolähtöisessä analyysissä pyritään luomaan tutkimusaineistosta teoreettinen kokonaisuus. Tämänkaltaisessa analyysissä aikaisemmillä tiedoilla tai teorioilla tutkittavasta ilmiöstä ei pitäisi olla mitään tekemistä analyysin toteuttamisen tai lopputuloksen kanssa. Heidän mukaansa puhtaasti aineistolähtöinen analyysi on kuitenkin ongelmallinen. Yksi keino ratkaista aineistolähtöisen analyysin ongelmia on teoriaohjaava analyysi. Teoriaohjaavassa analyysissä edetään ensin aineistolähtöisesti, mutta analyysin loppupuolella mukaan otetaan teoreettinen viitekehys. (Tuomi & Sarajärvi 2018, luku 4.2.)

Aineiston analysointi aloitetaan lukemalla aineistoa useaan kertaan, jotta tutkija voi muodostaa käsityksen aineistosta kokonaisuutena. Tässä vaiheessa tutkija voi tehdä myös muistiinpanoja aineistosta tekemistään havainnoista. Kun kokonaiskuva on muodostettu, aineistoa pilkotaan osiin, jotta sitä voidaan tarkastella yksityiskohtaisemmin. Tyypillinen tapa luokitella aineistosta nousseita havaintoja on luokittelu tai toiselta nimeltään teemoittelu. Teemoittelussa keskitytään tarkastelemaan niitä piirteitä, jotka ovat yhteisiä usealle haastateltavalle. Teemat voidaan rakentaa aineiston keruuvaiheessa määriteltyjen teemojen mukaisesti tai aineistosta voi nousta aivan uusia, ennalta ajatlemattomia teemakokonaisuuksia. Kun tutkimusongelmaa valaisevat teemat nostetaan aineistosta esiin, on mahdollista vertailla tiettyjen teemojen esiintymistä aineistossa. Analyysin ajatus on siis nostaa aineistosta esiin tutkimuksen tavoitteiden kannalta oleelliset asiat. (Puusa & Juuti 2020, luku 4.)

Aineiston analyysiä tein aineistolähtöisesti, mutta teoria kulki mukana soveltuvin osin. Kun haastattelut oli litteroitu, luin aineistoa uudestaan useampaan kertaan ja tein siihen myös muistiinpanoja. Tämä auttoi hahmottamaan, että minkälaista aineistoa oikeastaan olen saanut kerättyä. Tätä litteroidun aineiston lukemista ja analysointia tein aktiivisesti jokaisen haastattelun jälkeen, jotta sain käsityksen myös yksittäisten haastattelujen annista. Jaoin aineiston teemoittain seitsemään osaan haastattelukysymysten mukaisesti ja Word-tiedostoon leikkasin ja liimasin jokaisen kysymyksen alle jokaisen haastateltavan vastaukset. Tällä tavoin aineistoa oli helpompi analysoida kysymys kerrallaan. Aineiston teemoihin jakamisen jälkeen pyrin tiivistämään ja selkeyttämään aineistoa, jonka jälkeen asiayhteyksien etsiminen oli helpompaa. Haastattelujen tuloksia suhteessa tutkimuksen alaongelmiin on kuvattu tarkemmin seuraavassa luvussa.

5 Tulokset

Tässä luvussa esittelen tutkimustulokset suhteessa tutkimuksen alaongelmiin. Tutkimuksen alaongelmat on jaoteltu omiin alalukuihinsa, ja haastatteluiden tulokset on kirjoitettu niiden alle. Anonymiteetin varmistamiseksi haastateltavista käytän nimityksiä KRT1, KRT2, KRT3, KRT4 ja KHT1. KRT1 ja KRT2 ovat käyneet Tampereen kesäyliopiston järjestämän kestävyysraportoinnin koulutuksen ja KRT3 sekä KRT4 suorittivat haastattelujen aikaan Suomen Tilintarkastajien ST-akatemian ESG-valmennusta. KHT1 ei ole hakenut KRT-rekisteröintiä eikä sen hakeminen ole hänellä juuri tällä hetkellä aikomuksena.

Seuraavassa luvussa 6 on tulosten pohjalta tehdyt johtopäätökset tutkimuksen pääongelmaan.

5.1 Ajatukset kestävyysraportoinnin varmentamisesta tilintarkastajan työtehtävänä

Koska työn tavoitteena on selvittää, mitkä tekijät vaikuttavat kestävyysraportointitarkastajaksi kouluttautumiseen, halusin ensimmäiseksi selvittää, mitä ajatuksia tilintarkastajilla ylipäättään on siitä, että kestävyysraportointien varmentaminen tulee tilintarkastajien tehtäväksi. Lisäksi haastateltavilta kysyttiin, näkevätkö he KRT-tutkinnolla erityistä markkina-arvoa.

Aihetta on tutkittu myös muiden opinnäytetöiden ohessa ja esimerkiksi Teräskallion opinnäytetyössä tilintarkastajien valmiudesta kestävyysraportin varmentamiseen, haastateltavat ovat olleet yhtä mieltä siitä, että kestävyysraportin varmentaminen sopii todella hyvin tilintarkastajille (Teräskallio 2024, 21). Hänen tutkimuksessaan on myös noussut esiin samat asiat kuin tässä tutkimuksessa; varmentamisen logiikka sekä tilintarkastuksessa, että kestävyysraporttien varmentamisessa on sama ja tilintarkastajat ovat nimenomaisesti varmentamisen ammattilaisia.

Yleisesti ottaen kaikki haastateltavat näkivät loogisena sen, että kestävyysraportoinnin varmentaminen annettiin tilintarkastajien tehtäväksi tilintarkastajien varmennuskokemuksen myötä. Vaikka asia koettiin sinällään järkevänä ja loogisena, lähes kaikki haastateltavat kuitenkin toivat esiin myös sen, että varmennusta voisi tehdä joku muukin. KRT1 esimerkiksi pohti, että kestävyysraporttien varmennusta voisi tehdä jokin muukin taho ja hän koki erikoisena sen, että tilintarkastajan pitäisi osata vähän ”kaikesta kaikkea”. KRT2 totesi samansuuntaisesti, että kestävyysraporttien varmentaminen olisi varmasti voitu antaa esimerkiksi ympäristöpuolen osajille tehtäväksi. Hän kuitenkin toi esiin sen, että kyseessä on hyvin samantyyppinen varmennustoimeksianto kuin tilintarkastus muuten on ja näin ollen tehtävän anto tilintarkastajille on hänen mielestään looginen.

Ehkä siihen kuitenkin haluttiin tällainen suht yhtenäinen instanssi tavallaan Euroopan laajuisesti. Et tavallaan henkilöt tai tahot mitkä sitten toimivat samalla tavalla eri maissa tai maanosassa ja sitten kuitenkin, kun kyse on varmennustoimeksiannosta. (KRT2)

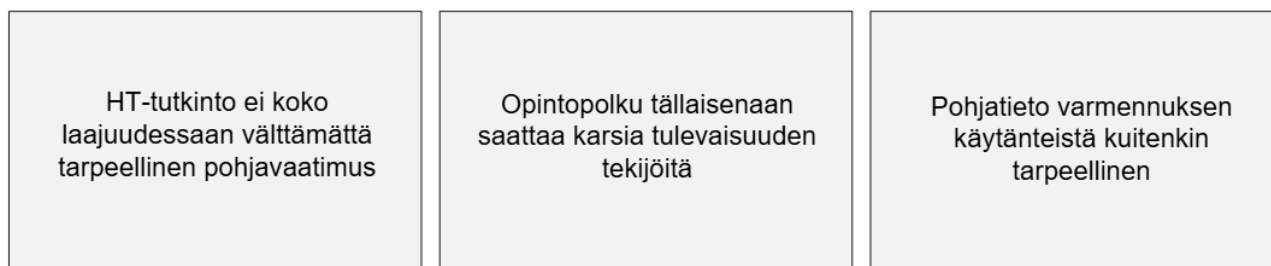
KHT1 taas totesi, että kestävyysraporttien varmentaminen sopii parhaiten tilintarkastajille, eikä hän koe, että mikään muu taho voisi tehdä sitä.

Myös KRT4 totesi, että tilintarkastajat olivat helppo ryhmä ottaa varmentajaksi, koska varmentamisen rooli on heille tuttu ja varmentamisen tekninen osaaminen on heillä selkäytimessä. Hänkin toi kuitenkin esiin sen, että varmentajan ei olisi pakko olla tilintarkastaja vaan tärkeintä olisi, että varmentajilla kaikilla olisi yhdenmukaiset periaatteet.

KRT3 toi esiin, että vaikka kestävyysraportin varmentamisessa tieto itsessään on erilaista, niin se itse varmentaminen on kuitenkin samanlaista kuin tilintarkastuksessa. Hän kuitenkin lisäsi, että kestävyysraporttien varmentaminen vaatii paljon yhteistyötä vastuullisuusasiantuntijoiden kanssa eikä tilintarkastajilla vielä ole riittävää osaamista aiheesta, vaan se kehittyy vasta ajan myötä.

5.2 Ajatukset KRT-tutkinnosta

Osana tutkimusta halusin selvittää myös, mitä ajatuksia haastateltavilla on itse KRT-tutkinnosta yhtenä erikoistumistutkintona tilintarkastajien perustutkinnon (HT-tutkinto) jälkeen. Kuvassa 3 on haastatteluista esiin nousseet kolme pääajatusta aiheesta.



Kuva 3. Haastateltavien ajatukset KRT-tutkinnosta

Haastatteluista nousi esiin erityisesti se, että lähes jokainen haastateltava koki, että HT-tutkinto pohjalla ei välttämättä olisi pakollinen koko laajuudessaan. Lisäksi nousi esiin ajatus, että tällaisenaan polku kestävyysraportointitarkastajaksi saattaa karsia alalle suuntautuvia, mutta pohjatieto varmennuksen käytänteistä on kuitenkin tarpeen. Yksi haastateltavista (KHT1) koki kuitenkin, että HT-tutkinto sellaisenaan on tarpeellinen pohjatutkinto. Hän ajattelee, että HT-tutkinto pohjalla on tarpeellinen, jotta kestävyysraporttienkin varmentaja voi ymmärtää kokonaisvaltaisesti yrityksen taloudellista toimintaa ja toimintaympäristöä.

KRT1 koki käymänsä koulutuksen jo sellaisenaan laajana, jolloin sen täytyisi olla vielä laajempi, jos siihen lisättäisiin perusasiaa raporttien varmentamisesta ja siitä, miten varmentaja yleensäkin toimii. Hän kuitenkin ajatteli, että nykyisellään HT-tutkinto pohjavaatimuksena saattaa karsia kestävyysraportoinnin varmentamisesta kiinnostuneita, koska HT-tutkintokaan ei ole mikään kevyt ja

helposti saavutettava. KRT2 totesi myös, että KRT-tutkinto sinällään on ihan looginen JHT- ja KHT-tutkintojen rinnalla, mutta että HT-tutkinto pohjavaatimuksena ilman muita vaihtoehtoja, rajaa luultavasti alalle suuntautuvia henkilöitä jossain määrin.

KRT2 nosti esiin sen, että tällaisenaan polku kestävyysraportoinnin varmentajaksi on työläs ja vaatii paljon motivaatiota ensin opiskella HT-tutkinto, joka kuitenkin sisältää paljon esimerkiksi yhtiö- ja vero-oikeuden substanssiosaamista, jota kestävyysraportoinnin varmentaja taas ei tarvitse. Hänen mielestään on kuitenkin täysin selvää, että kestävyysraportteja tulee varmentamaan lopulta tietty porukka eikä se luultavasti tule milteenkään osin olemaan kaikkien tilintarkastajien tehtävä, jolloin taustalla voisi ehkä olla myös vain kevennetty versio HT-pätevyydestä heille, jotka haluaisivat työskennellä vain kestävyysraporttien varmentamisen parissa.

Myös KRT3 ja KRT4 ajattelivat, että HT-tutkinto pohjalla ei välttämättä olisi kokonaisuudessaan pakollinen. KRT3 nosti esiin kuitenkin sen, että taustatieto lakisäätöisestä varmennuksesta, evidenssistä, riskeistä ja koko varmennuksen prosessista on tarpeen. KRT4 nosti esiin sen, että tällä hetkellä siirtymäkauden aikana KRT-rekisteröinnin hankkineissa on suuriakin eroja riippuen siitä, minäkalaisen koulutuksen on valinnut. Hänkin oli sitä mieltä, että HT-tutkinto pohjalla ei kuitenkaan ole pakollinen, vaan KRT-tutkinnossa voisi olla jotain edellytyksiä varmentamisesta. Hän toi esiin myös sen, että ajan myötä kestävyysraporttien varmentamisessa varmentajan tehtävä lienee enemmän varmentaa mistä jokin luku on tullut ja että ne perustuvat johonkin, eikä niinkään sisällöllisesti siihen, mistä joku arvo on laskettu.

Tutkinnon markkina-arvosta kysyttäessä KRT4 vastasi suoraan, että kyseisellä tutkinnolla ei hänen mielestään ole markkina-arvoa. Markkina-arvoa hänen mielestään on alan varsinaisilla osaajilla, heillä, joilla on asiasta varsinaista kokemusta, ei heillä, jotka ovat käyneet tutkinnon, mutta eivät omaa aiheesta käytännön kokemusta. Hänen mukaansa meillä Suomessa on vain muutamia henkilöitä, joilla on aiheesta niin paljon tietoa ja kokemusta, että heillä voi olla markkina-arvoa myös ilman KRT-rekisteröintiä. KRT4 kuitenkin totesi itse käyvänsä ESG-valmennusta ja hakevansa KRT-rekisteröintiä, jotta hän voisi tulevaisuudessa tulla kilpailutuksessa valituksi sen vuoksi, että hänellä on KRT-rekisteröinti ja sen tuomaa pohjatietoa aiheesta.

KHT1 kokee kestävyysraportoinnin yhtenä osana yritysten raportointia, eikä koe, että KRT-tutkinnolla olisi erityisemmin markkina-arvoa tällä hetkellä. Hän kuitenkin tuo esiin myös sen, että aika näyttää, tuleeko kestävyysraportoinnin puolelle useampia yhteisöjä, jotka tekevät vain kestävyysraportoinnin varmennusta ja muodostuuko kestävyysraportoinnin varmentaminen lopulta erityisemmäksi osa-alueeksi.

Loput haastateltavat kokivat KRT-tutkinnolla olevan markkina-arvoa. Esimerkiksi KRT1 totesi, että tilitoimiston näkökulmasta kestävyysraporttien varmentaminen on palvelu, jota on vain pakko asiakkaille tarjota ja siihen nähden KRT-tutkinnon suorittamisella on ehdottomasti markkina-arvoa ja KRT-nimike näyttää hyvältä. KRT2 ei osannut sanoa, onko tutkinnolla markkina-arvoa, mutta lisäksi kuitenkin, että tässä aikakaudessa KRT-rekisteröinti antaa signaalia siitä, että on ajassa kiinni. Lisäksi hän ajattelee, että monikin saattaa käyttää KRT-rekisteröintiä oman brändinsä eräänlaiseen parantamiseen ja positiivisen signaalin antamiseen sekä ehkä vanhemmista tilintarkastajista erotautumiseen.

KRT3 kokee, että KRT-tutkinnolla aivan ehdottomasti on markkina-arvoa, etenkin kun direktiivin mukainen raportointivelvollisuus laajenee. Samansuuntaisesti myös KRT4 totesi, että kestävyysasiat saattavat myöhemmin tulla yllättävissäkin tilanteissa vastaan, jolloin on hyvä, jos asiakkaalle pystyy osoittamaan, että on käynyt KRT-tutkinnon ja näin ollen asiasta tietäkin jotain.

Vaikka kaikki haastateltavat eivät siis koe KRT-tutkinnolla olevan erityistä markkina-arvoa, haastateltavat kuitenkin toivat laajasti esiin sen, että KRT-nimike on hyvä osoitus asiakkaiden suuntaan siitä, että tietää kestävyysraportoinnista ja sen aiheista jonkin verran.

5.3 Mitkä tekijät vaikuttavat KRT-rekisteröinnin hakemiseen

Haastateltavista 4 (KRT1, KRT2, KRT4 sekä KHT1) totesivat, että osasyyn tutkinnon suorittamiseen on siirtymäsäännöksessä. Siirtymäsäännöksen nojalla haettava rekisteröinti pohjautuu jonkin kriteerit täyttävän koulutuksen käymiseen ja tämä koettiin helpompana tapana kuin tenttiminen myöhemmässä vaiheessa, kun Patentti- ja rekisterihallitus aloittaa KRT-tutkintojen järjestämisen.

Sekä KRT1, että KRT2 totesivat käyneensä KRT-tutkinnon osittain tilaisuuden vuoksi. KRT1 kertoi syyn olevan puhtaasti markkinoinnissa; hän kokee, että suoritettu KRT-tutkinto näyttää potentiaalisten asiakkaiden silmissä hyvältä. KRT2 totesi, että hän tuskin tulee lähivuosina suoraan käyttämään tai tarvitsemaan käymäänsä tutkintoa, mutta halusi kuitenkin nyt käydä tutkinnon ja hankkia rekisteröinnin, sillä kestävyysasiat saattavat tulla vastaan myöhemmin jossain muodossa, jolloin tutkinnosta saattaa olla hyötyä, eikä jonkin asian hoitaminen jää kiinni siitä, etteikö olisi osaamista. Molemmat haastateltavat toivat esiin myös sen, että muutaman päivän koulutuksen suorittaminen houkutteli nyt, sen sijaan että he olisivat myöhemmässä vaiheessa panostaneet enemmän ja suorittaneet Patentti- ja rekisterihallituksen järjestämän tentin.

KRT3 suorittaa KRT-tutkintoa, sillä hänen työnkuvansa muuttui hieman, kun hän siirtyi CSRD-varmennuksen puolelle. Lisäksi hänellä itsellään on kiinnostusta kestävyysasioihin. KRT4 taas on yksin toimiva tilintarkastaja ja hän suoritti KRT-tutkinnon oman tulevaisuutensa vuoksi. Hän kertoi suorittavansa tutkinnon, koska hänen asiakkailleen saattaa tulevaisuudessa tulla kyselyitä

kestävyysasioista, jolloin on hyvä, että hän tilintarkastajanakin on hieman perillä asioista ja hän pystyy esimerkiksi valmistamaan omia asiakkaitaan siihen, että heiltäkin tietoja vaaditaan osana alihankintaketjua. Tässä suhteessa hän näki myös itsellään kuitenkin eräänlaista markkina-arvoa siinä mielessä, että hänen asiakkaansa voivat omille yrittäjätuttavilleen kertoa, että heidän tilintarkastajansa osasikin neuvoa näissä kestävyysasioissa ja sen vuoksi hän saattaakin pärjätä tarjouspyynnöissä ja saada sitä kautta uusia asiakkaita. Hän ei kuitenkaan usko, että tulee koskaan itse tekemään kestävyysraportoinnin varmentamista.

KHT1 on haastateltavista ainoa, jolla ei ole KRT-rekisteröintiä eikä hänellä ole tällä hetkellä myöskään rekisteröintiin vaadittavaa koulutusta kesken. Hän kertoi vielä pohtivansa KRT-rekisteröinnin hakemista. Hän ei koe sitä työnsä kannalta erityisen kannattavana, koska hänellä on pieni yhtiö ja erikoistuminen kestävyysraportointiin vaatisi kuitenkin jonkinlaisia panostuksia. Hän kuitenkin lisäsi mieltävänsä, että aihe liittyy hänen nykyiseen tehtäväkenttäänsä ja tulevaisuudessa voisi olla hyvä, että hän tietäisi asiasta ja olisi siitä ajan tasalla. Lisäksi hän totesi, että kestävyysraportointi itsessään on tärkeä osa-alue ja on hyvä, että numeeristen tilinpäätösten rinnalle tulee muunkinlaista raportointia. KHT1 toi kuitenkin esiin sen, että mikäli hän päätyy rekisteröintiä hakemaan, tapahtuu se luvussa 3.5 mainitun siirtymäsäännöksen nojalla, sen ollessa luultavasti helpompi ja yksinkertaisempi vaihtoehto.

6 Pohdinta ja johtopäätökset

Tässä luvussa esitellään vielä tutkimuksen keskeiset tulokset niitä arvioiden ja tietoperustaan peilaten. Tutkimuksen tavoitteena oli pääongelman mukaisesti tarkoitus selvittää, mitkä tekijät vaikuttavat kestävyysraportointitarkastajaksi rekisteröitymiseen. Johtopäätökset suhteessa teoriaan sekä tulosten hyödynnettävyys ovat alaluvussa 6.1, luotettavuuspohdinnat luvussa 6.2, kehitysehdotukset ja jatkotutkimusaiheet luvussa 6.3 ja opinnäytetyöntekijän oman oppimisen pohdinta luvussa 6.4.

6.1 Keskeiset tulokset ja johtopäätökset

Ensimmäisellä alaongelmalla halusin selvittää tilintarkastajien ajatuksia yleisesti kestävyysraportoinnin varmentamisesta tilintarkastajien tehtävänä. Haastatteluiden perusteella voidaan todeta, että tilintarkastajat näkevät loogisena sen, että kestävyysraporttien varmentaminen tilintarkastajille annettiin. Haastatteluiden perusteella tämä on ymmärrettävää, koska tilintarkastajilla on jo valmiiksi pohjalla tieto ja taito varmennuksen prosesseista, jotka kestävyysraporttien osalta ovat kuitenkin samanlaiset kuin tilintarkastuksessa (ks. 2.2). Yllättäen tässä tutkimuksessa haastateltavat eivät lainkaan nostaneet esiin tilintarkastajien jo valmiiksi suurta työmäärää ja alalla vallitsevaa tekijöiden puutetta (ks. 1).

Esimerkiksi Kuivalaisen opinnäytetyö sivusi tätä aihetta myös. Kyseisessä tutkimuksessa haastateltavat olivat samoilla linjoilla siitä, että kestävyysraporttien varmentaminen tilintarkastajille on siinä määrin järkevää. He kuitenkin nostivat esiin myös haasteen työvoiman riittävyydestä. Lisäksi Kuivalaisen tutkimuksesta nousi esiin se, että tilintarkastajien työkuorma koetaan jo ennestään suureksi ja sen kasvu kestävyysraporttien varmentamisen myötä huolestuttaa. (Kuivalainen 2024, 38–39.)

Toisen alaongelman tarkoituksena oli selvittää, mitä ajatuksia tilintarkastajilla on KRT-tutkinnosta yhtenä erikoistumistutkintona tilintarkastajien perustutkinnon (HT-tutkinto) jälkeen. Haastatteluiden perusteella voidaan todeta, että tilintarkastajat kokevat, että HT-tutkinto sellaisenaan ei välttämättä olisi tarpeellinen pohjavaatimus kestävyysraporttien varmentajille. Haastatteluista nousi esiin myös ajatus siitä, että HT-tutkinto pohjavaatimuksena saattaa jopa karsia kestävyysraporttien varmentamisen pariin suuntautuvia, sillä pelkkä HT-tutkinnonkin suorittaminen vaatii työtä ja motivaatiota. Osa tilintarkastajista kokee KRT-tutkinnolla olevan markkina-arvoa, kun taas osa kokee, että sillä ei ole markkina-arvoa.

Viimeisellä alaongelmalla pyrin selvittämään vielä jokaisen haastateltavan syitä KRT-rekisteröinnin hakemiseen tai hakematta jättämiseen. Haastatteluiden perusteella voinee todeta, että

siirtymäsäännöksellä (ks. 3.5) on suuri rooli KRT-rekisteröinnin hakemisessa. Ainoastaan yksi tilintarkastaja ei maininnut siirtymäsäännöstä ollenkaan syynä rekisteröinnin hakemiseen. Tilintarkastajat myös kokevat kestävyysasioista perillä olemisen tarpeellisenä, sillä vaikka kestävyysraporttien varmennusta ei koskaan tulisi tekemään, kestävyysasioista voi tulla kyselyitä pienemmiltäkin yrityksiltä osana isompien yritysten arvoketjua (ks. 3.1).

Kaiken kaikkiaan suhteessa pääongelmaan haastattelut antavat kuvan siitä, että tilintarkastajat haavevat KRT-rekisteröintiä nimenomaan siirtymäsäännöksen vuoksi. Tilintarkastajat kokevat kestävyysasioista tietämisen tarpeelliseksi ja siihen nähden nyt siirtymäsäännöksen nojalla ajatellaan KRT-rekisteröinnin saavan hieman helpommin kuin myöhemmässä vaiheessa PRH:n järjestämän tutkinnon kautta (ks. 3.5). Haasteltavista yksi työskenteli haastatteluiden aikaan isommassa tilintarkastusyhteisössä ja hän kertoi hakevansa rekisteröintiä muuttuneen työnkuvan myötä. Vaikka haastatteluissa nousi esiin myös itse kestävyysraportoinnin tärkeys, yllättäen suurin osa tilintarkastajista ei ilmeisesti kuitenkaan haastatteluiden perusteella koe vastuullisuusasioiden tärkeyttä tai ajankohtaisuutta syynä rekisteröinnin hakemiseen. Yllättävää on myös se, että tietoperustaa kirjoittaessani ajattelin kestävyysraportointiin liittyvän sääntelyn olevan vielä niin keskeneräistä, että se karsinee KRT-rekisteröintiä hakevia jonkin verran, mutta lopulta aiheen keskeneräisyys ei noussut haastatteluissa esiin vaikuttavana tekijänä. Toki, onnistuin tavoittamaan vain yhden tilintarkastajan, jolla ei ole vielä suunnitelmissa hakea KRT-rekisteröintiä, joten luultavasti tässä suhteessa haasteltavien suurempi määrä olisi tuonut monipuolisemmin asioita esiin. Luultavasti isompi aineisto olisi lisännyt tulosten monipuolisuutta. Aineistosta olen tehnyt enemmän pohdintoja luvussa 6.2.

Uusi ajatus oli myös HT-tutkinnon mahdollinen tarpeettomuus KRT-rekisteröinnin pohjavaatimuksena.

Tutkimuksen alussa ajateltiin, että tutkimuksesta olisi hyötyä sekä alasta kiinnostuneille opiskelijoille, että alan parissa jo toimiville henkilöille. Tietoperusta rakentui tilintarkastuksen ja kestävyysraportoinnin perusteisiin pohjautuen ajankohtaisiin, luotettaviin lähteisiin. Lisäksi tulosten avulla saadaan käsitys tilintarkastajien ajatuksista KRT-rekisteröinnin tiimoilta, joten koen, että tutkimus on hyvin edellä mainittujen henkilöiden hyödynnettävissä ja voi hieman avata väylää ajatukselle siitä, kuinka tulevaisuudessa tekijöitä voitaisiin saada kestävyysraportoinnin varmentamisen pariin. Lisäksi edellä nostettu ajatus HT-tutkinnon mahdollisesta tarpeettomuudesta KRT-rekisteröinnin pohjavaatimuksena voisi mahdollisesti olla alalla lisäpohdintojen ja lisäselvitysten arvoinen. Olisiko tutkintopolun muuttaminen tai monipuolistaminen yksi mahdollinen ratkaisu varmistaa kestävyysraportointivarmentajien rekisteröityminen nyt ja jatkossa?

6.2 Tulosten luotettavuus ja eettisyys

Tuomen & Sarajärven mukaan laadullisen tutkimuksen piireissä metodikirjallisuudessa käsitellyt validiteetin ja reliabiliteetin käsitteet ovat saaneet kritiikkiä. Heidän mukaansa laadullisen tutkimuksen luotettavuuden arvioinnissa ei ole olemassa yksiselitteisiä ohjeita. Tutkimusta arvioidaan kuitenkin kokonaisuutena, jolloin tutkimuksen sisäinen johdonmukaisuus painottuu. (Tuomi & Sarajärvi 2018, luku 6.3.) Puusa ja Juuti kiteyttävät laadullisen tutkimuksen luotettavuuspohdinnat kolmeen käsitteeseen; uskottavuus, luotettavuus ja eettisyys. Näistä uskottavuus viittaa siihen, että tutkimuksen kohteena olevat henkilöt sekä tutkimuksen käyttäjät luottavat siihen, että tutkimuksen aineisto on kerätty asianmukaisesti ja analysoitu huolellisesti. Luotettavuudella tarkoitetaan sitä, että tutkimusongelman ratkaistakseen tutkija on käyttänyt perusteltuja ja oikeanlaisia lähestymistapoja sekä menetelmiä. Tutkijan on kuvattava tutkimuksensa eteneminen sellaisena kuin se on toteutunut, jotta lukija voi olla varma siitä, että lähestymistavat sekä menetelmät ovat perusteltuja. Eettisyydellä tarkoitetaan sitä, että tutkija on noudattanut eettisiä periaatteita koko tutkimuksen ajan. Tutkimuksesta ei saa aiheutua haittaa sen kohteena oleville tahoille. (Puusa & Juuti 2020, V.)

Tietoperustan rakensin pitkälti alan kirjallisuuden ja lainsäädännön varaan, jotta se olisi luotettava. Luotettavuutta ja hyödynnettävyyttä lisätäkseni olen seurannut alan tiedotusta ja etsinyt ajankohtaisimpia lähteitä esimerkiksi lainsäädännön osalta myös tietoperustan valmistumisen jälkeen koko opinnäytetyöprojektin ajan. Kestävyysraportoinnin osalta lainsäädäntö on kuitenkin alati muuttuvaa ja siihen tulee lisäyksiä, joten työtä lukiessa on hyvä huomioida, että jotkin asiat ovat saattaneet muuttua työn valmistumisen jälkeen.

Luvussa neljä kerrotun perustelun mukaisesti työn tavoite ja pääongelma huomioiden laadullinen tutkimus teemahaastatteluin oli sopivin menetelmä. Lisäksi samassa luvussa on kuvattu yksityiskohtaisemmin työn vaiheet ja menetelmävalinnat, joten mielestäni empiirinen osuus on sen puolesta toistettavissa muidenkin toimesta ja lisännee tutkimuksen luotettavuutta.

Aineistonkeruu ei lopulta sujunut alussa suunnitellun mukaisesti, eikä jokaista toivottua kohderyhmää tavoitettu ollenkaan. Luku kestävyysraportoinnista vaati kuitenkin itseltäni paljon selvittelyä ja perehtymistä ennen haastatteluiden suunnittelua, jotta pystyin rakentamaan teemat ja haastattelukysymykset, joten siihen nähden en olisi voinut haastateltavien rekrytointia aiemmin aloittaa. Kuitenkin jälkikäteen ajateltuna olisi pitänyt aloittaa haastateltavien rekrytointi tehokkaammin ja laittaa heti alussa sähköpostia muutamallekin eri organisaatiolle vain yhden sijaan. Nyt haastatteluiden tulokset jäivät pääongelmaan suhteutettuna osaltaan hieman yksipuoliseksi, kun vain yksi heistä ei ole tällä hetkellä KRT-rekisteröintiprosessissa. Toisaalta tästä huolimatta kerätty aineisto vastaa mielestäni hyvin selkeästi tutkimuksen pääongelmaan ja tutkimuksen tavoite sinällään saavutettiin. Isompi aineisto olisi kuitenkin ollut luultavasti monipuolisempi ja tuloksiltaan luotettavampi.

Tällaisenaan tutkimuksen tuloksia ei voi yleistää suurempaan joukkoon, mutta se ei yleensä laadullisen tutkimuksen tarkoitus olekaan.

Lisäksi aineistonkeruun luotettavuutta hieman laskenee oma kokemattomuuteni haastattelijan roolissa, sillä koskaan aiemmin en ole ketään haastatellut tällä tavalla. Perehdyin haastattelukysymysten laatimiseen ja haastatteluiden pitämiseen aiheeseen liittyvän kirjallisuuden avulla, mutta koen, että haastatteluiden suhteen kehittymistä tapahtuu vain haastatteleamalla useampia ja useampia ihmisiä. Kokeneempi haastattelija olisi saattanut saada tämän kokoisesta aineistosta enemmän asioita esiin.

Opinnäytetyössä pyrin huomioimaan eettisyyden huolellisesti. Lähetin haastateltaville sähköpostitse tutkimustiedotteen ja suostumuslomakkeen. Tutkimustiedotteen avulla varmistin omalta osaltani sen, että haastateltavilla on kaikki tarpeellinen tieto tutkimuksesta ennen suostumuksen antamista. Haastattelut perustuivat jokaisen haastateltavan suostumukseen ja jokaisella haastateltavalla oli myös oikeus peruuttaa suostumus kesken prosessin. Luvussa 4 kuvatus mukaisesti haastattelut anonymisoitiin ja tunnistetiedot poistettiin jo analysointivaiheessa. Tutkimuksen aikana haastateltavilta ei myöskään pyydetty tietoja, jotka eivät olleet tutkimuksen kannalta oleellisia. Haastatteluista kertynyt aineisto säilytetään Haaga-Helian tarjoamassa pilvipalvelussa ja tuhoaan asianmukaisesti opinnäytetyön arvioinnin valmistuttua. Työssä lähteisiin viitataan asianmukaisesti Haaga-Helian viittausohjeiden mukaisesti enkä ole esittänyt muiden ajatuksia ominani.

6.3 Jatkotutkimusehdotukset

Kestävyyseraportoinnin ympärillä on vielä paljon keskeneräisyyttä ja epäselvyyksiä, joten aiheesta riittää varmasti tutkittavaa vielä pitkälle tulevaisuuteen. Tämän työn mielenkiintoisimmat tulokset saatiin mielestäni alaongelmaan kaksi, jolla selvitettiin tilintarkastajien ajatuksia KRT-tutkinnosta. Tämän tutkimuksen perusteella voinee ajatella, että tilintarkastajat eivät koe HT-tutkintoa välttämättömänä pohjatutkintona KRT-tutkinnolle. Aihetta olisi kuitenkin mielenkiintoista tutkia määrällisenä tutkimuksena, jolloin otos voisi olla laajempi ja tutkimustulosten perusteella voitaisiin vetää aiheesta laajempia johtopäätöksiä ja mahdollisesti luotettavampia tuloksia. Kestävyyseraporttien varmentaminen kuitenkin alkaa ensi vuonna, joten aika näyttäne, miten tämä tutkintopolku käytännössä palvelee varmentajia.

Toinen erittäin mielenkiintoinen tutkimusaihe voisi olla ensi vuonna julkaistavien kestävyyseraporttien varmentaminen. Koska julkaistavat raportit ovat tiedoltaan ja muodoltaan uusia ja niiden varmentaminen myös uutta, olisi mielenkiintoista tutkia sekä itse raporttien sisältöä, että sitä, kuinka tilintarkastajat kokevat kestävyyseraporttien varmentamisen käytännössä; kuinka se on sujunut, mitä haasteita käytännön varmentamisessa on alussa kohdattu ja kuinka haasteista on selvitty?

Tällä hetkellä kaikki on vielä ennakkoajatuksien varassa, joten käytäntöön pohjautuvien kokemusten tutkiminen olisi mielenkiintoista.

6.4 Oman oppimisen pohdinta

Tutkimuksen tekeminen on totta kai opettanut paljon teoriatasolla tilintarkastuksesta ja erityisesti kestävyysraportoinnista sekä tutkimustyypisen työn tekemisestä. Lisäksi oman työn organisointi, projektinhallinta ja ajankäytön suunnittelu kehittyivät opinnäytetyöprojektin myötä lisää. En aiemmin ole tehnyt näin laajoja projekteja, joten opinnäytetyön tekeminen vaati itseltäni myös uudenlaisten organisointitapojen ja projektinhallinnan keinojen opettelua.

Suurin anti oppimisen kannalta tämän tutkimuksen tekemisessä oli kuitenkin haastattelut. Aivan opinnäytetyöprojektin alussa koin haastattelut epämiellyttäväksi ja olisinkin mieluiten tehnyt määrällisen tutkimuksen esimerkiksi kyselylomakkeella. Ajatuksena haastatteluista epämiellyttävän ei tehnyt niinkään se, ettenkö osaisi keskustella ihmisten kanssa, vaan ennemminkin kyse oli luottamuksesta omaan itseen ja omiin taitoihin. Ajattelin, että enhän minä opiskelijana osaa tai pysty haastattelemaan alan asiantuntijoita, jotka tietävät aiheesta oikeasti jotain. Tiesin kuitenkin, että tästä aiheesta ei luultavasti saisi laadukasta määrällistä tutkimusta tehtyä, joten päätin tehdä haastatteluiden avulla laadullisen tutkimuksen, koska se sopi aiheeseen parhaiten, mutta myös koska aidosti kuitenkin halusin ymmärtää tätä aihetta syvemmin. Lopulta itse haastatteluiden pitäminen, kaikkine vaiheineen suunnittelusta aineiston analysointiin ja pienet aloittelijan virheet, on kasvattanut eniten luottamusta omaan itseeni ja siihen, että olen kykeneväinen tietynlaiseen ammatillisessa roolissa toimimiseen. Hyvin perehdytty ja rakennettu tietoperusta helpotti myös haastatteluiden suunnittelua ja toteutusta.

Kaiken kaikkiaan opinnäytetyö oli vaativa ja työläs, mutta opetti kuitenkin hyviä käytännön taitoja, joille on käyttöä tulevaisuudessakin.

Lähteet

Aspholm, I. 24.9.2024. Kansainvälinen kestävyysraportin varmennusstandardi hyväksytty. Suomen tilintarkastajat Ry. Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/kansainvalinen-kestavyysraportin-varmennusstandardi-hyvaksytty/>. Luettu: 12.11.2024.

Aspholm, I. 5.1.2023. Tilintarkastajan kestävyysanasto. Suomen tilintarkastajat Ry. Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/tilintarkastajan-kestavyysanasto/>. Luettu: 24.10.2024.

Aspholm, I. 2/2023. Yrityksen tilintarkastajasta myös kestävyysraportointitarkastaja. Profiitti – Talous ja tilintarkastus. Luettavissa: https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2023/11/Profiitti_2-2023-Final.pdf. Luettu: 16.9.2024.

Eskola, J. Lätti, J. & Vastamäki, J. 2018. Teemahaastattelu: Lyhyt selviytymisopas. Teoksessa Valli, R. (toim.). Ikkunoita tutkimusmetodeihin. 1, Metodien valinta ja aineistonkeruu : virikkeitä aloittelevalle tutkijalle. Luku 1. PS-kustannus. Jyväskylä. E-kirja. Luettu: 28.10.2024.

EUR-Lex. s.a. a. Access to European Union law. Direktiivi. Luettavissa: <https://eur-lex.europa.eu/FI/legal-content/glossary/directive.html>. Luettu: 10.10.2024.

EUR-Lex. s.a. b. Access to European Union law. Delegoidut säädökset. Luettavissa: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=LEGISSUM:delegated_acts. Luettu: 11.10.2024.

Halonen, K. & Steiner, M-J. 2010. Tilintarkastusprosessi käytännössä. Talentum media, cop. Helsinki. E-kirja. Luettu: 2.10.2024.

HE 76/2024 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kirjanpitolain 1 ja 7 luvun muuttamisesta.

HE 20/2023 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kirjanpitolain ja tilintarkastuslain muuttamisesta sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi.

Hirsjärvi, S. 2022. Tutkimushaastattelu: teemahaastattelun teoria ja käytäntö. 2. painos. Gaudeamus. Helsinki. E-kirja. Luettu: 26.9.2024.

ISA 200. IASB. Kansainvälinen tilintarkastusstandardi. Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet ja tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardien mukaisesti.

ISA 300. IASB. Kansainvälinen tilintarkastusstandardi. Tilintarkastuksen suunnittelu.

ISA 320. IASB. Kansainvälinen tilintarkastusstandardi. Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa.

Kananen, J. 2010. Opinnäytetyön kirjoittamisen käytännön opas. Jyväskylän ammattikorkeakoulun julkaisuja 111. Jyväskylän ammattikorkeakoulu. Jyväskylä.

Kananen, J. 2011. Kvantti: Kvantitatiivisen opinnäytetyön kirjoittamisen käytännön opas. Jyväskylän ammattikorkeakoulun julkaisuja 118. Jyväskylän ammattikorkeakoulu. Jyväskylä.

Komission delegoitu asetus (EU) 2023/2772, annettu 31 päivänä heinäkuuta 2023, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2013/34/EU täydentämisestä kestävyysraportointistandardien osalta.

Komission delegoitu direktiivi (EU) 2023/2775, annettu 17 päivänä lokakuuta 2023, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta mikroyritysten, pienten, keskisuurten ja suurten yritysten tai konsernien kokoluokkien raja-arvojen muutosten osalta.

Korkeamäki, A-M. 2017. Tilintarkastuksen perusteet. Sanoma Pro Oy. Helsinki.

Kuivalainen, M. 2024. Tilintarkastajien näkemyksiä kestävyysraportointidirektiivistä (CSRD) ja sen vaikutuksista tilintarkastajien työhön. AMK-opinnäytetyö. Haaga-Helia ammattikorkeakoulu. Liiketalouden koulutusohjelma. Luettavissa: <https://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-202403245010>. Luettu: 13.11.2024.

Lindman, J. 2024. Kestävyysraportointi on jo täällä – Oletko valmis? Suomen tilintarkastajat Ry. Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/kestavyysraportointi-on-jo-taalla-oletko-valmis/>. Luettu: 12.9.2024.

Melkas, H. 1.11.2023. Kestävyysraportoinnin CSRD-sääntely lähestyy maalia, mutta liikkuvia osia on edelleen paljon. FIBS. Luettavissa: <https://fibsry.fi/uutishuone/blogit/kestavyysraportoinnin-csrd-saantely-lahestyy-maaliamutta-liikkuvia-osia-on-edelleen-paljon/>. Luettu: 11.10.2024.

Niskala, M. & Palmuaro, S. 2023. Uudet kestävyysraportointivaatimukset. Mitä ne tarkoittavat käytännössä? Alma Talent Oy. Helsinki. E-kirja. Luettu: 11.9.2024.

Nurmio, E. 2022. Tilintarkastajan työhyvinvointi ja työstä palautuminen. Pro gradu-tutkielma. Tampereen yliopisto, johtamisen ja talouden tiedekunta. Luettavissa: <https://trepo.tuni.fi/bitstream/10024/144498/2/NurmioEmmi.pdf>. Luettu: 18.11.2024.

Patentti- ja rekisterihallitus. 05.01.2021. Tilintarkastusvalvonta. Kansainvälinen yhteistyö. Luettavissa: https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/kansainvalinen_yhteisty.html. Luettu: 24.10.2024.

Patentti- ja rekisterihallitus. s.a. Tilintarkastusvalvonta. Luettavissa: <https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta.html>. Luettu: 2.9.2024.

Patentti- ja rekisterihallitus 2023. PRH:n uutiskirje 8/2023. Kestävyyssraportointitarkastajien ja kestävyystarkastusyhteisöjen rekisteröinti alkaa vuodenvaihteessa. Luettavissa:

https://www.prh.fi/fi/tietoa_prhsta/ajankohtaista/uutiskirjeet/prhn_uutiskirje/prhn-uutiskirje-82023/kestavyysraportointitarkastajien-ja-kestavyystarkastusyhteisöjen-rekisterointi-alkaa-vuodenvaihteessa.html. Luettu: 16.9.2024.

Patentti- ja rekisterihallitus. 2024a. Tietoa tilintarkastajatutkinnoista ja ohjeet ilmoittautumiseen. Luettavissa: https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tietoa_tilintarkastajatutkinnoista_ja_ohjeet_ilmoittautumiseen.html. Luettu: 4.9.2024.

Patentti- ja rekisterihallitus. 2024b. Ohje kestävyysraportointitarkastajaksi rekisteröitymiseen. Luettavissa: <https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastajille/ohjeet/ohje-kestavyysraportointitarkastajaksi-rekisteroitymiseen-.html>. Luettu: 16.9.2024.

Patentti- ja rekisterihallitus. 9.10.2024. KRT-tutkinto on tilintarkastusalan erikoistumistutkinto. Luettavissa: https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tietoa_tilintarkastajatutkinnoista_ja_ohjeet_ilmoittautumiseen/krt-tutkintoontilintarkastusalanerikoistumistutkinto.html. Luettu: 12.11.2024.

Puusa, A. 2020. Haastattelutyypit ja niiden metodiset ominaisuudet. Teoksessa Puusa, A. & Juuti, P. (toim.). Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät. Luku 6. Gaudeamus Oy. Helsinki. E-kirja. Luettu: 17.10.2024.

Puusa, A. & Juuti, P. 2020. Johdanto. Mitä laadullisella tutkimuksella tarkoitetaan? Teoksessa Puusa, A & Juuti. P. (toim.). Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät. Gaudeamus Oy. Helsinki. E-kirja. Luettu: 25.9.2024.

Puusa, A. & Juuti, P. 2020. Laadullisen tutkimuksen olemus. Teoksessa Puusa, A. & Juuti, P. (toim.). Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät. Luku 4. Gaudeamus Oy. Helsinki. E-kirja. Luettu: 1.11.2024.

Raitio, J. 22.11.2022. Tilintarkastajia on vähemmän kuin koskaan – töitä olisi tarjolla enemmän kuin ikinä. Suomen Tilintarkastajat ry:n blogi. Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/blogit/tilintarkastajia-on-vahemman-kuin-koskaan-toita-olisi-tarjolla-enemman-kuin-ikina/>. Luettu: 16.9.2024.

Ruohonen, J. 2020. Tilintarkastaja osakeyhtiön hallinnon tarkastajana. Alma Talent Oy. Helsinki. E-kirja. Luettu: 14.11.2024.

Ruusuvuori, J. & Nikander, P. 2017. Haastatteluaineiston litterointi. Teoksessa Hyvärinen, M. Nikander, P. & Ruusuvuori, J. (toim.) Tutkimushaastattelun käsikirja. Luku 21. Vastapaino. Tampere. E-kirja. Luettu: 22.10.2024.

- Suomen Tilintarkastajat ry. s.a. a. Mitä tilintarkastus on? Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/tilintarkastajaksi/mita-tilintarkastaja-tekee/mita-tilintarkastus-on/>. Luettu: 29.8.2024.
- Suomen Tilintarkastajat Ry. S.a. b. Kansainväliset tilintarkastusstandardit (ISA-standardit). Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/jasenelle/hyva-tilintarkastustapa/kansainvaliset-tilintarkastusstandardit-isa-standardit/>. Luettu: 18.11.2024.
- Suomen Tilintarkastajat Ry. 2.10.2024. Kestävyyseraportin ei-sitovat varmennusohjeet hyväksytyt. Suomen Tilintarkastajat Ry:n uutiset. Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/uutiset/kestavyysraportin-ei-sitovat-varmennusohjeet-hyvaksytyt/>. Luettu: 16.10.2024.
- ST-akatemia. 2024. ESG-valmennusohjelma. Luettavissa: <https://stakatemia.fi/esg-valmennusohjelma/>. Luettu: 1.10.2024.
- Taloushallintoliitto. s.a. Yritysvastuu ja kestävyysraportointi. Luettavissa: <https://taloushallintoliitto.fi/tietopankki/yritysvastuu-ja-kestavyysraportointi/>. Luettu: 11.9.2024.
- Tampereen kesäyliopisto. s.a. Kestävyyseraportointi ja sen varmentaminen. Luettavissa: <https://tampereenkesayliopisto.fi/kurssi/10034/kestavyysraportointi-ja-sen-varmentaminen/>. Luettu: 28.10.2024.
- Teräskallio, M. 2024. Tilintarkastajien valmius kestävyysraportin varmentamiseen. AMK-opinnäytetyö. Haaga-Helia ammattikorkeakoulu. Liiketalouden koulutusohjelma. Luettavissa: <https://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-2024052715962>. Luettu: 6.11.2024.
- Tilintarkastuslaki 18.9.2015/1141.
- Tomperi, S. 2018. Tilintarkastus – Normeista käytäntöön. 4. uudistettu painos. Edita Publishing Oy. Helsinki.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Kustannusosakeyhtiö Tammi. Helsinki. E-kirja. Luettu: 25.9.2024.
- Työ- ja elinkeinoministeriön asetus tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä 7.12.2015/1442.
- Valli, R. 2018. Aineistonkeruu kyselylomakkeella. Teoksessa Valli, R. (toim.). Ikkunoita tutkimusmetodeihin. 1, Metodien valinta ja aineistonkeruu: virikkeitä aloittelevalle tutkijalle. 5. uudistettu painos. PS-kustannus. Jyväskylä. E-kirja. Luettu: 26.9.2024.
- Vilka, H. 2021. Näin onnistut opinnäytetyössä: ratkaisut tutkimuksen umpikujiin. PS-kustannus. Jyväskylä. E-kirja. Luettu: 25.9.2024.

Vuori J. 2021. Johdatus laadulliseen tutkimukseen ja verkkokäsikirjaan. Teoksessa Vuori, J. (toim.). Laadullisen tutkimuksen verkkokäsikirja. Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. Tampere. Luettavissa: <https://www.fsd.tuni.fi/fi/palvelut/menetelmaopetus/kvali/mita-on-laadullinen-tutkimus/johdatus-laadulliseen-tutkimukseen-ja-verkkokasikirjaan/>. Luettu: 18.9.2024.

Liitteet

Liite 1. Tutkimustiedote

Tutkimus on osa opinnäytetyötäni, jonka aiheena on kestävyysraportointitarkastajaksi kouluttautuminen. Aineiston keruun tarkoituksena on selvittää, mitkä asiat vaikuttavat kestävyysraportointitarkastajaksi kouluttautumiseen.

Aineistoa kerätään haastatteluilla, joiden kesto arvioidaan olevan n. 30 minuuttia. Haastattelut toteutetaan etänä Teamsin välityksellä. Näihin haastatteluihin ei tarvitse valmistautua, mutta kysymyksiin voi halutessaan tutustua etukäteen.

Haastattelut nauhoitetaan niiden myöhempää sisällöllistä analysointia varten. Tallenteet litteroidaan ja kerättyjä tietoja käsitellään luottamuksellisesti ja anonyymisti. Vain opinnäytetyöntekijällä on pääsy aineistoon ja aineisto ja tallenteet tuhoaan asianmukaisesti opinnäytetyön arvioinnin valmistuttua. Aineiston käsittelyyn ja analysointiin käytetään Haaga-Helian tarjoamia tallennuspalveluita ja analysointiohjelmia.

Henkilötietojen käsittelytoimien oikeusperusteena on rekisteröidyn suostumus. Henkilötietojen käsittely ja rekisteröidyn oikeudet noudattavat voimassa olevaa EU:n yleistä tietosuojasetusta (Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) 2016/679 luonnollisten henkilöiden suojelusta henkilötietojen käsittelyssä sekä näiden tietojen vapaasta liikkuvuudesta ja direktiivin 95/46/EY kumoamisesta) ja voimassa olevaa kansallista lainsäädäntöä. Aineisto tuhoaan viimeistään 30.01.2025.

Henkilötietojen yhteisrekisterinpitäjinä toimivat opinnäytetyöntekijä sekä Haaga-Helia ammattikorkeakoulu. Haaga-Helia tarjoaa opinnäytetyöntekijälle ohjelmistot haastatteluiden toteuttamiseen, tallentamiseen ja säilyttämiseen. Opinnäytetyöntekijä vastaa tietojen asianmukaisesta säilyttämisestä ja hävittämisestä. Haaga-Helian tietosuojavastaavan yhteystiedot: Ilkka Valve, +358 294471222, ilkka.valve@haaga-helia.fi

Haastatteluun osallistuminen on täysin vapaaehtoista ja suostumuksen voi perua missä vaiheessa tahansa syytä ilmoittamatta kertomalla siitä opinnäytetyöntekijälle.

Opinnäytetyöraportti julkaistaan Theseus-verkkopalvelussa.

Lisätiedot: Julia Kinnunen

Sähköposti

Puhelinnumero

Liite 2. Suostumuslomake

Annan suostumukseni osallistumisesta Julia Kinnusen opinnäytetyötutkimukseen vastaanottamani tutkimustiedotteen mukaisesti.

Ymmärrän, mitä tutkimus koskee, mihin antamaani dataa käytetään ja miten sitä säilytetään. Ymmärrän, että tutkimukseen osallistuminen on vapaaehtoista ja voin peruuttaa tämän suostumukseni koska tahansa syytä ilmoittamatta ja esimerkiksi keskeyttää haastattelun niin halutessani.

Suostumuksen voi peruuttaa ilmoittamalla siitä tutkimuksen tekijälle. Huomaa kuitenkin, että jo analysoidusta tutkimustuloksesta yhden tutkittavan osuutta ei voida jälkikäteen poistaa.

Lisätietoja tutkimuksesta antaa Julia Kinnunen, sähköposti

Allekirjoituksellani vahvistan, että olen tutustunut tutkimustiedotteen sisältöön sekä annan suostumukseni tutkimukseen osallistumisesta. Vaihtoehtoisesti suostumuksen voi antaa vastaamalla sähköpostiviestiin kertoen suostuvansa tutkimukseen liitteenä olevan suostumuslomakkeen mukaisesti.

Suostumuksen antajan nimi

Päiväys

Allekirjoitus

Liite 3. Haastatteluiden kysymysrunko

Haastattelurunko

Teema 1: Yleiset ajatukset kestävyysraportoinnista ja KRT-tutkinnosta

1. Mitä ajatuksia yleisesti sinulla on siitä, että kestävyysraportoinnin varmentaminen tulee tilintarkastajien tehtäväksi?
2. Mitä ajatuksia sinulla on itse KRT-tutkinnosta ja siitä, että se on erikoistumistutkinto KHT:n ja JHT:n rinnalla?
3. Onko KRT-tutkinnolla mielestäsi "markkina-arvoa"?

Teema 2. KRT-tutkinto

4. Minkä verran tiedät KRT-tutkinnon opintovaatimuksista?
5. Oletko tällä hetkellä kiinnostunut KRT-tutkinnosta?

Teema 3. KRT-rekisteröinti

6. Millä tavalla suoritit rekisteröintiä varten vaaditun opiskelun kestävyysraportoinnin aiheista?
7. Mitkä tekijät vaikuttavat KRT-rekisteröinnin hakemiseen?