



Tilintarkastajan vastuu ja rooli kestävyysraporttien tarkastuksessa

Yusuf Tekgül

Haaga-Helia ammattikorkeakoulu

Tradenomi

Amk-Opinnäytetyö

2025

Tiivistelmä

Tekijä(t) Yusuf Tekgül
Tutkinto Tradenomi
Raportin/Opinnäytetyön nimi Tilintarkastajan vastuu ja rooli kestävyysraporttien tarkastuksessa
Sivu- ja liitesivumäärä 38 + 1
<p>Opinnäytetyössä tarkasteltiin tilintarkastajan vastuuta ja roolia kestävyysraporttien tarkastuksessa. Taustalla vaikuttivat Euroopan unionin sääntelyn laajentuminen, erityisesti CSRD-direktiivin ja ESRS-standardin käyttöönotto. Työrajattiin tilintarkastajien näkökulmaan ja kohdistettiin erityisesti raportoinnin varmentamiseen liittyvään ammatilliseen tehtävään.</p> <p>Tavoitteena oli selvittää miten tilintarkastajat valmistautuvat uuteen raportointivastuuseen, millaisia juridisia ja eettisiä velvoitteita tehtävään sisältyy sekä mitä erityisiä haasteita varmennustyössä kohdataan. Lisäksi kartoitettiin, mitenkä alati muuttuva sääntelykehys vaikuttaa tilintarkastajan osaamisvaatimuksiin ja työnkuvaan.</p> <p>Tietoperusta koostui kestävyysraportointia koskevasta sääntelystä, varmennusstandardeista sekä tilintarkastajan vastuuta, eettisiä periaatteita ja pätevyyttä käsittelevästä tutkimuskirjallisuudesta. Empiirinen osuus toteutettiin laadullisena haastattelututkimuksena. Aineisto kerättiin neljältä tilintarkastajalta, joilla oli voimassa oleva KRT-pätevyys ja käytännön kokemusta kestävyysraporttien tarkastuksesta.</p> <p>Haastattelut toteutettiin puolistrukturoidusti keväällä 2025 ja analysoitiin aineistolähtöisesti temaattisen analyysin avulla. Analyysissa tunnistettiin teemoja, jotka liittyivät muun muassa osaa- mistarpeisiin, sääntelytulkintoihin ja tilintarkastajien näkemyksiin vastuullisuusraportoinnin kehityksestä.</p> <p>Tulokset osoittivat, että tilintarkastajien rooli on selvästi laajentunut, mutta samalla työn sisältö ja vastuut ovat monimuotoistuneet. Varmennettavan tiedon laadullinen luonne lisää riippuvuutta ammatillisesta harkinnasta. Juridiset ja eettiset velvoitteet ovat selkeät, mutta käytännön soveltaminen on vielä osin vakiintumatonta. Tilintarkastajilta edellytetään entistä laajempaa osaamista, ja jatkuva kouluttautuminen korostuu. Uusi raportointivastuu haastaa asiantuntijuutta ja edellyttää kykyä toimia muuttuvassa sääntely-ympäristössä luotettavasti.</p>
Asiasanat Kestävyysraportointi, tilintarkastus, CSRD, vastuullisuus, varmennus, ESG

Sisällys

1	Johdanto	1
1.1	Tavoitteet, tutkimusongelmat ja rajaus	2
1.2	Keskeiset käsitteet	4
2	Tilintarkastuksen rooli ja ammattieettiset lähtökohdat	5
2.1	Tilintarkastuksen tehtävät ja merkitys	5
2.2	Tilintarkastajan juridinen ja eettinen vastuu	7
2.3	Tilintarkastajan roolin laajentuminen	8
3	Kestävyysraportointi ja sen varmennus	10
3.1	Kestävyysraportoinnin sääntelykehys ja keskeiset periaatteet.....	10
3.2	Kestävyysraportoinnin varmennusprosessi ja standardit	14
3.3	Tilintarkastajan rooli, vastuu ja osaamisvaatimukset	15
3.4	Kestävyysraportoinnin haasteet ja epävarmuustekijät	17
4	Tutkimusmenetelmät	18
4.1	Kvalitatiivinen tutkimus eli laadullinen tutkimus.....	18
4.2	Haastateltavien valinta	19
4.3	Haastattelujen toteutus.....	19
4.4	Aineiston analysointi.....	20
4.5	Tutkimuksen luotettavuus ja eettisyys	21
5	Tutkimustulokset	22
5.1	Tilintarkastajan vastuu ja rooli	22
5.2	Tarkastusprosessin erityispiirteet ja eroavaisuudet.....	23
5.3	Haasteet ja epävarmuustekijät	25
5.4	Osaamisvaatimukset ja asiantuntijuuden kehittäminen.....	26
5.5	Tulevaisuuden näkymät ja kehityssuunnat	27
6	Pohdinta	29
6.1	Johtopäätökset.....	29
6.2	Tutkimuksen luotettavuus sekä pätevyys	31
6.3	Kehittämisen- ja jatkotutkimusehdotukset.....	32
6.4	Opinnäytetyön ja oman oppimisen arviointi	33
	Lähteet.....	35
	Liitteet.....	39
	Liite 1. Haastattelukysymykset	39

1 Johdanto

Yritysvastuun ja kestävä kehityksen merkitys on kasvanut huomattavasti viime vuosina, mikä on laajentanut myös tilintarkastajien työnkuvaa. Tilintarkastus ei enää rajoitu pelkästään taloudellisen raportoinnin tarkastukseen, vaan siihen sisältyy yhä ja yhä enemmän myös ei-taloudellisen tiedon arviointia, kuten kestävyysraportointia.

Euroopan unionin kestävyysraportointidirektiivi (Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD) astui voimaan vuoden 2024 alussa. Direktiivi velvoittaa yhä useampia yrityksiä arvioimaan ja raportoimaan entistä kattavammin toimintansa vaikutuksista yhteiskuntaan ja ympäristöön. Lisäksi yritysten raportoimat kestävyystiedot tulee varmentaa ulkopuolisen toimijan, kuten tilintarkastajan toimesta. (Puhtausala ry 2024.)

CSRD-direktiivin rinnalle on laadittu European Sustainability Reporting Standards (ESRS) -standardit, jotka määrittävät raportoinnin rakenteen ja sisällön. ESRS:n tavoitteena on varmistaa kestävyystiedon vertailukelpoisuus ja luotettavuus (Grant Thornton 2024). Sääntelymuutokset asettavat uusia vaatimuksia kohti tilintarkastusalaa ja eritoten tilintarkastajiin, joiden on kyettävä arvioimaan yritysten vastuullisuusviestinnän paikkansapitävyyttä.

Opinnäytetyön aihe perustuu ajankohtaisuuteen ja oman ammatillisen taustaani. Työssäni tilintarkastajana olen havainnut ja nähnyt suoraan sen, että miten alan vaatimukset ovat kehittyneet erityisesti vastuullisuus- ja kestävyysnäkökulmista. Eryteisesti tilanteet, joissa kestävyysraportoinnin arviointi on alkanut muodostua olennaiseksi osaksi tilintarkastajan tehtäviä, ovat herättäneet kiinnostukseni perehtyä aiheeseen syvemmin. Itse teema puhuttelee myös minua hyvin henkilökohtaisesti, sillä koen vastuullisuuden kuuluvan ammattietiikkaani, ja myös omaan arvomaailmani. Kehitys ei vaadi pelkästään teknistä osaamista vaan se edellyttää myös eettistä harkintaa ja kriittistä ajattelua. Ominaisuuksia, joita pidän itselleni tärkeänä ja joita haluan edelleen vahvistaa.

Lisäksi Euroopan komissio julkaisi alkuvuonna 2025 ns. Green Deal Omnibus -päivityksen, joka tuo muutoksia CSRD:n aikatauluihin ja soveltamiseen. Esimerkiksi pienempien yritysten raportointivelvoitteita on siirretty myöhemmäksi, mikä aiheuttaa jonkinlaidista epävarmuutta myös tilintarkastajien työssä. (Accountancy Europe 2025.)

Tutkimuksessa tarkastellaan tilintarkastajien kokemuksia ja näkemyksiä kestävyysraporttien varmentamisesta käytännössä. Tavoitteena on selvittää, millaisia vastuita ja haasteita tähän uuteen tehtäväkenttään liittyy, millaista osaamista tarkastaminen vaatii ja millaisia käytäntöjä voidaan hyödyntää raportoinnin luotettavuuden varmistamisessa. Tutkimus tuottaa uutta tietoa tilanteesta, jossa sääntely, odotukset ja ammatilliset valmiudet ovat nopeasti muuttumassa.

1.1 Tavoitteet, tutkimusongelmat ja rajaus

Tutkimuksen päätavoitteena on tarkastella tilintarkastajan muuttuvaa roolia ja vastuuta kestävyysraporttien tarkastuksessa tilanteessa, jossa vastuullisuusraportoinnin sääntely on laajenemassa ja täsmentymässä Euroopan unionin tasolla. Tutkimus keskittyy erityisesti siihen, miten tilintarkastajat kokevat uudenlaisen tarkastustehtävän vastuullisuuden näkökulmasta, millaisena he näkevät oman roolinsa osana varmentamisen osalta ja miten he käsittelevät tähän liittyviä käytännön haasteita sekä osaamisvaatimuksia.

CSRD-direktiivin ja siihen liittyvien ESRS-standardien voimaantulo tuo mukanaan merkittäviä muutoksia yritysten raportointivelvoitteisiin sekä tilintarkastajien tehtäväkenttään. Koska sääntely ei ole täysin vakiintunutta ja soveltamiskäytännöt ovat osin avoimia, tilintarkastajilta vaaditaan entistä enemmän omaa tulkintaa, eettistä harkintaa ja sopeutumista epävarmoihin tilanteisiin. Alati muuttuva toimintaympäristö edellyttää myös jatkuvaa osaamisen päivittämistä.

Tutkimuksen tarkoituksena on tuoda esiin konkreettisia kokemuksia ja näkemyksiä siitä, miten tilintarkastajat suhtautuvat kestävyysraporttien varmentamiseen, millaisia vastuukysymyksiä ja eettisiä dilemmoja kohtaavat työssään sekä miten arvioivat alan kehitystä lähivuosina.

Tutkimuksen tuloksia voivat hyödyntää tilintarkastajat, yritykset, kestävyysraportointitarkastajat sekä muut sidosryhmät. Erityisen hyödyllistä tutkimus on niille ammattilaisille ja opiskelijoille, jotka ovat kiinnostuneita kestävyysraportoinnin varmennuksesta ja sen kehittyvistä käytännöistä.

Tutkimusongelma:

Miten tilintarkastajat kokevat vastuunsa ja roolinsa kestävyysraporttien varmennuksessa?

Alaongelmat:

1. Mitä vastuita tilintarkastajalla on kestävyysraporttien varmennuksessa?
2. Miten rooli kestävyysraportointitarkastajana eroaa perinteisestä tilintarkastuksesta?
3. Millaisia haasteita ja epävarmuuksia tarkastusprosessiin liittyy?
4. Mitä osaamista ja valmiuksia tehtävä edellyttää?
5. Miten tilintarkastajat arvioivat kestävyystarkastuksen tulevaisuutta?

Taulukko 1. Peittomatriisi

Alaongelmat	Tietoperusta (luku)	Haastattelukysymys	Tulokset (luku)
1. Mitä vastuita tilintarkastajalla on kestävyysraporttien tarkastuksessa?	2.2, 3.3	1,3	5.1
2. Miten rooli kestävyystietojen tarkastajana eroaa perinteisestä tilintarkastuksesta?	2.1, 3.2	2	5.2
3. Millaisia haasteita ja epävarmuuksia tarkastusprosessiin liittyy?	3.4	6,7,8,9,10	5.3
4. Mitä osaamista ja valmiuksia tehtävä edellyttää?	3.3	5,11	5.4
5. Miten tilintarkastajat arvioivat kestävyysraportin tarkastuksen tulevaisuutta?	3.3, 3.4	12	5.5

Opinnäytetyö rajautuu tilintarkastajien näkökulmaan kestävyysraporttien tarkastuksessa. Työssä ei käsitellä ESRS-standardien teknistä sisältöä eikä yritysten sisäisiä prosesseja kestävyysraporttien tuottamiseen. Tarkastelun painopiste on tilintarkastuksen käytännöissä, vastuukysymyksissä ja osaamisvaatimuksissa. Lähestymistapa perustuu tilintarkastajien omiin kokemuksiin ja näkemyksiin, joita kerätään puolistrukturoiduilla haastatteluilla. Tutkimus nojaa laadulliseen tutkimusotteeseen, jossa pyritään ymmärtämään ilmiötä syvällisesti ja tulkitsemaan merkityksiä haastateltavien kokemusten kautta. Tavoitteena ei ole tilastollinen yleistettävyys, vaan kontekstisidonnainen ja analyyttinen ymmärrys tilintarkastajien näkemyksistä ja käytännöistä. Tutkimus toteutetaan laadullisena haastattelututkimuksena, jossa aineisto kerätään puolistrukturoiduilla teemahaastatteluilla tilintarkastajilta, joilla on kokemusta kestävyysraportoinnin tarkastamisesta. Tämä mahdollistaa asiantuntijoiden näkökulmien ja käytännön kokemusten esiin tuomisen ajankohtaisen sääntelymuutoksen kontekstissa.

1.2 Keskeiset käsitteet

Taulukko 2. Keskeiset käsitteet

Käsite/lyhenne	Selite
CSRD	Corporate Sustainability Reporting Directive on Euroopan unionin vuonna 2022 hyväksymä direktiivi, joka laajentaa vastuullisuusraportoinnin velvoitteita ja edellyttää raporttien riippumatonta varmennusta. Se perustuu ESRS-standardeihin (Euroopan komissio 2024; Greenstep 2024).
ESG	Environmental, Social and Governance -viitekehys kattaa yrityksen vastuullisuuteen liittyvät ympäristö-, sosiaali- ja hallintotapatekijät. ESG on keskeinen työkalu yritysten vastuullisuuden arvioinnissa (Talenom 2024)
ESRS	European Sustainability Reporting Standards on standardikokonaisuus, joka täsmentää CSRD:n raportointivaatimuksia. Standardit määrittelevät raportointirakenteen, vaadittavat ESG-tiedot ja kaksoisolennaisuuden arvioinnin (EcoOnline 2024).
Kaksoisolennaisuus	Double materiality tarkoittaa, että yrityksen on tarkasteltava sekä toimintansa vaikutuksia ympäristöön ja yhteiskuntaan että näiden vaikutuksia yrityksen taloudelliseen asemaan (EFRAG 2024).
Kestävyysraportointi	Yrityksen julkisesti esittämää ESG-tietoa, joka kuvaa toiminnan vastuullisuusvaikutuksia. CSRD tekee raportoinnista pakollista useille yrityksille (KPMG 2023).
Tilintarkastus	Laissa määritelty riippumaton tarkastus, joka varmistaa raportoinnin oikeellisuuden ja säädöstenmukaisuuden. CSRD laajentaa roolia koskemaan myös ei-taloudellisen tiedon tarkastamista (Tilintarkastuslaki 1141/2015).
Varmennus	Riippumattoman asiantuntijan antama lausunto raportin paikkansapitävyydestä. Kestävyysraportoinnin varmennuksessa käytetään mm. ISAE 3000 -standardia (IAASB 2024).

2 Tilintarkastuksen rooli ja ammattieettiset lähtökohdat

Tilintarkastus on olennainen osa yrityksen ulkoista valvontaa. Sen tehtävänä on varmistaa raportoinnin oikeellisuus ja luotettavuus. Riippumattoman tilintarkastajan antama lausunto lisää sidosryhmien luottamusta yrityksen toimintaan ja esitettyyn tietoon. Tilintarkastajan työ perustuu lainsäädäntöön, kansainvälisiin ammatillisiin standardeihin ja eettisiin periaatteisiin, jotka yhdessä määrittävät tehtävän sisällön ja vaatimukset. (BDO, 2024.)

Tässä luvussa tarkastellaan ensin tilintarkastuksen tehtäviä ja merkitystä osana taloudellista toimintaympäristöä. Sen jälkeen käsitellään juridista ja eettistä vastuuta, jotka ovat keskeinen osa tilintarkastajan ammatillista roolia. Lopuksi perehdytään siihen, miten tilintarkastajan tehtäväkenttä on laajenemassa koskemaan myös kestävyysraportoinnin tarkastamista. Kehitys edellyttää uudenlaista osaamista ja laajempaa harkintakykyä.

2.1 Tilintarkastuksen tehtävät ja merkitys

Tilintarkastus on lakisääteinen ja riippumaton arviointiprosessi, jonka tavoitteena on varmistaa yrityksen taloudellisen raportoinnin ja hallinnon oikeellisuus. Se perustuu tilintekovelvollisuuteen: yrityksen johto vastaa toiminnastaan osakkeenomistajille ja muille sidosryhmille. (Tomperi 2018, 6–16.) Tomperi (2018, 6) toteaa, että tilintarkastus ei rajoitu pelkästään numeroiden tarkastamiseen, vaan se toimii osana yhteiskunnan taloudellista läpinäkyvyyttä ja luottamuksen rakentamista.

Tilintarkastuslain mukaan tarkastuksen kohteena ovat erityisesti tilinpäätös, toimintakertomus, kirjanpito ja hallinto. Tilintarkastajan tehtävänä on lausua, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan yrityksen taloudellisesta asemasta ja tuloksesta. Lisäksi arvioidaan, onko hallinto järjestetty lain ja yhtiöjärjestyksen mukaisesti. (Tilintarkastuslaki 13.11.2015/1141, 3 luku.)

Tilintarkastus vahvistaa sidosryhmien, kuten sijoittajien, rahoittajien ja viranomaisten, luottamusta yrityksen esittämään taloudelliseen tietoon. Procountor (2023) korostaa, että riippumaton tarkastus parantaa tiedon läpinäkyvyyttä ja vähentää väärinkäytösten riskiä. Suomen Tilintarkastajat ry (s.a. b) toteaa, että erityisesti pörssiyhtiöissä tilintarkastus toimii keskeisenä keinona markkinoiden toimivuuden ja taloudellisen vakauden varmistamisessa.

Tilintarkastusprosessissa noudatetaan hyvää tilintarkastustapaa, joka perustuu kansainvälisiin tilintarkastusstandardeihin (ISA). Työ etenee vaiheittain suunnittelusta tarkastustoimenpiteisiin, analyysiin ja lopulta tilintarkastuskertomuksen antamiseen. Tilintarkastaja käyttää työssään

ammattillista harkintaa ja riskiperusteista lähestymistapaa arvioidessaan, mihin osa-alueisiin tarkastus kohdistetaan (Suomen Tilintarkastajat ry s.a. a).

Tilintarkastajat suorittavat kahdentyyppisiä varmennustoimeksiantoja: kohtuullisen varmuuden ja rajoitetun varmuuden tarkastuksia. Kohtuullisen varmuuden toimeksiannoissa, kuten lakisääteisessä tilintarkastuksessa, annetaan positiivinen lausunto. Rajoitetun varmuuden toimeksiannoissa, kuten yleisluonteisessa tarkastuksessa, tarkastustoimenpiteet ovat suppeampia ja lausunto muotoillaan kielteisen muotoilun kautta. (Tomperi 2018, 8–9.)

Tilintarkastajalla voi olla HT-, KHT- tai JHT-pätevyys riippuen hänen tehtäväkentästään ja suorittamistaan tutkinnoista. Yhdellä henkilöllä voi olla myös useampi pätevyys samanaikaisesti. HT-tilintarkastajat toimivat pääsääntöisesti pk-yritysten tarkastajina, KHT-pätevyys oikeuttaa tarkastamaan esimerkiksi listayhtiöitä ja suuria konserneja, ja JHT-pätevyys koskee julkisyhteisöjen, kuten kuntien ja valtion, tarkastuksia. (Elinkaari.fi s.a.) Tomperi (2018, 17–18) korostaa, että pätevyysluokittelu pohjautuu erilaisiin osaamisvaatimuksiin ja toimintaympäristöihin. Tilintarkastajien kelpoisuuksia valvoo Tilintarkastuslautakunta, ja pätevyyden säilyttäminen edellyttää riippumattomuutta sekä jatkuvaa ammatillista kehittymistä (Suomen Tilintarkastajat ry s.a. a; Patentti- ja rekisterihallitus s.a.).

Tilintarkastusvelvollisuus määräytyy yrityksen koon perusteella. Jos sekä päätyneellä että sitä edeltäneellä tilikaudella täytyy enintään yksi seuraavista ehdoista: taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa, liikevaihto ylittää 200 000 euroa tai palveluksessa on yli kolme henkilöä, tilintarkastajaa ei ole pakko valita (Tilintarkastuslaki 13.11.2015/1141, 2 luku 4 §). Useimmat osakeyhtiöt ja yhdistykset kuuluvat kuitenkin tilintarkastusvelvollisuuden piiriin.

Tilintarkastajan tehtävät eivät rajoitu lakisääteiseen tarkastukseen. Hän voi myös antaa lausuntoja, suorittaa vapaaehtoisia tarkastuksia ja toimia asiantuntijana esimerkiksi yritysjärjestelyissä tai verotuksellisissa kysymyksissä. (Horsmanheimo & Steiner 2017, 29.)

Viime vuosina tilintarkastajan rooli on laajentunut koskemaan myös ei-taloudellista tietoa. Tomperi (2018, 7–8) nostaa esiin vastuullisuusraportoinnin ja muun kestävyysinformaation, jonka luotettavuuden arviointi on yhä tärkeämpi osa tilintarkastajan tehtäviä. Suomen Tilintarkastajat ry (s.a. b) korostaa, että kehitys edellyttää tilintarkastajilta laajempaa osaamista ja jatkuvaa ammattitaidon päivittämistä.

2.2 Tilintarkastajan juridinen ja eettinen vastuu

Tilintarkastajan työhön sisältyy merkittävä vastuu, joka jakautuu juridisiin ja eettisiin velvoitteisiin. Juridinen vastuu perustuu lainsäädäntöön ja eettinen kansainvälisiin ammattistandardeihin. Näiden tarkoituksena on varmistaa, että tilintarkastaja voi toimia luotettavasti ja riippumattomasti tehtävässään, jolla on yhteiskunnallista merkitystä. Koska tilintarkastajan työn pohjalta tehdään tärkeitä taloudellisia ja oikeudellisia päätöksiä, vastuu työn laadusta ja luotettavuudesta on poikkeuksellisen suuri. (Tomperi, 2018, s. 9, 12, 187.)

Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajan tulee suorittaa tehtävänsä hyvän tilintarkastustavan mukaisesti, riippumattomasti ja ammattitaitoisesti. Hänen on annettava lausunto siitä, antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan yhteisön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, ja onko toimintakertomus laadittu säädösten mukaisesti (Tilintarkastuslaki 1141/2015, 3 luku 1 §). Lisäksi tilintarkastajan tulee arvioida hallinnon lainmukaisuutta. Velvollisuuksiin sisältyvät myös salassapitovelvollisuus, riittävien asiakirjojen dokumentointi ja riippumattomuuden säilyttäminen koko toimeksiannon ajan. (Tilintarkastuslaki 1141/2015, 4:1 §; 4:3 §; 4:8 §.)

Juridiseen vastuuseen kuuluu mahdollisuus joutua vahingonkorvausvastuuseen, mikäli tilintarkastajan työssä ilmenee laiminlyöntejä, huolimattomuutta tai virheitä, jotka aiheuttavat vahinkoa toimeksiantajalle tai muille sidosryhmille. Tilintarkastaja voi myös joutua rikosoikeudelliseen vastuuseen lainvastaisesta toiminnasta. Valvontaviranomainen voi antaa huomautuksia, varoituksia tai vakavissa tapauksissa peruuttaa tilintarkastajan hyväksynnän. (Tomperi 2018, 187–190.)

Tilintarkastajaksi voidaan hyväksyä vain henkilö, joka täyttää tilintarkastuslaissa säädetyt pätevyys- ja kelpoisuusvaatimukset. HT-pätevyyden edellytyksenä on alempi korkeakoulututkinto, tilintarkastukseen soveltuvat opinnot sekä vähintään kahden vuoden käytännön kokemus tilintarkastuksesta. Lisäksi vaaditaan PRH:n järjestämän HT-tutkinnon hyväksytyt suorittaminen. KHT-pätevyys tarvitaan yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen, kuten listayhtiöiden, tarkastuksiin, ja JHT-pätevyys julkishallinnon tarkastuksiin. Pätevyys edellyttää jatkuvaa osaamisen ylläpitämistä ja riippumattomuuden vaalimista. (Tilintarkastuslaki 1141/2015, 4 luku 2 §; Patentti- ja rekisterihallitus s.a.)

Eettinen vastuu perustuu kansainvälisen tilintarkastajajärjestön (IFAC) ohjeisiin, erityisesti IESBA:n eettiseen säännöstöön. Sen keskeisiä periaatteita ovat riippumattomuus, rehellisyys, objektiivisuus, ammattitaito ja huolellisuus, salassapitovelvollisuus sekä ammattimainen käyttäytyminen. Riippumattomuus on keskeinen periaate: tilintarkastajalla ei saa olla taloudellista tai henkilökohtaista sidosta tarkastettavaan yhteisöön, jotta hän voi toimia puolueettomasti. Riippumattomuutta

arvioidaan sekä tosiasiallisesti että ulospäin syntyvän vaikutelman perusteella. (Sarja 1999, 87; Horsmanheimo & Steiner 2017, 302–311.)

Eettiset periaatteet täydentävät lakia ja ohjaavat tilintarkastajan toimintaa tilanteissa, joissa lainsäädäntö ei tarjoa yksiselitteistä vastausta. Ne muodostavat perustan tilintarkastajan ammatilliselle identiteetille ja vahvistavat työn uskottavuutta asiakkaiden ja yhteiskunnan silmissä. Luottamus rakentuu siihen, että tilintarkastaja toimii johdonmukaisesti eettisten arvojen mukaisesti myös tilanteissa, joissa ulkoinen paine tai taloudellinen intressi voisi ohjata muuhun ratkaisuun. Hyvä tilintarkastustapa on tilintarkastajien työtä ohjaavaa tapaoikeutta, jonka perustana ovat lait ja asetukset, kansainväliset tilintarkastusalan standardit, ammattieettiset periaatteet, tuomioistuinten ratkaisut, muiden viranomaisten päätökset ja kannanotot sekä tilintarkastusalan kirjallisuus. (Horsmanheimo & Steiner, 2017, 159–162.)

Suomessa tilintarkastajien hyväksymisestä ja valvonnasta vastaa vuodesta 2016 alkaen Patentti- ja rekisterihallituksen alainen tilintarkastusvalvonta. Se järjestää vuosittain tilintarkastajatutkinnot, hyväksyy uudet tilintarkastajat ja valvoo, että nämä ylläpitävät ja kehittävät ammattitaitoaan sekä säilyttävät hyväksymisen edellytykset. Lisäksi valvontaan sisältyvät laaduntarkastukset, tutkinnot, rekisterien ylläpito, tilintarkastuksen yleinen ohjaus ja kehittäminen sekä kansainvälinen valvontayhteistyö. Tilintarkastusvalvonnassa toimii tilintarkastuslautakunta, joka on ratkaisutoiminnassaan itsenäinen. (Suomen Tilintarkastajat ry s.a. c.)

Lopuksi voidaan todeta, että juridiset ja eettiset velvoitteet muodostavat tilintarkastajan työn perustan. Ne koskevat sekä lakisääteisiä että vapaaehtoisia toimeksiantoja. Samat periaatteet soveltuvat myös tilanteisiin, joissa tilintarkastajan rooli laajenee uusille alueille, kuten kestävyysraportoinnin varmentamiseen. Tätä käsitellään seuraavassa alaluvussa

2.3 Tilintarkastajan roolin laajentuminen

Tilintarkastajan rooli on laajentumassa merkittävästi kestävyysraportoinnin yleistyessä ja sen varmennuksen muuttuessa pakolliseksi erityisesti Euroopan unionin alueella. Aiemmin taloudellisen informaation tarkastamiseen keskittynyt asiantuntijakunta joutuu nyt mukauttamaan osaamistaan voidakseen arvioida myös yritysten ympäristöön ja yhteiskuntavastuuseen liittyvän raportoinnin luotettavuutta ja läpinäkyvyyttä. Muutos edellyttää sisällöllistä ja rakenteellista uudelleenarviointia tilintarkastuksen käytännöissä. (IAASB 2013.)

Rawat ym. (2025, 440–448) analysoivat tilintarkastajien kasvavaa roolia kestävyysraporttien varmentajina ja osoittavat, että osallistuminen ESG-tiedon tarkastamiseen lisää raporttien uskottavuutta. Kolmannen osapuolen varmennuksella on tutkimuksen mukaan keskeinen rooli viherpesun torjunnassa ja sidosryhmien luottamuksen rakentamisessa. Varmennus edellyttää osaamista ympäristö- ja yhteiskuntavaikutusten arvioinnista, joita perinteinen tilintarkastuskoulutus ei välttämättä kata. Tilintarkastajan työ laajenee siten taloudellisen aineiston arvioinnista kohti laajempaa yritysvastuun tulkintaa.

Rawat ym. (2025, 440–448) mukaan tilintarkastajilta vaaditaan nyt valmiuksia käsitellä myös laadullisia ja ei-numeerisia tietoja. Näitä ovat esimerkiksi työntekijätyytyväisyys, monimuotoisuus, yrityskulttuuri ja yhteiskunnallinen vaikuttavuus. Rawat ym. (2025, 446–447) huomauttavat, että monet varmennukseen osallistuvat tilintarkastajat kokevat osaamispuutteita juuri näillä osa-alueilla. Lisäksi tutkimuksessa korostetaan riippumattomuuden merkitystä, erityisesti silloin kun tilintarkastusyhtiö tarjoaa asiakkaalle myös muita asiantuntijapalveluita, kuten konsultointia.

Legenzova ja Raudoniené (2025, 139–149) tuovat esiin muutoksia tilintarkastajien asemassa Euroopan unionin alueella. Heidän tutkimuksensa mukaan CSRD-direktiivin myötä kestävyysraportoinnin varmennuksesta on tullut pakollista, mikä on synnyttänyt uuden ja säädellyn markkinan. Tutkimuksessa analysoitiin liettualaisten tilintarkastusyhtiöiden valmiutta tarjota varmennuspalveluita. Tulosten mukaan vain noin 30 prosenttia yrityksistä aikoo osallistua markkinaan. Syinä pidettiin muun muassa resurssi- ja osaamisvajetta sekä sääntelyn keskeneräisyyttä. Tämä viittaa siihen, että tilintarkastajan laajeneva rooli on käytännössä merkittävä haaste, johon kaikki alan toimijat eivät ole valmiita vastaamaan.

Tämän luvun tutkimukset osoittavat, että tilintarkastajan roolin laajentuminen ei ole yksinkertainen siirtymä. Kyseessä on monitasoinen prosessi, joka edellyttää lisäkoulutusta, standardien kehittämistä ja sääntelyn selkeyttämistä. Samalla se tarjoaa tilintarkastajille mahdollisuuden vahvistaa asemaansa yhteiskunnallisesti vaikuttavana asiantuntijana, joka osallistuu yritysten vastuullisuustyön uskottavuuden varmistamiseen.

3 Kestävyyseraportointi ja sen varmennus

Kestävyyseraportointi on noussut keskeiseksi osaksi yritysvastuun toteuttamista ja sidosryhmien tiedontarpeisiin vastaamista. Sen merkitys on kasvanut huomattavasti erityisesti Euroopan unionin sääntelyn, kuten Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) -direktiivin ja European Sustainability Reporting Standards (ESRS) -standardien, myötä. Vastuullisuusraportointi ei ole enää vapaaehtoista viestintää, vaan se on muuttumassa pakolliseksi ja yhdenmukaisesti säännellyksi osaksi yritysten julkista raportointia. (Puhtausala ry 2024.) Uusi ja alati kehittyvä sääntely asettaa vaatimuksia paitsi raportoitavalle sisällölle myös sen tarkastukselle ja varmennukselle.

Luvussa syvennyttään kestävyyseraportointiin opinnäytetyön kannalta keskeisten käsitteiden ja sääntelykehysten avulla. Aluksi tarkennetaan, mitä kestävyyseraportointi tarkoittaa ja millaisia velvoitteita CSRD tuo yrityksille. Sen jälkeen käsitellään ESG-viitekehystä sekä ESRS-standardeja, jotka määrittävät raportoinnin rakennetta ja sisältöä. Kaksoisolennaisuus ja muut raportointiperiaatteet jäsentävät, millä perusteella raportoivat teemat valitaan ja kuinka olennaisuutta arvioidaan. Lisäksi käsitellään varmennusprosessin keskeisiä piirteitä sekä tilintarkastajan tehtävää, vastuuta ja osaamisvaatimuksia. Luvun lopussa tuodaan esiin raportoinnin ja varmennuksen haasteita, jotka ovat tarkastelun kohteena myös työn empiirisessä osuudessa.

3.1 Kestävyyseraportoinnin sääntelykehys ja keskeiset periaatteet

Yritysten raportointivastuu vastuullisuuteen liittyvistä asioista on vahvistunut viime vuosina merkittävästi, etenkin EU-sääntelyn tiukentuessa. Kestävyyseraportointi ei ole enää vapaaehtoista viestintää, vaan siitä on tullut oikeudellisesti säädeltyä ja ulkopuolisen varmentajan tarkastamaa toimintaa. Raportoinnin tavoitteena on tuoda esiin, miten yrityksen toiminta vaikuttaa ympäristöön, yhteiskuntaan ja hallintotapaan, sekä arvioida, millä tavoin nämä tekijät vaikuttavat yrityksen liiketoimintaan ja talouteen. Tätä näkökulmien yhdistämistä kutsutaan kaksoisolennaisuuden periaatteeksi, joka toimii koko raportointikehyksen perustana. (Silvola, Peill, Aspholm & Kisanlahti 2024, luku 6.)

CSRD-direktiivi on keskeinen sääntelyväline, joka ohjaa kestävyyseraportointia EU:ssa. Se laajentaa aiempaa NFRD-direktiiviä niin, että entistä useampien yritysten on raportoitava ESG-teemoihin liittyviä tietoja. Suuryrityksillä velvollisuus alkaa tilikaudesta 2024, listatuilla pk-yrityksillä vuodesta 2026 alkaen. Näille yrityksille on kuitenkin mahdollista hakea kahden vuoden lykkäystä, jolloin ensimmäinen raportointi siirtyy tilikauteen 2028. Myös EU:n ulkopuoliset yritykset, joiden liikevaihto

EU:n alueella ylittää 150 miljoonaa euroa ja joilla on merkittävä tytäryhtiö Euroopassa, tulevat raportointivelvollisiksi vuodesta 2028 lähtien. (Silvola ym. 2024, luku 2.2.)

	Muutosehdotus
Raportointivelvollisuus – 1. aallon yritykset	<p>Kestävyysraportointivelvollisia olisivat yritykset, joilla on keskimäärin yli 1 000 työntekijää tilikauden aikana ja jonka liikevaihto on yli 50 milj. euroa tai tase yli 25 milj.euroa.</p> <p>Yritykset jatkavat raportointia nykyisten CSRD –vaatimusten mukaisesti, kunnes muutokset on hyväksytty.</p>
Raportointivelvollisuus – 2. aallon yritykset	<p>CSRD:n soveltamisen alkamisajankohta siirtyisi kahdella vuodella eteenpäin. 2. aallon yritykset raportoisivat ensimmäisen kerran 1.1.2027 tai sen jälkeen alkavasta tilikaudesta.</p> <p>Samalla ehdotetaan soveltamisalan rajaamista yrityksiin, joilla on keskimäärin yli 1 000 työntekijää tilikauden aikana ja jonka liikevaihto on yli 50 milj. euroa tai tase yli 25 milj.euroa.</p>
Raportointivelvollisuus – 3. Aallon yritykset	<p>CSRD:n soveltamisen alkamisajankohta siirtyisi kahdella vuodella eteenpäin. 3. aallon yritykset raportoisivat ensimmäisen kerran 1.1.2028 tai sen jälkeen alkavasta tilikaudesta.</p> <p>Samalla ehdotetaan soveltamisalan rajaamista yrityksiin, joilla on keskimäärin yli 1 000 työntekijää tilikauden aikana ja jonka liikevaihto on yli 50 milj. euroa tai tase yli 25 milj.euroa.</p>

Kuva 1 Yhteenveto raportointivelvollisuuden muutoksista raportointiaallon mukaan(Mukailten Suomen Tilintarkastajat ry 2025b)

Kuvassa 1 on esitetty, miten eri raportointiaalloille kuuluvien yritysten raportointiajankohtia ja soveltamisalaa on muutettu Green Deal Omnibus -muutosehdotusten myötä. Ensimmäiseen aaltoon kuuluvat suuret yritykset, joilla on keskimäärin yli 1 000 työntekijää tilikauden aikana ja joiden liikevaihto ylittää 50 miljoonaa euroa tai tase 25 miljoonaa euroa. Näiden yritysten on jatkettava raportointia nykyisten CSRD-vaatimusten mukaisesti, kunnes uudet muutokset on virallisesti hyväksytty. Toisen aallon yritysten raportointivelvollisuuden alkamista on esitetty siirrettäväksi kahdella vuodella eteenpäin. Näiden yritysten raportointi alkaisi aikaisintaan 1.1.2027 alkavalta tilikaudelta. Vastaava siirto koskee myös kolmannen aallon yrityksiä, joiden raportointivelvollisuus alkaisi 1.1.2028 tai sen jälkeen alkavalta tilikaudelta. Kaikissa aalloissa soveltamisala on rajattu yrityksiin, jotka täyttävät vähintään kaksi kolmesta kriteeristä: yli 1 000 työntekijää, liikevaihto yli 50 miljoonaa euroa tai tase yli 25 miljoonaa euroa. (Suomen Tilintarkastajat ry 2025b.)

Vuoden 2025 keväällä julkaistu Omnibus-direktiivipaketti siirsi siis toisen ja kolmannen raportointiaallon aikatauluja kahdella vuodella eteenpäin. Näin yrityksille jää enemmän aikaa valmistautua ESRS-standardien käyttöönottoon. Tämä aikalisä helpottaa myös tilintarkastajien valmistautumista kestävyysraporttien riippumattomaan varmennukseen. (Suomen Tilintarkastajat ry 2025b.)

Raportoinnin sisältöä ohjaavat ESRS-standardit, jotka on laadittu EFRAGin suositusten pohjalta. Ensimmäinen standardikonaisuus sisältää kaksi yleisstandardia ja kymmenen aihekohtaista standardia. Yleisstandardit määrittävät raportoinnin peruseriaatteet ja yleiset vaatimukset, kun taas aihekohtaiset standardit keskittyvät ympäristöön, sosiaaliseen vastuuseen ja hallintokäytäntöihin. Myöhemmin julkaistavat toimialakohtaiset standardit täydentävät kokonaisuutta ja parantavat vertailukelpoisuutta toimialojen sisällä. (Silvola ym. 2024, luku 5.)

ESRS-viitekehys ohjaa yrityksiä tunnistamaan ja raportoimaan olennaiset vastuullisuustiedot. Ympäristöstandardit (E1–E5) käsittelevät muun muassa ilmastomuutosta, pilaantumista, vedenkäyttöä, luonnon monimuotoisuutta ja kiertotaloutta. Sosiaalisen vastuun standardit (S1–S4) tarkastelevat työntekijöiden asemaa, arvoketjun työoloja, yhteisövaikutuksia sekä kuluttajien näkökulmaa. Hallintotapaa koskeva ESRS G1 keskittyy muun muassa yrityksen johtamiseen ja eettisiin käytäntöihin. (Niskala & Palmuaro 2023, 64.)

Standardien rakenne ja sisältö on esitetty visuaalisesti tiivistettynä myös julkaisun kuvassa 2

<p>ESRS E1</p> <p>Ilmastomuutos</p> <ul style="list-style-type: none"> Ilmastomuutokseen sopeutuminen Ilmastomuutoksen 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 Erytyistä 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 lajien 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 inkluusio 	<p>ESRS G1</p> <p>Liiketoiminnan harjoittaminen</p> <ul style="list-style-type: none"> Yrityskulttuuri Väärinkäytösten paljastajien suojeleminen Eläinten hyvinvointi Poliittinen vuorovaikutus ja lobbaustoiminta Suhteet tavaran- ja palveluntoimittajiin, mukaan lukien maksukäytännöt Korruptio ja lahjonta

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

Kaksoisolennaisuus edellyttää, että yritys tarkastelee sekä toiminnan ulkoisia vaikutuksia että ulkoisten tekijöiden vaikutuksia omaan liiketoimintaan. Vaikutusten arviointi perustuu mittakaavaan, laajuuteen ja todennäköisyyteen. Tarkoituksena on tunnistaa ne seikat, jotka vaikuttavat olennaisesti joko yrityksen kykyyn tuottaa arvoa tai sidosryhmien etuihin. (Silvola ym. 2024, luku 6.1.2–6.1.4.)



Kuva 3 Kestävyysraportoinnin kaksoisolennaisuus (Kierivä, 2023)

Yllä olevassa kuvassa havainnollistetaan kaksoisolennaisuuden periaatetta: yrityksen toiminnan vaikutuksia ympäristöön ja yhteiskuntaan sekä ulkoisten kestävyystekijöiden vaikutusta yrityksen liiketoimintaan. Kuvallinen esitys tukee käsitystä siitä, miksi molempien näkökulmien tarkastelu on olennainen osa kestävyysraportointia. (Kierivä 2023.)

Olennaisuusanalyysi on keskeinen työkalu, jonka avulla yritykset voivat määritellä, mitä ne raportoivat. Prosessi alkaa arvoketjuanalyysillä ja jatkuu keskeisten teemojen tunnistamisella, vuoropuhelulla sidosryhmien kanssa sekä kaksoisolennaisuuden arvioinnilla. Lopuksi analyysin tulokset käsitellään ja raportoidaan. ESRS-standardit eivät määrää yksiselitteistä toteutustapaa, mutta ne edellyttävät, että analyysin logiikka ja perustelut esitellään avoimesti. (Silvola ym. 2024, luku 6.3–6.6.)

Kestävyysraportointia ohjaavat myös muut säädökset. Esimerkiksi taksonomia-asetus (EU 2020/852) määrittelee, millainen taloudellinen toiminta voidaan luokitella ympäristön kannalta kestäväksi. Yritysten on eroteltava, onko niiden toiminta taksonomiakelpoista ja täyttääkö se

taksonomian mukaiset kriteerit. Tällä on merkitystä myös varmennuksen kannalta, koska tarkastajan tulee varmistua siitä, että esitetyt luokitukset ovat oikein. (Silvola ym. 2024, luku 2.2)

Corporate Sustainability Due Diligence Directive eli CSDDD-direktiivi (EU 2024/1760) täydentää sääntelykehystä tuomalla huolellisuusvelvoitteen osaksi yritysten vastuuta. Se edellyttää, että suuryritykset tunnistavat ja ehkäisevät haitallisia vaikutuksia ihmisoikeuksiin ja ympäristöön koko arvoketjunsaa laajuudelta. Vaikka direktiivi ei koske vielä kaikkia yrityksiä, sen vaikutus näkyy jo siinä, mitä ja miten raportoidaan. (Lindman 2024.)

Sääntelykehys on laaja ja jatkuvasti elävä. Yrityksiltä ja varmentajilta edellytetään kykyä reagoida muutoksiin sekä tulkita sääntelyn vaatimuksia oikein. Tämä vaatii sekä osaamista että seuranta, jotta raportointi ja varmennus voidaan toteuttaa luotettavasti ja ajantasaisesti.

3.2 Kestävyyseraportoinnin varmennusprosessi ja standardit

Kestävyyseraportoinnin varmennus on oma erillinen toimeksiantonsa, joka eroaa selvästi lakisääteisestä tilintarkastuksesta. Varmennuksen kohteena on yrityksen kestävyysraportti, joka sisältyy toimintakertomukseen. Siinä missä tilintarkastuksessa arvioidaan kirjanpitoa, tilinpäätöstä ja hallintoa, varmennuksessa keskitytään kestävyysraportissa esitettyjen tietojen luotettavuuteen ja sääntelyyn perustuvien standardien noudattamiseen. (Suomen Tilintarkastajat ry 2025a, s. 12–14.) Taulukossa 2. keskeisimmät eroavaisuudet on havainnollistettu.

Taulukko 3. Keskeiset eroavaisuudet havainnollistettuna (mukailen Suomen Tilintarkastajat ry 2023)

Tilintarkastus	Kestävyyseraportointi
Tilintarkastuksen suorittaa auktorisoitu tilintarkastaja.	Kestävyyseraportointi tarkastaja suorittaa varmennuksen.
Yrityksen kirjanpito, tilinpäätös ja hallinto on tarkastuksen kohteena	Kestävyyseraportti ja siinä esitettävät tiedot kohteena.
Varmennuksessa pyritään kohtuullisen varmuuden tasoon.	Varmennus toteutetaan rajoitetun varmuuden tasolla.
Tarkastuksessa sovelletaan hyvää tilinpäätöskäytäntöä ja tilintarkastusstandardeja.	Varmennuksessa noudatetaan kestävyysvarmennukseen tarkoitettuja standardeja (esim. ISAE 3000, ISSA 5000).
Tarkastuksen tuloksena annetaan tilintarkastuskertomus.	Varmennuksen tuloksena laaditaan varmennuskertomus.

Varmennus toteutetaan lähtökohtaisesti rajoitetun varmuuden tasolla. Toimenpiteet ovat suppeampia kuin tilintarkastuksessa, ja niihin kuuluvat esimerkiksi tiedustelut, dokumenttien tarkastelu ja analyttiset menetelmät. Aineistotarkastuksia voidaan käyttää tarvittaessa, mutta sisäisten valvontajärjestelmien arviointi ei yleensä kuulu osaksi toimeksiantoa. (Suomen Tilintarkastajat ry 2025a, s. 20.)

Raportoinnissa esitetyn tiedon olennaisuus arvioidaan ammatillisen harkinnan perusteella. Koska suuri osa sisällöstä on laadullista, ei voida asettaa selkeää numeerista rajaa kuten tilintarkastuksessa. Olennaiseksi katsotaan tieto, jonka puuttuminen tai virheellisyys voisi vaikuttaa raportin käyttäjän päätöksentekoon. (Suomen Tilintarkastajat ry 2025a, s. 18 ja 33.)

Euroopan komissio ei ole vielä julkaissut kestävyysraportoinnin varmennukseen tarkoitettuja virallisia standardeja. Ensimmäisten odotetaan valmistuvan vuosien 2026 ja 2028 aikana. Siirtymäkaudella varmennus perustuu kansainväliseen ISAE 3000 -standardiin ja Suomen Tilintarkastajat ry:n suositukseen 1/2025. (Suomen Tilintarkastajat ry 2025a, s. 7–8.)

Vuonna 2024 hyväksytty ISSA 5000 -standardi on suunniteltu erityisesti kestävyystietojen varmennukseen. Se otetaan käyttöön joulukuusta 2026 alkaen. Standardi on periaatepohjainen, ja sen joustava rakenne mahdollistaa soveltamisen eri kokoisille ja eri toimialoilla toimiville organisaatioille. ISSA 5000 soveltuu sekä rajoitetun että kohtuullisen varmuuden tarkastuksiin ja painottaa varmentajan harkintaa. (IAASB 2023; IAASB 2024; Aspholm 2024.)

Varmennuksen lopputuloksena laaditaan varmennuskertomus. Siinä arvioidaan, täyttääkö kestävyysraportti kirjanpitolain 7 luvun, ESRS-standardien ja EU:n taksonomia-asetuksen (EU 2020/852) 8 artiklan vaatimukset. Kertomuksessa on ilmoitettava myös käytetty varmennusstandardi. (Suomen Tilintarkastajat ry 2025a, s. 11; Tilintarkastuslaki 1141/2015, 3:5 a §.)

3.3 Tilintarkastajan rooli, vastuu ja osaamisvaatimukset

Tilintarkastajalla on keskeinen rooli kestävyysraportoinnin varmennuksessa. Tehtävä kuitenkin poikkeaa monin tavoin perinteisestä tilintarkastuksesta. Kestävyysraporttien tarkastaminen edellyttää uudenlaista osaamista ja sääntely-ympäristön ymmärrystä, sillä kyseessä on nopeasti kehittyvä ja suhteellisen tuore alue. Kestävyysraportointidirektiivi (CSRD) edellyttää, että raportoidut tiedot varmentaa riippumaton ja pätevä toimija. Suomessa tätä tehtävää hoitavat toistaiseksi rekisteröidyt

tilintarkastajat, joilla on oikeus käyttää nimikettä kestävyysraportointitarkastaja (KRT). (Suomen Tilintarkastajat ry 2025a. 3-15.)

KRT-nimikkeeseen liittyy tarkat rekisteröintikriteerit. Tilintarkastuslain mukaan rekisteröitymismahdollisuus koskee henkilöä, joka on hyväksytty tilintarkastajaksi ennen 1.1.2024 tai jonka hyväksymismenettely on alkanut ennen kyseistä päivämäärää ja joka tulee hyväksytyksi viimeistään 31.12.2025. Lisäksi edellytetään vähintään 30 tunnin ammatillista koulutusta, joka kattaa kestävyysraportoinnin ja sen varmentamisen. Rekisteröityminen on mahdollista 1.1.2024–31.12.2027. (Patentti- ja rekisterihallitus 2024b.)

Kestävyysraportointitarkastajan ammattinimike on suojattu, ja sitä saa käyttää vain PRH:n hyväksymä henkilö. Vapaaehtoisesti laadittujen raporttien yhteydessä nimikettä ei saa käyttää, jotta ei synny harhaanjohtavaa mielikuvaa viranomaispätevyydestä (Patentti- ja rekisterihallitus 2024a). Hyväksytyt tarkastajat ja yhteisöt löytyvät PRH:n ylläpitämästä julkisesta rekisteristä (Patentti- ja rekisterihallitus 2024c).

Siirtymäajan päätyttyä tai jos sen ehtoja ei täyty, KRT-pätevyys edellyttää erillistä tutkintoa. Patentti- ja rekisterihallitus järjestää kyseiset kokeet, ja ensimmäinen niistä on tarkoitus toteuttaa vuoden 2025 aikana. Tutkintokokeessa arvioidaan muun muassa hakijan valmiuksia toteuttaa itsenäisesti varmennustoimeksiantoja. Kokeen aihepiireihin kuuluvat raportointiviitekehykset, varmennuskäytännöt sekä konsernitason tarkastukset. (Patentti- ja rekisterihallitus 2024d.)

Tilintarkastusala on reagoinut osaamistarpeisiin kehittämällä koulutussisältöjä. Esimerkiksi Suomen Tilintarkastajat ry:n tytäryhtiö ST-Akatemia Oy tarjoaa ESG-valmennusohjelmaa, joka täyttää KRT-rekisteröinnin koulutusvaatimukset. Koulutuksessa perehdytään muun muassa EU-taksonomiaan, raportointistandardeihin, vastuullisuuden johtamiseen ja varmennusmenetelmiin. Ohjelma on suunniteltu tukemaan sekä pätevoitymistä että ammatillisen osaamisen ylläpitoa. (ST-Akatemia 2024.)

Kestävyysraportointitarkastajalta edellytetään laaja-alaista asiantuntemusta. Taloudellisen näkökulman rinnalle nousevat ympäristöön, sosiaaliseen vastuuseen ja hallintotapaan liittyvät kysymykset. Tarkastajan on kyettävä soveltamaan kaksoisolennaisuuden periaatetta, hallittava uudet standardit ja ymmärrettävä myös yrityksen arvoketjujen vaikutuksia. Raportointi sisältää usein määrällisen datan ohella myös runsaasti laadullista aineistoa, joka vaatii erilaista lähestymistapaa kuin perinteinen tilinpäätöstarkastus. (Suomen Tilintarkastajat ry 2025a; Suomen Tilintarkastajat ry 2025b.)

Lopuksi on syytä korostaa, että vaikka kestävyystarkastus perustuu samoihin eettisiin periaatteisiin ja varmuuden tasoihin kuin muu tilintarkastus, se edellyttää erityisosaamista ja uudenlaista otetta. Kasvavat vaatimukset tuovat mukanaan myös haasteita, joihin palataan seuraavassa alaluvussa.

3.4 Kestävyyseraportoinnin haasteet ja epävarmuustekijät

Kestävyyseraportoinnin varmennus on nopeasti kehittyvä osa-alue, johon liittyy monenlaisia käytännön ja rakenteellisia haasteita. Tietoperustan perusteella ongelmat koskevat sekä raportoinnin sisältöä että varmennusprosessin toteuttamista. Nämä tekijät vaikuttavat merkittävästi myös tilintarkastajan työhön ja vastuisiin kestävyyseraporttien tarkastuksessa.

Yksi keskeinen haaste liittyy raportoidun tiedon laatuun ja saatavuuteen. Searcyn (2023, 4–6) kirjallisuuskatsauksessa on havaittu, että organisaatioiden esittämät vastuullisuustiedot ovat usein hajanaisia, epäyhtenäisiä ja vaikeasti varmennettavissa. Raportointikäytännöt vaihtelevat huomattavasti, ja viherpesun riski on todellinen silloin, kun yritykset nostavat esiin valikoituja myönteisiä ESG-tuloksia ilman riittävää läpinäkyvyyttä. Riippumattoman varmennuksen toteuttaminen vaikeutuu tilanteissa, joissa käytettävissä oleva tieto ei täytä luotettavuudelle asetettuja vaatimuksia.

Pienten ja keskisuurten yritysten kohdalla esiin nousevat omat erityishaasteet. Setyaningsih ym. (2024, 2–3) ovat analysoineet pk-yritysten tilannetta systemaattisen kirjallisuuskatsauksen avulla ja todenneet, että resurssien rajallisuus, osaamisen puute ja teknologiset rajoitteet haittaavat raportointia. GRI-standardien soveltaminen koetaan vaikeaksi, koska ne vaativat paljon aikaa ja asiantuntemusta. Myös tiedonhallintajärjestelmien puutteet ja vähäinen henkilöstö hankaloittavat ESG-tiedon kokoamista ja esittämistä johdonmukaisesti. Heidän mukaansa varmennuksen onnistuminen edellyttää, että organisaatio pystyy tuottamaan riittävän laadukasta ja rakenteellisesti eheää aineistoa.

Sääntelyn keskeneräisyys ja tulkinnanvaraisuus lisäävät entisestään epävarmuutta. Mezzanotten (2024, 634–636) mukaan kaksoisolennaisuuden arviointi aiheuttaa vaikeuksia monille organisaatioille. Haasteena on määrittellä, mitkä vaikutukset ovat olennaisia sekä liiketoiminnan että yhteiskunnan näkökulmasta. Oikeudelliset riskit kasvavat, jos raportti ei täytä sääntelylle asetettuja vaatimuksia tai perustuu heikosti dokumentoituihin vaikutusarvioihin. Hänen mukaansa tilanne vaikeutuu entisestään, kun standardien soveltamisohjeet puuttuvat tai käytännöt ovat vielä muotoutumassa.

Yllä esitellyt haasteet ja epävarmuustekijät ovat olennainen osa tilintarkastajan työtä kestävyyseraportoinnin varmennuksessa, ja luvussa (5) esitellään, miten tutkimuksen haastateltavat asiantuntijat ovat nämä asiat kokeneet ja nähneet käytännössä.

4 Tutkimusmenetelmät

Luvussa käsitellään opinnäytetyön tutkimuksellinen lähestymistapa, aineistonkeruu ja analyysi. Tavoitteena oli selvittää tilintarkastajien kokemuksia ja näkemyksiä kestävyysraportoinnin tarkastuksesta, joten lähestymistavaksi valittiin laadullinen haastattelututkimus. Aineistonkeruumenetelmänä käytettiin puolistrukturoitua teemahaastattelua. Luvussa käsitellään lisäksi haastateltavien valintaperusteet, aineistonkeruun toteutus, analyysimenetelmä sekä tutkimuksen luotettavuuteen ja eettisyyteen liittyvät näkökulmat.

4.1 Kvalitatiivinen tutkimus eli laadullinen tutkimus

Tarkoituksena oli ymmärtää, millaiseksi tilintarkastajat kokevat vastuunsa ja roolinsa kestävyysraportoinnin tarkastamisessa. Koska kyse on henkilökohtaisista kokemuksista ja asiantuntijuudesta, lähestymistavaksi valikoitui kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus. Menetelmän avulla voidaan tavoittaa ilmiön monipuolista ja syvällistä ymmärrystä sen sijaan, että pyrittäisiin tilastollisiin yleistyksiin. (Puusa & Juuti 2011, 47; Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 1997, 185.)

Opinnäytetöissä käytettävät tutkimusmenetelmät voidaan jakaa neljään päätyyppiin: laadullisiin ja määrällisiin menetelmiin, kirjallisuuskatsauksiin sekä kehittämismenetelmiin. Laadullinen tutkimus soveltuu tilanteisiin, joissa halutaan ymmärtää ilmiötä syvällisesti ja kontekstuaalisesti yksilön tai asiantuntijan näkökulmasta. Määrällisessä tutkimuksessa hyödynnetään numeerista aineistoa ja tilastollisia menetelmiä, kun tavoitteena on esimerkiksi vertailla ryhmiä tai kuvata ilmiön yleisyyttä. Kirjallisuuskatsaus rakentuu aiempien tutkimusten tarkasteluun ja kokonaiskuvan muodostamiseen ilman uuden aineiston keruuta. Kehittämismenetelmät taas keskittyvät käytännön parantamiseen, esimerkiksi palvelun tai toimintamallin kehittämiseen. Menetelmän valinta tulee aina tehdä tutkimuskysymysten ja työn tavoitteiden perusteella. (OppariBoost 2024.)

Haastattelu on yksi käytetyimmistä aineistonkeruumenetelmistä laadullisessa tutkimuksessa, ja sen vahvuutena pidetään erityisesti vuorovaikutteisuutta ja muuntautumiskykyä. Haastattelutilanteessa tutkijalla on mahdollisuus esittää kysymykset joustavassa järjestyksessä, tarkentaa niitä tarvittaessa ja selvittää vastausten sisältöä. Tällainen menetelmä mahdollistaa syvällisemmän ymmärryksen muodostamisen verrattuna esimerkiksi lomakekyselyihin, joissa kysymysten muoto ja järjestys ovat kaikille vastaajille samanlaiset. Haastattelumuotoja on useita, ja yksi yleisesti käytetyistä on teemahaastattelu, jossa keskustelu rakentuu ennalta määriteltujen aihealueiden ympärille. Vaikka haastatteluissa hyödynnetään valmiita teemoja, ne eivät rajoita keskustelua liikaa, vaan mahdollistavat myös yksilöllisten näkökulmien esiin tuomisen. Menetelmän etuna on se, että tutkija

voi tarkentaa kysymyksiä vastausten perusteella, mikä tukee merkityksellisten havaintojen syntymistä tutkimuksen tavoitteiden mukaisesti (Sarajärvi ja Tuomi 2018, 80–85).

Tässä tutkimuksessa aineisto kerättiin puolistrukturoiduilla teemahaastatteluilta, jotka soveltuvat hyvin asiantuntijoiden kokemusten tarkasteluun. Haastattelurunko perustui viiteen keskeiseen teemaan (ks. liite 1), jotka johdettiin tutkimuskysymyksistä (ks. 1.1). Kysymykset toimitettiin haastateltaville etukäteen, jotta heillä oli mahdollisuus valmistautua käsiteltäviin aiheisiin. Ennakovalmistelu voi parantaa vastausten laatua ja syvyyttä, erityisesti silloin, kun käsiteltävä aihe on monimutkainen ja vaatii asiantuntemusta (Sarajärvi ja Tuomi 2018, 82).

4.2 Haastateltavien valinta

Haastateltavat valittiin tarkoituksenmukaisella otannalla, joka on tyypillinen laadullisen tutkimuksen tapa kerätä aineistoa (Metsämuuronen 2006, 53). Tavoitteena ei ollut edustavuus, vaan asiantuntijuus: haastatteluun valikoituivat henkilöt, joilla oli tarvittava pätevyys, kokemus ja näkemystä kestävyysraportoinnin tarkastamisesta.

Alkuperäisenä tavoitteena oli toteuttaa seitsemän haastattelua, mutta käytännössä sopiminen osoittautui haasteelliseksi. Kaikkia suunniteltuja osallistujia ei tavoitettu, ja osa asiantuntijoista joutui kieltäytymään aikataulullisista syistä. Lopulliseksi määräksi muodostui neljä haastattelua. Kaikilla osallistujilla oli KRT-pätevyys, ja heistä kolme oli lisäksi KHT-tilintarkastajia. Yhdellä haastateltavista oli HT-pätevyys. Kaikki haastateltavat työskentelivät aktiivisesti kestävyysraporttien tarkastamisen parissa.

Haastateltavia haettiin eri tilintarkastusyhteisöistä. Yhteydenottoja tehtiin sekä henkilökohtaisten verkostojen että organisaatioiden viestinnän kautta. Vaikka organisaatioiden välinen jakauma ei ollut tasapainotettu, taustojen monipuolisuus toi aineistoon syvyyttä. Keskeisin valintakriteeri oli käytännön kokemus vastuullisuusraporttien tarkastamisesta. HT-pätevyys yhdistettynä KRT-koulutukseen katsottiin riittäväksi, mikäli työhistoria osoitti vahvaa käytännön osaamista. Jokaisen haastateltavan soveltuvuus arvioitiin ennen yhteydenottoa.

4.3 Haastattelujen toteutus

Haastattelut toteutettiin Microsoft Teamsin kautta yksilöhaastatteluina maaliskuun ja huhtikuun 2025 aikana. Kyseessä oli opinnäytetyön toinen aineistonkeruukierros. Aiempi aineisto jouduttiin

hylkäämään, koska keväällä 2025 hyväksytty Green Deal -Omnibus-paketti muutti olennaisesti CSRD:n soveltamisaikatauluja ja sisältövaatimuksia.

Kutsut toimitettiin sähköpostitse. Viestissä kerrottiin tutkimuksen tavoitteet, tekniset ohjeet, tietoturvaan ja anonymiteettiin liittyvät käytännöt sekä liitettiin mukaan haastattelukysymykset (Liite 1). Haastateltaville tarjottiin mahdollisuus esittää kysymyksiä ja peruuttaa osallistumisensa.

Itse haastattelut kestivät 30–90 minuuttia, ja ne toteutettiin puolistrukturoituna. Kaikille esitettiin samat kysymykset, mutta haastattelun aikana esitettiin lisäkysymyksiä tarpeen mukaan. Tämä mahdollisti sekä keskinäisen vertailtavuuden että henkilökohtaisen syventymisen tärkeiksi koettuihin aiheisiin (Eskola & Vastamäki 2010, 28; Tuomi & Sarajärvi 2018, 87–88).

Haastattelut tallennettiin Teams-sovelluksen avulla ja litteroitiin automaattisella työkalulla. Koska automaattinen litterointi ei ole täysin luotettava, kaikki teksti tarkistettiin ja korjattiin manuaalisesti vertaamalla sitä videon äänitallenteeseen. Haastateltavia ohjeistettiin puhumaan selkeästi, jotta litterointiohjelma tunnistaisi sanat oikein. Siitä huolimatta osa sisällöstä vaati tarkennuksia, ja manuaalinen korjaus tehtiin huolellisesti litteroinnin aikana.

Haastattelut nimettiin analyysivaiheessa koodilla Henkilö 1, Henkilö 2, Henkilö 3 ja Henkilö 4 niiden toteutusajankohdan mukaisessa järjestyksessä. Tällä tavoin varmistettiin, että aineisto pysyy selkeästi jäsennehtynä ja että yksittäisten vastausten seuraaminen analyysin eri vaiheissa on mahdollista ilman, että haastateltavien henkilöllisyys vaarantuu. Tutkimuksen kaikissa vaiheissa huolehdittiin siitä, ettei henkilöiden nimiä, työnantajia tai muita tunnistettavia tietoja mainita, eikä niitä sisällytetty haastatteluaineistoon tai raportointiin. Anonymiteetin säilyttämiseksi turvattiin haastateltavien yksityisyys ja pyrittiin luomaan avoin ja luottamuksellinen keskusteluilmapiiri haastattelujen aikana.

4.4 Aineiston analysointi

Litteroitu aineisto analysoitiin temaattisen analyysin keinoin. Menetelmä sopii hyvin laadulliseen tutkimukseen, sillä sen avulla on mahdollista tunnistaa toistuvia teemoja ja rakenteita ilman ennalta määriteltäviä luokkia. (Eskola & Suoranta 1998, 19; Puusa & Juuti 2011, 114.)

Analyysi eteni vaiheittain. Aineisto käytiin ensin läpi useaan kertaan, jonka jälkeen siitä poimittiin olennaisia ilmauksia. Nämä ryhmiteltiin teemoiksi, jotka liittyivät esimerkiksi tarkastajan vastuuseen, sääntelytulkintoihin, ammattieettisiin kysymyksiin ja käytännön haasteisiin.

Tavoitteena ei ollut kvantitatiivinen yleistys vaan kokonaiskuvan rakentaminen siitä, miten tilintarkastajat hahmottavat tehtävänsä vastuullisuusraportoinnin tarkastajina ja millaisia valmiuksia heillä on uuden sääntelykehysten vaatimusten täyttämiseen.

4.5 Tutkimuksen luotettavuus ja eettisyys

Tutkimuksen luotettavuus perustui siihen, että haastattelut toteutettiin huolellisesti, analyysi tehtiin systemaattisesti ja tutkimusetiikan periaatteita noudatettiin kaikissa vaiheissa. Haastateltavien valinta perustui tarkoituksenmukaisuuteen, ei satunnaisuuteen, mikä on laadullisessa tutkimuksessa hyväksyttävää. (Metsämuuronen 2006, 53.)

Tutkijan rooli oli kuunteleva ja neutraali. Haastattelut toteutettiin vapaaehtoisuuden periaatteella ja haastateltaville kerrottiin selkeästi tutkimuksen tarkoituksesta, tietojen käsittelystä ja äänitysten tallentamisesta. Aineisto säilytettiin salasanalla suojatuissa kansioissa tutkijan oppilaitosympäristössä. Pääsy oli rajattu vain tutkijalle. Aineisto poistetaan turvallisesti opinnäytetyön valmistumisen jälkeen eikä sitä käytetä uudelleen ilman erillistä lupaa.

5 Tutkimustulokset

Tässä luvussa esitellään tutkimuksen haastatteluaineiston analyysin tulokset. Aineisto koostui neljän tilintarkastajan haastatteluista, jotka toteutettiin maaliskuussa–huhtikuussa 2025. Haastateltavat nimettiin analyysivaiheessa koodeilla Henkilö 1, Henkilö 2, Henkilö 3 ja Henkilö 4 haastattelujen toteutusajankohdan mukaisessa järjestyksessä. Henkilöt ovat iältään 33–62-vuotiaita, ja heillä on laaja-alainen kokemus tilintarkastuksesta ja kestävyystiedon varmentamisesta. Kaikilla on suoritettu KRT-pätevyys, ja kolme haastateltavista toimii KHT-tilintarkastajana ja yksi HT-tilintarkastajana.

Analyysi toteutettiin aineistolähtöisellä temaattisella analyysillä. Litteroidusta aineistosta etsittiin toistuvia teemoja, jotka kuvastavat tilintarkastajien näkemyksiä vastuullisuuteen, rooliin ja haasteisiin liittyen kestävyysraporttien tarkastuksessa. Tarkoituksena oli tuoda esiin sekä yhteneväisyyksiä että eroavaisuuksia näkemyksissä.

5.1 Tilintarkastajan vastuu ja rooli

Haastateltujen tilintarkastajien mukaan kestävyysraportoinnin tarkastukseen liittyvä vastuu oli monitasoinen ja poikkesi selvästi totutusta tilinpäätöstarkastuksesta. Vastuun nähtiin rakentuvan virallisten standardien lisäksi myös ammattietiikkaan ja henkilökohtaiseen harkintaan, erityisesti silloin, kun tarkastettavat sisällöt eivät vielä olleet täysin vakiintuneita. Tilintarkastajan tehtävä hahmottui teknisten velvoitteiden ohella laajemmaksi vastuuksi toimia uskottavan ja läpinäkyvän raportoinnin edistäjänä.

Henkilö 1 kuvasi vastuun perustuvan ISAE 3000 -standardiin ja siihen, että varmennusprosessin kautta voidaan muodostaa johtopäätös raportin olennaisesta virheettömyydestä. Hän toi esiin, että vaikka tarkastajalla on tärkeä tehtävä prosessissa, vastuu raportin sisällöstä säilyy johdolla ja hallituksella. Hän painotti, että vastuun selkeä raja on tärkeä ymmärtää, koska raportoinnin käytännöt ovat vielä osittain kehittymässä ja tulkinnanvaraisia.

Henkilö 2 luonnehti vastuuta rajoitetun varmuuden näkökulmasta. Hänen mukaansa tarkastus ei ole yhtä laaja kuin tilinpäätöksen yhteydessä, mutta merkitys sidosryhmien näkökulmasta on silti huomattava. Hän kertoi suhtautuvansa tehtävään vakavasti, koska raportin tiedot voivat vaikuttaa konkreettisesti siihen, miten ulkopuoliset arvioivat yrityksen toimintaa. Hänelle rooli näyttäytyi ennen kaikkea riippumattomana arviointina, jolla on tärkeä paikka osana yrityksen vastuullisuusviestintää.

Henkilö 3 toi keskusteluun vahvasti eettisen näkökulman. Hän kertoi usein olevansa mukana tilanteissa, joissa asiakas ei vielä ollut valmis varsinaiseen varmennukseen, mutta tarvitsi asiantuntevaa tukea raportointikäytäntöjen rakentamisessa. Näissä tilanteissa rooli oli hänen mukaansa enemmän ohjaava kuin tarkastava. Hän koki tehtävän vastuulliseksi, koska tilintarkastaja voi olla mukana edistämässä parempia käytäntöjä ja vahvistamassa luotettavan viestinnän pohjaa. Eettinen velvollisuus nousi hänen puheessaan yhtä merkittäväksi kuin tekninen pätevyys.

Henkilö 4 puolestaan painotti raportoinnin laadullisten osien arviointia. Hän kuvasi tilanteita, joissa raportin sanallinen sisältö oli muodoltaan epämääräinen tai vailla selkeitä lähteitä, ja näki tällöin tehtäväkseen kysyä tarkentavia kysymyksiä ja arvioida kokonaisuuden uskottavuutta. Hän piti tärkeänä, että tilintarkastaja ei keskity pelkästään lukuihin vaan ottaa kantaa myös siihen, onko esitystapa selkeä, tasapainoinen ja ymmärrettävä. Hänen mukaansa tehtävä edellyttää harkintaa ja kykyä kohdata monenlaista aineistoa käytännönläheisesti mutta kriittisesti.

Haastateltavien näkemyksissä oli selkeitä yhteisiä piirteitä, mutta myös eroavaisuuksia siinä, mihin kukin painotti vastuunsa ydintä. Osa piti tarkastusvastuuta selkeästi sääntelyyn rajautuvana, kun taas toiset kuvasivat tehtävää laajemmaksi kokonaisuudeksi, jossa tilintarkastaja toimii myös tukena ja suunnannäyttäjänä. Kaikki kuitenkin korostivat, että tehtävään suhtaudutaan vakavasti ja että se vaatii uudenlaista osaamista, erityisesti tilanteissa, joissa raportointikäytännöt ovat vasta rakentumassa. Vastuun nähtiin kasvavan ja muuttuvan paitsi säännösten, myös asiakkaiden ja yhteiskunnan odotusten mukana.

5.2 Tarkastusprosessin erityispiirteet ja eroavaisuudet

Haastatteluissa nousi esiin yhteinen näkemys siitä, että kestävyysraportoinnin tarkastus poikkeaa olennaisesti tilinpäätökseen liittyvästä tarkastuksesta. Erot koskivat sekä sisällöllisiä painotuksia että menetelmällisiä käytäntöjä. Vaikka molemmissa sovelletaan ammattimaista harkintaa ja noudatetaan sääntöpohjaisia periaatteita, kestävyysraportoinnin tarkastus rakentuu erilaiselle lähestymistavalle ja prosessiin.

Keskeinen ero liittyi varmennuksen varmuuden tasoon. Tilintarkastuksessa tavoitteena on kohtuullinen varmuus, mikä edellyttää laaja-alaista aineiston ja sisäisten kontrollien tarkastamista. Kestävyysraportoinnin yhteydessä varmennus perustuu rajoitettuun varmuuteen, jossa tarkastajan tehtävänä on arvioida, onko havaittavissa sellaisia seikkoja, jotka viittaisivat olennaisiin virheisiin. Varmennuksen varmuuden taso vaikuttaa siihen, kuinka laajasti ja syvällisesti aineistoa tarkastetaan.

Henkilö 1 kertoi, että tarkastuksessa ei toteuteta yksityiskohtaista aineistotestausta samaan tapaan kuin tilintarkastuksessa. Prosessi rakentuu hänen mukaansa dokumenttien tarkasteluun, haastatteluihin sekä arviointiin, joka perustuu päättelyyn ja sisällön johdonmukaisuuteen. Laadullisten tietojen merkitys korostuu erityisesti silloin, kun arvioidaan esimerkiksi raportissa esitetyjä strategioita tai tavoitteita. Tällaisissa tilanteissa tarkastajan tehtävä ulottuu numeerisen tarkkuuden ulkopuolelle.

Henkilö 2 kuvasi tarkastusprosessia vuorovaikutteiseksi. Hänen mukaansa asiakasorganisaatioilla ei useinkaan ole valmiita käytäntöjä kestävyysraportoinnin laatimiseen, mikä edellyttää tarkastajalta keskustelua ja kysymysten esittämistä jo raportoinnin rakenteellisista valinnoista. Prosessi ei koostu pelkästään dokumenttien läpikäynnistä, vaan siinä korostuvat neuvottelutietoinen työskentelytapa ja kyky ohjata asiakasta, säilyttäen samalla riippumattomuus.

Henkilö 3 toi esiin tarkastuksen alkuvaiheen, jossa perehdytään kaksoisolennaisuusanalyysiin. Tämä osa tarkastusprosessia ei kuulu tilinpäätöksen tarkastukseen. Hän kuvaili analyysin arvioimista vaativaksi, sillä se edellyttää ymmärrystä yrityksen toimialasta, vaikutusketjuista ja sidosryhmien odotuksista. Tarkastusta ei voi hänen mukaansa toteuttaa irrallaan toimintaympäristön kontekstista, vaan se vaatii laajempaa näkökulmaa kuin pelkkä tietojen oikeellisuuden tarkastaminen.

Henkilö 4 painotti, että tarkastus kohdistuu raportointiprosessin uskottavuuteen. Hän kuvasi tilannetta, jossa raportin päästölukuihin ei voitu ottaa kantaa ennen kuin niiden taustalla oleva mittausmenetelmä oli dokumentoitu tai kolmannen osapuolen analyysi oli käytettävissä. Tällaiset tilanteet ovat hänen mukaansa yleisempiä kestävyysraportoinnissa kuin taloudellisessa raportoinnissa, jossa tiedot perustuvat suoraan kirjanpidollisiin lukuihin.

Haastateltavat toivat esiin, että tarkastusprosessi ei ole vielä täysin vakiintunut. Menetelmät ja toimintatavat ovat osin rakentumassa, ja tarkastuksen kulku voi poiketa merkittävästi toimeksiannosta toiseen. Tarkastusprosessin epäyhtenäisyys edellyttää tilintarkastajalta kykyä soveltaa harkintaa ja joustavuutta tilanteen mukaan. Myös standardien tulkinnassa nähtiin vielä kehitettävää.

Tarkastusprosessin erityispiirteinä pidettiin kokonaisuutta, jossa asiantuntijuus, arviointitaito ja viestinnälliset valmiudet ovat keskeisiä. Tilintarkastajan tehtävä ei rajoitu yksittäisten tietojen tarkistamiseen, vaan siihen sisältyy usein myös asiakkaan tukemista raportoinnin eri vaiheissa. Työ näyttäytyi monipuolisena ja vaativana, erityisesti tilanteissa, joissa käytännöt ovat vielä kehitymässä.

5.3 Haasteet ja epävarmuustekijät

Haastatteluissa nousi esiin useita keskeisiä haasteita ja epävarmuustekijöitä, jotka liittyivät kestävyysraportoinnin tarkastamiseen. Näkemykset kohdistuivat erityisesti organisaatioiden valmistautumiseen, tilintarkastajien osaamiseen, sääntely-ympäristön keskeneräisyyteen ja eettisiin kysymyksiin. Lisäksi nousi esiin huolia viherpesun tunnistamisesta ja siihen puuttumisesta.

Raportoivien organisaatioiden valmistautumattomuus mainittiin toistuvasti. Henkilö 1 kuvasi, että monet asiakkaat eivät ole vielä sisäistäneet raportointiin ja varmennukseen liittyviä velvoitteita. Hänen mukaansa toimitetut aineistot jäävät usein yleisluonteisiksi yhteenvedoiksi, joiden taustalla ei ole kattavaa dokumentaatiota. Samansuuntaisesti Henkilö 4 totesi, että prosessit ja dokumenttipohjat puuttuvat usein kokonaan, vaikka raportti olisi jo julkaistu.

Sääntely- ja standardikehyksen keskeneräisyys nousi esiin laajana haastekokonaisuutena. Haastateltavien mukaan CSRD ja ESRS tarjoavat viitekehyksen, mutta niiden tulkinta ei ole vielä vakiintunut. Henkilö 3 painotti, että useat raportointivaatimukset ovat monitulkintaisia, eikä tarkastajilla ole käytettävissään selkeitä ohjeistuksia. Henkilö 2 kuvasi kenttää epävarmaksi ja korosti, että jokainen toimeksianto tuo esiin uusia kysymyksiä, joihin ei välttämättä ole olemassa valmiita ratkaisuja. Tämä epävarmuus kuormittaa sekä tarkastajia että asiakasyrityksiä.

Useampi haastateltava viittasi Green Omnibus -paketin vaikutuksiin. Henkilö 1 ja Henkilö 3 kertoivat, että raportointien siirtyminen paketin ensimmäisen osan myötä keskeytti suunniteltuja varmennusprosesseja. Henkilö 1 mainitsi tilanteita, joissa asiakkaat keskeyttivät valmistelunsa kokonaan. Henkilö 3 näki aikataulumuutoksissa myös hyötyä, mutta katsoi, että ne samalla hidastavat alan käytäntöjen vakiintumista.

Eettisiä ja ammatillisia haasteita ilmeni erityisesti viherpesuun liittyen. Henkilö 2 nosti esiin tilanteita, joissa raportointia oli muotoiltu tavalla, joka saattoi johtaa sidosryhmien harhaan. Hänen mukaansa tarkastajan tulee kyetä kyseenalaistamaan väitteitä myös silloin, kun ne on esitetty muodollisesti oikeassa muodossa. Henkilö 4 painotti, että tilintarkastajan tehtävään kuuluu tuoda esiin kriittisiä havaintoja, vaikka ne eivät aina vastaisi asiakkaan odotuksia.

Osaamisen kehittämisen tarve oli yhteinen huolenaihe. Henkilö 2 korosti, että jokainen toimeksianto edellyttää laajempaa ymmärrystä esimerkiksi ympäristön ja sosiaalisen vastuun teemoista. Henkilö 4 totesi, että uuden osaamisen omaksuminen vaatii aikaa ja jatkuvaa kouluttautumista. Hän nosti esiin työryhmätoiminnan ja sisäiset koulutukset keinoina osaamisen jakamiseen ja vahvistamiseen.

Useat haastateltavat mainitsivat myös resurssien ja aikataulujen haasteet. Henkilö 1 huomautti, että asiakkaat eivät aina ole valmiita investoimaan siihen työmäärään, jonka korkeatasoinen varmennus edellyttää. Tällainen resurssien riittämättömyys voi johtaa tilanteisiin, joissa tarkastajan käytettävissä oleva aika ja tuki eivät ole riittäviä. Henkilö 3 totesi, että raportointiprosessi käynnistään usein liian myöhään suhteessa niihin odotuksiin, joita varmennukselle asetetaan.

Haastattelujen perusteella kestävyysraportoinnin tarkastaminen edellyttää laajaa teknistä ja sisällöllistä osaamista, kykyä toimia epävarmuudessa sekä valmiutta kohdata tilanteita, joissa käytännöt ja odotukset elävät jatkuvasti. Tilintarkastajan rooli edellyttää sekä sääntelyn tuntemusta että eettistä arviointikykyä, joita on kehitettävä määrätietoisesti.

5.4 Osaamisvaatimukset ja asiantuntijuuden kehittäminen

Haastatteluissa vallitsi yksimielisyys siitä, että kestävyysraportoinnin tarkastaminen edellyttää uudenlaista osaamista, joka ulottuu selvästi perinteisen taloudellisen tarkastuksen ulkopuolelle. Haastateltavien mukaan erityisesti kestävyysraportin aihealueiden arviointi vaatii monialaista ymmärrystä ja jatkuvaa ammattitaidon kehittämistä.

Henkilö 1 painotti, että ympäristöön ja sosiaaliseen vastuuseen liittyvät osa-alueet ovat keskeisiä. Hän totesi, että kestävyysraportoinnissa käsitellään runsaasti laadullista tietoa, jonka arviointi edellyttää kykyä tunnistaa olennaisia näkökulmia ja suhteuttaa tiedot raportin kokonaisuuteen. Samalla on osattava tarkastaa, millä perusteilla tiedot on laskettu ja millaisia mittareita on käytetty. Tähän sisältyy teknisen osaamisen lisäksi myös kyky ajatella kriittisesti.

Henkilö 2 kertoi osallistuvansa aktiivisesti täydennyskoulutuksiin, joita järjestävät esimerkiksi Suomen Tilintarkastajat ry ja oma työnantaja. Hän piti kokemusten jakamista ja ammatillista verkostoitumista olennaisena tapana kehittää osaamista. Erityisesti hän korosti vertaisoppimisen merkitystä monimutkaisten ja muuttuvien sääntelykokonaisuuksien hallinnassa.

Henkilö 3 kuvasi, että KRT-pätevyyskoulutus on ollut hyödyllinen lähtökohta, mutta ei riittävä itsessään. Hänen mukaansa tilintarkastajien on seurattava sääntelyn kehitystä sekä kansallisesti että EU-tasolla. Lisäksi hän toi esiin tarpeen omaksua uudentyyppisiä varmennusmenetelmiä, kuten ISAE 3000 -standardin soveltamista laadullisen tiedon arvioinnissa.

Henkilö 4 totesi, että perinteinen talousosaaminen ei enää yksin vastaa työn vaatimuksiin. Hän kuvasi esimerkkejä tiedoista, joita tilintarkastajan tulee nykyisin ymmärtää: hiilijalanjälkilaskennan periaatteet, toimitusketjujen vastuullisuuteen liittyvät vaatimukset ja sosiaalisten vaikutusten arviointi. Näiden hallinta edellyttää monitieteistä lähestymistapaa ja jatkuvaa halua oppia uusia sisältöalueita, joita ei käsitellä perinteisessä auktorisoidun tilintarkastajan koulutuspolussa.

Kaikki haastateltavat korostivat, että myös tarkastusyhteisöjen tulee tukea henkilöstön osaamisen kehittämistä. Sisäiset koulutusohjelmat, tiimien välinen tiedon jakaminen sekä tapausesimerkkien hyödyntäminen mainittiin keinoina vahvistaa yhteistä osaamis pohjaa. Henkilö 2 kertoi, että heidän organisaatiossaan toimii erillinen kestävyysraportointi-työryhmä, jonka tehtävänä on osaamisen jakaminen ja tarkastuskäytäntöjen kehittäminen.

Haastattelujen perusteella jatkuva oppiminen ei näyttäytynyt ainoastaan vaatimuksena, vaan myös tilaisuutena vahvistaa asiantuntijaroolia. Tilintarkastajilta edellytetään laaja-alaisen tietopohjan hallintaa, eettistä herkkyyttä sekä valmiutta sopeutua muutuvaan toimintaympäristöön. Tilintarkastus-alaa ohjaavien tahojen, kuten Patentti- ja rekisterihallituksen ja Suomen Tilintarkastajat ry:n, linjaukset tukevat kehitystä, jonka mukaan kestävyysraportointiin liittyvä varmennus vaatii omaa pätevyymistä ja jatkuvaa osaamisen ylläpitoa.

5.5 Tulevaisuuden näkymät ja kehityssuunnat

Haastatteluissa korostui yhteinen näkemys siitä, että kestävyysraportoinnin tarkastus vakiintuu tulevina vuosina osaksi tilintarkastajan tehtäväkenttää. Haastateltavat arvioivat, että käytäntöjen selkeytyminen, osaamisen syventyminen ja raportoidun tiedon laadun kehittyminen vahvistavat sen asemaa osana yritysten virallista raportointia.

Henkilö 1 arvioi, että kestävyysraportointi kehittyy kokonaisuudeksi, jossa tilintarkastaja ei enää toimi vain tarkastajana, vaan myös asiantuntijana. Hänen mukaansa kestävyysraporteissa esitettyjen sisältöjen merkitys kasvaa, ja erityisesti sijoittajat alkavat odottaa yhtä suurta luotettavuutta kuin taloudellisten tietojen kohdalla. Tämän kehityksen myötä myös osaamisvaatimukset laajenevat.

Henkilö 2 ennakoii, että tarkastusprosessit yhdenmukaistuvat ja vakiintuvat. Hänen mukaansa tarkastajille tullaan tarjoamaan lisää käytännön työkaluja ja mallipohjia, jotka tukevat tehokasta varmennusta. Hän myös pitää todennäköisenä, että tekoälyyn ja muihin digitaalisiin ratkaisuihin perustuvat työkalut tulevat osaksi tarkastuksen eri vaiheita, erityisesti tietojen analysoinnissa ja vertailussa.

Henkilö 3 korosti sääntelyn ja ohjeistuksen merkitystä tulevaisuuden kehityksessä. Hänen mukaansa viranomaisten ja sääntelyelinten on nyt lunastettava roolinsa tarjoamalla selkeät, ajantasaiset ohjeistukset. Hän näki, että epävarmuus esimerkiksi CSRD:n toimeenpanosta ja ESRS-standardien tulkinnasta haittaa sekä raportointivelvollisia yrityksiä että tarkastajia. EU-tason yhtenäisten käytäntöjen vakiinnuttaminen nousi hänen puheessaan keskeiseksi tavoitteeksi.

Henkilö 4 nosti esiin mahdollisuuden uuden asiantuntijaroolin syntymiseen. Hän arvioi, että tarkastajien joukkoon voi muodostua erillinen ammattikunta, joka keskittyy kestävyysraportointiin liittyviin osa-alueisiin. Taustalla on hänen mukaansa tarve syvemmälle asiantuntemukselle erityisesti ympäristöön, sosiaaliseen vastuuseen ja hallintokäytäntöihin liittyen. Hän kuitenkin näki tärkeänä, että myös nykyiset tilintarkastajat voivat laajentaa osaamistaan kestävyysraportoinnin suuntaan, mikäli he panostavat koulutukseen ja ammatilliseen kehittämiseen.

Useat haastateltavat mainitsivat Green Omnibus -paketin vaikutukset sääntelyprosessiin. Aikataulumuutokset ja epävarmuus sisältövaatimuksista nähtiin hidastavina tekijöinä, mutta myös mahdollisuutena kehittää raportointikäytäntöjä ja tarkastusprosesseja ennen varsinaisen raportointivelvollisuuden voimaantuloa. Toiveena oli, että kehitystä tuetaan johdonmukaisella sääntelyllä, koulutuksella ja käytännönläheisillä ohjeistuksilla.

Yleisesti katsottuna tulevaisuus nähtiin sekä vaatimuksia että mahdollisuuksia sisältävänä kehityskulkuna. Kestävyysraportointiin kohdistuva varmennus ei näyttäytynyt enää siirtymävaiheen ilmiönä, vaan pysyvänä osana tilintarkastajan ammatillista roolia. Tähän muutokseen vastaaminen edellyttää lisää käytännön kokemusta, yhteisten käytäntöjen rakentamista ja jatkuvaa osaamisen kehittämistä.

6 Pohdinta

Tässä luvussa tarkastellaan tutkimuksen keskeisiä havaintoja ja niistä tehtäviä johtopäätöksiä suhteessa aiempaan tutkimukseen ja teoreettiseen viitekehykseen. Pohdinta syventää ymmärrystä siitä, miten tilintarkastajat kokevat roolinsa kestävyysraporttien tarkastuksessa sekä mitä haasteita, vastuukysymyksiä ja osaamistarpeita he työssään kohtaavat. Lisäksi arvioidaan tutkimuksen luotettavuutta ja pätevyyttä sekä esitetään kehittämis- ja jatkotutkimusehdotuksia. Lopuksi reflektoidaan opinnäytetyöprosessia ja omaa oppimista tämän työn aikana.

6.1 Johtopäätökset

Opinnäytetyön tavoitteena oli tarkastella, miten tilintarkastajat kokevat roolinsa ja vastuunsa kestävyysraportoinnin tarkastuksessa tilanteessa, jossa sääntely ja käytännöt ovat vielä osittain muotoutumattomia. Tutkimustulokset osoittavat, että tilintarkastajien kokema vastuu on moniulotteinen ja ulottuu sääntöpohjaisesta varmentamisesta myös eettiseen arviointiin, neuvontaan ja tulkintaan. Tämä havainto saa vahvistusta tietoperustasta, jossa tilintarkastajan työnkuvan laajentuminen koskemaan myös ei-taloudellista tietoa tunnustetaan merkittävänä muutoksena (ks. 2.3).

Vaikka juridinen vastuu nähtiin selkeänä, painottuivat haastatteluissa tilintarkastajan tehtävän sisällölliset haasteet, jotka syntyvät sääntelyn tulkinnanvaraisuudesta, raporttien laadullisesta luonteesta ja asiakkaiden vaihtelevasta valmistautuneisuudesta. Näkemykset ovat linjassa sen kanssa, että kestävyysraportoinnin tarkastus perustuu rajoitetun varmuuden tasoon, mikä eroaa selvästi kohtuullisen varmuuden periaatteesta perinteisessä tilintarkastuksessa (ks. 3.2). Tilintarkastajien mukaan olennaisuuden arviointi ja tiedon uskottavuuden varmistaminen korostuvat erityisesti silloin, kun käytössä ei ole numeerisesti mitattavaa aineistoa tai dokumentaatio on hajanaista. Tämä vastaa tietoperustan kuvausta siitä, kuinka laadullisen sisällön arviointi vaatii harkintaa ja uutta osaamista (ks. 3.3).

Tilintarkastajat kuvasivat, että kestävyysraportoinnin tarkastusprosessi eroaa vakiintuneista taloudellisista tarkastuksista sekä sisällöllisesti että menetelmällisesti. Tarkastus ei perustu yksinomaan aineistotestaukseen tai sisäisten kontrollien arviointiin, vaan vaatii vuorovaikutteista työskentelyä ja asiakkaan prosessien ymmärtämistä. Tilintarkastajan työssä yhdistyvät arviointi, ohjaus ja eettinen reflektio, jotka muodostavat kokonaisuuden, jossa tekninen osaaminen ei yksin riitä. Nämä havainnot laajentavat tietoperustassa esitettyä roolikäsitystä, jossa tilintarkastaja toimii lähinnä varmentajana (vrt. 2.1).

Tutkimuksessa nousi esiin, että organisaatioiden valmistautumattomuus kestävyysraportointiin on merkittävä haaste. Tilintarkastajat kuvailivat tilanteita, joissa raportointi oli vielä rakenteellisesti

puutteellista ja aineistojen taustoitus heikkoa. Tietoperustassa viitataan vastaavaan ongelmaan pk-yritysten kohdalla, joiden resurssit ja osaaminen voivat olla riittämättömiä kattavan raportoinnin toteuttamiseen (ks. 3.4). Tästä johtuva epävarmuus näkyy myös tilintarkastajien työssä lisääntyneenä tarvevastetilanteena, jossa toimeksianto ei aina perustu valmiiseen aineistoon, vaan vaatii asiakkaan tukemista raportointivalmiuksien kehittämisessä.

Epävarmuutta aiheuttaa myös sääntelyn keskeneräisyys. Tilintarkastajat toivat esiin, että CSRD- ja ESRS-standardit tarjoavat yleisen viitekehyksen, mutta käytännön soveltamisohjeet ja vertailukelpoiset käytännöt puuttuvat. Tietoperusta tunnistaa saman ilmiön ja viittaa muun muassa standardien tulkinnanvaraisuuteen ja Omnibus-direktiivipaketin vaikutuksiin aikataulujen siirtyessä (ks. 3.1 ja 3.4). Tämä vaikuttaa siihen, kuinka luotettavasti ja yhdenmukaisesti kestävyystiedon tarkastus voidaan toteuttaa eri organisaatioissa.

Tilintarkastajien kuvaukset osaamisen kehittämisestä vahvistavat sen, että perinteinen uktorisoidun tilintarkastajan koulutuspolku ei tarjoa riittäviä valmiuksia uudentyyppiseen varmennukseen. Haastattelut toivat esiin tarpeen monialaiselle asiantuntemukselle, joka ulottuu ESG-teemoihin, mittarien tulkintaan ja vaikutusketjujen arviointiin. Tietoperustassa korostetaan vastaavasti, että kestävyystarkastus edellyttää uudenlaista lähestymistapaa, jossa taloudellinen, sosiaalinen ja ympäristöllinen näkökulma yhdistyvät (ks. 3.3). Täydennyskoulutus, työyhteisön sisäinen oppiminen ja vertaisverkostot näyttäytyivät keskeisinä keinoina ylläpitää ammattitaitoa.

Tulevaisuudennäkymät olivat haastateltavien mukaan pääosin myönteisiä. Tilintarkastajat uskoivat, että raportointikäytännöt ja tarkastusmenetelmät vakiintuvat ajan myötä. Kehityssuunta vastaa tietoperustassa esitettyä arviota siitä, että kestävyysraportointi on siirtymässä vapaaehtoisesta viestinnästä säädellyksi ja varmennettavaksi osaksi yrityksen virallista raportointia (ks. 3.1). Haastateltavat näkivät myös mahdollisuuden uusien asiantuntijaroolien syntymiseen ja erikoistumisen vahvistumiseen, kunhan sääntely, koulutus ja ohjeistus tukevat tätä kehitystä.

Yhteenvetona voidaan todeta, että tilintarkastajien tehtävä kestävyysraportoinnin tarkastuksessa on merkittävässä muutoksessa. Työ ei rajoitu vain sääntöpohjaiseen arviointiin, vaan siinä yhdistyvät asiantuntemus, harkinta ja kyky toimia eettisesti haastavissa tilanteissa. Tietoperustan ja empiiristen havaintojen välillä on selkeä yhteys, mutta myös poikkeamia, jotka viittaavat siihen, että käytäntö ylittää teoriassa esitetyt rajaukset. Tutkimus antaa viitteitä siitä, että tilintarkastuksen rooli yhteiskunnallisesti merkittävänä asiantuntijatehtävänä on vahvistumassa entisestään.

6.2 Tutkimuksen luotettavuus sekä pätevyys

Tutkimuksen luotettavuus rakentui useasta laadulliselle tutkimukselle ominaisesta periaatteesta. Näitä ovat tutkimusasetelman tarkoituksenmukaisuus, aineiston riittävyys, analyysin läpinäkyvyys ja tutkimuseettisten periaatteiden noudattaminen. Tutkimuksessa käytettiin puolistrukturoituja teemahaastatteluja, joilla kartoitettiin tilintarkastajien kokemuksia ja näkemyksiä kestävyysraporttien varmennuksesta. Neljän asiantuntijan haastatteluista muodostunut aineisto oli laadullisesti kattava, ja siinä saavutettiin saturaatiopiste, mikä tarkoittaa, että uudet havainnot alkoivat toistaa jo esiin nousseita teemoja. (Tuomi & Sarajärvi 2006, 91.)

Tutkimuksen pätevyyttä eli validiteettia vahvisti se, että haastattelukysymykset perustuivat suoraan tutkimusongelmaan ja sen alaongelmiin. Kysymysten kohdentuminen tilintarkastajien vastuisiin, osaamistarpeisiin ja kokemuksiin mahdollisti sen, että saadut vastaukset liittyivät suoraan tutkimuksen tavoitteisiin. Teoreettinen viitekehys toimi tulkinnan tukena ja mahdollisti aineiston peilaamisen aiempaan tietoon. Tämä osoittaa tutkimuksen hyvää sisällöllistä validiteettia. (Hirsjärvi ym. 1997, 231.)

Tutkimuksen reliaabelius, eli toistettavuus, pyrittiin varmistamaan johdonmukaisella toteutuksella. Kaikki haastattelut tehtiin samalla haastattelurungolla, nauhoitettiin ja litteroitiin automaattisesti. Litteroinnin oikeellisuus tarkistettiin alkuperäisäänitteitä vasten. Analyysi toteutettiin kahdessa vaiheessa: ensin haastatteluja jäsenneltiin kysymysten mukaisesti, jonka jälkeen etsittiin toistuvia teemoja koko aineiston läpi. Tämä menettely lisäsi systemaattisuutta ja paransi analyysin johdonmukaisuutta. (Puusa & Juuti 2020, luku 11.)

Tutkimuksen eettisyys varmistettiin huolellisella tiedottamisella, vapaaehtoisuudella ja anonymiteetin suojaamisella. Osallistujille kerrottiin tutkimuksen tarkoitus, heidän oikeutensa ja aineiston käsittelyn periaatteet. Suostumus osallistumiseen kerättiin ennen haastatteluja. Haastattelukysymykset olivat johdattelemattomia, ja tutkija pidättäytyi tuomasta esiin omia näkemyksiään. Lisäksi keskustelun aikana varmistettiin käsitteiden yhteinen ymmärrys (Hirsjärvi & Hurme 2022, 134–135).

Tutkijalla oli aiempaa kokemusta tilintarkastusalalta, mikä muodosti esiyymmärryksen tutkimusaiheesta. Tätä tunnistettua esiyymmärrystä käsiteltiin kriittisesti siten, ettei se ohjannut analyysia tai johtopäätöksiä. Aineiston analyysi toteutettiin aineistolähtöisesti ja tutkimuksellinen tulkinta perustui vastaajien ilmaisuun, ei tutkijan ennakko-oletuksiin.

Tutkimus on pätevä ja luotettava suhteessa siihen kontekstiin, johon se oli rajattu: tilintarkastajien kokemuksiin kestävyysraportoinnin tarkastamisesta siirtymävaiheessa, jossa sääntely on vielä osittain muotoutumaton ja vakiintuneet toimintamallit ovat vasta kehitteillä.

6.3 Kehittämisen- ja jatkotutkimusehdotukset

Tutkimuksen perusteella voidaan tunnistaa useita kehittämisalueita, jotka koskevat sekä tilintarkastajien ammattikäytäntöjä että kestävyysraportoinnin varmennuksen toteutusta. Haastattelujen perusteella tilintarkastajat kokivat sääntely-ympäristön monitulkintaiseksi ja standardien soveltamisen käytännössä haastavaksi. Tietoperustan mukaan ESRS-standardien viitekehys on edelleen osin keskeneräinen ja tulkinnanvarainen, mikä heijastuu myös varmennustyön epävarmuustekijöihin (ks. 3.1). Tämän vuoksi viranomaisohjeistuksen selkeyttäminen ja konkretisointi nousivat keskeisiksi kehittämiskohteiksi. Erityisesti tiedonantovaatimusten tulkintaan ja raporttien varmennettavuuteen tarvitaan selkeitä käytännön esimerkkejä ja suosituksia, jotka auttavat tilintarkastajia soveltamaan sääntelyä yhdenmukaisesti ja luotettavasti.

Tilintarkastajien lisäksi myös raportointia laativilla organisaatioilla havaittiin olevan puutteita raportointivalmiuksissa. Haastatteluissa nousi esiin, että monilla asiakasyrityksillä ei ollut selkeää käsitystä siitä, miten kestävyystiedot tulee dokumentoida ja perustella, jotta ne olisivat varmennettavissa. Tämä havainto tukee tietoperustan esittämää näkemystä siitä, että erityisesti pk-yritykset kamppailevat osaamis- ja resurssivajeiden kanssa (ks. 3.4). Organisaatioiden tueksi tarvitaan käytännönläheisiä mallipohjia, ohjeita ja hyvien käytäntöjen kokoelmia, joiden avulla raportointia voidaan vahvistaa jo sen varhaisessa vaiheessa. Tämä helpottaisi myös tarkastajien työtä ja parantaisi varmennuksen laatua.

Koska tilintarkastajien rooli on laajentunut perinteisestä taloudellisesta tarkastuksesta kohti laadullisen, ei-taloudellisen tiedon arviointia, tarvitaan jatkossa lisää tietoa siitä, millaisia osaamistarpeita ja mahdollisia puutteita tarkastajilla on kestävyysraportoinnin kontekstissa. Olisi perusteltua tutkia, miten koulutustausta, kokemus ja erikoistuminen vaikuttavat siihen, millä tavoin tilintarkastajat jäsentävät rooliaan muuttuvassa toimintaympäristössä. Tietoperusta viittaa siihen, että kestävyystarkastus edellyttää uudenlaista asiantuntemusta, jossa tekninen osaaminen yhdistyy laaja-alaiseen yhteiskunnallisten vaikutusten ymmärrykseen (ks. 3.3).

Jatkotutkimuksessa olisi perusteltua tarkastella myös asiakasorganisaatioiden näkökulmia. Esimerkiksi tutkimalla, millaisia odotuksia organisaatioilla on varmennusprosessista ja millaiseksi yhteistyö tilintarkastajan kanssa koetaan, voidaan laajentaa ymmärrystä sidosryhmien vuorovaikutuksesta. Kaksinäkökulmainen lähestymistapa auttaisi tunnistamaan mahdolliset näkemuserot, jotka liittyvät muun muassa raportoinnin tavoitteisiin, roolijakoon ja tiedon hyödyntämiseen. Tämä voisi toimia lähtökohtana myös yhteistyön kehittämiseksi.

Koska sääntely kehittyy edelleen ja esimerkiksi Green Omnibus -paketin toinen osa on vielä avoin, olisi ajankohtaista toteuttaa seurantatutkimus esimerkiksi kolmen vuoden kuluttua. Vertailu nykytilanteeseen mahdollistaisi arvioinnin siitä, onko varmennuksen laatu, yhdenmukaisuus ja vaikuttavuus parantunut sääntelyn ja käytäntöjen selkiytyessä. Tällainen pitkäaikainen tarkastelu antaisi arvokasta tietoa paitsi sääntelyn vaikutuksista myös tilintarkastajien ammatillisen roolin kehityksestä.

6.4 Opinnäytetyön ja oman oppimisen arviointi

Opinnäytetyöprosessi käynnistyi käytännössä marraskuussa 2024, vaikka alkuperäinen tavoite oli aloittaa jo syyskuun aikana. Syksy osoittautui kuitenkin odotettua raskaammaksi ja täten työn aloittaminen viivästyi merkittävästi. Käytännössä alkuun pääseminen vei aikaa ja vaati itseltäni paljon henkistä energiaa.

Aihevalinta pohjautui omaan aitoon kiinnostukseeni kestävyysraportointia kohtaan. Näin aiheen erittäin ajankohtaisena ja samalla itselleni merkityksellisenä. Uskon, että yritysten tulee toimia entistä vastuullisemmin ja avoimemmin, ja halusin ymmärtää tarkemmin, millaisia vaatimuksia kestävyysraportointi siihen tuo. Matkan varrella kävi kuitenkin ilmi, että aihepiiri on edelleen osin jäsenymätön ja nopeasti muuttuva. Tämä toi haasteita tiedonhakuun ja aihealueen rajaamiseen, mutta samalla tarjosi mahdollisuuden perehtyä syvällisesti uuteen ja nousevaan ilmiöön. Tiedon soveltaminen vaati huolellista lähdekritiikkiä ja jatkuvaa seuranta- ja sääntelyn muutoksista. Jo suunnitelmavaiheessa ymmärsin, että teoriaa on rajoitetusti saatavilla, ja se heijastui myös siihen, kuinka paljon aikaa tiedon kokoaminen ja soveltaminen vaati.

Työn alkuvaiheessa etenin hyvin, mutta oma jaksamiseni rajoitteet vaikuttivat edelleen jaksamiseen ja työskentelyyn. Erityiseksi haasteeksi muodostui haastateltavien tavoittaminen. Koska tiesin tilintarkastajien olevan erityisen kiireisiä vuoden ensimmäisellä neljänneksellä, vaati haastattelujen aikatauluttaminen huomattavan paljon suunnittelua ja aktiivisuutta. Sain kuitenkin lopulta kaasaan asiantuntevan ja relevantin ryhmän, jonka kanssa sain kerättyä laadukkaan tutkimusaineiston.

Opinnäytetyön tekeminen syvensi merkittävästi osaamistani kestävyysraportoinnin viitekehyksestä, lainsäädännöstä ja varmennuksesta. Opin navigoimaan aihepiirissä, joka on jatkuvassa muutoksessa ja vaatii asiantuntijoilta jatkuvaa kehittymistä. Opin myös arvostamaan sitä, kuinka tärkeää on seurata sääntelyä ja osallistua aktiivisesti ammatillisiin verkostoihin. Työn kautta sain varmuutta siihen, että pystyn keskustelemaan sekä raportointia koskevista lakisäätteisistä vaatimuksista että tarkastajan näkökulmasta raportoinnin käytännön toteutukseen.

Keväällä 2025 julkaistu Green Omnibus -lakipaketti vaikutti opinnäytetyöhön merkittävästi. Moni aiemmin koottu tieto vanheni nopeasti, ja jouduin järjestämään haastattelut uudelleen, jotta

näkemykset vastaisivat uutta tilannetta. Tämä vaihe oli erityisen kuormittava, mutta osoitti, kuinka tärkeää on osata toimia muuttuvassa ympäristössä ja mukauttaa tutkimusta sen mukaan. Sain lopulta koottua ajankohtaisen ja relevantin aineiston, joka heijastaa kentän todellisia kokemuksia ja haasteita.

Opinnäytetyön tekeminen lisäsi asiantuntemustani kestävyysraportoinnista, sääntelykehityksestä ja tilintarkastuksen muuttuvasta roolista. Opin soveltamaan monipuolista lähdeaineistoa ja rakentamaan loogisen kokonaisuuden ajankohtaisesta ja osittain vielä muotoutumattomasta aiheesta. Laadullinen tutkimusmenetelmä osoittautui tarkoituksenmukaiseksi, sillä se mahdollisti tilintarkastajien kokemusten syvällisen esiin tuomisen ja erilaisten näkökulmien vertailun.

Erityisesti koin onnistuneeni siinä, että sain omasta mielestäni vastaukset tutkimukseni pää- ja alaongelmiin. Tutkimus ei ole täydellinen, mutta se osoittaa, että myös haastavassa elämäntilanteessa on mahdollista toteuttaa perusteellinen ja merkityksellinen tutkimus. Vaikka opinnäytetyö ei valmistunut täysin alkuperäisen aikataulun mukaisesti, sain sen valmiiksi tiukassa aikarajassa ja korkealla motivaatiolla. Yksi merkittävä motivaation lähde oli myös hakeutuminen maisteriopintoihin, ja halu saada opinnot valmiiksi ennen seuraavaa vaihetta elämässä.

Kokonaisuutena opinnäytetyöprosessi oli vaativa mutta palkitseva. Se kehitti valmiuksiani paitsi akateemisesti myös henkisesti. Opin suunnittelemaan, mukautumaan, sietämään epävarmuutta ja etenemään askel kerrallaan kohti maalia. Uskon, että prosessi on vahvistanut ammatillista identiteettiäni ja tukee tulevaisuuden tavoitteitani monella tasolla.

Lähteet

Accountancy Europe. 2025. Omnibus explained: Key changes to CSRD. Accountancy Europe. Luettavissa: <https://accountancyeurope.eu/publications/omnibus-explained-key-changes-to-csrd/> Luettu: 2.5.2025.

Aspholm, I. 2024. Kansainvälinen kestävyysraportin varmennusstandardi hyväksytty. Suomen Tilintarkastajat ry. Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/kansainvalinen-kestavyysraportin-varmennusstandardi-hyvaksytty/>. Luettu: 10.5.2025.

BDO. (2024). Tilintarkastus käytännössä: Milloin se on ajankohtaista ja mitä hyötyä siitä on? Luettavissa: <https://www.bdo.fi/fi-fi/ajankohtaista/tilintarkastus/tilintarkastus-kaytannossa-milloin-se-on-ajankohtaista-ja-mita-hyotya-siita-on> Luettu: 13.5.2025.

EcoOnline. 2023. ESRS pähkinänkuoressa. EcoOnline. Luettavissa: <https://www.ecoonline.com/fi/blogi/esrs-pahkinankuoressa/> Luettu: 2.5.2025.

EFRAG. 2024. Voluntary ESRS for Non-listed Small- and Medium-sized Enterprises (VSME ESRS). EFRAG. Luettavissa: <https://www.efrag.org/sites/default/files/sites/webpublishing/SiteAssets/VSME%20ED%20Basis%20for%20Conclusions%20January%202024.pdf> Luettu: 16.9.2024.

Elinkaari.fi s.a. KHT-tilintarkastaja. Luettavissa: <https://elinkaari.fi/kht-tilintarkastaja/>. Luettu: 15.5.2025.

Euroopan komissio. 2022. Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2022/2464. EUR-Lex. Luettavissa: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A32022L2464> Luettu: 2.5.2025.

Euroopan parlamentti ja neuvosto. 2020. Asetus (EU) 2020/852 kestävästä sijoittamisesta helpottavasta kehityksestä ja asetuksen (EU) 2019/2088 muuttamisesta.

Euroopan parlamentti ja neuvosto. 2022. Direktiivi (EU) 2022/2464 yritysten kestävyysraportoinnista (CSRD).

Euroopan unionin neuvosto. 2023. CSDDD: EU:n yritysvastuudirektiivin poliittinen yhteisymmärrys.

EY. 2023. EU:n komission Omnibus-paketti tuo muutoksia kestävyysvelvoitteisiin. EY. Luettavissa: https://www.ey.com/fi_fi/insights/sustainability/eun-komission-omnibus-paketti-tuo-muutoksia-kestavyysvelvoitteisiin Luettu: 3.5.2025.

- Grant Thornton. 2024. ESRS – kuin vastuullisuuden tilinpäätös. Grant Thornton. Luettavissa: <https://www.grantthornton.fi/ajankohtaista/esrs--kuin-vastuullisuuden-tilinpaatos-joka-rakentaa-luot-tamusta-ja-vertailukelpoisuutta/> Luettu: 1.5.2025.
- Greenstep. 2024. CFO- ja vastuullisuusasiantuntijat apunasi CSRD-raportoinnissa. Greenstep. Luettavissa: <https://greenstep.fi/cfo-ja-vastuullisuus-asiantuntijat-apunasi-csrd-raportoinnissa> Luettu: 1.5.2025.
- Horsmanheimo, S. & Steiner, R. 2017. Tilintarkastus. Helsinki: Alma Talent.
- IAASB. 2013. International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 (Revised). IAASB. Luettavissa: <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-assurance-engagements-isa-3000-revised-assurance-engagements-other-audits-or> Luettu: 4.5.2025.
- IAASB. 2023. Proposed International Standard on Sustainability Assurance 5000. Luettavissa: <https://www.iaasb.org/publications/proposed-international-standard-sustainability-assurance-5000-general-requirements-sustainability>. Luettu: 2.5.2025.
- IAASB. 2024. IAASB approves ISSA 5000. Luettavissa: <https://www.iaasb.org/focus-areas/understanding-international-standard-sustainability-assurance-5000>. Luettu: 3.5.2025.
- KPMG. 2023. Valmistautuminen kestävyysraportointiin. KPMG. Luettavissa: <https://kpmg.com/fi/fi/home/Pinnalla/2023/12/valmistautuminen-kestavyysraportointiin.html> Luettu: 3.5.2025.
- Laine, R. 2018. Mitä tilintarkastus on? Suomen Tilintarkastajat ry. Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/tilintarkastajaksi/mita-tilintarkastus-on/>. Luettu: 8.5.2025.
- Legenzova, R. & Raudonienė, D. 2025. Early evidence on auditor's intentions and readiness to provide mandatory sustainability reporting assurance services in the European Union: A study of regulatory effect in Lithuania. *Journal of Governance and Regulation*, 14(1), s. 139–149.
- Lindman, J. 2024. Yritysvastuudirektiivi etenee – näin se vaikuttaa. Luettavissa: https://www.ey.com/fi_fi/climate-change-sustainability-services/yritysvastuudirektiivi-etenee. Luettu: 8.5.2025.
- Mezzanotte, F. E. 2024. Corporate sustainability reporting: Double materiality, impacts, and legal risk. *Journal of Corporate Law Studies*, 24(4), s. 631–646.
- Niskala, M. & Palmuaro, E. 2023. Kestävyysraportointi käytännössä. Helsinki: ST-Akatemia.

- OppariBoost. 2024. *Tutkimusmenetelmät opinnäytetyössä*. Luettavissa: <https://oppariboost.fi/tutkimusmenetelmät-opinnäytetyössä/>. Luettu: 13.5.2025.
- Patentti- ja rekisterihallitus (PRH) s.a. Tietoa tilintarkastajatutkinnoista ja ohjeet ilmoittautumiseen. Luettavissa: https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tietoa_tilintarkastajatutkinnoista_ja_ohjeet_ilmoittautumiseen.html Luettu: 8.5.2025.
- Patentti- ja rekisterihallitus. 2024a. KRT-nimikettä ei pidä käyttää vapaaehtoisesti laadittujen kestävyysraporttien varmentamisessa. Luettavissa: https://www.prh.fi/fi/tietoa_prhsta/ajankohtaista/uu-tiskirjeet/prhn_uutiskirje/prhn-uutiskirje-12024/krt-nimiketta-ei-pida-kayttaa-vapaaehtoisesti-laadittujen-kestavyysraporttien-varmentamisessa.html. Luettu: 28.12.2024.
- Patentti- ja rekisterihallitus. 2024b. Ohje kestävyysraportointitarkastajaksi rekisteröitymiseen. Luettavissa: <https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastajille/ohjeet/ohje-kestavyysraportointitarkastajaksi-rekisteroitymiseen-.html>. Luettu: 28.12.2024.
- Patentti- ja rekisterihallitus. 2024c. Rekisteröidyt kestävyysraportointitarkastajat. Luettavissa: <https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tietopalvelut/rekisteroidytkestavyysraportointitarkastajat.html>. Luettu: 28.12.2024.
- Patentti- ja rekisterihallitus. 2024d. KRT-tutkinto on tilintarkastusalan erikoistumistutkinto. Luettavissa: https://prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tietoa_tilintarkastajatutkinnoista_ja_ohjeet_ilmoittautumiseen/krt-tutkintoontilintarkastusalanerikoistumistutkinto.html. Luettu: 25.12.2024.
- Procountor. 2023. Tilintarkastus lyhyesti. Procountor. Luettavissa: <https://procountor.fi/blogi/tilintarkastus-lyhyesti/> Luettu: 2.5.2025.
- Puhtausala ry. 2024. Yritysten kannattaa valmistautua CSRD-raportointiin. Puhtausala ry. Luettavissa: <https://puhtausala.fi/uutishuone/yritysten-kannattaa-valmistautua-csrd-raportointiin/> Luettu: 1.5.2025.
- Rawat, P., Rao, V. D., Pankajam, A. & Rupani, J. 2025. Sustainability reporting and assurance: The role of auditors in verifying corporate environmental and social performance. *Journal of Informatics Education and Research*, 5(1), s. 440–448.
- Sarja, M. 1999. Tilintarkastajan riippumattomuus. Helsinki: Edita.
- Searcy, C. 2023. Sustainability assurance: A review of literature. *Sustainability*, 15(3), s. 1–12. Luettavissa: https://www.researchgate.net/publication/369798553_SUSTAINABILITY_ASSURANCE_A_REVIEW_OF_LITERATURE. Luettu: 5.5.2025.

Setyaningsih, S., Widjojo, R. & Kelle, P. 2024. Challenges and opportunities in sustainability reporting: A focus on small and medium-sized enterprises (SMEs). *Cogent Business & Management*, 11(1), s. 1–14. Luettavissa: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/23311975.2023.2298215>. Luettu: 5.5.2025.

Silvola, H., Peill, J., Aspholm, M. & Kaisanlahti, A. 2024. Tilinpäätöksestä kestävyysraportointiin. Helsinki: Alma Talent. E-kirja.

ST-Akatemia. 2024. Suomen Tilintarkastajat ry:n sertifikaattioapas. Luettavissa: <https://stakate-mia.fi/sertifikaattioapas/>. Luettu: 28.12.2024.

Suomen Tilintarkastajat ry s.a. a. Mitä tilintarkastaja tekee. Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/tilintarkastajaksi/mita-tilintarkastaja-tekee/>. Luettu: 1.5.2025.

Suomen Tilintarkastajat ry s.a. b. Mitä tilintarkastus on. Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/tilintarkastajaksi/mita-tilintarkastus-on/>. Luettu: 1.5.2025.

Suomen Tilintarkastajat ry. s.a. c. *Tilintarkastajien valvonta*. Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/tilintarkastajaksi/tietoa-alasta/tilintarkastajien-valvonta/>. Luettu: 13.5.2025.

Suomen Tilintarkastajat ry. 2023. Euroopan Unionin kestävyysraportointidirektiivin soveltaminen Suomessa – kysymyksiä ja vastauksia. Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2023/10/Suomen-Tilintarkastajien-QA-final-12-10-2023.pdf>. Luettu: 3.3.2025.

Suomen Tilintarkastajat ry. 2025a. Kestävyysraportoinnin varmennus. Suomen Tilintarkastajat ry:n suosituksia 1/2025. Luettavissa: https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2025/01/Kestavyysraportoinnin-varmennussuositus-2024_FINAL-ST-ry.pdf. Luettu: 2.5.2025.

Suomen Tilintarkastajat ry. 2025b. Omnibus-paketin muutosehdotusten vaikutus kestävyysraportointivelvollisuuteen Suomessa vuonna 2025. Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/omnibus-paketin-muutosehdotusten-vaikutus-kestavyysraportointivelvollisuuteen-suomessa-vuonna-2025/>. Luettu: 5.5.2025.

Talenom. 2023. Mikä on ESG ja miksi se on tärkeää? Talenom. Luettavissa: <https://talenom.com/fi-fi/blog/mika-on-esg-ja-miksi-se-on-tarkeaa/> Luettu: 1.5.2025.

Tilintarkastuslaki 13.11.2015/1141.

Tomperi, S. 2018. Tilintarkastus: Normeista käytäntöön. Helsinki: Edita.

Liitteet

Liite 1. Haastattelukysymykset

1. Miten määrittelet tilintarkastajan vastuun kestävyysraporttien tarkastuksessa?
2. Miten roolisi kestävyysraporttien tarkastuksessa eroaa taloudellisen tiedon tarkastuksesta?
3. Miten tarkastuksessa yhdistyvät juridinen ja eettinen vastuu?
4. Miten kestävyysraportin tarkastus käytännössä etenee?
5. Millaisia menetelmiä käytätte varmistaaksenne, että kestävyysraportti on oikeellinen ja luotettava?
6. Miten käsittelet tilanteita, joissa epäilet virheellistä tai harhaanjohtavaa raportointia (esim. viherpesua)?
7. Ovatko nykyiset vaatimukset mielestäsi selkeitä ja riittäviä?
8. Miten Green Omnibus-paketin ensimmäinen osa (aikataulumuutokset) on vaikuttanut työhönne?
9. Mitä ajatuksia sinulla on siitä, että toista osaa ei ole vielä hyväksytty ja sisältövaatimukseen voi tulla muutoksia?
10. Mitkä ovat suurimmat haasteet kestävyysraporttien tarkastuksessa?
11. Millaista osaamista tämä työ vaatii, ja miten pidät osaamisesi ajan tasalla?
12. Miten uskot kestävyysraportoinnin tarkastuksen kehittyvän seuraavien viiden vuoden aikana?