

# Vastuullisuusraportin varmennuksen hyödyt

LAB-ammattikorkeakoulu

Tradenomi (AMK)

2022

Veera Vainio

## Tiivistelmä

Tekijä(t) Vainio, Veera	Julkaisun laji Opinnäytetyö, AMK Sivumäärä 43	Valmistumisaika 2022
Työn nimi <b>Vastuullisuusraportin varmennuksen hyödyt</b>		
Tutkinto ja koulutusala Tradenomi (AMK), talous, hallinto ja markkinointi, liiketalouden koulutus		
Toimeksiantajan nimi, titteli ja organisaatio (jos opinnäytetyöllä on toimeksiantaja) Terhi Tuominen, TKI-asiantuntija, projektipäällikkö, Vihreä vastuu		
Tiivistelmä <p>Vastuullisuusraportointiin liittyvä lainsäädäntö kehittyy nopeasti ja raporttien varmen- nukset ovat yleistymässä. Opinnäytetyön tavoitteena oli tutkia vastuullisuusraportin varmennuksen hyötyjä sekä varmennukseen liittyvän lainsäädännön kehitystä ja vai- kutusta yritysten toimintaan. Lainsäädännön osalta tavoitteena oli avata erityisesti EU:n uuden kestävyysraportointidirektiivin aiheuttamia muutoksia yritysten vastuulli- suusraportoinnissa.</p> <p>Tutkimus toteutettiin laadullisena tutkimuksena. Tutkimuksen teoreettisen viitekehyk- sen taustalla ovat aihetta käsittelevä lainsäädäntö sekä eri asiantuntijaorganisaatioi- den verkkojulkaisut. Tutkimuksen empiria koostui viidestä asiantuntijahaastattelusta. Työssä tutkittiin sitä, millaiset yritykset tyypillisimmin hakevat varmennusta, millainen on vastuullisuusraportin varmennusprosessi ja siihen liittyvät haasteet, mitä hyötyjä varmennus tuottaa sekä millaisia muutoksia uusi kestävyysraportointidirektiivi aiheut- taa yritysten toiminnassa.</p> <p>Tutkimuksen tulosten perusteella varmennus tarjoaa yritykselle ohjeistusta raportoin- nin kehittämiseen, lisää yrityksen toiminnan läpinäkyvyyttä ja luotettavuutta, helpottaa esimerkiksi rahoituksen saamista sekä laajentaa yrityksen toimintamahdollisuuksia. Vastuullisuusraportin varmennusta hakevat useimmiten suuret, ei-taloudellisen tiedon raportointidirektiivin soveltamisalaan kuuluvat yritykset. Varmennusprosessi noudat- taa pitkälti samaa kaavaa kuin tilintarkastus. Tyypillisimpiä haasteita varmennukselle aiheuttavat raportointiprosessien hajanaisuus ja aikataulut. EU:n kestävyysrapor- tointidirektiivin myötä yrityksiltä vaaditaan tehokkaampaa resurssienhallintaa, järjes- telmien kehittämistä sekä raportointiprosessien uudelleenarviointia ja muokkausta.</p>		
Asiasanat yritysvastuu, vastuullisuusraportointi, varmennus, tilintarkastus, kestävyysraportointi		

## Abstract

Author(s) Vainio, Veera	Type of Publication Thesis, UAS	Published 2022
	Number of Pages 43	
Title of Publication <b>The Benefits of Sustainability Report Assurance</b>		
Degree and field of study Bachelor's Degree in Business		
Name, title and organisation of the client (if the thesis work is commissioned by another party) Terhi Tuominen, RDI Expert, Project Manager, Green Responsibility		
Abstract <p>Legislation related to sustainability reporting is developing rapidly and assurance of reports are becoming more common. The aim of the thesis was to investigate the benefits of sustainability report assurance, as well as the development and impact of the legislation related to sustainability assurance on companies' operation. In terms of legislation, the goal was to introduce the changes caused by EU's new Corporate Sustainability Reporting Directive in companies' sustainability reporting.</p> <p>The study was conducted as a qualitative study. The background of the research's theoretical framework includes the legislation related to the topic as well as online publications of different expert organizations. The empirical research consisted of five expert interviews. The study investigated what kind of companies most typically apply for assurance, what the sustainability report assurance process is like and the related challenges, what benefits assurance provides and what kind of changes the new Corporate Sustainability Reporting Directive brings in companies' operation.</p> <p>Based on the results of the study, assurance provides the company with guidelines for developing reporting, increases the transparency and reliability of the company's operation, makes it easier to get funding, and expands the company's operational possibilities. The companies that apply for sustainability reporting assurance are mostly large companies that fall within the scope of the Non-Financial Reporting Directive. The assurance process largely follows the pattern of auditing. The most typical challenges with assurance are the fragmentation of reporting processes and scheduling. With the EU's Corporate Sustainability Reporting directive, companies are required to manage their resources more effectively, develop the systems behind sustainability reporting as well as reevaluate and edit the reporting process.</p>		
Keywords corporate responsibility, sustainability reporting, assurance, auditing		

## Sisällys

1	Johdanto.....	3
1.1	Tutkimuksen taustat.....	3
1.2	Aiemmat tutkimukset .....	4
1.3	Tavoitteet, rajaus ja tutkimuskysymys.....	5
1.4	Tutkimusmenetelmät ja aineisto.....	6
1.5	Toimeksiantaja .....	6
2	Vastuullinen liiketoiminta.....	8
2.1	Vastuullisen liiketoiminnan määrittely.....	8
2.2	Haasteet ja mahdollisuudet.....	9
2.3	Vastuullisuuden mittaaminen .....	9
3	Vastuullisuusraportointi.....	12
3.1	Vastuullisuusraportoinnin taustat .....	12
3.2	Vastuullisuusraportoinnin tavoitteet ja muodot.....	12
3.3	Lainsäädäntö ja viitekehykset .....	13
3.3.1	EU:n lainsäädäntö .....	14
3.3.2	Kansallinen lainsäädäntö.....	16
3.3.3	Vastuullisuusraportoinnin organisaatiot ja viitekehykset.....	18
4	Vastuullisuusraportin varmennus .....	22
4.1	Varmennuksen tavoitteet .....	22
4.2	Varmennuksia suorittavat tahot.....	23
4.3	Varmennuksen sisältö ja tasot .....	23
4.4	Varmennusstandardit ja lainsäädäntö .....	25
4.4.1	Varmennuksen standardiviitekehys .....	25
4.4.2	Kansallinen sääntely ja lainsäädännön kehitys EU:ssa .....	27
5	Tutkimuksen tulokset ja johtopäätökset .....	30
5.1	Tutkimuksen toteutus.....	30
5.2	Millaiset yritykset hakevat varmennusta.....	31
5.3	Vastuullisuusraportin varmennusprosessi.....	32
5.4	Varmennuksen tuottamat hyödyt .....	34
5.5	CSRD-direktiivin vaikutukset vastuullisuusraportointiin ja varmennukseen .....	36
5.6	Tutkimuksen luotettavuuden arviointi .....	38
6	Yhteenveto ja pohdinta .....	41
6.1	Päätelmät .....	41
6.2	Katsaus tulevaisuuteen.....	42
	Lähteet .....	44

## Liitteet

Liite 1. Haastattelukysymykset tilintarkastuksen ja varmennuksen asiantuntijoille

Liite 2. Haastattelukysymykset vastuullisuusraporttinsa varmentaneille yrityksille

# 1 Johdanto

## 1.1 Tutkimuksen taustat

Vastuullisuusraportointi on jatkuvasti merkittävämpi osa yritysten liiketoiminnan raportointia, ja se on nykyisin kilpailuedun sijaan jo välttämättömyys. Yrityksen taloudellisen tilanteen ja kehityksen kuvaaminen ei yksin riitä kattamaan sidosryhmien tiedontarvetta tai autaa rakentamaan kestävästä yhteiskuntaa. Ilmastonmuutos, resurssien rajallisuus ja ihmisoikeuskysymykset vaativat toimia yrityksiltä yhteiskuntavastuun edistämiseksi. Globalisaation myötä maailmanlaajuiset ongelmat koskettavat yhä useampaa valtiota ja yritystä.

Yhteiskuntavastuu on laaja käsite, joka tarkoittaa käytännössä yritysten vastuuta niiden vaikutuksista yhteiskuntaan. Yritysten yhteiskuntavastuu jaetaan useimmiten kolmeen osa-alueeseen, joita ovat taloudellinen, sosiaalinen ja ekologinen vastuu. Yrityksen taloudellinen raportointi, eli käytännössä tilinpäätöksen laatiminen, muodostaa perustan yrityksen taloudelliselle vastuulle. Sosiaalinen vastuu on ihmisten hyvinvoinnista huolehtimista, osaamisen kehittämistä ja ihmisoikeuksien kunnioittamista. Ekologinen vastuu tarkoittaa yrityksen toiminnan ympäristövaikutusten minimoimista. Vastuullisuusraportointi on siis raportointia yrityksen sosiaalisista, ekologisista ja taloudellisista vaikutuksista pelkän taloudellisen raportoinnin sijaan. (Yrittäjät 2022; Suomen YK-liitto 2022b.)

Vastuullisuusraportointi on hajanainen kokonaisuus, ja siihen liittyvä lainsäädäntö on vielä kehitysvaiheessa. Vastuullisuusasioihin keskittyneet organisaatiot ovat luoneet vastuullisuusraportoinnille erilaisia viitekehyksiä, ohjeistuksia ja standardeja. Kansainvälisesti käytetyin ja myös Suomessa yleisin vastuullisuusraportoinnin viitekehys on GRI (Global Reporting Initiative) (Suomen YK-liitto 2022b). EU:n säännöt ja ei-taloudellisen tiedon raportointia koskeva NFRD-direktiivi edellyttävät suurten yritysten julkaisevan säännöllisesti raportteja toimintansa sosiaalisista ja ympäristövaikutuksista. Huhtikuussa 2021 Euroopan komissio julkaisi ehdotuksen uudesta yrityksen kestävästä kehityksen raportointidirektiivistä (CSRD), joka on osa EU:n kestävästä kehityksen ohjelmaa. Direktiivin myötä raportointivaatimukset tiukentuvat, yhä pienemmät yritykset ovat velvollisia raportoimaan vastuullisuustiedoistaan, raporttien varmennus tulee pakolliseksi ja raportoitujen tietojen on oltava koneellisesti luettavassa muodossa. Direktiivin tavoitteena on yhdenmukaistaa vastuullisuusraportointia ja tuoda se samalle tasolle taloudellisen raportoinnin kanssa. Tällä hetkellä vastuullisuustietojen varmennus on vielä vapaaehtoista, mutta tulevaisuudessa se tulee koskemaan yhä useampaa yritystä. (Euroopan komissio 2022a.)

## 1.2 Aiemmat tutkimukset

Yritysvastuuraportointiin liittyvää tutkimustyötä tekevät muun muassa Big Four -tilintarkastusyhteisöt (Deloitte, EY, KPMG, PwC) sekä muut kansainväliset organisaatiot, kuten Maailman talousfoorumi WEF (World Economic Forum). Maailman talousfoorumi on julkaissut vuonna 2020 Big Four -tilintarkastusyhteisöjen kanssa yhteistyössä tehdyn raportointikehyksen, jonka avulla yritykset voivat raportoida ympäristöön, sosiaalisiin ja hyvään hallintotapaan liittyvistä vaikutuksista. Tutkimuksen tulokset tarjoavat yrityksille mahdollisuuden seurata kestävä kehityksen tavoitteiden toteutumista sekä yhdenmukaistaa raportointia suhteessa yritysvastuun teemoihin. (World Economic Forum 2020, 3.) KPMG:n vuoden 2020 tutkimuksessa on selvitetty vastuullisuusraportoinnin tämän hetken trendejä sekä suurten yritysten raportointia kestävä kehityksen tavoitteista, luonnon monimuotoisuuden ylläpitämisestä sekä hiilidioksidipäästöistä ja ilmatoriskeitä. Tutkimuksessa on kartoitettu myös vastuullisuusraporttien varmennuksen yleisyyttä. (KPMG 2020, 2–23). EY:n vuoden 2017 tutkimuksessa on selvitetty, miten ei-taloudellisten tietojen raportointi vaikuttaa sijoittajien investointipäätöksiin, ja vuoden 2020 raportti puolestaan tutkii megatrendejä sekä niiden hyödyntämistä yritysstrategian suunnittelussa (Ernst & Young 2017; Ernst & Young 2020).

Lisäksi vastuullisuusraportointia ja raporttien varmennusta tutkivat erilaiset kansainväliset standardiorganisaatiot, valtioiden omat vastuullisuusyhteisöt sekä yliopistot ja korkeakoulut. Suomessa vastuullisuuteen ja yritysvastuuraportointiin liittyvää tutkimustyötä tekevät muun muassa Tilastokeskus, Elinkeinoelämän keskusliitto, Keskuskaupakamari ja Finnwatch. Ammattikorkeakoulujen opinnäytetöissä on tutkittu muun muassa vastuullisuusraportoinnin merkitystä yrityksen strategiassa (Solaste 2021) ja kilpailuetuna (Tammisto 2021) sekä vastuullisuusraportoinnin kehittämistä case-yrityksissä (Juolevi 2020; Rantanen 2021; Eloranta 2022). Lisäksi aihetta on tutkittu sijoittamisen (Sammalisto 2018) ja lainsäädännön, kuten taksonomia-asetuksen (Turkki 2021) näkökulmista. Vastuullisuusraporttien varmennuksen tutkimus on tarpeellista, koska aihe on hyvin ajankohtainen, eikä siitä ole vielä tehty opinnäytetöitä. Aiheeseen liittyvät opiskelijatyöt ovat Pro Gradu -tutkielmia. Pro Gradu -töissä on tutkittu esimerkiksi varmennuslausuntojen sisältöä (Hallström 2017). Vaikka Suomessa vastuullisuusraporttien laatu on pääosin korkealla tasolla, varmennukseen liittyvä tutkimus on jäänyt vähäisemmäksi kansainvälisesti vertailtuna. Kansainvälisesti vastuullisuusraporttien varmennusta ja sen vaikutuksia on tutkittu laajemmin, muun muassa sijoittajien vaatimusten (García-Sánchez, Aibar-Guzmán & Aibar-Guzmán 2021), johdon päätöksenteon, tavoitteiden ja hyötyjen (Steinmeier & Stich 2017) sekä eri palveluntarjoajien näkökulmasta (Bilal Farooq & de Villiers 2017).

### 1.3 Tavoitteet, rajaus ja tutkimuskysymys

Vastuullisuusraporttien varmentaminen on tulossa CSRD-direktiivin myötä pakolliseksi tietyn kokoluokan ylittävälle yhteisöille ja koskettaa sitä kautta yhä useampaa yritystä. Opinnäytetyön tavoitteena on tarkastella vastuullisuusraportin varmennuksen hyötyjä yritykselle. Työssä tutkitaan, miksi yritykset ovat päätyneet hankkimaan vastuullisuusraportilleen vapaaehtoisen varmennuksen, ja mitä hyötyä siitä on ollut yritykselle. Tarkoituksena on muodostaa saaduista tiedoista selkeä kokonaisuus, joka sisältää tietoa vastuullisuusraportointiin liittyvästä sääntelystä, CSRD-direktiivin tuomista velvoitteista sekä varmennuksen hyödyistä. Opinnäytetyön tavoitteena on tuottaa syventävää tietoa esimerkiksi vastuullisuusraporttien laatijoille, yrityksille sekä eri sidosryhmille. Tutkimus voi tarjota hyödyllistä tietoa erityisesti sellaisille organisaatioille, joille vastuullisuustietojen varmennus on vielä jatkosakin vapaaehtoista.

Vastuullisuusraportointiin liittyy paljon erilaisia kysymyksiä. Kehittyvän lainsäädännön lisäksi on olemassa suuri määrä erilaisten organisaatioiden muodostamia viitekehyksiä ja ohjeistuksia. Tällä hetkellä haasteita yrityksille aiheuttaa nopeisiin lakiuudistuksiin valmistuminen ajoissa. Myös tämän opinnäytetyön raportointi ajoittuu EU-lainsäädännön muutosvaiheeseen muun muassa juuri CSRD-direktiivin osalta, joten kaikkeen informaatioon tulee suhtautua varauksella. Ehdotettuihin lainsäädäntömuutoksiin voi tulla vielä opinnäytetyöraportin julkaisun jälkeen muutoksia, kun säädökset astuvat voimaan. Tavoitteena on seurata aktiivisesti CSRD-direktiivin kehittymistä ja vastuullisuusraportointiin liittyvää viestintää mediassa opinnäytetyön toteuttamisen aikana. Vastuullisuusraportointiin liittyvä sääntely on suuri ja hajanainen kokonaisuus, eikä kaikkea voi sisällyttää yksittäiseen opinnäytetyöhön. Opinnäytetyö on rajattu keskittymään erityisesti vastuullisuusraportin varmennuksen hyötyjen tarkasteluun. Opinnäytetyön tutkimuskysymys ja alakysymykset muodostuvat työn aiheen rajauksesta ja tutkimushaastatteluissa käsiteltävistä teemoista.

Opinnäytetyön päätutkimuskysymys on:

- Mitkä ovat vastuullisuusraportin varmennuksen keskeiset hyödyt yritykselle?

Tutkimuksen alakysymyksiä ovat:

- Millaiset yritykset tyypillisimmin hakevat vapaaehtoista varmennusta?
- Millainen on vastuullisuusraportin varmennusprosessi ja siihen liittyvät tyypillisimmät haasteet?
- Mitä muutoksia CSRD-direktiivi tuo yritysten vastuullisuusraportointiin ja raporttien varmennukseen?



## 1.4 Tutkimusmenetelmät ja aineisto

Laadullinen tutkimus keskittyy tietyn ilmiön tai asian kuvaamiseen, kun taas määrällinen tutkimus pyrkii tilastolliseen yleistettävyyteen (Tuomi & Sarajärvi 2018). Opinnäytetyö toteutettiin laadullisena tutkimuksena, koska tavoitteena oli selvittää ja kuvata, millaista hyötyä vastuullisuustietojen varmennus tuo yritykselle ja miksi se olisi kannattavaa. Työn teoriaosuus koostuu lähdemateriaaleista ja tutkimusosuuden tutkimusmenetelmänä toimii haastattelututkimus. Lähdemateriaaleista ja tutkimuksen haastatteluaineistosta pyrittiin löytämään opinnäytetyön tavoitteiden kannalta olennaisimmat asiat, joista muodostui ajankohmainen tietopaketti vastuullisuusraportin varmennuksen hyödyistä.

Koska laadullisessa tutkimuksessa on tärkeää, että haastateltavilla on mahdollisimman paljon tietoa tutkittavasta asiasta (Tuomi & Sarajärvi 2018), opinnäytetyössä hyödynnettiin asiantuntijahaastatteluja. Haastattelumuotona toimii puolistrukturoitu teemahaastattelu, joka mahdollistaa tarkoin suunnitellut kysymykset, mutta jättää tilaa avoimelle keskustelulle. Teemahaastattelu sopii tutkimuksiin, joissa etsitään tietoa vähemmän tunnetusta asiasta tai ilmiöstä (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2009, 56). Opinnäytetyön aihe on melko uusi ja vähemmän tunnettu, koska vastuullisuusraporttien varmennus on alkanut yleistyä vasta viime vuosina, ja se on edelleen vapaaehtoista ja suhteellisen harvinaista varsinkin pienemmillä yrityksillä. Haastattelukysymykset lähetettiin haastateltaville etukäteen sähköpostilla, ja haastattelut toteutettiin etänä Microsoft Teams -sovelluksen kautta.

Työn teoriaosuus koostuu aiheeseen liittyvästä lainsäädännöstä ja standardeista sekä muista verkosta löytyvistä lähteistä, kuten eri organisaatioiden ja asiantuntijoiden julkaisuista, artikkeleista, tutkimuksista ja muista dokumenteista. Lisäksi tutkimuksessa hyödynnettiin yritysten julkisia vastuullisuusraportteja ja niiden varmennuslausuntoja. Työn tutkimusosuus koostuu haastatteluaineistosta eli haastattelunauhoituksista ja muistiinpanoista.

## 1.5 Toimeksiantaja

Opinnäytetyön toimeksiantajana toimii Vihreä Vastuu -hanke, jonka tavoitteena on tilitoimistojen palvelumallin uudistaminen ja kehittäminen Uudenmaan, Päijät-Hämeen ja Etelä-Karjalan alueilla. Hankkeen lähtökohtina ovat vihreä talous, EU:ssa valmistelussa oleva yritysvastuulaki ja vastuullisuusraportit. Tavoitteena on uudenlainen, yhtenäinen, neutraali ja objektiivinen palvelumalli tilitoimistojen tilinpäätöskokonaisuuteen. (Laurea ammattikorkeakoulu & LAB-ammattikorkeakoulu 2022a.)

Valmisteluvaiheessa oleva yritysvastuulaki on tuomassa yrityksille uudenlaisia velvoitteita vastuullisuustietojen raportointiin. Vihreä Vastuu -hankkeen päätavoitteena on kehittää PK-

sektorin tilitoimistojen vihreän talouden muutoskyvykkyyttä ja luoda tilitoimistoille uusi palvelutoimintamalli näihin tarpeisiin. Tarkemmin hankkeen tavoitteena on

- tilitoimistojen henkilöstön muutoskyvykkyyden ja valmiuksien kasvattaminen yhteiskehittämisen menetelmin
- tilitoimistojen vastuullisen palveluvalikoiman laajentaminen sekä osaamisen tunnistaminen ja kehittäminen vihreään tilinpäätökseen ja vastuullisuusraportointiin liittyen
- luoda palvelutoimintamalli, joka vahvistaa tilitoimistojen asiakkaiden tietoisuutta vihreän talouden tekijöistä osana liiketoimintaa ja kilpailukykyä. (Laurea ammattikorkeakoulu & LAB-ammattikorkeakoulu 2022b.)

Hankkeen toteuttajina toimivat Laurea- ja LAB-ammattikorkeakoulut. Lisäksi hankkeeseen osallistuu 40 PK-sektorin tilitoimistoa Uudenmaan, Päijät-Hämeen ja Etelä-Karjalan alueilta. Hankkeen rahoittajana toimii Hämeen elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskus, Toimintalinja 9. REACT-EU:n ESR-toimenpiteet. (Laurea ammattikorkeakoulu & LAB-ammattikorkeakoulu 2022b.)

## 2 Vastuullinen liiketoiminta

### 2.1 Vastuullisen liiketoiminnan määrittely

YK:n 17 kestävän kehityksen tavoitetta (SGD) luovat perustan vuoden 2030 Agendalle, joka tähtää äärimmäisen köyhyyden poistamiseen sekä kestäväan kehitykseen, jossa otetaan ympäristö, talous ja ihminen tasavertaisesti huomioon (Suomen YK-liitto 2022a). Kestävän kehityksen periaatteet muodostavat perustan vastuulliselle liiketoiminnalle. Vastuullinen liiketoiminta tarkoittaa yritysten tapaa toimia kestäväällä tavalla huomioiden toimintansa vaikutukset ympäristöön, talouteen ja ihmisoikeuksien toteutumiseen. Koska yritykset ovat yhteiskunnan vaikuttajia, on niiden raportoitava vastuullisuudesta voimassa olevien lakien sekä mahdollisten ohjeellisten viitekehysten ja standardien mukaisesti. Käytettäessä käsitteitä kestävä kehitys, yhteiskuntavastuu, yritysvastuu tai vastuullinen liiketoiminta, puhutaan usein samasta asiasta.

Yrityksen taloudellinen vastuu liittyy sen kannattavuuteen ja kykyyn tuottaa taloudellista hyvinvointia. Yrityksen suoria taloudellisia vaikutuksia voivat olla esimerkiksi palkkojen maksu työntekijöille, ostot toimittajilta ja verojen maksu yhteiskunnalle. Välillisiä vaikutuksia voivat olla esimerkiksi toimintojen sijoittamispäätöksiin liittyvät taloudelliset vaikutukset tai ostojen työllistämisaikutukset tavarantoimittajayrityksissä ja niiden kautta syntyvät palkka- ja verotulot. Yrityksen taloudellinen vastuu on tiiviisti yhteydessä muihin vastuullisuuden teemoihin, sillä esimerkiksi ympäristöön tai hallintoon liittyvät tekijät voivat heijastua yrityksen toimintaan joko riskeinä tai mahdollisuuksina. (Niskala, Tarna-Mani, Puroila & Pajunen 2019.)

Ympäristövastuuseen liittyviä tekijöitä ovat ilmastomuutoksen torjunta, luonnon suojeleminen ja sen monimuotoisuuden turvaaminen, luonnonvarojen tehokas käyttö sekä vastuu tuotteiden elinkaaren vaikutuksista ympäristöön (Niskala ym. 2019). Ympäristövastuu on tällä hetkellä vahvasti pinnalla oleva teema ilmastomuutoksen ja raaka-aineiden rajallisuuden vuoksi. Yritysten rooli ilmastomuutoksen torjunnassa ja raaka-aineiden riittävyyden turvaamisessa on merkittävä. Yrityksen toiminnan kautta ympäristöä voivat kuormittaa esimerkiksi materiaalien, raaka-aineiden, kemikaalien ja energian käyttö sekä jätteet ja jätevedet. Ympäristövaikutukset kohdistuvat luontoon, ilmastoon, ihmisten terveyteen ja elinolosuhteisiin. (Yrityksen vastuut ja velvollisuudet 2022.)

Yritysten sosiaalinen vastuu perustuu ihmisoikeuksien kunnioittamiseen, ihmisten hyvinvointiin ja osaamisen kehittämiseen (Yrittäjät 2022). Sosiaaliseen vastuuseen liittyviä tekijöitä ovat esimerkiksi henkilöstön hyvinvoinnista huolehtiminen, työntekijöiden kouluttaminen, työturvallisuus, työympäristön tasa-arvoisuus, toimintatavat irtisanomistilanteissa, ihmisoikeuksien toteutuminen, toimittajaketjujen työolot, tuotevastuu- ja

kuluttajansuojakysymykset sekä toimintatavat yritysverkostossa sekä lähiyhteisö- ja yhteiskuntasuhteissa (Niskala ym. 2019; Businesscredit 2021).

## 2.2 Haasteet ja mahdollisuudet

YK:n vuoden 2019 väestöraportti ennustaa maapallon väkiluvun nousevan 9,7 miljardiin vuoteen 2050 mennessä (United Nations 2019, 1). Väestönkasvun myötä saastuttavan, hiili-intensiivisen teknologian käyttö ja ekosysteemejä tuhoava kulutuskäyttäytyminen aiheuttavat toinen toistaan suurempia ympäristöongelmia (Ernst & Young 2020, 21). Ilmastonmuutoksen myötä merenpinta kohoaa ja rannikkoalueita tuhoutuu, aiheutuu sään ääri-ilmiöitä, konflikteja, lajien sukupuuttoa sekä haasteita ruuantuotannossa, maailman taloudessa ja ihmisten terveydessä. Haasteita aiheuttavat taloudellisen kasvun erottaminen luonnonvarojen kestävästä kulutuksesta ja sen aiheuttamista päästöistä. (Niskala ym. 2019.)

Vastuullisuusasiantuntija Marja Kurkela (2021) listaa viisi asiaa, joiden vuoksi vastuullisuus ja siihen liittyvä viestintä on yrityksille haastavaa. Näitä asioita ovat täydellisyyden tavoittelu, vastuullisuuden sekoittaminen brändäykseen, asian tärkeyden kieltäminen, epäonnistumisen pelko sekä asiantuntijuuden puute. Jos yritys vastuukysymykset nähdään irrallisena ydinliiketoiminnasta ja niihin suhtaudutaan ensisijaisesti riskien ja maineen hallintana, rajoitteena tai hyväntekeväisyytenä, on niiden implementointi yrityksen päivittäisiin käytäntöihin haastavampaa. Michael Porter ja Marc Kramer ovat kehittäneet käsitteen jaetun yhteisen arvon luomisesta. Heidän mukaansa vastuullisuuskysymysten käsitteleminen liiketoimintamahdollisuuksina on tehokkain polku yhteiskunnalliseen kehitykseen. (Porter & Kramer 2011.) Vastuullisuuteen liittyvät haasteet luovat yrityksille myös uusia liiketoimintamalleja ja mahdollisuuksia erottua markkinoilla. Tällaisista innovaatioista esimerkkejä ovat biotalous, kiertotalous, jakamistalous ja hiilineutraali liiketoiminta. (Niskala ym. 2019.)

## 2.3 Vastuullisuuden mittaaminen

Liiketoiminnan vastuullisuuden mittaaminen tarkoittaa yrityksen vastuullisuutta kuvaavien tunnuslukujen määrittämistä, tiedon keräämistä ja analysointia sekä saatujen tulosten hyödyntämistä päätöksenteossa. Yleisimmin vastuullisuuden mittaaminen tapahtuu ESG (Environmental, Social and Governance) -kriteerien valossa. ESG-raportoinnissa yritys raportoi toimintansa ympäristö-, sosiaalisista sekä taloudellisista ja hallinnollisista vaikutuksistaan. Muut vastuullisuuden osa-alueet eivät usein ole yhtä helposti mitattavissa kuin taloudelliset luvut, mikä aiheuttaa haasteita vastuullisuuden mittaamiselle. Vastuullisuuden mittaamiselle ei ole olemassa selkeää ja yhdenmukaista indikaattoria. Mittaamisen käytännöt kehittyvät kuitenkin jatkuvasti, niin lainsäädännön kuin erilaisten viitekehysten osalta.

Maailman talousfoorumin julkaisema raportti (2020) listaa neljä raportointipilaria, joiden kautta vastuullisuutta voidaan mitata. Näitä ovat hallinnointiperiaatteet, maapallo, ihmiset ja vauraus. Mittaristot perustuvat muun muassa GRI-standardeihin sekä muiden organisaatioiden kehittämiin mittareihin. Yritykset voivat hyödyntää raportissa esitettyjä mittareita ja periaatteita toimialasta tai alueesta riippumatta. (World Economic Forum 2020, 8–10; PwC 2020.) Taulukossa 1 on lueteltu esimerkkejä eri vastuullisuuden osa-alueiden mittareista.

Vastuullisuuden osa-alue	Mitä kuvastaa yrityksessä	Mittareita
Hallinnointiperiaatteet	Toiminnan tarkoitus, strategia, vastuuvollisuus	<ul style="list-style-type: none"> <li>Hallinnon jakautuminen esimerkiksi sukupuolen, eri yhteiskuntaryhmien edustajien ja erityisosaamisen suhteen</li> <li>Sidosryhmien edustus</li> <li>Eettiset periaatteet ja korruption torjunta</li> </ul>
Maapallo	Suhde ympäristöön ja ympäristövaikutukset	<ul style="list-style-type: none"> <li>Ilmastonmuutokseen kohdistuvat vaikutukset, kuten hiilidioksidipäästöt</li> <li>Yrityksen omistamat kohteet alueilla, joilla on merkittävä vaikutus luonnon monimuotoisuuden säilymiseen</li> <li>Veden kulutus</li> </ul>
Ihmiset	Henkilöstöpääoma ja henkilöstön kohtelu	<ul style="list-style-type: none"> <li>Henkilöstön jakautuminen esimerkiksi iän ja sukupuolen suhteen</li> <li>Palkkatason jakautuminen sukupuolen, iän ja etnisten ryhmien suhteen</li> <li>Lapsi- tai pakkotyövoiman käyttöön liittyvät riskit toimittajaketjuissa</li> <li>Henkilöstön hyvinvointi, työturvallisuus, työtapaturmat ja työstä aiheutuvien sairaslomien määrä</li> <li>Henkilöstön osaamisen kehittäminen ja kouluttautumismahdollisuudet</li> </ul>
Vauraus	Vaikutukset ympäröivän yhteisön taloudelliseen hyvinvointiin	<ul style="list-style-type: none"> <li>Työllisyyteen vaikuttavat tekijät, kuten henkilöstön määrä ja vaihtuvuus</li> <li>Taloudelliset luvut, kuten toiminnan kustannukset, työntekijöiden palkat ja edut, maksut osakkeenomistajille ja valtiolle, investoinnit ja lainat</li> <li>Tutkimus- ja kehittämiskulut</li> <li>Verojen määrä</li> </ul>

Taulukko 1. Vastuullisuuden raportointipilarit ja mittaristot

Vastuullisuusmittareiden valinnassa tärkeää on mittareiden olennaisuus sekä vertailtavuus yrityksen toimialan ja toiminnan suhteen. Suuren datamäärän kerääminen ja esittäminen ilman täsmennystä ei edistä yrityksen läpinäkyvyyttä. Yrityksen on osattava esittää sidosryhmille liiketoiminnan ja yhteiskunnan kannalta merkittävimmät asiat. Vertailtavuutta pohdittaessa voidaan mittareita peilata muihin saman toimialan yrityksiin. Hyvän mittarin tai

määritetyn vastuullisuustavoitteen ominaisuuksia ovat muun muassa tarkkuus, mitattavuus, saavutettavuus, olennaisuus sekä mahdollisuus yhdistää se tiettyyn ajanjaksoon. (Väyrynen 2021.)

### 3 Vastuullisuusraportointi

#### 3.1 Vastuullisuusraportoinnin taustat

Vastuullisuusasioista on raportoitu jossakin muodossa jo lähes sadan vuoden ajan, mutta nykyinen ESG-raportointi alkoi yleistyä noin 15–20 vuotta sitten. Vastuullisuusraportointi on kuitenkin ollut hyvin vapaamuotoista ja yritykset ovat voineet valita vapaasti, millaisia tietoja he raportoivat sekä missä muodossa he julkaisevat vastuullisuustietonsa. Vastuullisuusraportointia on siis voitu hyödyntää yrityksen maineen kasvattamisessa ja sillä on voitu säästää merkittävää kilpailuetua. KPMG:n tutkimuksen mukaan suurin osa yrityksistä ei tänäkään päivänä raportoi sekä positiivisista että negatiivisista vaikutuksistaan yhteiskuntaan. Vasta viime vuosina lainsäädäntö on kehittynyt pakottavan yritysraportoinnin suuntaan, ja raportoinnin kriteerit tiukentuvat jatkuvasti. (Mäkelä 2021; KPMG 2020, 48.)

Varhaisimpia vastuullisuusraportointiin liittyviä virallisia ohjeistuksia Suomessa ovat Euroopan komission vuonna 2001 julkaisema suositus ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja julkistamisesta yritysten tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa (2001/453/EY) sekä Kirjanpitolautakunnan yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä tilinpäätöksessä vuodelta 2003. Ohjetta on myöhemmin päivitetty vuoden 2006 versiolla. Myös EU:n vuoden 2013 tilinpäätösdirektiivi (2013/34/EU, 19. artikla) määrää yritysten toimintakertomuksen sisällöstä vastuullisuustietojen osalta.

Viime vuosina yritysraportointiin liittyvää lainsäädäntöä on alettu kehittää kohti yhtenäisempää kokonaisuutta. Merkittävin uudistus vastuullisuusraportoinnin lainsäädännön kehityksessä oli EU:n vuoden 2014 ei-taloudellisen tiedon raportoinnin direktiivi (NFRD), joka on implementoitu Suomen kansalliseen lainsäädäntöön Kirjanpitolain 3a-luvun kautta. EU:n kestävän kehityksen ohjelman myötä viime vuosina vastuullisuuteen liittyvää lainsäädäntöä on uudistettu useilla säädöksillä. Näitä ovat esimerkiksi vuoden 2019 tiedonantoasetus, vuoden 2020 taksonomia-asetus ja uusimpana vuoden 2021 keväällä julkaistu CSRD-direktiiviehdotus.

#### 3.2 Vastuullisuusraportoinnin tavoitteet ja muodot

Vastuullisuusraportoinnin tavoitteena on lisätä yrityksen toiminnan läpinäkyvyyttä sidosryhmien, yhteiskunnan sekä yrityksen omien työntekijöiden silmissä. Toiminnan läpinäkyvyys auttaa ylläpitämään luottamusta eri toimijoiden välillä. Vastuullisuusraportin tehtävänä on välittää sen käyttäjälle relevanttia tietoa ja lisätä hänen ymmärrystään siitä, miten yritys toimii, mitä se tavoittelee ja mitä se on saanut aikaan. Raportit tarjoavat sidosryhmille tietoa päätöksenteon tueksi. Vastuullisuusraportointi toimii usein myös yrityksen arvojen luonnin,

toiminnan kehittämisen, riskienhallinnan sekä maineenhallinnan välineenä. Vastuullisuusviestinnän laadulla on vaikutusta muun muassa yrityksen liiketoimintaan, sijoituspäätöksiin, asiakkaisiin sekä osaavan työvoiman rekrytoimiseen. (Linna 2022; Kurittu 2018.)

Yleinen vastuullisuusraportoinnin muoto on yrityksen verkkosivuilla julkaistava vuosittainen tai osavuositainen vastuullisuuskatsaus. Yritykset voivat raportoida eri vastuualueistaan samassa raportissa, mutta yhä useammin varsinkin suuremmat yritykset julkaisevat vastuullisuuden eri osa-alueista omat raporttinsa. Vuosittaisten- tai osavuositarkastusten lisäksi vastuullisuustiedoista voidaan viestiä myös muulla tavoin, kuten sosiaalisen median välityksellä, erilaisin kampanjoin sekä blogien, artikkeleiden tai muiden julkaisujen muodossa.

Perinteisen vastuullisuusraportin alussa on esiteltyä yrityksen toiminta, vuoden kohokohdat ja johdon katsaus raportoitavasta vuodesta sekä arvionluonnin ja vastuullisuusraportoinnin periaatteet. Raportin varsinainen sisältöosuus koostuu aineistosta, joka on saatu mitaamalla raportoitavia kohteita ja analysoimalla tuloksia suhteessa vastuullisuustavoitteisiin. Raportin sisältö on usein jaoteltu joko vastuullisuuden osa-alueiden (taloudellinen, sosiaalinen ja ympäristövastuu) tai tuotteen elinkaaren (hankinnan, tuotannon ja lopputuotteiden vastuullisuus) mukaan. Lisäksi työyhteisön, johtamistavan ja johdon jakautumisen sekä sidosryhmiin liittyvän toiminnan kuvaaminen ovat olennainen osa raporttia. Raportin lopussa on usein yhteenveto, käytetyt raportointimenetelmät lueteltuna sekä mahdolliset liitteet ja muut luettelot. Mahdollinen varmennuslausunto löytyy myös raportin loppupuolelta.

### 3.3 Lainsäädäntö ja viitekehykset

Vastuullisuustietojen raportointiin liittyvän lainsäädännön kehitys on kiihtynyt viime vuosien aikana sijoittajien ja muiden sidosryhmien tiedontarpeen kasvaessa. Vastuullisuustietojen raportoinnista säädetään EU:n direktiiveillä ja säädöksillä, jotka on implementoitu myös kansalliseen lainsäädäntöön. Lainsäädännöllisesti pakollisen vastuullisuusraportoinnin rajat ovat selkeät, mutta lainsäädäntö ei ole vielä tarjonnut täysin selkeitä raameja sille, miten vastuullisuusraportointi tulisi toteuttaa. Kansainväliset vastuullisuusraportoinnin organisaatiot ovat puolestaan luoneet erilaisia viitekehyksiä ja standardeja yritysten vastuullisuusraportoinnin työkaluiksi.

Vastuullisuustrendit ja EU-lainsäädännön nopea kehitys vaativat yrityksiltä resurssien uudelleensuuntaamista ja innovatiivisuutta. Vastuullisuusraportoinnin prosesseja ja järjestelmiä on kehitettävä jatkuvasti, ja erilaisten viitekehysten joukosta on osattava valita yrityksen toiminnan kannalta olennaisimmat tavoitteet ja mittarit. Lainsäädännön kehittämisen tavoitteena on luoda yrityksille yhtenäisemmät toimintatavat ilmastonmuutoksen hillitsemiseksi,



luonnon monimuotoisuuden säilyttämiseksi, turvallisen ja tasa-arvoisen työympäristön luomiseksi sekä taloudellisen lisäarvon tuottamiseksi (Euroopan komissio 2022b).

### 3.3.1 EU:n lainsäädäntö

Euroopan komission ensimmäinen virallinen ohjeistus vastuullisuustietojen raportoinnista on vuonna 2001 julkaistu suositus yritysten ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja julkistamisesta yritysten tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa.

*Suositus kattaa sellaisten ympäristömenojen, -vastuiden -riskien sekä näihin liittyvien varojen kirjaamista, laskentaa ja julkistamista koskevat vaatimukset, jotka syntyvät raportoivan yhteisön taloudelliseen asemaan ja tulokseen vaikuttavista tai todennäköisesti vaikuttavista liiketoimista ja tapahtumista (2001/453/EY).*

EU:n vuoden 2013 tilinpäätösdirektiivin 19. artikla puolestaan määrää tarkemmin yritysten toimintakertomuksen sisällöstä vastuullisuustietojen osalta. Direktiivin mukaan tilinpäätöksessä raportoitavat tiedot eivät saisi rajoittua yrityksen liiketoiminnan taloudellisiin tekijöihin, vaan niihin olisi sisällytettävä myös liiketoiminnan ympäristö- ja sosiaalisia vaikutuksia koskeva analyysi, jota yrityksen kehityksen, tuloksen ja tilan ymmärtäminen edellyttää. Direktiivi kuitenkin näkee asianmukaisena antaa pk-yrityksille vapautus tällaisesta velvollisuudesta kustannuskysymysten vuoksi. (2013/34/EU.)

EU:n keskeisin vastuullisuusraportointia säätelevä direktiivi on vuoden 2014, tilinpäätösdirektiiviä tarkentava, NFRD-direktiivi (Non-Financial Reporting Directive). Direktiivi asettaa tarkemmat vaatimukset ei-taloudellisen tiedon raportoinnille yleisen edun kannalta merkittävälle yhteisöille, joilla on palveluksessaan yli 500 työntekijää. Direktiivi velvoittaa listattuja yhtiöitä, pankkeja, vakuutusyhtiöitä sekä muita yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä raportoimaan ympäristöön, sosiaalisiin ja työntekijöiden kohteluun, ihmisoikeuksien kunnioittamiseen, korruption ja lahjonnan torjuntaan sekä johdon jakautumiseen esimerkiksi iän, sukupuolen, koulutuksen ja ammatin mukaan, liittyvistä asioista. Direktiivi koskettaa noin 11 700 suurta yhteisöä EU:n alueella. (2014/95/EU.)

Euroopan komissio on julkaissut kaksi ohjetta liittyen ei-taloudellisen tiedon raportointiin: raportointimenetelmiä koskevan ohjeistuksen vuonna 2017 (C/2017/4234) ja sitä täydentävän, ilmaston liittyvien tietojen raportointia koskevan täydennysosan vuonna 2019 (C/2019/4490). Ohjeistukset on luotu vapaaehtoiseksi apuvälineeksi yritysten vastuullisuustietojen raportoinnille ja julkaisemiselle. Yritykset voivat siis valita ominaisuuksiensa ja toimintaympäristönsä mukaisesti, käyttävätkö he kansainvälisiä, eurooppalaisia vai kansallisia ohjeita. (Euroopan komissio 2022a.)

Lähivuosina Euroopan Unioni on alkanut kehittämään yritys vastuuseen liittyvää sääntelyä ja rahoituksen virtaamista kestävämpiin kohteisiin. EU:n vuoden 2019 kestävä rahoituksen tiedonantoasetus SFDR (Sustainable Finance Disclosure Regulation) määrää rahoitusmarkkinoiden toimijoita arvioimaan ja antamaan tietoja sijoitustuotteidensa kestävydestä. Vuoden 2020 taksonomia-asetus kestävä sijoittamista helpottamisesta kehityksestä puolestaan asettaa sijoituskohteille tarkemmat ympäristöllisen kestävyuden arviointikriteerit. (EU 2019/2088; EU 2020/852.)

Viimeisimpänä Euroopan komissio on tehnyt ehdotuksen kestävyysraportointidirektiivistä (Corporate Sustainability Reporting Directive), jonka myötä vastuullisuusraportointi tulee pakolliseksi yhä pienemmille yrityksille, raportointikriteerit tiukentuvat, raporttien varmennus tulee pakolliseksi ja raportoitujen tietojen tulee olla koneellisesti luettavassa muodossa. Direktiiviehdotuksen mukaisesti vastuullisuusraportointi tulee pakolliseksi yrityksille, jotka täyttävät vähintään kaksi seuraavista kriteereistä: yrityksen työntekijöiden keskimääräinen lukumäärä on vähintään 250, liikevaihto on vähintään 40 miljoonaa euroa ja taseen loppusumma vähintään 20 miljoonaa euroa. Lisäksi kestävyysraportointidirektiivi sisältää ehdotuksen EU:n yhtenäisten raportointistandardien käyttöönotosta. Standardiluokituksen laatijana toimii Euroopan tilinpäätösraportoinnin neuvoo-antava ryhmä EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group). Direktiivin tavoitteena on tuoda vastuullisuusraportointi samalle tasolle taloudellisen raportoinnin kanssa. (COM/2021/189 final.)

Tämänhetkisen aikataulun mukaisesti CSRD-direktiiviä aletaan soveltaa seuraavasti:

- 1.1.2024 alkaen suuret NFRD-direktiivin soveltamisalaan kuuluvat listatut yritykset, jotka työllistävät yli 500 henkilöä
- 1.1.2025 alkaen listatut ja listaamattomat yritykset, jotka työllistävät yli 250 henkilöä ja joiden liikevaihto on yli 40 miljoonaa euroa
- 1.1.2026 alkaen listatut pk-yritykset, pienemmät luottolaitokset ja vakuutusalan kytköyritykset. (Eurooppa-neuvosto 2022.)

CSRD-direktiivi velvoittaa yrityksiä raportoimaan kestävyystietojaan yhä yksityiskohtaisemmin sekä julkaisemaan tiedot osana toimintakertomusta. Tiedot raportoidaan EFRAG:n luomien kestävyysraportointistandardien mukaisesti. Direktiiviehdotuksessa on myös maininta EU:n yhtenäisten varmennusstandardien käyttöönotosta tulevaisuudessa. Ennen EU:n komission hyväksymien varmennusstandardien käyttöönottoa jäsenvaltiot voivat soveltaa kansallisia varmennusstandardeja, -menettelyjä tai -vaatimuksia. Yhtenäisiin kestävyysraportointi- ja varmennusstandardeihin sekä integroituun raportointiin siirtyminen vaativat yrityksiltä työtä erityisesti järjestelmien kehittämisen osalta, joten valmistautuminen kannattaa aloittaa mahdollisimman pian. Lisäksi CSRD:n sisältämä kaksinkertaisen olennaisuuden

periaate (double materiality) velvoittaa yrityksiä katsomaan toimintaansa uusin silmin, niin sisältä kuin ulkoa käsin. Yrityksen on huomioitava raportoinnissaan sekä yrityksen tulokseen, asemaan ja kehitykseen vaikuttavat kestävyyskysymykset että yrityksen oman toiminnan vaikutus ihmisiin ja ympäristöön. (COM/2021/189 final.) Kuviossa 1 on havainnollistettu vastuullisuusraportointia koskevan EU-lainsäädännön kehitystä 2000-luvun alusta tähän päivään.



Kuvio 1. Vastuullisuusraportointia koskevan EU-lainsäädännön kehitys

EU:n vastuullisuusraportointiin liittyvä lainsäädäntö on osa EU:n kestävän kehityksen ohjelmaa, jonka tavoitteena on tehdä EU:sta moderni, resurssitehokas ja kilpailukykyinen talous, jossa vuoteen 2050 mennessä ei enää aiheuteta kasvihuonekaasujen nettopäästöjä, talouskasvu on erotettu resurssien käytöstä ja ketään ihmistä tai mitään aluetta ei jätetä jälkeen muista. Kestävän kehityksen ohjelmalla ohjataan julkisia investointeja vihreän siirtymän rahoitukseen. Lisäksi vihreän kehityksen ohjelman tavoitteena on auttaa valtioita selviytymään covid-19-pandemian seurauksista. (Euroopan komissio 2022b.)

### 3.3.2 Kansallinen lainsäädäntö

Vuonna 2003 Suomen Kirjanpitolautakunta (KILA) on luonut yleisohjeen ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja esittämisestä tilinpäätöksessä. Ohjetta on päivitetty

myöhemmin vuoden 2006 versiolla. Tuolloin Suomen lainsäädäntöä ei ollut vielä kehitetty vastuullisuusraportoinnin osalta. Nykyisin Suomen kirjanpitolaissa on kohta ”Selvitys muista kuin taloudellisista tiedoista”, joka perustuu EU:n NFRD-direktiivin sisältöön. Kirjanpitolain 3a-luvun mukaan yleisen edun kannalta merkittävän yhteisön, jolla on tilikauden aikana keskimäärin yli 500 henkilöä, on sisällytettävä toimintakertomukseen selvitys myös muista kuin taloudellisista tiedoista. Laki velvoittaa yhteisöjä raportoimaan samoista yritysvastuun osa-alueista, jotka NFRD-direktiivissä on määritelty. Laki määrää myös tilintarkastajaa ilmoittamaan, jos tilinpäätöksen ja mahdollisen erillisen selvityksen tiedot eivät ole yhdenmukaisia. (Kirjanpitolaki 1336/1997, 3a-luku, 1–2 §, 6§.)

Muita tietäntyyppistä liiketoimintaa harjoittavien yritysten vastuullisuusraportointiin vaikuttavia lakeja Suomessa ovat muun muassa jätelaki ja ympäristönsuojelulaki. Suomen Ympäristöministeriö vastaa valtioneuvoston ja eduskunnan käsittelyyn tulevan ympäristölainsäädännön valmistelusta. Jätelain uudistus vuonna 2021 on tarkentanut muun muassa jätteen määritelmiä sekä vaarallisten jätteiden ja muiden jätteiden kulun seurantaa ja jäljitettävyyttä. Ympäristönsuojelulaki puolestaan säätelee tietojen toimittamisesta fluoratuista kasvihuonepäästöistä sekä kaasujen myynnistä, käytöstä, maahantuonnista, viennistä ja hävittämisestä. (Ympäristöministeriö 2022a & 2022b; Ympäristönsuojelulaki 17/2014, 165 §.)

Tilastokeskus tilastoi NFRD-direktiivin vaatimusten mukaisesti teollisuusalan yhtiöiden ympäristöliiketoimintaa Suomessa. Ympäristötilinpidon tavoitteena on ympäristön ja talouden vuorovaikutusten tilastollinen kuvaus, joka noudattaa olennaisilta osin kansantalouden tilinpidon peruseriaatteita. Ympäristönsuojelumienot -tilasto kattaa kaivostoiminnan, teollisen valmistuksen ja energiahuollon, veden puhdistuksen ja jakelun, jätevesi- ja jätehuollon, kotitaloudet sekä valtion ja kunnat. Tilasto sisältää ympäristönsuojeluinvestoinnit, laitteistojen käyttö- ja kunnossapitomenot sekä muut ympäristönsuojelumienot, kuten tutkimus- ja kehitysmenot, hallintomenot sekä erilliset maksut ja korvaukset. (Tilastokeskus, 2022.) Kuviossa 2 on näkyvissä Suomen lainsäädäntöön liittyvät velvoitteet, jotka ohjeistavat yrityksiä raportoimaan vastuullisuustiedoistaan.



Kuvio 2. Vastuullisuusraportointia koskeva lainsäädäntö Suomessa

Suomen pääministerin Sanna Marinin hallitusohjelmaan kuuluu kirjaus selvityksen tekemisestä, jonka tavoitteena on kansallisen yritysvastuulain säätäminen. Laissa säädettäisiin yrityksiä koskevasta asianmukaisen huolellisuuden velvoitteesta. Työ- ja elinkeinoministeriö on julkaissut keväällä 2022 arviomuiston asianmukaisen huolellisuuden velvoitteesta, joka käsittelee kyseisen yritysvastuulain käyttöönottoa. Muistiossa arvioidaan eri lainsäädännöllisiä vaihtoehtoja velvoitteen toteuttamiseksi, velvoitteiden vaikutuksia ihmisoikeuksiin, ympäristöön ja yrityksiin sekä edellytyksiä lainsäädännön toteuttamiseksi. (Piirto & Teräväinen 2022.)

### 3.3.3 Vastuullisuusraportoinnin organisaatiot ja viitekehykset

EU:n ja kansallisen lainsäädännön velvoittavien säädösten lisäksi vastuullisuusraportoinnille on olemassa useita vapaaehtoisia erilaisten organisaatioiden muodostamia viitekehyyksiä, joista yleisimpiä on esitelty kuviossa 3. WBCSD:n (World Business Council For Sustainable Development) johtajan, Mario Abelan mukaan maailmassa on yhteensä 182 erilaista vastuullisuusraportoinnin viitekehystä (Liappis 2018). Suomessa yleisin vastuullisuusraportoinnin viitekehys on kansainvälisesti käytössä oleva GRI (Global Reporting Initiative) (Taloushallintoliitto 2022). Euroopassa ja Pohjoismaissa vastuullisuusraportoinnille ohjeistusta tarjoavat muun muassa Euroopan tilinpäätösraportoinnin neuvoo-antava ryhmä EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) sekä Pohjoismaiden taloushallintoalan järjestöjen yhteisprojektina kehittämä NSRS (Nordic Sustainability Reporting Standard).

Lisäksi Suomessa toimii Pohjoismaiden suurin yritysvastuuverkosto FIBS (Finnish Business & Society), jonka tavoitteena on kehittää yritysten kestäväää liiketoimintaa ja asiantuntijuutta (FIBS 2022).

## Kansainväliset organisaatiot ja viitekehykset



Kuvio 3. Kansainvälisesti yleisiä vastuullisuusraportoinnin organisaatioita ja viitekehyksiä

Kansainvälisesti yleisesti käytössä oleva GRI-viitekehys sisältää kolme standardisarjaa. Yleismaailmalliset standardit (Universal Standards) on laadittu kaikkien yritysten hyödynnettäväksi. Näitä ovat vaatimukset ja periaatteet GRI-standardien käytössä, tiedonanto raportoivasta organisaatiosta sekä tiedonanto ja ohjeistus organisaation vastuullisuuden aihepiireistä. Alakohtaiset standardit (Sector Standards) sisältävät useita eri standardeja, joista yhtiö voi valita omalla alallaan sovellettavat standardit. Aihepiireittäin jaetuista standardeista (Topic Standards) yritys puolestaan voi valita tarkemmin eri vastuullisuustietojen mittaamisessa ja raportoinnissa sovellettavat standardit. (GRI 2022.)

IFRS (International Financial Reporting Standards) on yleishyödyllinen, voittoa tavoitteilematon organisaatio, jonka tavoitteena on kehittää yhtenäinen sarja maailmanlaajuisesti hyväksytyjä kirjanpito- ja kestävän kehityksen standardeja. Kestävän kehityksen standardien luominen kuuluu organisaation alaisena toimivan ISSB:n (International Sustainability Standards Board) tehtäväkenttään. Myös ilmastoraportointiin keskittynyt yritys- ja ympäristöjärjestöjen yhteenliittymä CDSP (Climate Disclosure Standards Board) toimii nykyisin IFRS:n alaisena. CDSP-viitekehys luo perustan TCFD-suosituksille. TCFD (Task Force for Climate-related Financial Disclosure) on FSB:n (Financial Stability Board) luoma suositus ilmastonmuutosta koskevien liiketoimintavaikutusten julkistamisesta osana yrityksen taloudellista raportointia. Suositus toimii yritysten ilmastonmuutoksen uhkien ja mahdollisuuksien raportointikehikkona. Toinen ilmastokysymyksiin keskittynyt järjestö, CDP (Carbon Disclosure Project), ylläpitää maailmanlaajuisia ympäristövaikutusten hallinnan tietojärjestelmää sijoittajille, yrityksille, kaupungeille ja eri alueille. (IFRS 2022a; IFRS 2022b; CDP 2022.)

Kansainvälinen standardijärjestö ISO (International Organization for Standardization) on puolestaan luonut sosiaaliseen vastuuseen liittyvän ISO 26000-standardin, joka tarjoaa ohjeistusta sellaisille organisaatioille, joille yhteiskunnan ja ympäristön kunnioittaminen ovat kriittisimpiä menestystekijöitä. Standardia voivat soveltaa kaikenlaiset organisaatiot toimialasta, koosta tai sijainnista riippumatta. Standardi on luotu vapaaehtoiseksi lisäksi muiden kansainvälisten standardien ohelle, eikä sen tarkoitus ole syrjäyttää jo olemassa olevia, tarkemmin määriteltyjä standardeja sosiaalisen vastuun raportoinnille. (ISO 2022.)

Tällä hetkellä suositaan kasvattaa ajattelutapa, jonka mukaan vastuullisuuskysymysten tulisi olla tulokysymysten rinnalla jokapäiväinen osa yrityksen toimintaa. IR-viitekehys (Integrated Reporting) on Value Reporting Foundationin alaisen IIRC:n (International Integrated Reporting Council) kehittämä työkalu integroidulle raportoinnille. Työkalu tarjoaa avaimet integroidun ajattelutavan omaksumiselle yritystoiminnassa sekä näihin periaatteisiin perustuvaa ohjausta raportoinnin toteuttamiselle. Lisäksi Value Reporting Foundationin alainen SASB (Sustainable Accounting Standards Board) on luonut yritysten hyödynnettäväksi toimialakohtaiset kestävän kehityksen raportointistandardit. Standardit ohjaavat yrityksen taloudellisesti merkittävien vastuullisuustietojen raportointia erityisesti sijoittajille. Value Reporting Foundation on yhdistymässä IFRS-säätiöön kesäkuuhun 2022 mennessä. (Value Reporting Foundation 2022; IIRC 2022; SASB 2022.)

Euroopan tilinpäätösraportoinnin neuvoo-antava ryhmä EFRAG on julkaissut Euroopan komission pyynnöstä tekniset suositukset ja etenemissuunnitelman EU:n yhtenäisten, kestävän kehityksen raportointistandardien kehittämiseksi (Euroopan komissio 2022c). Työn pohjana ovat olemassa olevat globaalit ja eurooppalaiset vastuullisuusraportoinnin

standardit, viitekehykset ja aloitteet sekä EU:n kestävän rahoituksen ohjelman säätelyhankkeet (Niskala, M. 2020). Tavoitteena on yhtenäistää vastuullisuusraportointiin liittyvää säätelyä sekä edistää kestävän kehityksen tavoitteita ja Agenda 2030:n toteutumista.



## 4 Vastuullisuusraportin varmennus

### 4.1 Varmennuksen tavoitteet

Vastuullisuusraportin varmennus on prosessi, jossa riittävän pätevyyden saavuttanut taho käy läpi ja todentaa yrityksen vastuullisuuteen liittyvien hallintokäytäntöjen ja johtamisjärjestelmien toimivuuden sekä vastuullisuusraportin tiedot. Varmennus sisältää tietojen olennaisuuden arvioinnin, tiedonkeruu- ja raportointijärjestelmien toimivuuden ja luotettavuuden tarkistamisen sekä raportoitujen tietojen kattavuuden, oikeellisuuden ja vertailukelpoisuuden tarkistamisen. Varmennuksen tuloksena varmentaja esittää johtopäätökset yrityksen vastuullisuusraportoinnista ennalta määriteltyjen kriteerien valossa. Prosessin uskottavuuteen vaikuttavat varmennuksen laajuus ja sisältö, kriteerien selkeys, toteutetut tarkastustoimenpiteet ja niiden yksityiskohtaisuus, sidosryhmien intressien huomiointi sekä varmennuksen lopputuloksena annettavan raportin käyttökelpoisuus. (Niskala ym. 2019.)

Vastuullisuusraporttien varmennuksen tavoitteena on parantaa raportoinnin olennaisuutta, luotettavuutta ja vertailukelpoisuutta (Suomen Tilintarkastajat 2021b, 4). Vastuullisuusraporttien varmentaminen on toistaiseksi vapaaehtoista. Tällä hetkellä noin 30 prosenttia suurista yrityksistä pyrkii varmennuttamaan raportointinsa tiedot. EU:n uusi kestävyysraportointidirektiivi ehdottaa, että *Kaikkien suurten yritysten ja kaikkien EU:n säännellyillä markkinoilla listattujen yritysten (lukuun ottamatta listattuja mikroyrityksiä) olisi sovellettava EU:n kestävyysraportointistandardeja ja pyrittävä huolehtimaan raportoitujen tietojen varmentamisesta*. Direktiiviehdotuksen mukaan sidosryhmät hyötyvät paremmista mahdollisuuksista saada vertailukelpoisia, merkityksellisiä ja luotettavia vastuullisuustietoja useammilta yrityksiltä. Tämä vähentää sijoitusriskejä rahoitusjärjestelmässä, lisää yritysten vastuuvollisuutta sekä vastuullisten rahoitusvirtojen suuntautumista yrityksiin. (COM/2021/189 final.)

Varmennuksen kysyntä lisääntyy jatkuvasti sen tuottamien hyötyjen myötä. Käytännössä vapaaehtoista varmennusta haetaan, jos se tuottaa yritykselle lisäarvoa. Kansainvälisten tutkimusten mukaan varmennuksen tuottamat hyödyt voidaan jakaa sisäisiin ja ulkoihin hyötyihin. Sisäiset hyödyt liittyvät muun muassa riskienhallinnan parantumiseen sekä yrityksen vastuullisuuteen liittyvän informaatiojärjestelmän tiedonkeruun ja -prosessoinnin tehostumiseen varmennuksen myötä. Ulkoisia hyötyjä puolestaan ovat esimerkiksi sijoittajille ja sidosryhmille tarjottava lisäinformaatio sekä luottamuksen lisääntyminen. Vastuullisuustietojen varmentaminen on yritykselle kannattavaa, kun yritys vastuukysymysten ymmärtäminen ja kommunikointi sekä niihin liittyvien riskien tunnistaminen on tärkeää ja vastuullisuusraportoinnin informaatio- ja tiedonkeruuprosesseja on tarvetta tehostaa. (Ittonen 2022.)

## 4.2 Varmennuksia suorittavat tahot

KPMG:n (2011) tutkimuksen mukaan varmennuspalvelujen markkinajohtajia ovat suuret tilintarkastusyhteisöt. Tilintarkastajien antamien muodollisten varmennusraporttien lisäksi vastuullisuustietoja voidaan kommentoida myös muulla tavoin. Tällaisia palveluja tuottavat sellaiset kolmansien osapuolten organisaatiot, jotka eivät ammattimaisesti tarjoa varmennuspalveluita, kuten erilaiset kansalaisjärjestöt, akateemiset asiantuntijat ja sidosryhmäpaneelit. (KPMG 2011, 30.)

EU:n kestävyysraportointidirektiiviehdotuksen mukaan yrityksen lakisääteisen tilintarkastajan tulisi suorittaa yrityksen vastuullisuustietoihin kohdistuva rajoitetun varmuuden antava toimeksianto. Direktiivi kuitenkin ehdottaa, että jäsenvaltiot voisivat valtuuttaa myös muita, riippumattomia varmennuspalvelujen tarjoajia, jotka eivät ole lakisääteisiä tilintarkastajia tai tilintarkastusyhteisöjä, varmentamaan yritysten vastuullisuustiedot. Tällöin yrityksillä olisi laajemmat mahdollisuudet valita itselleen sopiva varmennuspalvelujen tarjoaja. (COM/2021/189 final.)

Suomen Tilintarkastajien antaman kestävyysraportointidirektiiviä koskevan lausunnon mukaan tilintarkastajien tulisi ensisijaisesti varmentaa yrityksen vastuullisuustiedot. Perusteluna tälle on muun muassa se, että yrityksen valitulla tilintarkastajalla on hallussaan ne tiedot, työkalut ja prosessit, jotka soveltuvat parhaiten yrityksen tilinpäätös- ja vastuullisuustietojen tarkastukseen ja varmentamiseen. Lisäksi tilintarkastajat ovat sitoutuneet toiminnassaan eettisiin sääntöihin, he ovat tilintarkastus- ja laadunvalvonnan alla ja heitä sitovat jatkuvan koulutautumisen vaatimukset kaikilla työssä tarvittavilla osa-alueilla. Lausunnossa tuodaan esille myös se, että muiden varmennuspalvelujen tarjoajien varmentamien vastuullisuustietojen myötä yrityksen tilintarkastaja joutuu tekemään rajoituksia tilintarkastuskertomukseensa, mikä puolestaan hankaloittaa integroidun raportoinnin toteuttamista. (Suomen Tilintarkastajat 2021a, 3; Aspholm 2021.)

## 4.3 Varmennuksen sisältö ja tasot

Koska vastuullisuustietojen varmentaminen perustuu vapaaehtoisuuteen, sille ei ole asetettu velvoittavia säädöksiä sisällön, laajuuden tai toteutustavan suhteen. Varmennustoimeksianto voi koskea koko raporttia, mutta esimerkiksi kustannuskysymysten vuoksi se voidaan rajata koskemaan tiettyä osaa raportista tai yksittäisiä vastuullisuustietoja. (Niskala ym. 2019.) Esimerkiksi NFRD-direktiivi velvoittaa suuryrityksiä raportoimaan toimintansa ja tuotantonsa tuottamista päästöistä (Scope 1 ja Scope 2). Tällä hetkellä myös epäsuorien päästöjen (Scope 3) raportointi ja niihin liittyvien tietojen varmennus ovat yleistymässä. Scope 3 -luokkaan kuuluvat esimerkiksi jätehuolto, vesihuolto, logistiikka ja hankintojen

päästöt. Näiden päästöjen laskeminen ja varmentaminen on vaativampaa, mutta suositeltavaa läpinäkyvyyden ja luotettavuuden osoittamiseksi. (Greencarbon 2022.)

Varmennuksen suorittajasta riippuen varmennuslausunto voi olla tilintarkastajan antama määrämuotoinen varmennusraportti tai muun kolmannen osapuolen vapaamuotoinen kommentointi tai arvio yrityksen vastuullisuusraportin sisällöstä. Lakisääteisen tilintarkastajan suorittama varmennusstandardien mukainen varmennus toteutetaan joko rajoitetun tai kohtuullisen varmuuden antavana toimeksiantona. Kohtuullisen varmuuden saavuttaminen vaatii enemmän ja laadukkaampaa evidenssiä, joten sen toteuttaminen vie enemmän resursseja niin yritykseltä kuin varmentajaltakin. Tällä hetkellä varmennukset ovat useimmiten rajoitetun varmuuden antavia toimeksiantoja. (Suomen Tilintarkastajat 2021b, 13.) Rajoitetun varmuuden antavan toimeksiannon lausunto esitetään kielteisenä ilmauksena, jossa tilintarkastaja toteaa, ettei toimeksiannon aikana ole havaittu seikkaa, jonka perusteella tarkastelun kohde olisi ilmoitettu oleellisesti väärin. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa tilintarkastaja tekee vähemmän testejä kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa, jolloin työmäärä on pienempi. Kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa toteutetaan laajempi tarkastus, johon sisältyy muun muassa raportoitavan yrityksen sisäisten tarkastusten ja aineistotarkastusten huomioon ottaminen. Tällöin annettava lausunto esitetään yleensä myönteisenä ilmauksena. (COM/2021/189 final.)

Vastuullisuusraportin varmennusprosessi sisältää varmennuksen suunnittelun, toteutettavat toimenpiteet sekä lopullisen varmennuslausunnon antamisen. Suunnitteluvaiheessa muodostetaan käsitys yrityksen liiketoiminnasta, toimialasta ja toimintaympäristöstä sekä vastuullisuusraportoinnin käytännöistä. Lisäksi määritellään toimeksiannon ehdot, rajaukset, olennaisuus, painopistealueet, varmennustoimenpiteet, raportointiprosessit, sisäinen valvonta, aikataulu ja resurssointi. Suunnitteluvaiheessa muodostetut toimeksiannon ehdot määritellään toimeksiantokirjeessä. Varmennustoimenpiteisiin kuuluu varmennusevidenssin hankkiminen analyttisillä ja yksityiskohtaisilla toimenpiteillä. Analyttisissä toimenpiteissä yrityksen tuottamaa informaatiota vertaillaan standardeihin ja ohjeistukseen, muihin samalla toimialalla toimiviin yrityksiin sekä aiempien vuosien vastaaviin tietoihin. Yksityiskohtaiset toimenpiteet sisältävät muun muassa eri dokumenttien, numeeristen tietojen ja toimintatapojen läpikäyntiä ja oikeellisuuden varmistamista luotettavan evidenssin saamiseksi. Kohtuullisen varmuuden toimeksianto sisältää myös käsityksen muodostamisen kontrolliympäristöstä. Ennen varmennusraportin antamispäivää tilintarkastaja pyytää yrityksen johdolta vahvistusilmoituskirjeen, jossa johto vahvistaa antaneen tilintarkastajille kaiken tiedossaan olevan informaation, joka on toimeksiannon kannalta relevanttia. (Suomen Tilintarkastajat 2021b, 13–19.)

Suomen Tilintarkastajien suosituksen mukaan *Varmennusraportin on oltava kirjallinen ja sisällettävä selkeästi ilmaistu toimeksiannon suorittajan johtopäätös kohdetta koskevasta tiedosta*. Raportin käyttötarkoituksesta ja julkisuudesta sovitaan toimeksiannon ehdoissa. Vakiomuotoinen johtopäätös toteaa vastuullisuustietojen olleen kaikilta olennaisilta osin laadittu sovellettavien kriteerien mukaisesti. Tiettyä seikkaa koskevan kappaleen lisääminen johtopäätökseen tarkoittaa, että varmentaja haluaa korostaa jotakin varmennustoimeksiannon aikana ilmennyttä asiaa, jonka hän kokee merkittäväksi kokonaiskuvan muodostumisen kannalta. Mukautettu johtopäätös annetaan, kun työn laajuutta on rajoitettu olennaisesti tai kohdetta koskeva tieto on olennaisesti virheellinen. Virheellisen tiedon tapauksessa johtopäätös on varauman sisältävä tai kielteinen. (Suomen Tilintarkastajat 2021b, 21–22.)

Varmennusraporttien ohella eräs tapa arvioida yrityksen vastuullisuustietojen olennaisuutta ja luotettavuutta on vastaraportointi, jossa jokin ulkopuolinen taho, kuten kansalaisjärjestö, julkaisee informaatiota yrityksen toiminnan vaikutuksista. Parhaimmillaan vastaraportointi paikkaa yrityksen oman raportoinnin puutteellisuutta ja tuo raportoinnille moniäänisyyttä. (Brown ym. 2015; Vinnari & Laine 2017, Mäkelän 2021 mukaan.) Suomessa vastaraportointia tuottaa muun muassa kansalaisjärjestö Finnwatch (Mäkelä 2021).

#### 4.4 Varmennusstandardit ja lainsäädäntö

Vastuullisuustietojen varmennuksesta ei ole tähän mennessä säädetty laissa, mutta siihen on olemassa standardeja, jotka perustuvat pitkälti samoihin periaatteisiin kuin tilintarkastusstandardit. Lainsäädännön kehittyessä erityisesti CSRD-direktiivin myötä kuitenkin myös varmennuksen vapaaehtoisuuteen on tulossa muutos. Vaikka varmennuksen pakollisuus koskee lähitulevaisuudessa vain suuria yrityksiä, myös pienten yritysten kannattaa harkita varmennusta muun muassa rahoituksen saatavuuden vuoksi.

Vastuullisuusraporttien varmennus perustuu pitkälti samoihin periaatteisiin kuin tilintarkastus. Yrityksen lakisääteisellä tilintarkastajalla on tarvittava tietotaito ja ymmärrys yrityksen toiminnasta ja siten myös useimmiten parhaat valmiudet vastuullisuusraportin varmentamiseen. Lainsäädännöllisesti on kuitenkin sallittavaa käyttää edelleen myös muita varmennuspalvelujen tarjoajia. Myös kolmannen osapuolen varmentajat, kuten varmennuspalveluja tarjoavat konsulttiyritykset, hyödyntävät varmennuksessa kansainvälisiä tilintarkastus- ja varmennusstandardeja.

##### 4.4.1 Varmennuksen standardiviitekehys

Kansainväliset tilintarkastusalan standardit ovat keskeisessä asemassa niin tilintarkastuksessa kuin vastuullisuusraporttien varmennuksessa. Standardeja asettaa Kansainvälisen

Tilintarkastajaliiton IFAC:n (International Federation of Accountants) yhteydessä toimiva IAASB-komitea (International Auditing and Assurance Standards Board). Kansainväliset tilintarkastusalan standardit sisältävät muita varmennustoimeksiantoja koskevan ISAE-standardisarjan, joista vastuullisuusraporttien varmennuksessa yleisimmin käytössä ovat ISAE 3000 (*Muut varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus*) ja ISAE 3410 (*Kasvihuonekaasuraportteja koskevat varmennustoimeksiannot*). (Suomen Tilintarkastajat 2021b, 6.)

ISAE 3000:n mukaan varmennustoimeksianto voi olla joko tiedon varmentamistoimeksianto tai suora toimeksianto. Tiedon varmentamistoimeksiannossa tilintarkastusammattilaisen johtopäätös perustuu siihen, onko vastuullisuustiedoissa olennaista virheellisyyttä. Suorassa toimeksiannossa varmentaja puolestaan itse mittaa tietoja sovellettavia kriteerejä käyttäen tai arvioi niitä sovellettavien kriteerien perusteella ja muodostaa näin johtopäätöksensä. Suora varmennustoimeksianto on kuitenkin vastuullisuustietojen kompleksisuuteen nähden usein vaikeaa tai jopa mahdotonta toteuttaa, joten useimmiten vastuullisuusraportin varmennus suoritetaan tiedon varmentamistoimeksiantona. (Suomen Tilintarkastajat 2021b, 10.) ISAE 3000:n mukaan varmennuslausunnon tulee sisältää seuraavat kohdat:

- otsikko, joka osoittaa selvästi raportin olevan riippumaton varmennuslausunto
- vastaanottajat
- varmennuskohdetta koskevan tiedon ja tarvittaessa kohteen yksilöiminen ja kuvaus
- varmennuskriteerien yksilöiminen
- kuvaus merkittävistä rajoitteista, jotka liittyvät kohteen arvioimiseen ja mittaamiseen kriteerien perusteella
- maininta, jossa yksilöidään vastuussa oleva osapuoli sekä kuvataan vastuussa olevan osapuolen ja tilintarkastajan velvollisuudet
- maininta siitä, että toimeksianto on toteutettu varmennusstandardien mukaisesti
- yhteenveto
- johtopäätös
- päiväys. (Niskala ym. 2019.)

ISAE-standardien ohella toinen vastuullisuusraporttien varmennuksessa yleisesti käytetty ohjeisto on AA1000-varmennusstandardi, joka painottaa sidosryhmien merkitystä olennaisten vastuullisuusaiheiden tunnistamisessa. Standardin on kehittänyt kansainvälinen konsultointi- ja standardeja kehittävä organisaatio AccountAbility, ja se on luotu erityisesti raportoinnin laadun, prosessien ja järjestelmien varmentamiseen. AA1000-varmennusstandardin mukaisesti varmennuslausunnon tulee sisältää seuraavat kohdat:

- lausunto AA1000AS-ohjeiston käytöstä

- peruskuvaus tehdystä työstä ja varmennuksen laajuudesta
- yhteenveto varmennuksesta, raportin laadusta ja organisaation prosesseista, järjestelmistä sekä henkilöstön pätevyydestä
- täydentävät kommentit
- maininta varmentajan pätevyydestä, riippumattomuudesta raportoitavaa organisaatiota kohtaan sekä puolueettomuudesta sidosryhmiä kohtaan. (AccountAbility 2022; Niskala ym. 2019.)

GRI suosittelee ulkoisen varmennuksen käyttöä. GRI:n varmennustyöryhmä on laatinut vuonna 2001 raportin ulkoisen varmennuksen liittämistä osaksi GRI-ohjeiston mukaista yritys vastuuraportoinnin prosessia sekä vuonna 2013 ulkoista varmennusta käsittelevän oppaan. ISAE 3000:n ja AA1000AS:n pääkohdat vastaavat GRI:n esittämiä vähimmäisvaatimuksia vastuullisuusraporttien varmennuksesta annettaville lausunnoille. (Niskala ym. 2019.) Lisäksi Euroopan Kirjanpitäjien Liitto (Accountancy Europe, aiemmin Fédération des Experts Comptables Européens) on julkaissut 2000-luvun alussa vastuullisuusraporttien varmennusta koskevat keskustelupaperit, joiden pitkän aikavälin tavoitteena on parantaa vastuullisuusraportoinnin laatua ja uskottavuutta. Ohjeistukset mukailevat ISAE 3000 -standardia, ja ne tarjoavat lisäohjeistusta vastuullisuusraportointiin ja raporttien varmennukseen liittyviin haasteisiin. (FEE 2002, 3.)

#### 4.4.2 Kansallinen sääntely ja lainsäädännön kehitys EU:ssa

Suomen lainsäädäntöä ei ole kehitetty vastuullisuustietojen varmennuksen osalta. Vastuullisuusraportteja laativat yhteisöt voivat siis melko vapaasti valita, mitä vastuullisuuteen liittyviä tietoja he raportoivat ja varmennetaanko raportoidut tiedot. Sidoryhmät ja muut vastuullisuustietojen käyttäjät voivat nykyisin kuitenkin vaatia vastuullisuustietojen varmentamista. (Suomen Tilintarkastajat 2021b, 7.) Niskalan ym. mukaan varmennettujen raporttien määrä on kasvanut jatkuvasti lähivuosien aikana. Tutkimusten mukaan vastuullisuusraporttien varmennus ei kuitenkaan ole Suomessa yhtä yleistä kuin muualla maailmassa. Toimialoista varmennus on yleisintä kaivosteollisuudessa, energia- ja vesilaitoksissa sekä öljy- ja kaasuteollisuudessa. (Niskala ym. 2019.) EU:n sääntelyn kehitys ja kansallisen yritysvastuulain valmistelu ovat johtamassa siihen, että myös varmennukseen liittyvät velvoitteet ovat lähitulevaisuudessa osa kansallista lainsäädäntöä.

EU:n ehdotus kestävyysraportointidirektiivistä (CSRD) sisältää vaatimuksen vastuullisuustietojen varmennuksesta. Vaatimus koskee EU:n alueella noin 49 000 yritystä. Suomessa direktiivin soveltamisalaan kuuluu noin 700 yritystä (Ernst & Young 2022). Direktiivi määrää tilintarkastajan suorittamaan rajoitetun varmuuden antavan varmennuksen yrityksen

kestävyysraportista. Lisäksi tilintarkastajan tulisi varmentaa raportin yhdenmukaisuus kestävyysraportointistandardien kanssa. Direktiiviehdotuksen mukaan lakisääteisen tilintarkastajan suorittama varmennus *auttaisi varmistamaan taloudellisten tietojen ja kestävyystietojen yhteenliitettävyyden ja yhdenmukaisuuden, mikä on erityisen tärkeää kestävyystietojen käyttäjille*. Direktiiviehdotuksessa kuitenkin mainitaan riskistä tilintarkastusmarkkinoiden keskittymisestä entisestään, mikä puolestaan voisi vaarantaa tilintarkastajien riippumattomuuden. Siksi ehdotuksessa annetaan yrityksille mahdollisuus valita myös muita riippumattomia varmennuspalvelujen tarjoajia varmentamaan kestävyystietonsa. Vastuullisuusraportoinnin lakisääteisten kriteerien tarkentamisen ja muiden direktiiviehdotuksen asettamien velvoitteiden, kuten raporttien koneellisen muodon ja varmennuksen tavoitteena on parantaa vastuullisuusraporttien luotettavuutta ja vertailukelpoisuutta. EU-lainsäädännön kehityksen pitkän aikavälin tavoitteena on kohtuullisen varmuustason saavuttaminen kestävyysraportoinnin varmennuksessa. (COM/2021/189 final.)

CSRD-direktiiviehdotuksen mukaan kestävyysraportoinnille on asetettava yhteiset varmennusstandardit raportoitujen tietojen vertailukelpoisuuden ja merkittävyyden varmistamiseksi. Direktiiviehdotus kehottaa EU:n jäsenmaita soveltamaan kansallisia varmennus-suosituksia direktiivin ja yhtenäisten standardien voimaantulukseen saakka. (COM/2021/189 final.) Suomen Tilintarkastajien suositus vastuullisuusraportoinnin varmennuksesta on tilintarkastajien käyttöön laadittu ohjeistus varmennustoimeksiantojen suorittamiseen ennen CSRD-direktiivin voimaantulusta. Suositus käsittelee yritysten vastuullisuusraporttien varmentamista pääosin ISAE 3000 -standardin valossa, ja se huomioi sekä pakollisen että vapaaehtoisen varmennuksen. Suositusta päivitetään vastaamaan lainsäädäntöä CSRD-direktiivin astuessa voimaan. (Suomen tilintarkastajat 2021c.)

Suomen Tilintarkastajien julkaisemassa lausunnossa kommentoidaan direktiiviehdotuksen sisältöä ja vaikuttavuutta. Kommentti on pääosin direktiiviehdotusta puoltava. Yksi suurimmista kysymyksistä direktiiviehdotuksessa on varmennuksen suorittajan valinta. Suomen Tilintarkastajien mukaan yrityksen lakisääteisellä tilintarkastajalla on lähtökohtaisesti parhaat edellytykset myös kestävyystietojen varmennukseen, koska tilintarkastajalla on varmennukseen vaadittava osaaminen ja hallussaan olennaista tietoa yrityksen toiminnasta. Lisäksi tilintarkastaja kuuluu valvonnan piiriin ja on sitoutunut toiminnassaan eettisiin sääntöihin sekä jatkuvaan osaamisen kehittämiseen. (Suomen Tilintarkastajat 2021a, 3.) Muun ulkopuolisen palveluntarjoajan suorittama varmennus veisi enemmän aikaa ja resursseja. Lisäksi kestävyysraportti julkaistaisiin osana toimintakertomusta, ja koska tilintarkastajan tulisi kuitenkin varmistaa tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen yhdenmukaisuus, tuottaisi tämä mahdollisesti kaksinkertaisen työmäärän yritykselle. Tässä on kuitenkin otettava

huomioon lakisääteisen tilintarkastajan riippumattomuuden vaarantuminen, suurten tilintarkastusyhteisöjen monopoliasema ja tarjonnan keskittyminen liikaa tietyille toimijoille.

Lisäksi Suomen Tilintarkastajat ottaa lausunnossaan kantaa direktiivin soveltamisalaan. Suomen Tilintarkastajien mukaan joillakin soveltamisalan ulkopuolelle jäävillä yksityisillä pk-yrityksillä voi olla suuret todelliset tai mahdolliset kielteiset vaikutukset kestäväyteen. Pienempien yritysten poissulkeminen direktiivin soveltamisalasta voi myös jättää ne jälkeen jaettaessa pääomaa sekä huonontaa niiden mahdollisuuksia saada kestävä rahoitusta tai tehdä investointeja, jolloin kilpailu heikentyisi entisestään hallitsevien yritysten hyödyksi. Listaamattomien pk-yhtiöiden poissulkemista on perusteltu direktiiviehdotuksessa niiden hallinnollisen taakan hillitsemisellä. (Suomen Tilintarkastajat 2021a, 5.)

Myös muut organisaatiot ovat antaneet lausuntojaan koskien direktiiviehdotusta. Suuri osa lausunnoista korostaa listaamattomien pk-yhtiöiden huomioimista paremmin direktiiviehdotuksessa. Muun muassa Finnwatch nostaa lausunnossaan esille raportointivelvoitteen ulkopuolelle jäävät listaamattomat pk-yritykset, jotka kustannuskysymyksistä huolimatta myös hyötyisivät kestävyysraportoinnista esimerkiksi rahoituksen saatavuuden suhteen. Finnwatch huomauttaa myös, että pelkällä konsernitasolla raportointi voi johtaa tytäryhtiöiden osalta merkittäviin puutteisiin raportoinnissa. Lisäksi Finnwatch kommentoi lausunnossaan yrityksen kestävyystavoitteiden asettamisen yhtenäisyyttä sekä raportoinnin sisältövaatimuksia liittyen muun muassa sidosryhmien tarpeisiin, sosiaaliseen vastuuseen ja ihmisoikeuksiin. Finnwatch puoltaa lausunnossaan kansallisen yritysvastuulain asettamista. (Finnwatch 2021.) Myös Kuluttajaliitto pitää tärkeänä sitä, että listaamattomat korkeariskiset pk-yhtiöt sekä konsernien tytäryhtiöt sisällytettäisiin raportointivelvollisiin yrityksiin. Kuluttajaliiton mukaan kestävä kehityksen tavoitteiden tulisi olla tarkemmin määriteltynä direktiiviehdotuksessa. (Kuluttajaliitto 2021.)

Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö, Akava ja STTK (Suomen Teknisten Toimihenkilöiden keskusliitto) kannattavat lausunnossaan direktiivin soveltamisalan laajentamista, sosiaalisen vastuun raportoinnin tarkentamista sekä varmuuden laadun kehittämistä. Suomalaisen kehitysjärjestöjen kattojärjestö Fingo ry tuo lausunnossaan esiin EU:n globaalisen vastuun huomioimisen tarkemmin esimerkiksi kehittyvien maiden osallistamisella kestävyysstandardien määrittelyyn. Lisäksi Fingo korostaa yrityksen toiminnan vaikutuksen kohteena olevien sidosryhmien ensisijaisuutta raportin sisällön suunnittelussa sekä termien ”pääasiallinen” ja ”sopiva” tarkempaa määrittelyä direktiiviehdotuksessa. (Fingo 2021.)



## 5 Tutkimuksen tulokset ja johtopäätökset

### 5.1 Tutkimuksen toteutus

Tutkimus toteutettiin haastattelemalla varmennuksen asiantuntijoita sekä vastuullisuusraporttinsa varmentaneiden yritysten vastuullisuustiimeissä työskenteleviä henkilöitä. Haastateltavien määrä oli 5, ja haastattelumuotona käytettiin puolistrukturoitua teemahaastattelua. Kolme haastattelusta toteutettiin kesäkuussa 2022 ja loput kaksi haastattelua kesälomien jälkeen elo-syyskuussa 2022. Kaikki keskustelut käytiin etäyhteydellä hyödyntäen Microsoft Teams -työkalua. Haastattelujen kesto vaihteli välillä 45–60 minuuttia. Jokaisen haastattelun päätteeksi nauhoitteet käytiin läpi ja litteroitiin. Lopuksi kaikki vastaukset koottiin yhteen taulukkoon, jonka avulla vertailtiin haastateltavien vastauksien samankaltaisuuksia ja eroja. Taulukon avulla eroteltiin myös merkittävimpiä havaintoja, joiden avulla tutkimustuloksista tehtiin johtopäätöksiä. Osa vastauksista, kuten haastateltavien henkilöiden ja yritysten nimet, on jätetty pois tutkimustuloksista anonymiteetin säilyttämiseksi. Haastateltavien taustatiedot on yksilöity tarkemmin taulukossa 2.

Haastateltavan lyhenne	Haastateltavan taustatiedot
TTA1	<ul style="list-style-type: none"> <li>Tilintarkastuksen ja yritys vastuutietojen varmennuksen asiantuntija</li> <li>Taustallaan kauppatieteiden ja oikeustieteiden korkeakoulututkinnot</li> <li>Lähes 20 vuoden kokemus rahoitus alalta</li> </ul>
TTA2	<ul style="list-style-type: none"> <li>Tilintarkastuksen, yritys vastuuraporttien ja vihreiden lainojen varmennuksen asiantuntija, yritys vastuujohtaja</li> <li>Taustallaan laskentatoimen ja tilintarkastuksen tutkinnot</li> <li>15 vuotta kokemusta laskentapuolelta</li> </ul>
VA1	<ul style="list-style-type: none"> <li>Yrityksen vastuullisuusraportoinnin ja viestinnän asiantuntija (talous- ja sijoittajaviestintä), vuosiraportoinnin projektivastaava</li> <li>Taustallaan laskentatoimen sekä kestävyysraportoinnin korkeakoulututkinnot</li> <li>Tehnyt aiemmin harjoittelun toisen yrityksen vastuullisuustiimissä</li> </ul>
VA2	<ul style="list-style-type: none"> <li>Yrityksen vastuullisuusraportointipäällikkö, (sisäinen ja ulkoinen vastuullisuusraportointi, tilinpäätösraportointi)</li> <li>Taustallaan kauppatieteiden sekä diplomi-insinöörin tutkinnot</li> <li>Aloittanut reittausista ja toiminut myöhemmin yritys vastuutehtävissä kiinteistö- ja rakennus alalla sekä vähittäiskaupan alalla</li> </ul>
VA3	<ul style="list-style-type: none"> <li>Yrityksen vastuullisuusraportoinnin asiantuntija (sosiaalisen vastuun osa-alue)</li> <li>Taustallaan yrityksen toimialaan liittyvä korkeakoulututkinto ja aloittanut hiljattain sosiaalisen vastuun opinnot</li> <li>Tehnyt pitkään erityisesti ympäristö- ja sosiaaliseen vastuuseen liittyvää työtä, työskennellyt myös ulkomailla ja nähnyt siellä alan toimintaa käytännössä</li> </ul>

Taulukko 2. Haastateltavien taustatiedot

Kaksi haastateltavista (TTA1 ja TTA2) olivat konsultti- ja varmennustehtävissä työskenteleviä tilintarkastuksen ja varmennuksen asiantuntijoita, joilla on takanaan useampi alan korkeakoulututkinto sekä 10–15 vuotta kokemusta alalta. Kolme haastateltavista (VA1, VA2 ja VA3) olivat puolestaan yritysvastuuraporttinsa varmentaneiden yritysten vastuullisuusasiantuntijoita. Yritysten vastuullisuusasiantuntijoilla on takanaan muun muassa laskennan ja yritys vastuun korkeakouluopintoja sekä vaihtelevasti kokemusta laskennasta ja yritys vastuukysymysten parissa työskentelystä. Taulukossa lyhenteet TTA1 ja TTA2 viittaavat tilintarkastuksen ja varmennuksen asiantuntijoihin ja lyhenteet VA1, VA2 ja VA3 yritysten vastuullisuusraportoinnin asiantuntijoihin. Molemmille ryhmille laadittiin omat haastattelurungot, joissa teemat olivat samat, mutta kysymysten muotoilu oli osittain erilainen. Haastattelujen teemat muodostuivat opinnäytetyön tutkimuskysymyksen ja alakysymysten pohjalta. Varmennuksen asiantuntijoille laadittu haastattelurunko on nähtävillä liitteessä 1 ja vastuullisuusraporttinsa varmentaneiden yrityksen vastuullisuusasiantuntijoille laadittu haastattelurunko liitteessä 2. Tavoitteena oli saada näkemyksiä varmennuksen hyödyistä sekä varmentajilta että vastuullisuusraporttinsa varmentaneilta yrityksiltä.

## 5.2 Millaiset yritykset hakevat varmennusta

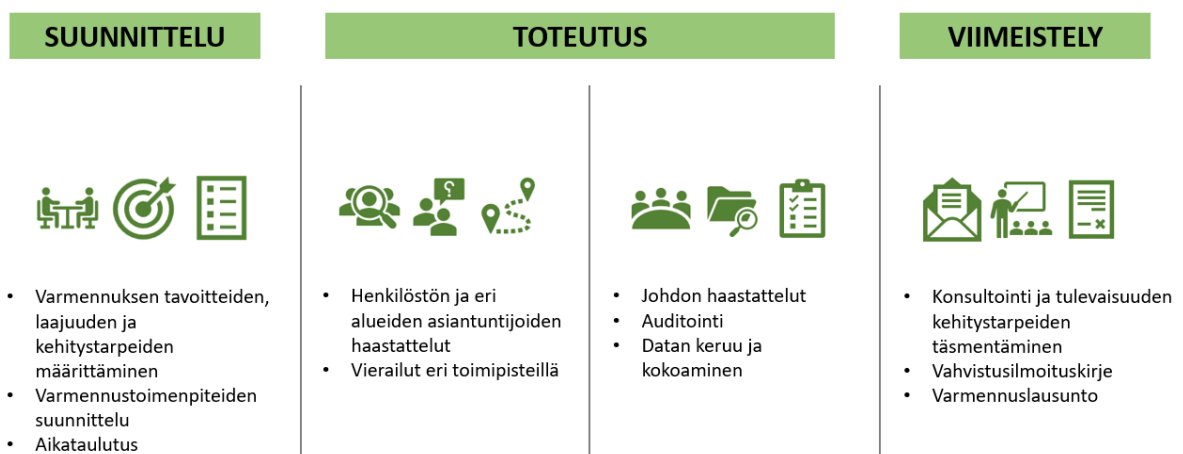
Tutkimuksessa haastatellut vastuullisuusraporttinsa varmentaneet yritykset toimivat muun muassa energia-alalla, metsäteollisuudessa sekä rakennusmateriaalien valmistajana. Kaikki yritykset ovat suuria, NFRD-direktiivin soveltamisalaan kuuluvia yrityksiä. Yrityksistä kaksi ovat pörssilistattuja yhtiöitä, joilla on myös kansainvälistä toimintaa. Haastattelujen perusteella kaikille yrityksille yhteistä oli ilmastoasioiden tärkeys, päästöjen vähentäminen sekä panostaminen innovaatioihin ja kehitystoimintaan. Myös varmennuksen asiantuntijoiden mukaan varmennusta ovat tähän mennessä hakeneet ensisijaisesti suuret, NFRD-direktiivin soveltamisalaan kuuluvat yritykset, joiden toimialalla käytetään paljon luonnonvaroja. TTA2:n mukaan varmennusta hyödyntävät myös erityisesti sellaiset yritykset, joilla on vihreää lainaa, koska vastuullisuusdatan laatu ja luotettavuus on nykyisin usein suoraan kytköksissä rahoituksen saatavuuteen. Toimialavertailu varmennusta hakevien yritysten välillä on TTA1:n mukaan haastavaa, koska vastuullisuusraporttinsa varmentavien yritysten määrä on Suomessa vielä suhteellisen pieni.

Kaikki haastatellut yritykset julkaisevat vuosittaisen vastuullisuuskatsauksensa keväisin, ja lisäksi he julkaisevat vastuullisuustietojaan muun muassa sosiaalisessa mediassa, internet-sivuillaan, intrassa, sisäisinä kvartaaliraportteina, ajankohtaisuutisina sekä esimerkiksi pörssi- tai lehdistötiedotteiden muodossa. Viitekehyksistä kaikilla yrityksillä oli käytössään GRI Core ja kahdella yrityksistä TCFD. Lisäksi yritysten vastuullisuusraportoinnin taustalla

olivat esimerkiksi YK:n kestävän kehityksen tavoitteet sekä Global Compact -aloitteen periaatteet. Varmennuksessa käytössä olivat ISAE3000 sekä yhdellä yrityksistä lisäksi AA1000-varmennusstandardi. Kaikilla yrityksillä vastuullisuusraportti oli osittain varmennettu valikoitujen tietojen osalta. Varmennuksen asiantuntijoiden mukaan myös SASB-standardit ovat yleistymässä Suomessa.

### 5.3 Vastuullisuusraportin varmennusprosessi

Vuosittaisen, keväällä tilinpäätöksen yhteydessä julkaistavan vastuullisuusraportin varmennusprosessi lähtee liikkeelle jo alkusyksystä. VA2:n mukaan varmennus luo tiettyä struktuuria myös itse vastuullisuusraportointiin. Varmennusprosessi alkaa jo varhaisessa vaiheessa syksyllä varmennuksen tavoitteiden ja kehitystarpeiden määrittelyllä, ja siihen sisältyy tiettyjä määräpäiviä samalla tavoin kuin tilinpäätökseen. TTA1 vertaa vastuullisuusraportin varmennusprosessia tilintarkastusprosessiin. TTA2:n mukaan varmennusprosessin alussa on olennaista määritellä varmennuksen Scope eli laajuus, ja se tulee räätälöidä yhtiön mukaisesti. Varmenajan on ymmärrettävä yhtiön toimialaa ja liiketoimintaa voidakseen suunnitella varmennustoimenpiteet mahdollisimman järkevästi. VA2:n mukaan varmennustoimenpiteisiin kuuluu auditoinnin lisäksi johdon, eri asiantuntijoiden ja funktioiden haastatteluja sekä vierailuja eri toimipisteillä. VA3 toteaa varmennuksen tapahtuvan hyvässä yhteistyössä varmentavan yrityksen kanssa. Vuosittainen vastuullisuusraportti julkaistaan usein keväällä tilinpäätöksen yhteydessä tai sen jälkeen, jolloin myös varmennusprosessi päätetään varmentajan allekirjoittamaan rajoitetun tai kohtuullisen varmuuden antavaan lausuntoon. Kuviossa 4 on havainnollistettu perinteisen vastuullisuusraportin varmennusprosessin etenemistä.



Kuvio 4. Vastuullisuusraportin varmennusprosessi

Tutkimuksessa haastateltujen varmennuksen asiantuntijoiden mukaan vastuullisuusraportin varmennuksessa haasteellista on tietojen hajanaisuus ja tiedonhaku eri järjestelmistä. Taloudellisten tietojen osalta tilinpäätöksen raportointitapa ja järjestelmät ovat jo vakiintuneet, ja suurin osa tilintarkastusta varten tarvittavasta datasta löytyy usein samasta järjestelmästä. TTA2:n mukaan vastuullisuustietojen osalta varmennustoimenpiteiden suorittaminen on työläämpää, kun on paljon erilaisia järjestelmiä ja manuaalista Exceliä, joka on myös virhealttiimpaa. TTA2 tuo myös esille, millaisia haasteita raportoinnin hajanaisuus voi aiheuttaa kansainvälisesti toimiville yrityksille. Yhteisistä raportointiohjeista huolimatta datan kerääminen joka paikassa samalla tavoin sekä raportointikäytäntöjen valvominen voivat tuottaa haasteita, mikä voi tulla esiin varmennuksessa. Lisäksi TTA2:n mukaan suurimpia haasteita varmennuksessa ovat vastuullisuusraportoinnin prosessin aikataulut ja sen hajanaisuus. Koska yritysten vastuullisuustiimien resurssit ovat usein rajalliset, aikataulut eivät aina pidä ja raportointitapa voi olla hyvin hajanainen. Tilinpäätöksellä on puolestaan selkeä lakisääteinen aikataulu, mikä tekee työstä helpompaa tilintarkastajalle. Viimeisenä TTA2 mainitsee raportointiin liittyvistä haasteista, jotka liittyvät esimerkiksi päästölaskentaan. Päästölaskentaan liittyy usein paljon arvioita, kun taas esimerkiksi sosiaaliseen vastuuseen liittyvät luvut ja taloudellinen data ovat helpommin mitattavissa. VA1 mainitsee myös varmennuksen eri laajuuksista ja erityisesti Scope 3:een liittyvistä haasteista. Mitä pidemmälle varmennuksessa mennään, sitä haastavammaksi ja työläämmäksi varmennus muuttuu.

TTA1:n mukaan suomalaisten yritysten vastuullisuusraportointi on korkealaatuista, mutta siihen tarvitaan yhtenäisempää dataa. TTA2:n mukaan yritysten vastuullisuusraportoinnin vahvuuksia ja heikkouksia ei voi yleistää; toisilla on kaikki asiat vahvalla pohjalla ja toisilla voi olla esimerkiksi päästölaskentaan liittyviä puutteita. TTA1 huomauttaa, että vastuullisuusraportointiin liittyy usein myös näyttämisen halu, ja esimerkiksi markkinointitoimistot ovat olleet tässä etusijalla työkaluineen, joiden avulla he ovat voineet tuoda vihreyttään esille. TTA1:n mukaan on kuitenkin hyvä, että osa yrityksistä varmentaa jo yritysvastuuraporttinsa, vaikka se ei ole vielä pakollista. Myös TTA2 kannustaa varmentamaan yritys vastuutiedot tai ainakin osan niistä.

*”Todella hyvä idea, kannattaa koeponnistaa, ennen kun tulee toi pakollinen varmennus. Siinä vähän näkee sitä, että millä tasolla se oma homma on. - - Ei tarvitse ottaa kaikkia niitä indikaattoreita, koko raportti kerrallaan, vaan aloittaa vaiks muutamasta. - - Ja sit jos jännittää tosi paljon et pelkää mikä se lopputulos on niin ei tarvitse edes välttämättä ottaa tämmöst virallista varmennusta, mistä tulee julkinen lausunto, vaan*

*sen voi myös tehdä tämmösenä pre-assurancena. Koeponnistetaan ja simuloidaan muutamia indikaattoreita milt se näyttää, eli tavallaan seki on vaihtoehto.” (TTA2.)*

#### 5.4 Varmennuksen tuottamat hyödyt

Vastuullisuusraportin vapaaehtoisen varmennuksen päätavoitteena on useimmiten yrityksen toiminnan läpinäkyvyyden ja luotettavuuden lisääminen erityisesti ulkoisten sidosryhmien silmissä. Varmennuksen avulla yritys voi viestiä niin ulkoisille kuin sisäisillekin sidosryhmilleen, kuten johdolle, hallinnolle ja työntekijöilleen, olevansa läpinäkyvä ja luotettava yritys, mikä puolestaan laajentaa yrityksen toimintamahdollisuuksia.

*”Ollaan transparentti, läpinäkyvä ja luotettava yritys sijoittajia ja yhteiskuntaa kohtaan, joka lisää sitten meidän mahdollisuuksia operoida ja sitte sisäisesti pystymme kehittämään tätä kautta meidän vastuullisuutta.” (VA3.)*

Varmennus tuottaa kuitenkin ulkoisen uskottavuuden lisäksi muitakin hyötyjä, joita ei ehkä tule ajatelleeksi ennen kuin varmennusta on kokeiltu. Tutkimuksessa kaikki haastateltavat mainitsivat yhtenä merkittävimmistä varmennuksen tuottamista hyödyistä vastuullisuusraportoinnin, siihen liittyvien prosessien sekä oman toiminnan kehittämisen. Kun varmennus on tehty muutaman kerran, sen avulla yritys voi kehittää myös vastuullisuusraportoinnin vuosikelloaan tehokkaammaksi ja nopeammaksi, toteaa TTA1. TTA2:n mukaan joskus yrityksen vastuullisuustiimillä on tiukat resurssit ja paljon haasteita, jolloin varmennusraportilla voidaan myös viestiä parannustarpeita johdon suuntaan. VA3:n mukaan varmennus ohjaa vastuullisuusraportointia, ja se on hyvä työkalu suurelle organisaatiolle, jonka vastuullisuustiimissä on rajatut resurssit. Varmennus tuo velvollisuuksia myös johdolle, kun vastuullisuustiedot tarkistetaan ja varmennukselle on asetettu tietty aikataulu.

*”Meil on tietysti se GRI-standardisto siin pohjalla, mutta kyllähän se varmennuski luo semmosta tiettyä struktuuria sille koko raportoinnille. Ja se on ehkä ulkonen näkökulma, ja sitte toisaalta just meille sisäisesti. Kyllä me saatiin siit edelliselt varmennuskierrokseltakin paljon vinkkejä ja huomioita, ja sielt saattaa löytyy joku juttu, ku ne penkoo kaikenlaisia asioita ja haastattelee divisioonia ja ihmisiä. Et semmosia mitkä nousee esille sit ja vaatii ehkä enemmän huomiota sitte seuraavia kierroksia varten.” (VA2.)*

TTA2 ja kaikkien haastateltujen yritysten edustajat toivat esille, miten varmentajat usein tekevät löydöksiä ja huomaavat vastuullisuusraportoinnissa helpommin asioita tai puutteita, joihin yritys ei ole osannut kiinnittää huomiota. VA3:n mukaan on hienoa, kun varmentajat puuttuvat asioihin heti konkreettisella tasolla. Raportointiprosessiin liittyy usein paljon hajanaisuutta ja manuaalista työtä, joten on tärkeää, että se on käyty tarkasti läpi. VA1:n

mukaan vastuullisuusraportoinnissa on voinut tapahtua inhimillisiä virheitä esimerkiksi joidenkin lukujen tai pilkkujen suhteen. On tärkeää, ettei yrityksen vastuullisuusraporttia katsota vain sisältä päin. Kaikkien haastateltujen yritysten edustajat mainitsivat, kuinka tärkeää on saada ulkopuolinen silmäpari arvioimaan vastuullisuusraportointia sekä siihen liittyvän datan laatua, oikeellisuutta ja olennaisuutta.

Vaikka varmentajan ensisijainen tehtävä ei ole neuvoa vaan auditoida, varmennusprosessiin kuuluu kuitenkin olennaisesti esimerkiksi yrityksen ja varmentajan väliset keskustelut siitä, mikä raportoinnissa on arvokasta ja järkevää. TTA2:n mukaan varmentaja toimiikin usein samalla yrityksen konsulttina ja sparrauskumppanina. Esimerkiksi standardeissa on usein paljon tulkinnanvaraisia asioita, joista halutaan usein kuulla varmentajan näkemys. Varmentajalta saadaan myös ajantasaiset tiedot lainsäädännöstä ja tulevaisuudennäkymistä. VA2:n mukaan tilanteessa, jossa yrityksellä ei ole selkeää näkemystä siitä, mitä tietoja halutaan tai kannattaisi varmentaa ja mikä olisi hyvä varmennuksen Scope, varmentaja voi ehdottaa parhaaksi näkemiään vaihtoehtoja.

Myös VA3:n mukaan on hyödyllistä saada varmentajalta tuore näkemys esimerkiksi uusista standardeista sekä ohjeistusta siitä, miten kannattaa toimia ja mitä kyseinen yritys pystyy tekemään. TTA2:n mukaan varmentajat näkevät työssään useita erilaisia yrityksiä ja käyvät läpi lukuisia erilaisia vastuullisuusraportteja, joten he osaavat antaa hyviä esimerkkejä tehokkaimmiksi todetuista toimintatavoista. Kuviossa 5 on vielä havainnollistettu keskeisimpiä varmennuksen tuottamia hyötyjä yritykselle.



Kuvio 5. Vastuullisuusraportin varmennuksen keskeiset hyödyt

Mitä enemmän vastuullisuusraportteja varmennetaan, sitä enemmän yritysten julkaisemiin vastuullisuustietoihin voidaan luottaa sekä ehkäistä vastuullisuustrendeihin liittyvää viherpesua. CSRD-direktiivin vaatimus vastuullisuusraporttien varmennuksesta ja kehitteillä olevat varmennusstandardit lisäävät yritysten vastuullisuusraporttien läpinäkyvyyttä, yhtenäisyyttä ja vertailtavuutta. EU-lainsäädännön kehittyessä esimerkiksi Scope 3:n raportoinnin osalta vaatimukset alkavat väistämättä valua myös pienempiin yrityksiin, ja siten vastuullisuustietojen varmentaminen olisi järkevää myös pienemmille yrityksille.

### 5.5 CSRD-direktiivin vaikutukset vastuullisuusraportointiin ja varmennukseen

EU:n uusi kestävyysraportointidirektiivi tulee uudistamaan erityisesti suurten yritysten vastuullisuusraportointia monelta osin. Myös pienempien yritysten on varauduttava direktiivin pidemmän aikavälin vaikutuksiin. Suurten yritysten on esimerkiksi kyettävä todistamaan yhteistyö alihankkijoidensa kanssa vastuulliseksi, jolloin myös alihankkijoiden joukossa olevien pk-yritysten tulee kyetä todistamaan toimintansa vastuullisuus. Keskiössä uuteen direktiiviin valmistautuessa ovat raportointiprosessien kehittäminen sekä järjestelmien kehittäminen ja yhtenäistäminen. Kuviossa 6 on esitelty CSRD-direktiivin aiheuttamia toimenpiteitä yrityksissä.



Kuvio 6. CSRD-direktiiviin mukaiseen raportointiin valmistavat toimenpiteet yrityksissä

Olemassa olevista vastuullisuusraportoinnin prosesseista ja järjestelmistä riippuen joillakin yrityksillä valmiudet uuden direktiivin mukaiseen raportointiin ovat paremmat kuin toisilla. Tutkimuksessa haastatelluista yrityksistä vain yhdellä oli käytössään integroitu raportointitapa, jossa lainsäädännön vaatimat ja yrityksen toiminnan kannalta olennaisimmat vastuullisuustiedot julkaistaan yhdessä taloudellisen tiedon kanssa. Muilla haastatelluilla yrityksillä vastuullisuusraportti on luotu yhtenä tai aihepiireittäin useampana erillisenä raporttina. Yrityksissä, joissa vastuullisuusraportointiprosessit ovat täysin erillään taloudellisen tiedon järjestelmistä, vaaditaan enemmän työtä raportoinnin yhtenäistämiseksi. Toisaalta kaikilla haastatelluilla yrityksillä oli käytössään GRI-viitekehys, mikä osaltaan helpottaa EU:n yhtenäisten raportointistandardeihin valmistautumista. GRI-organisaatio on mukana kehittämässä uusia raportointistandardeja yhdessä EFRAG:n kanssa. Standardiluonnos on jo julkaistu, mutta se on vielä kesken ja sisältää VA3:n mukaan paljon epä johdonmukaisuuksia.

Kaikki haastatellut yritykset olivat alkaneet valmistautumaan uuteen direktiiviin joko muodostamalla uuden kestävyysraportointitiimin tai keskustelemalla olemassa olevan vastuullisuustiimin kanssa direktiivin tuomista velvoitteista sekä pohtimalla yrityksen kannalta olennaisimpia kehityskohtia direktiiviin valmistautumisessa. Kaikille yritykselle yhteistä oli raportointijärjestelmien kehittämisen tarve, ja CSRD-direktiivin myötä kaikille on edessä vastuullisuusraportoinnin muuntaminen koneellisesti luettavaan muotoon. Haastatteluissa käytiin keskustelua muun muassa siitä, miten taloudellisen datan ja vastuullisuustiedon järjestelmät saadaan yhtenäisemmäksi, koska vastuullisuustiedot ovat usein vaikeammin mitattavissa kuin taloudellinen data. TTA2:n mukaan myös vastuullisuustietojen mittaamisessa on eroja, kuten verrattaessa päästölaskentaa ja siihen liittyviä arvioita sekä sosiaaliseen vastuuseen liittyviä lukuja, jotka ovat puolestaan yksinkertaisemmin mitattavissa. VA3:n mukaan yrityksen onkin tärkeää raportoida olennaisista ja todellisista vaikutuksistaan yhteiskuntaan ja toisin päin, eikä kaikki data ole taloudellisesti mitattavissa. Myös VA1 painotti haastattelussa CSRD-direktiivin velvoittaman kaksinkertaisen olennaisuuden näkökulman tärkeyttä.

VA3:n mukaan raportointijärjestelmien kehittäminen yhtenäisemmäksi on olennaista myös varmuuden helpottamiseksi. Erityisesti mentäessä kohti kohtuullisen varmuuden antavaa tasoa, johon vaadittavan laadukkaan datan määrä on entistä suurempi, on tärkeää, että raportointijärjestelmät ovat mahdollisimman johdonmukaiset ja selkeät. Tässä on monilla yrityksillä kehitettävää. Tulevaisuudessa vastuullisuustiedot ja tilinpäätös raportoidaan ja julkaistaan samaan aikaan ja osa datasta tulee samoista järjestelmistä. TTA2 huomauttaa myös tilintarkastuslaista, jonka mukaan tilintarkastajan on myös varmistettava, ovatko



tilinpäätös ja toimintakertomus ristiriidattomia ja lausua siitä päätös tilintarkastuskertomuksessa (Tilintarkastuslaki 1141/2015, 3. luku, 5 §). Tähän liittyy myös kysymys varmentajan valinnasta. Varmennuksen asiantuntijoiden mukaan lakisääteisen tilintarkastajan tekemä varmennus vie vähemmän resursseja kuin muun, ulkopuolisen varmentajan tekemä varmennus. CSRD-direktiivi mahdollistaa kuitenkin myös muiden palveluntarjoajien tarjoaman varmennuksen, jotta yrityksillä olisi mahdollisuus kilpailuttaa palveluntarjoajansa ja voitaisiin välttää tilintarkastusmarkkinoiden keskittyminen entisestään.

TTA2 painottaa CSRD-direktiivin tuomaa fundamentaalista eroa vapaaehtoisuuden ja pakollisuuden välillä. Aiemmin vastuullisuusraportointi ollut hyvin vapaamuotoista ja raporttien varmentaminen on perustunut pitkälti vapaaehtoisuuteen, mutta tulevaisuudessa niiden laiminlyönnistä voidaan määrätä jopa sanktioita. CSRD-direktiiviehdotuksen 51. artiklassa seuraamuksista määrätään seuraavasti:

*Jäsenvaltioiden on säädettävä seuraamuksista, joita sovelletaan tämän direktiivin mukaisesti annettujen kansallisten säännösten rikkomiseen ja toteutettava kaikki tarvittavat toimenpiteet seuraamusten täytäntöönpanon varmistamiseksi, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 2 kohdan soveltamista. Säädettyjen seuraamusten on oltava tehokkaita, oikeasuhteisia ja varoittavia. (COM/2021/189 final.)*

Artiklan 2. kohdan mukaan säädösten rikkomisen seuraamuksia ovat esimerkiksi julkinen ilmoitus, josta ilmenee vastuussa olevan nimi ja rikkomisen luonne, rikkomisen käsittävän toiminnan kieltäminen sekä hallinnolliset taloudelliset seuraamukset (COM/2021/189 final). Toisin sanoen tulevaisuudessa vastuullisuusraportoinnin laiminlyönti voi käydä yritykselle kalliiksi. Tutkimuksessa haastatellut varmennuksen asiantuntijat suosittelevat varmennusta myös pienemmille yrityksille muun muassa rahoituksen saatavuuden vuoksi.

## 5.6 Tutkimuksen luotettavuuden arviointi

Kvalitatiivisen tutkimuksen luotettavuutta arvioitaessa tutkimuksen validiteetti eli pätevyys viittaa siihen, onko tutkimus tehty perusteellisesti sekä ovatko saadut tulokset ja tehdyt päätelmät oikeita. Lisäksi valitun tutkimusotteen ja menetelmien tulee sopia tutkimuksen kohteena olevan ilmiön tutkimiseen. Tutkimuksen reliabiliteettia eli luotettavuutta voidaan puolestaan arvioida esimerkiksi tutkimalla haastattelukysymysten muotoilua, tutkimuksessa tehtyjen päätelmien johdonmukaisuutta sekä sitä, miten tutkimuksessa on otettu huomioon tutkittavan kohteen ajallinen pysyvyys. Laadullisessa tutkimuksessa tutkitaan harvoin ajallisesti muuttumattomia kohteita. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2009, 25–26.) Koska tämä tutkimus perustuu pitkälti parhaillaan kehittyvään lainsäädäntöön sekä yritysten toiminnan kehitykseen, kysymys tutkimustiedon paikkansapitävyydestä jo muutaman

kuukauden kuluttua on olennainen. Erityisesti CSRD-direktiivin osalta yrityksiä koskevia vaatimuksia ja säädöksiä päivitetään vielä ennen lopullisen direktiivin voimaanastumista.

Arvioitaessa tutkimuksen pätevyyttä palataan tutkimuksen alussa asetettuun tutkimuskysymykseen. Tutkimuksen otsikko ”Vastuullisuusraportin varmennuksen hyödyt” viittaa opinnäytetyön päätutkimuskysymykseen ”Mitkä ovat vastuullisuusraportin varmennuksen keskeiset hyödyt yritykselle?”. Opinnäytetyön alatutkimuskysymykset on muodostettu kokonaisvaltaisemman kuvan saamiseksi aiheesta. Tutkimuksen pätevyydestä kertoo se, kuinka hyvin tutkimus vastaa asetettuihin tutkimuskysymyksiin. Lisäksi tutkimuksen pätevyyteen vaikuttavat tutkimuksen sisällön johdonmukaisuus ja otsikoiden olennaisuus tutkimuskysymyksen kannalta. Tutkimuksen sisällysluettelosta voidaan päätellä, mistä löytyy vastaukset kuhunkin tutkimuskysymykseen. Tutkimuksen perusteellisuuteen viittaavat lähteiden määrä ja laatu sekä niiden monipuolinen käyttö. Tutkimus perustuu pitkälti lainsäädäntöön, joten lähteinä on käytetty Finlexin ajantasaista lainsäädäntöä sekä EU:n direktiivejä ja EU:n komission sivustoa. Lisäksi tutkimuksessa on nojaututtu asiantuntijalähteisiin, kuten Suomen Tilintarkastajien, Taloushallintoliiton sekä muiden eri vastuullisuus- ja varmennusorganisaatioiden sivustoihin. Tutkimuksessa on pyritty käyttämään lähteitä mahdollisimman laajasti yksipuolisen näkökulman välttämiseksi. Tutkimustulosten ja päätelmien oikeellisuus riippuu siitä, kuinka tarkasti tutkimuksen aineisto on käyty läpi ja miten tulokset esitetään lukijalle. Tässä tutkimuksessa yksittäisen haastattelun litterointiin käytettiin aikaa keskimäärin kaksi tuntia, ja haastatteluaineistot on käyty läpi useamman kerran vastauksia kokoavaa taulukkoa muodostettaessa ja tuloksia raportoidessa. Haastatteluihin varattu aika (30–45 minuuttia) riitti suurimpaan osaan keskusteluista, vain yksi haastatteluista venyi yli tunnin mittaiseksi. Tulosten analysoinnissa on pyritty neutraaliuteen ja objektiivisuuteen.

Tutkimuksen luotettavuutta arvioitaessa tulee kiinnittää huomiota haastateltavien valintaan, taustoihin, haastattelukysymysten muotoiluun sekä tutkimuksen tuloksiin ja niistä tehtyihin päätelmiin. Tutkimuksessa haastatellut henkilöt ovat ammattitaitoisia, pitkälle koulutettuja yritysvastuun asiantuntijoita. Haastateltavien yksityiskohtaiset taustatiedot on jätetty tutkimuksen tuloksista pois anonymiteetin säilyttämiseksi. Haastateltavilta kysytyt taustatiedot ovat lähinnä tutkijan tukena aiheen ymmärtämisessä. Haastattelurungot ovat näkyvissä tutkimuksen liitteissä, ja haastattelujen teemat ja kysymykset on muodostettu suoraan tutkimuskysymysten pohjalta. Tutkimuksessa haastatellut varmennuksen asiantuntijat ovat johtavia tilintarkastuksen asiantuntijoita, ja heille asetetut haastattelukysymykset ovat tilintarkastaja-painotteisia. Esimerkki tällaisesta kysymyksestä on ”Mitä hyötyjä lakisääteisen tilintarkastajan suorittama varmennus tarjoaa?”. Tutkimukseen olisi voitu saada laajempaa näkökulmaa haastattelemalla myös muita varmennuspalvelujen tarjoajia. Tutkimuksessa korostuvat tilintarkastajan tekemän varmennuksen hyödyt. Muut haastattelukysymykset on

pyrityt muodostamaan ohjaamatta haastateltavan vastauksia liikaa etukäteen. Tutkimuksen aineiston luotettavuudesta kertoo esimerkiksi suorien sitaattien käyttö. Tutkimuksen tuloksista tehdyt päätelmät perustuvat lainsäädäntöön, alan ajankohtaisiin trendeihin, aiempiin tutkimuksiin sekä asiantuntijoiden kokemukseen ja näkemyksiin aiheesta.

## 6 Yhteenveto ja pohdinta

### 6.1 Päätelmät

Tutkimuksen tuloksissa keskeistä on se, kuinka paljon vastuullisuusraportin varmentaminen auttaa yritystä kehittämään toimintaansa. Yrityksen toiminnan uskottavuus ja luotettavuus ovat myös suoraan kytköksissä yrityksen mahdollisuuksiin toimia, saada rahoitusta, tehdä investointeja sekä laajentaa toimintaansa. Menestyäkseen markkinoilla yrityksen on kyettävä sopeutumaan muutoksiin ja kehittämään toimintaansa uudistusten mukana. Varmennuksen tullessa pian pakolliseksi suurille yrityksille, myös pienten yritysten on varauduttava tarjoamaan yhä laadukkaampaa dataa toimintansa vastuullisuudesta. Vastuullisuusraportin varmennus tarjoaa yritykselle työkalun, jonka avulla se voi varmistua vastuullisuusdatansa oikeellisuudesta, laadusta ja luotettavuudesta sekä kehittää toimintaansa tulevaisuuden tarpeiden mukaiseksi.

Varmennusta hakevat yritykset ovat tyypillisesti suuria, NFRD-direktiivin soveltamisalaan kuuluvia yrityksiä. Varmennus onkin suotavaa erityisesti suurille yrityksille sijoittajien ja muiden sidosryhmien vaatiessa yhä laadukkaampaa dataa päätöksentekonsa tueksi. Varmennusta haetaan myös rahoituksen saatavuuden varmistamiseksi. Lisäksi varmennuspalvelulta haetaan vastuullisuusraportoinnille suosituksia sekä asiantuntijoiden ajankohtaisia näkemyksiä lainsäädännön kehityksestä ja standardien tulkinnasta. Halutaan varmistaa tietojen oikeellisuus ja saada ulkopuolinen näkemys datan laadusta. Parhaimmillaan varmennus kannustaa yritystä kehittämään vastuullisuusraportointinsa laatua, tehokkuutta ja nopeutta.

Vastuullisuusraportin varmennusprosessi muistuttaa tilintarkastustoimeksiantoa. Vuosittaisen vastuullisuusraportin varmennustoimeksianto lähtee liikkeelle alkusyksystä, kun määritellään varmennuksen tavoitteet ja laajuus. Vastuullisuusdataa kerätään eri järjestelmiin ympäri vuoden, ja useimmiten viimeistään vuodenvaihteessa tiedot kootaan yhteen ja raportoidaan. Samalla varmentajat tekevät auditointia, haastattelevat yrityksen asiantuntijoita ja johtoa sekä tekevät vierailuja toimipisteillä. Alkuvuosi on raportoinnin ja varmennuksen kannalta kiireisintä aikaa, ja siihen liittyvät myös varmennuksen tyypillisimmät haasteet. Monilla yrityksillä vastuullisuusraportoinnin resurssit ovat rajalliset, eikä varmennukselle ole asetettu lakisääteistä aikataulua, kuten tilinpäätökselle. Tällöin ongelmaksi muodostuvat vastuullisuusraportointiin liittyvien järjestelmien, prosessien ja aikataulujen hajanaisuus, mikä puolestaan vaikeuttaa myös varmentajien työtä. Yritysten tulisi kiinnittää erityistä huomiota vastuullisuusraportointinsa resurssienhallintaan ja aikataulutukseen, myös CSRD-direktiiviin valmistautumista ajatellen.

Yritysten vastuullisuusraportoinnin kehittämisen kannalta olennaisimpia CSRD-direktiivin tuomia vaatimuksia ovat varmennuksen pakollisuus, vastuullisuusraporttien koneellinen luettavuus, tietojen julkaiseminen osana toimintakertomusta sekä kehitteillä olevat yhtenäiset raportointistandardit. CSRD-direktiivin tuomiin muutoksiin valmistautuminen tulisi olla jokaisella yrityksellä jo työn alla. Direktiivin vaatimuksiin ja yhtenäisiin raportointistandardeihin valmistautuminen vaatii yritykseltä oikeanlaista resurssienhallintaa, järjestelmien kehittämistä sekä raportoinnin uudelleenarviointia ja muokkausta. Tässä etusijalla ovat yritykset, jotka ovat omaksuneet integroidun raportointitavan, ottaneet varmennuksen käyttöönsä ja joista löytyy osaamista järjestelmien ja raportoinnin kehittämiseen. Myös varmennukselle on kehitteillä yhtenäinen standardi, johon yritys voi valmistautua päivittämällä oman varmennustoimeksiantonsa tavoitteet ja laajuuden.

## 6.2 Katsaus tulevaisuuteen

Hyvin toteutettu vastuullisuusraportointi on nähty pitkään lähinnä kilpailuetuna, mutta tulevaisuudessa se on lähes jokaisen yrityksen toiminnan edellytys. Myös vastuullisuusraportoinnin käsite on muuttumassa lainsäädännön kehittyessä. CSRD-direktiivin myötä aletaan puhua lakisäätteisestä kestävyysraportoinnista, ja vastuullisuusraportointi puolestaan viittaa laajempaan ja vapaamuotoisempaan kokonaisuuteen yrityksen vastuullisuustiedoista. Vaatimukset yritysvastuutietojen varmennuksesta, konekielisestä luettavuudesta ja niiden integroimisesta toimintakertomukseen edellyttävät yritysten vastuullisuusraportoinnin asiantuntijoilta vahvaa teknistä osaamista ja ymmärrystä.

Myös varmennukselle on suunnitteilla lakisäätteiset standardit, ja EU-lainsäädännön mukaisesti tulevaisuudessa tavoitteena on kohtuullisen varmuuden antava varmennustaso. Monilla yrityksillä vastuullisuusraportoinnin prosessi, aikataulut ja järjestelmät vaativat kehittämistä datan laadun ja täsmällisyyden varmistamiseksi. Uudistuksiin valmistautuminen kannattaa aloittaa tutustumalla laadukkaisiin vastuullisuusraportteihin, EU:n kestävän rahoituksen ohjelmaan sekä omien sidosryhmien vaatimuksiin koskien yritysvastuutietoja.

Myös pk-yritysten on varauduttava uudistuksiin esimerkiksi toimittajasuhteiden ylläpitämiseksi ja rahoituksen saatavuuden turvaamiseksi myös tulevaisuudessa. Suomen ensimmäisen pk-yritysten vastuullisuuteen keskittyvän tutkimuksen mukaan 92 % työnantajista näkee vastuullisuuden merkittävänä asiana yrityksen liiketoiminnan kannalta (Elinkeinoelämän keskusliitto & Aula Research 2021). Pk-yrityksille vastuullisuuteen panostaminen on samalla tulevaisuuden riskien hallintaa. Uuden kestävyysraportointidirektiivin vaatimukset laajenevat asteittain, mikä mahdollistaa myös pienempien yritysten valmistautumisen uudistuksiin. Kestävyysraportointi- ja varmennusstandardien valmisteleminen on vielä kesken, ja niiden luomisessa kuullaan eri organisaatioita. Kestävyysraportointiin liittyvän

lainsäädännön kehityksen ja vihreän siirtymän taustalla on tavoite luoda ekologisesti kestävä, resurssitehokas ja kilpailukykyinen talous, jossa otetaan huomioon yritysten vaikutus yhteiskuntaan ja päinvastoin.

Vastuullisuusraporttien varmennuksesta tehtyjen tutkimusten määrä erityisesti Suomessa on suhteellisen vähäinen aiheen harvinaisuuden vuoksi. Varmennusten yleistyessä aiheesta kaivataan kuitenkin lisää ajankohtaista tutkimustietoa. Jatkotutkimusaiheita voisivat olla esimerkiksi CSRD-direktiivin avaaminen yksityiskohtaisemmin tai tietystä näkökulmasta, raportointi- ja varmennusstandardien tulkinta, arviointi ja kehittäminen, eri palveluntarjoajien vertailu, Scope 3:n raportointiin ja varmennukseen liittyvä kehitystyö tai raportointi- ja varmennusjärjestelmien kehittäminen.

## Lähteet

AccountAbility 2022. About Us. Viitattu 29.5.2022. Saatavissa <https://www.accountability.org/about>

Aspholm, I. 2021. Kestävyysraportoinnin varmentaminen. Tilintarkastuksen ja arvioinnin symposium. Tampere. PowerPoint-esitys. Viitattu 28.5.2022. Saatavissa <https://events.tuni.fi/uploads/2021/08/2aee5caa-ingalill-aspholm-kestavyysraportoinnin-varmentaminen-tampere.pdf>

Businesscredit 2021. Vastuullisuus liiketoiminnassa. Viitattu 17.5.2022. Saatavissa <https://www.businesscredit.fi/blog/vastuullisuus-liiketoiminnassa>

CDP 2022. Who we are. Viitattu 23.5.2022. Saatavissa <https://www.cdp.net/en/info/about-us>

Elinkeinoelämän keskusliitto & Aula Research 2021. Pk-vastuullisuusbarometri. Viitattu 8.10.2022. Saatavissa [https://ek.fi/wp-content/uploads/2021/11/EK\\_Pk-Vastuullisuusbarometri\\_2021.pdf](https://ek.fi/wp-content/uploads/2021/11/EK_Pk-Vastuullisuusbarometri_2021.pdf)

Ernst & Young 2017. Is your nonfinancial performance revealing the true value of your business to investors? Viitattu 11.6.2022. Saatavissa [https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2017/04/EY\\_Is\\_your\\_nonfinancial\\_performance\\_revealing.pdf](https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2017/04/EY_Is_your_nonfinancial_performance_revealing.pdf)

Ernst & Young 2020. Megatrends 2020 and beyond. Are you reframing your future or is the future reframing you? Viitattu 11.6.2022. Saatavissa [https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en\\_gl/topics/megatrends/ey-megatrends-2020-report.pdf](https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/megatrends/ey-megatrends-2020-report.pdf)

Ernst & Young 2022. Laadukas kestävyysraportointi avaa yritykselle uusia ovia. Viitattu 18.6.2022. Saatavissa [https://www.ey.com/fi\\_fi/assurance/laadukas-kestaevyysraportointi-avaa-yritykselle-uusia-ovia](https://www.ey.com/fi_fi/assurance/laadukas-kestaevyysraportointi-avaa-yritykselle-uusia-ovia)

EU:n asetus kestävää sijoittamista helpottavasta kehityksestä 2020/852. Viitattu 21.5.2022. Saatavissa <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=CELEX:32020R0852>

EU:n asetus kestävyteen liittyvien tietojen antamisesta rahoituspalvelusektorilla 2019/2088. Viitattu 21.5.2022. Saatavissa <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2019/2088/oj?locale=fi>

EU:n direktiivi tietyntyyppisten yritysten vuositilinpäätöksistä, konsernitilinpäätöksistä ja niihin liittyvistä kertomuksista 2013/34/EU. Viitattu 21.5.2022. Saatavissa <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=CELEX%3A32013L0034>

EU:n ehdotus kestävyysraportointidirektiivistä COM/2021/189 final. Viitattu 26.9.2022. Saatavissa <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=CELEX%3A52021PC0189>

EU:n ei-taloudellisten tietojen raportoinnin direktiivi 2014/95/EU. Viitattu 21.5.2022. Saatavissa <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0095>

EU:n suositus ympäristöasioiden kirjaamisesta, laskennasta ja julkistamisesta yritysten tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa 2001/453/EY. Viitattu 21.5.2022. Saatavissa <https://eur-lex.europa.eu/eli/reco/2001/453/oj>

Euroopan komissio 2022a. Corporate sustainability reporting. Viitattu 22.5.2022. Saatavissa [https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting\\_fi#review](https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_fi#review)

Euroopan komissio 2022b. Euroopan vihreän kehityksen ohjelma. Viitattu 21.5.2022. Saatavissa [https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/european-green-deal\\_fi#thebenefitsoftheeuropeangreendeal](https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/european-green-deal_fi#thebenefitsoftheeuropeangreendeal)

Euroopan komissio 2022c. Questions and Answers: Corporate Sustainability Reporting Directive proposal. Viitattu 22.5.2022. Saatavissa [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fi/qanda\\_21\\_1806](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fi/qanda_21_1806)

Eurooppa-neuvosto 2022. Neuvosto ja Euroopan parlamentti alustavaan poliittiseen sopuun uusista yritysten kestävyysraportointisäännöistä. Lehdistötiedote. Viitattu 26.9.2022. Saatavissa <https://www.consilium.europa.eu/fi/press/press-releases/2022/06/21/new-rules-on-sustainability-disclosure-provisional-agreement-between-council-and-european-parliament/>

FEE 2002. FEE Discussion Paper Providing Assurance on Sustainability Reports. Viitattu 29.5.2022. Saatavissa [https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/DP\\_Providing\\_Assurance\\_on\\_Sustainability\\_Reports1632005451020.pdf](https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/DP_Providing_Assurance_on_Sustainability_Reports1632005451020.pdf)

FIBS 2022. Kohti kestävämpää maailmaa. Viitattu 23.5.2022. Saatavissa <https://www.fibsry.fi/tietoa-meista/>

Fingo ry 2021. Suomalaiset kehitysjärjestöt Fingo ry:n lausunto Työ- ja elinkeinoministeriölle EU:n komission ehdotuksesta yritysten kestävyysraportoinnista. Viitattu 22.6.2022. Saatavissa <https://fingo.fi/wp-content/uploads/2021/06/fingon-lausunto-yritysten-kestavyysraportoinnin-direktiivin-ehdotuksesta170521.pdf>



Finnwatch ry 2021. Finnwatch ry:n lausunto Työ- ja elinkeinoministeriölle 17.5.2021. Viitattu 22.6.2022. Saatavissa

[https://finnwatch.org/images/pdf/CSRD\\_Finnwatch\\_lausunto\\_TEM.pdf](https://finnwatch.org/images/pdf/CSRD_Finnwatch_lausunto_TEM.pdf)

Greencarbon 2022. Mikä ihmeen scope 1, 2, 3? Viitattu 23.6.2022. Saatavissa

<https://greencarbon.fi/mika-ihmeen-scope-1-2-3/>

GRI 2021. Towards new EU sustainability reporting standards. Viitattu 26.9.2022.

Saatavissa <https://www.globalreporting.org/news/news-center/towards-new-eu-sustainability-reporting-standards/>

GRI 2022. How to use the GRI Standards. GRI Standards English Language. Viitattu 22.5.2022. Saatavissa <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/>

IFRS 2022a. Who we are. Viitattu 23.5.2022. Saatavissa <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/>

IFRS 2022b. Climate Disclosure Standards Board. Viitattu 23.5.2022. Saatavissa

<https://www.ifrs.org/sustainability/climate-disclosure-standards-board/>

IIRC 2022. About us. Viitattu 22.5.2022. Saatavissa

<https://www.integratedreporting.org/the-iirc-2/>

ISO 2022. ISO 26000:2010. Guidance on social responsibility. Viitattu 23.5.2022.

Saatavissa <https://www.iso.org/standard/42546.html>

Ittonen, K. 2022. Varmentamisen kysyntä kasvaa hyötyjen myötä. Profiitti. Nro 1/ 2022. Viitattu 26.5.2022. Saatavissa [https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2020/05/profiitti\\_1-2020.pdf](https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2020/05/profiitti_1-2020.pdf)

Kirjanpitolaki 1336/1997.

KPMG 2011. KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2011.

Viitattu 28.5.2022. Saatavissa

[https://www.open.edu/openlearn/pluginfile.php/387300/mod\\_resource/content/1/T219\\_1%20Reading%20%20KPMG%2C%202011.pdf](https://www.open.edu/openlearn/pluginfile.php/387300/mod_resource/content/1/T219_1%20Reading%20%20KPMG%2C%202011.pdf)

KPMG 2020. The time has come: The KPMG Survey of Sustainability reporting 2020.

Viitattu 11.6.2022. Saatavissa <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/11/the-time-has-come.pdf>

Kuluttajaliitto ry 2021. Lausunto komission ehdotuksesta yritysten kestävyysraportoinnista.

Viitattu 22.6.2022. Saatavissa <https://www.kuluttajaliitto.fi/blog/2021/05/17/lausunto-komission-ehdotuksesta-yritysten-kestavyysraportoinnista/>

Kurittu, K. 2018. Yritysvastuuraportointi – Kiinnostavan viestinnän käsikirja. E-kirja.

Helsinki: Alma Talent Oy. LAB Primo. Viitattu 20.5.2022. Saatavissa

[https://lut.primo.exlibrisgroup.com/discovery/fulldisplay?docid=alma991698173906254&context=L&vid=358FIN\\_LUT:LAB&lang=fi&search\\_scope=LAB\\_CAMPUS\\_CDI&adaptor=Local%20Search%20Engine&tab=Everything&query=any,contains,kiinnostavan%20viestinn%C3%A4n%20k%C3%A4sikirja&offset=0](https://lut.primo.exlibrisgroup.com/discovery/fulldisplay?docid=alma991698173906254&context=L&vid=358FIN_LUT:LAB&lang=fi&search_scope=LAB_CAMPUS_CDI&adaptor=Local%20Search%20Engine&tab=Everything&query=any,contains,kiinnostavan%20viestinn%C3%A4n%20k%C3%A4sikirja&offset=0)

Kurkela, M. 2021. Viisi asiaa, miksi vastuullisuus on yrityksille vaikeaa. Marja Kurkelan

blogi. Viitattu 18.5.2022. Saatavissa <https://marjakurkela.fi/milta-vastuullisuus-tuntuu-viisi-asiaa-miksi-vastuullisuus-on-vaikeaa/>

Laurea ammattikorkeakoulu & LAB-ammattikorkeakoulu 2022a. Vihreä tilinpäätös ja

vastuullisuus osana vihreää siirtymää – Vihreä Vastuu. Viitattu 15.5.2022. Saatavissa

<https://vihreavastuu.fi/>

Laurea ammattikorkeakoulu & LAB-ammattikorkeakoulu 2022b. Hanke-esittely. Viitattu

15.5.2022. Saatavissa <https://vihreavastuu.fi/tietoja/>

Liappis, H. 2018. Miksi vastuullisuusraportoinnin pitää hävitä maailmasta?

Ympäristöjohtamisen yhdistys. Viitattu 23.5.2022. Saatavissa

<https://www.yjy.fi/blogi/miksi-vastuullisuusraportoinnin-pitaa-havita-maailmasta/>

Linna, P. 2022. Mitä on kestävyysraportointi ja miksi se on tärkeää myös pk-yrityksille?

Sustainable Strategic Interactions. Vaasan yliopisto. Viitattu 21.5.2022. Saatavissa

<https://sites.uwasa.fi/ssiteam/2022/04/06/mita-on-kestavyysraportointi-ja-miksi-se-on-tarkeaa-myos-pk-yrityksille/>

Mäkelä, H. 2021. Vastuullisuusraportoinnin monet roolit. Teoksessa Eräranta, K. & Penttilä, V. (toim.) Vastuullinen viestintä. Helsinki: ProCom – Viestinnän ammattilaiset ry, 76–90. Viitattu 11.6.2022. Saatavissa

[https://helda.helsinki.fi/bitstream/handle/10138/330665/procom\\_procomma-academic\\_2021\\_digi.pdf?sequence=2&isAllowed=y](https://helda.helsinki.fi/bitstream/handle/10138/330665/procom_procomma-academic_2021_digi.pdf?sequence=2&isAllowed=y)

Niskala, M. 2020. Askelmerkkejä määrätietoiseen vastuullisuusraportointiin. ST-Akatemian blogit. Viitattu 23.5.2022. Saatavissa <https://stakatemia.fi/blogit/askelmerkkeja-maaratietoiseen-vastuullisuusraportointiin/>

Niskala, M., Tarna-Mani, J., Puroila, J., Pajunen, T. 2019. Yritysvastuu: raportointi- ja laskentaperiaatteet. Online-julkaisu. Helsinki: ST-Akatemia Oy. LAB Primo. Viitattu 29.5.2022. Saatavissa

[https://lut.primo.exlibrisgroup.com/discovery/fulldisplay?docid=alma991746393906254&context=L&vid=358FIN\\_LUT:LAB&lang=fi&search\\_scope=LAB\\_CAMPUS\\_CDI&adaptor=Local%20Search%20Engine&tab=Everything&query=any,contains,yritysvastuu%20laskenta&offset=0](https://lut.primo.exlibrisgroup.com/discovery/fulldisplay?docid=alma991746393906254&context=L&vid=358FIN_LUT:LAB&lang=fi&search_scope=LAB_CAMPUS_CDI&adaptor=Local%20Search%20Engine&tab=Everything&query=any,contains,yritysvastuu%20laskenta&offset=0)

Piirto, L. & Teräväinen, S. 2022. Arviomuistio asianmukaisen huolellisuuden velvoitteesta. Kansallisen yritysvaluain arviointia. Työ- ja elinkeinoministeriö. Viitattu 22.5.2022. Saatavissa

[https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/163926/TEM\\_2022\\_24.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/163926/TEM_2022_24.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

Porter, M. & Kramer, M. 2011. Creating Shared Value. Corporate Social Responsibility. Harvard Business Review. Viitattu 18.5.2022. Saatavissa <https://hbr.org/2011/01/the-big-idea-creating-shared-value>

PwC 2020. Liiketoiminnan vastuullisuuden arviointi ja vertailu helpottuu, kun ESG-raportoinnille saatiin oma mittaristo. Viitattu 27.6.2022. Saatavissa

<https://uutishuone.pwc.fi/liiketoiminnan-vastuullisuuden-arviointi-ja-vertailu-helpottuu-kun-esg-raportoinnille-saatiin-oma-mittaristo>

Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. 2009. Menetelmäopetuksen tietovaranto KvaliMOTV. Kvalitatiivisten menetelmien verkko-oppikirja. Tampereen yliopisto.

Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. Viitattu 28.9.2022. Saatavissa

<https://www.fsd.tuni.fi/fi/tietoarkisto/julkaisut/kvalimotv/>

SASB 2022. About us. Viitattu 22.5.2022. Saatavissa <https://www.sasb.org/about/>

Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry, Akava ry & STTK ry 2021. Komission ehditus yritysten vastuullisuusraportoinnista. SAK:n, Akavan ja STTK:n lausunto työ- ja elinkeinoministeriölle. Viitattu 22.6.2022. Saatavissa

<https://www.sak.fi/aineistot/lausunnot/komission-ehdotus-yritysten-vastuullisuusraportoinnista>

Suomen Tilintarkastajat ry 2021a. Lausunto yritysten vastuullisuusraportointia koskevasta direktiiviehdotuksesta. Viitattu 19.6.2022. Saatavissa <https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2021/05/lausunto-vastuullisuusraportointia-koskevasta-direktiiviehdotuksesta.pdf>

Suomen Tilintarkastajat ry 2021b. Vastuullisuusraportoinnin varmennus. Suomen Tilintarkastajat ry:n suosituksia 3/2021. Viitattu 28.5.2022. Saatavissa [https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2021/09/vastuullisuusraportoinnin-varmentaminen-st-suositus-3\\_2021.pdf](https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2021/09/vastuullisuusraportoinnin-varmentaminen-st-suositus-3_2021.pdf)

Suomen tilintarkastajat ry 2021c. Suositus vastuullisuusraporttien varmentamisesta. Viitattu 5.6.2022. Saatavissa <https://tilintarkastajat.fi/suosituksset/suositus-vastuullisuusraporttien-varmentamisesta/>

Suomen YK-liitto 2022a. Kestävän kehityksen tavoitteet. Viitattu 15.5.2022. Saatavissa <https://www.ykliitto.fi/yk-teemat/kestavan-kehityksen-tavoitteet>

Suomen YK-liitto 2022b. Yritysvastuun sanasto. Viitattu 15.5.2022. Saatavissa [https://www.ykliitto.fi/sites/ykliitto.fi/files/yritysvastuun\\_sanakirja.pdf](https://www.ykliitto.fi/sites/ykliitto.fi/files/yritysvastuun_sanakirja.pdf)

Taloushallintoliitto 2022. ESG- eli vastuullisuusraportointi. Viitattu 22.5.2022. Saatavissa <https://taloushallintoliitto.fi/tietopankki/esg-eli-vastuullisuusraportointi/>

Tilastokeskus 2022. Ympäristönsuojelumenot: tilaston dokumentaatio. Viitattu 21.5.2022. Saatavissa <https://www.stat.fi/tilasto/dokumentaatio/ympsm#Tilaston%20perustiedot>

Tilintarkastuslaki 1141/2015.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. E-kirja. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi. LAB Primo. Viitattu 5.6.2022. Saatavissa [https://lut.primo.exlibrisgroup.com/discovery/fulldisplay?docid=alma991693523906254&context=L&vid=358FIN\\_LUT:LAB&lang=fi&search\\_scope=LAB\\_CAMPUS\\_CDI&adaptor=Local%20Search%20Engine&tab=Everything&query=any,contains,laadullinen%20tutkimus&offset=0](https://lut.primo.exlibrisgroup.com/discovery/fulldisplay?docid=alma991693523906254&context=L&vid=358FIN_LUT:LAB&lang=fi&search_scope=LAB_CAMPUS_CDI&adaptor=Local%20Search%20Engine&tab=Everything&query=any,contains,laadullinen%20tutkimus&offset=0)

United Nations 2019. World Population Prospects 2019. Highlights. Viitattu 18.5.2022. Saatavissa [https://population.un.org/wpp/Publications/Files/WPP2019\\_Highlights.pdf](https://population.un.org/wpp/Publications/Files/WPP2019_Highlights.pdf)

Value Reporting Foundation 2022. About. Viitattu 22.5.2022. Saatavissa <https://www.valuereportingfoundation.org/about/>

Väyrynen, L. 2021. Vastuullisuuden mittarointi – Haasteellista mutta palkitsevaa. Third Rock. Viitattu 18.9.2022. Saatavissa <https://thirdrock.fi/vastuullisuuden-mittarointi-haasteellista-mutta-palkitsevaa/>

World Economic Forum 2020. Measuring Stakeholder Capitalism: Towards Common Metrics and Consistent Reporting of Sustainable Value Creation. Viitattu 11.6.2022. Saatavissa [https://www3.weforum.org/docs/WEF\\_IBC\\_Measuring\\_Stakeholder\\_Capitalism\\_Report\\_2020.pdf](https://www3.weforum.org/docs/WEF_IBC_Measuring_Stakeholder_Capitalism_Report_2020.pdf)

Ympäristöministeriö 2022a. Vastuualueet. Viitattu 22.5.2022. Saatavissa <https://ym.fi/vastuualueet>

Ympäristöministeriö 2022b. Jätesäädöspaketti. Viitattu 22.5.2022. Saatavissa <https://ym.fi/jatesaadospaketti>

Ympäristönsuojelulaki 17/2014.

Yrittäjät 2022. Yritysvastuu. Viitattu 15.5.2022. Saatavissa <https://www.yrittajat.fi/tietopankki/liiketoiminta/yritysvastuu/>

Yrityksen vastuut ja velvollisuudet 2022. Ympäristövaikutukset ja riskit. Viitattu 16.5.2022. Saatavissa <https://www.suomi.fi/yritykselle/vastuut-ja-velvollisuudet/ymparistovastuut-ja-velvoitteet/opas/yrityksen-ymparistoasioiden-hallinta/ymparistovaikutukset-ja-riskit>

## Liitteet

### Liite 1. Haastattelukysymykset tilintarkastuksen ja varmennuksen asiantuntijoille

1. Taustatiedot
  - a) Nimi
  - b) Tämänhetkiset työtehtävät
  - c) Koulutus ja mahdollinen aiempi kokemus yritysvastuukysymysten parissa työskentelystä
2. Millaiset yritykset tyypillisesti hakevat varmennusta vastuullisuustiedoilleen?
  - a) Millä toimialalla yritykset toimivat?
  - b) Minkä kokoisia yritykset ovat?
  - c) Mitä standardeja tai viitekehyksiä hyödyntäen varmennusta hakevat yritykset ovat yleisimmin laatineet vastuullisuusraporttinsa?
3. Vastuullisuusraportin varmennusprosessi
  - a) Mitkä ovat olennaisimpia huomioitavia asioita, kun lähdetään suunnittelemaan varmennusta?
  - b) Mitkä ovat tyypillisimpiä haasteita, joita varmennustoimeksiannon aikana ilmenee?
  - c) Mistä asioista löytyy useimmiten huomautettavaa yritysten vastuullisuusraportoinnissa?
  - d) Mitkä asiat ovat puolestaan vahvalla pohjalla yritysten vastuullisuusraportoinnissa?
4. Varmennuksen hyödyt
  - a) Millaisia tavoitteita varmennustoimeksiannolle asetetaan?
  - b) Mitä yritykset haluavat oppia ja miten he kehittävät toimintaansa?
  - c) Millaisia käytännön hyötyjä varmennus tuottaa?
5. CSRD-direktiivi
  - a) Mitkä ovat olennaisimpia uudistuksia, joita CSRD-direktiivi asettaa varmennukselle?
  - b) Millaisia hyötyjä lakisäätöisen tilintarkastajan suorittama varmennus tarjoaa?
  - c) Millaisia vinkkejä antaisit pienemmille yrityksille, jotka harkitsevat vapaaehtoista varmennusta?

## **Liite 2. Haastattelukysymykset vastuullisuusraporttinsa varmentaneille yrityksille**

1. Taustatiedot
  - a) Nimi
  - b) Tämänhetkiset työtehtävät
  - c) Koulutus ja mahdollinen aiempi kokemus yritys vastuukysymysten parissa työskentelystä
  - d) Lyhyt yritysesittely (toimiala, toiminta, koko, liikevaihto, vastuullisuusasioiden merkitys)
2. Vastuullisuusraportoinnin lainsäädäntö ja viitekehykset
  - a) Millaisia velvollisuuksia lainsäädäntö asettaa vastuullisuusraportoinnillenne?
  - b) Mitä viitekehyksiä hyödynnätte vastuullisuusraportoinnissa?
  - c) Millaisia mittareita käytätte taloudellisen, sosiaalisen ja ympäristövastuun mittaamiseen?
3. Vastuullisuusraportoinnin prosessi
  - a) Millainen on teidän vastuullisuusraportoinnin prosessi?
  - b) Onko vastuullisuusraportointi integroitu yrityksen ympärivuotiseen toimintaan vai luodaanko vastuullisuusteemoista yksittäinen, erillinen raportti?
  - c) Missä muodossa / muodoissa julkaisette vastuullisuustietonne?
4. Vastuullisuusraportin varmennus
  - a) Miten olette päätyneet hankkimaan vastuullisuusraportillenne varmennuksen?
  - b) Millaisia tavoitteita varmennukselle on asetettu?
  - c) Millaisia käytännön hyötyjä koette varmennuksen tuoneen yrityksellenne?
5. CSRD-direktiivi
  - a) Millaisia muutoksia uusi CSRD-direktiivi aiheuttaa toiminnassanne?
  - b) Millä tavoin olette alkaneet valmistautua CSRD-direktiiviin liittyviin muutoksiin?