



## **Rajoitetun varmuuden saavuttaminen sosiaalisen vastuun varmennuksessa**

**CSRD-direktiivin mukainen kestävyysraportointi tilintarkastajien näkökulmasta**

Pia Hämeenniemi

Haaga-Helia ammattikorkeakoulu

Tradenomi

Liiketalouden tutkinto-ohjelma

Opinnäytetyö

2025

## Tiivistelmä

<b>Tekijä</b> Pia Hämeenniemi
<b>Tutkinto</b> Tradenomi
<b>Opinnäytetyön nimi</b> Rajoitetun varmuuden saavuttaminen sosiaalisen vastuun varmennuksessa: CSRD-direktiivin mukainen kestävyysraportointi tilintarkastajien näkökulmasta
<b>Sivu- ja liitesivumäärä</b> 59 sivua + 1 liite
<p>Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli tutkia, miten kestävyysraportoinnin varmennuksessa voidaan saavuttaa CSRD-direktiivin edellyttämä rajoitetun varmuuden taso, erityisesti sosiaalisen vastuun osa-alueella. Lisäksi tarkasteltiin rajoitetun ja kohtuullisen varmuuden välistä eroa sekä tilintarkastajien näkemyksiä kestävyysraportin varmennuksen siirtymisestä kohtuulliseen varmuuteen. Aihe rajattiin keskittymään suuriin yrityksiin, jotka kuuluvat ensimmäisinä varmennusvelvollisuuden piiriin. Tutkimus keskittyi yksinomaan sosiaalisen vastuun osa-alueeseen, jotta aihetta voitiin käsitellä syvällisesti ja tuottaa mahdollisimman käytännönläheistä tietoa aiheesta. Aihe on ajankohtainen, sillä ensimmäiset CSRD-direktiivin mukaiset kestävyysraportit varmennettiin keväällä 2025 ja varmennuskäytännöt ovat vielä muotoutumassa.</p> <p>Tietoperusta rakentui erityisesti ESRS S1–S4-standardien ympärille, jotka ohjaavat sosiaalista vastuuta koskevan tiedon raportointia. Näiden lisäksi tarkasteltiin ESRS 1- ja 2-standardeja sekä EU-tason ja Suomen kansallisen lainsäädännön roolia raportoinnissa ja varmennusprosessissa. Tutkimuksen myötä haluttiin tuottaa ajankohtaista ja sovellettavaa tietoa varmennusprosessin tueksi niin raportointia laativille organisaatioille, varmentajille kuin muillekin sidosryhmille.</p> <p>Tutkimusprosessi käynnistyi syyskuussa 2024 ja aineistonkeruu toteutettiin joulukuun 2024 ja tammikuun 2025 välisenä aikana. Tulosten analyysi valmistui huhtikuussa 2025. Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena tutkimuksena puolistrukturoitujen haastattelujen avulla. Tarkoituksena oli pyrkiä syventämään ymmärrystä aiheen monitulkintaisuudesta. Haastatteluaineisto analysoitiin teoriaohjaavan sisällönanalyysin avulla, jossa hyödynnettiin abduktiivista päättelyä.</p> <p>Tutkimus osoitti, että rajoitetun varmuuden saavuttaminen edellyttää kolmea keskeistä tekijää: monipuolisia ja kontekstisidonnaisia varmennusmenetelmiä, ammatillista osaamista kohdata laadullisen raportoinnin haasteet sekä luottamuksellista vuorovaikutusta organisaation kanssa. Tarkastuksessa hyödynnetään prosessien arviointia, haastatteluja ja kaksoisolennaisuusanalyysiä. Sosiaalisen vastuun varmentamiseen liittyvät haasteet, kuten tiedon laadullinen luonne ja arvoketjun monimutkaisuus, edellyttävät joustavuutta ja tulkintakykyä. Lisäksi korostui se, että jatkuva vuorovaikutus organisaation kanssa on keskeinen osa varmennusprosessin kattavuutta ja luotettavuutta. Tulosten perusteella voidaan todeta, että kestävyysraportin sosiaalisen vastuun varmennus rakentuu moniulotteiselle asiantuntijuudelle, jossa tekninen osaaminen yhdistyy eettisiin ja yhteiskunnallisiin näkökulmiin.</p>
<b>Asiasanat</b> Kestävyysraportti, kestävyysraportointitarkastaja, varmentaminen, CSRD-direktiivi, ESRS S1–S4, yhteiskuntavastuu

## Sisällys

1	Johdanto .....	2
1.1	Tutkimuksen tavoite ja rajaus .....	3
1.2	Tutkimusongelma, lähestymistapa ja peittomatriisi .....	4
1.3	Keskeiset lyhenteet ja käsitteet .....	5
2	Kestävyysraportointi .....	8
2.1	Uusi kestävyysraportointidirektiivi ja sen vaikutukset .....	8
2.2	Porrastettu käyttöönotto ja velvoittavuus Suomessa .....	10
2.3	Raportoinnin erityispiirteet ja ESRS-standardit .....	14
2.3.1	ESRS S1 – oma työvoima .....	19
2.3.2	ESRS S2 – arvoketjun työntekijät .....	22
2.3.3	ESRS S3 – vaikutusten kohteena olevat yhteisöt.....	23
2.3.4	ESRS S4 – kuluttajat ja loppukäyttäjät.....	25
3	Kestävyysraportin varmennus tilintarkastajan tehtävänä .....	27
3.1	Tilintarkastajat ja tilintarkastuksen käsitteet .....	28
3.2	Kestävyysraportointitarkastaja .....	33
3.3	Kestävyysraportin varmentaminen.....	34
3.3.1	Varmennuksen suunnittelu .....	35
3.3.2	Varmennustoimenpiteet.....	36
3.3.3	Varmennuksen johtopäätös ja raportointi .....	38
4	Tutkimuksen toteutus.....	40
4.1	Tutkimuksen lähestymistapa .....	40
4.2	Tutkimusmenetelmä ja aineistonkeruu.....	41
4.3	Aineiston analyysi .....	41
5	Tulokset.....	43
5.1	Menetelmät evidenssin hankkimiseksi ja luotettavuuden arvioimiseksi .....	44
5.2	Haasteet sosiaalisen vastuun varmentamisessa ja niiden kohtaaminen .....	46
5.3	Vuorovaikutuksen merkitys kestävyysraportoinnin varmennuksessa .....	49
6	Pohdinta .....	51
6.1	Johtopäätökset.....	51
6.2	Luotettavuuspohdinnat ja tutkimuksen eettisyys .....	53
6.3	Jatkotutkimusehdotukset ja oman oppimisen arviointi.....	55
	Lähteet.....	56
	Liitteet .....	60
	Liite 1. Haastattelukysymykset.....	60

# 1 Johdanto

Yritysten vastuullisuus on viime vuosina noussut merkittäväksi osaksi liiketoimintaa sekä sijoittajien päätöksentekoa. Tämän kehityksen myötä kestävyysraportoinnin rooli on kasvanut, mutta jo jonkin aikaa siinä on ilmennyt tärkeitä kehityskohteita. Yksi kestävyysraportoinnin keskeisimmistä haasteista EU:ssa on ollut epäyhtenäiset raportointikäytännöt, mikä on heikentänyt tietojen vertailtavuutta ja käytettävyyttä yritysten sidosryhmien päätöksenteon tukena. (Ruohonen 27.11.2023.) Tämän ongelman ratkaisemiseksi laadittiin kestävyysraportointidirektiivi, CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2022/2464 asetuksen (EU) N:o 537/2014, direktiivin 2004/109/EY, direktiivin 2006/43/EY ja direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta yritysten kestävyysraportoinnin osalta). CSRD-direktiivi hyväksyttiin Euroopan parlamentissa marraskuussa 2022 ja se astui voimaan 5.1.2023. Direktiivin tavoitteena on lisätä yritysten kestävyysraporttien vertailukelpoisuutta, luotettavuutta ja läpinäkyvyyttä standardoimalla raportointikäytäntöjä ja edellyttämällä niiden varmennusta. (Kaisanlahti 2024a, KPL 7 luku; Niskala & Palmuaro 2023, luku 7.6.)

CSRD-direktiivi muuttaa merkittävästi EU:n tilinpäätösdirektiiviä (Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2013/34/EU tietuentyypisten yritysten vuositilinpäätöksistä, konsernitilinpäätöksistä ja niihin liittyvistä kertomuksista, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta ja neuvoston direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY kumoamisesta), niin että suurten yritysten, pienten ja keskisuurten pörssiyhtiöiden sekä suurten konsernien emoyhtiöiden on sisällytettävä kestävyys selvitys osaksi toimintakertomustaan. Kestävyys selvityksessä on raportoitava ympäristöön, yhteiskuntaan sekä hallintoon liittyvistä seikoista. Suomessa direktiivin kansallinen voimaansaattaminen tapahtui 29.12.2023, ja sen toimeenpano toteutettiin ensisijaisesti täydentämällä kirjanpitolakia ja tilintarkastuslakia. Muutoksista säädettiin hallituksen esityksessä HE 20/2023 (Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi kirjanpitolain ja tilintarkastuslain muuttamisesta sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi) ja lakimuutokset astuivat Suomessa voimaan 31.12.2023. (Kaisanlahti 2024a, KPL 7 luku; Niskala & Palmuaro 2023, luku 1.2–2.)

Kestävyysraportti on CSRD-direktiivin mukaan varmennettava ulkopuolisella ja riippumattomalla varmentajalla. Suomessa tämä kuuluu tilintarkastajien tehtäviin, ja tämä perustuu tilintarkastuslain (1141/2015) päivityksiin lakimuutoksen myötä. (Aspholm 18.6.2024.) Patentti- ja rekisterihallitus (PRH) aloitti tätä varten vuoden 2024 alusta uuden nimikkeen rekisteröinnin, KRT eli kestävyysraportointitarkastaja (Patentti- ja rekisterihallitus 4.1.2024). Ensimmäiset direktiivin mukaiset kestävyysraportit julkaistiin ja varmennettiin vuoden 2025 keväällä (Kaarto 26.3.2025).

Tämän opinnäytetyön tavoitteena on tutkia, miten kestävyysraportoinnin varmennuksessa voidaan saavuttaa CSRD-direktiivin edellyttämä rajoitetun varmuuden taso, erityisesti sosiaalisen vastuun osa-alueella. Sosiaalinen vastuu kattaa muun muassa työolosuhteet, yhdenvertaisuuden, henkilöstön oikeudet sekä arvoketjun vastuullisuuden, mitkä kaikki ovat luonteeltaan haastavasti varmennettavia teemoja. (Niskala & Palmuaro 2023, luku 5.2; Silvola, Peill, Aspholm & Kisanlahti 2024, luku 7.5.) Tutkimuksessa syvennytään lisäksi siihen, mikä ero tämänhetkisen rajoitetun varmuuden ja kohtuullisen varmuuden välillä on, sekä millaisia haasteita sosiaalisen vastuun varmentamisessa voidaan kohdata.

Aihe valikoitui sen ajankohtaisuuden vuoksi, ja koska käytännöt direktiivin ja sen varmentamisen ympärillä ovat vielä vasta muotoutumassa. CSRD-direktiivin ollessa niin uusi aihe, sen mukaisen kestävyysraportin varmentamisesta ei vielä ole runsaasti yksityiskohtaista tietoa saatavilla. Tämä tekee tutkimusaiheesta sekä ajankohtaisen että merkityksellisen. Aiheen tutkiminen tarjoaa mahdollisuuden perehtyä syvemmin vastuullisuuden ja tilintarkastuksen yhdistävään, edelleen kehittyvään alueeseen.

### **1.1 Tutkimuksen tavoite ja rajaus**

Tutkimuksen kautta halutaan selvittää, millä menetelmillä kestävyysraportoinnin varmentamisessa voidaan saavuttaa rajoitetun varmuuden taso. Tutkimuksessa päädyttiin tarkastelemaan aihetta perusteellisesti sosiaalisen vastuun näkökulmasta.

Kestävyysraportoinnin varmennus etenee EU:ssa vaiheittain, ja ensimmäisinä raportointivuosina se koskee suuria yrityksiä. Tämän vuoksi tutkimus on rajattu keskittymään pitkälti näihin yrityksiin ja niiden näkökulmiin, sillä ne kuuluvat ensimmäisinä varmennusvelvollisuuden piiriin. (Kaarto 26.3.2025; Niskala & Palmuaro 2023, luku 2.) Rajaus on perusteltu myös käytännön näkökulmasta, sillä pien- ja keskisuuria yrityksiä koskeva sääntely oli tutkimuksen suunnittelu- ja aineistonkeruuvaiheessa vielä kehittymässä.

Lisäksi tutkimuksessa päädyttiin keskittymään vain sosiaalisen vastuun osa-alueeseen, sillä kestävyysraportoinnin varmentaminen kokonaisuudessaan on sen kattavuutensa vuoksi liian laaja aihe opinnäytetyölle. Keskittyminen vain sosiaalisen vastuun osa-alueeseen antaa mahdollisuuden aiheen syvällisempään tutkiskeluun ja osa-alueelle tyypillisiin varmennustoimenpiteisiin perehtymiseen. Sosiaalinen vastuu on yritysvastuun osa-alueista pitkään ollut määrittelemättömämpi ja vaikeammin mitattava kuin esimerkiksi ympäristövastuu, jonka vaikutuksia ja toimenpiteitä on tutkittu ja kehitetty jo pidemmän aikaa. Erityisesti 2010-luvulta lähtien yritysvastuu on siirtynyt yhä enemmän kokonaisvaltaiseen lähestymistapaan, jossa taloudellisen toiminnan ja ympäristövaikutusten rinnalle on noussut vahvemmin myös sosiaalinen

vastuu. (Harmaala & Jallinoja 2012, 3; Koipijärvi & Kuvaja 2017, 18–20.) Valinta kohdistui juuri tähän osa-alueeseen koska se tarjoaa tilaisuuden syventää ymmärrystä aiheesta, joka toistaiseksi on raportoinnissa jäänyt ympäristö- ja taloustiedon varjoon, mutta jonka merkitys sidosryhmien näkökulmasta kasvaa jatkuvasti.

CSRD-direktiiviin kuuluvien standardien osalta tutkimuksessa keskitytään erityisesti ESRS S1–S4 standardeihin, sillä nämä käsittelevät juuri sosiaalisen vastuun raportointia. Nämä standardit sisältävät vaatimuksia muun muassa työolojen, ihmisoikeuksien, tasa-arvon sekä arvoketjun raportoinnista. (Niskala & Palmuaro 2023, luku 7.6–7.7.) ESRS-standardit ovat kuitenkin toisiinsa tiiviisti yhteyksissä oleva kokonaisuus, minkä vuoksi tässä opinnäytetyössä tullaan lisäksi käymään läpi ESRS 1- ja 2-standardit niiltä osin, kuin niissä käsitellään tutkimuksen aiheelle olennaisia raportointivaatimuksia. Tällaisia ovat esimerkiksi tietojen esittämistapa sekä niiden olennaisuuden määrittäminen. (Niskala & Palmuaro 2023, luku 5.2.) Sääntelyä käsitellään yleisesti EU-tasolla, mutta niissä tapauksissa, joissa Suomen lainsäädäntö poikkeaa EU:n linjauksista, käytetään Suomen tulkintaa säädöksistä. Suomen lainsäädännön osalta tarkastellaan erityisesti kirjanpito- ja tilintarkastuslain muutoksia, jotka ovat olennainen osa CSRD-direktiivin kansallista toimeenpanoa (Silvola ym. 2024, luku 3.2.1).

Opinnäytetyön kautta halutaan tuottaa uutta, ajankohtaista ja käytännönläheistä tietoa, joka tukee alan ammattilaisten ja muiden sidosryhmien valmiuksia ymmärtää CSRD-direktiivin mukaisen sosiaalisen vastuun varmennusprosessia.

## **1.2 Tutkimusongelma, lähestymistapa ja peittomatriisi**

Tutkimuksen pääongelma, johon pyritään löytämään vastaus, on ”Miten kestävyysraportoinnin varmentamisessa voidaan saavuttaa rajoitettu varmuus sosiaalisen vastuun tietojen oikeellisuudesta?”. Tästä pääongelmasta on johdettu kolme alaongelmaa, joihin vastaamalla saadaan ratkaisu tutkimuksen pääongelmalle:

- Mitä menetelmiä kestävyysraporttien varmentajat käyttävät riittävän evidenssin hankkimiseksi ja tiedon luotettavuuden arvioimiseksi?
- Millaisia haasteita sosiaalisen vastuun osa-alueen varmentamiseen liittyy, ja miten nämä haasteet kohdataan?
- Miten kestävyysraportointitarkastajien ja organisaatioiden välinen vuorovaikutus vaikuttaa tarkastusprosessin lopputulokseen?

Tutkimusmenetelmänä käytetään kvalitatiivista tutkimusta, ja aineistonkeruu toteutetaan haastattelemalla hyväksytyjä tilintarkastajia, joilla on kokemusta kestävyysraporttien varmentamisesta.

Taulukko 1. Peittomatriisi

Alaongelmat	Tietoperusta (luku)	Tulokset (luku)	Haastattelukysymykset
Mitä menetelmiä kestävyysraporttien varmentajat käyttävät riittävän evidenssin hankkimiseksi ja tiedon luotettavuuden arvioimiseksi?	3.2, 3.3, 3.3.1–3.3.3.	5.1	1, 2, 3
Millaisia haasteita sosiaalisen vastuun osa-alueen varmentamiseen liittyy, ja miten nämä haasteet kohdataan?	2.1, 2.3, 3.3.1–3.3.2	5.2	4
Miten kestävyysraportointitarkastajien ja organisaatioiden välinen vuorovaikutus vaikuttaa tarkastusprosessin lopputulokseen?	3.1, 3.3, 3.3.1–3.3.2	5.3	5

Taulukossa 1 olevalla peittomatriisilla havainnollistetaan, miten tutkimuksen alaongelmat ovat sidoksissa tietoperustaan, empiiriseen tutkimukseen ja sen tuloksiin. Peittomatriisin tarkoituksena on tukea raportin rakenteellista selkeyttä sekä vahvistaa tutkimuksen johdonmukaisuutta ja luotettavuutta.

### 1.3 Keskeiset lyhenteet ja käsitteet

**Arvoketju** = Yrityksen toimitusketju sekä kaikki liiketoimintaan liittyvät toiminnot ja suhteet, joita tarvitaan hyödykkeiden ja palveluiden tuottamiseen ja toimittamiseen asiakkaalle (Suomen Tilintarkastajat 16.1.2025, 12).

**CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive)** = EU:n kestävyysraportointidirektiivi. CSRD velvoittaa yrityksiä raportoimaan kestävyystiedoista osana tilinpäätöstä. (Kaisanlahti 2024a, KPL 7 luku.)

**EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group)** = Euroopan tilinpäätösraportoinnin neuvoa-antava ryhmä. EFRAG valmistelee kestävyysraportointistandardit ja neuvoo Euroopan komissiota niiden soveltamisessa. (Niskala & Palmuaro 2023, luku 2, 5.2.)

**ESG (Environment, Social, Governance)** = Kestävyyttä kuvataan perinteisesti termillä ESG, joka jakaa kestävyteen liittyvät seikat osa-alueisiin ympäristö, yhteiskunta ja ihmisoikeudet sekä hallintotapa. Näitä tarkastellaan yleensä erillisinä mutta toisiinsa liittyvinä näkökulmina. (Silvola ym. 2024, luku 1.2.2.)

**ESRS (European Sustainability Reporting Standards)** = EU:n kestävyysraportointistandardit. CSRD edellyttää yrityksiä raportoimaan ESRS-standardien mukaisesti ESG osa-alueista. (Silvola ym. 2024, luku 1.1.1.)

**Evidenssi** = Tilintarkastusnäyttö, eli kaikki se informaatio, jota tilintarkastaja käyttää johtopäätöksensä perustaksi. Esimerkiksi kirjanpitoaineisto tai ulkopuolinen tieto, jonka luotettavuutta tilintarkastaja arvioi. (Laine 15.1.2024.)

**Kaksinkertainen olennaisuus** = Kestävyysraportointi perustuu kaksoisolennaisuuden periaatteeseen, jossa yrityksen on huomioitava sekä yrityksen kestävyysseikkoihin liittyvät vaikutukset ulospäin sekä kestävyysaiheista aiheutuvat taloudelliset riskit ja mahdollisuudet yritykselle. Olennaisuusarviointi määrittää mitkä aiheet ovat merkityksellisiä ja siten raportoitava. (Niskala & Palmuaro 2023, luku 5.)

**Kestävyysraportointitarkastaja, KRT** = Kestävyysraportti tulee varmentaa tilintarkastajalla tai päävastuullisella tilintarkastajalla, jolla on kestävyysraportointitarkastajan erityispätevyys. KRT-nimikettä saa käyttää vain luonnollinen henkilö, joka on hyväksytty kestävyysraportointitarkastajaksi tai tilintarkastusyhteisö, joka on rekisteröity kestävyystarkastusyhteisöksi. (Aspholm 21.11.2023.)

**Kestävyysraportti** = Kestävyysraportointistandardien (ESRS) mukaisesti tuotettu vastuullisuusraportti. Kansallisessa lainsäädännössä käytetään pääsääntöisesti termiä kestävyysraportti, kun taas ESRS-standardien suomennoksessa vastaava termi on kestävyys selvitys (Suomen Tilintarkastajat 16.1.2025, 12).

**NFRD (Non-Financial Reporting Directive)** = EU direktiivi, joka sääntelee muun kuin taloudellisen tiedon raportointia. CSRD-direktiivi tuli voimaan sen tilalle. (Niskala & Palmuaro 2023, luku 4.)

**Olennaisuus** = Olennaisuuden tavoitteena on, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan. Tilintarkastaja määrittää olennaisuuden riskiarvionsa ja oman käsityksensä perusteella ja soveltaa sitä koko tarkastuksen ajan. Olennaisuus ratkaisee ovatko havaitut virheet niin merkittäviä että ne vaativat tilintarkastuskertomuksen muuttamista. (Laine 15.1.2024.)

**Sidosryhmä** = Taho, joka voi vaikuttaa yritykseen tai johon yrityksen toiminta voi vaikuttaa (Suomen Tilintarkastajat 16.1.2025, 13).

**Viherpesu** = Tuotteen tai palvelun ympäristöystävällisyyttä esitetään harhaanjohtavasti kuluttajalle, vaikka se ei oikeasti täytä väitetyjä kestävän kehityksen kriteerejä (Euroopan parlamentti 20.3.2024).

## 2 Kestävyysraportointi

Keskeinen haaste EU:n kestävyysraportoinnissa on pitkään ollut raportointikäytäntöjen hajanaisuus, joka on vaikeuttanut tietojen vertailtavuutta (Ruohonen 27.11.2023). Vastauksena tähän tarpeeseen hyväksyttiin vuonna 2022 uusi kestävyysraportointidirektiivi, CSRD, joka korvaa aiemman NFRD-direktiivin. Tavoitteena on raporttien läpinäkyvyyden sekä vertailukelpoisuuden parantaminen asettamalla raportoinnille yhtenäiset sisällölliset ja rakenteelliset vaatimukset. (Niskala & Palmuaro 2023, luku 2.)

### 2.1 Uusi kestävyysraportointidirektiivi ja sen vaikutukset

Euroopan Unionin yritys vastuuraportointia koskeva sääntely on viime vuosina ottanut merkittäviä edistysaskeleita. Uusien direktiivien ja standardien myötä vastuullisuus pyritään yhdistämään yhä tiiviimmäksi osaksi taloudellista raportointia ja yritysten toiminnan kokonaisarviointia. Tämä kehitys heijastaa laajempaa muutosta, jossa yrityksiä ei enää tarkastella yksinomaan niiden taloudellisen suorituskyvyn perusteella, vaan myös niiden ympäristö- ja yhteiskunnallisten vaikutusten näkökulmasta. Yhä useampia yrityksiä veloitetaan noudattamaan vastuullisuussääntelyä ja tämän kehittymistä on ohjannut etenkin EU:n vihreän kehityksen ohjelma sekä sen tavoite saavuttaa ilmastoneutraalius vuoteen 2050 mennessä. (Knuutinen 2023, luku 5.4–5.6; Kulovesi, Mähönen & Laininen 2024, luku 17.1.)

Ennen CSRD-direktiiviä muun kuin taloudellisen tiedon julkistamista ohjasi vuonna 2014 voimaan tullut NFRD-direktiivi (Non-Financial Reporting Directive). NFRD koski vain suuria, yleisen edun kannalta merkittäviä yrityksiä, jotka työllistivät keksimäärin yli 500 henkilöä. Direktiivi velvoitti näitä yrityksiä raportoimaan ympäristöasioista, ihmisoikeuksien kunnioittamisesta, korruption ja lahjonnan torjunnasta sekä sosiaalisista ja työntekijöihin liittyvistä asioista. Sen päätavoitteena oli lisätä yritys vastuuraportoinnin avoimuutta ja edistää vastuullisuuden huomioimista liiketoiminnassa. NFRD-direktiivi antoi kuitenkin yrityksille paljon joustavuutta raportoinnin toteuttamisessa. Yritykset saivat vapaasti valita tietojen esittämistavan, ja saivat noudattaa joko kansallisia, kansainvälisiä tai Euroopan Unionin toimintakehityksiä. Tämä joustavuus aiheutti haasteita tietojen vertailtavuuden kannalta sillä ei ollut mitään yhtä yhtenäistä standardia, jota kaikki NFRD:n mukaista vastuullisuusraportointia tekevät yritykset seuraisivat. (Knuutinen 2023, luku 5.4–5.6; Niskala & Palmuaro 2023, luku 3–3.1.)

Vuonna 2021 Euroopan komissio antoi ehdotuksen uudesta vastuullisuusraportointidirektiivistä, CSRD, joka korvaisi NFRD-direktiivin ja laajentaisi raportointivelvoitteita huomattavasti. CSRD-direktiivi asettaisi standardisoituja, entistä tiukempia ja tarkemmin määriteltyjä vaatimuksia kestävyysraportoinnille, minkä tarkoituksena olisi parantaa yritysten raporttien läpinäkyvyyttä ja

vertailtavuutta. Tämä olisi entistä paremmin linjassa EU:n vihreän kehityksen ohjelman kanssa, jonka yhtenä tavoittaan on ohjata pääomavirtoja vastuullisiin ja kestäviin sijoituskohteisiin. (Ikäheimo, Malmi & Walden 2024, luku 3.6; Kaarto 26.3.2025; Kaisanlahti 2024b, luku 7.1.)

CSRD-direktiivin tavoitteena on vastuullisten toimintatapojen edistämisen lisäksi tehdä kestävyysraporteista yhtä luotettavia ja vertailukelpoisia kuin perinteinen taloudellinen raportointi. Toinen direktiivin tavoite on viherpesun torjunta mikä asettaa paineita yrityksille varmistaa, että kaikki sen raportoima tieto on läpinäkyvää ja luotettavaa. Lisäksi yritysten on valittava yhteistyökumppaninsa aiempaa huolellisemmin sekä kerättävä kattavaa tietoa toimintansa vaikutuksista. Näitä tietoja on raportoitava entistä yksityiskohtaisemmin, mikä laajentaa myös sisäisen valvonnan ja hallinnon käytäntöjä. (Kulovesi ym. 2024, luku 17.1.) Tietojen luotettavuuden varmentamiseksi kestävyysraportti tulee varmentaa tilinpäätöksen tavoin. Suomessa tästä säädetään lakiuudistuksen jälkeen tilintarkastuslain (1141/2015) 2 luvun 2a §:ssä, jonka mukaan varmennus tehdään kestävyysraportointitarkastajan toimesta.

Standardisoidun raportoinnin kautta sijoittajat, kuluttajat ja muut yrityksen sidosryhmät voivat tehdä tietoisempia päätöksiä, jotka tukevat kestäväää kehitystä. Standardisoitu kestävyysraportointi tarjoaa myös yrityksille mahdollisuuksia. Se voi parantaa niiden rahoituspääoman saantia, vahvistaa kilpailuetua sekä auttaa niitä kehittämään toimintaansa vastuullisuuden näkökulmasta. (Ikäheimo ym. 2024, luku 3.6; Niskala & Palmuaro 2023, luku 1.1.) On kuitenkin myös otettava huomioon, että standardisoitu kestävyysraportointi edellyttää yrityksiltä lisää resursseja ja asiantuntemusta aikaisempaan verrattuna. Kestävyysraportointia koskevien tietojen on oltava linjassa yrityksen muun viestinnän kanssa, mikä voi pakottaa organisaatioita muuttamaan toimintatapojaan. Yritysten voi myös aluksi olla hankalaa ymmärtää, mitkä käytännöt ovat sääntelyn mukaisia. Erityisesti CSRD raportoinnin alkuvaiheessa säädökset voivat olla hyvin tulkinnanvaraisia, mikä voi lisätä epävarmuutta yrityksissä. Tämä taas hidastaa eri vastuullisuushankkeiden toteutumista ja vaikuttaa yritysten halukkuuteen investoida uusiin toimintamalleihin. (Kulovesi ym. 2024, luku 17.1; Leppiniemi, Kaisanlahti & Tikkanen 2024, luku 13; Silvola ym. 2024, luku 7.5.)

CSRD-direktiivin myötä yritysten on sisällytettävä toimintakertomukseen kuuluvaan kestävyysraporttiinsa tietoja, joista voi ymmärtää yrityksen vaikutuksia kestävyysseikkoihin sekä miten nämä vaikuttavat yrityksen tulokseen ja kehitykseen. Tiedot ilmoitetaan CSRD:n toimeenpanoa ohjaavien ESRS-standardien (European Sustainability Reporting Standards), eli kestävyysraportointistandardien mukaisesti. Standardit astuivat voimaan 1.1.2024. ESRS-standardit kattavat kaikki ESG-seikat, eli ympäristövastuun, sosiaalisen vastuun sekä hyvän hallintotavan. Standardit määrittävät raportoitavan tiedon yksityiskohtaisen sisällön ja varmistavat

että tieto olisi mahdollisimman vertailukelpoista. ESRS-standardeja on valmistellut EFRAG, Euroopan tilinpäätösraportoinnin neuvoa-antava ryhmä, joka vuonna 2023 julkaisi ensimmäisen osan standardeista. (Ikäheimo ym. 2024, luku 3.6; Silvola ym. 2024, luku 1.1.4; Suomen Tilintarkastajat 16.1.2025, 5.)

## 2.2 Porrastettu käyttöönotto ja velvoittavuus Suomessa

CSRD-direktiivin mukainen kestävyysraportointi otetaan käyttöön porrastetusti tilikaudesta 2024 alkaen. Porrastetun käyttöönoton syynä on yritysten kohtaama haaste saavuttaa standardien vaatima tietotaso erityisesti koko arvoketjustaan välittömästi. Pääasiassa tämä koskee sosiaalisen vastuun raportointia säänteleviä standardeja, sillä jotkut näistä käsittävät ulkoisia tekijöitä, joihin liittyviä tietoja voi olla vaikeampi kerätä. (Niskala & Palmuaro 2023, luku 2.)

Kestävyysraportointivelvollisuus koskee ensisijaisesti osakeyhtiöitä ja osakeyhtiöomisteisia henkilöyhtiöitä, mutta tähän sisältyy myös merkittäviä poikkeuksia. Esimerkiksi kommandiittiyhtiömuotoiset vaihtoehtorahastot ja yhteissijoitusrahastot on rajattu sääntelyn ulkopuolelle tilinpäätösdirektiivin 1.4 artiklan mukaisesti. Suomessa valtion erityisrahoituslaitokset Finnvera Oyj ja Teollisen yhteistyön rahasto Oy on rajattu kestävyysraportoinnin ulkopuolelle, vaikka ne täyttävät velvoittavuuden kokokriteerit. Poikkeaman syynä on yhtiöiden erityisluonne, kuten niiden rooli rahoitusmarkkinoiden täydentäjänä ja kehitysmaiden yritystoiminnan tukijana. Lisäksi Suomessa tietyt osuuskunnat, joiden liikevaihdosta yli puolet kertyy alkutuotannosta tai sen hankinnasta, voivat jättää kestävyysraportin laatimatta. Tämä poikkeus perustuu huoltovarmuusnäkökulmaan ja suomalaisen maatalouden kustannusrakenteen erityispiirteisiin. Muutoin osuuskuntia kohdellaan kestävyysraportoinnin kohdalla pääosin samalla tavoin kuin osakeyhtiöitä, mikä perustuu neutraliteettiperiaatteeseen, jonka tarkoituksena on estää yritysmuodosta johtuvan kilpailuedun. (Kaisanlahti 2024a, KPL 7 luku; Leppiniemi ym. 2024, luku 13.)

Alkuperäisen CSRD-direktiivin aikataulun mukaan ensimmäisenä raportointivelvollisuus koskee suuria pörssiyrityksiä, jotka työllistävät vähintään 500 henkilöä. Nämä yritykset ovat julkaisseet ensimmäinen ESRS-standardien mukaisen kestävyysraporttinsa keväällä 2025, vuoden 2024 tietojen perusteella. Valtaosa näistä yrityksistä oli jo laatinut NFRD-direktiivin mukaisen kestävyysraportin, sillä ne täyttivät tämän soveltamiskriteerit. Tämän vuoksi siirtymä CSRD:n mukaiseen kestävyysraportointiin oli helpointa aloittaa juuri näistä yrityksistä. Tämän jälkeen raportointivelvoite laajeni koskemaan kaikkia suuria kirjanpitovelvollisia, sekä pörssinoteerattuja että listaamattomia yrityksiä. Euroopan komissio muutti tilinpäätösdirektiivin yritysten kokorajoja lokakuussa 2023, ja ne astuivat voimaan 1.1.2024 alkaen. Muutos tilinpäätösdirektiiviin ei kuitenkaan automaattisesti tule voimaan Suomessa, vaan sitä varten tulee tehdä lainsäädännön

muutoksen valmistelu, hallituksen esitys sekä eduskuntakäsittely. (Ikäheimo ym. 2024, luku 3.6; Kaarto 26.3.2025; Niskala & Palmuaro, luku 2; Suomen Tilintarkastajat 7.11.2023.) Eduskunnan talousvaliokunta käsitteli hallituksen esitystä (HE 76/2024 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kirjanpitolain 1 ja 7 luvun muuttamisesta) tähän liittyen syyskuussa 2024. Eduskunta hyväksyi kirjanpitolakia (1336/1997) koskevan muutoksen lokakuussa 2024, ja uudet yritysten kokorajat astuivat Suomessa voimaan 8.11.2024. Kokorajoja sovellettiin jo vuoden 2024 tilikauden tarkastuksiin. (Merikanto, M. 13.11.2024; Suomen Tilintarkastajat 2.9.2024.) Kirjanpitolain (1336/1997) luvun 4 c §:n mukaan, kirjanpitovelvollinen on kokorajojen muutoksen jälkeen suuryritys, jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltävällä tilikaudella vähintään kaksi seuraavista raja-arvoista ylittyy tilinpäätöspäivänä:

- Taseen loppusumma 25 000 000 euroa.
- Liikevaihto 50 000 000 euroa.
- Tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 250 henkilöä.

Alkuperäisen aikataulun mukaan suuryrityksen kokokriteerien täyttävien yritysten on julkaistava ensimmäisen kestävyysraporttinsa vuonna 2026 vuoden 2025 tietoihin perustuen (Kaarto 26.3.2025).

Raportointivelvollisuus oli alkuperäisen aikataulun mukaan suunniteltu laajenemaan vuodesta 2026 koskemaan listattuja pieniä ja keskisuuria yrityksiä. CSRD-direktiivi antaisi kuitenkin näille yrityksille mahdollisuuden kahden vuoden siirtymäaikaan, jolloin raportointivelvoite tulisi pakottavaksi vasta vuonna 2028. Siirtymäaikaa hyödyntävien yritysten on kuitenkin perusteltava toimintakertomuksessaan syyt tälle. Lisäksi vuodesta 2028 lähtien raportointivelvollisuus on suunniteltu tulemaan kattamaan myös EU:n ulkopuoliset yritykset, joilla on pysyvä toimipaikka EU:n alueella ja joiden alueellinen liikevaihto on vähintään 150 miljoonaa euroa. Tähän vaiheeseen kuuluisivat myös yritykset, joiden EU:ssa olevalla suurella tai listatulla tytäryhtiöllä on yli 40 miljoonan euron liikevaihto. (Niskala & Palmuaro 2023, luku 2.)

Kestävyysraportointivelvollisuus on suunniteltu ulottumaan myös pieniin osakeyhtiöihin ja osuuskuntiin, mikäli niiden arvopapereilla käydään kauppaa säännellyllä markkinalla, kuten Helsingin pörssissä. Poikkeuksena tähän on mikrokokoinen yritys, joksi luetaan kokorajojen muutosten jälkeen kirjanpitolain 1 luvun 4b §:n mukainen kirjanpitovelvollinen, jolla sekä päättyneellä että välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista raja-arvoista: taseen loppusumma 450 000 euroa, liikevaihto 900 000 euroa ja henkilöstömäärä 10 henkilöä. (Leppiniemi ym. 2024, luku 13.)

EFRAG julkaisi tammikuussa 2025 lopullisessa muodossaan VSME-standardin (Voluntary Small- and Medium Size ESRS, joka on vapaaehtoinen kestävyysraportointistandardi suunnattu

listaamattomille pienille ja keskikokoisille yrityksille. VSME-standardi on osa EU:n pk-yritysten helpotuspakettia (SME Relief Package), eikä se kuulu CSRD:n mukaisen pakollisen sääntelyn piiriin. Tästä syystä siitä ei anneta Euroopan komission delegoitua säädöstä, eikä sen käyttö ole pakottavaa. Sen käyttöä kuitenkin suositellaan, sillä yritysten näkökulmasta sen hyödyt ovat merkittäviä. Ensimmäiseksi standardin yksinkertaisuuden vuoksi kestävyysraportoinnin aloittamisesta on tehty helpompaa. Sen hyödyntäminen luo myös yrityksille etulyöntiaseman, sillä suuremmat yritykset ja sijoittajat alkavat jo nyt vaatimaan kestävyysdataa pk-yrityksiltä. Näiden lisäksi VSME-standardin hyödyntäminen parantaa yritysten kilpailukykyä, sillä se auttaa yrityksiä sisällyttämään kestävyiden liiketoimintaansa. VSME-standardin mukaista raporttia ei myöskään ole pakko varmentaa, eikä varmentajan ole oltava kestävyysraportointitarkastaja. Kuitenkin suositellaan, että myös vapaaehtoisen VSME-raportin varmentaa tilintarkastaja, sillä sidosryhmien näkökulmasta tämä parantaa sen luotettavuutta ja laatua. (Kaarto 26.3.2025; Suomen Tilintarkastajat 17.2.2025.)

Suurkonserneissa raportointivelvollisuus koskee koko konsernia, mutta sen tytäryhtiöiden ei tarvitse tehdä erillistä kestävyysraporttia, ellei se ole pörssilistattu suuryritys. Yritys voi myös laatia kestävyysraportin vapaaehtoisesti, vaikka se ei kuuluisi velvollisuuden piiriin. Tällöin sen on kuitenkin täytettävä kaikki kestävyysraportin laatimiseen liittyvät vaatimukset, mukaan lukien sen sisällyttäminen toimintakertomukseen ja varmentaminen tilintarkastuslain mukaisesti. (Leppiniemi ym. 2024, luku 13; Suomen Tilintarkastajat 16.1.2025, 3.)

Euroopan komissio julkaisi 26.2.2025 Omnibus-ehdotuksen, jonka tarkoituksena on keventää yritysten kestävyysraportointiin liittyviä velvoitteita osana laajempaa kilpailukyvyn vahvistamiseen tähtäävää strategiaa. Mikäli ehdotus hyväksytään, muuttaa se merkittävästi aiemmin voimaan tullutta EU-sääntelyä. Komission tavoitteena on parantaa Euroopan taloudellista kilpailukykyä sekä vähentää yrityksiin kohdistuvaa hallinnollista taakkaa, jonka kestävyysraportointi tuo. Ehdotuksen keskeisin muutos koskee kestävyysraportointivelvollisten yritysten joukkoa, sillä Omnibus-ehdotuksella nostettaisiin soveltamisrajoja. Raportointivelvollisuus muutettaisiin koskemaan vain yrityksiä, joilla on yli 1 000 työntekijää ja joiden liikevaihto ylittää 50 miljoonaa euroa tai taseen loppusumma 25 miljoonaa euroa. Näiden kynnsarvojen nostaminen vähentäisi merkittävästi raportointivelvollisten yritysten määrää Suomessa. Ehdotetut muutokset on vielä hyväksyttävä Euroopan parlamentissa ja neuvostossa. Tämän jälkeen niiden tulee siirtyä osaksi EU-maiden kansallista lainsäädäntöä lakimuutosten kautta, vuoden 2025 loppuun mennessä. Suomessa on tätä kirjoittaessa vielä voimassa kestävyysraportointivelvollisuuteen liittyvät lait, jotka implementoitiin vuonna 2023. (Kaarto 26.3.2025; Kaisanlahti, 11.3.2025; Suomen Tilintarkastajat 22.4.2025.)

Omnibus-ehdotuksen ajankohtaisin osa koskee niin sanottua ”stop-the-clock”-ehdotusta, jolla toisen ja kolmannen aallon yritysten kestävyysraportointivelvollisuuden alkamista siirrettäisiin kahdella vuodella eteenpäin. Lykkäystä koskeva direktiivi tuli voimaan EU:ssa 17.4.2025 ja sen implementointi on Suomessa jo käynnistynyt. (Suomen Tilintarkastajat 22.4.2025.) Tämän seurauksena työ- ja elinkeinoministeriö avasi lausuntopyynnön (VN/9109/2025) luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi mahdollisuudesta lykätä kirjanpitolain 7 luvun soveltamista. Luonnoksen perusteella laki olisi tarkoitus saattaa voimaan 1.12.2025, mutta sen säännöksiä voitaisiin soveltaa jo tilikausiin, jotka ovat alkaneet 1.1.2025 tai sen jälkeen. Työ- ja elinkeinoministeriön mukaan hyväksytty EU-direktiivi on kuitenkin jo nyt Suomessa sovellettavaa oikeutta, vaikka kansallisen lainsäädännön muutosprosessi on vielä kesken (Kaisanlahti, 11.3.2025). Tämän perusteella toisen ja kolmannen aallon yritykset voivat jo tällä hetkellä toimia sen mukaisesti, että niiden raportointivelvollisuus siirtyy kahdella vuodella eteenpäin alkuperäisestä aikataulusta (Suomen Tilintarkastajat 22.4.2025).

Taulukko 2. Yhteenveto muutoksista raportointivelvollisuuksiin (mukailten Suomen Tilintarkastajat 22.4.2025)

<b>Raportointiaalto</b>	<b>Muutosehdotus</b>
Ensimmäisen aallon yritykset	Omnibus-ehdotuksen mukaisesti kestävyysraportointivelvollisuus koskisi vain yrityksiä, jotka työllistävät tilikauden aikana keskimäärin yli 1 000 henkilöä ja joiden liikevaihto ylittää 50 miljoonaa euroa tai taseen loppusumma yli 25 miljoonaa euroa.  Yritykset, jotka kuuluvat alkuperäisen CSRD-direktiivin aikataulun ensimmäiseen aaltoon (suuret pörssiyritykset, jotka työllistävät vähintään 500 henkilöä) jatkavat raportointia nykyisten vaatimusten mukaisesti, kunnes sääntelymuutokset on virallisesti hyväksytty.
Toisen aallon yritykset	CSRD-direktiivin soveltamisen alkaminen siirtyisi kahdella vuodella eteenpäin. Tämän seurauksena toisen aallon yritykset raportoisivat ensimmäisen kerran 1.1.2027, alkuperäisen 1.1.2025 sijaan. Vielä ei ole varmuutta siitä, minkä kokoiset yritykset lopulta tulevat tämän muutoksen piiriin, mikäli ehdotus hyväksytään.
Kolmannen aallon yritykset	CSRD-direktiivin soveltamisen alkaminen siirtyisi kahdella vuodella eteenpäin, joten kolmannen aallon yritykset raportoisivat ensimmäisen kerran 1.1.2028 alkaen, alkuperäisen 1.1.2026 sijaan. Vielä ei ole varmuutta siitä, minkä kokoiset yritykset lopulta tulevat tämän muutoksen piiriin, mikäli ehdotus hyväksytään.

Taulukossa 2 esitetään yhteenveto raportointivelvollisuuksien muutoksista porrastetun käyttöönoton mukaisesti verrattuna alkuperäiseen aikatauluun. Tämä havainnollistaa aikarajojen ja

velvollisuuksien siirtymistä Omnibus-ehdotuksen ja siihen sisältyvän ”stop-the-clock”-ehdotusten seurauksena.

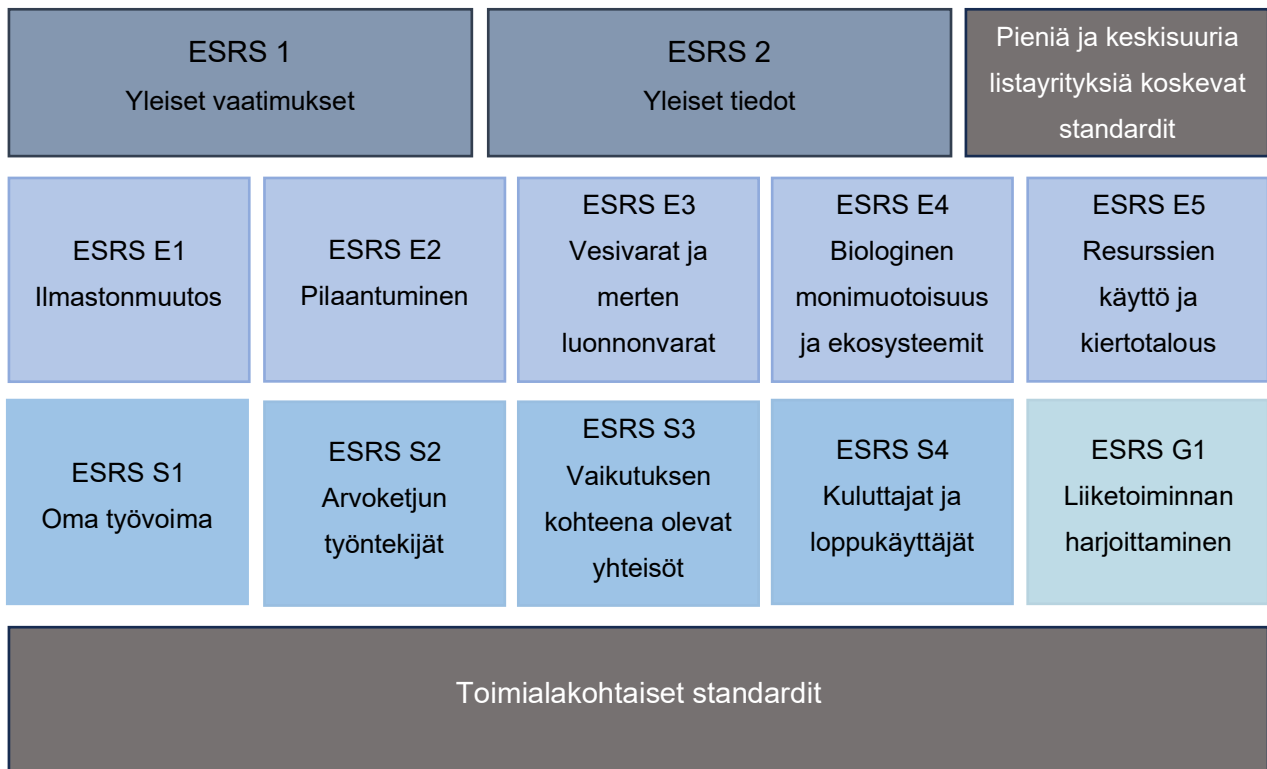
### 2.3 Raportoinnin erityispiirteet ja ESRS-standardit

Kestävyysraportointi eroaa huomattavasti perinteisestä tilinpäätösraportoinnista sekä vaatimuksiltaan että tiedon luonteelta. Siinä missä tilinpäätös perustuu rahamääräisiin, tarkasti määriteltäviin ja kirjanpidosta johdettaviin tietoihin, kestävyysraportointi sisältää sekä määrällistä että laadullista ja ennakoivaa tietoa. Kestävyysraportointi kattaa myös arvo- ja toimitusketjut, joihin yrityksillä ei ole suoraa määräysvaltaa. Tämä edellyttää uudenlaista lähestymistapaa tiedon keräämiseen, arviointiin ja raportointiin. Tietojen kerääminen voi vaatia alihankintayritysten sitouttamista kestävyysraportointivaatimuksiin, uusia sopimusjärjestelyjä sekä teknologisia ratkaisuja, kuten datankeruu- ja raportointityökaluja. (Kaisanlahti 2024b, luku 8.3.)

CSRD-standardin mukaisten kestävyysraporttien tulee yleisesti sisältää kattava kuvaus yrityksen liiketoiminnasta ja -strategiasta, sekä miten näissä on huomioitu ESG-seikkoihin liittyvät riskit ja mahdollisuudet. Jokaisen ESG-alueen kohdalla tulee kuvata niihin liittyvät toimenpiteet, tavoitteet sekä niiden toteutumisen seuranta. Julkaistun tiedon tulee olla kattavaa, ja sen tulee huomioida sekä yrityksen omat toiminnot että sen ylä- ja alavirran arvoketjut. Arvoketju kattaa tuotteen tai palvelun koko elinkaaren, mukaan lukien suunnittelun, tuotannon, toimituksen, kulutuksen ja elinkaaren päättymisen. Arvoketjuun kuuluu myös ulkopuoliset toimijat kuten toimitusketjujen toimittajat ja tuotteiden jakelijat, ja yrityksellä voi olla useita erilaisia arvoketjuja riippuen sen liiketoiminnasta. Arvoketjuun vaikuttaa yrityksen toimintaympäristö kuten toimiala, rahoitus, maantieteelliset sijainnit, geopoliittiset olosuhteet sekä sääntely. CSRD ja ESRS-standardit eivät yksiselitteisesti määrittele, kuinka yrityksen tulisi hahmottaa omalle toiminnalleen merkityksellinen arvoketju. Tämä jättää yrityksille joustoa mutta samalla lisää niiden vastuuta sen arvioimisessa, mitkä ketjun osat ovat olennaisimpia. Kuitenkin kehoitetaan keskittymään niihin arvoketjun osa-alueisiin, joissa haitallisten vaikutusten riskit ovat suurimmat. (Kaisanlahti 2024b, luku 7.3; Leppiniemi ym. 2024, luku 13.)

ESRS-standardit asettavat vähimmäisvaatimuksen raportoitaville kestävyystiedoille (Silvola ym. 2024, luku 7.2.3). Kirjanpitolain 7 luvun 14.2 §:ssä painotetaan, että nämä standardit ovat ensisijaisia suhteessa kirjanpitolain yleisiin määräyksiin. ESRS-standardit on julkaistu osana komission asetusta Kas (EU) 2023/2772 Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2013/34/EU täydentämisestä kestävyysraportointistandardien osalta. Asetuksen liitteessä 1, Eurooppalaiset kestävyysraportointistandardit, säädetään kaikki 12 tähän mennessä hyväksytyä ESRS standardia. Asetuksen liite 2 taas sisältää lyhenteitä ja sanastoa, joka liittyy

kestävyysraportointiin. Tähän asetukseen ja sen liitteisiin viitataan myöhemmin vain ESRS-standardeina.



Kuva 1. ESRS-standardien rakenne (mukaan Niskala & Palmuaro 2023, luku 5.2)

Kuten kuvasta 1 ilmenee, ESRS-standardit jaetaan kolmeen pääkategoriaan: monialaisiin standardeihin, aihekohtaisiin standardeihin ja toimialakohtaisiin standardeihin. Monialaisiin standardeihin kuuluvat yleiset vaatimukset (ESRS 1) ja yleiset tiedot (ESRS 2), jotka muodostavat viitekehyksen muiden standardien soveltamiselle. ESRS 1 määrittää standardien rakenteen sekä yleiset raportointivelvoitteet ja käsitteet. Se sääntelee kestävyysraportin rakenteen ja asettaa vaatimukset, joiden mukaan raportoinnin tulee perustua kaksoisolennaisuusperiaatteeseen ja due diligence -prosessiin. (Kaisanlahti 2024a, KPL 7 luku; Kaisanlahti 2024b, luku 7.3; Niskala & Palmuaro 2023, luku 3.1, 5.2.)

Kaksoisolennaisuuden periaate (double materiality) ohjaa yrityksiä tarkastelemaan kestävyysasioita kahdesta eri näkökulmasta. Ensimmäinen näkökulma, vaikutusten olennaisuus (impact materiality), käsittelee yrityksen toiminnan vaikutuksia ympäristöön, ihmisiin ja yhteiskuntaan. Tämä näkökulma korostaa sitä, miten yrityksen omalla toiminnalla voi olla merkittäviä tai mahdollisia kielteisiä tai myönteisiä vaikutuksia lyhyellä, keskipitkällä tai pitkällä aikavälillä. Toinen näkökulma, taloudellinen olennaisuus (financial materiality), keskittyy siihen, miten kestävyteen liittyvät seikat vaikuttavat yrityksen taloudelliseen asemaan, kehitykseen ja

tulokseen. Myös tämä näkökulma huomioi sekä merkittävät että mahdolliset kielteiset tai myönteiset vaikutukset eri aikaväleillä, mutta yrityksen taloudellisesta näkökulmasta. Jokin kestävyysasia katsotaan olennaiseksi ja siten raportoitavaksi, jos se täyttää edes toisen näkökulmista. Tämä lähestymistapa mahdollistaa raportoinnin, joka huomioi sekä yrityksen ulkoiset että sisäiset vastuut, ja tarjoaa täten sen sidosryhmille kattavan ja monipuolisen kuvan sen kestävyysvaikutuksista ja -riskeistä. (Kaisanlahti 2024a, KPL 7 luku; Leppiniemi ym. 2024, luku 13; Niskala & Palmuaro 2023, luku 3.1, 5.2; Villa 2024, luku 7.3.)

ESRS-standardit tarkentavat, miten kaksoisolennaisuutta tulee soveltaa käytännössä. Erityisesti ESRS 1 ja ESRS 2 -standardit tarjoavat tähän ohjeistusta, mutta olennaisuusarviointi perustuu aina yrityksen omiin erityispiirteisiin ja toimintaympäristöön. Jos jokin standardien määrittelemä aihealue katsotaan olennaiseksi, yrityksen on raportoitava siitä standardien mukaisesti. ESRS 1 velvoittaa yrityksiä huomioimaan myös sen, miten siihen liittyvät liikesuhteet vaikuttavat joko suoraan tai epäsuoraan arvoketjun alku- tai loppupäähän. ESRS 1:n mukaan, yrityksen on ymmärrettävä toimintansa, liikesuhteidensa ja sidosryhmiensä vaikutukset. Esimerkiksi vain Suomessa toimiva yritys ei yleensä kohtaa samoja ihmisoikeushaasteita kuin kansainvälisesti toimiva yritys. Yrityksen tulee myös kartoittaa toimintansa vaikutuksia vuorovaikutuksessa sidosryhmiensä ja asiantuntijoiden kanssa. Viimeiseksi yrityksen on arvioitava, mitkä vaikutukset ovat olennaisia raportoinnin kannalta ja asetettava kynnyksarvot, jotka määrittävät mitä seikkoja kestävyysraportti kattaa. (Kaisanlahti 2024a, KPL 7 luku; Kaisanlahti 2024b, luku 8.3; Leppiniemi ym. 2024, luku 13.)

Due diligence tarkoittaa asianmukaista huolellisuutta, jonka avulla yritykset voivat tunnistaa, ehkäistä ja lieventää liiketoiminnastaan aiheutuvia haittavaikutuksia ja hallita niihin liittyviä riskejä. Osana prosessia yrityksen on arvioitava toimintansa vaikutuksia ympäristöön ja ihmisiin, ryhdyttävä toimiin niiden vähentämiseksi sekä raportoitava näistä toimista läpinäkyvästi. (Kaisanlahti 2024a, KPL 7 luku; Niskala & Palmuaro 2023, luku 3.1, 5.2.) Due diligence -menettelystä säädetään kirjanpitolain 7 luvun 7 §:ssä. Pykälän mukaan kestävyysasioihin liittyvästä due diligence -prosessista on kestävyysraportoinnissa raportoitava muun muassa merkittävimmistä tosiallisista tai mahdollisista haittavaikutuksista, jotka liittyvät yrityksen omiin toimintoihin ja sen arvoketjuun sekä toteutetuista toimista tällaisten haittavaikutusten ehkäisemiseksi ja korjaamiseksi.

ESRS 1 -standardi korostaa erityisesti kielteisten vaikutusten arviointia. Vaikutusten vakavuus määritellään sen mittakaavan, laaja-alaisuuden ja korjaamattomuuden perusteella. Mittakaavalla tarkoitetaan vaikutusten vakavuutta eli kuinka merkittävä kielteinen vaikutus on ihmisille tai ympäristölle. Laaja-alaisuus puolestaan viittaa siihen, kuinka laajalle vaikutukset ulottuvat, kuten

maantieteellinen laajuus tai vaikutusten kohteena olevien ihmisten määrä. Korjaamattomuus liittyy siihen, voiko aiheutettu vaikutus korjata kuten ympäristön ennallistamisen tai ihmisten tilanteen parantamisen kautta. ESRS 1:n mukaan mikä tahansa näistä tekijöistä voi itsessään tehdä kielteisestä vaikutuksesta vakavan. (Leppiniemi ym. 2024, luku 13.)

ESRS 2 taas kattaa yleiset tiedonantovaatimukset raportin sisällölle ja muodolle, tarjoten yksityiskohtaiset ohjeet tietojen esittämiseen. Siinä esimerkiksi määritellään, miten yrityksen tulee raportoida ja kuvata strategiansa, toimenpiteitään ja tavoitteitaan vastuullisuuteen liittyen. Myös siitä, miten yritys on tunnistanut ja arvioinut esittämiensä tietojen olennaisuuden, tulee kuvata ESRS 2:n mukaan. ESRS 1 ja 2 -standardeja sovelletaan kaikissa raportoinnin vaiheissa, ja niiden tavoitteena on varmistaa raportin yhdenmukaisuus ja kattavuus. (Kaisanlahti 2024b, luku 7.3; Niskala & Palmuaro 2023, luku 3.1, 5.2.)

Toimialakohtaisia standardeja kehitetään edelleen, mutta ne tulevat koskemaan toimialoja, joissa on korostuneita ympäristöön, sosiaaliseen vastuuseen tai hallintotapaan liittyviä riskejä. Pienille ja keskisuurille listayrityksille on myös määritelty omat standardinsa, joissa on yleisiä ja aihekohtaisia vaatimuksia. Listaamattomille pk-yrityksille luotiin luvussa 2.2 mainittu VSME-standardi. VSME-standardi eroaa ESRS-standardeista merkittävästi muun muassa siinä, ettei se perustu kaksoisolennaisuuden periaatteeseen. Tämän sijaan siinä tulee soveltaa niitä asioita, jotka ovat yritykselle relevantteja. VSME koostuu kahdesta moduulista, perusmoduulista ja laajennetusta moduulista. Perusmoduuli kattaa pk-yritysten keskeiset kestävyysseikat. Laajennettu moduuli taas tarjoaa mahdollisuuden raportoida syvällisempää tietoa esimerkiksi strategian, ympäristövastuun ja hallinnon osalta. (Niskala & Palmuaro 2023, luku 3.1; Suomen Tilintarkastajat 17.2.2025.)

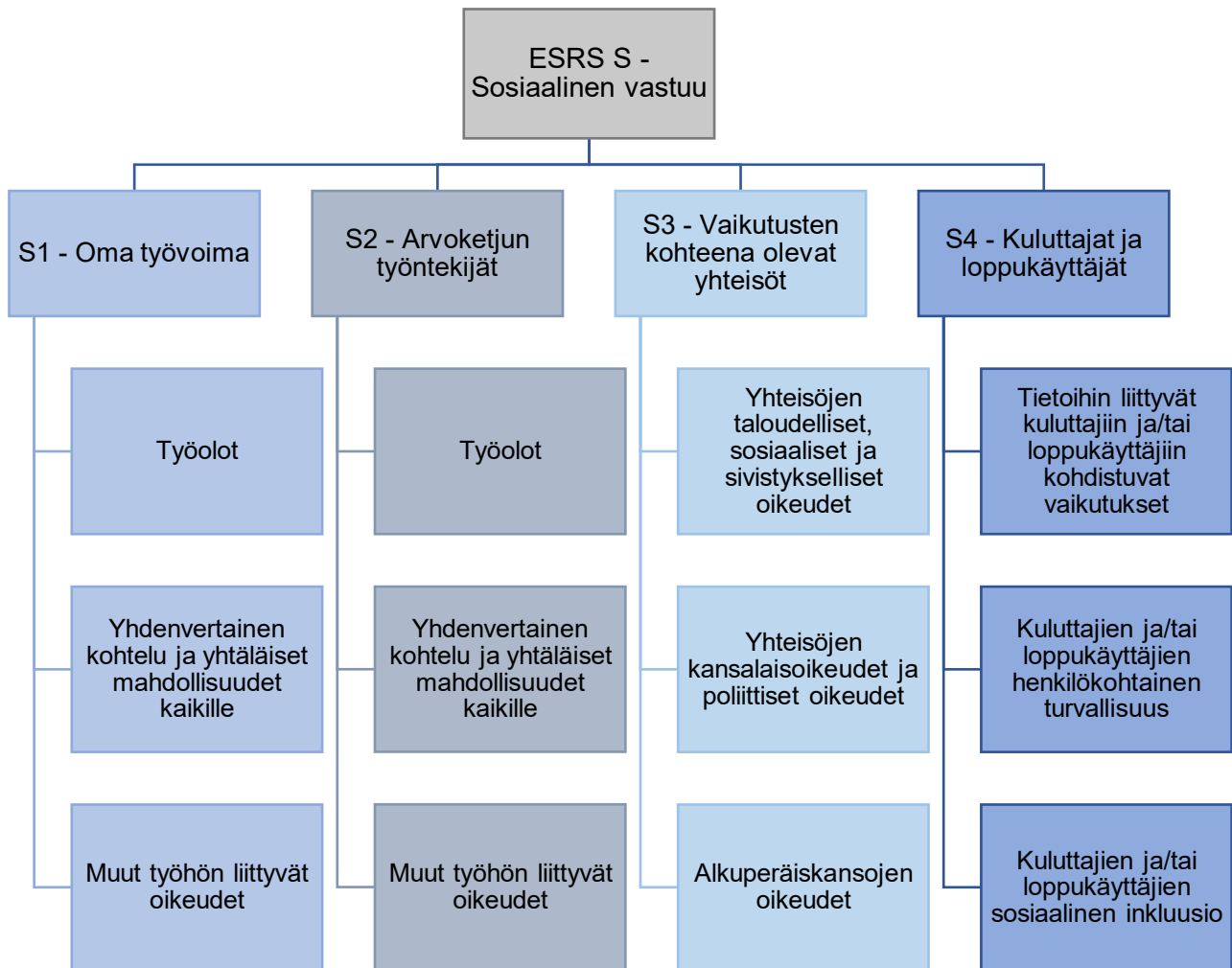
Aihekohtaiset standardit määrittelevät ESG-aluekohtaiset tiedonantovaatimukset ja ne jakautuvat ympäristöstandardeihin (ESRS E1–E5), yhteiskuntastandardeihin (ESRS S1–S4) ja hallinnointistandardeihin (ESRS G1). Vaikka aihekohtaiset standardit kattavat laajan joukon kestävyysseikkoja, ne eivät ole tyhjentyviä. Jos yritys kohtaa kestävyyskysymyksen jota standardit eivät käsittele riittävästi, sen on annettava lisätietoja kyseisestä asiasta. Tämä korostaa raportoinnin joustavuutta ja mahdollisuutta vastata myös uusiin ja ennakoimattomiin kestävyysaasteisiin. Yrityksillä on lisäksi oikeus jättää raportoinnin ulkopuolelle sellaiset aiheet, jotka se on arvioinut epäolennaisiksi. (Kaarto 26.3.2025; Leppiniemi ym. 2024, luku 13; Niskala & Palmuaro 2023, luku 3.1, 5.2.)

Ympäristövastuun osalta yrityksen tulee raportoida tavoitteensa ympäristön suojelemiseen ja säilyttämiseen liittyen. Standardit käsittelevät muun muassa ilmastonmuutosta, biologista monimuotoisuutta ja vesivarojen hallintaa. Ympäristöseikat ovat erityisen merkittäviä kestävyysraportoinnin kannalta. ESRS E1 -standardi joka käsittelee ilmastonmuutosta, sisältää

ainoan poikkeuksen raportointivelvoitteisiin. Sen mukaan vaikka yritys arvioisi, ettei ilmastonmuutos ole sen toiminnan kannalta olennainen kestävyysseikka, sen on silti annettava yksityiskohtainen perustelu arviointinsa tueksi. Tämä korostaa ilmastonmuutoksen keskeistä asemaa EU:n kestävyysstrategiassa. Hyvä hallintotapa on myös tärkeä perusta muille vastuullisuuden osa-alueille. Siihen liittyy kestävä rahoituslähteet, läpinäkyvä taloushallinto sekä asiakkaiden tunnistaminen. (Kaarto 26.3.2025; Leppiniemi ym. 2024, luku 13; Niskala & Palmuaro 2023, luku 3.1, 5.2.)

Yhteiskuntavastuu, eli sosiaalinen vastuu, kattaa yrityksen velvollisuudet yhteiskuntaan ja työntekijöihin liittyen. Tämän raportointia ohjaa neljä aihekohtaista standardia, ESRS S1–S4. Neljän standardin aiheet ovat oma työvoima (S1), arvoketjun työntekijät (S2), vaikutuksen kohteena olevat yhteisöt (S3) sekä kuluttajat ja loppukäyttäjät (S4). (Niskala & Palmuaro 2023, luku 5.2.) Silvolan ja muiden (2024, luku 7.4) mukaan näiden, kuten muidenkin aihekohtaisten standardien, tavoitteena on antaa kestävyysraportin käyttäjälle ymmärrys seuraavista asioista:

- Aiheeseen liittyvät taloudelliset vaikutukset.
- Riskit ja riippuvuudet sekä niiden hallinta.
- Olennaiset myönteiset, kielteiset ja mahdolliset vaikutukset.
- Toteutetut toimet ja niiden tulokset.
- Suunnitelmat ja toimenpiteet strategian ja liiketoimintamallin kehittämiseksi kestävä kehityksen näkökulmasta.



Kuva 2. Sosiaalisen vastuun standardit ja näiden osa-alueet (mukaihen Niskala & Palmuaro 2023, luku 5.2)

Nämä neljä sosiaalisen vastuun aihekohtaista standardia jaetaan ESRS-standardissa vielä osa-alueisiin, joita on kuvattu kuvassa 2. Jokaisen sosiaalisen vastuun standardin kohdalla on julkaistu joko julkistamis- tai tiedonantovaatimuksia. Lisäksi ne sisältävät soveltamisvaatimuksia, AR (Application Requirements), jotka ovat sitovaa sääntelyä (Niskala & Palmuaro 2023, luku 5.2). Kuten muitakin standardeja, myös S1–S4 standardien tiedonantovaatimuksia sovelletaan olennaisuusarvioinnin perusteella. Eli kaikkea niissä olevaa ei tarvitse esittää, vaan esitettävät asiat selvitetään kaksoisolennaisuusanalyysin avulla. (Niskala & Palmuaro 2023, luku 7.7.)

### 2.3.1 ESRS S1 – oma työvoima

ESRS S1 -standardi ohjaa yrityksiä raportoimaan oman työvoiman vaikutuksista, riskeistä ja mahdollisuuksista. Omaan työvoimaan luetaan sekä yrityksen palveluksessa olevat työntekijät että muu työvoima, kuten itsenäiset ammatinharjoittajat ja vuokratyöntekijät. Yrityksen on kuvattava strategiansa, joilla se tunnistaa ja hallitsee omaan työvoimaansa kohdistuvia merkittäviä

vaikutuksia. Kaksoisolennaisuuden periaatteen mukaisesti raportoinnista tulee käydä ilmi, miten yrityksen toimet vaikuttavat sen työvoimaan ja miten nämä vaikutukset heijastuvat yrityksen taloudelliseen tilanteeseen. (Niskala & Palmuaro 2023, luku 5.2; Silvola ym. 2024, luku 7.5.)

S1-standardin aiheet pohjautuvat EU:n sosiaalisten oikeuksien pilareihin ja kansainvälisiin ihmisoikeussopimuksiin, erityisesti Kansainvälisen työjärjestön (ILO) yleissopimuksiin. EU:n komission vuonna 2021 julkaisema toimintasuunnitelma sosiaalisten oikeuksien pilarien toimeenpanemiseksi, määrittelee kolme keskeistä tavoitetta vuoteen 2030 mennessä. Tavoitteet ovat yhdenvertaiset mahdollisuudet ja pääsy työmarkkinoille, oikeudenmukaiset työolot sekä sosiaalinen suojelu ja inklusio. (Niskala & Palmuaro 2023, luku 7.6.)

ESRS S1 -standardi sisältää 17 eri julkistamisvaatimusta, jotka ohjaavat yrityksiä raportoimaan omasta työvoimastaan. Vaatimukset 1–4 koskevat vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien hallintaa ja loput käsittelevät tavoitteita sekä raportoitavia mittareita. (Niskala & Palmuaro 2023, luku 7.6.)

Ensimmäinen julkistamisvaatimus S1-1 edellyttää, että yrityksellä on selkeät toimintaperiaatteet oman työvoiman vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien hallintaan. Vaatimuksen kohtien 17 ja 18 mukaan yrityksen on raportissaan kuvattava, kuinka se tunnistaa, arvioi ja hallitsee näitä tekijöitä sekä toteuttaa tarvittaessa korjaavia toimenpiteitä. Lisäksi kohtien 20–24 perusteella toimintaperiaatteiden tulee sisältää sitoutuminen kansainvälisiin ihmisoikeuksien standardeihin, kuten YK:n ohjaaviin periaatteisiin, ILO:n työelämän perusperiaatteisiin ja OECD:n toimintaohjeisiin. Niskalan ja Palmuaron (2023, luku 7.6) mukaan käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että yritysten on kuvattava ihmisoikeussitoumuksensa sekä menettelyt, joiden avulla se seuraa näiden toteutumista. Toimintaperiaatteiden täytäntöönpanossa tulee korostua etenkin syrjinnän ehkäisyn ja monimuotoisuuden edistämisen tärkeys.

Vuorovaikutuksen ylläpitäminen oman työvoiman ja työntekijöiden edustajien kanssa on keskeinen osa due diligence -prosessia ja kuuluu S1-2:n kohtien 25–28 vaatimukseen. Yrityksen on kuvattava, miten se osallistuttaa työntekijöitä ja heidän edustajiaan omaan työvoimaan kohdistuvien tosiasiallisten ja mahdollisten vaikutusten käsittelyyn. Tämä sisältää tiedot vuorovaikutusprosessista, sen vaiheista, vastuuhenkilöistä sekä mahdollisista sopimuksista työntekijöiden edustajien kanssa. Lisäksi on ilmoitettava, miten työntekijöiden näkemykset huomioidaan päätöksenteossa ja toimenpiteissä (Niskala & Palmuaro 2023, luku 7.6).

Vuorovaikutusten vaikutuksia on myös arvioitava säännöllisesti, kuten ESRS 2 -standardin AR 19 kohdassa edellytetään. Mikäli yritys ei vielä ole ottanut käyttöön vuorovaikutusprosessia, on ilmoitettava suunniteltu aikataulu käyttöönotolle.

Julkistamisvaatimuksen S1-3 kohdissa 30–31 säädetään, että yritysten on varmistettava, että työntekijöillä on käytössään toimivat prosessit ja ilmoituskanavat mahdollisten haitallisten vaikutusten ja huolenaiheiden esiin tuomiseksi. Yrityksen on esitettävä, miten se varmistaa kanavien saavutettavuuden ja seuraa esiin tuotuja kysymyksiä. On myös tärkeää kuvata, miten yritys suojelee ilmoituskanavia käyttävien henkilöiden anonymiteettiä (Niskala & Palmuaro 2023, luku 7.6). Neljännen S1 julkistamisvaatimuksen 36 kohdan mukaisesti yrityksen on kuvattava, millä tavoin se hallitsee omaan työvoimaansa kohdistuvia vaikutuksia, riskejä ja mahdollisuuksia. Yrityksen on annettava kuvaus toimenpiteistä ja resursseista, joita se käyttää näiden hallintaan sekä esitettävä toimet kielteisten vaikutusten ehkäisemiseksi ja lieventämiseksi. Lisäksi on esitettävä korjaavat toimenpiteet sekä aloitteet, joiden tavoitteena on tuoda myönteisiä vaikutuksia työvoimalle. (Niskala & Palmuaro 2023, luku 7.6.)

Loput S1-standardin julkistamisvaatimukset kuvaavat eri mittareita ja tavoitteita, joita yritysten tulisi asettaa. Julkistamisvaatimuksen S1-5 kohdan 44 mukaisesti yrityksen on asetettava realistisia tavoitteita liittyen kielteisen vaikutusten vähentämiseen, myönteisten edistämiseen ja riskien hallintaan. Tavoitteista tulee ilmetä odotetut tulokset työvoimalle, tavoitteiden vertailukelpoisuus sekä taustalla olevat standardit tai sitoumukset (Niskala & Palmuaro 2023, luku 7.6). Jotta kokonaiskuva yrityksen työvoimasta olisi selkeä, on S1-6 kohtien 49–50 mukaan raportoitava myös työsuhteisten työntekijöiden määrästä, vaihtuvuudesta ja työllistämiskäytännöistä. Tähän kuuluu muun muassa työntekijöiden kokonaismäärä sukupuolen ja maantieteellisen sijainnin mukaan, sekä erikseen määräaikaiset, vakinaiset ja vaihtelevalla työajalla työskentelevät työntekijät (Niskala & Palmuaro 2023, luku 7.6). Työllistämiskäytäntöjä on tarkasteltava kattavasti myös muiden kuin työsuhteisten työntekijöiden osalta. Tätä ohjaa S1-7 jonka mukaan näistä on esitettävä työntekijöiden määrä, tyypit ja suhde yritykseen sekä kuvaus työn luonteesta.

Työehtosopimusten kattavuus ja vuoropuhelu työmarkkinaosapuolten kanssa on raportoitava S1-8 kohtien 60–63 mukaisesti, sillä nämä ohjaavat kertomaan työntekijöiden vaikutusmahdollisuuksista sekä heidän oikeuksiensa toteutumisesta. Oman työvoiman sosiaalista vastuuta arvioitaessa keskeistä on myös henkilöstön monimuotoisuus, jota käsitellään S1-9 kohdissa 64–65. Monimuotoisuutta voidaan esittää esimerkiksi ylimmän johdon sukupuolijakauman sekä koko työvoiman ikäjakauman mittarien avulla. Näin pyritään lisäämään avoimuutta työyhteisön demografisesta rakenteesta sekä tasa-arvon ja yhdenvertaisuuden toteutumista yrityksen ylimmässä johdossa (Niskala & Palmuaro 2023, luku 7.6). Riittävän palkan maksaminen on keskeinen osa yrityksen vastuullisuutta, kuten ilmenee julkistamisvaatimuksen S1-10 kohdasta 67. Yrityksen on ilmoitettava, maksetaanko kaikille työsuhteisille työntekijöille palkkaa, joka vastaa sovellettavia vertailuarvoja. Näitä ovat esimerkiksi EU:n vähimmäispalkkadirektiivin mukaiset

ohjeelliset arvot, kuten 60 % kansallisesta bruttomediaanipalkasta (Niskala & Palmuaro 2023, luku 7.6).

Sosiaalisen suojelun kattavuus tulee arvioida sen perusteella, kuuluvatko työsuhteiset työntekijät sellaisten etuuksien piiriin, jotka turvaavat heidän tulonsa suurten elämäntapahtumien, kuten sairauden, aikana. Tätä ohjaa julkistamisvaatimuksen S1-11 kohta 73. Julkistamisvaatimus S1-12 sääntelee tiedonantoa työntekijöistä, joilla on vamma ja suosittelee ilmoittamaan heidän osuutensa työntekijöistä, kuitenkin noudattaen tietosuojalainsäädäntöä. S1-13 kohdan 82 mukaan, koulutuksesta ja osaamisen kehittämisestä tulee ilmoittaa osallistumisaste sekä keskimääräinen koulutustuntien määrä työntekijää kohden. Työterveys- ja turvallisuusjärjestelmistä yritysten on S1-14 kohdan 86 mukaan raportoida niiden kattavuus, sekä esitettävä tilastot työperäisistä vammoista, sairauksista ja kuolemantapauksista.

Julkistamisvaatimus S1-15 edellyttää raportointia työn ja yksityiselämän tasapainosta, etenkin perhevapaiden käytöstä. Tämä kattaa äitiys-, isyys-, vanhempain- ja omaishoitovapaat kansallisten määritelmien mukaisesti (Niskala & Palmuaro 2023, luku 7.6). Yritysten tulisi lisäksi ilmoittaa nais- ja miespuolisten työntekijöiden välinen palkkaero prosentteina, sekä suhdeluku korkeimman ansiotulon ja muiden työntekijöiden mediaaniansion välillä. Tästä säädetään S1-16 kohdassa 96. Viimeisen S1-standardin julkistamisvaatimuksen 17 mukaan, yrityksen on raportoitava työperäiset syrjintä- ja häirintätapaukset, niiden seuraamukset ja korjaavat toimenpiteet. Tavoitteena on läpinäkyvyys yrityksen kyvystä ehkäistä ja käsitellä ihmisoikeusloukkauksia omassa työvoimassaan (Niskala & Palmuaro 2023, luku 7.6).

### **2.3.2 ESRS S2 – arvoketjun työntekijät**

ESRS S2 -standardi määrittelee raportointivelvoitteet, jotka koskevat sen arvoketjun työntekijöitä. Se sisältää samankaltaisia vaatimuksia kuin S1-standardi, mutta keskittyy arvoketjuun. Yrityksen on raportoitava niistä merkittävistä vaikutuksista, joita sen toiminta aiheuttaa arvoketjun työntekijöille. Lisäksi standardi edellyttää kuvauksia siitä millä toimintaperiaatteilla yritykset hallitsevat arvoketjun työntekijöihin kohdistuvia vaikutuksia, riskejä ja mahdollisuuksia. Tämä sisältää sitoumukset ihmisoikeuksien edistämiseksi ja kansainvälisten ihmisoikeusperiaatteiden noudattamisen varmistavat prosessit. Yritysten on myös esitettävä tavoitteensa ja kuvattava, miten ne ylläpitävät vuorovaikutusta arvoketjun työntekijöiden kanssa. Toisin kuin S1-standardi, S2 ei vaadi tavoitteiden seurantaan liittyvien mittareiden raportointia. Tämä standardi on yrityksille tietojen keräämisen kannalta yksi haastavimmista. Tämän vuoksi erityisesti S2-standardin kohdalla on annettu mahdollisuus siirtymäaikaan, eli raportointivaatimus astuu täysmääräisesti voimaan vasta noin kahden ensimmäisen raportointivuoden jälkeen. (Niskala & Palmuaro 2023, luku 5.2, 7.7; Silvola ym. 2024, luku 7.5.)

Tiedonantovaatimus S2-1 koskee toimintaperiaatteita arvoketjun työntekijöihin liittyen. Yrityksen on kuvattava, miten se hallitsee arvoketjun työntekijöihin kohdistuvia vaikutuksia, riskejä ja mahdollisuuksia. Niskalan ja Palmuaron (2023, luku 7.7) mukaan näihin kuuluvat muun muassa työolot, yhdenvertaisuus sekä koulutuksen ja osaamisen kehittäminen. Tiedonantovaatimuksen kohdan 15 mukaan yrityksen on esitettävä miten se tunnistaa, arvioi ja hallitsee näitä tekijöitä ja miten toimintaperiaatteet kattavat arvoketjun työntekijöihin liittyvät olennaiset riskit. Kohdan 17 mukaan yrityksen on myös kuvattava ihmisoikeuksiin liittyvät sitoumuksensa ja niiden toteutuminen arvoketjussa. Vaatimuksen kohdassa 18 painotetaan selvitystä siitä, miten yritys huomioi ihmiskaupan, pakkotyön ja lapsityövoiman riskit sekä onko yrityksellä toimittajia koskevia käytännesääntöjä.

Tiedonantovaatimuksen S2-2 kohdat 20–24 painottavat viestintää ja vuorovaikutusta arvoketjun työntekijöiden ja heidän edustajiensa kanssa. Yritysten on raportoitava, miten työntekijöiden näkemykset otetaan huomioon, erityisesti alttiissa asemassa olevien työntekijöiden kohdalla. Tämän lisäksi S2-3 kohdat 26–27 edellyttää niiden prosessien kuvaamista, joiden avulla korjataan arvoketjun työntekijöihin kohdistuvia haitallisia vaikutuksia. Samoin kuin oman työvoiman standardissa, myös arvoketjun työntekijöille on tarjottava ilmoituskanava huolenaiheiden ilmoittamista varten, ja näiden saavuttavuudesta sekä korjaavien toimenpiteiden arvioinnista tulee myös raportoida.

S2-4 kohdan 31 mukaan yrityksen on esitettävä, miten ne ehkäisevät, lieventävät tai korjaavat kielteisiä vaikutuksia arvoketjussaan. Toimien tulee olla tehokkaita, vaikuttavia ja suunnattuja positiivisten vaikutusten edistämiseen. Kohdat 35–36 edellyttävät, että yritys kertoo miten se arvioi ja välttää vakavia ihmisoikeusongelmia arvoketjun eri osissa. Kuten Niskala & Palmuaro (2023, luku 7.7) korostavat, yrityksen on huomioitava arvoketjun työntekijöihin liittyvien vaikutusten liiketoiminnalliset seuraamukset lyhyellä, keskipitkällä ja pitkällä aikavälillä.

Tiedonantovaatimuksen S2-5 kohdan 40 mukaan yrityksen tulee ilmoittaa tavoitteistaan liittyen arvoketjun työntekijöihin kohdistuvien haittojen vähentämiseen, myönteisten vaikutusten lisäämiseen ja riskien hallintaan. Tavoitteiden on oltava aikasidonnaisia ja tulossuuntautuneita.

### **2.3.3 ESRS S3 – vaikutusten kohteena olevat yhteisöt**

ESRS S3 -standardi käsittelee yritysten vaikutuksia vaikutusten kohteena oleviin yhteisöihin, mukaan lukien yhteisöjen taloudelliset, sosiaaliset ja kulttuuriset oikeudet, kansalaisoikeudet ja poliittiset oikeudet sekä alkuperäiskansojen erityisoikeudet. Vaikutusten kohteena olevilla yhteisöillä tarkoitetaan henkilöitä tai ryhmiä, jotka asuvat tai työskentelevät alueilla, joihin yrityksen tai sen arvoketjun toiminnot voivat vaikuttaa. (Niskala & Palmuaro 2023, luku 7.7.)

Standardi edellyttää yrityksiltä selkeää raportointia siitä, miten ne tunnistavat, arvioivat ja hallitsevat yhteisöihin kohdistuvia vaikutuksia. Raportoinnin tulee keskittyä erityisesti alueisiin, joissa vaikutukset ovat todennäköisimmin merkittäviä. (Silvola ym. 2024, luku 7.5.)

Niskala ja Palmuaro (2023, luku 7.7) kuvaavat, miten yritysten tulee antaa selvitys lähestymistavastaan tunnistaa ja hallita vaikutuksia, jotka liittyvät:

- Yhteisöjen taloudellisiin, sosiaalisiin ja kulttuurisiin oikeuksiin, kuten asianmukaisiin asuinolosuhteisiin, veteen ja riittävään ruokaan.
- Kansalaisyhteisöihin ja poliittisiin oikeuksiin kuten ilmaisunvapauteen sekä kokoontumisvapauteen.
- Alkuperäiskansojen erityisoikeuksiin kuten vapaaseen ja tietoon perustuvaan ennakkosuostumukseen, itsemääräämisoikeuteen ja kulttuurisiin oikeuksiin.

Yritysten tulee myös tämän standardin kohdalla arvioida, miten vaikutukset ja riippuvuudet voivat muodostaa olennaisia taloudellisia riskejä tai mahdollisuuksia sen liiketoiminnalle lyhyellä, keskipitkällä ja pitkällä aikavälillä (Silvola ym. 2024, luku 7.5).

Tiedonantovaatimus S3-1 velvoittaa yrityksiä kuvaamaan toimintaperiaatteet, joilla se hallitsee vaikutuksiaan yhteisöihin. Kohta 13 korostaa, että raportin on annettava selkeä käsitys siitä, kuinka laajasti ja systemaattisesti yritys tunnistaa, arvioi ja hallitsee olennaisimpia vaikutuksia, riskejä ja mahdollisuuksia. Vaatimuksen kohta 16 edellyttää, että periaatteet perustuvat kansainvälisiin ihmisoikeusnormeihin, ja kohta 17, että mahdolliset poikkeamat näistä periaatteista ilmoitetaan. Tiedonantovaatimuksen S3-2 kohdat 19–21 taas käsittelevät niitä prosesseja, joilla yritys on yhteydessä vaikutuksen kohteena oleviin yhteisöihin. Yritysten on raportoitava, miten yhteisöjen näkemykset otetaan huomioon päätöksenteossa ja toiminnoissa. Vuorovaikutus voi tapahtua suoraan yhteisöjen tai näiden edustajien kautta, tai valtuutettujen kolmansien osapuolien välityksellä (Niskala & Palmuaro 2023, luku 7.7). S3-3 kohdat 25–29 taas koskevat prosesseja, joilla yritys korjaa mahdollisia kielteisiä vaikutuksia. Yrityksen on selvitettävä, miten se vastaa vaikutuksista, jotka se on aiheuttanut tai joihin se on osallistunut.

Standardin tiedonantovaatimuksen S3-4 kohdat 31–38 keskittyvät yhteisöihin kohdistuvien riskien ja mahdollisuuksien hallintaan. Tavoitteena on kuvata toimenpiteet, joilla yritys ehkäisee, lieventää tai korjaa haitallisia vaikutuksia ja edistää myönteisiä. Kohdan 33a mukaisesti yrityksen tulee erityisesti raportoida toimenpiteistä liittyen maanhankintaan, rakentamiseen ja toiminnan sulkemiseen. Vaatimuksen kohta 36 velvoittaa kertomaan vakavista ihmisoikeusloukkauksista vaikutusten kohteena olevissa yhteisöissä. Standardin viimeisen tiedonantovaatimuksen S3-5 kohdat 39–42 käsittelevät tavoitteita, jotka liittyvät olennaisten haitallisten vaikutusten vähentämiseen, myönteisten edistämiseen ja riskien hallintaan.

### 2.3.4 ESRS S4 – kuluttajat ja loppukäyttäjät

ESRS S4 -standardi kattaa kuluttajat ja loppukäyttäjät ja yrityksen tulee raportoinnissaan kuvata, miten sen liiketoiminta vaikuttaa näihin ryhmiin. Standardin mukaan kuluttajalla tarkoitetaan yksityishenkilöä, joka ostaa, käyttää tai hyödyntää tuotteita tai palveluita omaan henkilökohtaiseen tarpeeseensa. Loppukäyttäjällä puolestaan viitataan niihin henkilöihin, jotka lopulta käyttävät tuotetta tai palvelua, tai joille se on ensisijaisesti tarkoitettu. Raportissa tulee selvittää, kuinka yritys tunnistaa ja hallitsee näihin kohdistuvat vaikutukset, sekä arvioida näihin liittyviä olennaisia riskejä ja mahdollisuuksia. Erityisesti kuluttajiin kohdistuvat vaikutukset, kuten heidän henkilökohtainen turvallisuutensa, ovat keskeisiä raportoitavia tekijöitä. (Niskala & Palmuaro 2023, luku 5.2, 7.7; Silvola ym. 2024, luku 7.5.)

Kuluttajatuotteita ja -palveluita tarjoavien yritysten osalta, monet näistä ESRS S4:n vaatimuksista ovat jo olennainen osa päivittäistä liiketoimintaa. Standardin mukaan yritysten on kuitenkin kuvattava myös ne prosessit, jotka koskevat kuluttajiin ja loppukäyttajiin kohdistuvien kielteisten vaikutusten korjaamista. Raportissa tulee selkeästi tuoda esiin, miten yritys huolehtii kuluttajiensa hyvinvoinnista ja turvallisuudesta ja että he saavat tuotteista tai palveluista arvokasta hyötyä, ottaen huomioon myös mahdolliset negatiiviset vaikutukset. On kuitenkin huomioitava, että yrityksen tuotteiden tai palveluiden väärinkäyttö ei kuulu standardin soveltamisalaan. (Niskala & Palmuaro 2023, luku 5.2, 7.7; Silvola ym. 2024, luku 7.5.)

Standardin ensimmäisen tiedonantovaatimuksen S4-1 kohdan 13 mukaan yrityksen on esitettävä toimintaperiaatteensa, joilla se hallitsee vaikutuksiaan kuluttajiin ja loppukäyttajiin.

Tiedonantovaatimus S4-2 käsittelee yritysten yhteydenpitoa näihin ryhmiin. Vaatimuksen kohdan 18 mukaan yrityksen on kuvattava prosessinsa, joilla se pitää yhteyttä näihin sidosryhmiin erityisesti koskien vaikutuksia, joita sen toiminta voi heille aiheuttaa. Yhteydenpidon on tarkoitus tukea due diligence -prosessia, ja kohdan 19 mukaan yrityksen on kuvattava miten kuluttajien ja loppukäyttäjien näkemykset otetaan huomioon päätöksenteossa. Tiedonantovaatimus S4-3 keskittyy prosesseihin, joilla korjataan kuluttajiin ja loppukäyttajiin kohdistuvia kielteisiä vaikutuksia, sekä kanaviin, joiden kautta huolenaiheita voidaan tuoda esiin. Kohdan 23 mukaan yrityksen on kuvattava prosessit kielteisen vaikutusten korjaamiseksi, ja kohtien 24–25 mukaan sen on selvitettävä valituskanaviensa tehokkuutta.

Tiedonantovaatimus S4-4 keskittyy siihen, miten yritykset hallitsevat olennaisia vaikutuksiaan kuluttajiin ja loppukäyttajiin, ja kuinka näiden toimenpiteiden tehokkuudesta tulee raportoida. Tavoitteena S4-4 kohdan 29 mukaan on antaa käsitys ehkäisy- ja korjaustoimista, joilla pyritään vähentämään kielteisiä vaikutuksia ja tuottamaan myönteisiä tuloksia. Lisäksi kohtien 31–32 mukaan, yritysten on seurattava ja arvioitava toimiensa vaikuttavuutta sekä kuvattava prosessinsa

riskien hallinnassa ja negatiivisten vaikutusten ehkäisemisessä. Tavoitteita koskeva tiedonantovaatimus S4-5 edellyttää yrityksiltä selkeitä ja aikaan sidottuja tavoitteita, joiden tarkoituksena on vähentää kuluttajiin ja loppukäyttäjiin kohdistuvia kielteisiä vaikutuksia, edistää myönteisiä ja hallita olennaisia riskejä ja mahdollisuuksia. Vaatimuksen kohta 41 velvoittaa, että yrityksen on myös kuvattava miten se pitää yhteyttä kuluttajiin ja loppukäyttäjiin tavoitteiden asettamisessa, seurannassa ja tulosten arvioinnissa.

### 3 Kestävyyseraportin varmennus tilintarkastajan tehtävänä

Suomessa tilintarkastusvelvollisuus on perinteisesti ollut laaja, ja suuri osa kirjanpitovelvollisista yhteisöistä on velvoitettu valitsemaan tilintarkastaja. Juuri ensisijaisesti kirjanpitovelvollisuuden kautta määritellään tilintarkastusvelvollisuuden piiriin kuuluvat yhteisöt. (Horsmanheimo, Steiner & Kaisanlahti 2017, luku 1.1.) Tilintarkastuslain 2 luvun 2 §:n mukaan vain pienimmät kirjanpitovelvolliset yhteisöt voivat tietyin edellytyksin jättää tilintarkastaja valitsematta. Kuitenkin esimerkiksi säätiöiden ja holding-yhtiöiden osalta vaade on tiukempi, sillä näillä on aina velvollisuus valita tilintarkastaja (Horsmanheimo ym. 2017, luku 1.1.).

Tilintarkastuslain luonne yleislakina korostuu sen asemassa suhteessa erityislainsäädäntöön. Tämä tarkoittaa sitä, että tilintarkastuslain säännöksiä sovelletaan lähtökohtaisesti, mutta ne väistyvät, jos jokin muu lainsäädäntö asettaa tilintarkastukselle erityissäännöksiä.

Tilintarkastusjärjestelmän monimuotoisuus ja erilaisten yhteisömuotojen tarpeet ilmenevät juuri tästä erityissäännösten ja yleislain rinnakkaisesta soveltamisesta. (Horsmanheimo ym. 2017, luku 1.1.)

Tilintarkastuslain 3 luvun 1 §:n mukaan tilintarkastus kattaa tarkastuskohteen tilikauden kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen sekä hallinnon tarkastuksen. Mikäli kyseessä on konsernin emoyritys, velvoittaa saman luvun 2 § tilintarkastajalta lisäksi konsernitalinpäätöksen tarkastamista, sekä varmistusta siitä, että konserniin kuuluvien muiden yritysten tilintarkastukset on suoritettu asianmukaisesti. Tilintarkastuslaki määrittää tarkastuksen laajuuden ja sisällön tarkasti, eikä näiltä osin tilintarkastajalla tai toimeksiantajalla ole oikeutta rajoittaa niitä. Näin varmistetaan, että tilintarkastuksen perimmäinen tavoite täyttyy, eli luotettavan ja oikean kuvan antaminen yhteisön taloudellisesta tilanteesta. (Horsmanheimo & Steiner 2017, luku 6.1.)

Tilintarkastajan vastuulla on itse tarkastustoimenpiteiden lisäksi tarkastuksen suunnittelu, toteutuksen aikataulutus ja resurssien määrittely. Suunnittelun yhteydessä arvioidaan tarkastuksen laajuus, joka tarkoittaa työmäärää ja toimenpiteitä, joiden avulla hankitaan riittävä määrä tilintarkastusevidenssiä lausuntojen perustaksi. Tilintarkastuksen minimilaajuus määräytyy lakisääteisten velvoitteiden mukaan, mutta käytännössä tarkastus voidaan jakaa kahteen päävaiheeseen: tilikauden aikana toteutettava tarkastus ja tilinpäätöstarkastus. (Horsmanheimo & Steiner 2017, luku 6.1.) Tilintarkastajan oikeus saada tietoa ja apua on laissa tarkasti määritelty. Tilintarkastuslain 3 luvun 9 §:n mukaan tarkastuskohteen yhtiömiesten, hallituksen ja toimitusjohtajan on annettava tilintarkastajalle kaikki tarpeelliset tiedot ja mahdollisuus suorittaa tarkastus siinä laajuudessa, jonka tilintarkastaja katsoo tarpeelliseksi. Tämä velvollisuus ulottuu myös konserniin kuuluvien tytäryhtiöiden toimielimiin emoyrityksen tilintarkastusta varten. Mikäli tarkastuskohde rajoittaa tiedonsaantia, tilintarkastaja voi raportoida rajoituksen

tilintarkastuskertomuksessa tai jopa erota tehtävästään. Tilintarkastajan työssä noudatetaan kuitenkin myös kohtuuden periaatetta. Hän ei voi vaatia tarkastuskohteen henkilöstöltä tarpeettomia selvityksiä, vaan kaikki pyynnöt tulee kohdistaa vain tarkastuksen tai muun lakisääteisen tehtävän suorittamiseen. (Horsmanheimo & Steiner 2017, luku 6.1.)

Kestävyysraportoinnin varmentamista koskeva sääntely implementoitiin Suomessa pääosin tilintarkastuslakiin (Suomen Tilintarkastajat 16.1.2025, 9–10). Tilintarkastuslain 3 luvun 5a §:n 4 momentin mukaan kestävyysraportointitarkastajan tulee suorittaa varmennus siten, että varmennuskertomuksessa annettava lausunto esitetään ainakin rajoitetun varmuuden antavana johtopäätöksenä. Tämä eroaa perinteisestä tilintarkastusta, jossa lausunto perustuu kohtuulliseen varmuuteen (Suomen Tilintarkastajat 16.1.2025, 9–10). Varmuustasojen eroja tullaan käsittelemään seuraavissa alaluvuissa.

### **3.1 Tilintarkastajat ja tilintarkastuksen käsitteet**

Tilintarkastaja käsite määritellään tilintarkastuslain 1 luvun 2 §:ssä. Tilintarkastajalla tarkoitetaan joko luonnollista henkilöä tai tilintarkastusyhteisöä, joka on saanut lain 6 luvun 1 §:n mukaisen hyväksynnän ja joka on rekisteröity Patentti- ja rekisterihallituksen (PRH) ylläpitämään tilintarkastajarekisteriin. Mikäli tilintarkastajaksi valitaan tilintarkastusyhteisö, sen on nimettävä päävastuullinen tilintarkastaja edustamaan yhteisöä esimerkiksi yhtiökokouksissa. (Horsmanheimo & Steiner 2017, luku 5.4.4).

Suomen tilintarkastajajärjestelmä on moniportainen, mikä tarkoittaa sitä, että tilintarkastajilla on eri tasoisia pätevyksiä ja vastuualueita. Hyväksytyt tilintarkastajat Suomessa ovat HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajia sekä tilintarkastusyhteisöjä. Vuodesta 2024 lähtien tilintarkastaja on myös voinut hankkia kestävyysraportointitarkastajan nimikkeen (KRT), johon syvennyttään opinnäytetyön luvussa 3.2. Näillä eri nimikkeillä on omat erityispiirteensä ja pätevyysvaatimuksensa, jotka vaikuttavat siihen, millaisissa tarkastustehtävissä kukin voi toimia. (Horsmanheimo & Steiner 2017, luku 2.1; Horsmanheimo ym. 2017, luku 1.2; Patentti- ja rekisterihallitus 4.1.2024.)

HT-tilintarkastaja on henkilö, joka täyttää tilintarkastuslain 6 luvun 2 §:n mukaiset vaatimukset ja on hyväksytty tilintarkastajaksi suorittamalla HT-tutkinnon. Näihin vaatimuksiin sisältyy muun muassa henkilökohtainen soveltuvuus tilintarkastajan tehtävään, henkilö ei ole konkurssissa eikä hänellä ole asetettu edunvalvojaa. Lisäksi henkilöltä vaaditaan alempi korkeakoulututkinto sekä kahden vuoden työkokemus tilintarkastuksesta. Ennen tutkintokokeeseen osallistumista suoritettujen opintojen tulee vastata työ- ja elinkeinoministeriön asetuksessa (1442/2015) määriteltyjä tilintarkastajan hyväksymisedellytyksiä. HT-tentin läpäisyn jälkeen tilintarkastajan on rekisteröidyttävä PRH:n ylläpitämään tilintarkastajarekisteriin ja annettava tuomioistuimelle

vakuutus, että tämä täyttää tilintarkastajan vaatimukset. HT-tilintarkastaja on tilintarkastuksen perustason kelpoisuus, joka mahdollistaa toimimisen useimmissa yksityissektorin tilintarkastustehtävissä. (Horsmanheimo ym. 2017, luku 1.2.)

KHT-tilintarkastaja on HT-tilintarkastajaksi hyväksytty henkilö, joka on suorittanut KHT erityispätevyystutkinnon ja täyttää tilintarkastuslain 6 luvun 3.1 §:n vaatimukset (Horsmanheimo ym. 2017, luku 1.2). Momentin mukaan henkilö täyttää vaatimukset, jos hän on joko suorittanut ylemmän korkeakoulututkinnon tai on toiminut vähintään viiden vuoden ajan HT-tilintarkastajana taikka jolla on vähintään seitsemän vuoden kokemus ammattimaisista laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä. KHT-tilintarkastajalla on erityispätevyys toimia yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen, kuten listayhtiöiden, luottolaitosten ja vakuutusyhtiöiden, tilintarkastajana. JHT-tilintarkastaja on HT-tilintarkastajaksi hyväksytty henkilö, joka on suorittanut julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan erityispätevyystutkinnon. (Horsmanheimo ym. 2017, luku 1.2.) Tilintarkastuslain 6 luvun 3 §:n 2 momentin 1 kohdan mukaan henkilö voidaan hyväksyä JHT-tilintarkastajaksi, jos tämä on suorittanut ylemmän korkeakoulututkinnon tai on toiminut vähintään viiden vuoden ajan HT-tilintarkastajana taikka jolla on vähintään seitsemän vuoden kokemus ammattimaisesta laskentatoimen, rahoituksen ja oikeudellisen alan tehtävistä. Tämän lisäksi saman pykälän 2 momentin 2 kohta edellyttää, että henkilö on suorittanut julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tehtävän edellyttämät laskentatoimen ja oikeustieteen opinnot tai hankkinut vähintään yhden vuoden ja kuuden kuukauden kokemuksen julkishallinnon ja -talouden tehtävistä. JHT-tilintarkastajat toimivat pääasiassa julkishallinnon tilintarkastustehtävissä, erityisesti kuntien tilintarkastuksissa. JHT-tilintarkastajalla on lisäksi oikeus toimia yksityissektorin tilintarkastustehtävissä, lukuun ottamatta niitä, joissa vaaditaan KHT-pätevyys. (Horsmanheimo ym. 2017, luku 1.2.)

Tilintarkastusyhteisöllä tarkoitetaan oikeushenkilöä, joka täyttää tilintarkastuslain 6 luvun 5 §:n mukaiset vaatimukset ja on saanut hyväksynnän tilintarkastusyhteisöksi. Hyväksymisen edellytykset liittyvät pääasiassa yhteisön hallintoelinten kokoonpanoon ja omistukseen, jossa määräysvallan enemmistön on oltava tilintarkastajia. Tilintarkastusyhteisön on myös toimittava riippumattomana yhteisönä lain mukaisesti. (Horsmanheimo ym. 2017, luku 1.2.)

Hyvästä tilintarkastustavasta säädetään tilintarkastuslain 4 luvun 3 §:ssä. Hyvä tilintarkastustapa määrittää tarkastuksen laadun ja menetelmät sekä muodostaa pohjan kansainvälisten tilintarkastusstandardien (ISA, International Standards on Auditing) soveltamiselle. Hyvä varmennustapa edellyttää ensinnäkin objektiivisuutta ja huolellisuutta, sillä varmennus on suoritettava huolellisesti käyttäen ammattihenkilön asiantuntemusta ja yleisesti hyväksytyjä varmennuskäytäntöjä ja -standardeja. (Kaisanlahti 2024b, luku 8.3.) Tilintarkastuslain 3 luvun 5a §

edellyttää, että varmennuskertomuksessa yksilöidään selkeästi, mitä standardeja varmennustoimessa on noudatettu. Poikkeaminen standardeista edellyttää perusteltua syytä ja dokumentoitua näyttöä sen oikeutuksesta. Viimeinen hyvän tilintarkastustavan periaate on näyttötaakka varmennustoimenpiteiden riittävydestä. Tilintarkastajalla on velvollisuus osoittaa, että suoritettut toimenpiteet ovat riittäviä ja hyvän varmennustavan mukaisia. (Kaisanlahti 2024b, luku 8.3.)

Tilintarkastajan tehtäviin liittyy keskeisesti ammattieettisten periaatteiden noudattaminen. Tilintarkastuslain 4 luvun 1 §:n mukaan tilintarkastajan on toimittava ammattieettisesti kaikissa tilintarkastuslain soveltamisalaan kuuluvissa tehtävissä. Tämä vaatimus sisällytettiin tilintarkastuslakiin ensimmäistä kertaa vuoden 2007 uudistuksessa, vaikka se olikin jo pitkään ollut olennainen osa hyvää tilintarkastustapaa. Tilintarkastajan ammattieettiset periaatteet perustuvat tilintarkastusdirektiivin 21 artiklaan, joka velvoittaa EU:n jäsenvaltioita varmistamaan, että tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt toimivat ammatillisen etiikan mukaisesti. Direktiivin mukaan periaatteisiin kuuluvat erityisesti yleisen edun huomioiminen, rehellisyys, objektiivisuus sekä ammatillinen pätevyys ja huolellisuus. Tämän lisäksi salassapitovelvollisuudesta säädetään erikseen tilintarkastuslain 4 luvun 8 §:ssä. Ammattieettisten periaatteiden sisältö ei yksinomaan määräydy lainsäädännön perusteella, vaan siihen vaikuttavat oikeuskäytäntö, valvontaelinten kannanotot, ammattikunnan yleisesti hyväksymät käytännöt sekä kansainväliset standardit. Tämän myötä myös salassapitovelvollisuus ja ammatillinen käyttäytyminen sisältyvät tilintarkastajien toimintaan. Yleisen edun huomioon ottaminen tarkoittaa sitä, että tilintarkastajan tehtävä ei rajoitu vain asiakkaan ja työnantajan etujen täyttämiseen, vaan hänen on lisäksi huomioitava yhteiskunnan ja sidosryhmien luottamus tilintarkastukseen. Rehellisyys velvoittaa tilintarkastajia olemaan aina suoria ja rehellisiä kaikissa ammattiin ja liikesuhteisiin liittyvissä tilanteissa. (Horsmanheimo & Steiner 2017, luku 7.1–7.3.)

Objektiivisuuden tavoitteena on varmistaa tilintarkastajan riippumattomuus ja puolueettomuus. Se viittaa tosiasioihin, kuten dokumentoituihin tarkastushavaintoihin pitäytymistä. Tilintarkastajan johtopäätösten on perustuttava näihin havaintoihin, vaikka myöhemmin saataisiin tietoja, jotka osoittavat johtopäätökset virheellisiksi. Tilintarkastajan on noudatettava ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden periaatetta. Tämä tarkoittaa sitä, että hänen on pidettävä tietonsa ja taitonsa ajan tasalla varmistaakseen, että asiakkaat ja työnantaja saavat pätevää ammatillista palvelua. Tilintarkastuksen tarkoituksena on informaation luotettavuuden varmentaminen ja tämä voidaan saavuttaa vain, jos tilintarkastaja on riippumaton. Tilintarkastajan tulee myös välttää olosuhteita, joissa hänen riippumattomuuttaan voidaan kyseenalaistaa. Hänen täytyy siis olla ottamatta tarkastettavakseen asiakkaita, joihin hänellä on jonkinlainen suhde ja täten voi vaikuttaa kielteisesti hänen kykynsä toimia objektiivisesti. Tällainen suhde on esimerkiksi se, että tilintarkastajan

perheenjäsen tai ystävä toimii tärkeässä roolissa tarkastettavassa yrityksessä tai että tarkastaja omistaa yrityksen osakkeita. Ammatillisen pätevyyden ylläpitäminen on keskeinen edellytys onnistuneelle tilintarkastukselle. Ammattitaidon puute voi ilmetä esimerkiksi lainsäädännön virheellisenä soveltamisena tai sen laiminlyöntinä, vaikka inhimillisyyden vuoksi virheitä voi aina tapahtua. Tilintarkastajan ammattitaitoon kuuluu kuitenkin menetelmien käyttö, joilla virheet voidaan minimoida ja havaita. Virheen ilmetessä tarkastajan tulee pyrkiä korjaamaan sen vahingolliset vaikutukset hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. (Horsmanheimo & Steiner 2017, luku 7.1–7.3.)

Lakisääteisellä tilintarkastuksella tarkoitetaan tilintarkastuslain 3 luvun 1 §:ssä määriteltyä kokonaisuutta, jossa tilintarkastuksen keskeisenä sisältönä on tilintarkastusvelvollisen tilikauden kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen ja hallinnon tarkastus. Käytännössä lakisäateinen tilintarkastus kattaa kaiken sen työn, jonka tilintarkastaja suorittaa voidakseen antaa tilintarkastuskertomuksen sekä muut laissa säädetyt raportit. Horsmanheimon ja Steinerin (2017, luku 1.1) mukaan tilintarkastajan on tilintarkastuslain mukaan raportoitava tekemästään työstä muutamalla eri tasolla:

- Tilinpäätösmerkinnällä, jolla tarkoitetaan tilintarkastajan tasekirjaan tekemää merkintää tilintarkastuksen jälkeen. Merkintä sisältää viittauksen tilintarkastuskertomukseen, päiväyksen ja tilintarkastajan allekirjoituksen.
- Tilintarkastuskertomuksella, joka on tilintarkastuslaissa määritelty asiakirja. Siinä tilintarkastaja esittää tarkastuksen tulokset ja antaa lausuntonsa tilinpäätöksen oikeellisuudesta.
- Tilintarkastuspöytäkirjalla, joka laaditaan tarvittaessa yhtiön hallitukselle tai johdolle. Pöytäkirja sisältää yksityiskohtaisempaa tietoa tarkastuksen havainnoista.

Riskiperusteisessa tilintarkastuksessa tilintarkastajan tehtävänä on hankkia kohtuullinen varmuus siitä, ettei tilinpäätöksessä ole olennaisia virheellisyyksiä. Tämä edellyttää tilintarkastajaa arvioimaan tilinpäätöksen olennaisen virheellisyyden riskin, sekä suunnittelemaan ja toteuttamaan tarkastustoimenpiteet tämän pohjalta. Näiden avulla riski saadaan pidettyä hyväksyttävän alhaisella tasolla. Näiden toimenpiteiden perusteella tilintarkastaja laatii tilintarkastuskertomuksen, jossa käsitellään tarkastuksen aikana tehdyt havainnot ja niiden vaikutukset. (Halonen & Steiner 2010, luku 2.1.1.) Tilintarkastuslain 3 luvun 5 § määrää tarkastuskertomuksen sisällöstä. Pykälän 2 momentissa säädetään, että tilintarkastuskertomuksessa on annettava lausunto siitä antaako tilinpäätös noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikean ja riittävän kuvan yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, täyttääkö tilinpäätös lakisääteiset vaatimukset, onko toimintakertomus laadittu noudattaen siihen sovellettavia säännöksiä ja ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot yhdenmukaisia. Samassa yhteydessä

tilintarkastajan on arvioitava, ovatko toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot keskenään ristiriidattomia (Halonen & Steiner 2010, luku 2.1.1).

Tilintarkastuslain 3 luvun 5.3 §:ssä mainitaan, että pykälän 2 momentissa tarkoitettu lausunto on vakioamuotoinen, varauman sisältävä tai kielteinen. Jos tilintarkastaja ei voi antaa lausuntoa, tilintarkastajan on ilmoitettava tästä tilintarkastuskertomuksessa. Horsmanheimon ja kumppaneiden (2017, luku 3.5.1.1) mukaan vakioamuotoisella tilintarkastuskertomuksella tarkoitetaan sitä, että se muodoltaan ja sisällöltään noudattaa täysin tilintarkastuskertomuksen kaavaa. Vakioamuotoinen kertomus voidaan antaa vain, jos tietyt edellytykset täyttyvät. Ensinnäkin tilinpäätöksen tulee täyttää tilintarkastuslain 3 luvun 5.2 §:n määrittelemän oikean ja riittävän kuvan vaatimuksen. Tilinpäätöksen on täytettävä lakisääteiset vaatimukset, samoin kuin toimintakertomuksen. Vakioamuotoisen kertomuksen edellytyksenä on lisäksi se, ettei tilintarkastajan tarvitse tehdä huomautuksia tai tuoda esiin mitään lisätietoja lausuntoonsa. Tilintarkastuskertomusta mukautetaan, jos yksikin siinä annettavista lausunnoista ei ole vakioamuotoinen. Mukauttaminen voi johtua esimerkiksi huomautuksesta, annetuista lisätiedoista tai maininnasta toiminnan jatkuvuuteen liittyvistä epävarmuustekijöistä. Jos vakioamuotoista lausuntoa ei voida antaa, kertomukseen sisällytetään joko varauman sisältävä lausunto, kielteinen lausunto tai ilmoitus siitä, ettei lausuntoa voida antaa lainkaan. (Horsmanheimo ym. 2017, luku 3.5.1.1–3.5.1.3.)

Mukautetut lausunnot määritellään tilintarkastuslain 3 luvun 5.3 §:n lisäksi myös ISA 705 tilintarkastusstandardissa sekä EU:n tilintarkastusdirektiivissä. Mukautetun lausunnon antaminen tulee kyseeseen silloin, kun tilinpäätöksessä on tilintarkastusevidenssin perusteella olennaisia virheellisyksiä tai jos tilintarkastaja ei ole saanut riittävästi luotettavaa aineistoa varmistaakseen tilinpäätöksen oikeellisuuden. Millainen mukautettu lausunto annetaan, riippuu siitä, onko kyse todetusta virheellisyydestä vai puutteellisesta evidenssistä sekä siitä, kuinka laajoja vaikutuksia tai mahdollisia vaikutuksia tällä seikalla on tilinpäätöksen oikeaan ja riittävään kuvaan. Jos vaikutukset ovat olennaisia mutta rajoittuvat vain tiettyihin osa-alueisiin, annetaan varauman sisältävä lausunto. Varauman sisältävä lausunto rajataan koskemaan nimenomaan niitä vaikutuksia, jotka on yksilöity lausunnon perustelujen yhteydessä. Esimerkiksi voidaan todeta, että tilintarkastus antaa oikean ja riittävän kuvan, lukuun ottamatta niitä vaikutuksia, jotka on mainittu varauman perusteluissa. Jos taas vaikutukset ovat sekä olennaisia että laajalle ulottuvia antaa tilintarkastaja kielteisen lausunnon tai ilmoittaa ettei lausuntoa voida antaa. Kielteisellä lausunnonlaajalla tarkoitetaan, että tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa tarkastuskohteen taloudellisesta asemasta ja tuloksesta. Lausunnon kokonaan antamatta jättäminen tulee kyseeseen, jos tilintarkastaja ei ole saanut tarpeeksi luotettavaa aineistoa ja arvioi, että mahdollisilla virheellisyyksillä voi olla sekä olennainen että laajalle ulottuva vaikutus tilinpäätökseen. Lisäksi tämä voidaan tehdä erittäin

poikkeuksellisissa tilanteissa, joissa useat epävarmuustekijät yhdessä muodostavat kokonaisuuden, jonka vaikutuksia tilinpäätökseen ei luotettavasti pystytä arvioimaan, vaikka yksittäisistä epävarmuustekijöistä olisi saatu riittävä evidenssi. (Horsmanheimo ym. 2017, luku 3.5.1.3.)

### 3.2 Kestävyyseraportointitarkastaja

Kaikissa EU:n jäsenvaltioissa kestävyysraportin varmentaminen ulkopuolisella ja riippumattomalla varmentajalla on pakollista. Tämä on keskeinen toimenpide, jolla pyritään varmistamaan raportin vertailukelpoisuus ja luotettavuus. (Aspholm 18.6.2024.) Suomessa varmennus on tilintarkastajien tehtävä ja tämä perustuu tilintarkastuslain päivityksiin lakimuutoksen myötä. Täten samoin kuin tilintarkastuksessa, on kestävyysraporttien varmennuksen piiriin kuuluvien yritysten valittava kestävyysraportilleen tarkastaja. (Kaisanlahti 2024b, luku 7.4, 8.3.) Kestävyysraportin voi varmentaa joko tilintarkastaja, jolla on kestävyysraportointitarkastajan erityispätevyys tai tilintarkastusyhteisö, joka on rekisteröity kestävyystarkastusyhteisöksi (Suomen Tilintarkastajat 16.1.2025, 7).

Vuoden 2024 alusta alkaen PRH aloitti kestävyysraportointitarkastajien (KRT) rekisteröinnin. Rekisteröinti edellytti, että henkilö on joko hyväksytty tilintarkastaja, hänellä on osallistumisoikeus HT-tutkintoon tai hän on jo läpäissyt tutkinnon vaikkei olisi vielä virallisesti hyväksytty tilintarkastajaksi. Lisäksi rekisteröinti edellytti vähintään 30 tunnin koulutusta kestävyysraportoinnista ja sen varmentamisesta. (Patentti- ja rekisterihallitus 4.1.2024; Suomen Tilintarkastajat 8.12.2023.) Vuodesta 2025 lähtien PRH järjestää ensimmäisen KRT-tutkinnon. Lisäksi työ- ja elinkeinoministeriön asetusta tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä täydennettiin työ- ja elinkeinoministeriön asetuksella tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä annetun työ- ja elinkeinoministeriön asetuksen muuttamisesta (392/2024). Tämän perusteella asetukseen lisättiin muun muassa 5 a §, jonka mukaan kestävyysraportointitarkastajan hyväksymisen edellytyksenä on, että hakijalla on vähintään kymmenen opintopisteen tai kuuden opintoviikon laajuiset opinnot kestävyysseikoista.

Sama toimija voi suorittaa sekä tilintarkastuksen että kestävyysraportin varmennuksen, mutta nämä voidaan myös jakaa kahdelle eri taholle. Vaikka tilinpäätöksen ja kestävyysraportin tarkastuksessa käsiteltävät asiat ovat hyvinkin erilaisia, on tilintarkastajan ja kestävyysraportointitarkastajan yhteistyö tärkeää tietojen yhdenmukaisuuden varmentamiseksi. Sillä myös kestävyysraportointitarkastajan tehtävät perustuvat tilintarkastuslakiin, moni tilintarkastajaa koskeva säännös koskee myös kestävyysraportointitarkastajaa. Varmennusta tehdessä on siis noudatettava hyvää varmennustapaa, ammattieettisiä periaatteita ja riippumattomuusvaatimuksia. (Suomen Tilintarkastajat 16.1.2025, 7–10.)

### 3.3 Kestävyyseraportin varmentaminen

Käytännössä kestävyysraportti laaditaan ja varmennetaan samalta tilikaudelta kuin tilinpäätös. Varmennuksen kohteena ovat ne tiedot, jotka yritys on sisällyttänyt toimintakertomuksensa kestävyysraporttiin. Näin kestävyysraportointi punoutuu osaksi tilinpäätösraportointia, ja sen varmentaminen liittyy keskeisesti tilinpäätöksen varmennukseen. Kestävyysraportin varmennus on olennainen osa kestävä liiketoiminnan läpinäkyvyyden ja luotettavuuden varmistamista. Suomen Tilintarkastajat ry on laatinut varmennussuosituksen 16.1.2025, joka on tarkoitettu käytettäväksi kirjanpitolain 7 luvun mukaisten kestävyysraporttien varmennuksessa. Suositus koskee vuodesta 2024 alkaen laadittavia raportteja ja sen tarkoituksena on kehittää hyvää varmennustapaa. (Suomen Tilintarkastajat 16.1.2025, 4–6.)

Alkuvuosina varmennukset toteutetaan rajoitetun varmuuden (limited assurance) tasolla (Suomen Tilintarkastajat 16.1.2025, 4). Tämä tarkoittaa sitä, että varmennustoimet ovat suppeampia kuin tilinpäätöstarkastuksissa, joissa käytetään kohtuullista varmuutta (reasonable assurance). Rajoitetun varmuuden tasolla tarkastajan vakiomuotoinen johtopäätös esitetään kielteisenä lausumana, esimerkiksi: ”Tietoomme ei ole tullut seikkoja, jotka antaisivat aiheen olettaa, että kestävyysraportti ei olisi olennaisilta osiltaan laadittu raportointiperiaatteiden mukaisesti”. Tämä eroaa kohtuullisesta varmuudesta, jossa kerätään laajemmin evidenssiä mikä mahdollistaa positiivisessa muodossa annetun vakiomuotoisen johtopäätöksen, esimerkiksi: ”Kestävyysraportti on laadittu olennaisilta osiltaan raportointiperiaatteiden mukaisesti”. Lausunto ja varmennuksen tulokset esitetään kestävyysraportin varmennuskertomuksessa. Rajoitetussa varmuudessa saavutettu varmuuden taso on huomattavasti alhaisempi, etenkin suppeampien varmennustoimenpiteiden vuoksi. (Kaisanlahti 2024b, luku 7.4, 8.3; Niskala & Palmuaro 2023, luku 3.1; Puukkoniemi 21.12.2022.; Suomen Tilintarkastajat 16.1.2025, 20.)

Vuosien 2024–2026 tilikausien kestävyysraporttien varmennuksessa sovelletaan pääasiassa kansallisia käytäntöjä sekä tilintarkastajien ammatillista harkintaa. Tänä aikana varmentajat voivat hyödyntää esimerkiksi ISAE 3000 -standardia (International Standard on Assurance Engagements), jota myös Suomen Tilintarkastajat ry suosittelee. ISAE 3000 -standardi on suunniteltu erityisesti rajoitetun varmuuden toimeksiantoihin. CSRD-direktiivin mukaista EU-tason kestävyysraportin varmennusstandardia ISSA 5000 (International Standard on Sustainability Assurance) alettiin kehittää vuonna 2021. Valmis luonnos hyväksyttiin 20.9.2024 ja standardi tulee virallisesti voimaan varmennuksille, jotka kattavat 15.12.2026 tai sen jälkeen alkavat ajanjaksot. Standardia voi kuitenkin soveltaa vapaaehtoisesti jo ennen virallista voimaantuloa. (Kaisanlahti 2024b, luku 7.4; Suomen Tilintarkastajat 16.1.2025, 11.)

ISSA 5000 -standardi tuo merkittävän päivityksen kestävyysraporttien varmennuskäytäntöihin verrattuna ISAE 3000 -standardiin. Siinä on yli kaksinkertainen määrä vaatimuksia, mikä tekee siitä huomattavasti yksityiskohtaisemman ja tarkemmin kohdennetun työkalun kestävyteen liittyvien varmennustehtävien suorittamiseen. Sitä voidaan soveltaa sekä rajoitetun että kohtuullisen varmuuden toimeksiannoissa. Uuden standardin myötä varmennusmenettelyt tulevat entistä täsmällisemmiksi ja niiden avulla voidaan aiempaa selkeämmin tunnistaa, milloin kestävyystiedoissa esiintyy olennaisia virheellisyyksiä tai harhaanjohtavaa tietoa. ISSA 5000 tarjoaa myös tarkempaa ohjeistusta tulevaisuuteen suuntautuvan tiedon, kuten tavoitteiden, suunnitelmien ja niiden vaikutusten arviointiin. Tämä on keskeistä erityisesti pitkän aikavälin varmennusstrategioiden kannalta. (Aspholm 18.6.2024; Aspholm 24.9.2024; KPMG 2025, 7–10.) Lisäksi tavoitteena on, että kohtuullisen varmuuden vaatimus kestävyysraporttien varmennuksessa astuisi voimaan 2028 lähtien. Tämä porrastettu aikataulu mahdollistaa asteittaisen siirtymän rajoitetun varmuuden käytännöistä kohti yksityiskohtaisempaa ja vaativampaa varmennusta. (Kaisanlahti 2024b, luku 7.4; Suomen Tilintarkastajat 16.1.2025, 11.)

Kestävyysraportin varmennus asettaa uudenlaisia vaatimuksia varmentajan asiantuntemukselle, sillä pelkkä taloudellinen arviointi ei riitä, vaan myös muita käyttötarkoituksia sekä epäsuoria vaikutuksia on osattava arvioida. Varmentajan on ymmärrettävä yrityksen sidosryhmät ja otettava huomioon raportoinnin olennaisuus eri ryhmien näkökulmasta. (Suomen Tilintarkastajat 16.1.2025, 6.)

### 3.3.1 Varmennuksen suunnittelu

Varmennustoimeksiannon suunnittelu on olennainen osa onnistunutta ja laadukasta varmennusprosessia. Suunnitteluun osallistuvat toimeksiannosta vastuullinen henkilö sekä muut keskeiset tiimin jäsenet. Suunnittelutyö jaetaan kahteen osaan: kokonaisstrategian laadintaan sekä yksityiskohtaisen toimeksiantosuunnitelman laatimiseen. Kokonaisstrategia määrittelee toimeksiannon laajuuden, painopisteet, ajoituksen ja toteuttamistavan, kun taas toimeksiantosuunnitelmassa kuvataan tarkemmin suoritettavaksi aiottujen toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus. (Suomen Tilintarkastajat 16.1.2025, 15.)

Suunnittelu on jatkuva prosessi, joka voi jatkua läpi koko toimeksiannon. Suunnittelun laajuus ja painotukset riippuvat muun muassa varmennettavan kohteen monimutkaisuudesta ja siitä, miten yritys on tehnyt kaksoisolennaisuusanalyysin. (Halonen & Steiner 2010, luku 2.2.1; Suomen Tilintarkastajat 16.1.2025, 15.) Suomen Tilintarkastajat (16.1.2025, 15) ovat listanneet keskeisiä asioita, joita on otettava huomioon suunnitteluvaiheessa:

- Siirtymähelpotusten huomioiminen ensimmäisessä lakisääteisessä kestävyysraportissa.
- Yrityksen laatima kaksoisolennaisuusanalyysi.

- Varmentajan määrittelemät olennaisuudet varmennettavalle tiedolle.
- Olennaisen virheellisuuden kuten viherpesun mahdollisuus.
- Aikataulu sekä vaadittavat resurssit.

Suunnittelun aikana tavoitteena on rakentaa riittävä ymmärrys raportoivasta yrityksestä ja sen toimintaympäristöstä. Tämä kokonaiskuva muodostetaan tarkastelemalla yrityksen strategisia tavoitteita, vastuullisuuskäytänteitä sekä miten se tuottaa ja käsittelee kestävyystietoa.

Varmentajan tulee perehtyä organisaation rakenteeseen sekä johdon ja henkilöstön asenteisiin vastuullisuutta kohtaan. Yrityksen kaksoisolennaisuusanalyysin toteutustapa, sisäinen valvonta ja kontrollit ovat keskeisiä osa-alueita, joiden ymmärtäminen auttaa kohdistamaan tarkastustoimenpiteet tehokkaasti. Tätä tietopohjaa rakennetaan muun muassa haastattelemalla johtoa, lukemalla sisäisiä ohjeita sekä tarkastelemalla yrityksen ulkoista viestintää kuten sen verkkosivuja. Ymmärryksen pohjalta varmentaja tunnistaa alueet, joilla raportoinnin virheellisuuden riski on suurin ja suunnittelee toimenpiteet, jotta ne kohdistuvat erityisesti näihin alueisiin. Olennaisen virheellisuuden riskiä arvioitaessa on otettava huomioon yrityksen koko, sen toiminnan maantieteellinen laajuus, johdon harkintakykyä vaativien arvioiden osuus raportoinnissa sekä sisäinen kontrolliympäristö. (Halonen & Steiner 2010, luku 2.2.1; Suomen Tilintarkastajat 16.1.2025, 16–17.)

Toimeksiannon ehdot määritellään toimeksiantokirjeessä, jossa sovitaan muun muassa varmuuden laajuudesta, aikatauluista, palkkioista ja varmennustasosta. Kirjeessä myös vahvistetaan hallituksen ja toimitusjohtajan vastuu kestävyysraportin laatimisesta ja esittämisestä. Kuten tilintarkastuksessa, myös kestävyysraportoinnin varmennustoimeksiannon suunnittelussa määritellään olennaisuusrajat varmennettavalle tiedolle. Olennaisuuden määrittämiseen vaikuttaa sekä laadulliset että määrälliset tekijät, yhdessä raportin varmentajan ammatillisen harkinnan kanssa. Koska kestävyysraportoinnissa käytetään erilaisia mittayksiköitä ja tiedot voivat olla hyvin moninaisia, olennaisuus määritellään jokaiselle merkittävälle kvantitatiiviselle seikalle erikseen. Toisin kuin tilintarkastuksessa, kestävyysraportin varmennuksessa ei siis määritetä vain yhtä koko raporttia koskevaa olennaisuusrajaa. (Suomen Tilintarkastajat 16.1.2025, 18–19.)

### **3.3.2 Varmennustoimenpiteet**

Kestävyysraportin varmennusprosessiin sisältyy useita toimenpiteitä, joiden avulla kestävyysraportointitarkastaja muodostaa käsityksen raportin oikeellisuudesta ja johdonmukaisuudesta suhteessa muuhun yrityksen julkaisemaan informaatioon.

Varmennustoimenpiteet suunnitellaan siten, että niiden perusteella voidaan muodostaa johtopäätös rajoitetun varmuuden tasolla. Rajoitetun varmuuden toimenpiteiden luonne eroaa merkittävästi kohtuullisen varmuuden toimenpiteistä ja lisäksi niiden laajuus on suppeampi.

Toimenpiteet perustuvat varmentajan aiemmin muodostamaan käsitykseen yrityksestä ja sen prosesseista, sekä niiden pohjalta tunnistettuihin riskeihin. (Suomen Tilintarkastajat 16.1.2025, 20.) Koska rajoitetun varmuuden toimeksiannossa painottuu vahvemmin varmentajan ammatillinen harkinta, johtaa tämä siihen, että eri tarkastajat toteuttavat varmennustoimia hieman eri tavoin, vaikka kaikki toimisivat huolellisesti ja ammattitaitoisesti (Kaisanlahti 2024b, luku 7.4).

Rajoitetun varmuuden toimeksiannoissa keskeisimpiä toimenpiteitä ovat tiedustelut ja analyttiset toimet. Tiedustelut kohdistetaan ensisijaisesti yrityksen johtoon sekä henkilöihin, jotka vastaavat kestävyysraportin laatimisesta tai osallistuvat sen laatimisprosessiin. Vaikka aineistotarkastuksia voidaan tarvittaessa käyttää täydentävinä toimenpiteinä, niitä ei pidetä välttämättöminä rajoitetun varmuuden saavuttamiseksi, eikä myöskään sisäisten kontrollien testaaminen. Näin ollen varmennus painottuu enemmän varmentajan omaan ammatilliseen harkintaan kuin kohtuullisessa varmuudessa. (Kaisanlahti 2024b, luku 7.4; Suomen Tilintarkastajat 16.1.2025, 20.)

Koska kestävyysraportti sisältää tulevaisuuteen liittyviä arvioita, tavoitteita ja oletuksia esimerkiksi vaikutuksista, riskeistä ja mahdollisuuksista, varmentajan tehtävänä ei ole arvioida näiden toteutumista, vaan tarkastella kriittisesti niihin liittyviä taustaoletuksia. Tällöin varmentaja arvioi ovatko käytetyt menetelmät asianmukaisia ja johdonmukaisia raportin eri osissa. Kestävyysraportti sisältää myös sekä laadullista että määrällistä tietoa. Laadullisia tietoja ovat esimerkiksi kuvaukset yrityksen strategiasta, toimintaperiaatteista ja sidosryhmistä, kun taas määrällisiä tietoja ovat erilaiset numeeriset mittarit. Varmentajan tulee varmistaa, että raportin tiedot täyttävät ESRS 1 -standardissa kuvatut laadulliset ominaisuudet. Laadulliseen tietoon liittyvää evidenssiä hankitaan pääosin haastatteleamalla eri vastuualueilla toimivia henkilöitä. (Suomen Tilintarkastajat 16.1.2025, 21.)

Haastatteluja voidaan täydentää tarkastelemalla yrityksen sisäisiä ohjeistuksia, verkkosivuja, kokouspöytäkirjoja ja muuta asiakirjamateriaalia, sekä arvioimalla kestävyystiedon tuottamiseen liittyviä prosesseja. Analyttisillä toimenpiteillä vastuullisuusraportin tietoja verrataan esimerkiksi lainsäädäntöön, standardeihin, yrityksen omaan ohjeistukseen, toimialakohtaiseen raportointiin sekä yrityksen taloudelliseen tietoon. Aineistotarkastustoimenpiteisiin voi sisältyä raportointiprosessin ja dokumentaation tarkastelua, raportoitujen tietojen täsmäytystä sisäisiin ja ulkoisiin lähteisiin, laskentamallien arviointia sekä otosperusteista määrällisten tietojen tarkistusta. Varmennustoimenpiteisiin voi lisäksi kuulua erityisasiantuntijoiden ja sisäisten tarkastajien työn hyödyntämistä. Riippumatta siitä, onko erityisasiantuntija hankittu yritysjohdon tai varmentajan toimesta, on varmentajan aina arvioitava asiantuntijan objektiivisuus ja työn laatu ennen tiedon käyttämistä evidenssinä. Vastuu varmennuksesta säilyy aina kestävyysraportointitarkastajalla. (Kaisanlahti 2024b, luku 7.4; Suomen Tilintarkastajat 16.1.2025, 22–23.)

Erityisesti arvoketjusta saatavan tiedon osalta varmentaja saattaa joutua tarkastelemaan tietolähteitä, joiden luotettavuutta ei voida täysin varmistaa. Tällaisissa tilanteissa varmentajan tulee harkita, voiko tätä tietoa käyttää varmennuksen pohjana. Mikäli luotettavuutta ei voida varmistajaa, arvioi varmentaja tilanteen vaikutuksen omaan lausuntoonsa ja harkitsee lisätoimenpiteitä. Toimeksiannon tekemään kaksoisolennaisuusanalyysin arviointi muodostaa keskeisen osan kestävyysraportin varmennuksessa. Varmentajan tulee muodostaa käsitys koko analyysistä ja sen prosessista. Hänen tulee arvioida kaksoisolennaisuudessa arvoketjun huomiointi, due diligence -prosessin dokumentointi, sidosryhmien osallistaminen sekä arvioinnin toteutus ESRS-standardien mukaisesti. Evidenssiä tästä kerätään haastattelemalla johtoa ja kaksoisolennaisuusanalyysistä vastaavia henkilöitä, käymällä läpi olennaisuusarviointista laadittua prosessikuvausta ja dokumentaatiota, suorittamalla otosperusteisia tarkastuksia sekä tarkastelemalla yrityksen arvioimia riskejä ja tavoitteita suhteessa tämän strategiaan ja liiketoimintamalliin. (Kaisanlahti 2024b, luku 7.4; Suomen Tilintarkastajat 16.1.2025, 24–25.)

Toisena keskeisenä toimenpiteenä tarkastajan on luettava yrityksen toimintakertomus ja tilinpäätös arvioidakseen ovatko nämä johdonmukaisia kestävyysraportissa esitettyjen tietojen kanssa. Tavoitteena on tunnistaa mahdollisia olennaisia epäjohdonmukaisuuksia tai ristiriitaisuuksia esimerkiksi riskien kohdalla. Mikäli näitä havaitaan, käy varmentaja asiasta keskustelua yrityksen johdon ja tilintarkastuksesta vastaavan henkilön kanssa. (Suomen Tilintarkastajat 16.1.2025, 28.)

### **3.3.3 Varmennuksen johtopäätös ja raportointi**

Kestävyysraportointitarkastajan johtopäätös perustuu toimeksiannon aikana hankittuun evidenssiin sekä arvioihin siitä, ovatko havaitut mahdolliset virheellisyudet yksin tai yhdessä olennaisia. Varmentajan on arvioitava antaako kestävyysraportti kokonaisuutena totuudenmukaisen ja tasapainoisen kuvan yrityksen kestävyystoimista. Arvioinnissa kiinnitetään huomiota muun muassa siihen, onko raportissa olennaista tietoa jätetty pois tai onko tietoa painotettu liiallisesti tietyille aihealueille tai sidosryhmille, mikä voisi johtaa harhaanjohtavaan esitystapaan. (Suomen Tilintarkastajat 16.1.2025, 29.) Samalla on arvioitava tilintarkastuslain 3 luvun 5 a §:n 2 momentin mukaisesti, noudatetaanko raportissa kirjanpitolain 7 luvun vaatimuksia ja ESRS-standardeja. Kirjanpitolain 7 luku sääntelee kestävyysraporttiin liittyvistä seikoista.

Johtopäätöksen tueksi hankittu evidenssi ja perustelut on dokumentoitava varmentajan työpapereihin. Vaikka työpaperit eivät ole julkisia, tulisi toisen varmentajan pystyä niiden perusteella muodostaa kokonaiskuva suoritetusta työstä ja sen perusteella tehdyistä johtopäätöksistä. Rajoitetun varmuuden vastuullisuusraportin varmennuskertomus laaditaan tilintarkastuslain 3 luvun 5 a §:n ja ISAE 3000 -standardin vaatimusten mukaisesti. Rajoitetun varmuuden toimeksiannossa, kertomuksessa on erityisesti esitettävä selvitys suoritettujen

toimenpiteiden luonteesta ja laajuudesta sekä korostettava että hankittu varmuuden taso on alhaisempi kuin kohtuullisen varmuuden toimeksiannossa. (Suomen Tilintarkastajat 16.1.2025, 29–31.)

Mikäli varmentajan tietoon ei suoritettujen toimenpiteiden ja hankitun evidenssin perusteella ole tullut seikkaa, joka antaisi aiheen epäillä, ettei kestävyysraporttia olisi kaikilta olennaisilta osin laadittu sovellettavien kriteerien mukaisesti, esitetään varmennuskertomuksessa vakimuotoinen johtopäätös. Kestävyysraportoinnin kohdalla vakimuotoisen lausunnon mukauttamiseen johtavat tilanteet ovat usein monimutkaisempia kuin taloudellisessa raportissa. Tämä johtuu siitä, että raportti sisältää runsaasti laadullista tietoa. Mukautettuun johtopäätökseen päädytään tilanteessa, jossa yksittäinen virhe tai useiden virheiden yhteisvaikutus ovat niin merkittäviä, että se saattaa vaikuttaa raportin käyttäjien tekemiin päätöksiin. Kestävyysraportin varmennuksessa tämä voi johtua esimerkiksi kaksoisolennaisuusanalyysin puutteista, olennaisten tietojen poisjäännistä, konsernitason raportoinnin yhdistelyongelmista tai virheellisistä päästötiedoista. (Suomen Tilintarkastajat 16.1.2025, 32–33, 40.)

## 4 Tutkimuksen toteutus

Tämä tutkimus tarkastelee millä keinoin kestävyysraportoinnin varmentamisessa voidaan saavuttaa vaadittu rajoitetun varmuuden taso tiedon luotettavuudesta erityisesti sosiaalisen vastuun osa-alueella. Aihe on erittäin ajankohtainen, ja Suomessa on toistaiseksi tehty vain vähän empiiristä tutkimusta siitä. Tämän tutkimuksen tuottama tieto voikin tarjota merkittävää lisäarvoa eri sidosryhmille.

Tutkimusprosessi käynnistyi syyskuussa 2024 tutkimussuunnitelman laadinnalla ja hyväksynnällä. Aineiston keruu toteutettiin joulukuun 2024 ja tammikuun 2025 välillä. Tutkimusaineiston analyysi valmistui huhtikuussa 2025. Aineistonkeruun tavoitteena oli saada vastauksia tutkimuksen alaongelmiin ja tätä kautta vastaus työn keskeiseen tutkimusongelmaan.

### 4.1 Tutkimuksen lähestymistapa

Tutkimus toteutettiin laadullisena eli kvalitatiivisena tutkimuksena, koska sen tarkoituksena oli ymmärtää perusteellisesti hyvin haastavaa ja monitulkintaista aihetta. Lisäksi haluttiin tavoittaa osallistujien subjektiivisia käytännön kokemuksia ja ajatuksia aiheeseen liittyen. Tuomen ja Sarajärven (2018, luku 3.1) mukaan laadullisessa tutkimuksessa pyritään kuvaamaan, ymmärtämään ja tulkitsemaan ihmisten kokemuksia ja käsityksiä. Tämä lähestymistapa soveltuu hyvin tilanteisiin, joissa tarkastellaan asiantuntijatoimintaa uudessa säännellyssä ympäristössä kuten kestävyysraportoinnin varmennuksessa. Tutkimus toteutettiin myös näytteenomaisesti, sillä kyseessä on suppea ja rajoitetusti tavoitettavissa oleva ammattiryhmä ja tutkimuksen kohteena on aihe, josta on vielä suhteellisen vähän tietoa saatavilla. Näytteenomaisuus mahdollisti sen, että mukaan saatiin tutkittavasta aiheesta syvällisesti tietäviä asiantuntijoita, mikä tukee tutkimuksen luotettavuutta (Puusa & Juuti 2020, luku 6.)

Tutkimus aloitettiin tutustumalla kestävyysraportointia käsitteleviin ajankohtaisiin lähteisiin. Tietoperustaa lähdettiin rakentamaan erityisesti kestävyysraportoinnista ja sen varmentamisesta, syventyen sosiaalisen vastuun näkökulmaan. Lähteiden luotettavuutta ja käyttöä harkittiin huolellisesti koko prosessin ajan. Tietoperustaan tehtiin rajauksia jo tutkimussuunnitelman laadinnan yhteydessä, jotta työssä voitiin keskittyä erityisesti sosiaalisen vastuun tietojen varmentamisen uuden CSRD-direktiivin pohjalta. Vaikka suurin osa tietoperustasta rakennettiin ennen aineistonkeruuta, sen kehittäminen jatkui koko tutkimusprosessin ajan aiheen ajankohtaisuuden vuoksi.

## 4.2 Tutkimusmenetelmä ja aineistonkeruu

Kun tietoperusta oli pääosin valmis, aloitettiin sopivien haastateltavien etsiminen. Haastateltaviksi valikoituivat tilintarkastajia ja kestävyysraportointitarkastajia, sillä heillä on ajankohtaisinta ja käytännönläheisintä tietoa kestävyysraportoinnista ja sen varmentamisesta. Haastatellut edustivat eri kestävyysraportointityhteisöjä, ja kaikilla oli kokemusta ja asiantuntemusta kestävyysraportin varmennuksesta. Tässä valikointitavassa on Puusan ja Juutin (2020, luku 9) mukaan kyse faktanäkökulman hyödyntämisestä, eli haastateltavat valitaan harkinnanvaraisesti heidän asiantuntemuksensa perusteella tutkittavasta ilmiöstä.

Tutkimusmenetelmäksi valikoitui puolistrukturoitu haastattelu. Haastattelu valittiin menetelmäksi sen joustavuuden ja syvyyttä mahdollistavan luonteen vuoksi, ja se onkin yleisin aineistonkeruumenetelmä laadullisessa tutkimuksessa (Puusa & Juuti 2020, luku 6.) Haastattelun etu muihin laadullisen tutkimuksen menetelmiin verrattuna on sen tarjoama mahdollisuus selventää kysymyksiä ja oikaista väärinymmärryksiä. Puolistrukturoidussa haastattelussa kysymykset laaditaan etukäteen tutkimusviitekehukseen pohjautuen, ja ne esitetään kaikille vastaajille samassa järjestyksessä. (Tuomi & Sarajärvi 2018, luku 3.1.) Tämän myötä saadaan tutkittavalta vertailukelpoista aineistoa, mutta menetelmä antaa myös tilaa yksilöllisille vastauksille ja tutkittavaan aiheeseen liittyvien uusien näkökulmien esille tuomiseen. Haastattelun etuna on myös sen kyky tavoittaa tiedonantajien subjektiivisia kokemuksia ja merkityksiä, jotka perustuvat heidän omaan asiantuntijuuteensa. (Puusa & Juuti 2020, luku 6.)

Aineistonkeruun yhteydessä haastateltavat saivat haastattelukysymykset etukäteen ennen sovittua haastatteluajankohtaa (kts Liite 1). Tämä lisäsi heidän valmiuttaan osallistua keskusteluun ja pohtiessaan vastauksia etukäteen, he kykenivät tarjoamaan syvällisempiä näkemyksiä aiheesta (Tuomi & Sarajärvi 2018, luku 3.1). Haastattelut sovittiin sähköpostin välityksellä ja pidettiin Teamsissä. Yhden haastattelun kesto oli noin puoli tuntia. Haastattelut äänitettiin ja litteroitiin jotta aineiston analyysi voitiin toteuttaa mahdollisimman luotettavasti ja tarkasti (Puusa & Juuti 2020, luku 6). Litteroinnissa, eli puhtaaksikirjoittamisessa, käytettiin Teams-sovelluksen omaa litterointityökalua mikä mahdollistaa litteroinnin jo haastattelun aikana.

## 4.3 Aineiston analyysi

Aineiston analysoinnissa käytettiin teoriaohjaavaa sisällönanalyysiä, jossa yhdistyy aineistolähtöiset havainnot ja aiempi tutkimustieto. Tämä analyysitapa perustuu abduktiiviseen päättelyyn, jossa teoria ja käsitteet ohjaavat analyysia mutta varsinainen tulkinta rakentuu aineistosta tehtyjen havaintojen pohjalta. (Tuomi & Sarajärvi 2018, luku 4.2.) Menetelmä soveltuu hyvin tilanteisiin, joissa tarkastellaan käytännön asiantuntijatyötä suhteessa kehittyvään sääntelyyn

ja normistoon. Se soveltui myös hyväksi analyysimenetelmäksi analysoitavan aineiston paljouden vuoksi.

Aina haastattelun jälkeen litteroidusta aineistosta poistettiin yksilöivät tiedot, jotta haastateltavien anonymiteetti voitaisiin säilyttää. Tämän jälkeen aloitettiin suorittamaan aineiston analyysia kahdesta suunnasta käsin. Tässä on kyse siitä, että tutkija pykii lukemaan aineistoaan yhä uudelleen ja näin tehdessään saamaan vihjeitä siitä, millaisia teemoja hänen aineistossaan ilmenee. Tällöin tietoperustasta on tärkeää hyötyä, sillä tutkijassa yhdistyy sekä aineiston yksityiskohdat ja merkitykset että kirjallisuudessa esitetyt näkökulmat. Aineiston analyysin laatu on kiinni tutkijan kyvystä tulkita ja ymmärtää hänen tutkimaansa aihetta, sillä laadullisessa tutkimuksessa merkitykset aineistosta syntyvät tutkijan päässä. (Puusa & Juuti 2020, osa 4.)

Tämän lisäksi aineisto pelkistettiin ja koodattiin sekä luokiteltiin teemoiksi tutkimuksen alaongelmien mukaan. Pelkistämisen tavoitteena on lisätä aineiston informaatioarvoa, järjestämällä aineistoa tiiviiseen ja selkeään muotoon kadottamatta sen sisällä olevaa keskeistä tietoa. Tätä pelkistämistä ohjaa tutkimusongelma. Aineiston koodaaminen on yksi tapa tehdä pelkistämistä, jolloin koodaamisen avulla aineistosta tunnistetaan samankaltaisia ilmaisumuotoja ja yhtenäisiä merkityksiä. Nämä merkitään koodein mikä helpottaa aineiston luokittelua. Havaintojen luokittelu onkin laadulliselle aineistolle tunnusomaista, ja koodaus toimii tälle erittäin hyvänä pohjana. Tavoitteena on etsiä laajempia merkitysyhteyksiä, jotka yhdistävät eri vastaajien kokemuksia tai eroja näiden välillä. Tämä mahdollistaa myös synteessin muodostamisen tutkittavasta aiheesta, jolloin tutkimuksen tuloksissa siirrytään korkeammalle abstraktiotasolle. Tämä tarkoittaa sitä, että tutkija vie analyysiprosessin niin pitkälle että hän pystyy irrottautumaan aineiston yksittäisistä tapauksista ja lausumaan niistä yleisemmällä tasolla. (Puusa & Juuti 2020, luku 9.)

## 5 Tulokset

Tutkimuksessa kerätty aineisto esitetään haastatteluvastausten kautta. Haastattelut toteutettiin puolistrukturoidusti, ja kaikille osallistujille esitettiin samat ennalta laaditut kysymykset. Tämä mahdollisti vastausten keskinäistä vertailua sekä yhdenmukaista tarkastelua tutkimuskysymyksen näkökulmasta. Haastateltavat nimettiin nimimerkeillä HT1, HT2 ja HT3, mikä tukee aineiston anonymiteettiä sekä selkeyttää viittauksia vastaajiin tekstissä.

Tutkimuksen aineiston analyysin kautta pyritään esittämään sen keskeisiä tuloksia sekä tarkastelemaan, miten se vastaa asetettuihin alaongelmiin ja tutkimuksen pääongelmaan. Kerätyn aineiston syvälinen analyysi tarjoaa perustellun vastauksen tutkimuksen pääongelmaan: ”Miten kestävyysraportoinnin varmentamisessa voidaan saavuttaa rajoitettu varmuus sosiaalisen vastuun tietojen oikeellisuudesta?”. Pääongelman ratkaisemiseksi tutkimuksessa käsiteltiin kolmea alaongelmaa, joiden avulla selvitettiin varmentajien käytännön toimintatapoja ja haasteita sosiaalisen vastuun varmentamisessa. Pääongelmasta johdetut alaongelmat ovat:

- Mitä menetelmiä kestävyysraporttien varmentajat käyttävät riittävän evidenssin hankkimiseksi ja tiedon luotettavuuden arvioimiseksi?
- Millaisia haasteita sosiaalisen vastuun osa-alueen varmentamiseen liittyy, ja miten nämä haasteet kohdataan?
- Miten kestävyysraportointitarkastajien ja organisaatioiden välinen vuorovaikutus vaikuttaa tarkastusprosessin lopputulokseen?

Aineiston analyysi tehtiin teoriaohjaavan sisällönanalyysin ja abduktiivisen päättelyn avulla ja tulokset jäseneltiin tutkimuksen alaongelmien mukaan. Tällainen jäsentely tekee selkeämmäksi sen, millaisia vastauksia alaongelmiin saatiin ja helpottaa lukijaa hahmottamaan kokonaisuutta sekä johtopäätösten muodostamista. Tulosten analysoinnissa on pyritty monipuoliseen tarkasteluun, jossa keskeisiä havaintoja on pohdittu sekä toisiinsa peilaten että suhteessa tutkimuksen teoreettiseen viitekehykseen.

Aineiston analyysin pohjalta tunnistettiin keskeisiä teemoja, jotka ryhmiteltiin tutkimuskysymykseen pohjautuvien alaongelmien mukaisesti. Tämä toteutettiin aineiston koodaamisen avulla, jolloin aineistosta tunnistettiin samankaltaisia ilmaisumuotoja ja yhtenäisiä tai eriäviä merkityksiä. Alla oleva taulukko 3 havainnollistaa analyysiprosessissa syntyneet pääteemat, niitä kuvaavat koodit sekä niiden yhteydet tutkimuksen alaongelmiin.

Taulukko 3. Esiin nousseet teemat ja koodaus analyysivaiheessa

Alaongelma	Keskeinen teema	Koodit
Mitä menetelmiä kestävyysraporttien varmentajat käyttävät riittävän evidenssin hankkimiseksi ja tiedon luotettavuuden arvioimiseksi?	Sosiaalisen vastuun evidenssiä kerätään monimetodisesti ja prosessilähtöisesti, huomioiden tiedon narratiivisuuden erityispiirteet	Suullinen evidenssi, dokumenttitarkastus, haastattelut, analyyttiset toimenpiteet, havainnointi, arvoketju, prosessitarkastus, kontrollien testaus
Millaisia haasteita sosiaalisen vastuun osa-alueen varmentamiseen liittyy, ja miten nämä haasteet kohdataan?	Yhteistyö ja vuoropuhelu haasteiden ratkaisemisen edellytyksenä vielä kehittyvien ja epäselvien standardien keskellä	Narratiivisuus, kaksoisolennaisuus, arvoketju, ymmärryksen puute, raportointikäytäntöjen vakiintumattomuus
Miten kestävyysraportointitarkastajien ja organisaatioiden välinen vuorovaikutus vaikuttaa tarkastusprosessin lopputulokseen?	Luottamuksen rakentaminen vuorovaikutuksen kautta keskeisessä asemassa	Avoin kommunikaatio, luottamus, vuorovaikutus, aktiivisuus, motivointi, yhteistyö

Taulukon esittämät teemat ja koodit toimivat tämän luvun jäsennyksen perustana. Seuraavissa alaluvuissa käsitellään kutakin alaongelmaa erikseen, teemoihin ja haastatteluaineistoon tukeutuen. Tutkimuksen johtopäätökset esitetään luvussa 6.1.

### 5.1 Menetelmät evidenssin hankkimiseksi ja luotettavuuden arvioimiseksi

Sosiaalisen vastuun varmennus kestävyysraportoinnissa eroaa merkittävästi perinteisestä tilintarkastuksesta. Haastatellut asiantuntijat näkivät keskeisimpänä erona sen, että sosiaalisen vastuun osa-alueella käytettävä tieto on usein laadullista, narratiivista ja kontekstiin sidottua. Tällöin varmennuksen painopiste siirtyy raportoinnin prosessien ymmärtämiseen eli siihen, miten tieto on kerätty, käsitelty ja raportoitu.

HT1 toi esiin, että kestävyysraportoinnissa kaikki perustuu paljon vahvemmin prosesseihin ja että varmentaminen ilman niiden kunnollista läpikäymistä on mahdotonta. Tulkintaa tukee Villa ja kumppanit (2024, luku 8.3), joiden mukaan kestävyysraportointi eroaa perinteisestä taloudellisesta raportoinnista juuri siksi, että siinä yhdistyvät uudella tavalla määrällinen, laadullinen ja ennakoiva tieto. Varmennusprosessin onnistuminen edellyttää siten uudenlaista lähestymistapaa ja laaja-alaista ammatillista harkintaa. Varmentajan rooli tiedon tulkitsijana ja arvioijana on keskeinen, ja sen onnistuminen perustuu ennen kaikkea hänen kykyynsä hahmottaa organisaation toiminta. Luotettavan varmennuksen lähtökohta on kokonaiskuvan muodostaminen yrityksestä jo toimeksiannon suunnitteluvaiheessa. Varmentajan tulee perehtyä organisaation rakenteeseen sekä yrityksen strategiaan tavoitteisiin ja käytännön vastuullistoihin. Lisäksi on ymmärrettävä

miten yritys kerää, käsittelee ja raportoi kestävyystietoja. Tämä kokonaisvaltainen ymmärrys mahdollistaa sen, että varmentaja kykenee tunnistamaan ne osa-alueet, joilla virheellisyyden riski on suurin. Näin hän voi kohdentaa varmennustoimenpiteet tarkoituksenmukaisesti ja tehokkaasti juuri näihin alueisiin. (Halonen & Steiner 2010, luku 2.2.1; Suomen Tilintarkastajat 16.1.2025, 16–17.)

Haastateltavien mukaan keskeisiä varmennusmenetelmiä sosiaalisen vastuun alueella ovat prosessien ja dokumentaation tarkastelu, henkilöstön ja johdon haastattelut, analyttiset toimenpiteet sekä kenttäkäynnit. HT3 painotti erityisesti ammatillisen harkinnan ja haastattelujen merkitystä laadullisen aineiston varmentamisessa. Hänen mukaansa ammatillinen harkinta mahdollistaa tilanteeseen sopivien menetelmien valinnan tapauskohtaisen riskiarvion perusteella. HT2 puolestaan toi esiin arvoketjun varmentamiseen liittyviä menetelmiä, kuten yhteydenpidon tuotantolaitoksiin sekä tarvittaessa kenttäkäynnit tuotantopaikoille. Tällöin keskeisiksi toimenpiteiksi nousevat työntekijöiden haastattelut sekä yrityksen eettisten ohjeistusten vertaaminen käytännön toimintaan. Villa ja kumppanit (2024, luku 7.4) vahvistavat tämän lähestymistavan todeten, että juuri tutkimuksessa esiin nousseet varmennusmenetelmät ovat keskeisiä sosiaalisten kestävyystietojen varmennuksessa. Tiedustelut tulee kohdistaa ensisijaisesti yrityksen johtoon ja niihin, jotka osallistuvat kestävyysraportin laatimisprosessiin (Kaisanlahti 2024b, luku 7.4). Suomen Tilintarkastajat ry (16.1.2025, 22) puolestaan korostaa analyttisten toimenpiteiden merkitystä, kuten tietojen vertailun toimialakohtaisiin lähteisiin, lainsäädäntöön, standardeihin tai yrityksen omiin verkkosivustoihin. Tällaiset menetelmät vahvistavat varmennuksen uskottavuutta ja ehkäisevät yksittäisten lähteiden liiallista painottamista. Analyttisiä menetelmiä suositellaan hyödynnettäväksi haastattelujen tukena, jotta muodostuva kokonaiskuva olisi mahdollisimman todenmukainen. (Suomen Tilintarkastajat 16.1.2025, 22.)

Yhteistyön merkitys tilintarkastajien ja kestävyysvarmentajien välillä nousi tutkimuksessa vahvasti esiin. HT1 korosti, että tämä yhteistyö on erityisen tärkeää silloin, kun varmennettavat tiedot liittyvät hallinnollisiin tai rakenteellisiin seikkoihin. Yhteistyö koettiin olevan keskeinen osa varmennusprosessin luotettavuutta ja kokonaisvaltaisuutta. Suomen Tilintarkastajat ry (16.1.2025, 7–10, 28) tukee tätä näkemystä, ja huomauttaa, että on tärkeää varmistaa kestävyysraportin ja tilinpäätöksen tietojen keskinäinen yhdenmukaisuus. Kestävyysraportin varmentajan tehtävänä onkin lukea myös yrityksen toimintakertomus ja tilinpäätös varmistaakseen, ettei niissä esiinny epäjohtonmukaisuuksia tai ristiriitaisuuksia suhteessa kestävyysraporttiin. Mikäli tällaisia havaitaan, tulee niistä keskustella yrityksen johdon ja tilintarkastuksesta vastaavan henkilön kanssa. (Suomen Tilintarkastajat ry (16.1.2025, 7–10, 28.) Tämä osoittaa, ettei kestävyysraportointi ole erillinen tai irrallinen prosessi, vaan se liittyy tiiviisti organisaation kokonaisvaltaiseen raportointikulttuuriin ja edellyttää toimivaa yhteistyötä eri asiantuntijoiden välillä.

Haastateltavien näkemykset erosivat hieman sen suhteen, mitä mieltä he ovat tavoitteesta saavuttaa kestävyysraportoinnin varmentamisessa kohtuullinen varmuus vuodesta 2028 alkaen. Yleisesti ottaen tavoitetta pidettiin kunnianhimoisena, ja sen katsottiin olevan vielä osin hahmottomaton. HT1 arvioi, että ”ensimmäisenä vuonna varmennuksessa saattaa olla hieman löysempi seula, kun taas jo kolmantena vuonna varmentajien oma vaatimustaso on kasvanut”. Tämän asteittaisen kehityksen myötä hän uskoo, että kohtuullisen varmuuden lausunnon antamiseen ollaan aikanaan valmiita. HT1:n mukaan tämä edellyttäisi ainakin prosessien kontrollien testausta sekä laajempaa dokumentaatiota. HT2 puolestaan huomautti, että tällä hetkellä käsitys siitä, mitä kohtuullinen varmuus kestävyystiedoissa konkreettisesti edellyttää, perustuu pitkälti arvioihin. Hänen mukaansa tavoitteen saavuttaminen edellyttää vielä lisää ohjeistuksia ja käytännön työkaluja. Esimerkiksi tulisi pystyä määrittämään, mikä määrä evidenssiä on riittävä kohtuullisen varmuuden saavuttamiseksi tietyllä osa-alueella. HT3 taas näki, että sosiaalisen vastuun alueella tietyn varmuustason saavuttaminen voisi olla jopa suoraviivaisempaa kuin esimerkiksi ympäristötiedon kohdalla. Tämä johtuu siitä, että HR-järjestelmien kautta saatu data on usein vakiintunutta ja kontrolloitua. Kuitenkin, koska osa sisällöstä on narratiivista ja vaatii tuekseen vahvaa taustadokumentaatiota, myös sosiaalisen vastuun alueella kohtuullisen varmuuden saavuttaminen vaatii lisää työmäärää ja uudenlaisia arviointitapoja.

Villa ja kumppanit (2024, luku 7.4) ovat samaa mieltä huomauttaessaan, että kohtuullinen varmuus tulee vaatimaan tarkempia toimenpiteitä kuten kontrollien testaamista. Suomen Tilintarkastajat ry (16.1.2025, 20) lisää, että rajoitetussa varmuudessa ei yleensä suoriteta sisäisten kontrollien testausta tai laajempaa aineistotarkastusta. Tämä kaikki johtaa pohdintaan siitä, kuinka realistista siirtymä on vuoteen 2028 mennessä. Vaikka se teknisesti on mahdollista, käytännön toteutus tulee vaatimaan merkittäviä investointeja resursseihin, koulutuksiin ja tietojärjestelmiin.

## **5.2 Haasteet sosiaalisen vastuun varmentamisessa ja niiden kohtaaminen**

Haastatteluista kävi ilmi, että sosiaalisen vastuun varmentaminen tuo mukanaan erityisiä haasteita, jotka eroavat huomattavasti perinteisestä tilintarkastuksesta. Keskeinen ongelma liittyy raportoitavan tiedon luonteeseen, sillä sosiaalisen vastuun aineisto on usein laadullista, vaikeasti mitattavaa ja epäyhtenäisesti dokumentoitua. Varmennus on tilanteesta riippuvaista ja arviointiin perustuvaa, etenkin CSRD-raportoinnin alkuvuosina.

Yksi keskeinen teema, johon kaikki haastatellut asiantuntijat keskittyivät, oli ESRS-standardien ja siihen liittyvän lainsäädännön tulkinnanvaraisuus. Se mitä pitää raportoida missäkin tilanteessa, ei ole täysin yksiselitteistä. Yrityksen tekemän kaksoisolennaisuusanalyysin perusteella se on määritellyt mitkä asiat sen kuuluu mielestään raportoida ja mitkä se voi jättää raportoinnin ulkopuolelle. Tämä auttaa varmistamaan, että raportin sisältö keskittyy yrityksen kannalta

olennaisiin teemoihin, mutta se tuo samalla mukanaan haasteita. Haastateltavien mukaan erityisen haastavaa varmentajan näkökulmasta on havaita, jos jotain mitä pitäisi raportoida on jätetty pois joko tahallisesti tai huomaamatta. Lisäksi yrityksen tekemä rajausta siitä, missä kulkee raja tämän oman työvoiman ja arvoketjun työntekijöiden välillä, tuottaa haasteita. Näissä tapauksissa HT1 korosti, että varmentajan ja asiakkaan tiivis yhteistyö raportointivalintojen perusteluissa on ratkaisevaa. Varmentajan osallistaminen kaksoisolennaisuusanalyysiin voi ehkäistä olennaisia virheellisyyksiä sisältöön liittyen jo varhaisessa vaiheessa. Lisäksi sekä yrityksen että varmentajan on pystyttävä määrittämään, keitä raportointi koskee ja millä perusteilla rajaukset raportin sisältöön tehdään. HT1:n mukaan varmentajan on varmennettava, että yrityksen analyysi kattaa sellaisetkin osa-alueet, joista tiedon kerääminen on haastavaa, kuten vaikutusten kohteena olevat yhteisöt tai yrityksen arvoketju. Suomen Tilintarkastajat ry (16.1.2025, 16) painottavatkin, että varmentajan on tarkasteltava paitsi raportin lopputulosta, myös tiedonkeruun ja raportoinnin prosesseja kuten kaksoisolennaisuusanalyysiä. Villa ja kumppanit (2024, luku 8.3) puolestaan korostavat ammatillisen harkinnan ja toimialaymmärryksen merkitystä. Myös Leppiniemi ja kumppanit (2024, luku 13) huomauttavat, että sääntelyn monitulkintaisuus on todellinen riski johdonmukaisen raportoinnin kannalta. Tutkimuksen mukaan haasteeseen vastataan parhaiten aktiivisella vuoropuhelulla asiakkaan kanssa, markkinakäytäntöjen seuraamisella sekä varmentajan roolin laajentamisella pelkästä tarkastajasta tulkitsijaksi ja neuvonantajaksi.

Tutkimuksen mukaan varmennuksen onnistuminen edellyttää myös asiakasorganisaation vahvaa sitoutumista ja kykyä hahmottaa kestävyysraportoinnin velvoittavuus. Haastattelussa kävi ilmi, että kaikki yritykset eivät vielä täysin ymmärrä raportoinnin sitovuutta, mikä voi vaikuttaa raportin laatuun ja hankaloittaa varmentajan työtä. HT2:n mukaan yritysten oma ymmärrys raportointivelvoitteistaan on edelleen puutteellista. Tässä hän korosti johdon sitouttamisen merkitystä aktiivisen yhteistyön ja jatkuvan vuoropuhelun kautta. On varmistettava, että yritys varaa riittävästi resursseja, kuten henkilöstön työaika, varmennusprosessin onnistumiseen. Johdon tulee sisäistää, että standardien mukainen kestävyysraportointi ei ole vapaaehtoista vaan lakisääteinen osa yrityksen raportointivelvollisuutta. Tämä havainto on linjassa Leppiniemen ja kumppanien (2024, luku 13) näkemyksen kanssa, joiden mukaan CSRD-direktiivin alkuvaiheessa yrityksillä voi olla vaikeuksia omaksua velvoitteet ja niiden merkitys vastuullisuuden kehitykselle. Tutkimuksessa huomattiin, että näihin haasteisiin voidaan vastata kouluttavalla otteella, säännöllisellä vuorovaikutuksella johdon kanssa sekä selkeällä viestinnällä henkilöstön osallistamisen merkityksestä. Suomen Tilintarkastajat ry (16.1.2025, 25) painottavat, että varmentajan tehtävänä on myös asiakkaan tukeminen, mikä vahvistaa raportointivalmiuksia ja lisää varmennuksen luotettavuutta.

Yksi eniten keskustelua herättäneistä teemoista oli koko arvoketjun kattaminen, erityisesti globaalissa toimintaympäristössä. Haastateltavien mukaan sosiaalisen vastuun ulottaminen toimitusketjun kaikille tasoille on haastavaa, koska tiedon saatavuus on usein rajallista ja yrityksillä ei ole suoraa vaikutusvaltaa kaikkiin arvoketjun osiin. Tämä haaste on erityisen keskeinen ESRS S2 -standardin kohdalla, joka edellyttää tietoja esimerkiksi alihankkijoiden työoloista. Varmentajan näkökulmasta keskeinen ongelma liittyy siihen, että arvoketjusta saatujen tietojen luotettavuutta ei aina voida täysin varmistaa. Tällöin varmentajan on arvioitava, voidaanko kyseistä tietoa ylipäättään käyttää varmennuksen pohjana. Lisäksi on harkittava, miten tämä vaikuttaa varmennuksen lausuntoon ja onko mahdollista toteuttaa lisätoimenpiteitä riittävän evidenssin saamiseksi. (Kaisanlahti 2024b, luku 7.4; Suomen Tilintarkastajat 16.1.2025, 24–25.) Villa ja kumppanit (2024, luku 7.3) painottavat, että ulkoisilta tahoilta saatavan tiedon varmentaminen edellyttää usein dokumentaation lisäksi kenttäkäyntejä ja sidosryhmien haastatteluja. Myös tässä tutkimuksessa haastatellut asiantuntijat toivat esiin nämä menetelmät keskeisinä keinoina vahvistaa tietojen luotettavuutta tilanteissa, joissa tietojen varmentaminen on haastavaa. HT3 huomautti, että vaikka omaan työvoimaan kohdistuva raportointi on usein jo sisällytetty tilintarkastuksen yhteyteen, arvoketjuun laajentaminen raportoinnissa on uusi ja vaativa alue. Tiedon saatavuus, luotettavuus ja dokumentointi vaihtelevat suuresti mikä tekee varmennuksesta entistä haastavampaa. Toisaalta hän totesi, että tämä tuo mukanaan myös kehittämismahdollisuuksia sillä raportointikäytäntöjä voidaan laajentaa ja selkeyttää ajan myötä, kun kokemusta kertyy ja markkinakäytäntö vakiintuu. Hän korosti, että kyseessä on ennen kaikkea ajattelutavan muutos.

Kaksoisolennaisuusanalyysi ilmeni keskeiseksi teemaksi tutkimuksessa useiden haastattelukysymysten kohdalla. Se toimii paitsi raportoinnin sisällöllisenä ohjeena myös varmennuksen arvioinnin keskeisenä osana. ESRS 1- ja 2-standardien mukaan olennaisuusanalyysin tulee perustua yrityksen omaan toimintaympäristöön ja vuorovaikutukseen sidosryhmien kanssa (Leppiniemi ym. 2024, luku 13). Suomen Tilintarkastajat ry (16.1.2025, 24–25) korostavat, että varmentajan on ymmärrettävä analyysin koko prosessi, mukaan lukien sidosryhmien osallistamisen sekä due diligence -prosessin asianmukaisen dokumentoinnin. Tutkimuksen perusteella voidaan todeta, että kaksoisolennaisuusanalyysi muodostaa keskeisen osan kestävyysraportoinnin varmentamisesta. HT1:n mukaan kestävyysraportoinnin haasteita pyritään ratkomaan siten, että käydään asiakkaan kanssa kaksoisolennaisuusanalyysi läpi jo aikaisessa vaiheessa ja kehoitetaan, että varmentaja otetaan mukaan siihen alusta alkaen. Hän lisäsi että, ”jos jotain jätetään pois, siihen lopputulokseen on päädytty kaksoisolennaisuusanalyysin kautta, niin tämä on ehkä se avain siihen, miten voidaan hillitä sitä riskiä, että sieltä puuttuisi jotain tai jokin olisi esitetty väärin”. Suomen Tilintarkastajat ry:n (16.1.2025, 40) mukaan juuri kaksoisolennaisuusanalyysin puutteet voivat olla peruste varmennuskertomuksen johtopäätöksen

mukauttamiseen. Se että varmentaja osallistuu aktiivisesti sen prosessiin tai ainakin arvioi valmiin kaksoisolennaisuusanalyysin päätökset, voi ehkäistä sitä, että raportista puuttuu yritykselle olennaisia asioita.

### **5.3 Vuorovaikutuksen merkitys kestävyysraportoinnin varmennuksessa**

Kaikissa haastatteluissa toistui selkeästi se, että vuorovaikutus asiakasorganisaation kanssa on keskeinen osa kestävyysraportoinnin varmennusta, erityisesti sosiaalisen vastuun osa-alueella. Vuorovaikutus ei toimi ainoastaan tiedonvaihdon välineenä vaan se vaikuttaa merkittävästi koko varmennuksen laatuun, kattavuuteen ja luotettavuuteen. Ilman luottamuksellista ja aktiivista yhteistyötä, varmennusprosessilta puuttuu olennainen pohja kokonaisvaltaiselle varmennukselle.

HT1 korosti, että varmentajan rooli ei pelkästään ole raportoitavan tiedon tarkastaja, vaan aktiivinen keskustelija ja asiantuntija, jonka tehtävänä on tuoda oma näkemyksensä esiin. Hän kuvasi prosessia kompromissien ja yhteisten ratkaisujen etsimisenä, jossa sekä asiakkaan että varmentajan näkemyksille annetaan tilaa. Kuitenkin silloin kun selviää, että jokin asia on esitettävä tietyllä tavalla esimerkiksi lain tai standardien mukaisesti, on varmentajan vastuulla varmistaa, että tieto esitetään asianmukaisesti raportissa. Tämä näkyy erityisesti silloin kun käydään keskustelua kaksoisolennaisuusanalyysistä, jolloin varmentajan osallistuminen auttaa varmistamaan raportoinnin olennaisuuden ja kattavuuden.

HT2 puolestaan nosti esiin vuorovaikutuksen laadun merkityksen erityisesti sosiaalisen vastuun raportoinnissa. Koska tieto on usein vaikeammin määriteltävää ja voi riippua kokemuksista tai havainnoista, on luottamuksellinen suhde asiakkaaseen välttämätön. Varmentajan on pystyttävä rakentamaan sellainen ilmapiiri, jossa asiakas uskaltaa avoimesti jakaa myös epämiellyttäviä tietoja. Tämä puolestaan vaatii varmentajalta vahvoja vuorovaikutustaitoja sekä kykyä olla helposti lähestyttävä ja kuunteleva. Näiden taitojen avulla voidaan pyrkiä varmistamaan, että varmentaja saa käyttöönsä tarpeeksi tarkkaa ja kattavaa aineistoa varmennuksensa tueksi. HT3 vahvisti tämän näkemyksen ja huomautti että juuri sosiaalisen vastuun alueilla tiedonhankinta nojaa merkittävästi asiakkaan halukkuuteen jakaa tietoa. ”Jos asiakas ei ole avoin tai yhteistyö on pintapuolista, voi varmentaja joutua etsimään tietoa muista lähteistä, mikä tekee varmennuksesta haastavampaa ja altistaa sen epävarmuudelle”, HT3 totesi. Tällöin varmennuksen luotettavuus voi heikentyä. HT3 painotti, että erityisesti rajoitetun varmuuden varmennuksessa avoin vuoropuhelu ja molemminpuolinen luottamus nousevat entistä tärkeämpään rooliin.

Vuorovaikutuksen avulla saavutettu yhteisymmärrys raportin sisällöstä auttaa varmistamaan sen loogisuuden ja tarkoituksenmukaisuuden. Suomen Tilintarkastajat ry (16.1.2025, 16) painottaa että varmentajan tulee tuntea yrityksen strategia, sisäiset prosessit ja tavoitteet, jotain mitä ei voida

saavuttaa ilman jatkuvaa yhteistyötä yrityksen henkilöstön ja johdon kanssa. Tutkimuksen aineistossa toistui havainto siitä että, tiivis vuorovaikutus mahdollistaa raportoinnin rakentamisen tavalla, joka huomioi sekä standardien vaatimukset että yrityksen oman toimintaympäristön.

Tutkimuksen mukaan avoin ja varhainen kommunikaatio ei ainoastaan helpota tiedonvaihtoa, vaan toimii myös ennaltaehkäisevänä toimenpiteenä virheiden syntymiselle. Luottamuksellinen suhde kannustaa lisäksi yrityksiä jakamaan arkaluonteista tai vaikeasti todennettavaa tietoa, kuten työoloihin tai työturvallisuuteen liittyviä havaintoja. Tämä on erityisen tärkeää, kun varmuuden kohteena on pitkälti kvalitatiivinen aineisto. Suomen Tilintarkastajat ry (16.1.2025, 20) korostaakin, että etenkin rajoitetun varmuuden toimeksiannoissa tiedustelut ja haastattelut ovat keskeisiä varmuusmenetelmiä. Näiden onnistuminen on suoraan sidoksissa siihen, kuinka avoimesti osapuolet ovat valmiita kommunikoimaan. Villa ja kumppanit (2024, luku 7.4) tukevat tätä näkökulmaa toteamalla, että ammatillinen harkinta ja tiedon arviointi edellyttää henkilökohtaista vuorovaikutusta sekä ymmärrystä yrityksen toimintaympäristöstä. Tutkimustulokset osoittavat, että vuorovaikutuksen puutteet voivat merkittävästi heikentää varmuuden laatua. Jos olennaista tietoa jää jakamatta tai konteksti jää ymmärtämättä raportointi ei välttämättä täytä sille asetettuja tavoitteita. Suomen Tilintarkastajat ry (16.1.2025, 20) näkevätkin tiedon riittävyyden ja oikeellisuuden ensisijaisina riskitekijöinä, mikäli vuorovaikutus ei ole kunnossa.

Aineiston perusteella varmentajan rooli ei rajoitu ainoastaan tarkastamiseen vaan se ulottuu myös asiantuntijuuteen ja raportin tuottamiseen osallistumiseen. Esimerkiksi kaksoisolennaisuusanalyysin käsittelyssä varmentajan osallistuminen tuo prosessiin syvyyttä, ja varmistaa että analyysi täyttää ESRS-standardien edellyttämät sisällölliset ja rakenteelliset vaatimukset. Leppiniemi ja kumppanit (2024, luku 13) painottavat, että vuorovaikutus on keskeinen keino tunnistaa olennaisimmat kestävyysaiheet sekä varmistaa että sidosryhmien näkemykset huomioidaan asianmukaisesti.

## 6 Pohdinta

Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli tutkia, miten kestävyysraportoinnin varmennuksessa voidaan saavuttaa CSRD-direktiivin edellyttämä rajoitetun varmuuden taso, erityisesti sosiaalisen vastuun osa-alueella. Aihe on uusi ja käytännöt edelleen kehittyviä, mikä edellytti tutkimukselta ajankohtaisen tiedon jatkuvaa kokoamista, sekä teorian ja käytännön vuoropuhelua. Pohdinnan keskiössä on tutkimusaineistosta nousseiden havaintojen merkitys suhteessa asetettuihin tutkimusongelmiin sekä aiempaan tietoon.

### 6.1 Johtopäätökset

Tutkimuksen pääongelmaa lähestyttiin kolmen alaongelman kautta, jotka käsittelivät varmennusmenetelmiä, sosiaalisen vastuun erityisiä haasteita sekä tarkastajien ja organisaatioiden välistä vuorovaikutusta. Koska kyseessä on laadullinen tutkimus, on tärkeää tunnistaa, että johtopäätökset rakentuvat tutkijan oman ymmärryksen ja teoreettisen viitekehyksen vuorovaikutuksessa. Merkitykset eivät siis nouse aineistosta yhtenä totuutena, vaan syntyvät sen kautta, miten tutkija tulkitsee aineistoa suhteessa aikaisempaan tietoon sekä omiin käsityksiin varmennustyöstä. (Puusa & Juuti 2020, osa 3.)

Tutkimuksen perusteella voidaan päätellä, että rajoitetun varmuuden saavuttaminen kestävyysraportoinnin sosiaalisen vastuun osa-alueella edellyttää kolme keskeistä tekijää: monitahoisia ja kontekstisidonnaisia varmennusmenetelmiä, ammattitaitoa kohdata laadullisen raportoinnin erityishaasteet sekä luottamuksellista vuorovaikutusta organisaation kanssa. Näiden tekijöiden yhdistelmä mahdollistaa sen, että varmentaja kykenee muodostamaan perustellun ja tasapainoisen johtopäätöksen raportoidun tiedon oikeellisuudesta ja luotettavuudesta.

Ensimmäinen johtopäätös koskee varmennusmenetelmiä. Tutkimuksessa havaittiin, että varmentajat käyttävät sosiaalisen vastuun tietojen luotettavuuden arvioimiseksi monipuolisia ja kontekstisidonnaisia menetelmiä. Tieto tällä osa-alueella on usein laadullista, narratiivista ja vaikeasti mitattavaa, mikä erottaa sen perinteisestä taloudellisten tietojen raportoinnista. Varmennuksen painopiste siirtyy tällöin prosessien ymmärtämiseen: miten tieto on kerätty, käsitelty ja raportoitu. Keskeisiä menetelmiä ovat dokumenttien ja prosessien tarkastelu, henkilöstön ja johdon haastattelut, kenttäkäynnit sekä analyttiset toimenpiteet. Erityisesti kaksoisolennaisuusanalyysi nousee merkittäväksi osaksi varmennusta, sillä se toimii raportoinnin sisältöä suuntaavana työkaluna ja mahdollistaa olennaisten aiheiden arvioinnin. Varmentajan tulee ymmärtää analyysin koko prosessi ja sidosryhmävaikutus, jotta hän kykenee arvioimaan tiedon olennaisuutta ja kattavuutta. Menetelmien tehokkuus edellyttää, että varmentaja muodostaa

kokonaisvaltaisen käsityksen yrityksen toiminnasta, riskeistä ja toimintaympäristöstä mikä mahdollistaa varmennustoimenpiteiden tarkoituksenmukaisen kohdentamisen.

Toiseksi sosiaalisen vastuun varmentamiseen liittyy monia haasteita, jotka liittyvät muun muassa tiedon laadulliseen luonteeseen, ESRS-standardien tulkinnanvaraisuuteen ja arvoketjujen monimutkaisuuteen. Kestävyystietojen varmennuksessa ei ole kyse vain siitä mitä raportoidaan, vaan on myös ymmärrettävä mitä on jätetty raportoimatta ja miksi. Kaksoisolennaisuusanalyysi on tässä ratkaisevassa asemassa, sillä se toimii olennaisessa roolissa raportoitavien aiheiden tunnistamisessa. Kaksoisolennaisuusanalyysi osoittautui myös tässä olennaiseksi välineeksi haasteiden hallintaan, sillä sen avulla yhdistetään sidosryhmien odotukset, yrityksen strategia ja raportoitava tieto yhtenäiseksi kokonaisuudeksi. Varmentajalta vaaditaan paitsi syvällistä prosessien arviointia myös tulkinnallista joustavuutta sekä tiivistä yhteistyötä organisaation ja sen sidosryhmien kanssa. Haastatteluista kävi ilmi, että varmentajan osallistuminen analyysin alusta alkaen voi ehkäistä virheellisyksiä ja vahvistaa raportin relevanssia. Myös yrityksen oma ymmärrys raportointivelvoitteistaan vaikuttaa merkittävästi varmennuksen onnistumiseen. Kaksi asiantuntijoista toi esiin, että osa yrityksistä ei vielä täysin hahmota CSRD:n asettamia vaatimuksia, mikä heikentää raportoinnin laatua. Näihin haasteisiin vastataan parhaiten jatkuvan vuoropuhelun ja johdon sitouttamisen avulla. Arvoketjun kattava raportointi on erityisen haastavaa sillä tiedon saatavuus ja luotettavuus vaihtelee merkittävästi. Varmentajan on arvioitava, onko käytössä oleva tieto riittävä varmennuksen tueksi vai tarvitaanko lisätoimenpiteitä. Tutkimuksessa havaittiin, että näitä haasteita voidaan hallita, jos varmentaja yhdistää asiantuntemukseensa eettisen harkinnan ja kontekstin ymmärryksen.

Kolmanneksi tutkimus osoitti, että vuorovaikutus organisaation kanssa on keskeinen osa varmennusprosessia, etenkin sosiaalisen vastuun alueella. Vuorovaikutus ei ole pelkästään tiedonvaihtoa vaan se on olennainen osa koko varmennusprosessin laatua ja uskottavuutta. Haastatellut asiantuntijat korostivat, että ilman luottamuksellista suhdetta ja avointa kommunikaatiota varmentajalla ei ole riittävää pääsyä olennaiseen tietoon. Tämä on erityisen kriittistä silloin kun raportoitava tieto on narratiivista. Varmentajan on osattava kuunnella, tulkita ja ohjata keskustelua niin että raportoinnin sisältö täyttää sekä lakisääteiset vaatimukset että yrityksen toimintaympäristön ja sidosryhmien erityistarpeet. Tutkimuksessa korostettiin, että vuorovaikutuksen laatu vaikuttaa suoraan varmennuksen kattavuuteen ja luotettavuuteen: mitä avoimempaa ja tiiviimpää yhteistyö on, sitä varmemmin kaikki olennaiset näkökulmat tulevat huomioiduksi raportoinnissa. Varmentajan rooli ulottuu tarkastajasta asiantuntijaksi ja tarvittaessa myös neuvonantajaksi, joka auttaa yritystä kehittämään raportointikäytäntöjään. Siten voidaan todeta, että vuorovaikutus muodostaa koko varmennusprosessin ytimen.

Rajoitetun varmuuden saavuttaminen sosiaalisen vastuun osa-alueella edellyttää siis kokonaisvaltaista varmennusotetta, jossa tekninen osaaminen yhdistyy ammatilliseen harkintaan ja vuorovaikutteiseen yhteistyöhön. Kestävyyseraportoinnin erityispiirteet ja sääntelyn uutuus vaativat uudenlaista tulkinnallista lähestymistapaa, jossa varmentaja toimii paitsi tarkastajana myös kehityksen tukijana. Tutkimuksen tulokset tarjoavat ajankohtaista ja käytännönläheistä tietoa sosiaalisen vastuun varmentamisesta ja ovat linjassa voimassa olevan sääntelyn sekä kirjallisuuden kanssa. Kestävyyseraportoinnin sosiaalisen vastuun varmennus rakentuu moniulotteiselle asiantuntijuudelle, jota ohjaavat tekniset, eettiset sekä yhteiskunnalliset aiheet.

## **6.2 Luotettavuuspohdinnat ja tutkimuksen eettisyys**

Laadullisessa tutkimuksessa aineistoon liittyvät merkitykset syntyvät tutkijan tulkinnassa. Tutkimuksen luotettavuus rakentuu ennen kaikkea sille, että tutkija tiedostaa itse rakentavansa nämä merkitykset omien kokemustensa ja teoreettisen ymmärryksensä kautta. Samalla myös se miten teoriaa hyödynnetään ja reflektoidaan, pohjautuu tutkijan omaksumiin käsitteellisiin rakenteisiin ja ymmärrykseen tutkimusilmiöistä. (Puusa & Juuti 2020, osa 4.) Tässä tutkimuksessa luotettavuuden, uskottavuuden ja eettisyyden näkökohdat on pyritty huomioimaan johdonmukaisesti ja monipuolisesti.

Tutkijan esiymmärrys vastuullisuusraportoinnista ja sen sääntelystä on toiminut perustana tutkimusasetelman rakentamiselle, mutta samalla on pyritty tiedostamaan tutkijan oma vaikutus aineiston tulkintaan (Puusa & Juuti 2020, osa 3). Tulkintojen tekemisessä on hyödynnetty jatkuvaa itsearviointia, ja on pyritty tunnistamaan, missä määrin tutkijan omat käsitykset saattavat muokata aineiston analyysiä. Tämä itsetietoisuus tukee tutkimuksen kriittisyyttä ja läpinäkyvyyttä. Teoriaperusta on rakennettu hyödyntämällä monipuolisia lähteitä, mikä vahvistaa sen luotettavuutta ja ehkäisee yksittäisten näkökulmien ylikorostumista. Aineiston ja teorian välinen vuoropuhelu muodostaa analyysin keskeisen lähtökohdan, minkä vuoksi kaikki tietoperustaan sisällytetyt lähteet on valittu ja tarkasteltu kriittisesti.

Tutkimuksen uskottavuutta ja toistettavuutta on pyritty vahvistamaan aineistonkeruun, analyysin ja raportoinnin huolellisella dokumentoinnilla ja läpinäkyvyydellä. Haastattelut tallennettiin ja litteroitiin, mikä mahdollisti aineiston esittämisen ja analyysin toteuttamisen mahdollisimman tarkasti ja luotettavasti. Haastattelujen vuorovaikutteinen luonne on tiedostettu ja on huomioitu, että molemmat osapuolet vaikuttavat toisiinsa aina jossain määrin. (Puusa & Juuti 2020, luku 6.) Tämän vuoksi haastatteluissa on pyritty vähentämään reaktiivisuutta ja johdattelevuutta. Kysymykset on esitetty samassa muodossa ja järjestyksessä kaikille haastateltaville, ja vastauksia on tarkennettu tarvittaessa, jotta vastausten tulkinta olisi mahdollisimman tarkkaa.

Tutkimuksen tavoite ei ole ollut objektiivisen totuuden löytämisessä vaan ilmiön ymmärtämisessä moninäkökulmaisesti. Analyysissä yhdistyvät aineistosta nousevat havainnot ja teoreettinen viitekehys, mikä tukee tulosten luotettavuutta ja uskottavuutta (Puusa & Juuti 2020, luku 9). Lisäksi tutkimusraportin johdantoon sisällytetty peittomatriisi osoittaa teoreettisen ja empiirisen osan keskinäisen yhteyden, vahvistaen tutkimuksen johdonmukaisuutta, laatua ja luotettavuutta. Haastatteluista saadut näkökulmat on analyysin kautta vertailtu aiheesta olemassa olevaan kirjallisuuteen.

Haastateltavien valinnassa pyrittiin ensisijaisesti tavoittamaan KRT-nimikkeen saaneita asiantuntijoita. Koska näitä on etenkin aineistonkeruun aikana Suomessa rajallisesti saavutettavissa ja haastattelujen aikatauluttaminen osoittautui haastavaksi, kriteerejä päätettiin hieman laajentaa. Haastatteluihin valittiin lopulta henkilöitä, joilla on vähintään HT-tutkinto ja kokemusta kestävyystietojen varmentamisesta. Näiden valintojen tavoitteena oli tuottaa mahdollisimman paljon asiantuntevaa ja tutkimusongelmaan relevanttia aineistoa. Lisäksi tietoperustaan on valittu ainoastaan luotettavia ja tutkimusaiheeseen liittyviä lähteitä mikä osaltaan vahvistaa tutkimuksen tieteellistä uskottavuutta ja hyödynnettävyyttä. (Puusa & Juuti 2020, luku 6.)

Tutkimus on toteutettu eettisesti hyvän tieteellisen käytännön mukaisesti, noudattaen Tutkimuseettisen neuvottelukunnan (TENK) vuonna 2012 julkaisemaa HTK-ohjetta. HTK-ohjeen mukaan hyvällä tieteellisellä käytännöllä tarkoitetaan muun muassa sitä, että tutkimuksessa noudatetaan rehellisyyttä, huolellisuutta ja tarkkuutta koko prosessin ajan. Tutkimusmenetelmien tulee olla sekä tieteellisesti päteviä että eettisesti kestäviä ja tutkimuksen tulokset on esitettävä avoimesti ja vastuullisesti. Tutkimus tulee suunnitella ja toteuttaa huolellisesti ja aineisto on tallennettava asianmukaisesti. Tutkimuseettisen neuvottelukunnan mukaan tieteellinen tutkimus on eettisesti hyväksyttävä ja luotettava vain, jos se on toteutettu hyvän tieteellisen käytännön mukaisesti. (TENK 9.10.2023, 1–6.)

Tutkimuseettiset periaatteet ja lupamenettelyt on huomioitu alusta alkaen, ja tutkimuksessa on noudatettu Haaga-Helian tietosuoja-, tietoturva- ja aineistohallintaohjeita.

Aineistohallintasuunnitelma laadittiin tutkimuksen suunnitteluvaiheessa ja se täyttää vaaditut kriteerit. Kaikille tutkimukseen osallistuneille toimitettiin tutkimustiedote sekä suostumuslomake ennen haastattelua. Lomakkeessa ja tiedotteessa kerrottiin selkeästi tutkimuksen tarkoitus, käsiteltävien tietojen luonne, anonymiteetin takaaminen sekä osallistumisen vapaaehtoisuus. Osallistujat allekirjoittivat suostumuslomakkeen ja suostumus varmistettiin vielä suullisesti haastattelun alussa. Haastattelujen nauhoitteet tuhottiin heti litteroinnin jälkeen, kun sovelluksen tekemän litteroinnin tarkkuus oli varmistettu. Litteroidusta aineistosta poistettiin kaikki yksilöivät

tiedot, jotta osallistujien anonymiteettiä voitiin säilyttää. Toimenpiteet osoittavat, että tutkimuksessa on kiinnitetty erityistä huomiota sekä eettisiin periaatteisiin että vastuulliseen aineistohallintaan.

### **6.3 Jatkotutkimusehdotukset ja oman oppimisen arviointi**

Tämä tutkimus on tarjonnut ajankohtaisen ja syvällisen katsauksen siihen, miten kestävyysraportointitarkastajat saavuttavat rajoitetun varmuuden sosiaalisen vastuun osa-aluetta varmentaessaan. Tutkimuksen tulokset avaavat kuitenkin samalla uusia kysymyksiä ja kehityssuuntia, joita jatkotutkimuksissa olisi hyödyllistä tarkastella. Yksi merkittävä jatkotutkimuksen kohde voisi olla varmennuksen yhdenmukaisuus eri toimijoiden välillä erityisesti siirtymävaiheessa, jolloin standardien tulkinnat ja käytännöt hakevat vielä muotoaan. Myös samankaltaisen tutkimuksen toteuttaminen kestävyysraportin toisille osa-alueille olisi mielenkiintoista. Lisäksi olisi tarpeen tutkia tarkemmin millaisin edellytyksin siirtymä rajoitetusta varmuudesta kohtuulliseen olisi realistisesti toteutettavissa eri kokoisissa ja eri resursseilla toimivissa organisaatioissa. Myös kaksoisolennaisuusanalyysin roolia ja käytäntöjä voisi tarkastella erillisenä tutkimuksena, sillä sen toteuttaminen vaikuttaa suoraan raportoinnin laatuun.

Opinnäytetyö- ja tutkimusprosessi on ollut erittäin opettavainen ja kokonaisvaltaisesti asiantuntijuutta kehittävä kokemus. Aihealueen monimutkaisuus ja sen jatkuva muuttuminen opinnäytetyöprosessin aikana ovat haastaneet syventämään ymmärrystä sekä vastuullisuusraportoinnin sisällöstä että sen sääntelyn ja varmentamisen erityispiirteistä. Prosessi on vahvistanut kriittistä ajattelukykyä, aineiston analysoinnin taitoja ja tutkimuksellista otetta, mutta myös lisännyt ymmärrystä tutkijan roolista ja vastuista erityisesti laadullisessa tutkimuksessa. Tutkimuksen toteuttaminen haastatteluiden kautta kehitti vuorovaikutustaitoja sekä kykyä rakentaa luottamuksellinen mutta myös luotettavaa tietoa tuottava tutkimustilanne. Tutkimuksen myötä saavutettiin syvempi käsitys siitä, kuinka monitahoista ja ammatillista harkintaa vaativaa kestävyystiedon varmennus on. Pelkkä sääntelyn tuntemus ei riitä, vaan tarvitaan myös kykyä ymmärtää liiketoiminnan ja yhteiskunnan välistä dynamiikkaa sekä kommunikointia eri sidosryhmien kanssa avoimesti ja tavoitteellisesti. Tämä oppimisprosessi on kokonaisuudessaan vahvistanut asiantuntijuutta, sekä lisännyt kiinnostusta syventyä jatkossa tarkemmin vastuullisuuden varmentamiseen sekä sen kehittämismahdollisuuksiin.

## Lähteet

Aspholm, I. 18.6.2024. Kestävyyseraportit varmennetaan kestävyyssvarmennusstandardien mukaisesti. Suomen Tilintarkastajat. Luettavissa:

<https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/kestavyysraportit-varmennetaan-kestavyysvarmennusstandardien-mukaisesti/>. Luettu: 16.9.2024.

Aspholm, I. 24.9.2024. Kansainvälinen kestävyyseraportin varmennusstandardi hyväksytty. Suomen Tilintarkastajat. Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/kansainvalinen-kestavyysraportin-varmennusstandardi-hyvaksyty/>. Luettu: 27.10.2024.

Aspholm, I. 21.11.2023. Yrityksen tilintarkastaja myös kestävyyseraportointitarkastaja. Suomen Tilintarkastajat. Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/yrityksen-tilintarkastajasta-myos-kestavyysraportointitarkastaja/>. Luettu: 3.5.2025.

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2013/34/EU, annettu 26 päivänä kesäkuuta 2013, tietäntyyppisten yritysten vuositilinpäätöksistä, konsernitilinpäätöksistä ja niihin liittyvistä kertomuksista, Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta ja neuvoston direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY kumoamisesta.

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2022/2464, annettu 14 päivänä joulukuuta 2022, asetuksen (EU) N:o 537/2014, direktiivin 2004/109/EY, direktiivin 2006/43/EY ja direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta yritysten kestävyyseraportoinnin osalta.

Euroopan parlamentti 20.3.2024. Loppu viherpesulle: miten EU sääntelee ympäristövaihteita. Luettavissa: <https://www.europarl.europa.eu/topics/fi/article/20240111STO16722/loppu-viherpesulle-miten-eu-saantelee-ymparistovaihteita>. Luettu: 3.5.2025.

Halonen, K. & Steiner, M. 2010. Tilintarkastusprosessi käytännössä. Alma Talent. Helsinki. E-kirja. Luettu: 25.11.2024.

Harmaala, M. & Jallinoja, N. 2012. Yritysvastuu ja menestyvä liiketoiminta. 1. painos. Alma Talent. Helsinki. E-kirja. Luettu: 4.5.2025.

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

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

Horsmanheimo, P. & Steiner, M. 2017. Tilintarkastus – asiakkaan opas. Talentum Pro. Helsinki. E-kirja. Luettu: 9.12.2024.

Horsmanheimo, P., Steiner, M. & Kisanlahti T. 2017. Tilintarkastuslaki ja EU:n uudistunut tilintarkastussäätely – kommentaari. 1., uudistettu painos. Alma Talent. Helsinki. E-kirja. Luettu: 10.12.2024.

Ikäheimo, S., Malmi, T. & Walden, R. 2024. Yrityksen laskentatoimi. 9., uudistettu painos. Alma Insights. Helsinki. E-kirja. Luettu: 5.12.2024.

Kaarto, E. 26.3.2025. Vastuullisuus ja ESG-raportointi murroksessa – mihin yritysten on varauduttava? Procountor blogi. Luettavissa: <https://procountor.fi/blogi/vastuullisuus/>. Luettu: 2.5.2024.

Kisanlahti, T. 2024a. Kirjanpitolaki – kommentaari. Alma Talent. Helsinki. E-kirja. Luettu: 16.9.2024.

Kisanlahti, T. 11.3.2025. Suuryritysten kiperä pulma: miten komission ehdotus hallinnollisen taakan vähentämiseksi vaikuttaa kestävyysraportointiin tältä vuodelta. Työ- ja elinkeinoministeriö. Luettavissa: <https://tem.fi/-/suuryritysten-kipera-pulma-miten-komission-ehdotus-hallinnollisen-taakan-vahentamiseksi-vaikuttaa-kestavyysraportointiin-talta-vuodelta->. Luettu: 2.5.2025.

Kisanlahti, T. 2024b. Tilinpäätösasiakirjat ja tilintarkastus sekä kestävyysraportointi. Teoksessa Villa, S. (toim.). Yritysoikeus. Oikeuden perusteokset, osa 3, luvut 7–8. 5. uudistettu painos. Alma Media Finland. Helsinki. E-kirja. Luettu: 7.12.2024.

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

Kirjanpitolaki 1336/1997.

Knuutinen, R. 2023. Vapaaehtoinen ja pakollinen veroraportointi verotuksen läpinäkyvyyden edistäjänä. Juridiikan artikkelit. Alma Talent Oy. E-kirja. Luettu: 9.12.2024.

Koipijärvi, T. & Kuvaja S. 2017. Yritysvastuu – johtamisen uusi normaali. Helsingin seudun kauppakamari. 1. painos. Printon. Viro. E-kirja. Luettu: 4.5.2025.

KPMG 2025. Are you ready for ISSA 5000? An enhanced assurance standard for sustainability reporting. Luettavissa: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmgsites/xx/pdf/2025/01/issa-5000-talkbook.pdf.coredownload.inline.pdf>. Luettu: 21.4.2025.

- Kulovesi, K., Mähönen, M. & Laininen, J. 2024. Ilmasto-oikeus. Globaali ilmasto-oikeus ja Suomi. Alma Talent Oy ja Juristiliiton Kustannus. Helsinki. E-kirja. Luettu: 9.12.2024.
- Laine, R. 15.1.2024. Tilintarkastuksen ABC – ymmärrä tilintarkastajaasi. Tilisanomat. Luettavissa: <https://tilisanomat.fi/tilintarkastus/tilintarkastuksen-abc-ymmarra-tilintarkastajaasi>. Luettu: 3.5.2025.
- Leppiniemi, J., Kaisanlahti, T. & Tikkanen, T. 2024. Liikekirjanpito. Viimeisin päivitys 7.10.2024. Alma Media. E-kirja. Luettu: 9.12.2024.
- Merikanto, M. 13.11.2024. Eduskunta hyväksyi uudet kokorajat. Taloushallintoliitto. Luettavissa: <https://taloushallintoliitto.fi/eduskunta-hyvaksyi-uudet-kokorajat/>. Luettu: 25.11.2024.
- Niskala, M. & Palmuaro, S. 2023. Uudet kestävyysraportointivaatimukset: mitä ne tarkoittavat käytännössä? Alma Talent. Helsinki. E-kirja. Luettu: 4.9.2024.
- Patentti- ja rekisterihallitus 4.1.2024. Ohje kestävyysraportointitarkastajaksi rekisteröitymiseen. Luettavissa: <https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastajille/ohjeet/ohje-kestavyysraportointitarkastajaksi-rekisteroitymiseen-.html>. Luettu: 10.9.2024.
- Puukkoniemi, T. 21.12.2022. Varmennuksen tasot – mitä ovat limited vs. reasonable assurance? ST ESG Palvelu. Luettavissa: <https://esgpalvelu.fi/varmennuksen-tasot-mita-ovat-limited-vs-reasonable-assurance/>. Luettu: 16.9.2024.
- Puusa, A. & Juuti, P. 2020. Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät. Gaudeamus Oy. Helsinki. E-kirja. Luettu: 7.4.2025.
- Ruohonen, J. 27.11.2023. Yrityksen kestävyysraportoinnin varmentaminen ja odotuskuilu. Tilisanomat. Luettavissa: <https://tilisanomat.fi/tilintarkastus/yrityksen-kestavyysraportoinnin-varmentaminen-ja-odotuskuilu>. Luettu: 16.9.2024.
- Silvola, H., Peill, E., Aspholm, I. & Kaisanlahti, T. 2024. ESG ja kestävyysraportointi: yritysjohdon vastuu ja mahdollisuus. ST-Akatemia Oy. Helsinki. E-kirja. Luettu: 6.9.2024.
- Suomen Tilintarkastajat 2.9.2024. Hallituksen esitys kirjanpitolain raja-arvoista eduskunnan käsittelyssä syksyllä. Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/uutiset/hallituksen-esitys-kirjapitolain-raja-arvoista-eduskunnan-kasittelyssa-syksylla/>. Luettu: 4.9.2024.
- Suomen Tilintarkastajat 16.1.2025. Kestävyysraportoinnin varmennus. Suomen Tilintarkastajat ry:n suosituksia. 1/2025. Helsinki. Luettavissa: [https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2025/01/Kestavyysraportoinnin-varmennussuositus-2024\\_FINAL-ST-ry.pdf](https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2025/01/Kestavyysraportoinnin-varmennussuositus-2024_FINAL-ST-ry.pdf). Luettu: 19.4.2025.

Suomen Tilintarkastajat 8.12.2023. Kestävyyssraportointitarkastajien rekisteröinti on alkanut. Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/uutiset/kestavyysraportointitarkastajien-rekisterointi-alkaa/>. Luettu: 10.9.2024.

Suomen Tilintarkastajat 22.4.2025. Omnibus-paketin muutosehdotusten vaikutus kestävyysraportointivelvollisuuteen Suomessa vuonna 2025. Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/omnibus-paketin-muutosehdotusten-vaikutus-kestavyysraportointivelvollisuuteen-suomessa-vuonna-2025/>. Luettu: 2.5.2025.

Suomen Tilintarkastajat 17.2.2025. Pk-yritysten kestävyysraportointiin oma VSME-standardi. Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/pk-yritysten-kestavyysraportointiin-oma-vsme-standardi/>. Luettu: 21.4.2025.

Suomen Tilintarkastajat 7.11.2023. Tilinpäätösdirektiivin yritysten kokorajoihin on ehdotettu muutoksia. Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/uutiset/tilinpaatosdirektiivin-yritysten-kokorajoihin-on-ehdotettu-muutoksia/>. Luettu: 4.9.2024.

TENK 9.10.2023. Hyvä tieteellinen käytäntö ja sen loukkausepäilyjen käsitteleminen Suomessa. Tutkimuseettisen neuvottelukunnan ohje 2012. Luettavissa: <https://tenk.fi/fi/ohjeet-ja-aineistot/HTK-ohje-2012>. Luettu: 9.5.2025.

Tilintarkastuslaki 1141/2015.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Kustannusosakeyhtiö Tammi. Helsinki. E-kirja. Luettu: 9.12.2024.

Työ- ja elinkeinoministeriön asetus tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä 1442/2015.

Työ- ja elinkeinoministeriön asetus tilintarkastajan hyväksymisedellytyksistä annetun työ- ja elinkeinoministeriön asetuksen muuttamisesta 392/2024.

VN/9109/2025, Luonnos hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi mahdollisuudesta lykätä kirjanpitolain 7 luvun soveltamista.

## **Liitteet**

### **Liite 1. Haastattelukysymykset**

- Mitä menetelmiä käytätte kerätäksenne riittävää evidenssiä kestävyysraportoinnin sosiaalisen vastuun (osa-alueen) varmentamisessa?
- Miten varmennatte sosiaalisen vastuun (osa-alueen) tiedon oikeellisuutta ja luotettavuutta?
- Miten kuvailisit rajoitetun varmuuden tason täyttyneen tämän osa-alueen varmentamisessa, verrattuna tulevaisuudessa (2028 alkaen) vaadittavaan kohtuulliseen varmuuteen?
- Millaisia ovat yleisimmät haasteet, joita sosiaalisen vastuun varmentamiseen liittyy ja miten kohtaatte nämä haasteet?
- Miten tarkastajien ja organisaatioiden välinen vuorovaikutus vaikuttaa sosiaalisen vastuun tarkastamiseen?