



Kestävyyssraportoinnin datan saanti ja varmennus

Gramoz Perquku

Haaga-Helia ammattikorkeakoulu

Tradenomi

Opinnäytetyö

2026

Tiivistelmä

Tekijä(t) Gramoz Perquku
Tutkinto Tradenomi
Raportin/Opinnäytetyön nimi Kestävyysraportoinnin datan saanti ja varmennus
Sivu- ja liitesivumäärä 47 + 4
<p>Kestävyysraportointidirektiivin (CSRD) mukaan EU:lla toimivien suuryhtiöiden tulisi julkaista ensimmäiset kestävyysraportoinnit vuonna 2025. Tämä on kuitenkin lykkääntynyt EU:n Omnibus ehdotuksen myötä vuoteen 2027. Yhtiöiden kestävyysraportointien muuttuessa vakinaiseksi tilintarkastuksessa halusin selvittää kestävyysraportointitarkastajien käytännön työssä liittyvää kestävyysraportoinnin datan saantia sekä varmennusta.</p> <p>Tutkimuksen alaongelmiksi muodostuivat: Miten luotettavat ovat yhtiöiden käyttämät tunnusluvut ja mittarit kestävyysraportoinnissa? Millä tasolla koette datan laadun olevan nyt ja siihen liittyen onko yhtiöiden siirtymässä kestävyysraportointidirektiivissä ollut haasteita luotettavan datan saannin kannalta? Mitkä ovat suurimmat haasteet yrityksillä datan keruussa ja raportoinnissa? millä varmennustoimilla varmistetaan saadun datan luotettavuus? mitä datatyökaluja yhtiöt käyttävät datan keräämistä kestävyysraportointia varten? Tutkimus toteutettiin syksyllä 2025 ja jatkui kevääseen 2026 asti. Tutkimuksessa on käytetty tekoälyä lähteiden etsimiseen, sekä kappaleen 7.1.3 johtopäätöksien muotoiluun akateemisempaan muotoon.</p> <p>Tutkimuksen tietoperustassa käsiteltiin ensin itse kestävyysraportointia, sekä kestävyysraportoinnin pohjalla olevia ESG-käsitteitä sekä kaksoisolennaisuutta. Tästä johdan tietoperustaan toiseen osaan, jossa käsitellään kestävyysraportointimittareita. Tämän kohdan, sekä siitä johdettujen alalukujen tarkoituksena on käsitellä mitä standardeja ja mittareita käytetään itse kestävyysraportointidatan tuottamiseen. Koska CSRD:n liittyviä mittareita ja standardeja on useampia, halusin tehdä osiosta mahdollisimman helppolukuisen sekä rajasin käytettyjä standardeja ESRS:n standardeihin, jotka ovat kattavimmat, tunnetuimmat sekä käytetyimmät kestävyysraportoinnin mittareita.</p> <p>Tutkimuksen menetelmäksi valittiin kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimusmenetelmä. Aineisto kerättiin anonyymien Webropol-kyselytutkimuksen avulla. Kyselytutkimuksen vastaajat olivat työskentelemässäni tilintarkastusyhteisössä olevia kestävyysraportointitarkastustiimin jäseniä, jotka pystyivät kertomaan kestävyysraportointitarkastuksen käytännön työstä.</p> <p>Tutkimuksen perusteella voidaan päätellä, että yhtiöiden tuottaman kestävyysraportointidatan kohtalainen taso ovat yhtiöillä saavutettavissa kestävyysraportointitarkastajien rajoitetun varmuuden periaatteen mukaisesti. Yhtiöillä on kuitenkin vielä paranemisen varaa kestävyysraportointidatan tuottamiseen kestävyysraportointitarkastajille. Suurimmat koetut haasteet olivat esimerkiksi virheelliset laskentakäytännöt, raportoinnin aikataulupaineet, vaihtelevat raportointitavat ja erilaiset yhtiöiden käyttämät IT-järjestelmät sekä manuaalinen datan käsittely kestävyysraportointivelvollisten yhtiöiden puolelta.</p>
Asiasanat Kestävyysraportointidirektiivi (CSRD), kestävyysraportointitarkastus, Kestävyysraportointistandardit, kestävyysraportointidata, ESRS

Sisällys

1	Johdanto	1
1.1	Tutkimuksen tavoite ja rajaus	1
1.2	Tutkimuksen rakenne ja peittomatriisi.....	2
2	Kestävyysraportointi ja sen tarkastus.....	4
2.1	Kestävyysraportointitarkastuksen varmennustaso.....	6
2.2	ESG	8
2.3	Kaksoisolennaisuus	9
3	Kestävyysraportoinnin varmennustoimet yleisellä tasolla	11
3.1	Kaksoisolennaisuuden varmennus	12
4	Kestävyysraportointimittarit	14
4.1	Kestävyysraportoinnin mittarit.....	15
4.1.1	ESRS E-standardit ja mittarit.....	16
4.1.2	ESRS S-mittarit	17
4.1.3	ESRS G-mittarit.....	19
5	Tutkimuksen toteutus	21
5.1	Tutkimusmenetelmä.....	21
5.2	Aineistonkeruumenetelmä	21
5.3	Tutkimusaineiston analyysi.....	22
6	Tulokset.....	23
6.1	Kestävyysraportointitarkastajien luotto yhtiöiden käyttämille tunnusluvuille ja mittareille (esim. ESRS-mittarit)	23
6.2	Millä tasolla kestävyysraportointitarkastajat kokevat saadun kestävyysraportointidatan laadun olevan nyt?	25
6.3	Suurimmat haasteet yrityksille datan keruussa ja raportoinnissa	27
6.4	Millä varmennustoimilla varmistetaan saadun datan luotettavuus kestävyysraportoinnissa?	28
6.5	Mitä datatyökaluja yritykset käyttävät kestävyysraportoinnissa datan keräämistä varten ja miten yritykset keräävät dataa näihin?.....	31
7	Pohdinta	33
7.1	Keskeiset tulokset ja johtopäätökset.....	33
7.1.1	Yhtiöiden käyttämien kestävyysraportointimittareiden luotettavuus sekä kestävyysraportoinnin datan laatu	33
7.1.2	Yhtiöiden suurimmat haasteet kestävyysraportointidatan keruussa ja raportoinnissa, sekä kestävyysraportointidatan varmennus.....	34
7.1.3	Johtopäätökset.....	35

7.2 Tulosten luotettavuus ja eettisyys	36
7.3 Jatkotutkimusehdotukset	38
7.4 Oman oppimisen pohdinta	39
Lähteet.....	41
Liitteet	48
Liite 1. Tutkimustiedote.	48
Liite 2. Suostumuslomake Webropol-kyselyssä.....	50
Liite 3. Webropol-kysymykset	51

1 Johdanto

Aloitin opintoni Haaga-Helian ammattikorkeakoulussa 2023 keväällä tietämättä, mikä ammattikorkeakoulun opinnoista tulisi olemaan kiinnostuksen aiheenani. Opintojeni aikana aloin kiinnostumaan ulkoisesta laskennasta sekä yritys vastuusta ja kestävydestä. Juuri näihin aikoihin EU:ssa säädettiin lakisääteinen kestävyysraportointidirektiivi, joka yhdistäisi nämä täydellisesti. Ilmastonmuutoksen ja luonnon monimuotoisuuden katoamisen kiihdyttyä ekonomisen kehityksen kehittymisen myötä, yhtiöiltä vaaditaan aitoa vastuuta omasta liiketoimintaympäristöstään sekä kestäviä liiketoimintamalleja. Kestävyysraportointitarkastus on tullut tilintarkastajille uudeksi työalueeksi ja tähän liittyy suoraan kestävyysraportointiin liittyvän datan varmennus.

Opinnäytetyöni aihe on ajankohtainen, sillä EU:n kestävyysraportointidirektiivin eli CSRD:n mukaiset ensimmäiset kestävyysraportit olisi pitänyt olla julkaistuna vuoden 2025, mutta tämä muutettiin vuodelle 2027, jotta yhtiöt eivät raportoisi vain yhden vuoden ennen kuin ne mahdollisesti poistuisivat CSRD:n piiristä. (BDO Suomi 2025).

Yksi suurimmista kysymyksistäni näihin liittyen on ollut itse kestävyysraportointiin vaadittu datan keräämisen ja varmennukseen liittyvä käytännön työ, sillä kestävyysraportoinnissa esitetty tieto tulee suoraan kestävyysraporttia esittävältä yhtiöltä. Opinnäytetyöni aiheen valinnan suurin tekijä oli aito kiinnostus aihetta kohtaan sekä halu työskennellä tulevaisuudessa kestävyysraportointiin liittyvissä tehtävissä.

1.1 Tutkimuksen tavoite ja rajaus

Tutkimukseni tavoitteena on lisätä ymmärrystä itse kestävyysraportoinnin käytännön työhön liittyen. Kestävyysraportoinnista löytyy paljon materiaalia, mutta konkreettisia esimerkkejä ja tapoja kestävyysraportoinnissa saadun tiedon keräämisestä ja varmentamisesta on ollut vielä vähäistä. Näistä syistä keskityn pelkästään kestävyysraportointia varten datan keräämiseen ja varmennukseen, sillä nämä liittyvät aiheeseen ja haluan tuoda näitä enemmän esiin lukijalle, itselleni sekä muille aiheesta kiinnostuneille.

Opinnäytetyölläni olisi merkitystä opiskelijoille, jotka ovat kiinnostuneet kestävyysraportoinnin käytännön työstä sekä haluavat tietää, kuinka luotettavana annettua kestävyysraportointidataa voidaan pitää. Opinnäytetyölle lisää merkitystä tuo yhtiöiden lisääntynyt vastuu niiden aiheuttamista ympäristöhaitoista sekä -vaikutuksista, sekä mahdollisista kehittämisen kohteista kestävyysraportointiin liittyen. Opinnäytetyön tutkimuksen tavoitteena on tuottaa tietoa siitä, miten kestävyysraportointitarkastusta suoritetaan ja mikä toimii kestävyysraportointitarkastuksen pohjana. Tutkimuksen

tulokset lisäisivät lukijan ymmärrystä kestävyysraportoinnin ja sen tarkastukseen liittyviä käytännön prosesseja paremmin.

Opinnäytetyöni tutkimusongelmaksi näistä syistä valikoitui:

Miten kestävyysraportoinnissa saadun datan voidaan varmentaa olevan luotettavaa, tarkkaa sekä johdonmukaista?

Pääongelmasta johdetut alaongelmat ovat:

1. Miten luotettavia ovat yhtiöiden käyttämät tunnusluvut ja mittarit kestävyysraportoinnissa?
2. Millä tasolla on koettu datan laadun olevan tällä hetkellä? Onko yhtiöiden siirtymässä kestävyysraportointidirektiivissä ollut haasteita luotettavan datan saannin kannalta?
3. Mitkä ovat suurimmat haasteet yrityksillä datan keruussa ja raportoinnissa?
4. Millä varmennustoimilla on varmistettu saadun datan luotettavuus?
5. Mitä datatyökaluja yhtiöt käyttävät datan keräämistä kestävyysraportointia varten?

Tietoperustassa avaan ensin kestävyysraportointidirektiivin mukaisen kestävyysraportoinnin taustaa, syitä sekä perusasioita. Tässä tulemme käymään läpi ESG-käsitteitä sekä kaksoisolennaisuutta ja miten se toimii kestävyysraportoinnin perustana yhtiöille. Tulen myös avaamaan lyhyesti miksi kestävyysraportoinnin tarkastus on jäänyt tilintarkastajille.

Tämän jälkeen avaan, ESRS-standardien käyttöä kestävyysraportoinnissa ja mitä mittareita niihin kuuluu hieman yksityiskohtaisemmalla tasolla. Tietoperustassa tulen käymään läpi kestävyysraportointitarkastuksen varmennustoimeenpiteitä yleisellä tasolla sekä ESRS-standardien tasolla.

1.2 Tutkimuksen rakenne ja peittomatriisi

Tutkimus alkaa johdannosta, jonka jälkeen käsittelen tietoperustassa kestävyysraportointia ja siihen liittyviä varmennustoimeenpiteitä yleisellä tasolla. Tämän jälkeen tietoperustassa siirryn käsittelemään kestävyysraportointimittareita sekä niihin liittyviä yksityiskohtaisempia varmennustoimeenpiteitä. Tämän jälkeen käyn läpi tutkimuksen toteutuksen ja tulokset läpi. Tutkimusten tuloksen jälkeen tulee pohdinta-osio, jossa kerron mietteet tutkimuksesta, tutkimuksen johtopäätökset, tulosten luotettavuudesta, jatkotutkimuksen kohteet sekä oman oppimisen pohdinnan. Tutkimuksen liitteinä ovat tutkimistiedote, suostumuslomake sekä haastattelukysymysrunko.

Alla olevassa peittomatriisissa on esitettyä tutkimuksen alaongelmat sekä niihin liittyvät tietoperustan luvut, tulososion luvut ja tulososioon liittyvät haastattelurungon kysymykset.

Alaongelmat	Tietoperusta (luku)	Tulokset (luku)	Webropol-kysymykset
Miten luotettavat ovat yhtiöiden käyttämät tunnusluvut ja mittarit kestävyysraportoinnissa?	4; 4.1; 4.1.1; 4.1.2; 4.1.3	6.1	1.
Millä tasolla saadun datan laatu on nyt? Onko yhtiöiden siirtymässä kestävyysraportointidirektiivissä ollut haasteita luotettavan datan saannin kannalta?	2.; 2.2; 3; 3.1; 3.1.1; 3.1.2; 3.1.3	6.2	2.
Mitkä ovat suurimmat haasteet yrityksillä datan keruussa ja raportoinnissa?	2; 4	6.3	3.
Millä varmennustoimilla varmistetaan saadun datan luotettavuus?	2; 2.1; 2.2.; 3; 3.1	6.4	4.
Mitä datatyökaluja yhtiöt käyttävät datan keräämistä kestävyysraportointia varten?	4; 4.1; 4.1.1; 4.1.2; 4.1.3	6.5	5.

2 Kestävyyseraportointi ja sen tarkastus

Jotta saamme paremman käsityksen kestävyysraportoinnissa käytetystä datasta, meidän tulisi ymmärtää kestävyysraportoinnin taustaa.

Vuonna 2023 EU-alueella astui voimaan kestävyysraportointidirektiivi, CSRD eli Corporate Sustainability Reporting Directive, jonka myötä kestävyysraportoinnista tuli pakollista pörssiyrityksille, suur-yrityksille, vakuutus- ja luottolaitoksille sekä EU:n ulkopuolella oleville yrityksille, jotka toimivat EU-maiden sisällä. (Taloushallinto s.a.).

Kestävyysraportointi sekä siihen liittyvä yritysvastuun käsite käsittävät yrityksen taloudellisen hyvinvoinnin ohella ympäristöllisen, sosiaalisen ja hallinnollisen näkökulman. Sillä pyritään ehkäisemään yritystoiminnan negatiivisia vaikutuksia ympäristöön ja samalla edistämään positiivisia vaikutuksia. Yritysvastuussa tarkastellaan yrityksen toimintaa osana yhteisöjä, luontoa ja yhteiskuntaa. (Taloushallinto s.a.).

Yhtiöiden tulee siis raportoida aiheuttamistaan ympäristöllisistä, sosiaalisista, taloudellisista sekä hallinnollisista vaikutuksista. Kirjanpitolain 7 luvun 7§ mukaan yhtiöiden täytyy myös raportoida toteutuneista toimistaan tosiallisten tai mahdollisten ympäristöön ja yhteisöihin kohdistuneiden haittavaikutusten tunnistamisesta, seuraamisesta, ehkäisystä, lieventämisestä, korjaamisesta ja poistamisesta. (Kirjanpitolaki 1336/1997).

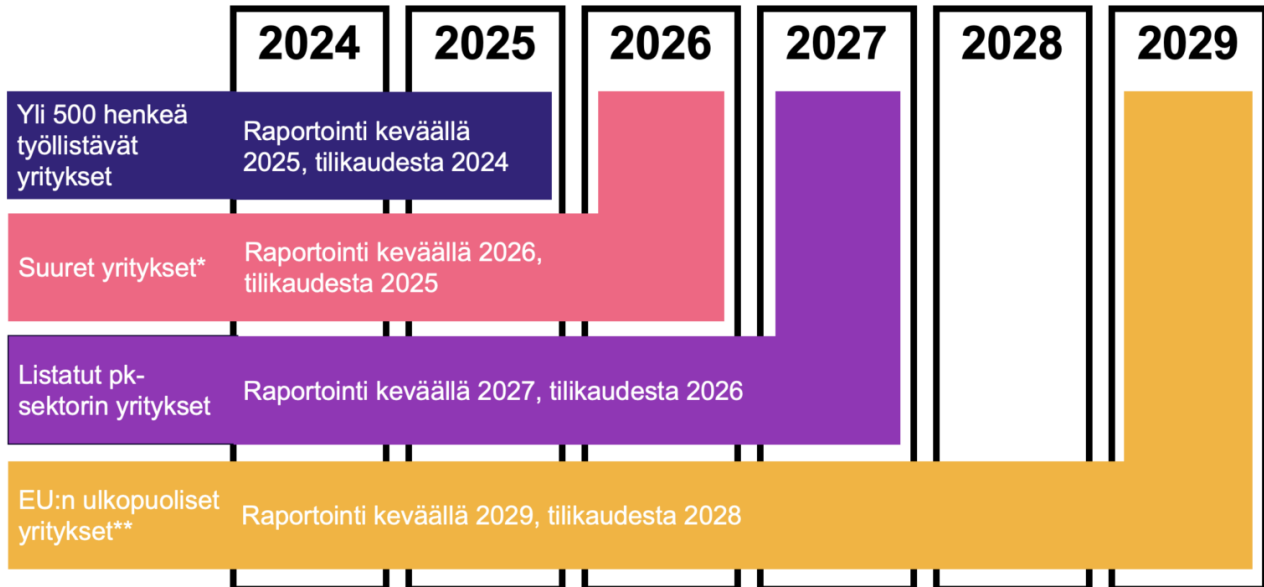
Suomen kirjanpitolain mukaan, yhtiön tulee suorittaa tilinpäätöksestä erillinen kestävyysraportti, mikäli yhtiön koko kynnyseltään täyttää kestävyysraportointivelvollisuuden vaatimukset. Kirjanpitolain mukaan kestävyysraportoinnin säännöksiä sovelletaan suuryrityksiin, suurkonsernin emoyrityksiin, pörssilistattuihin pienyrityksiin ja pörssilistattuihin pk-yrityksiin. Emoyritys, joka laatii konsernikestävyysraportin ei kuitenkaan ole velvollinen laatimaan kestävyysraporttia erikseen omasta toiminnastaan. (Kirjanpitolaki 1336/1997).

Tällä hetkellä kestävyysraportointivelvollisten joukkoon kuuluvat suuret yritykset, jotka ylittävät seuraavat kynnysarvot. Kirjanpitolain luvun 1 4 c § mukaan suuryrityksen kynnysarvoina taseen loppusumman täytyy olla 25 000 000 euroa, liikevaihto 50 000 000 euroa sekä tilikauden aikana tulisi olla yrityksellä palveluksessa keskimäärin 250 henkilöä. Suuryhtiöiden tulee ylittää vähintään kaksi edellä mainituista raja-arvoista. (Kirjanpitolaki 1336/1997).

Kestävyysraportoinnin laatiminen on pörssilistatuille pien- ja pk-yrityksille vieläkin vapaaehtoista. Mikäli pien- ja pk-yritykset suorittavat kestävyysraportointia, ne käyttävät vapaaehtoisen kestävyysraportoinnin raportointistandardin viitekehystä eli VSME:tä. (Bureau Veritas s.a.). Vapaaehtoista VSME kestävyysraporttia ei tarvitse tarkastaa kestävyysraportointitarkastajan toimesta ja

useimmat pien- ja pk-yritykset pitävät vapaaehtoista kestävyysraportin laatimista tapana saada kilpailuetua muihin toimialan yrityksiin. (Dekra s.a.; Zamboni s.a.).

Kestävyysraportointi on tehty porrastetusti ja alempana on kuva CSRD:n aikataulusta:



*Suuri yritys = Kun 2/3 tekijästä ylittyy; keskimääräinen työntekijämäärä on 250, nettoliikevaihto on 50 MEUR ja/tai taseen loppusumma on 25 MEUR

**EU:n ulkopuolinen yritys = Nettoliikevaihto EU:ssa on vähintään 150 MEUR ja yhtiöllä on EU:ssa tytäryhtiö tai pysyvä toimipaikka

Kuva 1. Kestävyysraportoinnin aikataulu. (Talouhallintoliitto s.a).

Kuvassa tulee selkeästi esiin kestävyysraportointidirektiivin aikataulu erikokoisille yrityksille sekä EU:n ulkopuolisille yrityksille. Kestävyysraportointidirektiiviin liittyvät lainsäädännöt ovat olleet jatkuvasti muuttuvia ja vuoden 2025 keväällä esitettiin EU-komission kestävyysraportointidirektiiviin liittyvä Omnibus Simplification paketti. Tämä tulee siirtämään suuryhtiöiden aikataulua kestävyysraporttien toimittamista. (BDO Suomi 2025). Vuodesta 2025 alkaen raportointivelvollisten yhtiöiden raportoinnin aikataulua siirretään kahdella vuodella vuoteen 2027. Tämän tarkoituksena on estää tilanne, jossa yritykset joutuisivat raportoimaan vain yhden vuoden, ennen kuin mahdollisesti poistuisivat CSRD:n piiristä tai jos tulee muita muutoksia raportointivelvollisuuteen. Ensimmäisen aalon yritykset kuitenkin jatkavat kestävyysraportointidirektiivin aikataulussa normaalisti, eli ennen vuotta 2025 olleet raportointivelvolliset suuryritykset. (BDO Suomi 2025).

Kestävyysraportointidirektiivi asetettiin voimaan, koska kestävyysraportointivelvollisuus varmistaa, että vastuullinen ja kestävä liiketoiminta olisi osana yhtiöiden pitkäaikaista liiketoimintasuunnitelmaa sekä yhtiöiden kestävyysraportoinnit olisivat vertailukelpoisia sekä läpinäkyviä niin kuluttajan, kuin sijoittajien näkökulmasta. Näin pyritään varmistaa, että yhtiöt oikeasti panostavat ympäristön

kuormituksen vähentämiseen sekä yhtiöiden toimimissa yhteisöissä hyvinvoinnin edistämiseen. (Sigurjonsson 5.5.2025).

Kestävyysraportointidirektiivi veloitteensa lisäksi tukee EU:n Green Dealia, jonka tarkoituksena on vähentää päästöjä vähintään 50 %:lla vuoteen 2030 mennessä. (European Commission s.a.).

CSRD on myös hyvin kytköksissä YK:n asettamiin SDG 2030 kestävä kehityksen toimintaohjelmaan, jossa tavoitellaan kestävä kehitykseen talouden, ihmisen hyvinvoinnin sekä ympäristön kannalta. (Ulkoministeriö s.a). CSRD ei suoraan aina viittaa SDG 2030 kestävä kehityksen tavoitteisiin, mutta jokainen CSRD:n raportointiviitekehyykseen kuuluva ESRS-standardi käsittelee SDG 2030:seen liittyviä tavoitteita sekä linkittyy kestävyysraportointidirektiiviin suoraan. Esim. ESRS E2 liittyy suoraan SDG 2030 tavoitteeseen SDG 3. (EFRAG 2022, 12–15). ESRS-standardeja avataan lisää luvuissa 4.1.1, 4.1.2 ja 4.1.3.

Kestävyysraportointidirektiivi on yhteyksissä EU:n tilinpäätösdirektiiviin ja edellyttää raportointivollisten sisällyttämään toimintakertomukseensa erillisen kestävyys selvityksen. (Niskala M. & Palmuaro S., 2023, 32). Tämän myötä yhtiöiden kestävyysraportoinnin varmennus ja siihen liittyvä tarkastus tulee olemaan tilintarkastajien työtä. Kestävyysraportointia tarkastavaksi tilintarkastajia kutsutaan kestävyysraportointitarkastajiksi. Kestävyysraportoinnin varmentamista varten tarkastajalla tulee olla KRT-tutkinto eli kestävyysraportointitarkastajan tutkinto suoritettu. (Suomen tilintarkastajat, s.a.).

2.1 Kestävyysraportointitarkastuksen varmennustaso

Kestävyysraportointitarkastus noudattaa normaaleja tilintarkastusprosesseja suurimmaksi osin, mutta eroaa kahdella merkittäväällä. Pääasiallisilla tarkastustavoilla sekä varmuustasollaan. (Servo 16.10.2024). Tilintarkastuksessa tarkastustapoina toimii yhtiöiden sisäisten kontrollien testaaminen ja aineistotarkastus esim. laskujen tarkastus ja täsmäyttäminen yrityksen kirjanpitoon. (Metricstream s.a.).

Kestävyysraportoinnin tarkastustapoina toimii enimmäkseen yrityksen kestävyysraportoinnista vastaavien haastatteleminen sekä tarkastukseen liittyvät analyttiset toimenpiteet. Analyttiset toimenpiteet ja haastattelut eivät yksinään riitä perinteisessä kohtuullisen varmuuden tason tilintarkastuksessa riittävän evidenssin hankkimiseen, mutta tämä riittää kestävyysraportointitarkastuksessa, sillä siinä noudatetaan rajoitetun varmuuden periaatetta. Rajoitetun varmuuden periaatetta avataan lisää alempana. Evidenssillä tarkoitetaan todisteita, joiden perusteella tilintarkastajan lausunto rakentuu. (Suomen Tilintarkastajat 2025 a.; PCAOB s.a.).

Suurin eroavaisuus kestävyysraportoinnin varmennuksessa tilintarkastukseen on vaadittu varmennustaso. Perinteisessä tilintarkastuksessa vaaditaan tarkastajalta kohtuullista varmuutta. Kohtuullisella varmuudella tarkoitetaan, että tilintarkastaja on suorittanut riittävän paljon tarkastustoimenpiteitä, jotta voidaan pitää tarkastuskohteen riskiä tilinpäätöksen sisältämien lukujen oikeellisuudesta alhaisena. (Laine, 10.9.2018). Tilintarkastuksessa riskillä tarkoitetaan mahdollista tilinpäätöksen sekä tilinpäätöksien lukujen oikeellisuudessa olevaa mahdollista virhettä. (Laine, 15.1.2024).

Kestävyysraportoinnin varmennuksessa vaadittu varmuustaso on CSRD:n mukaan rajoitetun varmuuden tasolla, joka on kohtuullista varmuutta huomattavasti alempi. (Suomen Tilintarkastajat 2025 a.; EcoBio Manager s.a.; Delgado Sánchez, Zorio-Gima, Merello 2026, 3)

Rajoitetun varmuustason tarkastus eroaa normaalista kohtuullisen varmennuksen tason tarkastuksesta tarkastustoimenpiteiden laajuudesta sekä siitä johdetun evidenssin vähäisemmästä määrästä ja varmennuskertomuksellaan. Rajoitetun varmuuden varmennusraportilla ilmaistaan tarkastuksesta saatu johtopäätös negatiivisemmassa muodossa, jolloin käytännössä kestävyysraportointitarkastaja toteaa, että olennaista virheellisyyttä ei ole havaittu tarkasteltavassa asiassa. (EcoBio Manager s.a; Suomen Tilintarkastajat 2024). Rajoitetusta varmuustasosta huolimatta, kestävyysraportoinnin varmennuskertomus lisää yhtiön luotettavuutta ja mainetta kestävyysseikkoihin liittyen sekä vahvistaa sidosryhmien luottamista raportoituihin tietoihin, luoden samalla kilpailuetua yhtiön toimialan markkinoilla. (Hofstetter, Zinchenko 11.2.2026, Anderson 9.1.2025).

Rajoitettu varmuudella tarkoitetaan alhaisempaa varmennustasoa, jota noudatetaan kestävyysraportointitarkastuksissa. Rajoitetun varmuuden tarkastuksissa kestävyysraportointitarkastajan suorittama työn määrä on vähäisempää. Tällöin tarkastusmenetelmiksi riittää lähtökohtaisesti aikaisemmin mainitut haastattelut sekä analyttiset toimenpiteet. Tarkastuksessa ei tarvitse tehdä perusteellisempia tarkastusmenetelmiä, ellei haastatteluista ja analyttisistä menetelmistä ole tullut mitään havaintoja, joka vaatisi kestävyysraportointitarkastajan näkökulmasta lisää varmennusmenetelmiä. (Laine 2.6.2025; Suomen Tilintarkastajat 2024).

Kestävyysraportointitarkastuksessa noudatetaan rajoitetun varmuuden periaatetta, sillä kestävyysraportointivarmennukseen liittyvät lainsäädännöt kehittymässä jatkuvasti ja kestävyysraportointivarmennus ei ole ehtinyt kehittymään kohtuullisen periaatteen mukaiselle tarkastustasolle. Yhtiöiden kontrollit, IT-järjestelmät sekä datankäsittely ja -tuottamisen prosessit eivät myöskään ole kehittyneet riittävän hyvälle tasolle, jotta kestävyysraportointitarkastajat saisivat varmennettavaa tietoa kohtuullisen varmuuden tasolla. (Oury Clark s.a.).

Rajoitetun varmuuden periaatteen mukainen tarkastus on hyödyllistä myös tarkastettaville yhtiöille, sillä tästä aiheutuu vähemmän kustannuksia yhtiöille, joiden täytyy toimittaa kestävyysraportointi

tarkastettavaksi. Rajoitetun varmuuden periaatteen mukaisesti kestävyysraportointitarkastuksessa suoritettujen työmäärien olisi alhaisempi, jolloin kustannukset olisivat pienemmät yhtiöille. (Vişenescu 8.11.2024)

Kestävyysraportointitarkastuksen rajoitetun varmuuden tuli alun perin asteittain siirtymään tulevina vuosina kohtuullisen varmuuden tasolle vuoteen 2028 mennessä. (Ecobio Manager s.a; Suomen Tilintarkastajat 2025 a). Omnibus Simplification paketin myötä tämä muutettiin taas ja rajoitetun varmuuden periaate tulee olemaan toistaiseksi kestävyysraportointitarkastuksen pohjana ja kohtuullisen varmuuden tasoon siirtymiselle ei ole annettu aikataulua. (Ciferi 2026; Delgado Sánchez, Zorio-Gima, Merello 2026, 2).

Tämä osoittaa, kuinka muuttuvaa kestävyysraportointiin liittyvä ympäristö oikeasti on ja kuinka sopeutuvia yhtiöiden ja tilintarkastajien täytyy olla kestävyysraportointidirektiiviin liittyvien säädösten ja lainsäädäntöjen muuttuessa jatkuvasti.

2.2 ESG

Kestävyysraportointi jaetaan kolmeen eri osioon: Environment (E), Social (S) ja Governance (G).

Environmental-komponentista puhutaan, kun on kyse yhtiön liiketoiminnan vaikutuksista luonnon-ympäristöön. Tähän kuuluu esim. Hiilidioksidipäästöt ja veden kulutuksen määrä. Yhtiöille on tärkeää, että suoriutuvat ympäristöllisissä mittareissa hyvin, sillä se varmistaa pitkäjänteisen vastuullisen ja kestävä toiminnan, joka toimii luonnonympäristön kuluttamisen vähentämisen lisäksi taloudellisena etuna muihin toimijoihin sijoittajien kannalta. (Bednarova M. ym. 2025, 2–3).

Social-komponentissa tarkastetaan liiketoiminnan vaikutuksia toimittajiin, asiakkaisiin sekä suoritettavan liiketoiminnan vaikutuksista yhteisöihin. Kestävyysraportoinnissa yhtiöiden tulee olemaan läpinäkyvä suorittamiinsa työtapoihinsa, tuoda ilmi ihmisoikeuksiin liittyvät seikat, asiakastyytyvyyden sekä inklusiivisuuden ja moninaisuuden työpaikalla. (Bednarova M. ym. 2025, 2–3).

Governance-komponentissa tuodaan esiin, kuinka yhtiö oikeastaan toimii hallituksen tasolla. Yhtiön täytyy olla läpinäkyvä sisäisistä kontroleista, hallituksen koostumuksesta, hallituksen jäsenten osakeomistuksista, johdon palkoista ja tilintarkastuksista. (Bednarova M. ym. 2025, 2–3).

ESG-komponenttien välinen yhteys on luotu sen perusteella, että yhtiöt, jotka onnistuneesti hallitsevat nämä osa-alueet, tulevat todennäköisemmin toimimaan vastuullisesti liiketoimintaympäristössä. (Bednarova M. ym. 2025, 2–3). Epäonnistuminen vastuullisuuskomponenttien tasapainottamisessa voi johtaa merkittäviin ongelmiin, joka on tähän mennessä esiintynyt sosioekonomisena epätasa-

arvona, ilmastonmuutoksena, biodiversiteetin menetyksenä ja luonnollisten resurssien katoamisena. (Bednarova M. ym. 2025, 18).

2.3 Kaksoisolennaisuus

Valmistautuessaan kestävyysraportointiin yhtiön tulee ensimmäiseksi selvittää, mistä kaikesta sen kuuluu raportoida. Tämä tehdään kaksoisolennaisuusarvioinnin avulla, joka on ESRS-standardien mukaisen kestävyysraportoinnin lähtökohta. Kaksoisolennaisuusanalyysillä yhtiöt tunnistavat, mitkä kestävyteen liittyvät tekijät ovat itselleen olennaisimpia, taloudellisesti merkittävimpiä ja mitkä yhtiön toiminnasta tulleet tekijät vaikuttavat ympäristöön. (Haapanen R. 5.6.2024).

Kaksoisolennaisuudella on seuraavat kaksi ulottuvuutta: vaikutusolennaisuus ja taloudellinen olennaisuus. Vaikutusolennaisuudella tarkoitetaan yhtiön toiminnasta ympäristöön vaikuttavia tekijöitä. Taloudellisella olennaisuudella tarkoitetaan yhtiön taloudelliseen toimintaan vaikuttavia tekijöitä. (Grant Thornton 2024; Anderson 9.1.2025, Bednarova M. ym. 2025, 22).

Vaikutusolennaisuudella mitataan tarkemmin, kuinka yhtiön toiminta vaikuttaa yhteisöön sekä ympäristöön esim. Ilmansaasteet, resurssien käyttö, ihmisoikeudet. Taloudellisessa olennaisuudessa yhtiöt ottavat huomioon mitä riskejä tai mahdollisuuksia yhtiöillä on kestävyystoimenpiteisiin liittyen. Yhtiöt ottavat huomioon esim. mahdolliset sakot ympäristön saastumisesta, mainetuhon sekä mahdollisuudet yhtiön toiminnasta aiheutuvien kulujen vähentämisen kestävien liiketoimintamallien kautta. (Anderson 9.1.2025; Bednarova M. ym. 2025, 22).

Yhtiöt käyttävät kaksoisolennaisuusanalyysiä kestävyysraporttinsa perustana ja kaksoisolennaisuusanalyysi tulee sisällyttää kestävyysraporttiin mukaan, jotta kestävyysraportoinnin tarkastajat ymmärtävät, mitkä ovat raportoinnin lähtökohdat.

Kaksoisolennaisuusanalyysissä yhtiöt ovat velvoitettu ilmoittamaan heidän toimintansa IRO (Impacts, Risks, Opportunities) eli vaikutukset, riskit ja mahdollisuudet. Impacts-osuudessa yhtiöiden täytyy ilmoittaa heidän toiminnastaan aiheutuneet positiiviset, sekä negatiiviset vaikutukset ympäristöön ja yhteiskuntaan. Näitä ovat esim. hiilidioksidipäästöt, biodiversiteetin häviäminen ja henkilökunnan hyvinvoinnin parantaminen. (Anderson 9.1.2025; Kirjanpitolaki 1336/1997).

Risks-osuudessa yhtiön täytyy ilmoittaa kestävyteen liittyvät taloudelliset riskin yhtiön taloudelliseen toimintaan. Kestävyteen liittyviä taloudellisia riskejä yleensä aiheutuu yhtiöille lainsäädännön muutoksista, ilmastotekijöistä sekä arvoketjun epävakauudesta. (Anderson 9.1.2025).

Opportunities-osuudessa yhtiön täytyy avata kestävyysraportillaan, mitä kestävyysraportointivelvollinen yhtiö voi hyötyä kestävyteen liittyvistä aloitteista ja toimintatavoista. Tämä voi olla

esimerkiksi energiatehokkuus, pääsy uusille markkinoille tai kilpailuetua kestävyteen liittyvien innovaatioiden myötä. (Anderson 9.1.2025).

IRO auttaa yhtiötä tunnistamaan ja priorisoimaan kestävyystavoitteita ja -aiheita kestävyysraporttia varten varmistuen, että yhtiöt raportoivat läpinäkyvästi asioista, joilla on merkitystä oman liiketoiminnan näkökulmasta kestävyteen ESG-komponenttien osalta. (Anderson 9.1.2025).

Aikaisemmin Risks-osiossa tuotiin esiin arvoketjun roolia IRO:ssa. Arvoketjulla tarkoitetaan toimintaketjua, joka kattaa yrityksen toiminnot, operaatiot, liikesuhteet ja investointiketjut. Yrityksen arvoketjuun kuuluvat toimijat, jotka toimittavat yritykselle tuotteita, tuotteiden osia tai palveluita. Arvoketjuun kuuluvat myös toimijat, jotka vastaanottavat tuotteita tai palveluita yritykseltä. (Alma Insights s.a.).

Suomen kirjanpitolain luvun 7 2 § mukaan kestävyysraportointivelvollisen yhtiön tulee raportoida toimitusketjulla hyödykkeiden ja palveluiden tuottamiseen edellyttämää suhteiden kokonaisuutta kestävyysraportointiyrityksen ja toisten yrityksen välillä. (Kirjanpitolaki 1336/1997).

Arvoketju koostuu siis raaka-aineiden tuottajista, jalostettujen tuotteiden kuluttajiin tai palveluiden ostajiin. Mikäli kyse on tuotteiden arvoketjusta, siihen myös otetaan myös käytön jälkeiset vaiheet kierrätykseen asti. (Alma Insights s.a.; Cura 25.11.2020). Alempana on havainnollistava esimerkki arvoketjusta tekstiiliteollisuudessa.



Kuva 2. Tekstiiliteollisuuden arvoketju. (Cura 25.11.2020).

Arvoketjun avaaminen molempiin suuntiin on ESRS-vaatimuksien mukainen ja jokaisen kestävyysraportointivelvollisen yhtiön tulisi avata kestävyysraportissaan kirjanpitolain luvun 7 11 § mukaan omaa arvoketjuaan sekä siihen liittyvän kaksoisolennaisuusanalyysin sekä IRO-analyysin. (Accountancy Europe 2024; Kirjanpitolaki 1336/1997). ESRS-standardeja avataan lisää alaluvuissa 4.1, 4.1.1, 4.1.2 ja 4.1.3.

3 Kestävyyseraportoinnin varmennustoimet yleisellä tasolla

Tilintarkastuslain luvun 2 2a § mukaan kestävyysraportointivelvollisen yrityksen tulee valita kestävyysraportointitarkastaja tarkastamaan yrityksen tekemää kestävyysraportointia. Tilintarkastajan tulee sitten suorittaa tilintarkastuslain luvun 3 1§ mukaan tarkastus yrityksen toimintakertomuksessa sisältyneet tiedot, jotka kestävyysraportointivelvollinen yhtiö on esittänyt kestävyysraportinaan. Kestävyysraportointitarkastajien tulee kestävyysraportoinnin tarkastuksessa noudattaa hyväksyttyä kansainvälistä kestävyysraportin varmennusstandardin ISSA 5000 mukaisia varmennusprosesseja. Tämän varmennusstandardin myötä varmennustoimeenpiteistä saadaan yhdenmukainen kansainvälisellä tasolla parantaen varmennusprosessien laatua ja uskottavuutta. (Tilintarkastuslaki 1141/2015; Suomen Tilintarkastajat 2024).

Tilintarkastuslain luvun 3 5a § kohdan 2 mukaan kestävyysraportointitarkastajien tuleekin esittää kuvaus varmentamisen laajuudesta yksilöiden ne kestävyysvarmennusstandardit, joiden mukaisesti varmentaminen on suoritettu. Useimmiten raportoidaan ESRS-standardien pohjalta, sillä tämä tarjoaa raportoinnin viitekehyksen ja menetelmän, jota käytetään EU:n CSRD:n vaatimusten täyttämiseen. Tätä tuodaan enemmän esiin kappaleessa 4. (Tilintarkastuslaki 1141/2015; Anthesis s.a.).

Edellä mainitut tekijät antavat perustan kestävyysraportointitarkastajien suorittamalle kestävyysraportointitarkastukselle.

Kestävyysraportointitarkastuksen varmennustoimenpiteiden pohjana on varmentajan suunnittelu- vaiheessa muodostama käsitys ja sen perusteella tunnistetut ja arvioidut olennaisen virheellisyyden riskit. Toimenpiteiden tulisi vastata tunnistettuihin riskeihin ja tuottaa riittävä määrä evidenssiä, joka tukee varmentajan mahdollisuutta antaa rajoitetun varmuuden mukainen lausunto. Rajoitetun varmuuden toimenpiteet ovat lähtökohtaisesti tiedusteluja ja analyttisiä toimenpiteitä. Tiedustelut osoitetaan henkilöille, jotka ovat vastuussa kestävyysraportin laatimisesta sekä henkilöille, jotka osallistuvat kestävyysraportoinnin laatimisprosessiin. Tiedusteluja ja analyttisiä toimenpiteitä täydennetään tarvittaessa aineistotarkastustoimenpiteillä kestävyysraportointitarkastajan ammatillisen harkinnan ja riskiarvion perusteella. (Suomen Tilintarkastajat 2025 a.).

Analyttisillä toimenpiteillä tarkoitetaan esimerkiksi yrityksen suoritusten analysointia suhteessa standardeihin tai asetettuihin tavoitteisiin, sekä kehityssuuntien analysointia. Kestävyysraportointitarkastajat vertailevat myös samalla toimialalla toimivien muiden yhtiöiden kestävyysraportointia, sekä toimialajärjestöjen tuottamiin tietoihin ja malleihin. Kestävyysraportointitarkastajat vertailevat myös kestävyysraportissa olevia tietoja yrityksen edellisen vuoden tietoihin. Analyttisessä

tarkastuksessa suoritetaan myös tulevaisuutta koskevien tietojen taustalla olevien oletusten vertailua aikaisemmin toteutuneisiin tietoihin. (Suomen Tilintarkastajat 2025 a.).

Lähtökohtaisesti aineistotarkastus ei ole välttämätöntä rajoitetun varmuuden hankkimiseksi. Kestävyyseräilyraportointivarmennuksessa suoritettavia varmennustapoja käydään kuitenkin myöhemmin tarkemmin läpi luvuissa 4.1.1, 4.1.2 ja 4.1.3. Rajoitetun varmuuden toimeksiannossa ei lähtökohtaisesti ole myös tarpeen arvioida tai testata tarkastettavan yhtiön sisäisiä kontrolleja (Suomen Tilintarkastajat 2025 a.).

Kestävyyseräilyraportointitarkastuksessa käytettyjä aineistotarkastusmenetelmiä on kuitenkin useita. Kestävyyseräilyraportointitarkastajien täytyy käydä kestävyyseräilyraportointivelvollisen yrityksen kestävyyseräilyraportointiprosessia kuvaavan dokumentaation sekä määrällisiä tietoja. Näitä ovat esimerkiksi prosesseja ja arvoketjuja koskevien kuvauksien sekä toimintaperiaatteiden ja ohjeistuksien läpikäynnit. Kestävyyseräilyraportointitarkastajat käyvät läpi esimerkiksi jätepalveluja koskevia palvelusopimuksia tai laskuja, jotka osoittavat kolmannen osapuolen suorittaman työn laatua, määrää ja laajuutta. Näin kestävyyseräilyraportointivelvolliset yritykset mittaavat myös energiankulutusta ja päästöjä; energiayhtiöiden laskujen kautta. (Suomen Tilintarkastajat 2025 a.).

Kestävyyseräilyraportointitarkastajat täsmäyttävät raportoituja tietoja sisäisiin asiakirjoihin ja raporteihin, esimerkiksi päästörekisterin tuloksien kohdalla. Päästörekisterit ovat kansainvälisiä, kansallisia tai alueellisia rekistereitä, jotka sisältävät laitoskohtaisia sekä alueellisia päästötietoja ja näitä tietoja voidaan verrata raportoitavan yrityksen julkaisussa oleviin tietoihin, sekä vastaaviin tiedotusvälineisiin. (Suomen Tilintarkastajat 2025 a.; Ympäristö.fi s.a.).

Kestävyyseräilyraportointitarkastajat käyvät läpi varmennuksissaan yhtiöiden kestävyyseräilyraportoinnissa käytettyjä kirjallisia toimintatapoja ja laskentamalleja, sekä varmistavat, että näitä sovelletaan oikein. Esimerkkinä ovat jätevedessä olevien raskasmetallien määrää koskevien laskentamallien tarkastaminen, sekä päästölaskennassa käytettyjen laskentakaavojen ja konversiokertoimien läpikäynti. Kestävyyseräilyraportille syötettyjen tietojen oikeellisuuden sekä laskentakaavojen matemaattisen oikeellisuuden tarkastusta suoritetaan myös varmennustoimeenpiteenä. (Suomen Tilintarkastajat 2025).

3.1 Kaksoisolennaisuuden varmennus

Kestävyyseräilyraportointitarkastuksessa tarkastajan tulee myös suorittaa varmennustoimeenpiteitä yhtiöiden esittämiin kaksoisolennaisuusanalyysiin liittyen. Kaksoisolennaisuuden varmennus alkaa kestävyyseräilyraportointitarkastajan muodostaessa käsityksen siitä, kuinka kaksoisolennaisuusanalyysin prosessi on suoritettu yhtiössä. Kestävyyseräilyraportointitarkastaja muodostaa käsityksen kaksoisolennaisuusanalyysistä tarkastamalla mikä on olennaisuuden arvioinnin laajuus ja kattavuus, miten

arvoketju on määritelty ja miten arvoketjun alku- ja loppupää on huomioitu. Käsityksen muodostamiseen tarkastetaan, miten sidosryhmätkin on tunnistettu ja miten yhteydenpito sidosryhmiin on toteutettu. Kaksoisolennaisuusanalyysin varmennuksessa tarkastetaan miten sen IRO on arvioitu ja minkälaista pisteytystä IRO:ssa on käytetty esim. kynnsarvot, sekä kuka pisteyksistä on päättänyt. (Suomen Tilintarkastajat 2025 b.).

Kaksoisolennaisuusanalyysin tarkastamiseen kestävyysraportointitarkastaja suorittaa useita eri varmennustoimenpiteitä kaksoisolennaisuusanalyysin käsityksen muodostamiseen kestävyysraportin varmennuskertomukseen. Näitä toimenpiteitä ovat esimerkiksi johdon ja muiden prosessista vastaavien henkilöiden haastattelu, käymällä läpi kaksoisolennaisuusanalyysin yhteydessä laadittua dokumentaatiota, käymällä läpi dokumentaatiota yhtiön käyttämän kynnsarvon määrittämisestä sekä tehdyistä ratkaisuista ja pois jätettyjen IRO:jen perusteluista. (Suomen Tilintarkastajat 2025 b.).

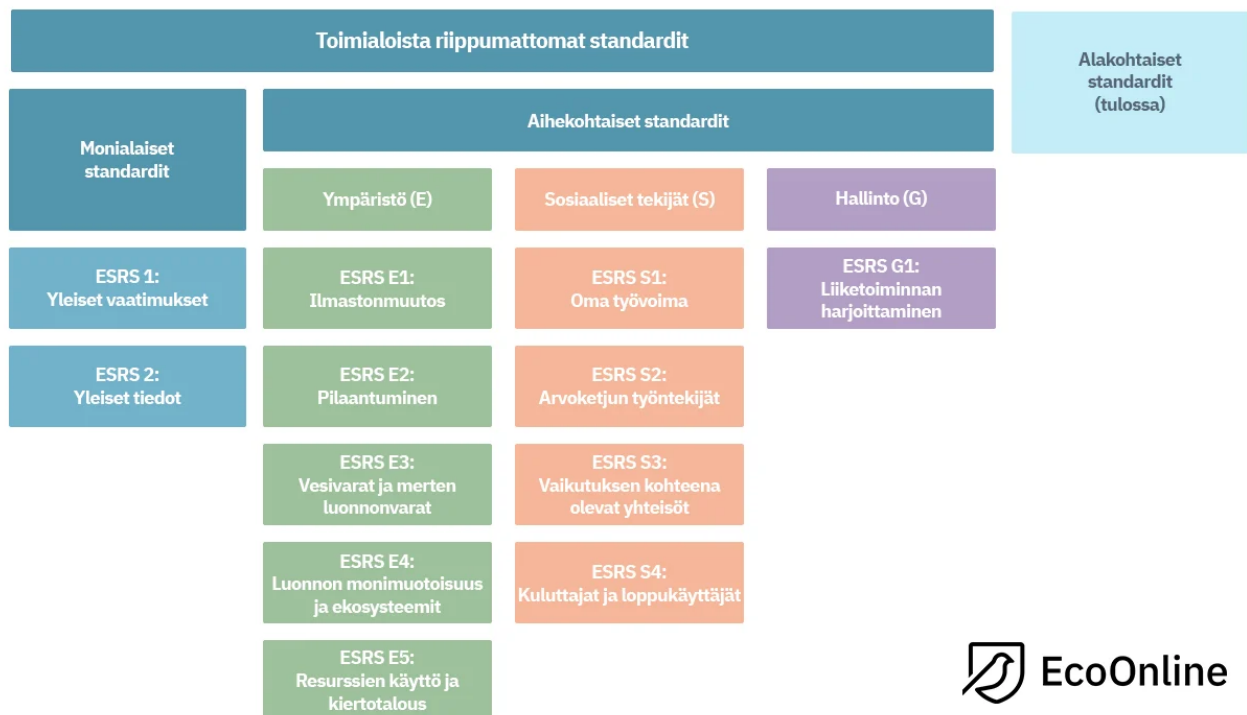
Kestävyysraportointitarkastajat suorittavat myös uudelleenlaskentaa yksittäisten aiheiden olennaisuuden määrittämisessä yhtiöiden käyttämien laskentakaavojen oikeellisuuden varmistamiseksi. Tarkastaja käy myös hallituksen pöytäkirjamerkintöjä läpi kaksoisolennaisuusanalyysiä koskevaan prosessia liittyen, tämän lisäksi kestävyysraportointitarkastaja käy läpi kaksoisolennaisuusanalyysin lopputulokset läpi, joka sisältää olennaiset IRO:t, jonka yhtiö tulee raportoimaan. Kestävyysraportointitarkastaja käy myös läpi yhtiön laatiman dokumentaation kaksoisolennaisuusanalyysiin liittyen ja varmentaa, että se on tehty kestävyysraportin standardien ja tietovaatimuksien mukaisesti. Kestävyysraportointitarkastaja voi myös varmennustoimeenpiteenä suorittaa toimialavertailua, jolloin tarkastaja käy läpi saman toimialan yhtiöiden kestävyysraportteja ja laatimia kaksoisolennaisuusanalyysijä ja vertaa näitä tarkastettavan yhtiön kestävyysraportointiin ja kaksoisolennaisuusanalyysiin. (Suomen Tilintarkastajat 2025 b.).

Kestävyysraportointitarkastaja varmennuksessaan arvioi kaksoisolennaisuusanalyysin prosessin osalta yhtiön suorittaman prosessin toteuttamista suhteessa ESRS-standardien vaatimuksiin, sekä ovatko kaksoisolennaisuusanalyysistä saadut tiedot olennaisilta osin ESRS-standardin mukaisia. Kestävyysraportointitarkastaja arvioi myös, että vastaako kestävyysraportissa kuvattu kaksoisolennaisuuden analyysiä koskeva prosessi varmennuksen yhteydessä saatua käsitystä toteutusta prosessista. (Suomen Tilintarkastajat 2025 b.). ESRS-standardeista oleva kuvaus sekä niihin liittyvät mittarit ja tarkemmat varmennusmenetelmät käsitellään luvussa 4 sekä sen alaluvuissa.

4 Kestävyyseraportointimittarit

Kestävyyseraportointidirektiivi edellyttää, että yritykset sisällyttävät toimintakertomukseensa erillisen kestävyys selvityksen, kestävyysraportin. (Ecobio Manager s.a.). Yhtiöillä tulee kestävyysraportillaan oltava selkeät mittarit, strategiat sekä tavoitteet ilmastonmuutoksen hidastamiseksi omalla toiminnallaan. (Bednarova M. ym. 2025, 24).

Kestävyysraportointimittarit CSRD:n mukaan toimivat ESRS-standardit eli European Sustainability Reporting Standards, jotka toimivat kestävä kehityksen raportointistandardina EU:ssa toimiville organisaatioille ja muille EU:ssa liiketoimintaa harjoittaville yrityksille. Tämän tavoitteena on selkeyttää vastuullisuuteen liittyviä raportointivelvoitteita antamalla raportointivelvoitteille standardisoidun raportointikehyksen, joiden kaikkien CSRD:n vaikutuspiirissä olevien organisaatioiden tulisi noudattaa. (Liljeström 28.12.2023).



Kuva 3. ESRS-standardit osa-alueittain. (Liljeström 28.12.2023).

CSRD:n tärkeänä osana ilmenee myös Scope 1–3 päästöjen raportointi. Nämä kategorioivat erilaisia ympäristöpäästöjen tyyppisiä, jotka johtuvat yhtiöiden toiminnasta. (Satavastuu s.a).

Scope 1-päästöillä tarkoitetaan yhtiöiden toiminnasta tulevia suoria päästöjä esim. Polttoaineiden käyttö työkoneissa tai teollisuusprosesseista tulleita päästöjä. (Satavastuu s.a).

Scope 2-päästöt ovat taas epäsuoria yhtiön toiminnasta aiheutuneita päästöjä. Nämä voivat olla esim. yhtiön toimistotiloista tulevat sähkönkulutukset. (Satavastuu s.a).

Scope 3-päästöillä tarkoitetaan yhtiön arvoketjussa syntyviä päästöjä. Näitä ovat esim. Toimittajien energian käyttö, tuotteiden elinkaari ja jätehuollon päästöt. Suurin osa kaikkien yhtiöiden päästöistä ovat scope 3-päästöjä ja yhtiöiden on pakko raportoida nämäkin kestävyysraportoinnissaan. (Satavastuu s.a).

ESRS:n ja Scope 1–3 päästöjen alustamisen tieto on tärkeää, jotta ymmärretään mitä työkaluja ja työtapoja käytetään kestävyysraportointiin tulevan tiedon tuottamiseksi. Itse datan tuottaminen kestävyysraportointia varten on yhtiöiden omalla vastuulla, siksi kestävyysraportointimittareiden oikea valinta, luotettavuus, vertailtavuus ja tarkkuus on tärkeää, jotta kaikki liiketoimintaa suorittavan organisaation osakkaat ymmärtävät, miten yhtiön liiketoiminta vaikuttaa ympäristöön ja kuinka yhtiöt edistävät kestävä ja vastuullista liiketoimintaa. (Ecobio Manager s.a; Satavastuu s.a; Kaarto 26.3.2025).

4.1 Kestävyysraportoinnin mittarit

Jotta saadaan tarkempi käsitys kestävyysraportoinnin mittareista, tulen alustamaan mitä eri ESRS-standardeissa mitataan. Jokaisessa standardissa on mittareiden lisäksi standardin tavoitteet, jotka yhtiön täytyy myös tuoda esiin kestävyysraportoinnissa.

Yhtiöiden täytyy myös ilmoittaa osana kestävyysraportointia jokaisen standardin kohdalla standardiin liittyvien vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien ennakoitujen taloudelliset vaikutukset eli IRO:t. (Anderson 9.1.2025).

Luvussa 4. on havainnollistava kuva ESRS:n eri osa-alueista, jotka käydään alempana olevissa alaluvuissa tarkemmin läpi. Tässä kuitenkin avaan ESRS 1 ja ESRS 2 määritelmiä. ESRS 1 ja ESRS 2 ovat kaksi kestävyysraportointidirektiivin peruststandardeja, jotka koskevat kaikkia kestävyysraportointivelvollisia toimialasta riippumatta. ESRS 1 määrittelee kestävyysraportoinnin yleiset vaatimukset siitä, kuinka kestävyysraportointi tehdään. Tässä on määritelty, kuinka yhtiöiden tulee raportoida kaksoisolennaisuus, IRO:t, sekä tunnusluvut ja mittarit. (Sustainability Economics 26.3.2024).

ESRS 2 määrittelee mitä kestävyysraportointiin liittyviä tietoja kestävyysraportointivelvollisen yhtiön on pakko raportoida kestävyysraportoinnissaan. Tässä standardissa on juuri määritelty mm. Kaksoisolennaisuuden raportoinnin pakollisuus. (Sustainability Economics 26.3.2024).

4.1.1 ESRS E-standardit ja mittarit

ESRS E-mittarit keskittyvät yhtiöiden ympäristövaikutuksien mittaamiseen. Tarkoituksen on saada yhtiön kestävyysraporttiin kattava, läpinäkyvä ja selkeä kuva yhtiön liiketoiminnan vaikutuksista luonnonympäristöön.

ESRS:n E-standardit on jaettu moneen osaan. E1-standardi kuvaa ilmastonmuutosta, joten sen mittarit kuvaavat ilmastovaikutuksen mittaamista. Tässä tulee aikaisemmin mainittujen scope 1–3 päästöjen luokittelu ja raportointi vahvasti esiin. ESRS E1 standardissa mitataan myös uusiutuvan energian osuutta sähköstä, energiankulutusta ja energialähteiden jakaamaa. E1 mittareina toimii myös yhtiön sisäisen hiilen hinnoittelu ja päästöhyvityksillä rahoitettavat kasvihuonekaasujen poistot ja kasvihuonekaasupäästöjen hillintä hankkeet, mikäli näitä on. (Niskala M. & Palmuaro S., 2023, 104, 110).

Yhtiöiden tulee myös ilmoittaa ESRS E1-standardin mukaisesti ilmastonmuutoksen hillintään ja siihen sopeutumiseen liittyvät tavoitteet sekä olennaisten fyysisten ja siirtymäriskien mahdollisten ilmaston liittyvien mahdollisuuksien ennakoitujen taloudelliset vaikutukset. (Niskala M. & Palmuaro S., 2023, 104).

ESRS E2 teemana on ympäristön pilaantuminen. Yhtiön täytyy ilmoittaa ympäristön pilaantumisen vähentävät tavoitteet. E2-standardin mittarina toimivat ilman, veden ja maaperän pilaantuminen, huolta aiheuttavat aineiden ja erityistä huolta aiheuttavien aineiden mahdollinen käyttö tai tuottaminen liiketoiminnassa. (Niskala M. & Palmuaro S., 2023, 146).

ESRS E3 teemana on vesivarat ja merten luonnonvarat. Mittareina standardissa toimii yhtiön vedenkulutus sekä vesivaroihin ja merten luonnonvaroihin liittyvien vaikutusten, riskien ja mahdollisuuksien ennakoitujen taloudelliset vaikutukset. Vesivarojen tarkastelussa tulee kiinnittää huomiota veteen yhteisenä resurssina ja siihen, miten tarkastettava yhtiö toimii yhteistyössä arvoketjun toimijoiden kanssa turvatakseen veden yhteisenä resurssina. Vesivaroja koskevassa tarkastelussa on kiinnitettävä huomiota erityisesti vaikutuksiin vesiriskialueilla, jolla tarkoitetaan vesialueita, joilla on isompi riski tulviin, vedenlaadun heikkenemiseen tai jopa veden saatavuuden vähenemiseen. (Wertheimer & Galindo 15.4.2025; Niskala M. & Palmuaro S., 2023, 158).

ESRS E4-standardissa yhtiön täytyy ilmoittaa biologisen monimuotoisuuden ja ekosysteemeihin liittyvät tavoitteet. Standardin mittareina toimivat biologisessa monimuotoisuudessa ja ekosysteemeissä tapahtuviin muutoksiin liittyvät vaikutusmittarit. Tässä yhtiölle on tärkeää tunnistaa toimipaiikat, tuotteet ja palvelut sekä toimitusketjun osat, jotka ovat biologisen monimuotoisuuden kannalta keskeisiä, erityisesti toiminta luonnon monimuotoisuuden kannalta herkillä alueilla. (Satavastuu s.a; Niskala M. & Palmuaro S., 2023, 168).

ESRS E5-standardin teemana on resurssien käyttö ja kiertotalous. Tässä keskiössä ovat EU:n kiertotaloussuunnitelman mukaiset alat: muovit, tekstiilit, sähkö- ja elektroniikkalaiteromu, elintarvikkeet, vesi ja ravinteet, pakkaukset, akut ja ajoneuvot sekä rakentaminen ja rakennukset. Yhtiöiden tulee ilmoittaa omat tavoitteet resurssien käyttöön ja kiertotalouteen liittyen. Mittareina toimii resurssien sisään- ja ulosvirtaukset, jätteiden määrä, hävikin määrä sekä kierrätysaste. Resurssien sisäänvirtaus liittyy tuotteiden ja palveluiden valmistuksessa ja pakkauksessa käytettyihin materiaaleihin jaoteltuna uusiutumattomiin ja uusiutuviin materiaaleihin sekä kierrätettyjen materiaalien hyödyntämiseen. Resurssien ulosvirtaus tarkoittaa tuotteiden ja palveluiden muodossa lähteviä materiaaleja sekä jätteitä. (Niskala M. & Palmuaro S., 2023, 189; Satavastuu s.a).

ESRS:n E-mittareiden varmennuksessa käytetään hyvin pitkälti samoja varmennustoimeenpiteitä, kuin mitä kappaleessa 3 on mainittu. Varmennustoimeenpiteinä kestävyysraportointitarkastajat käyvät läpi arvoketjun ja toimintaperiaatteiden prosesseja läpi, sekä suorittavat uudelleenlaskentaa kestävyysraportointivelvollisen yrityksen toimittamiin tietoihin esim. energiakulutukseen liittyen, jolloin kestävyysraportointitarkastajat käyvät läpi energiankulutukseen liittyviä laskuja ja tarkastavat täsmääkö näiden pohjalta lasketut luvut kestävyysraportissa esitettyihin lukuihin. Päästöihin ja energiankulutukseen liittyvät tarkastustoimenpiteet saatetaan kuitenkin suorittaa analyyttisin menetelmin. (Suomen Tilintarkastajat 2025 a.).

E-komponentin varmennustoimenpiteet ovat suurimmaksi osin matemaattisia ja perustuvat kestävyysraportissa oleviin laskelmien tarkastukseen ja kestävyysraportointitarkastajat suorittavat samoja matemaattisia varmennustoimeenpiteitä arvoketjun kohdaltakin. Kestävyysraportointitarkastajat käyvät myös läpi onko kestävyysraportointivelvollinen yhtiö noudattanut kestävyysraportointistandardien tietovaatimuksia. (Suomen Tilintarkastajat 2025 a.; Siva 15.10.2025).

Kestävyysraportointitarkastajat käyvät myös läpi kestävyysraportointivelvollisen yrityksen mahdollisia aloitteita päästöjen vähentämiseen ja resurssien tehostamiseen liittyen, sekä arvioivat yhtiöiden valmiutta liiketoiminnasta johtuvien päästöjen vähentämiseen ja kestävyysraportointiin liittyvien lainsäädäntöjen noudattamiseen. (Siva 15.10.2025).

4.1.2 ESRS S-mittarit

ESRS:n S-mittarit mittaavat yhtiöiden sosiaalista vastuuta. Sosiaalisen vastuun rooli pysyy hyvinkin tärkeänä etenkin suurimmissa yhtiöissä, sillä se kattaa arvoketjussa olevat työntekijätkin, sekä ihmisoikeuksiin liittyvät asiat.

ESRS S1-standardin teemana on oma työvoima ja sen keskeisiä aiheita ovat työolot ja -ehdot, yhdenvertainen kohtelu ja yhtäläiset mahdollisuudet ja työhön liittyvät oikeudet. S1-standardissa on eniten mittareita muihin standardeihin verrattuna. Standardiin liittyvät tiedot voidaan kuitenkin

saada suoraan omasta työyhteisöstä, jolloin dataa saadaan kerättyä helpommin ja tehokkaammin. (EFRAG s.a.; ISA 315 2019, 46; FSM.How 2025).

S1-mittareina on:

- yrityksen työsuhteisten työntekijöiden ominaisuudet
- omaan työvoimaan kuuluvien muiden kuin työsuhteisten työntekijöiden ominaisuudet (vuokra-työvoima)
- työsuhdeneuvotteluiden kattavuus ja työmarkkinaosapuolten vuoropuhelu
- monimuotoisuuden mittarit (sukupuolijakauma, etnisyys)
- riittävä palkka
- sosiaalinen suojelu
- vammaisten henkilöiden työllistäminen
- koulutusta ja taitojen kehittämistä koskevat mittarit
- terveyttä ja turvallisuutta koskevat mittarit
- työ- ja yksityiselämän tasapainoa koskevat mittarit
- ansiotuloa koskevat mittarit (palkkaero ja kokonaisansiot)
- tapaukset, valitukset ja vakavat ihmisoikeusvaikutukset.

(Niskala M. & Palmuaro S., 2023, 203; Satavastuu s.a.).

Muut ESRS S-standardien mittauskohteet eivät ole yhtä laajoja kuin S1-standardin mittauskohteet, mutta yhdessä ne luovat kokonaisuuden, joka kattaa yhtiön sosiaalisen vastuun raportoinnin.

Nämä muut standardit keskittyvät erityisesti arvoketjun toimijoihin ja heihin kohdistuviin vaikutuksiin.

ESRS S2 Arvoketjujen työntekijät-standardi käsittelee menettelytapoja hallita työoloihin ja -ehtoihin, yhdenvertaiseen kohteluun ja yhtäläisiin mahdollisuuksiin sekä muihin työhön liittyviin oikeuksiin liittyviä vaikutuksia. Sen mittareina ovat toimittajien työolosuhteet, arvoketjun työturvallisuus sekä toimittaja- ja asiakaspalaute arvoketjussa. (Niskala M. & Palmuaro S., 2023, 247–260; Satavastuu s.a).

ESRS S3 Vaikutuksen kohteena olevat yhteisöt-standardi käsittelee vaikutuksia yhteisöjen taloudellisiin, sosiaalisiin ja kulttuurisiin oikeuksiin, yhteisöjen kansalaisoikeuksia ja poliittisia oikeuksia sekä alkuperäiskansojen erityisoikeuksia. Sen mittareina toimii sidosryhmien sitoutuminen, pitkäaikaiset yhteisökumppanit sekä niiden määrä ja yhteisövaikutuksien arviointi. (Niskala M. & Palmuaro S., 2023, 247–260; Satavastuu s.a).

ESRS S4 Kuluttajat ja loppukäyttäjät-standardi käsittelee annettavia tietoja, henkilökohtaista turvallisuutta ja sosiaalista osallisuutta. Tämän mittareina toimivat asiakastytyvyisyys ja -palautte sekä tuoteturvallisuusindikaattorit. (Niskala M. & Palmuaro S., 2023, 247–260; Satavastuu s.a).

ESRS:n S-standardit ovat hyvin ihmiskeskeisiä, mutta näistä saa kuitenkin dataa suoraan yhtiöiden HR-järjestelmistä kestävyysraportointitarkastajille varmennettavaksi. Kestävyysraportointia varten S-standardin mittareita saadaan usein yrityksen sisäisistä kyselyistä, palautelomakkeista sekä ylläpidetystä datasta esim. koulutuksen suorittamiseen liittyen. Samanlaista dataa saadaan myös muilta arvoketjussa olevilta alihankkijoilta, jolloin saadaan kokonaiskuva kestävyysraportointivelvollisen toiminnasta ESRS:n S-standardiin liittyen. Näiden perusteella kestävyysraportointitarkastajat voivat käydä läpi huomiot esim. työturvallisuudesta, sukupuolijakaumasta, koulutetun henkilöstön määrästä, arvoketjussa olevista mahdollisista ihmisoikeusrikkomuksista sekä vertailla näitä tietoja kestävyysraportissa raportoituihin tietoihin uudelleen laskennan avulla sekä todentamalla kestävyysraportissa olevia väitteitä todeksi saadun kvalitatiivisen eli laadullisen dokumentaation avulla. (EFRAG s.a.; ISA 315 2019, 46; FSM.How 2025).

4.1.3 ESRS G-mittarit

Kirjanpitolain luvun 7 6 § mukaan kestävyysraportointivelvollisen yrityksen tulee raportoida tiedot hallituksesta, toimitusjohtajasta sekä muusta vastaavasta toimielimestä. Tällöin yrityksen tulee raportoida edellä mainittujen tehtävistä yrityksen kestävyysraportointiin liittyen, sekä on annettava kuvaus näiden asiantuntemuksesta ja osaamisesta kestävyysraportointiin liittyvien tehtävien hoitamiseen liittyen tai mahdollisuuksista hyödyntää ulkopuolista asiantuntemusta ja osaamista. (Kirjanpitolaki 1336/1997). Nämä tekijät ovat suoraan liitännäisiä ESRS:n G-komponenttiin ja käsittelemme siihen liittyviä mittareita ja varmennustoimeenpiteitä alempana.

ESRS:n G1 Liiketoiminnan harjoittaminen standardi käsittelee yhtiön eettisiä liiketoimintaperiaatteita, niiden toteuttaminen ja valvontaa. Tässä keskeisintä on kuvata korruption ja lahjonnan vastaiset toimintaperiaatteet, koulutukset ja toimenpiteet oman toiminnan ja liiketoiminta suhteiden hallinnan osalta. G1-standardin mittarit ovat vahvistetut korruptio- tai lahjontatapaukset, poliittinen vaikuttaminen ja lobbaustoiminta ja maksukäytännöt. Yrityksen tulee myös tuoda esiin, mitkä roolit yrityksen hallituksessa esittävät suurimmat riskit potentiaalisiin lahjonta- ja korruptiotapauksiin. (Niskala M. & Palmuaro S., 2023, 262; Satavastuu s.a; EFRAG s.a.).

ESRS:n G1-standardin varmennustoimeenpiteiden päätarkoituksena on varmistaa kestävyysraportointivelvollisen yrityksen läpinäkyvyys kestävyysraportointitarkastuksessa. Tässä kestävyysraportointitarkastajan tulee suorittaa hallinnon tarkastusta, jossa kestävyysraportointitarkastaja käy läpi hallituksen koostumuksesta henkilötasolla sekä hallituksen muotoa, sekä tarkastaa onko näissä

mitään ristiriitoja yrityksen lahjontavastaisen ohjelman tai eettisen ohjelman kanssa. Hallituksen kohdalta tarkastetaan hallituksen monipuolisuutta, tehdään lähipiiritarkastus mahdollisten liiketoiminnan ristiriitojen tarkastuksessa sekä tarkastetaan hallituksen pätevyyttä ESG-komponenttien osalta. (Siva 15.10.2025; EFRAG s.a.).

Kestävyysraportointitarkastajan tulee myös raportoida kestävyysraportointivelvollisen yrityksen kyberturvallisuuden tasosta, datan yksityisyydestä sekä IT-järjestelmien eheydestä. Tämän tiedon kestävyysraportointitarkastaja saa tarkastamalla yrityksen sisäisiä kontrolleja, mikäli kestävyysraportointitarkastaja kokee siihen olevan tarvetta. Rajoitetun varmuuden periaatteen mukaisesti sisäisiä kontrollien tarkastaminen ei olisi lähtökohtaisesti tarvetta tarkastaa. (Siva 15.10.2025; Suomen Tilintarkastajat 2025 a.).

ESRS:n G-standardin kohdalla varmennusmenetelminä suoritetaan aikaisemmin mainittua hallituksen lähipiiriin tarkastusta, jolloin käydään läpi, onko hallituksen jäsenillä ristiriitaisia sidoksia muihin yrityksiin tai muuhun kaltaiseen toimintaan kestävyysraportointivelvollisen yrityksen liiketoimintaan nähden esim. erilaiset järjestöt, jotka saattaisivat vaikuttaa lobbaustoimintaan. Kestävyysraportointitarkastavat suorittavat myös uudelleen laskentaa esim. tarkastellessa kestävyysraportointivelvollisen yrityksen maksukäytäntöjä. Tällöin tarkastajat käyvät läpi, kuinka kauan yrityksellä kestää maksaa alihankkijoille sekä muille palvelun tuottajille suoritetuista palveluista, tuotteiden tuottamisesta tai hyödykkeiden toimittamisesta. Erityiseen huomioon otetaan tarkastukseen, onko olemassa jatkuvasti myöhässä olevia maksuja pienyrityksille. (EFRAG s.a.).

Kestävyysraportointitarkastajat käyvät läpi myös kestävyysraportoinnissa mahdollisesti raportoidut lobbaustapaukset sekä mahdolliset Whistleblowing-tapaukset tarkastaen näiden raportoitujen lukujen oikean määrän kestävyysraportointivelvollisen yrityksen toimittamien materiaalien perusteella. Lobbaus on poliittista vaikuttamista, jolla pyritään vaikuttamaan yhteiskunnallisiin päätöksiin. Tämä useimmiten tapahtuu, kun yritykset suorittavat maksuja erilaisilla poliittisille järjestöille ja toimijoille. Kestävyysraportointitarkastajien tulee lobbaustoimintaa esiintyessä tarkastaa suorien ja epäsuorien poliittisten maksujen oikeellisuus uudelleenlaskennan avulla. (Korruptiontorjunta s.a.; EFRAG s.a.). Whistleblowingilla tarkoitetaan ilmoittajansuojelulakia, joka edellyttää väärinkäytöksestä ilmoittavan henkilön suojelutoimeenpiteitä sekä anonyymisyyttä. Tällöin Kestävyysraportointitarkastajat käyvät läpi Whistleblowing-kanavan olemassaoloa, kuinka väärinkäytösilmoituksia käsitellään, mitä Whistleblowing-suojelutoimenpideprosesseja yrityksellä on. Kestävyysraportointitarkastajat käyvät läpi myös Whistleblowing-ilmoitusten lukumäärät ja korjaavien toimenpiteiden lukumäärät ja täsmäyttävät nämä uudelleenlaskennalla kestävyysraportissa ilmoitettuihin lukuihin. (Yrittäjät s.a.; EFRAG s.a.).

5 Tutkimuksen toteutus

Opinnäytetyöni tavoitteena on selvittää, miten kestävyysraportoinnissa saatua dataa voidaan varmentaa olevan luotettavaa, tarkkaa sekä johdonmukaista? Tästä tavoitteesta olen luonut pääongelman sekä siitä olen johtanut alaongelmat.

Pääongelmasta johdetut alaongelmat ovat:

1. Miten luotettavat ovat yhtiöiden käyttämät tunnusluvut ja mittarit kestävyysraportoinnissa?
2. Millä tasolla koette datan laadun olevan nyt? Onko yhtiöiden siirtymässä kestävyysraportointidirektiivissä ollut haasteita luotettavan datan saannin kannalta?
3. Mitkä ovat suurimmat haasteet yrityksillä datan keruussa ja raportoinnissa?
4. Millä varmennustoimilla varmistetaan saadun datan luotettavuus?
5. Mitä datatyökaluja yhtiöt käyttävät datan keräämistä kestävyysraportointia varten?

Koska suurin osa kysymyksistäni pääongelman tutkimiseksi vaati kestävyysraportointitarkastuksen tietämystä, tein kyselytutkimuksen kestävyysraportointitarkastajille omalla työpaikallani.

Seuraavissa alaluvuissa käyn tarkemmin läpi tutkimusmenetelmäni, aineistokeruumenetelmän sekä kyselytutkimuksessa saatujen vastauksien analysointia.

5.1 Tutkimusmenetelmä

Edistäessäni opinnäytetyötäni minulle tuli selkeämmäksi se, mitä ennakoituja haasteita sekä työmenetelmiä on ollut kestävyysraportointitarkastajilla kestävyysraportointidatan keruun kannalta. Yhtiöiden toimittama data kestävyysraportointitarkastajille on kvantitatiivista dataa eli määrällistä dataa, jota esitetään numeroina. Halusin kuitenkin tietää, minkälaista kestävyysraportointitarkastajien suorittama työ oikeastaan on saadun datan varmistamisessa. Tästä syystä päädyin suorittamaan kvalitatiivisen tutkimuksen eli laadullisen tutkimuksen kestävyysraportointitarkastajien tekemästä käytännön työstä, jossa tulisi olemaan muutama kvantitatiiviseen tutkimukseen perustuvia kysymyksiä. Lisäsin kvantitatiivisia kysymyksiä, sillä ne hahmottaisivat lukijalle sekä itselleni paremmin kestävyysraportointitarkastajien vastauksia. Kysymykset olisivat näin myös suoraviivaisempia ja helpompia vastata.

Opinnäytetyöni pääongelmasta johdetut alaongelmien vastaamiseksi tulisin tarvitsemaan kestävyysraportointitarkastajien vastauksia, sillä ne liittyivät suoraan kestävyysraportointitarkastajien tekemään työhön sekä työmenetelmiin.

5.2 Aineistonkeruumenetelmä

Opinnäytetyöni tutkimusta varten otin yhteyttä oman työpaikkani, sekä muiden tilintarkastusyhteisöjen kestävyysraportointitarkastustiimeihin, Sain luvan suorittaa tutkimukseni pelkästään oman

työpaikkani kestävyysraportointitiimille. Alun perin mietin tekevänä haastattelua kestävyysraportoinnin päävastuulliselle KRT-tutkinnon omaavalle auktorisoidulle tarkastajalle, mutta päädyin suorittamaan kyselytutkimuksen koko kestävyysraportointitarkastustiimille Webropol-kyselytutkimusalustalla. Päädyin tähän ratkaisuun, sillä halusin mahdollisimman monta näkökulmaa kysymyksiini. Kestävyysraportointitiimin tarkastajat suorittavat varsinaista kestävyysraportoinnin tarkastusta muutenkin ja näin pystyisin analysoimaan kyselytutkimuksen vastauksiakin monipuolisemmin.

Lähetin sähköpostilla kaikille kestävyysraportointitarkastajille Webropol-kyselylinkin, jossa vastaajat pääsisivät vastaamaan alaongelmien kysymyksiin. Kyselytutkimuksessa olleet kysymykset ovat tämän työn liitteenä numero 3. Kyselytutkimus oli täysin anonyymi ja tämän tarkoituksena oli saada kestävyysraportointitarkastuksen parissa työskentelevien vastaamaan matalalla kynnyksellä opinnäytetyöni liittyviin kysymyksiin. Kyselyyn liittyvä tutkimustiedote oli kyselytutkimuksen alussa. Tämä on opinnäytetyön liitteenä numero 1.

5.3 Tutkimusaineiston analyysi

Tutkimusaineiston analyysi oli aluksi haastavaa, sillä suurimmaksi ongelmaksi koko opinnäytetyöni työskentelyksi nousi kyselytutkimuksen vastauksien kesto. Toivoin saavani vähintään kolme vastaajaa, sillä tämän myötä saisin suoritettua suhteellisen monipuolisen ja tarkan analyysin vastauksista. Sain muutaman muistutusviestien jälkeen kaksi vastaajaa, jonka jälkeen lähetin viimeisen muistutusviestin työpaikkani kestävyysraportointitiimille. Tämän myötä sain loppujen lopulta viisi vastaajaa kyselytutkimukseeni. Vastauksien keston vuoksi opinnäytetyöni valmistuminen pitkittyi, mutta näin sain varmistettua kyselytutkimukseni luotettavuuden tason.

Kyselytutkimuksen anonyymiteetin vuoksi en tiedä sainko vastaajiksi ihmisiä, joilla olisi mahdollinen kestävyysraportointitarkastajan tutkinto. Tämä ei mielestäni ollut kuitenkaan minkäänlainen riski vastauksien validiteettiin, sillä jokainen vastaajalla on kokemusta itse kestävyysraportointitarkastuksen työssä. Vastaajia referoidaan termein V1, V2, V3, V4 ja V5.

Vastauksia kyselytutkimuksen kysymyksiä läpikäyntiä ja analysointia on kuvattu tarkemmin seuraavassa luvussa.

6 Tulokset

Tässä luvussa esittelen tutkimustulokset suhteessa tutkimuksen alaongelmiin. Tutkimuksen alaongelmat on jaoteltu omiin alalukuihinsa, ja kyselytutkimuksen tulokset on kirjoitettu niiden alle. Vastajat ovat jaoteltu muotoon V1, V2, V3, V4 ja V5

Luvussa 7 esitän kyselytutkimuksen pohjalta tehdyt johtopäätökset tutkimuksen pääongelmaan sekä pohdin potentiaalisia opinnäytetyön aiheita tämän opinnäytetyön pohjalta. Tulen myös esittämään omat henkilökohtaiset ajatukset opinnäytetyöni liittyvään työskentelyyn.

6.1 Kestävyyseraportointitarkastajien luotto yhtiöiden käyttämille tunnusluvuille ja mittareille (esim. ESRS-mittarit)

Kestävyyseraportointitarkastuksessa tarkastajat käyvät läpi tarkastettavien yhtiöiden toimittamia tunnuslukuja, mittareita ja lausuntoja kestävyseraportointia varten. Tämän vuoksi kyselytutkimukseni ensimmäisenä kysymyksenä halusin ottaa selvää, kuinka luotettavina tarkastajat pitävät yhtiöiden toimittamia lukujen olevan. Halusin tämän kautta ottaa selville sen, että miten hyvin voidaan ennakoita yhtiöiden toimittaman datan luotettavuutta.

Kysymyksen ensimmäisessä osassa vastaajien tuli arvioida luotettavuuden taso asteikolla 1–5, joista 1 oli erittäin epäluotettava, 3 oli ok tasolla ja 5 oli erittäin luotettava. Tämän kysymyksen keskiarvoksi tuli 3,6. Tämän jälkeen vastaajat antoivat valinnalleen perustelut.

V1 vastasi datan luotettavuuden tason olevan arvosanalla 3 ja perusteli antamaa arvosanaansa kertoen, kuinka ensimmäisen vuoden varmuuksissa havaittiin osin virheellisiä laskentakäytäntöjä. Syynä virheellisten laskentakäytäntöjen käyttämiseen voi olla yhtiöiden kokemuksen puute kestävyseraportoinnissa, sillä kestävyseraportointidirektiivin mukainen raportointi tulee monelle vielä uutena asiana. Tämän myötä virheiden määrä ensimmäisissä kestävyseraportoinneissa voi olla suurempaa, mutta niistä huomauttaminen ja raportointi kehottaa yhtiöitä kehittymään kestävyseraportoinnissaan.

V2 vastasi datan luotettavuuden tason olevan arvosanalla 4 ja kertoi, kuinka yhtiöt raportoivat suurimmaksi osin tunnuslukuja, jotka ovat heille ennestään tuttuja tai muutoin yksinkertaisesti ja helposti kerättävissä. Vaihtelu on V2 mukaan suurta, kun vertaa eri standardien alla olevia mittareita. Vaihtelun syynä voidaan pitää eri standardien kohdilla olevat erilaiset laskentamenetelmät tai esittämistavat.

Yksinkertaisten mittareiden käyttö kestävyseraportointia varten voi olla selitettävissä kestävyseraportointitarkastuksen rajoitetun varmuuden periaatteen myötä, jolloin kestävyseraportoinnissa ei

ole vielä samanlaisia vaatimuksia, kuin perinteisessä tilintarkastuksessa. (Suomen Tilintarkastajat 2025 a.; Ecobio Manager s.a.).

V3 vastasi datan luotettavuuden tason olevan arvosanalla 4. Hän toi vastauksessaan esiin, kuinka yhtiöiden käyttämät tunnuslukujen ja mittareiden luotettavuus riippuu todella paljon käytetyistä tunnusluvuista ja mittareista. Hän tuo esiin, kuinka yritykset joutuvat osan mittareiden kohdalta yhdistelemään dataa erilaisista järjestelmistä manuaalisesti lisäten inhimillisen virheen riskiä. Näitä tapauksia esiintyy V3 mukaan enemmän kansainvälisissä konserneissa. V3 tuo vastauksessaan myös esiin kuinka eri toimipisteissä tietoja mitataan eri tavoilla.

V3 vastauksessaan toi esiin mitä tekijöitä yhtiöiden puolelta vaikuttaa suoranaisesti kestävyysraportoinnissa käytettyihin tunnuslukuihin ja mittareiden luotettavuuteen. Koin mielenkiintoisena, kuinka osan mittareiden kohdalta yhtiöt joutuvat yhdistelemään dataa erilaisista järjestelmissä manuaalisesti ja tämä on V3 mukaan yleisempää kansainvälisten konsernien kohdalta. Siksi tässä herää mielenkiintoinen kysymys siitä, että miksi kansainvälisillä konserneilla ei ole yhtenäisempää raportointijärjestelmää, joka tuottaisi luotettavampaa dataa?

Vastauksessaan V3 tuo tätä asiaa lisää esiin mainitessaan, kuinka samalla mitattavalla kohteella voi olla erilaisia mittausmenetelmiä. Osa saattaa mitata euromääräisesti dataa, kun taas muut jollain toisella tavalla, kuten massalla. Massaa tarkoitetaan kestävyysraportoinnin kontekstissa mittaria, joka mittaa konkreettisesta materiaalin määrää esim. kulutuksessa, päästöissä tai jätteiden määrässä tonnimääräisenä, kilomääräisenä tai jollain muulla massaa mitattavalla mittarilla. (EFRAG 2024, 38). Näistä tekijöistä lukuun ottamatta V3 kokee yhtiöiden käyttämien tunnuslukujen ja mittareiden luotettavuuden olevan hyvällä tasolla.

V4 vastasi datan luotettavuuden tason olevan arvosanalla 3. Hän mainitsee vastauksessaan, kuinka olennaisten asioiden määrittäminen, tavoitteiden asettaminen sekä taustalaskennan oikeellisuus on hyvä varmistaa ennen mittaustulosten seurantaa. Tässä vastauksessa tulee esiin V1 vastauksessa esiin tuoma virheellisten laskentakäytäntöjen mahdollisuus, joka alentaa yhtiöiden käyttämiä tunnuslukujen ja mittareiden luotettavuutta. Molemmat V1 ja V4 antoivatkin arvosanan 3 mittareiden ja tunnuslukujen luotettavuudessa.

V4 tuo esiin vastauksessaan, kuinka yhtiön kestävyysraportoinnissa olennaisten asioiden määrittäminen ja selkeiden tavoitteiden asettaminen vaikuttaa paljon kestävyysraportointitarkastajien luotattamiseen yhtiöiden toimittamiin tunnuslukuihin ja mittareihin. Vastauksessa esiin tuodut asiat tulisivat olemaan selkeät keskittymisen kohteet yhtiöille kestävyysraportoinnin tunnuslukujen ja mittareiden esityksessä. Kirjanpitolain luvun 7 5 § mukaan kestävyysraportointiyrityksen tulee antaa kuvaus omista tavoitteista kestävyysseikkoihin liittyen, sekä kuvaus tavoitteiden edistymisestä ja

selvitys siitä, että perustuvatko tavoitteet tieteellisesti vakuuttavaan näyttöön. (Kirjanpitolaki 1336/1997).

V5 vastasi datan luotettavuuden olevan tasolla 4. Hän kertoo vastauksessaan, kuinka kestävyysraportointitarkastajan käytännön työssä kestävyysraportointitarkastajat varmentavat saadut tunnusluvut toimitettuihin tausta-aineistoihin. Tämän täsmäyttämisen myötä V5 kokee varmennettujen raporttien olevan olennaisesti luotettavia.

6.2 Millä tasolla kestävyysraportointitarkastajat kokevat saadun kestävyysraportointidatan laadun olevan nyt?

Koska kestävyysraportointidirektiivi on tullut monelle yhtiölle uutena asiana, minua kiinnosti tietää millä tasolla yhtiöiden toimittama kestävyysraportoinnin data on kestävyysraportointitarkastuksen puitteissa.

Kysymyksen ensimmäisessä osassa vastaajien tuli arvioida saadun datan laatutaso asteikolla 1–5, joista 1 oli huono laatutaso, 3 oli kohtalainen ja 5 oli erittäin hyvä laatutaso. Tämän kysymyksen vastauksien keskiarvoksi tuli 3,2.

Tämän kysymyksen jatkokysymyksenä kysyin, että onko yhtiöiden siirtymässä kestävyysraportointidirektiivissä ollut haasteita luotettavan datan saannin kannalta.

V1 antoi arvosanaksi 3. V1 kertoi, kuinka kestävyysraportointidirektiivi tulee monelle yhtiölle varsin uutena asiana, joten yhtiöillä esiintyy kokemuksen puutetta laadullisen kestävyysraportointidatan tuottamisessa. V1 vastauksesta tulee ilmi, kuinka yleisellä tasolla yhtiöiden siirtymällä kestävyysraportointidirektiiviin on ollut haasteita, sillä se tulee monelle yhtiölle uutena asiana. Kestävyysraportointidirektiivin uutuus on ollutkin yleisenä teemana kestävyysraportoinnissa yhtiöiden tuottamille hieman heikommalle datalle, sekä yksi suurimmista syistä, miksi kestävyysraportointitarkastuksessa noudatetaan rajoitettua varmuuden periaatetta. (ESGRI 2024; EcoBio Manager s.a.).

V2 antoi arvosanaksi 3. V2 vastasi, että heidän asiakkaissaan ei ole hänen käsityksensä mukaan ollut merkittäviä vaikeuksia laadukkaasti kestävyysraportointidatan tuottamisessa. Hän kokee, että suurimmissa ja kansainvälisissä konserneissa luotettavan datan saannissa olisi enemmän haasteita. Hän tuo esiin, kuinka osan raportoitavista mittareista kestävyysraportointivelvollinen yhtiö saa päättää itse, jolloin yhtiöt jättävät enemmän esittämättä kuin esittävät hankalasti kerättävää tietoa.

V2 vastaus myös antaa tukea V1 vastaukselle. V2 tuo esiin omat ajatuksensa kuinka isoimmissa konserneissa tulisi olemaan enemmän haasteita kestävyysraportointidirektiivin siirtymässä, sillä osan raportoitavista mittareista yhtiö saa päättää itse. Tällä V2 tarkoittaa, kuinka yhtiöt raportoivat

mittarit kaksoisolennaisuusanalyysinsä perusteella. (Hannay 31.8.2023). Tämän vuoksi kestävyysraportointidirektiivin velvoitteen alaiset yhtiöt jättävät esittämättä hankalasti kerättävää tietoa. Tässäkin tulee esiin rajoitetun varmuuden periaate ja kuinka siitä on hyödyksi yhtiöille kestävyysraportointidirektiivin ensimmäisinä vuosina. (Suomen Tilintarkastajat 2025; Ecobio Manager s.a).

V3 antoi arvosanaksi saadulle kestävyysraportointidatalle 3. Hän kertoo vastauksessaan, kuinka datan laatu on hänen mielestään hyvä, siltä osin mitä on saatavilla. Hän kokee tietojen konsolidoinnissa olevan kuitenkin haasteita. Konsolidoinnilla tarkoitetaan tässä tapauksessa tietojen yhdistämistä yhtenäiseksi kokonaisuudeksi. V3 tuo esiin, kuinka parhaillaan moni yhtiö kehittää datankeruuprosessejaan yhtenäisempään muotoon, jotta voisivat vastaamaan kestävyysraportointistandardin vaatimuksiin paremmin. V3 kertoo kuinka tilintarkastajan kestävyysraportissa voi avata yhtiön todellisen tilanteen kestävyysraportoinnin suhteen tai mihin suuntaan yhtiö on kehittymässä kestävyteen liittyvissä toimenpiteissä ja raportoinnissa, jotta lukijan näkökulmasta raportilla olevat tiedot kuvaisivat kestävyysraportin todellista tilaa ja mainitaan puutteista.

Tässä V3 tuo hyvin esiin aikaisemmassa vastauksessa ilmi tultua asiaa kestävyysraportointidatan yhtenäisyyteen liittyen. Tässä on vieläkin yhtiöillä ollut haasteita, mutta yhtiöt tekevät V3 mukaan töitä datankeruun yhtenäistämisen kehittämiseksi. Yhtiöillä on kuitenkin aikaa kehittää datankeruun yhtenäistämistä Omnibus Simplification-paketin tuoman kestävyysraportointiraporttien lykkäyksen vuoksi. (BDO Suomi 2025).

V4 antoi arvosanaksi 3. Hän kertoo vastauksessaan, kuinka yhtiöiden siirtymässä kestävyysraportointidirektiiviin on ollut haasteita etenkin niiden yhtiöiden kohdilta, joilla on toimintoja Suomen ulkopuolella. Hän mainitsee, kuinka kauemmaksi arvoketjussa mennään, sitä enemmän haasteita on luotettavan datan saannin kohdalta.

V4 antama vastaus tuo esiin kansainvälisten konsernien haasteet kestävyysraportoinnissa, sillä kestävyysraportointidirektiiviin mukaan EU:n alueella olevien yhtiöiden tulee myös, raportoita arvoketjussa olevien toimintojen kestävyysraportointidataa. Tämä voi olla dataa, jopa EU:n ulkopuolella toimivista tekijöistä, kuten alihankkijoista. (Kestävyysraportti s.a.). Datan yhtenäisyys ja datankeruu menetelmät voivat erota paljonkin eri maantieteellisillä alueilla, siksi yhtiöille on tärkeää yhtenäistää kestävyysraportoinnin datan tuottamiseen liittyvät menetelmiä koko arvoketjun osalta, jotta pystyisivät tuottamaan mahdollisimman luotettavaa dataa kestävyysraportointia varten. Arvoketjun merkityksestä kestävyysraportoinnissa on avattu lisää alaluvussa 2.2

V5 antoi kestävyysraportointidatan laadulle arvosanan 4. Hän koki luotettavuuden olevan hyvällä tasolla, sillä kestävyysraportointivelvolliset yhtiöt ovat tottuneet antamaan tilintarkastajille dataa. V5 tuo ilmi, kuinka kestävyysraportointitarkastajat saavat dataa pääosin suoraan asiakkaan

järjestelmästä, joka on vaikuttanut kestävyysraportointidatan koettuun luotettavuuteen positiivisesti. V5 kokee, että manuaalisesti kootun datan luotettavuus on myös luotettavalla tasolla.

6.3 Suurimmat haasteet yrityksille datan keruussa ja raportoinnissa

Halusin tutkimuksessani ottaa selvää, mitkä ovat kestävyysraportointitilintarkastajien näkökulmasta suurimmat haasteet yhtiöille kestävyysraportoinnin datan keruussa sekä raportoinnissa. Kysymyksen tarkoituksena oli myös selvittää tarkastajien ymmärrystä yhtiöiden kestävyysraportoinnin haasteista.

V1 totesi vastauksessaan ensimmäisen raportointivuoden olevan haastavaa kestävyysraportointivelvollisille yhtiöille ja odottaa tämän jatkuvan vielä seuraavallekin vuodelle, sillä osa yhtiöistä on odottanut mahdollisia helpotuksia loppuvuodelle 2025. Näitä helpotuksia ovat olleet mm. standardien datapisteiden vähennys 70 %:lla, jolloin tietystä standardista ei tarvitse raportoida yhtä paljon, kuin aikaisemmin. Tämä datapisteiden vähennys kestävyysraportoinnin siirtymäajan lykkäyksellä tulee helpottamaan yhtiöiden kestävyysraportoinnin tekoa. (Segal 4.12.2025; BDO Suomi 2025).

Vastauksessaan V1 tuo esiin yhtiöiden aikataulussa pitämisen haasteen, kun puhutaan kestävyysraportointiin liittyvän materiaalin toimittamisesta tarkastajille ajoissa. Tämä tuottaa haasteita kestävyysraportointitarkastajille suorittaa kestävyysraportoinnin tilintarkastus yhtiön kanssa sovitussa määräajan sisällä. Haastetta datan keruuseen ja raportointiin lisää yhtiöiden valmistautumattomuus kestävyysraportointidirektiivin mukaiseen raportointiin, mikä on tullut esiin useamminkin kerran tämän opinnäytetyön aikana kestävyysraportointitarkastuksen kontekstissa.

V2 koki datan keruun haasteellisuuden vaihtelevan erityisesti erilaisten konserniyhtiöiden käytössä olevien IT-järjestelmien myötä. Näistä tiedon kerääminen voi olla hankalaa V2 mielestä, sillä kaikista ei saa samanlaista tietoa tai yhdenmukaista tietoa, jossa informaatio olisi samassa muodossa, jolloin sitä olisi yksinkertaisempaa tarkastaa.

Tämä nosto oli mielenkiintoista, sillä antaa suoran näkökulman kestävyysraportointitarkastuksessa tehtyyn työhön. Vaikka EU:n kestävyysraportointidirektiivissä on standardien myötä pyritty yhteinäistämään kestävyysraportointivelvollisten toimijoiden kestävyysraportointia, itse kestävyysraportointiin varten tuotettu data voi olla ajoittain hajanaista ja vaihtelee paljon yhtiöittäin muodossaan luoden lisää haasteita kestävyysraportointitarkastajien tekemään työhön.

V3 koki datan keruun suurimpien haasteiden olevan aikaisemmissa vastauksissa mainitut tietojen konsolidointi erilaisista järjestelmistä, sekä manuaalisesta tietojen yhdistelystä johtuva inhimillinen riski. Hän kuitenkin tuo esiin raportoinnin suurimpia haasteita olevan kestävyysraportointistandardin tietovaatimusten tulkinnan, yhtiöiden liian positiivinen näkökulma kestävyysraportissa

esitetyissä IRO:issa. IRO:issa tulisi V3 mukaan käsitellä tasapainoisesti negatiivisia ja positiivisia vaikutuksia yhtiön toiminnasta ja tämä liittyy yhtiön vaikutuksiin ympäristönsä ESG osa-alueisiin.

V3 maininta yhtiöiden kestävyysraportointistandardin tietovaatimuksen tulkinnasta on hyvin mielenkiintoista, sillä riippuen yhtiöiden tulkinnasta siitä yhtiöt eivät välttämättä tuota vaadittua dataa kestävyysraportteihin. Mikä puolestaan lisää riskiä kestävyysraportointitarkastuksessa yhtiöiden kestävyysraportoinnin heikentyneen luotettavuuden tasoon.

V3 mainitsee myös liiallisen positiivisuuden IRO:jen kohdalla olevan haasteena. Koska kestävyysraportointi tulee olemaan osa yhtiöiden tilinpäätöstä, monet yhtiöt käyttävät kestävyysraportointia kilpailutapana markkinoilla. Kestävyysasioista kiinnostuneet kuluttajat valitsevat mieluummin yhtiön, joka on perehtynyt ja kiinnostunut kestävyysasioista sekä tekee jatkuvasti töitä ekologisen, sosiaalisen sekä hallinnollisen kestävyden eteen. (Safdie 3.11.2025). Siksi yhtiöt saattavat esittää käytettyjä IRO-lukuja liian positiivisena lukijalle ja vähättelevät negatiivisia vaikutuksia ympäristöönsä. Liiallinen positiivinen näkökulma IRO:jen kannalta vähentää luotettavuutta kestävyysraportointitarkastuksessa, sillä se ei anna riittävän läpinäkyvää kuvaa yhtiön toiminnasta.

V4 vastauksessaan tuo ilmi, kuinka yrityksillä ei ole näkyvyyttä tarvittaviin toimintoihin aiheuttaen haasteita yrityksille kestävyysraportointidatan keruussa ja raportoinnissa. V4 esiin tuomat haasteet liittyvät datan luotettavuuteen yhtiön sisällä. Kaikilla yhtiöillä ei välttämättä ole täydellistä läpinäkyvyyttä eri kestävyysraportointiin liittyviin toimintoihin etenkin, kun mennään yhtiöiden arvoketjussa pidemmälle.

V5 toi vastauksessaan esiin suurimman haasteen yhtiöiden kestävyysraportointidatan keruussa ja raportoinnissa olevan manuaalisen datan keruu, erityisesti päästölaskentaa koskien. Päästöistä aiheutuva ilmastonmuutos ja ilmastonsaastuminen ovat merkittävämpiä ongelmia Euroopassa niistä aiheutuvien terveysriskien, ekologisen monipuolisuuden häviämisen sekä taloudellisen kilpailuaseman menettämisessä. (European Environmental Agency 2025). Tästä syystä kestävyysraportoinnissa olisi tärkeää saada luotettavaa tietoa yhtiöiden aiheuttamien päästöistä. Yhtiöiden manuaalinen datan keruu päästölaskennassa voi aiheuttaa väärän kuvan yhtiön tuottamista päästöistä manuaalisen dataan keruun aiheuttaman inhimillisen virheen riskin myötä.

6.4 Millä varmennustoimilla varmistetaan saadun datan luotettavuus kestävyysraportoinnissa?

Halusin opinnäytetyössäni saada selville, mitä konkreettisia toimenpiteitä kestävyysraportointitarkastajat suorittavat saadun kestävyysraportointidatan varmistamiseksi. Tämä osio kyselytutkimuksessani kiinnosti minua eniten, sillä se tuo esiin varsinaiset toimenpiteet itse kestävyysraportointitarkastuksen suorittamiseen.

V1 vastasi, kuinka päästöjen osalta varmennustoimina käytetään tarkastuslaskentaa, haastatteluita, analyttisiä menetelmiä tai muuta evidenssiä, kuten HR-lukuja. Tämä vastaus aika pitkälti peilaa muiden vastaajien esiin tuomia varmennustoimenpiteitä ja lisää tämän alaluvun kohdalta tulosten luotettavuutta.

Vastauksessa tulee ilmi, kuinka kestävyysraportointitarkastukseen käytetään samankaltaisia varmennustoimia, kuin mitä käytetään normaalissa tilintarkastuksessa, mutta nämä on vain sovellettu kestävyysraportointitarkastukseen.

Tarkastuslaskennalla tarkoitetaan yhtiöiden antamien kestävyysraportointilukujen tarkastamista kestävyysraportointitarkastajien omiin tehtyihin laskentoihin annetuista materiaalista, jonka jälkeen tarkastaja katsoo, että täsmäävätkö luvut toisiinsa.

Haastatteluiden avulla tarkastajat saavat hyvän käsityksen niistä tavoista, joilla tarkastettava kohde on esim. kerännyt dataa kestävyysraportointia varten. Analyttisillä menetelmillä tarkoitetaan aineistotarkastustoimenpiteitä, jotka tuottavat evidenssiä ja varmuutta yksittäisistä liiketapahtumien lajeista, tilien saldoista tai tilinpäätöksen tiedoista. Analyttiset menetelmät soveltuvat parhaiten, kun tarkastettavia tapahtumia on lukumääräisesti paljon ja ne käyttäytyvät ajan kuluessa ennustettavalla tavalla. (Suomen tilintarkastajat, 2023).

V2 tuo vastauksessaan esiin, kuinka ISAE 3000-standardin mukaan yhtiöiden toimittamia asiakirjoja ja muita aineistoja saa pitää aitoina, ellei tarkastajalla on syytä uskoa päinvastoin. Hän tuo esiin vastauksessaan, kuinka rajoitetun varmuuden toimeksiannoissa datan aitouden ja oikeellisuuden tarkastukseen riittää haastattelut sekä erilaiset analyysimenetelmät. Tämän lisäksi kestävyysraportointitarkastajat täsmäyttävät kestävyysraportointilukuja ja tekevät aineistotarkastusta pistokokein.

V2 vastauksessaan tuo tarkastusmenetelmien kohdalta samoja asioita esiin, kuin V1. Analyysien kohdalta V2 tuo esiin benchmarking-analyysin suorittamista kestävyysraportointitarkastuksen varmennustoimena. Benchmarking eli vertaisanalyysi on prosessi, jossa liiketoimintaprosesseja ja suorituskykykymittareita verrataan alan standardeihin. (Insightsoftware, s.a). Tässä tapauksessa niitä verrattaisiin ESRS-standardeihin. V2 mainitsee myös, kuinka rajoitetun varmuuden vuoksi kestävyysraportointitarkastukseen ei välttämättä vaadita yhtä tarkkoja tarkastusmenetelmiä, kuin mitä olisi normaalissa kohtuullisen varmuuden omaavassa tilintarkastuskohteessa ja hän mainitsee, kuinka V1 aikaisemmin mainittujen varmennustoimenpiteiden; haastattelut ja analyysimenetelmät olevan riittäviä.

V2 tuo vastauksessaan esiin ISAE 3000 kansainvälisen tilintarkastusstandardin, jota käytetään, kun varmennetaan muuta kuin taloudellista tietoa. Tämä määrittelee, kuinka varmennus tehdään, kun kohteena olisi esim. Kestävyysraportoinnin tarkastus. (IAASB, 2013, 48).

V3 vastauksessaan tuo esiin lukuisia eri varmennustoimia sekä selittää niiden toimien prosesseja yksityiskohtaisesti. Varmennustoimina kestävyysraportointitarkastajat pyytävät V3 mukaan taustalaskelmia, dokumentteja ja raportteja. Jos raportilla esitetään mittari tai tunnusluku, kestävyysraportointitarkastajat pyrkivät pääsemään tiedon alkulähteelle. Hän tuo esimerkkitapauksena jätemäärään tai siihen mahdollisesti liittyvän tavoitteen, jolloin kestävyysraportointitarkastajat pyytävät yhtiöltä raportin, josta tulee ilmi jäteportaalista saatavan tiedon jätteen määrästä sekä pyytävät tarkastettavalta yhtiöltä käytetyn laskentamallin liittyen mittariin tai tunnuslukuun. Kestävyysraportointitarkastajat käyvät myös haastatteluiden avulla yhtiön kanssa heidän käyttämiä aineistonkeruuprosessejaan standardikohtaisesti, sekä varmistavat, että yhtiöiden kestävyysraportointiprosessi on kunnossa.

V3 vastaus on mielenkiintoinen erityisesti hänen tuomien eri vaiheiden vuoksi, kestävyysraportointitarkastuksen käytännön töissä. Hän avaa selkeästi, mitä kestävyysraportointitarkastajat pyytävät yhtiöiltä tarkastettavaksi ja miten itse tarkastus tehdään antamalla esimerkin varmennustoimeenpiteistä, jota voi myös soveltaa muihin kestävyysraportoinnin varmennustoimeenpiteisiin.

V4 vastauksessaan tuo esiin haastatteluiden ja yhtiöiden laskentamenetelmien uudelleenlaskennan. Uudelleen laskentaa käytetään tilintarkastuksessa tapana täsmäyttää saatuja tietoja sekä sen varmistamiseksi oikeaksi. Tässäkin tuodaan esiin haastatteluiden rooli varmentamisessa.

V5 tuo esiin vastauksessaan, kestävyysraportointitarkastajat varmentavat saatua kestävyysraportointidataa pistokokeiden avulla. Jos pistokokeissa tarkastajat huomaavat olennaista eroa saatuun kestävyysraportointidatan ja kestävyysraportin välillä, kestävyysraportointitarkastajat suorittavat lisätoimeenpiteitä, kuten haastatteluja tai lisäaineistojen pyyntöä tarkastettavaksi.

Vastauksessaan V5 tuo esiin, millaisella pohjalla kestävyysraportointitarkastajat lähtevät suorittamaan kestävyysraportointitarkastusta pistokokeiden avulla. Pistokokeista johdetut lisätoimeenpiteet ovat yhtenäisiä muiden vastaajien esiin tuomien tarkastusmenetelmien kanssa.

6.5 Mitä datatyökaluja yritykset käyttävät kestävyysraportoinnissa datan keräämistä varten ja miten yritykset keräävät dataa näihin?

Kyselytutkimukseni viimeisenä kysymyksenä halusin tietää mitä datatyökalu-ohjelmia yhtiöt käyttävät kestävyysraportointidatan raportoitavaksi. Tämän tarkoituksena oli saada selville, että käyttävätkö yhtiöt datatyökalu-ohjelmia, joiden ensisijainen tarkoitus olisi tuottaa liiketoimintaan liittyvää ESG-tietoa kestävyysraportointia varten, vai soveltavatko yhtiöt tuttavallisimpia ohjelmia, kuten Excel-ohjelmaa.

V1 vastasi tähän kysymykseen, että päästölaskentoihin on olemassa erilaisia ohjelmia. Hän ei kuitenkaan avannut tätä tämän pidemmälle, joten tämän vastauksen analysointi tulee jäämään välistä opinnäytetyössä, sillä vastauksesta ei tule ilmi mitä ohjelmia V1 tarkoittaa vastauksessaan.

V2 nosti esiin, että yhtiöiden tiedon keruu kestävyysraportointia varten tapahtuu vielä aika pitkälti yhtiöille tutuissa ohjelmissa, kuten Excelissä, Wordissa ja Teamsissa.

Tämä oli mielestäni hieman yllättävä vastaus, sillä kestävyysraportointia varten vaaditaan monimutkaisempien mittareiden datan keräämistä esim. Hiilidioksidipäästöt. Yhtiöt ovat kuitenkin onnistuneet tuottamaan kestävyysraportointia varten vaadittavat tiedot aikaisemmin käytetyissä tutuissa ohjelmissa, mutta tulee olemaan kiintoisaa nähdä, miten ajan mittaan datatyökalujen käyttö kehittyy kestävyysraportointitarkastuksessa, varsin kuin kestävyysraportointitarkastuksessa tullaan noudattamaan rajoitetun varmuuden periaatetta toistaiseksi. (Ciferi 2026.; Delgado Sánchez, Zorio-Gima, Merello 2026, 2)

V3 kertoo vastauksessaan datankeruun kestävyysraportointitarkastukseen varten olevan osin manuaalista. Osa raportille tulevista tiedoista saadaan suoraan kestävyysraportointitarkastajille HR-järjestelmistä tai ERP:istä. ERP:llä tarkoitetaan tässä tapauksessa yhtiöiden käyttämää toiminnanohjausjärjestelmää, joka on ohjelmistojärjestelmä. Tämä auttaa organisaatioita virtaviivaistamaan keskeisiä liiketoimintaprosessejaan, kuten taloushallintoa, henkilöstöhallintoa, valmistusta, toimitusketjua, myyntiä ja hankintaa, yhtenäisellä toimintonäkymällä ja tarjoaa yhden tietolähteen. (SAP s.a). V3 mukaan yhdisteltävä tieto hoidetaan pääsääntöisesti manuaalisesti excelissä, siihen nimetyn vastuuhenkilön toimesta. Tässä vastauksessa tulee esiin aikaisemmissa vastauksissa esiin tullut datan tuottamisen manuaalisuus lisäten inhimillisen virheen riskiä sekä alentaen tuotetun datan luotettavuutta.

V4 tuo esiin, kuinka kestävyysraportointitarkastajat käyttävät monia eri tapoja datan keräämistä varten vaihtelevien datalähteiden vuoksi. Kestävyysraportointitarkastajat saavat dataa tarkastettavaksi suoraan tarkastettavan yhtiön alihankkijoilta tai yhtiölle työskentelevä konsultti tuottaa dataa yrityksen käyttöön. Kestävyysraportointivelvollinen yhtiö saa siis dataa eri lähteistä,

jonka jälkeen kyseinen yhtiö tekee työtä manuaalisesti datan esittämistä varten kestävyysraportointiin.

Vastauksessa tulee ilmi eri vaiheet kestävyysraportointivelvollisen yhtiön näkökulmasta kestävyysraportointidatan keräämiseen. V4 tuo esiin, kuinka yhtiöt saattavat käyttää ulkopuolisia konsulttipalveluita datankeräämistä varten, mutta yhtiöt itse tekevät työtä sen esittämiseksi manuaalisesti esim. Excel-ohjelmalla. Tässä jälleen kerran tuodaan esiin, kuinka paljon loppukädessä kestävyysraportointiin julkaisusta datasta tulee manuaalisesta työstä.

V5 vastauksessaan kertoo, kuinka yrityksen keräävät dataa kestävyysraportointia varten kestävyysraportointivelvollisen yhtiön ERP-järjestelmästä, kirjanpitojärjestelmästä, laskuista, yleisistä tietokannoista sekä manuaalisesti kootusta datasta. Tämän vastauksen voi suoraan peilata V3 vastaukseen, jossa hän mainitsee suurinpiirtein samat asiat. V5 mainitsee kuitenkin, että dataa kerätään myös laskuista ja kirjanpitojärjestelmistä, jotka kuuluvat ns. Perinteiseen tilintarkastuksen tarkastustapoihin.

7 Pohdinta

Tässä luvussa esittelen tehdyn tutkimuksen keskeiset tulokset, sekä arvioin niitä. Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää pääongelman mukaisesti, Miten kestävyysraportoinnissa saadun datan voidaan varmentaa olevan luotettavaa, tarkkaa sekä johdonmukaista?

Tuloksista saadut keskeiset tulokset ja johtopäätökset käsitelen alaluvussa 7.1, Tulosten luotettavuutta ja eettisyyttä käsitelen luvussa 7.2. Potentiaalisia jatkotutkimusaiheita käyn läpi alaluvussa 7.3 ja oman oppimisen pohdintaa käydään läpi alaluvussa 7.4.

7.1 Keskeiset tulokset ja johtopäätökset

Tutkimuksessani sain onnekseni yksityiskohtaisia vastauksia, joiden perusteella sain analysoitua sekä tehtyä johtopäätökset tutkimuksen pääongelmaan liittyen, alaongelmien läpikäynnin avulla. Olen jakanut tutkimuksen tulokset ja johtopäätökset alempana oleviin kappaleisiin, jossa käyn niitä yksityiskohtaisemmin läpi, jotta opinnäytetyöni olisi tältä osalta mahdollisimman järjestäytynyt ja selkeää.

7.1.1 Yhtiöiden käyttämien kestävyysraportointimittareiden luotettavuus sekä kestävyysraportoinnin datan laatu

Pääongelman ratkaisemiseksi halusin ensimmäisen ja toisen alaongelman kautta selvittää kuinka luotettavina kestävyysraportointitarkastajat pitivät yhtiöiden käyttämiä tunnuslukuja ja mittareita kestävyysraportoinnissa, sekä millä tasolla kestävyysraportointitarkastajat kokevat saadun kestävyysraportointidatan olevan tällä hetkellä ja onko yhtiöiden siirtymässä ollut haasteita luotettavan datan saannin kannalta. Näiden selvittämisen tavoitteina oli saada käsitys siitä, kuinka hyvin yhtiöt ovat omaksuneet kestävyysraportoinnin standardien mukaisia raportointikäytäntöjä ja raportoivatko yhtiöt läpinäkyvästi sekä luotettavin toimin kestävyysraportointidataa.

Yhtiöiden tuottama kestävyysraportoinnin datan laatu voidaan pitää olevan luotettavalla tasolla kestävyysraportointitarkastuksen rajoitetun varmuuden tasoon nähden haastateltavien vastauksien perusteella. Yhtiöillä on kuitenkin vielä haasteita yhtenäisen datan tuottamisessa yhtiön oman arvoketjun sisällä sekä tunnuslukujen yhtenäisemmässä esittämismuodossa.

Suurin huomio kestävyysraportointitarkastuksessa tuli itselleni kestävyysraportoinnin datan manuaalisesta yhdistelystä erilaisista yhtiöiden tietojärjestelmistä. Yhtiöt tuottavat dataa kestävyysraportointiaan varten useammista eri lähteistä ja kokoavat nämä datapisteet useimmiten yhteen Excel-tiedostoon. Tästä olin eniten yllättynyt, että yhtiöillä ei ollut vielääkään saatavilla

kestävyysraportointia varten räätälöidylle datankeruu ja datan esittämisen-ratkaisuja. Yhtiöt ovat kuitenkin alkaneet keskittyä tietojärjestelmien yhtenäistymisen kehittämiseen, jotta yhtiöt voisivat vastaamaan kestävyysraportointidirektiivin standardeihin vaatimuksiin paremmin ja esittää arvoketjussa tulevaa kestävyysraportointidataa luotettavammin. Tulee olemaan mielenkiintoisaa nähdä miten yhtiöt tulevat onnistumaan tässä ja kestävyysraportointivelvollisten yhtiöiden tarve yhtenäistää kestävyysraportoinnin tietojärjestelmiään tulee kehittämään sekä lisäämään kestävyysraportointipalveluja tarjoavia liiketoimintamalleja.

Nykyinen kestävyysraportoinnin taso on kuitenkin kohtalaisen luotettavaa ja laadukasta harjoitetun rajoitetun varmuuden periaatteen mukaisesti manuaalisen datan yhdistelyn ja muista kestävyysraportoinnin dataan luotettavuutta heikentävistä tekijöistä huolimatta ja kestävyysraportointiprosessien odotetaan kehittyvän lisää tulevaisuudessa.

7.1.2 Yhtiöiden suurimmat haasteet kestävyysraportointidatan keruussa ja raportoinnissa, sekä kestävyysraportointidatan varmennus

Alaongelmilla 3–5 halusin selvittää, mitkä ovat olleet suurimmat haasteet yhtiöillä kestävyysraportointidatan keruussa sekä sen raportoinnissa, mitä varmennustoimenpiteitä käytetään varmistamaan saadun kestävyysraportointidatan luotettavuus kestävyysraportoinnissa sekä halusin selvittää, mitä datatyökaluja yhtiöt käyttävät kestävyysraportoinnin datan keräämiseen ja raportointiin. Näin saisin kyselytutkimuksen avulla selkeät vastaukset kestävyysraportointitarkastajan käytännön työhön sekä kestävyysraportointi työn haasteista.

Haastateltavien mukaan suurimmat haasteet kestävyysraportoinnissa ovat johtuneet kestävyysraportointidirektiivin nopeasta aikataulusta, kestävyysraportoinnin tietovaatimusten tulkinnoista, sekä IRO:jen liian positiivisesta näkökulmasta. Arvoketjun näkyvyyden puute tuotiin myös esiin haasteena, jolloin virheellisen tiedon riski lisääntyy erityisesti kansainvälisissä konserneissa.

Kestävyysraportointitarkastuksen datan keruussa ja raportoinnissa esiintyy vieläkin haasteita, mutta kestävyysraportointitarkastajat kokivat voivansa suorittaa kestävyysraportointitarkastusta kohtalaisen hyvällä tasolla rajoitetun varmuuden pohjalta alaluvussa 6.4 mainittujen varmennustoimenpiteiden myötä. Suurin osa tarkastettavasta kestävyysraportointidatasta saadaan myös suoraan kestävyysraportointivelvollisen yhtiön datalähteistä, joka lisää kestävyysraportointitarkastuksen varmennustoimenpiteiden luotettavuutta ja niiden avulla päästään kestävyysraportoinnissa esiintyneisiin haasteisiin kiinni suurimmaksi osin. Kestävyysraportointidatan keruu ja yhdistely on pitkälti manuaalista, mutta kuten alaluvussa 7.1.1 jo mainittiin, jatkuvaa kehitystä on tapahtumassa yhtiöiden suunnasta datan yhtenäistämiseen.

7.1.3 Johtopäätökset

Kyselytutkimuksessa vastaukset antavat pääongelmaan suhteen, kuvan yhtiöiden kestävyysraportointidatan tasosta, sen luotettavuudesta ja johdonmukaisuudesta. Nämä ovat yhtiöillä saavutettavissa kestävyysraportointitarkastajien rajoitetun varmuuden periaatteen mukaisesti, mutta yhtiöillä on kuitenkin vielä paranemisen varaa kestävyysraportointidatan tuottamiseen kestävyysraportointitarkastajille, sillä esim. ensimmäisen alaongelman vastauksessa mainittu virheelliset laskentakäytännöt heikentävät raportoidun datan tarkkuutta sekä luotettavuutta. Aikataulupaineet ovat myös olleet haasteellisia yhtiöille kestävyysraportointidatan tuottamisessa. Kestävyysraportoinnin datan luotettavuutta heikentää myös tiettyjen tunnuslukujen raportoimatta jättäminen V2 mukaan, jolloin yhtiöt pyrkivät keräämään ja raportoimaan dataa, joka olisi helpommin kerättävissä.

Suurin luotettavuutta laskeva tekijä kestävyysraportointidatan varmentamisessa esiintyi kestävyysraportointidatan keruu ja yhdistely eri tietojärjestelmistä manuaalisesti. Manuaalinen työskentely lisää inhimillisen virheen riskiä. Kyselytutkimuksissa käykin ilmi, kuinka tämä on ollut ensimmäisten kestävyysraporttien yleisenä teemana. Vastaajat toivat esiin kestävyysraportoinnissa haasteina olevan kestävyysraportointistandardien tietovaatimusten tulkinnan haasteet yhtiöillä sekä ajoittaisen liian positiivisen näkökulman IRO:issa. Luotettavan tiedon saaminen, kun mennään arvoketjussa pidemmälle, koettiin myös haastavaksi.

Itse kestävyysraportointitarkastuksen käytännön työstä tulee monta esimerkkejä kyselytutkimuksen myötä. Vastauksista käy ilmi, kuinka suurin osa varmennustoimista menee perinteisen tilintarkastuksen mukaisesti, mutta datan lähteitä on erilaisia. Kyselytutkimuksissa tuodaan esiin datan keruu erilaisista HR-järjestelmistä, yhtiöiden ERP-järjestelmistä sekä yhtiöiden käyttämien tunnuslukujen tai mittareiden tarkastaminen datan alkulähteelle asti. Itse varmennustoimiprosessi datan täsmäyttämiseen onnistuu datan keruun jälkeen pitkälti samalla tavalla kuin perinteisessä tilintarkastusprosessissa, jolloin kestävyysraportointitarkastajat täsmäyttävät pistokokein tarkasteltavaa dataa kestävyysraporteissa ilmoitettuihin lukuihin uudelleenlaskennalla, analyyttisillä menetelmillä ja kestävyysraportointivelvollisten yhtiöiden edustajien haastatteluilla.

Kestävyysraportointitarkastuksien yleistyessä on kuitenkin loogista päätellä, että yhtiöiden kestävyysraportointi olisi kehittynyt niin, että kestävyysraportointitarkastajat pystyisivät tarkastamaan kestävyysraportoinnin dataa sekä varmentamaan dataa kohtuullisen varmuuden periaatteella. V3 mainitseekin alaluvussa 6.2, kuinka kestävyysraportointivelvolliset yhtiöt ovat alkaneet kehittämään kestävyysraportoinnin konsolidointia, jotta yhtiöt pystyisivät vastaamaan kestävyysraportointidirektiivin standardin vaatimuksia tarkemmin. Tämä myös tulisi vähentämään koettuja haasteita pidemmällä arvoketjussa syntyvän kestävyysraportointidatan tarkastusta. Tällöin yhtiöiden on pakko

siirtää enemmän resursseja kestävyysraportoinnin luotettavan datan tuottamiseen kestävyysraportointitarkastajille.

Kohtuullisen varmuuden periaatteeseen siirtymiseen vuoteen 2028 kuitenkin luovuttiin Omnibus Simplification-paketin myötä ja kestävyysraportointitarkastus tulee suorittaa toistaiseksi rajoitetun varmuuden periaatteen tasolla. Siirtymiseen kohtuullisen varmuuden tasoon ei ole annettua aikataulua. Rajoitetun varmuuden tasolla pysyminen tulee helpottamaan kestävyysraportointitarkastajien työtä sekä raportoitavan yhtiön työmäärää raportoitavien tietojen tuottamisessa. Tämän varjopuolena tulee kuitenkin olemaan se, että molemmat kestävyysraportointitarkastuksen sekä kestävyysraportoinnin taso tulee pysymään samalla tasolla, jolloin molempia osapuolia rohkaistaan jatkamaan samalla kestävyysraportointidatan tuottamisen ja varmentamisen tasolla, vaikka olisikin näissä paranemisen varaa. Kestävyysraportointitarkastukseen liittyvä kehitys tulee potentiaalisesti hidastumaan. Tämä tulee myös tietyllä tasolla vaikuttamaan sidosryhmien luotettavuuteen yhtiöiden kestävyysraportointiin negatiivisesti, sillä rajoitetun varmuuden periaatteen tarkastuksessa on alempi vaatimus tarkastuksen suorittamiseen ja tarkastajat suorittavat huomattavasti vähemmän tarkastustoimenpiteitä.

Aikaisemmin tässä alaluvussa mainituista haasteista huolimatta kyselytutkimuksessa tulee ilmi, kuinka kestävyysraportointitarkastajat kokevat nykyisen kestävyysraportoinnissa saadun datan luotettavuuden olevan kohtuullisella tasolla. Manuaalisesti kerätyn datan todettiin olevan luotettavalla tasolla inhimillisen virheen riskistä huolimatta ja moni koki kestävyysraportointitarkastuksen varmennustoimenpiteiden olevan riittävällä hyvällä tasolla kestävyysraportointidatan varmentamisessa ja varmennuksissa ei ole havaittu kyselytutkimuksen perusteella merkittäviä tekijöitä, joka antaisi aiheutta epäillä kestävyysraportoinnin oikeellisuutta rajoitetun varmuuden periaatteen tasolla. Kestävyysraportointidatan koettiin olevan varmennustoimenpiteiden myötä olevan luotettavaa, tarkkaa sekä johdonmukaista.

7.2 Tulosten luotettavuus ja eettisyys

Pyrin opinnäytetyössäni varmistamaan työni luotettavuuden rakentamalla tietoperustan kestävyysraportointiin liittyvien kirjallisuuden, lainsäädännön sekä artikkeleiden mukaan. Luotettavuuden varmistamiselle minulle oli tärkeää tuoda esiin kaikki mahdolliset muutokset kestävyysraportointidirektiiviin, jotka olivat menneillään kirjoittamishetkellä. Opinnäytetyössä käytin mahdollisimman ajankohtaisia lähteitä, sillä kestävyysraportointidirektiivi sekä siihen liittyvä lainsäädäntö on muuttuvaa ja siihen tulee jatkuvasti lisäyksiä. Tämä tulee vaikuttamaan omalla tasollaan opinnäytetyön luotettavuuteen negatiivisesti. Lukijan täytyy siksi ottaa huomioon, että jotkin asiat kestävyysraportointidirektiivin lainsäädäntöön liittyen ovat voineet muuttua opinnäytetyön valmistumisen jälkeen.

Perustelin kappaleessa 5.2 syyni Webropol-kyselytutkimuksen suorittamiseen ja tämä oli sopivin menetelmä tutkimuksen suorittamiseksi saadakseni mahdollisimman monta osallistujaa tutkimukseen sekä saadakseni mahdollisimman monipuolisia vastauksia tutkimukseeni. Kappaleessa 5.2 on tarkemmin kuvattu myös tutkimuksen eri työvaiheet. Suorittamani tutkimus on täten mielestäni toistettavissa.

Suurin tutkimuksen tulosten luotettavuutta heikentävä tekijä oli yhtiöiden kestävyysraportointivastavaan näkökulman puute kohderyhmästä. Uskon, että jopa yhdenkin kestävyysraportoinnista vastaavan henkilön vastaus yhtiön näkökulmasta olisi lisännyt tulosten luotettavuutta paljonkin.

Toinen tutkimuksen kehittämisen aiheena oli kyselytutkimuksien vastauksien monipuolisuuden puute. Useammassa kysymyksessä tuli samankaltaisia vastauksia, johtuen hieman samantyyppisistä kysymyksistä. Yritin kysymyksien ja alaongelmien määrittelyssä ottaa mahdollisimman monta ja monipuolista kysymystä kestävyysraportointitarkastajien käytännön työhön liittyen, mutta osa kysymyksistä olivat suoraan liitännäisiä toisiinsa. Tämän myötä osaan kysymyksiin tuli samankaltaisia vastauksia useamman kerran.

Yksi haasteistani opinnäytetyössäni oli kestävyysraportointitarkastuksen varmennustoimeenpiteiden teoriasta kirjoittaminen tietoperustaan, erityisesti kappaleissa 4.1.1, 4.1.2 ja 4.1.3. Tämä johtuu siitä, että ESRS-standardit määrittävät mitä yhtiöiden tulee raportoida kestävyysraportoinnissaan, mutta se ei käsittele miten näitä raportoidaan. Tämän lisäksi kestävyysraportoinnin varmennustoimeenpiteistä ESRS:n ESG-tasolla on hyvin vaikeasti löydettävää tietoa ja suurimmaksi osin erittäin suppeaa. Tämän vuoksi koen, että kappaleiden 4.1.1, 4.1.2 ja 4.1.3 luotettavuutta laskee kestävyysraportointitarkastuksen varmennusmenetelmien suppeus. Uskon kuitenkin kestävyysraportoinnin yleistyessä tämän muuttuvan tulevissa kestävyysraportointiin liittyvissä opinnäytetöissä olettaen, että kestävyysraportointitarkastuksen varmennustoimeenpiteiden teoriasta julkaistaan lisää tietoa esim. tilintarkastusyhteisöjen puolelta tai muilta kestävyysraportointitarkastuksiin keskittyneiltä toimijoilta.

Kyselytutkimukseen sain työpaikkani kestävyysraportointitarkastustiimistä jokaisen potentiaalisen vastaajan vastaamaan kysymystutkimukseeni. Koska kyselytutkimuksellani oli 100 % vastausprosentti uskon vahvasti tämän kyselytutkimuksen tulosten olevan yleistettävissä laajempaan kestävyysraportointitarkastajien joukkoon sekä yleisellä tasolla kestävyysraportointitarkastuksessa saadun datan varmennukseen. Vastaajat kertovat vastauksissaan konkreettisesti ja yksityiskohtaisesti kestävyysraportoinnin saadun datan ja varmennuksen liittyvästä käytännön työstä sekä sen taustasta.

Opinnäytetyössä olin huomionnut tutkimuksen suorittamisen eettisyyden huolellisesti. Lähetin kohderyhmään kuuluville mahdollisille vastaajille tutkimustiedotteen sähköpostilla. Samassa sähköpostissa oli linkki Webropol-kyselytutkimukseen, jonka aloitussivulla kysytään vastaajan suostumusta tutkimukselle. Kyselytutkimus oli täysin anonyymi ja vastaajilla ei ollut mikään pakko vastata kysymyksiin.

Vastaajat pystyivät perua osallistumisensa ja poistaa vastauksensa ottamalla minuun yhteyttä. Tutkimuksen aikana vastaajilta ei pyydetty tietoja, jotka eivät olleet oleellisia tutkimuksen kannalta. Vastauksista kertynyt aineisto säilytetään Haaga-Helian tarjoamassa pilvipalvelussa ja hävitetään asianmukaisesti opinnäytetyön valmistuttua. Opinnäytetyössä viitataan lähteisiin Haaga-Helian viitatusohjeiden mukaisesti. (LibGuides, 2026).

7.3 Jatkotutkimusehdotukset

Tutkimuksen suorittaminen ja tulosten analysointi oli varsin antoisaa jatkotutkimusehdotuksien kannalta, sillä tuloksien pohjalta sain mielenkiintoisia jatkotutkimuksen aiheita.

Kestävyysraportointidirektiivin mukainen raportointi tulee monelle yhtiölle uutena asiana vastaan. Siksi yhtenä mielenkiintoisena jatkotutkimuksen aiheena olisi kestävyysraportointidatan tuottaminen yhtiöillä. Näin tutkimuksessa tulisi selville konkreettiset työmenetelmät kestävyysraportoinnin datan keräämiseen itse lähteeltä sekä tarkastaa tarkemmin, kuinka yhtiöiden kestävyysraportointidatan raportointi suoritetaan.

Alaongelmista 2–3 ja 5 heräsi toinen mielenkiintoinen jatkotutkimuksen aihe. Koska kestävyysraportointidatan raportointi saattaa tulla hiemana hajanaisessa muodossa käyttäen yksinkertaisia Microsoft Copilot 365-ohjelmia. Datan manuaalinen kerääminen kyseisiin ohjelmiin sekä datan yhdistäminen eri tietojärjestelmistä koettiinkin olevan suuri kestävyysraportointidatan luotettavuuden tasoa laskeva tekijä. Tutkimuksen aiheeksi voisi olla erilaisten kestävyysraportointidatan tuottamiseen keskittyneiden palveluiden liiketoimintamallien tutkiminen. Tämä oli mielenkiintoinen aihe ainakin itselleni, sillä aiheesta voisi tehdä myynnin sekä markkinoinnin näkökulmasta opinnäytetyön. Esimerkiksi, kuinka kestävyysraportointidatan tuottamisen palveluita markkinoidaan ja myydään kestävyysraportointivelvollisille yhtiöille.

Manuaalisesta datan keruusta ja yhdistelystä heräsi esiin myös toiminnallisen opinnäytetyön mahdollisuus, jossa opinnäytetyöntekijä voisi tuottaa esim. kehittämissuunnitelman yhtiöille kestävyysraportointidatan yhtenäistämiseksi sekä sen tuottamiselle kestävyysraportointia ja kestävyysraportointitarkastusta varten.

Opinnäytetyöni olen suorittanut kestävyysraportointitarkastukseen liittyen ESRS-standardien myötä, joten viimeiseksi jatkotutkimusehdotukseksi ehdottaisin, että kestävyysraportointitarkastukseen liittyvää tutkimusta suoritettaisiin VSME:n pohjalta, erityisesti VSME:n tuottaman arvon näkökulmasta.

VSME on listattomille pk-yrityksille suunnattu vapaaehtoinen kestävyysraportoinnin standardi, joka ei ole suoranaisesti kestävyysraportointidirektiivin piirissä. (Bureau Veritas s.a.). VSME eroaa CSRD:n ESRS-standardeista siten, että VSME:n mukaista kestävyysraportointia ei tarvitse varmentaa kestävyysraportointitarkastajan toimesta, eikä sitä tarvitse myös julkaistakaan. (Dekra s.a.). Näiden tekijöiden perusteella ehdottaisin jatkotutkimusaiheena selvittääkseen, mikä olisi VSME-standardin mukainen kestävyysraportoinnin arvo osakkaille, niin rahoittajille kuin lähiyhteisöille.

7.4 Oman oppimisen pohdinta

Opinnäytetyön suorittaminen on opettanut minulle paljon kestävyysraportoinnin teoriasta, sen taustasta sekä siihen liittyvästä lainsäädännöstä. Tämän myötä olen myös oppinut kestävyysraportointidirektiivin tulevasta suunnasta. Opinnäytetyö opetti minua paljon tutkimuksen suorittamisesta sekä siihen liittyvästä taustatyöstä, joka oli hyvinkin antoisaa pyrkiessäni mahdollisimman laadukkaan kyselytutkimuksen suorittamiseen. Opin hyvin paljon ajankäytön suunnittelusta, projektinhallinnasta sekä työn organisoinnista.

Oppimisen kannalta suurin anti oli kyselytutkimuksen tuloksien analysointi ja tuloksista johtopäätöksien tekeminen, sillä pääsin yhdistämään vastauksia tietoperustassa olevaan tietoon ja pääsin tietyllä tapaa peilaamaan vastauksia omaan osaamiseeni tilintarkastajana. Sain tuloksista näkymän itse kestävyysraportointitarkastajien tekemään työhön, mikä oli opinnäytetyöni tarkoituksena. Tulosten analysoinnin myötä opin tarkastelemaan annettuja vastauksia syvemmällä tasolla ja tämä on taito, jonka koen tärkeäksi opintojeni ulkopuolella.

Suurimmaksi haasteeksi opinnäytetyössäni osoittautui vaikeus saamaan kyselytutkimukseen vastaajia. Vaikka olin onnistunut saamaan luvan suorittaa kyselytutkimuksen työpaikkani kestävyysraportointitarkastustiimiltä, sieltä en saanut vastaajia yli kuukauteen. Tämän jälkeen jouduin lähettämään kohderyhmälleni useamman muistutusviestin, jonka jälkeen sain viisi vastaajaa eli kaikki työpaikkani kestävyysraportointitarkastuksen tiimin jäsenet olivat vastanneet kyselyyn. Tämä vaikuttaa tutkimukseni luottamuksellisuuteen positiivisesti. Vastaajat ovat kestävyysraportointitarkastuksen asiantuntijoita ja ovat vastauksissaan antaneet hyviä vastauksia suurimmaksi osin. Mutta vastauksien keston myötä myöhästyin opinnäytetyön palautuksestakin, joka jäi kaivelemaan.

Opinnäytetyö opetti minulle tärkeitä käytännön taitoja tutkimuksen suorittamisen ja aineiston haun sekä analysoinnin kannalta, joille on varmasti käyttöä tulevaisuudessakin. Opin myös paljon kestävyysraportointitarkastajien käytännön työstä, mikä oli opinnäytetyöni tarkoituksena tämä lisäsi entisestään kiinnostustani kestävyysraportointitarkastukseen.

Lähteet

Accountancy Europe. 9.12.2024. CSRD Readiness: Limited assurance approach to value chain information. Luettavissa: <https://accountancyeurope.eu/publications/csrd-readiness-limited-assurance-approach-to-value-chain-information/> Luettu: 5.2.2026

Alma Insights s.a. Arvoketju. Luettavissa: <https://www.almainights.fi/esg-sanakirja/arvoketju/> Luettu: 5.2.2026

Anderson, K. 9.1.2025. Impacts, Risks, and Opportunities (IRO) for CSRD reporting. Greenlyn blogi. Luettavissa: <https://greenly.earth/en-us/blog/company-guide/impacts-risks-and-opportunities-iro-for-csrd-reporting> Luettu: 5.2.2026

Anthesis s.a. Mitä eroa on CSRD:n ja ESRS:n välillä? Luettavissa: <https://www.thesisgroup.com/fi/insights/mita-eroa-on-csrd-n-ja-esrs-n-valilla/#:~:text=CSRD:%20n%20ja%20ESRS:%20n%20v%C3%A4lisen%20eron%20ymm%C3%A4rt%C3%A4minen,varmistaakseen%20tarkan%20ja%20ajantasaisen%20raportoinnin> Luettu: 27.2.2026

Bednarova M., Kullapa S., Laokulrach M., Garcia M.M. & Tkalenko 2025. Environmental, Social, and Governance (ESG) Investment and reporting. 1. painos. Springer Nature. Cham

Bureau Veritas s.a. VSME-standardi helpottaa Pk-yritysten kestävyysraportointia. Luettavissa: [https://www.bureauveritas.fi/vastuullisuus/neuvonantopalvelut/yritysvastuuraportointi/vsme-standardi-helpottaa-pk-yritysten#:~:text=VSME%20\(Voluntary%20Reporting%20Standard%20for%20SMEs\)%20on,\(CSRD\)%20pohjana%20toimivien%20eurooppalaisten%20raportointistandardien%20\(ESRS\)%20kehitt%C3%A4misest%C3%A4](https://www.bureauveritas.fi/vastuullisuus/neuvonantopalvelut/yritysvastuuraportointi/vsme-standardi-helpottaa-pk-yritysten#:~:text=VSME%20(Voluntary%20Reporting%20Standard%20for%20SMEs)%20on,(CSRD)%20pohjana%20toimivien%20eurooppalaisten%20raportointistandardien%20(ESRS)%20kehitt%C3%A4misest%C3%A4) Luettu: 19.2.2026

Byrne D. s.a. What happens if you don't follow CSRD. The Corporate Governance Institute. Corporate Governance Institute:n ohjeistus. Luettavissa: https://www.thecorporategovernanceinstitute.com/insights/guides/what-happens-if-you-dont-follow-csrd/?srsltid=AfmBOooE-qn5jgP5S1rEIYP5Ub5xmGMB_4teGb1HIW83TuCu8tXMtwxn Luettu: 13.1.2026

Ciferi 2026. CSRD Limited Assurance vs reasonable Assurance. Blogi. Luettavissa: <https://ciferi.com/blog/csrd-limited-assurance-guide#:~:text=The%20CSRD%20initially%20requires%20limited,and%20a%20positive%2Dform%20conclusion> Luettu: 8.3.2026

Cura, K. 25.11.2020. Tekstiiliteollisuuden arvoketjun merkittävimmät kestävyteen vaikuttavat tekijät tunnistettu. LAB:in blogi. Luettavissa: <https://blogit.lab.fi/labfocus/tekstiiliteollisuuden-arvoketjun-merkittavimmat-kestavyteen-vaikuttavat-tekijat-tunnistettu/> Luettu: 5.2.2026

Dekra s.a. VSME Reporting. Luettavissa: <https://www.dekra.com/en/vsme-reporting/> Luettu: 19.2.2026

Delgado Sánchez, P., Zorio-Grima, A. & Merello, P. 2026. Sustainability reporting assurance: Knowledge, lags, levels and providers in leading global companies. Journal of Innovation & Knowledge. S. 1-12. 12, 100899. Luettavissa: <https://www.elsevier.es/en-revista-journal-innovation-knowledge-376-pdf-S2444569X25002446> Luettu: 8.3.2026

Ecobio Manager s.a. CSRD and scope 1, 2 and 3 emissions. Luettavissa: <https://ecobiomanager.com/csrd-and-scope-1-2-and-3-emissions/> Luettu: 28.9.2025

Ecobio Manager s.a. CSRD varmentaminen: Yleiskatsaus EU-lainsäädäntöön. Luettavissa: <https://ecobiomanager.com/fi/csrd-varmentaminen-yleiskatsaus-eu-lainsaadantoon/> Luettu: 23.9.2025

Ecobio Manager s.a. Lakisääteinen kestävyysraportointi – Mitä CSRD direktiivi tarkoittaa? Luettavissa: <https://ecobiomanager.com/fi/lakisaateinen-kestavyysraportointi-mita-csrd-direktiivi-tarkoitaa/> Luettu: 23.9.2025

EFRAG 2022. Draft European sustainability reporting standards. Luettavissa: https://www.efrag.org/sites/default/files/sites/webpublishing/SiteAssets/03%20Explanatory%20note%20Fist%20set%20of%20ESRS%20Article%2029%20b_last.pdf Luettu. 18.9.2025

EFRAG 2024. EFRAG Voluntary Sustainability Reporting Standard for non-listed SMEs (VSME). Luettavissa: <https://www.efrag.org/sites/default/files/sites/webpublishing/SiteAssets/V SME%20Standard.pdf> Luettu: 5.2.2026

EFRAG s.a. Knowledge Hub. ESRS S1. Luettavissa: <https://knowledgehub.efrag.org/eng/interactive/simplified-esrs/esrs-s1/technical-advice> Luettu: 27.2.2026

EFRAG s.a. Knowledge Hub. ESRS S2. Luettavissa: <https://knowledgehub.efrag.org/eng/interactive/simplified-esrs/esrs-s2/technical-advice> Luettu: 27.2.2026

EFRAG s.a. Knowledge Hub. ESRS S3. Luettavissa:

<https://knowledgehub.efrag.org/eng/interactive/simplified-esrs/esrs-s3/technical-advice> Luettu: 27.2.2026

EFRAG s.a. Knowledge Hub. ESRS S4. Luettavissa:

<https://knowledgehub.efrag.org/eng/interactive/simplified-esrs/esrs-s4/technical-advice> Luettu: 27.2.2026

EFRAG s.a. Knowledge Hub. ESRS G1. Luettavissa: <https://knowledgehub.efrag.org/eng/interactive/simplified-esrs/esrs-g1/technical-advice> Luettu: 27.2.2026

ESGRI 9.3.2024. The Why Behind Limited Global ESG Audits at First: Explained Luettavissa: <https://esgri.com/the-why-behind-limited-global-esg-audits-at-first-explained/> Luettu: 31.1.2026

European Commission s.a. The European Green Deal. Luettavissa: https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal_en Luettu: 10.9.2025

European Environment Agency 29.9.2025. State of Europe's environment not good: threats to nature and impacts and impacts of climate change top challenges. Luettavissa: <https://www.eea.europa.eu/en/newsroom/news/state-of-europes-environment-2025>. Luettu: 31.1.2025

European Environment Agency 19.12.2025. Air Pollution. Luettavissa:

<https://www.eea.europa.eu/en/topics/in-depth/air-pollution#:~:text=Despite%20this%20improvement%2C%20air%20pollution,environmental%20health%20risk%20in%20Europe>. Luettu: 31.1.2026

FSM.How 30.3.2025. Understanding Audit in the Context of Human Resource Management. Luettavissa: <https://fsm.how/human-resource-management/understanding-audit-human-resource-management/> Luettu: 21.2.2026

Grant Thornton 2024. Kaksoisolennaisuus kestävyysraportoinnin lähtökohtana. Luettavissa:

<https://www.grantthornton.fi/ajankohtaista/kaksoisolennaisuus-kestavyysraportoinnin-lahtokohtana/> Luettu: 23.9.2025

Hannay, J. 31.8.2023. What has really changed with the ESRS standards. Sustainability News. Luettavissa: <https://sustainability-news.net/esg/what-has-really-changed-with-the-esrs-standards/>

Luettu: 5.2.2026

Hofstetter, R., Zinchenko, O. 11.2.2026. Sustainability assurance: Turning compliance into business value. PwC. Luettavissa: <https://www.pwc.ch/en/insights/sustainability/sustainability-assurance-turning-compliance-into-business-value.html> Luettu: 8.3.2026

IAASB joulukuu 2013. Luettavissa: <file:///Users/mozi/Downloads/ISAE%203000%20Revised%20-%20for%20IAASB.pdf> Luettu: 10.1.2026

Insightsoftware s.a. Luettavissa: <https://insightsoftware.com/fi/encyclopedia/benchmark/#:~:text=on%20vertailukelpoinen%20bruttovoittomarginaali%3F-,Mit%C3%A4%20on%20vertailuanalyysi%3F,parannukset%20ja%20parantamaan%20yleist%C3%A4%20suorituskyky%C3%A4> Luettu: 10.1.2026

ISA 315 uudistettu, Joulukuu 2019. Luettavissa: <https://www.iaasb.org/publications/isa-315-uudistettu-2019-olennaisen-virheellisyyden-riskien-tunnistaminen-ja-arvioiminen-1> Luettu: 21.2.2026

Kaarto E. 26.3.2025. Vastuullisuus ja ESG-raportointi murroksessa – Mihin yritysten on varauduttava? Procountorin blogi. Luettavissa: <https://procountor.fi/blogi/vastuullisuus/> Luettu: 28.9.2025

Kestävyyssraportti s.a. ESG-raportointi. Luettavissa: <https://kestavyysraportti.fi/esg-raportointi/> Luettu: 31.1.2026

Kirjanpitolaki 1336/1997

Korruptiontorjunta s.a. Lobbaaminen. Luettavissa: <https://korruptiontorjunta.fi/lobbaaminen> Luettu: 27.2.2026

Haapanen R. 5.6.2024. Mitä olemme oppineet CSRD:n mukaisesta kaksoisolennaisuusanalyysistä? Kierivä. Luettavissa: <https://www.kieriva.fi/kaksoisolennaisuusanalyysi-opit/> Luettu: 10.1.2026

Laine R. 2.6.2025. Kestävyyssraportin varmennuksessa riittää rajoitettu varmuus. Luettavissa: <https://www.bdo.fi/fi-fi/ajankohtaista/vastuullisuus/kestavyysraportin-varmennuksessa-riittaa-rajoitettu-varmuus> Luettu: 8.3.2026

Laine R. 15.1.2024. Tilintarkastajan ABC – Ymmärrä tilintarkastaajasi. Tilisanomien blogi. Luettavissa: <https://tilisanomat.fi/tilintarkastus/tilintarkastuksen-abc-ymmarra-tilintarkastaajaasi#:~:text=Lausunto,luottamusta%20raportointia%20kohtaan%20kyseisess%C3%A4%20tilanteessa> Luettu: 23.9.2025

Laine R. 10.9.2018. Tilintarkastaja on varmentamisen ammattilainen. Suomen tilintarkastajien blogi
Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/blogit/tilintarkastaja-on-varmentamisen-ammattilainen/> Luettu:
18.9.2025

LibGuides 5.12.2025. Lähdeviittaamisen tueksi: Tekstiviitteet ja lähdeluettelo: tee näin. Luetta-
vissa: <https://libguides.haaga-helia.fi/lahdeviittaamisen-tueksi/tekstiviitteet-ja-lahdeluettelo> Luettu:
13.1.2026

Liljeström M. 28.12.2023. ESRS pähkinänkuoressa. Eco-onlinen blogi. Luettavissa:
<https://www.ecoonline.com/fi/blogi/esrs-pahkinankuoressa/> Luettu: 23.9.2025

Metricstream s.a. A Complete Guide to Audit Procedures. Luettavissa: [https://www.met-
ricstream.com/learn/audit-procedures.html](https://www.metricstream.com/learn/audit-procedures.html) Luettu: 21.2.2026

Niskala M. & Palmuaro S. 2023. Uudet kestävyysraportointivaatimukset – Mitä ne tarkoittavat käy-
tännössä? 2. painos. Alma Talent. Helsinki. E-kirja. Luettu: 23.9.2025

Oury Clark s.a. External Assurance & Sustainability Reporting. Luettavissa: [https://www.oury-
clark.com/resources/external-assurance-sustainability-reporting/](https://www.oury-clark.com/resources/external-assurance-sustainability-reporting/) Luettu: 8.3.2026

PCAOB s.a. AS 1105 Audit Evidence. Luettavissa: [https://pcaobus.org/oversight/standards/audi-
ting-standards/details/AS1105#:~:text=Investee%20Financial%20Results-,Introduction,informa-
tion%20that%20contradicts%20such%20assertions](https://pcaobus.org/oversight/standards/auditing-standards/details/AS1105#:~:text=Investee%20Financial%20Results-,Introduction,informa-tion%20that%20contradicts%20such%20assertions) Luettu: 21.2.2026

Safdie, S. 3.11.2025. Greenwashing. All You Need to Know in 2025. Greenlyn blogi. Luettavissa:
[https://greenly.earth/en-gb/blog/company-guide/what-is-greenwashing-all-you-need-to-know-in-
2022](https://greenly.earth/en-gb/blog/company-guide/what-is-greenwashing-all-you-need-to-know-in-2022) Luettu: 8.2.2026

SAP s.a. Mikä on ERP? Luettavissa: <https://www.sap.com/finland/products/erp/what-is-erp.html>.
Luettu: 31.1.2025

Satavastuu s.a. Mittareita. Luettavissa: <https://sites.utu.fi/satavastuu/opas/mittariesimerkkeja/> Lu-
ettu: 28.9.2025

Segal, M. 4.12.2025. Sustainability Reporting Standards. ESG Today. Luettavissa:
<https://www.esgtoday.com/efrag-releases-simplified-european-sustainability-reporting-standards/>
Luettu: 31.1.2026

Servo, A. 16.10.2024. Ensimmäisiä vaikutelmia uudesta CSRD-raportoinnista. Deloitte.
Luettavissa: [https://www.deloitte.com/fi/fi/services/risk-advisory/perspectives/varmentajan-ensim-
maiset-vaikutelmat-csrd-raportoinnista.html](https://www.deloitte.com/fi/fi/services/risk-advisory/perspectives/varmentajan-ensim-maiset-vaikutelmat-csrd-raportoinnista.html) Luettu: 21.2.2026

- Sigurjonsson T. 5.5.2025. The European Union's Corporate Sustainability Reporting Directive: impact on corporate boards. Emerald Insight. International Journal of Law and Management. Luettavissa: <https://www.emerald.com/ijlma/article-abstract/doi/10.1108/IJLMA-03-2025-0106/1269616/The-European-Union-s-Corporate-Sustainability> Luettu: 28.2.2026
- Siva D. 15.10.2025. Auditing for sustainability and accountability: A guide for internal auditors. Wolters Kluwer. Luettavissa: <https://www.wolterskluwer.com/en/expert-insights/auditing-for-sustainability-accountability-guide-for-internal-auditors> Luettu: 21.2.2026
- Suomen Tilintarkastajat s.a. Erikoistumistutkinnot. Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/tilintarkastajaksi/polku-tilintarkastajaksi/erikoistumistutkinnot/> Luettu: 18.9.2025
- Suomen Tilintarkastajat 11.4.2023. Tilintarkastajan analyttiset toimenpiteet tilintarkastuksessa. Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/tilintarkastajan-analyttiset-toimenpiteet-tilintarkastuksessa/> Luettu: 10.1.2026
- Suomen Tilintarkastajat 24.09.2024. Kansainvälinen kestävyysraportin varmennusstandardi hyväksytty. Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/kansainvalinen-kestavyysraportin-varmennus-standardi-hyvaksyty/> Luettu: 27.2.2026
- Suomen Tilintarkastajat 3.12.2024. Kestävyysraportoinnin varmentaminen – mistä on kyse? Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/kestavyysraportoinnin-varmentaminen-mista-on-kyse/> Luettu: 13.1.2026
- Suomen Tilintarkastajat 2025 a. Kestävyysraportoinnin varmennus. Suomen Tilintarkastajat Ry:n suosituksia 1/2025. Luettavissa: https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2025/01/Kestavyysraportoinnin-varmennussuositus-2024_FINAL-ST-ry.pdf Luettu: 31.1.2026
- Suomen Tilintarkastajat 2025. Kestävyysraportoinnin varmennus. Suomen Tilintarkastajat Ry:n suosituksia 5/2025. Luettavissa: https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2025/11/Kestavyysraportoinnin-varmennussuositus_10112025_FINAL.pdf Luettu: 21.2.2026
- Sustainability Economics 26.3.2024. CSRD's ESRS 1: General Requirements. Sustainability Economicsin blogi. Luettavissa: <https://www.sustainabilityeconomics.net/blogs/csrd-esrs-1-general-requirements> Luettu: 8.2.2026
- Taloushallintoliitto. Yritysvastuu- ja kestävyysraportointi. Luettavissa: <https://taloushallintoliitto.fi/tietopankki/yritysvastuu-ja-kestavyysraportointi/> Luettu: 10.9.2025

Zamboni A. s.a. VSME for SMEs: ESG reporting as a growth booster and competitive advantage. Terra Institute. Luettavissa: <https://terra-institute.eu/en/vsme-for-smes-esg-reporting-as-a-growth-booster-and-competitive-advantage/> Luettu: 27.2.2026

Tilintarkastuslaki 1141/2015

Ulkoministeriö s.a. Agenda 2030 – Kestävän kehityksen tavoitteet. Luettavissa: [https://um.fi/agenda-2030-kestavan-kehityksen-tavoitteet#%EF%BB%BFMit%C3%A4%20tavoitel-
laan](https://um.fi/agenda-2030-kestavan-kehityksen-tavoitteet#%EF%BB%BFMit%C3%A4%20tavoitel-
laan) Luettu: 10.9.2025

Vişenescu, R. 8.11.2024. Understanding CSRD assurance costs and compliance timelines. Luettavissa: <https://www.positiongreen.com/insights/articles/understanding-csrd-assurance-costs-and-compliance-timelines/> Luettu: 8.3.2026

Vuorinen V., Kokkonen N. & Laine R. 28.2.2026. Euroopan komissio esittää merkittäviä muutoksia kestävyysraportointivelvollisuuteen. BDO Suomen blogi. Luettavissa: <https://www.bdo.fi/fi-fi/ajan-kohtaista/vastuullisuus/euroopan-komissio-esittaa-merkittavia-muutoksia-kestavyysraportointivelvollisuuteen> Luettu: 10.9.2025

Wertheimer N. & Galindo J. 15.4.2025. Water risk: The basics. Waterplanin blogi. Luettavissa: <https://www.waterplan.com/blog/water-risk-for-corporate-sustainability-managers-the-basics> Luettu: 28.9.2025

Ympäristö.fi s.a. Päästökisterit. Luettavissa: <https://www.ymparisto.fi/fi/saasteettomuus-ja-ymparistoriskit/ilmansuojelu/ilman-epapuhkauksien-paastot-suomessa/paastotiedon-tuottaminen-ja-ilmoittaminen-paastorekistereihin/paastorekisterit> Luettu: 22.2.2026

Yrittäjät s.a. Ilmoittajansuojelu eli Whistleblowing. <https://www.yrittajat.fi/tietopankki/tyonantajan-velvollisuudet/ilmoittajansuojelu-eli-whistleblowing/> Luettu: 27.2.2026

Liitteet

Liite 1. Tutkimustiedote.

Tämä tutkimus on osa opinnäytetyötäni. Opinnäytetyöni aiheena on ”Kestävyyssraportoinnin datan saanti ja varmennus” Aineiston keruun tarkoituksena on selvittää, miten yritykset keräävät dataa kestävyyssraportointiaan varten ja millä toimenpiteillä kestävyyssraportointitarkastajat varmentavat saadun datan olevan oikeellista sekä CSRD:n mukainen

Aineistoa kerätään Webropol-kyselyllä. Kysymyksiin vastataan avoimella tekstillä, jolloin asiantuntijat voivat vastata omin sanoin kysymyksiin. Kysymyksiä on 5 ja toivoisin jokaiseen kysymykseen mahdollisimman kattavaa ja informoivaa vastausta, siksi kysymyksien vastaamisessa voi mennä hieman pidempään, mutta maksimissaan n. 20–30 minuuttia.

Vastaukset tallennetaan ja kerättyjä tietoja käsitellään luottamuksellisesti ja anonyymisti. Vastaajia referoidaan muodossa ”V1”. Vain opinnäytetyöntekijällä on pääsy aineistoon. Aineisto poistetaan asianmukaisesti opinnäytetyön arvioinnin valmistuttua. Aineiston käsittelyyn ja analysointiin käytetään Haaga-Helian ammattikorkeakoulun tarjoamia tallennuspalvelimia ja analysointiohjelmiä. Henkilötietojen oikeusperusteena on rekisteröidyn suostumus

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

Aineisto tuhoetaan viimeistään 31.05.2026. Henkilötietojen yhteisrekisterinpitäjinä toimivat opinnäytetyöntekijä sekä Haaga-Helia ammattikorkeakoulu.

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

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

Opinnäytetyöraportti julkaistaan Theseus-verkkopalvelussa

Tiedot opinnäytetyöntekijästä:

Nimi: Gramoz Perquku

Sähköposti: bhd963@myy.haaga-helia.fi

Puhelinnumero: +358442121065

Liite 2. Suostumuslomake Webropol-kyselyssä

Olen tutustunut tutkimustiedotteeseen ja ymmärrän, mitä tutkimus koskee, mitä osallistuminen tarkoittaa minulle, mihin antamaani dataa käytetään ja säilytetään. Minulla on ollut mahdollisuus esittää kysymyksiä ja olen saanut riittävän vastauksen kaikkiin kysymyksiini. Annan suostumukseni osallistua tutkimukseen tutkimustiedotteen mukaisesti.

Liite 3. Webropol-kysymykset

1. Miten luotettavat ovat yhtiöiden käyttämät tunnusluvut ja mittarit (esim. ESRS-mittarit) kestävyysraportoinnissa?
1 = erittäin epäluotettavaa, 3 = ei täysin luotettavaa, mutta ok tasolla, 5 = erittäin luotettava
a. Antaisitko edelliselle antamallasi valinnalle perustelut?
2. Millä tasolla koette saadun kestävyysraportointidatan laadun olevan nyt?
1 = Huonolla laatutasolla, 3 = Kohtalaisella laatutasolla, 5 = erittäin hyvällä laatutasolla
Millä tasolla koette datan laadun olevan nyt?
3. Edelliseen kysymykseen liittyen, Onko yhtiöiden siirtymässä kestävyysraportointidirektiivissä ollut haasteita luotettavan datan saannin kannalta? Jos on, niin pystyisitkö antamaan perustelut miksi tai miksi ei?
4. Mitkä ovat olleet suurimmat haasteet yrityksillä datan keruussa ja raportoinnissa?
5. Millä varmennustoimilla varmistetaan saadun datan luotettavuus kestävyysraportoinnissa?
6. Mitä datatyökaluja yhtiöt käyttävät datan keräämistä kestävyysraportointia varten?