

VAASAN YLIOPISTO
KAUPPATIETEELLINEN TIEDEKUNTA
LASKENTATOIMEN JA RAHOITUKSEN YKSIKKÖ

Anmari af Hällström

VARMENNUSLAUSUNNOT YRITYSTEN VASTUULLISUUSRAPORTEISSA

Laskentatoimen ja rahoituksen
pro gradu -tutkielma

Laskentatoimen ja tilintarkastuksen
maisteriohjelma

VAASA 2017

SISÄLLYSLUETTELO	sivu
TAULUKKOLUETTELO	5
TIIVISTELMÄ	7
1. JOHDANTO	9
1.1. Tutkimuksen tausta	9
1.2. Tutkimuksen tavoitteet	12
1.3. Tutkielman rakenne	13
2. VASTUULLISUUSRAPORTOINTI	14
2.1. Yhteiskuntavastuu vai yritysvastuu?	14
2.2. Vastuullisuusraportoinnin syyt	16
2.3. Sidosryhmät ja tilivelvollisuus	17
2.4. Vastuullisuusraportointi käytännössä	20
2.4.1. Vastuullisuusraporttien ohjeistukset ja standardit	22
3. VARMENNUSLAUSUNTO VASTUULLISUUSRAPORTISSA	24
3.1. Varmennus ja varmennuslausunto	24
3.2. Varmennuskäytäntöjen standardit ja ohjeistukset	27
3.3. Varmennuslausuntojen sisältö	28
3.3.1. GRI:n ohjeistukset	29
3.3.2. FEE:n ohjeistukset	30
3.3.3. AA1000-standardi	31
3.3.4. Yhteenvedo suosituksista	33
4. AIKAISEMMAT TUTKIMUKSET	35
4.1. Tutkimuksen tila	35
4.2. Läpinäkyvyys ja tilivelvollisuus	36
4.3. Varmennuslausuntojen sisällön muodostuminen	39

4.4. Tilintarkastusyhteisöt varmennuslausuntojen antajina	43
4.5. Institutionaalinen isomorfismi ja varmennuslausuntojen sisältö	47
4.6. Tutkimuskysymysten määrittely	50
5. TUTKIMUKSEN TOTEUTUS	52
5.1. Tutkimusaineisto	52
5.2. Tutkimusmenetelmä	54
5.2.1. Sisällönanalyysi	55
6. TUTKIMUKSEN HAVAINNOT	58
6.1. Varmentajasta ja varmennusprosessista annettu tieto	58
6.2. Varmentajan pätevyys ja riippumattomuus	59
6.3. Varmennuksen toteutus	61
6.3.1. Varmennuksen rajoitukset	63
6.3.2. Varmennusstandardien käyttö	64
6.4. Johtopäätösten esittely	65
6.5. AA1000 AccountAbility Principles -periaatteet lausunnoissa	66
6.6. Lausuntojen rakenne	68
7. JOHTOPÄÄTÖKSET	70
7.1. Varmennuslausuntojen sisällöt ja ohjeistukset	70
7.2. Varmennuslausunnot ja sidosryhmät	73
7.3. Eroavaisuudet tilintarkastusyhteisöjen välillä	75
7.4. Tutkimuksen arviointi	76
7.5. Jatkotutkimusmahdollisuudet	78
LÄHDELUETTELO	79
LIITTEET	
Liite 1. Tutkimuksen kohteena olleet tahot	80

TAULUKKOLUETTELO**sivu**

Taulukko 1. Varmennuslausuntojen sisältö ohjeistusten ja standardien mukaan.	34
Taulukko 2. Varmennuslausuntojen sisältö käytännössä.	42
Taulukko 3. Varmennuslausuntojen eroavaisuudet niiden antajien kesken.	46
Taulukko 4. Varmennustoimeksiannon raportoidut toimenpiteet	62
Taulukko 5. Lausuntojen rakenne eri tilintarkastusyhteisöjen lausunnoissa	69
Taulukko 6. Yhteenveto lausuntojen sisällön osa-alueista	76

VAASAN YLIOPISTO**Kauppätieteellinen tiedekunta**

Tekijä:	Anmari af Hällström
Tutkielman nimi:	Varmennuslausunnot yritysten vastuullisuusraporteissa
Ohjaaja:	Annukka Jokipii
Tutkinto:	Kauppätieteiden maisteri
Yksikkö:	Laskentatoimi ja rahoitus
Koulutusohjelma:	Laskentatoimi ja tilintarkastus
Aloitusvuosi:	2015
Valmistumisvuosi:	2017

Sivumäärä: 88

TIIVISTELMÄ:

Yritysten vastuullisuus on parin viime vuosikymmenen aikana ollut keskustelussa yritysmaailmassa. Yrityksillä onkin erilaisia motiiveja toteuttaa vastuullisuutta, ja edelleen raportoida sen toteutumisesta. Raportoitu vastuullisuustieto on haluttu myös varmentaa ulkopuolisen tahon toimesta, ja tällaisten varmennettujen raporttien määrä on kasvanut vähitellen. Syynä varmennuksen tarpeellisuuteen on ollut yritysten halu vahvistaa luottamusta ja uskottavuutta heidän raportoimaan tietoon. Tämän kehityksen mukana on myös laadittu eri organisaatioiden toimesta ohjeistuksia ja standardeja varmennuksen ja sen raportoinnin tueksi.

Tämän tutkimuksen tavoitteena on tutkia, millainen sisältö varmennuslausunnoissa on ja millaisista osista lausuntojen sisältö muodostuu. Lisäksi tarkoituksena on selvittää, onko varmennuslausunnoissa eroavaisuuksia eri tilintarkastusyhteisöjen kesken sekä miten sidosryhmät huomioidaan varmennuslausunnoissa.

Kyseessä on laadullinen tutkimus, jonka aineisto on kerätty suurten ja keskisuurten suomalaisten listayritysten vastuullisuusraporteissa olevista varmennuslausunnoista koskien vuotta 2015. Nämä vastuullisuusraportit ovat olleet erillisiä raportteja, tai ne ovat olleet osa yrityksen vuosikertomusta. Näiden varmennuslausuntojen sisällön läpikäymiseen on käytetty metodina sisällönanalyysiä, jonka avulla on pyritty samaan kuva lausuntojen keskeisestä sisällöstä.

Tutkimuksen keskeisten havaintojen mukaan varmennuslausuntojen sisällöt ovat hyvin yhdenmukaisia tilintarkastusyhteisöjen kesken. Vaihtelua löytyy otsikoinnin ja esittämisen järjestyksen osalta. Lisäksi lausunnoissa esitettyjen asioiden laajuus vaihtelee myös. Sidoryhmien näkyminen lausunnoissa johtuu yleensä varmennuksessa käytetystä AA1000-standardista. Näin ollen sidoryhmien huomioimisesta kerrotaan hyvin samalla tavalla. Tämän kyseisen standardin käyttö on vielä suhteellisen vähäistä. Yleisesti tutkimuksesta saadut havainnot ovat yhteneväisiä aikaisempien tutkimusten kanssa.

AVAINSANAT: Varmennuslausunto, vastuullisuusraportti, sidoryhmä

1. JOHDANTO

1.1. Tutkimuksen tausta

Yritysten toimintaympäristöinä olevat yhteiskunnat muuttuvat jatkuvasti. Perinteisesti yritykset ovat kuunnelleet kahta keskeisintä sidosryhmäänsä eli omistajia ja asiakkaita. Nykyään, jotta omistajien tuotto-odotukset pystyttäisiin turvaamaan niitä vaarantavilta riskeiltä, ja jotta tarvittava määrä mahdollisuuksia olisi käytettävissä, on omistajien ja asiakkaiden odotusten lisäksi tunnettava myös muiden sidosryhmien odotuksia. Myös yhteiskunnallinen konteksti, jossa toimitaan, on tärkeä tuntea. Tähän ajatusmaailmaan liittyy läheisesti yritys vastuun käsite, jota ei pysty tällä hetkellä ohittamaan missään liiketoiminnassa, yrityksessä tai organisaatiossa. (Juutinen 2016: 24.)

Yritysvastuulla tarkoitetaan useimmiten yritysten vapaaehtoistoimia, joilla se toteuttaa yhteiskuntavastuutaan sidosryhmien odotusten perusteella. Yhteiskuntavastuussa taas on kyse ennen kaikkea yrityksen ja julkisen vallan välisestä suhteesta eli siitä, millainen on yritysten ja yhteiskunnan välinen työnjako kansalaisten ja ympäristön hyvinvoinnin rakentamisessa. (Harmaala & Jallinoja 2012: 14–16.) Yhteiskuntavastuuta voidaan oikeastaan pitää yhtenä 2000-luvun merkittävimmistä ilmiöistä, jotka ovat muokanneet yritystoimintaa (Jussila 2010: 7).

Tämä kasvava kiinnostus yritysten yhteiskuntavastuuta kohtaan on auttanut luomaan laajan ryhmän erilaisia yhteiskuntavastuutoimintoja yrityksiin (Michelon, Pilonato & Ricceri 2014: 59). Yritysten vastuullisuusraportointia voidaan pitää yhtenä tällaisena toimintona. Sysäyksen vastuullisuusraportoinnille antoivat erilaiset ympäristö- ja sosiaaliseen vastuuseen liittyvät skandaalit 1980-luvulla, joiden johdosta sidosryhmät alkoivat vaatia laajempaa ja tarkempaa selontekoa siitä, miten yritykset käyttävät sellaisia palveluita ja hyödykeitä, joita ne eivät omista tai tuota. Tällaisia hyödykkeitä ovat muun muassa puhdas ympäristö ja koulutettu työvoima. Ratkaisuksi tähän informaatiotarpeeseen katsottiin olevan määrääjain tapahtuva raportointi. (Harmaala ym. 2012: 221.)

Yhä useampi yritys julkaisee nykyään vastuullisuusraportin tai raportoi vastuullisuudesta vuosikertomuksessaan (Niskala, Pajunen & Tarna-Mani 2013: 7). Viimeisimmän KPMG:n (2015: 30) tekemän kansainvälisen selvityksen mukaan yritysten vastuullisuusraportoinnin määrä on jatkanut kasvuaan vuosien 2013 ja 2015 välillä, mutta kasvuvauhti on hidastunut verrattuna 2000-luvun alkupuoleen. Tällä hetkellä maailman isoimmista yrityksistä (G250) 92 % tekee vastuullisuusraportointia ja N100 yritysten kohdalla luku on 73 %. N100 yrityksillä tarkoitetaan tässä, että tutkimuskohteena on ollut 100 suurinta yritystä jokaisesta 45 tutkimusmaasta. Vastuullisuusraportoinnista onkin tulossa enemmän normi lisääntyvän sääntelyn vuoksi. Tämä saattaa kasvattaa hieman näitä edellä mainittuja lukuja tulevaisuudessa.

Vastuullisuusraportointiin liittyviä teemoja voidaan pitää hyvin ajankohtaisina tutkimusaiheina. Euroopan unioni on nimittäin antanut tilinpäätösdirektiivin, joka tekee ei-taloudellisen tiedon raportoinnin pakolliseksi suurille yleisen edun kannalta merkittävillä yhtiöillä. Aiemmin vastuullisuusraportointi on perustunut yritysten vapaaehtoisuuteen. Direktiivi on saatettu voimaan Suomessa vuoden 2016 lopussa, jolloin raportointivelvoite tulee koskemaan aikaisintaan tilikautta 2017. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2016.) Direktiivissä on myös kohta, jossa annetaan jäsenmaille mahdollisuus säätää, että muita kuin taloudellisia tietoja koskevaan selvitykseen tai erilliseen kertomukseen sisältyvät tiedot varmentaa riippumaton varmennuspalvelujen tarjoaja (Eurooppa-neuvosto 2014: 15).

Edellä mainittua direktiiviä koskevat muutokset on esitetty hallituksen esityksessä (HE 208/2016) toteutettavaksi enimmäkseen kirjanpitolaissa. Kirjanpitovelvollisella on sen mukaan mahdollisuus julkistaa tällaiset muut kuin taloudelliset tiedot joko toimintakertomuksessa tai erillisessä selvityksessä. Lisäksi tällä lakimuutoksella on vaikutusta myös tilintarkastukseen. Hallituksen esityksessä nimittäin esitetään, että tilintarkastajan tulee tarkastaa, onko yhteisö antanut selvityksen, jos se on ollut siihen velvoitettu. Lisäksi jos tällainen selvitys annetaan toimintakertomuksesta erillisenä, täytyy tilintarkastajan tarkastaa, ovatko tilinpäätöksen ja erillisen selvityksen tiedot yhdenmukaiset. Myös jos selvitys on osa toimintakertomusta, on tilintarkastajan tarkastettava automaattisesti, ovatko tiedot yhteneväisiä tilinpäätöksen kanssa. Tämä johtuu siitä, että tilintarkastuslaki vel-

voittaa lausumaan toimintakertomuksesta, vaikka se sinänsä ei ole enää tarkastuksen kohteena. Hallituksen esityksessä ei myöskään ole katsottu tarpeelliseksi säätää pakollisesta varmennuksesta, vaan kirjanpitovelvollinen voi itse harkita sen käyttämistä. Tällaisen pakollisen varmennuksen katsotaan lisäävän liikaa yritysten hallinnollista taakkaa.

Edellä mainitun perusteella tilanne Suomessa tulee kehittymään nykyisestä siten, että tilinpäätöksen tilintarkastaja joutuu myös tarkastamaan yrityksen vastuullisuustietojen raportointia. Lisäksi yritykset voivat pyytää ulkopuolisen varmentajan varmistamaan raportoidut vastuullisuustiedot. Näin ollen yritysten vastuullisuustietoon voi kohdistua varmennusta kahdella tasolla.

Tämän Euroopan unionin sääntelyn lisäksi myös Suomen valtioneuvosto on antanut yhteiskuntavastuuta koskevan periaatepäätöksen, jossa kannustetaan yrityksiä arvioimaan oman toimintansa arvo- ja tuotantoketjujensa ekologiset ja sosiaaliset vaikutukset, tunnistamaan suurimmat riskit ja mahdollisuudet sekä sitoutumaan vähentämään toimintansa negatiivisia vaikutuksia. Lisäksi valtion omistajapolitiikkaa koskevassa valtioneuvoston päätöksessä veloitetaan valtion omistamat listaamattomat yhtiöt julkaisemaan vastuullisuusraportin. Tulevaisuudessa vastuullisuusraportoinnin sääntely ja vaatimukset kasvattavat ulkopuolisen varmennuksen kysyntää. (Niskala ym. 2013: 7–8.)

Suomessa yritysten vastuullisuustietojen varmennus ei siis ole pakollista. Kuitenkin ilman pakottavaa sääntelyä vastuullisuusraportoinnin kasvun rinnalla on kasvanut sellaisten raporttien määrä, joihin on jo liitetty ulkopuolisen tahon antaman varmennuslausunto (O'Dwyer & Owen 2005: 206). Vastuullisuusraporttien varmennusta käyttävät kaksi kolmasosaa maailman isoimmista yrityksistä (G250), joten sitä voidaan pitää jo melko vakiintuneena käytäntönä (KPMG 2015: 5). Tällaisen ulkopuolisen varmentamisen käyttöönoton tarkoituksena on ollut annettujen raporttien uskottavuuden ja luotettavuuden lisääminen (Junior, Best & Cotter 2014: 2). Varmennuslausuntojen kasvu on lisännyt tarvetta myös erilaisille ohjeistuksille ja standardeille, jotka yhtenäistäisivät vallitsevia varmennuskäytäntöjä ja tätä kautta lisääisivät raporttien läpinäkyvyyttä ja uskottavuutta. Varmennuslausuntojen tarve on mahdollistanut myös uuden potentiaalisen markkinan avautumisen konsulteille ja auditoijille. (Sierra, Zorio & García-Benau 2013: 360.)

1.2. Tutkimuksen tavoitteet

Tutkimuksessa analysoidaan yritysten vastuullisuusraporteissa olevien varmennuslausuntojen sisältöä, ja se toteutetaan laadullisena tutkimuksena. Viitekehyksen analysointiin antaa GRI:n, FEE:n ja AA1000-varmennusstandardin antamat ohjeistukset vastuullisuusraporttien ulkopuoliselle varmennukselle. Tällaisten ohjeistusten on ollut tarkoitus lisätä varmennuksen luotettavuutta ja vertailukelpoisuutta (Junior ym. 2014: 2). Varmennuslausuntojen sisällön tutkimisen tarkoituksena onkin tutkia sitä, miten näitä ohjeistuksia noudatetaan.

Toisena tavoitteena on myös tutkia, miten sidosryhmät huomioidaan annetuissa varmennuslausunnoissa. Tarkoituksena on tutkia aikaisempien tutkimusten havaintojen perusteella, onko tilanne tämän tutkimuksen aineiston perusteella yhteneväinen vai onko siinä tapahtunut muutosta. Lisäksi tutkimuksen kiinnostuksen kohteena on se, poikkeavatko varmennuslausuntojen sisällöt isojen tilintarkastusyhteisöjen välillä. Tämä tutkimusasetelma on kiinnostava, koska tällä hetkellä isoimmat tilintarkastusyhteisöt dominoivat varmennuslausuntojen markkinoita ainakin G250 ja N100 yritysten parissa (KPMG 2015: 5).

Tutkimuksen aineisto kerättiin suomalaisten suurten ja keskisuurten listayritysten vastuullisuusraporteista vuodelta 2015. Tutkimuskohteet valittiin sen perusteella, löytyykö yritykseltä vastuullisuusraportti ja siihen sisältyvä varmennuslausunto. Lisäksi varmennuslausunnon antajan täytyi olla tilintarkastusyhteisö. Edellä mainittujen edellytysten mukaisia lausuntoja löytyi yhteensä 20. Varmennuslausuntojen antajat olivat seuraavat Big 4 -yhteisöt: *PricewaterhouseCoopers Oy* (PwC), *KPMG Oy* (KPMG), *Deloitte & Touche Oy* (Deloitte) ja *Ernst & Young Oy* (EY). Näistä yhteisöistä käytetään jäljempänä suluissa mainittuja lyhenteitä.

Tutkimuksessa sovelletaan O'Dwyerin ja Owenin (2005) tekemää tutkimusta, jossa selvitettiin, miten käytössä olevat vastuullisuusraporttien varmennuslausuntojen sisällöt parantavat raporttien läpinäkyvyyttä ja tilivelvollisuutta yritysten sidosryhmiä kohtaan. Tut-

kimuksen metodina käytettiin sisällönanalyysia, jota on tarkoitus soveltaa myös tässä tutkimuksessa. Edellä mainitun tutkimuksen rinnalla käytetään myös Gürtürkin ja Hahnin (2016) tekemää tutkimusta, jossa on uudempaa tutkimustulosta varmennuslausuntojen sisällöstä. Myös edellä mainitussa tutkimuksessa on käytetty sisällönanalyysia tiedon analysoinnin välineenä. Tämä puoltaa sen metodologista soveltuvuutta myös tämän tutkimuksen aineiston analysoinnin toteuttamiseen.

1.3. Tutkielman rakenne

Tutkielma jakautuu rakenteellisesti teoria- ja empiriaosaan. Aluksi on tarkoitus johdatella tutkimusaiheeseen tutkimuksen taustan ja tavoitteiden kautta. Toisessa luvussa keskitytään vastuullisuusraportointiin, joka on tutkimuksen yksi keskeisimmistä teemoista. Tätä aihetta lähestytään yrityksen vastuullisuuden ja sidosryhmien kautta sekä määritellään tarkemmin vastuullisuusraportointia käsitteenä ja käytännössä.

Kolmannessa luvussa syvennytään vastuullisuusraportteihin liittyviin varmennuslausuntoihin. Niihin liittyen esitellään erilaisia standardeja ja ohjeistuksia, jotka vaikuttavat merkittävästi varmennuslausuntojen sisältöihin. Tämän jälkeen neljännessä luvussa käydään läpi aiempia tutkimuksia. Tutkimukset on jaoteltu tämän tutkimuksen kannalta oleellisten teemojen alle. Lisäksi tässä luvussa esitellään tutkielman tutkimuskysymykset.

Luvussa viisi esitellään tutkimuksen toteutusta aineiston ja menetelmien kautta. Näin olen lukijalle muodostuu käsitys siitä, mistä ja miten tutkimuksen havainnot on kerätty. Tämän käytännön toteutuksen läpikäymisen jälkeen esitellään tutkimuksen keskeiset havainnot luvussa kuusi. Nämä havainnot ovat ryhmitelty luvussa viisi esitettyjen aineiston läpikäymistä ohjaavien kysymysten mukaisesti. Viimeisessä luvussa esitellään tutkimuksen johtopäätökset, joiden tarkoituksena on osoittaa tutkimuksen teoria- ja empiirisen osuuden yhteyttä. Lisäksi nostetaan keskeisimmät tutkimushavainnot kootusti esille. Tärkeää on pohtia myös tutkimuksen onnistumista ja luotettavuutta. Lopuksi esitellään myös mahdollisia jatkotutkimusmahdollisuuksia.

2. VASTUULLISUUSRAPORTOINTI

Tässä luvussa on tarkoitus käsitellä vastuullisuusraportointia, ja siihen liittyviä keskeisiä teemoja. Käsitteiden määrittely on tärkeää, että pystytään paremmin ymmärtämään niiden merkitys tutkielman kannalta. Vastuullisuusraportointia ja sen vaihteita ei kuitenkaan ole tarkoituksenmukaista käsitellä syvällisesti. Tämän tutkielman kannalta riittää, että luodaan peruskuva siitä, millaiseen yhteyteen varmennuslausunto liittyy ja millaisia laajempia teemoja vastuullisuusraportoinnin taustalla esiintyy.

2.1. Yhteiskuntavastuu vai yritysvastuu?

Milton Friedman (2007: 173) kirjoitti vuonna 1970 klassisen artikkelin, jonka pääsanoma tiivistyi artikkelin otsikkoon: *Yrityksen yhteiskuntavastuu on tuottojen kasvattamista*. Friedman kiisti esimerkiksi, että yrityksellä itsellään olisi vastuita, sillä vain ihmisillä voi olla vastuita. Tämä vuosikymmenten takainen näkemys on haastettu nostamalla yritykset ja niiden yhteiskunnallinen vastuu yhä keskeisemmäksi keskustelu- ja tutkimusaiheeksi. Yrityksillä voidaan nähdä olevan jonkin tasoinen moraalinen vastuu toimistaan, joka on laajempi kuin pelkkä vastuu yrityksen henkilöstöstä. Esimerkkiä tällaisesta vastuusta voidaan hakea lainsäädännöstä, joka monissa maissa kohtelee yrityksiä oikeushenkilöinä, joilla on lainsäädännöllinen vastuu toimistaan. (Crane & Matten 2010: 49.)

Yhteiskuntavastuun viitekehys ja teoriat ovat muodostuneet suhteellisen nopeasti, ja sitä voidaan pitää hyvin modernina tieteenalana, jonka peruskäsitteistö alkoi syntyä 1990-luvulla. Samalla vuosikymmenellä keskityttiin yhteiskuntavastuun osa-alueiden tunnistamiseen ja jaotteluun. Tuolloin syntyi myös edelleen osittain käytössä oleva yleisjaottelu kolmeen alueeseen: taloudelliseen, sosiaaliseen ja ympäristövastuuseen. (Jussila 2010: 8–9.) Tällainen kolmen pilarin ajatusmalli juontuu kestävästä kehityksen tavoitteista (Joutsenvirta, Halme, Jalas & Mäkinen 2011: 13). Keskusteluun on noussut viime aikoina myös tämän perinteisen jaottelun lisäksi jaetun yhteisen arvon luominen. Tällöin taloudellinen lisäarvo yritykselle ja osakkeenomistajille luodaan siten, että sitä syntyy myös

ympäröivälle yhteiskunnalle. Vastuullisuus liittyy näin ollen myös yrityksen ansaintalogiikkaan. (Niskala ym. 2013: 17.)

Jos yhteiskuntavastuulla viitataan vain johonkin yleiseen vastuullisuuteen, on se käsitteenä ontto. Monilla teoilla on nimittäin seurauksia, jotka ulottuvat muihin kuin vain tekijöihin. Jos siis teot vaikuttavat muihin yhteiskunnan jäseniin, täytyy tekijöiden ottaa se huomioon. Tosin vain pelkkä tarve tehdä näin ei voi olla se, mikä määrittelee yhteiskuntavastuuta, koska sen voidaan nähdä olevan yksi vastuullisuuden osa-alue. Vastuullinen toiminta siis tarkoittaa muun muassa omien tekojensa seurausten huomioon ottamista ja olemista tilivelvollinen niistä. (Sternber 2011: 32.)

Yhteiskuntavastuun lisäksi yritysten kohdalla on puhuttu kestäväen kehityksen mukaisesta yritystoiminnasta, yritysvastuusta, yritystoiminnan vastuullisuudesta tai hyvästä yrityskansalaisuudesta. Näitä termejä on käytetty yleensä synonyymeinä, mutta oikeastaan voidaan nähdä, että käytettävä termi viestii yrityksen suhtautumisesta vastuullisuuteen. Yhteiskuntavastuun taustalla on laajempi näkökulma vastuullisuuden toteuttamiseen yritystoiminnassa, kun taas yritysvastuuta voidaan tulkita hieman rajatummin. Ensisijaisesti kyseessä on silloin yrityksen oma toiminta, jota tarkastellaan soveltuvin osin vastuullisuuden kautta. (Jussila 2010: 12–13.)

Harmaalan ym. (2012: 14–16) mukaan yhteiskuntavastuun käsitettä käyttävät nykyään muun muassa tutkijat, liiketoiminnan kehittäjät, konsultit, yritysten asiantuntijat sekä julkiset toimijat. Yritysvastuun käsitettä yritykset taas käyttävät monesti suunnitellessaan, arvioidessaan, kehittäessään ja ennen kaikkea viestiessään vastuullisuusteoista, jotka ovat vapaaehtoisia ja menevät pidemmälle kuin lainsäädäntö.

Tämän edellä esitetyn perusteella tässä tutkielmassa on mielekkäämpää käyttää yhteiskuntavastuun käsitettä viitatessa vastuullisuuteen. Sen avulla viitataan laajempaan vastuullisuuskäsitelmään, eikä korosteta niinkään yritystä erillisenä toimijana yhteiskunnasta. Lisäksi aiheeseen liittyvissä tieteellisissä artikkeleissa käytetään usein juuri yhteiskuntavastuun (*Corporate Social Responsibility*) käsitettä.

Tämän tutkielman kannalta keskeiseen käsitteeseen, vastuullisuusraportointiin, voidaan liittää myös esitelty yhteiskuntavastuun konsepti. Ei-taloudellisen tiedon raportointi on vaihtanut fokustaan monia kertoja vuosien aikana. Aluksi se on ollut heikkoa tietoisuutta yritysten ja heidän sosiaalisen ympäristön suhteesta, josta se on kehittynyt täysimääräisesti tunnistamaan toiminnan säännöt ja johtamisen työkalut. Ei-taloudellisen tiedon raportointi voidaan siis nähdä kehittyneen yhdessä yhteiskuntavastuun konseptin kanssa. (Perrini 2005: 611.) Seuraavaksi onkin tarkoitus siirtyä käsittelemään tarkemmin vastuullisuusraportointia.

2.2. Vastuullisuusraportoinnin syyt

Yrityksillä voi olla erilaisia tavoitteita ja motivaatioita harjoittaa vastuullisuusraportointia. On tärkeää selvittää näitä erilaisia näkemyksiä, että pystymme ymmärtämään, mitkä tekijät vaikuttavat raportoinnin taustalla.

Niskala ym. (2013: 98) pitävät yrityksen vastuullisuusraportoinnin julkaisemista ennen kaikkea strategisena päätöksenä. Raportin avulla on siis tarkoitus antaa riittävä kuva yrityksen vastuullisuuden toteutumisesta ja sen vaikutuksista. Tätä näkemystä strategisuudesta tukee Dienesin ym. (2016: 172) näkemys. Aiemmin vastuullisuusraportointia nimittäin tekivät yritykset, jotka liittyivät vahvasti vastuullisuuteen, koska ne toimivat sellaisella alalla, jossa se oli tärkeää. Nyt taas vastuullisuusraportoinnin yleistymiseen on vaikuttanut se, että yritysten kilpailijat tekevät tällaista raportointia tai yhteiskunta odottaa vastuullisen toiminnan selvittämistä. Yrityksellä itsellään ei välttämättä ole toimialansa puolesta sellaista painetta. Valintaa voidaan siis pitää strategisena, jotta yrityksen toiminta ja menestys olisi tulevaisuudessakin taattu. Toki tämän näkökulman haastaa raportoinnin vapaaehtoisuuden poistuminen lisääntyvän sääntelyn kautta.

Yhtenä raportointia edistävänä tekijänä voidaan nähdä puhtaat taloudelliset syyt. Raportointia hyödynnetään yrityksen oman sisäisen toiminnan kehittämiseen ja riskienhallinnan työkaluna. Mitä laajemmalle yritysten toiminta ulottuu, sitä tärkeämpää järjestelmällinen seuranta on. (Kuisma & Temmes 2011: 268–269.)

Yrityksen koko voi olla myös yksi syy vastuullisuusraportoinnin aloittamiseen. Selityksenä tähän on se, että isommilla yrityksillä on vahvemmat kannustimet julkaista vapaaehtoinen raportti. Erityisesti listatut yritykset ovat julkisen tarkastelun alla, ja siksi heidän täytyy huolehtia maineestaan. Tämän vuoksi isoilla yrityksillä on isompi paine julkaista vastuullisuusinformaatiota, joka vastaa sidosryhmien ja pääomamarkkinoiden tarpeeseen. (Dienes ym. 2016: 168.) Tällainen paine voidaan nähdä sekä poliittisena että viestinnällisenä. Yhteiskunnan kannalta merkittäviin yrityksiin kohdistuu poliittista painetta toimia vastuullisesti. Toisaalta taas yritykseen liitettävät myönteiset mielikuvat vastuullisena toimijana rakentavat sille vahvempaa mainetta. (Kuisma ym. 2011: 268–269.) Adams (2002: 244–245) nostaa esille saman havainnon tutkimuksensa johtopäätöksissä. Yritysten näkökulmasta yrityksen imago ja sidosryhmien luottamus ovat tärkeitä motivoivia tekijöitä raportoinnille.

Jos asiaa tarkastellaan vielä pörssiyritysten näkökulmasta, on esitetty, että vastuullisuusraportoinnilla voi olla vaikutusta osakkeen arvon vaihteluihin, epävarmuuteen ja pääoman kustannuksiin liittyen. Vastuullisuus esiintyy yleensä menestyvän ja hyvin johdetun yrityksen yhtenä tunnuksena. Näin ollen tämä tarkoittaa sijoittajalle pienempää riskiä ja laskevaa epävarmuutta. (Niskala ym. 2013: 100.)

Pienemmillä yrityksillä raportoinnin taso on yleensä alhaisempi. Yksi syy tähän voi olla se, että niillä ei ole resursseja ylläpitää vastuullisuuteen keskittyviä osastoja, ja siksi ne eivät voi raportoida niin yksityiskohtaisesti. Ratkaisuksi tähän on ehdotettu kevyempiä raportointivaatimuksia pienille ja keskisuurille yrityksille. (Dienes ym. 2016: 168.)

2.3. Sidosryhmät ja tilivelvollisuus

Yhteiskuntavastuuseen liittyvien raporttien taustalla on ajatus tilivelvollisuudesta (Harmaala ym. 2012: 221). Tilivelvollisuuden käsite on suhteellisen yksinkertainen, mutta silti se on laajasti väärinkäytetty ja -ymmärretty (Gray 2001: 11). Tilivelvollisuuteen liitetään yleensä neljä elementtiä. Yksi henkilö tai ryhmä, joita kutsutaan agenteiksi, ovat vastuussa toiselle henkilölle tai ryhmälle, joita kutsutaan taas päämiehiksi. Agentit ovat

siis vastuussa toimintansa seurauksista, ja siten he ovat myös virheellisestä toiminnastaan päämiesten määrittelemien sanktioiden kohteena. (Sternber 2011: 37.) Tämä tarkoittaa sen tunnistamista, kuka on vastuullinen ja informaation tarjoamista tästä vastuullisuudesta niille, joilla on oikeus kyseiseen tietoon. Organisaatiokontekstissa näitä raportoinnin kohteita kutsutaan sidosryhmiksi. (Gray 2001: 11).

Moderneille sidosryhmämalleille on ominaista päämies-agenttiteoriaan perustuva fidusiaarinen ajattelu, jolloin nähdään, että itse yhtiö on johdon päämies. Tällöin keskiöön nousee yhtiön menestys, jonka mukaan johdon tulee ottaa huomioon kaikkien tahojen hyvinvointi, jotka osallistuvat yhtiön menestyksen mahdollistamiseen. Sidoryhmälähtöiset mallit voidaankin jakaa kahteen ryhmään. Ensinnäkin niihin, joissa painotetaan yhtiön johdon fidusiaarisia velvollisuuksia kaikkia yhtiön sidoryhmiä kohtaan. Toisaalta niihin, joissa korostetaan yhtiön sidoryhmien aktiivista osallistumista yhtiön hallintoon. Näissä malleissa siis johdon päämiehenä on osakkeenomistajien sijaan yhtiö ja sitä kautta yhtiön eri sidoryhmät. Täytyy huomioda, että aktiivista osallistumisoikeutta yhtiön johtoon sidoryhmillä ei ole. Näin ollen tässä näkökulmassa keskitytään yhtiön toiminnan tarkoituksen ja johdon velvollisuuksien määrittelyyn. (Mähönen & Villa 2015: 331.)

Osakkeenomistajien ja muiden sidoryhmien väliseen debattiin liittyy usein kysymys yhteiskuntavastuusta. Yhtiön kannalta yhteiskuntavastuussa on kysymys siitä, että yhtiön johdolla on velvollisuuksia yli osakkeenomistajien fidusiaarivelvollisuuksien. Tällöin kysymyksenä on yleensä se, ovatko osakkeenomistajalähtöinen ajattelu ja yhtiöiden yhteiskuntavastuu lähtökohtaisesti ristiriidassa keskenään. Vastauksen voidaan ajatella olevan kielteinen, koska osakkeenomistajat joutuvat myös kärsimään esimerkiksi residuaalivoiton alenemisesta, jos yhtiö joutuu maksamaan sanktioita vastuuttomista toimistaan. (Mähönen ym. 2015: 332–333.)

Perrinin (2005: 622) mukaan yrityksen sidoryhmät voidaan kategorisoida kahdeksaan ryhmään: henkilöstö, osakkeenomistajat, asiakkaat, tavarantoimittajat, rahoituskumppanit, viranomaiset, yhteisö sekä ympäristö. Niskalan ym. (2013: 72) mukaan sidoryhmät voidaan ryhmitellä myös ensisijaisiin ja toissijaisiin sidoryhmiin. Ensisijaiset sidoryhmät ovat sellaisia, joihin yrityksillä on formaali sopimukseen perustuva suhde. Toisaalta

tähän ryhmään kuuluvat myös sellaiset sidosryhmät, joihin yrityksen toiminnalla on suora vaikutus. Toissijaisiin sidosryhmiin luetaan kuuluvaksi kaikki muut ryhmät, jotka eivät kuulu ensisijaisiin sidosryhmiin. Sidosryhmät on mahdollista jaotella myös yrityksen sisäisiin ja ulkoisiin sidosryhmiin tai välittömiin ja välillisiin sidosryhmiin. Välilliset sidosryhmät ovat yleensä edustuksellisia sidosryhmiä. Tällaisia ovat esimerkiksi kansalaisjärjestöt, jotka edustavat tiettyä tahoa ja ajavat sen etua.

Dyllick ja Hockerts (2002: 131, 134) määrittelevät yrityksen yhteiskuntavastuun nimenomaan yrityksen suorien ja epäsuorien sidosryhmien tarpeisiin vastaamiseksi. Tämä täytyisi toteutua niin, että tulevaisuuden sidosryhmien odotuksiin vastaaminen ei vaarannu. Yritysten on kuitenkin vaikea saavuttaa kaikkien sidosryhmien hyväksyntä näiden tarpeisiin vastaamalla. Näin ollen yritysten täytyy tehdä kompromisseja näiden tarpeiden välillä. Sidosryhmät voidaan määritellä myös sellaisiksi ryhmiksi tai yksilöiksi, joihin organisaation toiminta, tuotteet ja palvelut vaikuttavat merkittävästi. Ne voivat olla myös sellaisia, joiden toiminnan oletetaan vaikuttavan organisaation strategian toteuttamiseen ja tavoitteiden saavuttamiseen. (GRI 2013: 15.)

Perrinin (2005: 622) tutkimuksen perusteella näyttää siltä, että yritysten idea vastuullisesta toiminnasta liittyy ympäristönsuojeluun ja yhteisöön, mutta vähemmän asiakkaisiin ja työntekijöihin. Tämä näkyy siinä, että yritykset keskittyvät vastuullisuuden toteuttamiseen vain tietyillä osa-alueilla. Näitä ovat esimerkiksi terveys, turvallisuus ja ympäristö, koska ne nähdään strategisina. Yritysten täytyisi nähdä toimintansa tiukasti yhteydessä lukuisiin sidosryhmiin ja yhteisöihin. Koska vuorovaikutus sidosryhmien kanssa, on vaikeasti toistettavissa ja korvattavissa, voidaan sidosryhmiä hallita strategisesti ja ne voivat olla arvokas kilpailukyvyn lähde. Sidosryhmien tavoitteiden tiedostaminen on siis myös yrityksen toiminnan edellytysten turvaamista. Sidosryhmien ymmärtämisen kautta voidaan hallita riskejä, välttää konflikteja ja parantaa päätöksentekoa (Niskala ym. 2013: 75).

Sidosryhmien tavoitteiden ymmärtäminen on tärkeä osa-alue myös vastuullisuusraportoinnissa. Kun arvioidaan yritysten vastuullisuusraportteja, on luotettavuus keskeinen te-

kijä raportin uskottavuudelle. Yksi luotettavuuteen vaikuttava tekijä on sidosryhmien intressien huomioimisen systemaattisuus. Tämä voidaan toteuttaa sidosryhmien kanssa toteutettavalla vuorovaikutuksella. Näin ollen yritys voi varmistua, että raportointi sisältää sidosryhmien intressien ja odotusten mukaisia asioita riittävässä laajuudessa. Dialogin jatkuvuus sidosryhmien ja yrityksen välillä vahvistaa myös sidosryhmien luottamusta vastuullisuuden raportointiin sekä yrityksen toimenpiteet tulevat hyväksyttävimmiksi. (Niskala ym. 2013: 275–277.)

2.4. Vastuullisuusraportointi käytännössä

Edellä on käsitelty vastuullisuusraportoinnin taustaa ja tavoitteita. Nyt on tarkoitus käydä lyhyesti läpi, miten vastuullisuusraportointia toteutetaan käytännössä. Yritykset ovat siis kasvattaneet kiinnostusta yhteiskuntavastuun toteennäyttämiseen ja sen tärkeyteen. Tämä toteennäyttäminen voidaan toteuttaa selkeällä ja todistettavalla informaatiolla, joka on lähellä perinteisiä talousdokumenteja. (Perrini 2005: 611.) Vastuullisuusraportoinnissa on siis tarkoitus raportoida taloudellisista, sosiaalisista sekä ympäristöön liittyvistä asioista. Erotuksena vuosittaisesta talousraportoinnista tämä raportointi keskittyy yrityksen suoritukseen liittyviin tekijöihin, kuten esimerkiksi saastuttamiseen, terveyteen ja turvallisuuteen sekä ihmisoikeuksiin. (Tschopp 2005: 55.) Vastuullisuusraportointia ja sen indikaattoreita kehittäessä on tärkeä myös ymmärtää, millaisia tarpeita sidosryhmillä on. Tällöin voidaan tehdä sellaista raportointia, joka vastaa sidosryhmien sille asettamiin odotuksiin (Niskala ym. 2013: 81).

Vastuullisuusraportoinnissa on monenlaisia osapuolia. Raportoijalla tarkoitetaan organisaatiota, joka laatii vastuullisesta toiminnastaan raportin. Raportoija voi siis olla esimerkiksi yritys, järjestö tai yhteisö. Raportin käyttäjä taas on organisaation sidosryhmä, joka haluaa saada tietoa vastuullisuudesta oman päätöksenteon tueksi. Raportin varmentaja taas on taho, joka toteuttaa varmennustoimeksiannon. Varmentaja täytyy olla organisaatiosta riippumaton, ja lisäksi häneltä vaaditaan asiantuntijuutta varmennuksesta. (KHT-yhdistys 2008: 42.)

Yhteiskuntavastuun raportointi voi sisältyä vuosittaiseen tilinpäätösraportointiin, tai se voi olla erillinen rapotti. Monesti yritykset, jotka antavat erillisen vastuullisuusraportin, antavat enemmän tietoa vastuullisesta toiminnastaan. Raporttien sisältämän tiedon laatuun tämä yritysten raportointitavan valinta ei kuitenkaan vaikuta. (Michelon ym. 2015: 74.) Dokumentit eivät saa olla ristiriidassa keskenään, ja parhaimmillaan ne täydentävät toisiaan ja antavat yhdessä kattavamman kuvan liiketoiminnan vaikutuksista sekä toimintamahdollisuuksista (KHT-yhdistys 2008: 37.)

Michelon ym. (2015: 73) kritisoivat yritysten vastuullisuusraportointia. He erottavat vastuullisuusraporttien käytännöistä kolme osa-aluetta, joita ovat erillisen raportin luominen, GRI-ohjeistusten soveltaminen sekä varmennuksen lisääminen raportointiin. Heidän tutkimuksensa mukaan näiden eri käytäntöjen käyttäminen ei ole yhteydessä korkeampaan tiedonantoon. Tämä voi viitata siihen, että niiden soveltaminen on lähinnä symbolista. Vaikka yritykset, jotka tekevät erillisen vastuullisuusraportin, julkaisevat enemmän tietoa, heikentää tätä seikkaa epärelevantin tiedon näkyminen raporteissa. Tämän olennaisen tiedon heikentäminen voidaan tulkita vastuullisuustiedon peittelynä, eli sen avulla yritys esitetään sitoutuneena, mutta tärkeät asiat naamioidaan raportissa vähemmän tärkeiden asioiden avulla.

Tällä hetkellä keskusteluun on noussut uusi tapa raportoida vastuullisuustietoa integroidusti. Integroidulla raportoinnilla tarkoitetaan prosessia, jonka tuotoksena syntyy integroitu raportti siitä, miten yritys luo toiminnallaan arvoa ajan mittaan (Niskala ym. 2013: 265). Ei-taloudellisen tiedon osuus tässä raportointitavassa nähdään laajempänä kuin tällä hetkellä vastuullisuustiedon osalta on. Tämä johtuu siitä, että integroidussa raportissa on tarkoitus raportoida kaikista niistä resursseista ja suhteista, jotka vaikuttavat olennaisesti arvonluontitoimintoihin organisaatioissa. (Cohen 2015: 68.)

Adams (2015: 23) pitää integroitua raportointia potentiaalisena keinona muuttaa yrityksen toimijoiden ajattelua. Tämä tapahtuu, kun vastuullisuustieto integroidaan muuhun raportointiin. Lisäksi integroidulla raportilla on vaikutuksia yritysten strategiseen suunnitteluun ja päätöksentekoon. Integroitu raportointi vaatii uudenlaisen ajattelutavan vuoksi

tuekseen uusia laskentatoimen ja johtamisen prosesseja. Tätä kehitystä on edistänyt *International Integrated Reporting Council (IIRC)*, joka on julkaissut <IR>-viitekehyksen integroidun raportoinnin tueksi. Flower (2015) kritisoi tämän viitekehyksen merkitystä raportointikäytäntöjen muuttumiseen ja vastuullisen tiedon esittämiseen. Myös Buhr, Gray ja Milne (2014: 65–66) esittävät huolensa liittyen integroituun raportointiin. Tilivelvollisuus ja vastuullisuus eivät nimittäin juurikaan ole olleet keskustelun keskiössä puhuttaessa integroiduista raporteista. Huomiota on kiinnitetty lähinnä sijoittajien tarpeisiin. Ei ole myöskään tarpeeksi tutkittu, miten tosiasiaassa talous-, ympäristö- ja sosiaalinen tieto yhdistetään raportissa. Buhr ym. jopa pelkäävät, että tällainen uusi raportointitapa saattaisi heikentää kehitystä, joka on tapahtunut vastuullisuusraportoinnissa vuosien saatossa. Adams (2015: 27) taas näkee asian toisin, koska monet yritykset ovat jo osallistuneet integroidun raportoinnin pilotointiohjelmiin. Monet yritykset myös soveltavat sitä osittain omassa raportoinnissaan. Lisäksi kansainvälisesti lainsäädännöt ovat kehitymässä sellaiseen suuntaan, jossa vaaditaan tilinpäätösraportoinnissa selvitystä myös yrityksen strategiasta, riskeistä ja toimintamalleista.

2.4.1. Vastuullisuusraporttien ohjeistukset ja standardit

Yritysten vastuullisuusraportoinnin lisääntyminen on lisännyt erilaisten kilpailevien ohjeistusten ja standardien määrää. On esitetty huoli, että yksittäiset sääntelyä tarjoavat organisaatiot eivät anna sellaista vakuutusta, joka voidaan saavuttaa kansainvälisesti hyväksytyjen standardien kautta. (Tschopp 2005: 56.) Vallitsevia raportointiohjeistoja voidaan kuitenkin pitää tärkeinä ohjausvälineinä ja vertailukohtina vastuullisuusraportoinnin kehittämiseksi (Niskala ym. 2013: 99). Tschopp (2005: 56) huomauttaa, että ilman sääteleviä raportointistandardeja ja seurattavia oheistuksia, raportit ovat vain markkinointistrategioita ja viherpesua kuin todellista selontekoa yritysten vastuullisuuden asemasta.

Koska vastuullisuusraporttien yhteydessä ei voida viitata yleisesti hyväksytyihin periaatteisiin, kuten esimerkiksi IFRS:n mukaisessa raportoinnissa, täytyy niissä viitata kansainvälisiin parhaisiin käytäntöihin eli lähinnä GRI-ohjeistukseen ja AA1000-standardiin (Manetti ym. 2008: 292). Muita huomattavia standardeja ovat SA8000 ja ISO14001, joista ensimmäinen liittyy ihmisoikeuksiin ja jälkimmäinen ympäristöasioihin (Tschopp

2005: 56). Nämä standardit liittyvät lähinnä yritysten vastuullisuuden toteuttamiseen eivätkä niinkään raportoinnin sääntelyyn.

Merkittävin raportointiohjeistus on tällä hetkellä *Global Reporting Initiative* (GRI) julkaisema, ja se pitää sisällään yksityiskohtaiset vastuullisuusraportoinnin ohjeet (Cohen & Simnett 2015: 60). GRI on kansainvälinen riippumaton organisaatio, jonka tarkoituksena on edistää vastuullisuusraportointia siten, että siitä tulisi tavallinen käytäntö organisaatioiden toiminnassa. Näin ollen se on luonut ilmaisen vastuullisuusraportoinnin ohjeistuksen kaikkien saataville. (GRI 2013: 2.) GRI:n raportoinnin viitekehykset on luotu sellaisten keskeisten sidosryhmien kanssa, joihin raportoinnilla on vaikutusta. Tällaisia ovat muun muassa sijoittajat, rahoittajat, kuluttajajärjestöt, elinkeinoelämän järjestöt ja viranomaiset. Systemaattinen tapa ottaa sidosryhmät huomioon näiden raportointiohjeistusten kehittämisessä, on tärkeää niiden hyväksyttävyyden, käyttökelpoisuuden sekä uskottavuuden kannalta. (Niskala 2013: 106.)

GRI:n tavoitteena on ollut ennen kaikkea luoda yleisesti hyväksytyt ohjeisto ja laskenta-periaatteet yritysten vastuullisuuden raportointiin. GRI-ohjeistus pitää sisällään myös erityiskysymyksiä koskevia tulkintaohjeita. Myös erilaiset kansainväliset sopimukset ja vaikiintuneet toimintamallit on huomioitu raportoinnin ohjeistuksissa. Lisäksi tällaisten yhtenäisten raportointiviitekehysten avulla on tarkoitus edistää yritysten vastuullisuusraporttien vertailukelpoisuutta. Näin ollen eri yritysten toimintaa ja tuloksia vastuullisuuden osa-alueilla on mahdollista verrata keskenään, jos raportointimenetelmät ovat yhteeneväiset. (Niskala 2013: 107.)

Michelon ym. (2014) löysivät tutkimuksessaan yhteyden GRI-ohjeistusten käytöllä ja raportoinnin hyvällä suorituksella. Tämä tulos osoittaa, että yritykset, jotka omaksuvat GRI-suositukset ja raportoivat niiden perusteella, tarjoavat täydellisempää informaatiota, jotka ovat linjassa laatuvaatimusten kanssa näissä suosituksissa. Kyse on yleensä isommista yrityksistä, joilla on esimerkiksi aktiivisemmat sidosryhmiä osallistavat prosessit. Nämä yritykset eivät keskity vain luetteloimaan suositusten mukaista toimintaa, vaan lähestyvät vastuullisuusraportointia syvällisemmällä tavalla. Tämä tukee raportoinnin suorituksen laatua.

3. VARMENNUSLAUSUNTO VASTUULLISUUSRAPORTISSA

Tässä luvussa on tarkoitus edetä tutkielman kannalta toiseen keskeiseen teemaan, joka liittyy yritysten vastuullisuusraporttien varmentamiseen ulkopuolisen tahon toimesta. Varmennuslausunnon määrittelystä edetään keskeisiin kansainvälisiin ohjeistuksiin, jotka antavat suosituksensa lausuntojen sisällöille. Tämän luvun avulla esitellään siis toteutettavan tutkimuksen kannalta oleelliset ohjeistukset, jotka toimivat tutkimusaineiston analysoinnin viitekehyksinä.

3.1. Varmennus ja varmennuslausunto

Viime vuosina on syntynyt tarve, että ulkoiset tarkastajat antavat lausuntoja myös muista kuin perinteisistä vuosittaisista talousraporteista (Sierra ym. 2013: 359). Monet tutkimukset ovat nimittäin 2000-luvun alussa kyseenalaistaneet yritysten vastuullisuusraporttien luotettavuuden ja täydellisyyden. Nämä huolet ovat lisänneet perusteellisen ja riippumattoman varmennuksen kysyntää. (O'Dwyer ym. 2005: 209.)

Varmennuksella voidaan yksikertaisesti tarkoittaa prosessia, jonka avulla luodaan varmuus kohteena olevan raportoidun datan luotettavuudesta. Tähän varmentamiseen on erilaisia tapoja, mutta laajimmin käytetty tapa on valtuuttaa ulkopuolinen riippumaton organisaatio laatimaan varmennuslausunto. Tällaisella lähestymistavalla näyttäisi olevan mahdollista tarjota uskottavuutta, integriteettiä sekä luottamusta raportointiprosessiin. (Jones ym. 2014: 131.) Varmentaja ei siis kerro mielipidettään organisaation vastuullisuuden tilasta, vaan nimenomaan raportoinnin oikeellisuudesta ja luotettavuudesta (KHT-yhdistys 2008: 42). Varmennuksen tavoitteena on siis varmistua lain noudattamisesta ja tiedon oikeellisuudesta päätöksentekoa varten, rakentaa luottamusta sekä oppia ja kehittyä. (Association of Chartered Certified Accountants 2004: 7).

Yrityksillä on erilaisia sidosryhmiä, joita varten varmennuksen voidaan ajatella olevan. Sisäiset sidosryhmät (*indoor stakeholders*), kuten yrityksen johto ja hallitus, ovat kiinnostuneita riskistä ja arvon luomisesta. He haluavat varmennusta siihen, että tieto, jota he käyttävät päätöksenteossa, on täsmällistä ja täydellistä. Lisäksi yrityksen työntekijät tahtovat tietää, että muun muassa työntekijöiden hyvinvointi on osa yrityksen strategiaa. Yrityksen etuoven sidosryhmät (*front-door stakeholders*), kuten media ja kolmannen sektorin organisaatiot, suhtautuvat kriittisesti yrityksen tarjoamaan tietoon sekä tehtyyn varmennukseen. He tarttuvat helposti epäkohtiin, ja siksi yrityksen täytyy pyrkiä rakentamaan luottamusta heihin. Kolmantena ovat takaoven sidosryhmät (*backdoor stakeholders*), joita ovat sijoittajat ja säädösten laatijat. He ovat kiinnostuneita varmennuksesta, joka keskittyy riskeihin ja lainvastaisuuksiin. Yrityksen täytyy vakuuttaa heidät kasvattamalla omaa luotettavuuttaan varmennuksen avulla. (Association of Chartered Certified Accountants 2004: 35.)

Vastuullisuusraporttien varmennus tarkoittaa myös erittäin vaihtelevien kohteiden tutkimista. Esimerkiksi GRI:n G4-ohjeistus pitää sisällään laajaan listauksen asioista, joita täytyy raportoida ohjeistuksen mukaisesti. Ne eivät välttämättä ole mitattavissa suoraan rahana. Vastuullisuusraporteissa ei kuitenkaan ole tarkoitus muuttaa kaikkia näitä suhteita ja resursseja rahaksi. Tarkoitus on nimenomaan raportoida ne niin, että raportin käyttäjä saa siitä tarpeellisen tiedon oman päätöksenteon tueksi. Näin ollen osa raportin tiedoista voidaan muuttaa luvuiksi, osa on mahdollista määritellä tai osaa voidaan vain kuvailla. (Cohen ym. 2015: 66.) Lisäksi varmennustoimeksianto ei välttämättä koske koko raporttia, vaan se voidaan suorittaa koskemaan vain tiettyä osaa siitä (KHT-yhdistys 2008: 42).

Sierra ym. (2013: 368) päätyivät tutkimuksessaan siihen, että päätös sisällyttää ulkopuolinen varmennuslausunto vastuullisuusraporttiin riippuu tietynlaisista taloudellisista vaihteluista, kuten esimerkiksi yrityksen koosta ja vaikutusvallasta. Lisäksi tutkimustulokset viittaavat, että päätös varmennuksesta liittyy positiivisesti ROE-tunnuslukuun ja negatiivisesti ROA-tunnuslukuun. Tutkimuksessa ei kuitenkaan löydetty päätöksenteon ja teollisuuden alan tai auditointiyrityksien välillä merkittävää suhdetta.

Yleisimmin varmentajina toimivat tilintarkastusyhteisöt, sertifiointitoimijat sekä tekniset konsulttiyritykset (Niskala ym. 2013: 280). Varsinkin tilintarkastusyhteisöjen tarkastajat ovat olleet sopiva ammatillinen ryhmä tarjoamaan palveluita koskien vastuullisuusraporttien varmentamista. Pakollisen sääntelyn tarjoaman viitekehysten puute on luonut esteen pienille ja keskisuurille tilintarkastusyrittäjille tulla markkinoille kilpailemaan isompien tilintarkastusyhteisöjen kanssa. Tämä taas on johtanut markkinoilla lähinnä kilpailuun Big 4 -yhteisöjen ja konsulttien välillä. (Sierra ym. 2013: 359.) Näillä varmennusmarkkinoilla tilintarkastajilla ei siis ole monopolia. Tämä luokin tutkimusmahdollisuuden sille, miten eri varmennuksen tarjoajat toimivat markkinoilla. Onko esimerkiksi laadussa eroavaisuuksia tai miten palkkiot ja näytön kerääminen poikkeavat eri toimijoiden välillä? (Cohen ym. 2015: 65–66.)

Vastuullisuusraportoinnin käytännöt ja varmentaminen eivät ole vielä riittävän kehittyneellä tasolla, että varmentajille olisi pystytty luomaan hyväksytty pätevyysjärjestelmä. Varmennuksen uskottavuuteen tietysti vaikuttaa varmentajana toimivan organisaation edellytykset toteuttaa varmennusta. AA1000-varmennusstandardin mukaan varmentajaan kohdistuu tietynlaisia vaatimuksia, joita ovat riippumattomuus, varmentajien pätevyys sekä varmentajan taustalla olevan organisaation pätevyys. (Niskala ym. 2013: 289–290.)

O'Dwyer (2011: 1259–1261) tutki, miten vastuullisuusraporttien varmentamiseen liittyvien käytäntöjen luominen on tapahtunut. Tutkimuksen tulokset paljastavat, että on haastavaa siirtää suoraan perinteiset auditointitekniikat ja -ajattelutavat tälle uudelle varmennuksen alueelle, jossa arvioidaan yritysten vastuullisuutta. Haasteet syntyvät siitä, että vastuullisuusraportointi pitää sisällään monitulkintaista laadullista dataa ja sen tarkastelu ympäristö ei ole erityisen sopiva taloudellisen tiedon auditointitekniikoille. Varmentajat ovatkin pyrkineet aluksi selvittämään nämä vaikeudet luottaen varmennuskäytäntöjen yhteensovittamisessa omaan hiljaiseen tietoonsa ja olettamuksiin, mikä taas on tuonut subjektiivisen näkökulman varmentamisen kohteena olevaan dataan.

Joka tapauksessa erilaiset rakenteelliset käytännöt pyrkivät tuomaan vastuullisuusraporttien varmentamista lähemmäs perinteistä auditointiprosessia. Tutkimuksessa on havaittu,

että uusien varmennuskäytäntöjen innovointi Big 4 -yrityksissä on tukahdutettu. Tämä johtuu lähinnä siitä, että niissä organisaatioissa on tarve luottaa huomattavasti taloudellisen tiedon auditointitekniikoihin ja lisäksi organisaation sisäinen ammatillisen pätevyyden kontrollointi voi tahattomasti myös vähentää uusien käytäntöjen innovointia. (O'Dwyer 2011: 1262.)

Vastuullisuusraporttien varmentamisella voidaan saavuttaa erilaisia hyötyjä. Tällaisia ovat esimerkiksi hyväksyntä, luottamus sekä uskottavuus sidosryhmien keskuudessa. Raportoinnissa datan laatu on tärkeää, joten varmentamisen avulla voidaan pienentää myös datan laatuun liittyviä riskejä ja tätä kautta voidaan luoda lisäarvoa raportoinnille. Ulkopuolinen varmentaminen myös auttaa saamaan vahvistuksen sille, toimivatko sisäiset järjestelmät ja valvonta odotetulla tavalla. Näin pystytään myös löytämään kehityskohteita ja parantamaan toimintoja. Varmennuskäytännöt voivat sisältää sidosryhmien prosessiin osallistumisen arviointia, mikä edistää organisaation kommunikointia sidosryhmien suuntaan. (GRI 2013: 6–7.) Varmennuslausuntojen voidaan nähdä kasvattavan yritysten maineen lisäksi myös yrityksen brändi-identiteettiä kilpailuympäristössä (Jones ym. 2014: 132).

3.2. Varmennuskäytäntöjen standardit ja ohjeistukset

Varmennuskäytäntöjen tueksi on luotu kaksi kansainvälistä standardia, joita ovat ISAE 3000 ja AA1000. Ensimmäisen näistä standardeista on julkaissut *International Auditing and Assurance Standard Board* (IAASB), ja standardi on tarkoitettu ammatillisesti päteville tarkastajille, jotka tekevät ulkoisia varmennuksia ei-taloudellisen tiedon raportteihin. Tämä standardi on tullut voimaan vuonna 2005. (Manetti ym. 2008: 289–290.)

AA1000-standardin on julkaissut vuonna 2003 *The Institute of Social and Ethical Accountability* (ISEA). Se taas on kohdistettu kaikille, jotka antavat ulkopuolisia varmennuspalveluita (Dando & Swift 2003). Myös monien maiden viranomaiset ovat tehneet omia standardeja, ohjeistuksia, suosituksia juuri vastuullisuusraporttien varmennusta var-

ten. Suurin osa näistä pohjautuu ISAE 3000 -standardiin, vaikka se ei ole alun perin tarkoitettu vastuullisuusraportteja varten. Tätä onkin pidetty ISAE 3000 -standardin heikkoutena. (Manetti ym. 2009: 290–292).

Näiden standardien lisäksi ohjeistukset vastuullisuustiedon varmentamiseen ovat antaneet GRI ja FEE. *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE) on julkaissut vuosina 2004 ja 2006 keskustelupaperit, joiden tarkoituksena on ollut antaa viitekehys vastuullisuustiedon varmentamiseen. Kohderyhmänä näillä asiakirjoilla on ollut tilintarkastajat. GRI:n suositukset varmennuksen toteuttamiselle löytyvät sen vastuullisuusraportoinnin ohjeistuksista (De Beelde & Tuybens 2015: 191).

Varmennukseen liittyvät suositukset voidaan jakaa kahteen kategoriaan. Ensimmäisenä on varovainen laskentatoimeen perustuva lähestymistapa, joka erityisesti ilmenee ISAE 3000 -standardissa. Tässä kategoriassa keskeisimpänä käsittelyn kohteena on vahvistaa pikemminkin julkaistun datan täsmällisyys kuin tällaisen datan relevanttius ulkopuolisille sidosryhmille. Lisäksi keskitytään tunnistamaan työn laajuus, korostetaan mahdollisia rajoituksia sen toteutukselle sekä eritellään varmentajan ja raportioijan velvollisuudet. Vaihtoehdoisen lähestymistavan varmennukselle tarjoaa AA1000-standardi, jossa arvioidaan asioiden toteutumista myös sidosryhmän näkökulmasta, joten tällaisen kommentoinnin avulla sidosryhmät voivat muodostaa paremmin käsityksensä raportoinnin sekä suorituksen heikkouksista ja vahvuuksista. (Cooper & Owen 2014: 62.)

3.3. Varmennuslausuntojen sisältö

Erilaiset varmennus- ja raportointistandardit sekä ohjeistukset antavat myös erilaisia suosituksia varmentajan toimeksiannon raportoinnille. Tämä varmennustoimeksiannon raportti liitetään organisaation vastuullisuusraporttiin. Se pitää sisällään varmennuksen keskeisimmän asian eli varmentajan johtopäätösten esittelyn siitä, miten raportissa esitetyt tiedot vastaavat oikeellisuutta. (KHT-yhdistys 2008: 49.) Jotta raportoinnin varmennus on uskottava, täytyy lausunnossa kertoa selkeästi, mikä on ollut varmennustyön laajuus ja tavoite sekä mitä varmennustoimenpiteitä on suoritettu. Näin ollen raportin lukijalle

syntyy mahdollisuus arvioida varmennusmenettelyn uskottavuutta ja saavutettua varmuuden tasoa. (Niskala 2013: 287.)

Varmennuslausunnoissa ilmaistaan johtopäätösten kohdalla, millä tasolla varmennus on annettu. Vastuullisuusraportin varmennustoimeksianto voi olla siis kohtuullisen tai rajoitetun varmuuden antava. Kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa on tarkoituksena alentaa taustalla oleva toimeksiantoriski hyväksyttävän alhaiselle tasolle ja antaa johtopäätökset positiivisessa muodossa. Tämä tietojen virheellisyyden riski on alentunut, jos varmentaja on hankkinut riittävästi evidenssiä johtopäätöstensä tueksi. Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa johtopäätös on negatiivisessa muodossa. Tämä johtuu siitä, että evidenssiä on hankittu rajoitetummin, jolloin tietojen virheellisyyden riski on korkeammalla kuin kohtuullisen varmuuden kohdalla. (KHT-yhdistys 2008: 44.)

Tässä tutkimuksessa on tarkoitus toisintaa osittain O’Dwyerin ym. (2005) tekemä tutkimus, jossa varmennuslausuntojen sisällönanalyysin viitekehyksen tarjoavat AA1000-standardin, FEE:n ja GRI:n ohjeistukset. Tähän tutkimukseen viitekehyksiksi on valittu samat viitekehykset. Näitä ohjeistuksia on tarkoitus käydä seuraavaksi läpi. Niistä kootaan lopuksi taulukko mukailleen O’Dwyeria ym. (2005). Kaikkien näiden annettujen ohjeistusten ja standardin tiedot on otettu niitä julkaisseiden organisaatioiden viimeisimmistä julkaisuista.

3.3.1. GRI:n ohjeistukset

GRI suosittelee G4-ohjeistuksissaan ulkoisen varmentamisen käyttämistä vastuullisuusraporteille, mutta sitä ei sinänsä edellytetä. Suositusten mukaan varmennuslausunnot voivat sisältää ensinnäkin maininnan lausunnon vastaanottajasta, joka voi olla esimerkiksi yrityksen jokin sidosryhmä, hallitus tai ylipäänsä yrityksen johto. Toisena on johdanto, jolla tarkoitetaan selvitystä yleisistä tavoitteista ja toimeksiannosta sekä raportioijan ja varmentajan vastuista. Kolmanneksi lausunnossa suositellaan olevan maininta varmuuden laajuudesta, eli mitkä osuudet raportista on varmennettu. (GRI 2013: 9–13.)

Varmennuslausunnosta täytyisi tulla ilmi myös varmennuksen taso. Yleensä varmentajat käyttävät kahta eri luokitusta. Ensimmäisenä on kohtuullinen varmuus, jolla tarkoitetaan korkeaa, mutta ei absoluuttista varmuutta. Toisena on rajoitettu varmuus, jolla taas tarkoitetaan maltillisempaa lausuntoa. Mitä korkeampi varmennuksen taso on, sitä tarkempi ja vaativampi varmennusprosessi on. Lausunnoissa voi olla myös selvitys raportointikriteeristöstä ja varmennukseen liittyvistä standardeista. Tämän suosituksen mukaisesti lausunnossa pitäisi siis olla kriteerit ja metodit, joita raportoiija on käyttänyt vastuullisuusraportoinnin laatimisessa ja itse raportissa. Niitä voivat olla esimerkiksi G4-ohjeet tai muut raportointiohjeet sekä kuvaukset tai viittaukset sisäisistä johtamis- ja valvontaprosesseista. Myös varmentajan käyttämät standardit on mainittava. (GRI 2013: 9.)

Mahdollisista rajoituksista täytyy myös olla kommentti lausunnossa. Tämä voi liittyä varmennetun tiedon laajuuteen tai varmennustoimintoihin, kuten esimerkiksi se, että kaikkea tarvittavaa dataa ei ole saatavilla tai datan keräämisjärjestelmissä on tapahtunut muutoksia. Lausunnossa täytyy olla yhteenveto toiminnoista, joiden avulla on päästy varmuuteen raportin luotettavuudesta ja täsmällisyydestä. Johtopäätökset on lisäksi esitettävä lausunnossa, ja niissä on tarkoitus osoittaa, että raportin tiedot on esitetty oikein, ilman olennaisia puutteita ja että raportointi on tapahtunut annettujen kriteerien mukaisesti. Johtopäätösten sanamuodot eroavat riippuen, mitä standardia on käytetty, mikä on varmennuksen taso sekä kuka on antanut varmennuksen. Joissain raporteissa saattaa olla myös suosituksia, joihin kiinnittää huomiota. Lopuksi lausunnosta täytyisi löytyä varmennuksen antajan allekirjoitus ja päiväys. (GRI 2013: 9–10.)

3.3.2. FEE:n ohjeistukset

FEE:n (2006: 16) antamat ohjeistukset varmennuslausunnon sisällölle mukailevat ISAE 3000 -standardia. Varmennuslausunnoissa täytyy olla otsikko, joka kertoo, että kyse on riippumattomasta lausunnosta. Tämän lisäksi täytyy osoittaa lausunnon vastaanottaja sekä yksilöidä ja kuvailla varmennuksen kohde. Lisäksi lausunnossa täytyy yksilöidä siinä käytetty kriteeristö. Jos mahdollista, olisi suositeltavaa mainita myös mahdollisista rajoituksista, jotka ovat liittyneet mittaamiseen tai arviointiin kriteerien vastaisesti. Var-

mennuslausunnossa täytyy myös eritellä raportoinnin tahot ja niiden vastuut. Lausunnossa täytyy myös mainita, jos varmennus suoritettiin ISAE 3000 -standardin mukaisesti. Tehdyn varmennuksen esittely ja varmentajan johtopäätökset pitäisivät sisältyä lausuntoon. Valmis lausunto täytyy myös päivätä, ja siitä täytyy ilmetä varmentajan yritys ja sen sijainti.

Lisäksi ohjeissa eritellään neljä lisäsuositusta johtopäätöksille. Ensimmäkin jos tarkoituksen on antaa kohtuullinen varmuus, täytyy johtopäätökset antaa positiivisessa muodossa. Annettaessa taas rajoitettu varmuus lausunnossa täytyy johtopäätökset antaa negatiivisessa muodossa. Varmentajan täytyy myös informoida lausunnon lukijoille, missä kontekstissa johtopäätökset tulee lukea. Lisäksi niissä tapauksissa, joissa varmentajan johtopäätökset sisältävät varauksen, täytyy lausunnossa eritellä syyt tähän päätelmään. (FEE 2006: 16.)

3.3.3. AA1000-standardi

Jos varmennusprosessissa käytetään AA1000-standardia, täytyy siinä käyttää myös niitä vaatimuksia, joita on asetettu varmennuslausunnon sisällölle. Tämän standardin mukaisesti tehtyihin lausuntoihin voidaan sisällyttää lisäksi myös muiden standardien ja lakien asettamia vaatimuksia. Varmennuslausunnoista täytyy löytyä ensinnäkin lausunnon kohde. Myös raportin laatineen organisaation sekä varmentajan vastuut täytyy eritellä. Lisäksi lausunnossa täytyy mainita, mitä standardia on käytetty. Varmennuksen laajuus täytyy kuvailla sekä minkä tyyppistä varmennusta tarjotaan vastuullisuusraportille. (AccountAbility 2008a: 21.)

AA1000-standardin mukaisessa varmennustoimeksiannossa voi olla kahden tasoisia varmennuksia. Ensimmäisen tyyppin varmennuksessa täytyy varmentaa, kuinka organisaatio hallitsee vastuullista suoritusta, ja kuinka se kommunikoi siitä vastuullisuusraportoinnissaan vahvistamatta kuitenkaan raportoidun tiedon luotettavuutta. Lisäksi arvioidaan kolmen AA1000 AccountAbility -periaatteiden luonnetta ja laajuutta yrityksessä. Näitä pe-

riiaatteita esitellään jäljempänä. Toisen tyyppin varmennuksessa mennään vielä pidemmälle varmennuksessa eli arvioidaan lisäksi raportoidun tiedon luotettavuutta. (AccountAbility 2008a: 10.)

Varmennuslausunnossa täytyy myös eritellä, mitkä osa-alueet raportista on katettu lausunnossa. Lisäksi täytyy eritellä metodit ja kriteerit, joita on käytetty sekä mahdolliset rajoitukset raportille. Lausunnosta täytyy ilmetä myös, mikä on varmennuksen taso. Lisäksi on esitettävä löydökset ja johtopäätökset koskien AA1000-standardia liittyen osallistamiseen, olennaisuuteen ja sidosryhmille vastaamiseen. Lausunnossa täytyy mainita myös muut havainnot ja mahdolliset suositukset. Varmennuksen antajan pätevyys ja riippumattomuus täytyy selvittää. Lisäksi hänen nimensä, päiväys ja paikka täytyy löytyä varmennuslausunnosta. (AccountAbility 2008a: 21–22.)

AA1000-standardissa kehoitetaan sisällyttämään varmennuslausuntoon toisen saman sarjan standardin toteutumisen arviointi vastuullisuusraportissa. Tämän standardin sisältöä on hyvä esitellä, että ymmärretään sieltä nouseva sisältövaatimus varmennuslausunnolle. Kyseessä on siis *AccountAbility principles standard 2008*, joka sisältää kolme periaatetta, joiden avulla tuetaan organisaation tilivelvollisuuden toteutumista. Ensimmäiseksi organisaation täytyy olla salliva eli sen täytyy hyväksyä tilivelvollisuus niitä kohtaan, joihin sen toiminnot vaikuttavat ja jotka vaikuttavat yritykseen. Tämä tarkoittaa ennen kaikkea sidosryhmien kanssa tehtävää yhteistyötä organisaation vastuullisen toiminnan toteuttamiseen. Tämä vaatii sidosryhmien tunnistamista sekä osallistamisprosessin määrittelyä. Täytyy kuitenkin huomioida, että organisaation ei tarvitse tehdä kaikkea sidosryhmien pyynnöstä. Lisäksi tarkoituksena ei ole, että organisaatio menettäisi mahdollisuuden tehdä omia päätöksiä. (AccountAbility 2008b: 9–10.)

Toinen periaate liittyy olennaisuutta koskeviin kysymyksiin, jotka taas edelleen liittyvät päätöksiin, toimintoihin ja suoritukseen joko organisaation tai sen sidosryhmien tasolla. Taustana tässä on ajatus siitä, että tehdäkseen hyviä päätöksiä tai toimenpiteitä, täytyy organisaation ja sen sidosryhmien tietää, mitkä kysymykset ovat keskeisiä vastuullisuuden toteutumisessa organisaatiossa. Tämän periaatteen toteuttamisen avulla organisaatio tunnistaa oman vastuullisuutensa konseptin, ja mitkä siihen liittyvät asiat ovat olennaisia.

Myös sellaiset kysymykset, jotka eivät ole olennaisia organisaatiolle, vaativat myös reagoimista ja sen ymmärtämistä, kenelle ne ovat tärkeitä ja miksi. (AccountAbility 2008b: 12.)

Viimeisenä periaatteena on organisaation vastaaminen sidosryhmiin liittyviin kysymyksiin, jotka vaikuttavat sen vastuullisuuden toteuttamiseen. Tässä kyse on siitä, miten organisaatio kommunikoi ja vastaa sidosryhmiensä vaatimuksiin. Käytännössä tämä ilmenee esimerkiksi toimintaperiaatteiden luomisessa, tavoitteiden asettamisessa, johtamisjärjestelmissä, sidosryhmien osallistamisessa, suorituksen mittaamisessa ja valvonnassa sekä raportin varmentamisessa. Organisaation vastaus ei välttämättä ole kuitenkaan samassa linjassa kuin sidosryhmien näkemykset. Organisaatio kuitenkin pyrkii kommunikoimaan toimistaan sellaisella tavalla, joka on yhteneväinen organisaation sidosryhmien tarpeiden ja odotusten kanssa. Näin sidosryhmät pystyvät parempaan päätöksentekoon omilla tahoillaan. (AccountAbility 2008b: 14.)

3.3.4. Yhteenvedo suosituksista

Edellä esitetyt ohjeistukset varmennuslausuntojen sisällöille olivat melko yhteneväiset. AA1000-standardin vaatimukset olivat velvoittavammat. Nimittäin jos varmennuksessa käytettiin tämän varmennusstandardin muita ohjeistuksia, täytyi varmentajan soveltaa myös varmennuslausunnon sisältöön liittyviä vaatimuksia. GRI:n ohjeistuksen kohdalla taas kyse oli enemmänkin suositelluista toimenpiteistä, mutta niitä ei vaadittu noudattamaan, vaikka yritys tekisi G4:n mukaista raportointia. Toisena eroavaisuutena oli AA1000-standardin laajempi vaatimus esitellä lausunnossa havainnot ja johtopäätökset toisen AA1000-standardin asettamien vaatimusten noudattamisesta. Näiden vaatimusten sisältöä käytiin edellä läpi tarkemmin. GRI:n ohjeistuksessa johtopäätösten sisällön suositus koski lähinnä sitä, oliko varmennettu informaatio riittävästi esitetty ja oliko raportissa noudatettu sille asetettuja kriteereitä. Lisäksi AA1000-standardissa asetettiin vaatimus vielä laajemmista johtopäätöksistä koskien valittujen tietojen luotettavuuden arvioimista, jos tarkoituksena oli antaa korkeamman tason varmennuslausunto. Lisäksi AA1000-standardissa vaadittiin varmentajan pätevyyden ja puolueettomuuden arvioimista.

FEE:n ISAE 3000 -standardin mukaiset suositukset olivat melko samanlaiset sisällöltään kuin GRI:n ja AA1000-standardin. Eroavaisuutena edellisiin oli sellaisen suosituksen puute, jossa kehoitetaan määrittelemään varmennuksen laajuus ja taso. Lisäksi varmentajan suositusten esittelyä ei vaadittu. Varmentajan pätevyyttä ja riippumattomuutta ei myöskään kehoitettu mainitsemaan. Tätä vaatimusta ei ollut myöskään GRI-ohjeistuksen sisältösuosituksissa. FEE:n ohjeistuksissa myös annettiin laajempia ohjeistuksia lausunnon johtopäätösten esittelyyn kuin esimerkiksi GRI:ssä. Nämä ohjeistukset eivät kuitenkaan olleet niin laajat kuin AA1000-standardissa. Alle on koottu näiden tämän tutkielman kannalta keskeisimpien ohjeistusten esitellyt sisällöt taulukkoon 1.

Taulukko 1. Varmennuslausuntojen sisältö ohjeistusten ja standardien mukaan.

Varmennuslausunnon sisältö	AA1000	GRI	FEE
Otsikko	✓		✓
Vastaanottaja	✓	✓	✓
Johdanto:	✓	✓	✓
Tavoitteet	✓	✓	✓
Vastuut	✓	✓	✓
Laajuus	✓	✓	
Taso	✓	✓	
Rajoitukset	✓	✓	✓
Kriteerit ja standardit	✓	✓	✓
Toiminnot	✓	✓	✓
Johtopäätökset:	✓	✓	✓
Osallistaminen	✓		
Olellisuus	✓		
Sidosryhmille vastaaminen	✓		
Suositukset	✓		
Allekirjoitus ja päiväys	✓	✓	✓
Varmentajan pätevyys ja riippumattomuus	✓		

4. AIKAISEMMAT TUTKIMUKSET

Tässä luvussa keskitytään esittelemään tämän tutkielman kannalta keskeisiä tutkimuksia ja alan tutkimuksen tämän hetkistä tilaa. Tämän katsauksen jälkeen pystytään rakentamaan tälle tutkimukselle tutkimuskysymykset, joihin etsitään vastauksia empiirisen aineiston avulla.

4.1. Tutkimuksen tila

Tähän mennessä vastuullisuusraporttien varmennukseen liittyvä tutkimus on ollut suhteellisen harvalukuista (Cohen ym. 2015: 60). Syy tutkimusten vähälukuisuuteen voi olla, että ulkopuolinen varmennus on suhteessa uusi käytäntö, ja sitä ei ole säännelty useimmissa maissa (Junior ym. 2014: 2). Vaikka muiden tutkimusaiheiden määrään verrattuna tämän tutkimusaiheen tutkimusten määrä on vähäisempi, muistuttaa Cohen ym. (2015: 60), että verrattuna taloudellisen tiedon auditointiin on vastuullisuusraporttien informaatiossa uniikkeja ja erityisiä piirteitä, jotka lisäävät tämän tutkimusalueen potentiaalista merkitystä ja rikkautta. Näin ollen tämän tutkielmankin aihetta voidaan pitää tutkimisen kannalta arvokkaana.

Kun tutkitaan vastuullisuusraporttien varmennusta, voidaan käyttää paljon erilaisia tutkimusmenetelmiä, lähestymistapoja ja siihen sopivia teorioita. Tehdyistä tutkimuksista voidaan erottaa kolme päätasoa, joilla analyysi yleensä tapahtuu. Ensinnäkin voidaan tutkia varmennuslausuntoja markkinatasolla eli paikallisesti, kansallisesti tai kansainvälisesti. Toisena on organisaatiotasoa, jossa huomioidaan esimerkiksi keskeisten sidosryhmien vaikutus organisaatioiden jakamaan informaatioon. Kolmantena taas tutkitaan varmentajien, raporttointien tai päätöksentekijöiden vaikutusta varmennuksen toimeksiantoon. (Cohen ym. 2015: 64.)

Vastuullisuusraporttien varmennuslausunnot ovat otollinen tutkimusaihe, koska melkein kaikkia tutkimuskysymyksiä ja -metodeita, joita on käytetty taloudellisen tiedon auditoinneissa, voidaan soveltaa tähän aihepiiriin. Nämä tutkimuskysymykset ja metodit ovat erittäin relevantteja tässä kontekstissa. Varmennuksen tutkijoilla voidaan nähdä olevan suhteellinen etu tässä, koska he voivat tutkia muun muassa markkinoiden eri ulottuvuuksia sekä toimeksiannon tyyppejä. (Cohen ym. 2015: 70–71.)

4.2. Läpinäkyvyys ja tilivelvollisuus

Kaksi tutkimusta on keskittynyt tutkimaan ensimmäistä aaltoa varmennuskäytännöistä ympäristöraporteissa vuosina 1997–1998 (O’Dwyer ym. 2005: 209). Tämän tutkielman kannalta on keskeisempää esitellä toista niistä, koska se kuvaa hyvin yritysten ei-taloudellisen tiedon raportoinnin varmentamisen varhaisempaa tilaa. Ball, Owen ja Gray (2000) tutkivat yksityiskohtaisella sisällönanalyysillä, miten julkiset varmennuslausunnot yritysten ympäristöraporteissa edistivät organisaation läpinäkyvyyttä ja miten ulkoiset osapuolet ovat valtuutettuina näissä raporteissa. Tämän tutkimuksen tuloksissa nousi esille huoli siitä, onko ulkopuolinen varmennus riittävän riippumattomalla tasolla. Lisäksi he kritisoivat näiden ympäristöraporttien suuntautuvan johdolle, vaikka raportit on tarkoitettu julkisesti saataville. Ulkopuolisten lukijoiden tarve raporttien sisällölle olisi nimittäin erilainen. Laajalle levinnyt varmennuskäytäntö voi olla hyödyllinen johdon tasolle, koska sen avulla voidaan tunnistaa vahvuuksia ja heikkouksia yrityksen kontrollijärjestelmistä. Ball ym. kuitenkin kyseenalaistavat, miten tämä käytäntö todella lisää läpinäkyvyyttä ja tilivelvollisuutta.

Tämän tutkielman kannalta keskeisiä tutkimushavaintoja voidaan eritellä Ballin ym. (2000) tutkimuksesta. Tutkimuskohteina olevien lausuntojen huomiot datan heikkoudesta olivat suhteellisen alhaiset, mutta varmentajien antamia suosituksia toimintojen parantamisesta taas esiintyi enemmän tällaisissa tapauksissa. Lisäksi tutkijat huomauttavat, että varmentajat eivät juurikaan antaneet suosituksia suorituksen parantamisesta tai jopa etäännyttivät itsensä tästä vastuusta. Lisäksi tilintarkastajien antamissa lausunnoissa ei käytetty termiä *oikea ja riittävä kuva*, kuten tilinpäätöksen varmentamisen yhteydessä,

vaan he suosivat ilmaisua asianmukaisuus raportin datan keruussa. Ylipäättään tutkijat alleviivaavat sitä, että varmennuksen toteuttaminen vaihtelee paljon.

Edellä esitelty tutkimus keskittyi ympäristöraportteihin, mutta 2000-luvulla yritykset ovat alkaneet julkaista enemmän vastuullisuusraportteja eli ympäristönäkökulmasta on siirrytty laajempaan vastuullisuuden näkökulmaan. Adamsin (2004) tutkimuksessa fokus on jo yritysten eettisissä, sosiaalisissa sekä ympäristöraporteissa. Adams alleviivaa, että ulkopuolinen varmennus näille raporteille ei takaa sitä, että näitä raportteja käytetään legitimaation lähteenä. Jotta ulkopuolinen varmennus lisäisi arvoa sidosryhmien näkökulmasta, täytyy niiden olla ammatillisesti pätevien ihmisten tekemiä. Lisäksi näiden ihmisten täytyisi ymmärtää varmennusprosessia ja hyväksyä yritysten eettiset, sosiaaliset sekä ympäristöön liittyvät vastuut. Adams korostaa vielä, että varmennus täytyisi suorittaa yleisesti hyväksytyjen auditointiohjeistusten mukaisesti ja lisäksi ratkaisevaa on, että kriteerit varmennuslausunnon pätevyydelle ovat selvillä. Hänen mukaansa tällaisten ohjeistusten kehittäminen ja täytäntöönpano yrityksissä olisi erittäin akuuttia. Lisäksi Adams esittää, että yritysten lisääntyvä raportointi internetissä, jossa ne voivat muuttaa julkaisuja säännöllisesti, lisää tarvetta määritellä, mille laajuudelle varmennuslausunto on annettu.

Junior ym. (2014: 9) korostavatkin, että lausunnon lukijat eivät välttämättä ole tietoisia, millaisia eri laajuuksia ja menetelmiä raporttien varmentajilla voi olla. Näiden eroavaisuuksien tiedostaminen on tärkeää, että ymmärretään, kuinka paljon raporttien tiedosta on varmennettu ulkopuolisen tahon toimesta. Lisäksi Deegan, Cooper ja Shelly (2006) havaitsivat, että monet varmennuslausunnot epäonnistuvat indikoimaan, mitä kriteeristöä raporteissa on käytetty tai antamaan kontekstia varmennuksen antamiseen. Tämä näkyy esimerkiksi sellaisen tiedon puuttumisella, jossa viitattaisiin tiettyyn standardiin, jota on sovellettu varmennuksen toteutuksessa. Monet informatiiviset puutteet varmennuslausunnoissa johtavat tilanteeseen, jossa raportin lukija ei saa varmuutta muun muassa siitä, mitä on tarkastettu ja mikä oli tarkastajien johtopäätösten merkitys. Junior ym. (2014: 9) myös korostavat sitä, että läpinäkyvät varmennusprosessit parantavat edelleen vastuullisuusraporttien läpinäkyvyyttä. Muuten vastuullisuusraportit voivat näyttäytyä byrokraattisina ja merkityksettöminä toimintoina..

Jones ja Solomon (2008) tuovat esille tutkimuksessaan johtajien näkemykset vastuullisuusraporttien varmentamisen roolista ja tarpeellisuudesta. Puolet tutkimuksessa haastatelluista johtajista uskoi, että ulkopuolinen varmennus lisää uskottavuutta ja luottamusta, mikä on yhteneväinen kanta aiheeseen liittyvän kirjallisuuden kanssa. Puolet vastaajista taas oli sitä mieltä, että tällainen ei ole tarpeellista ja yrityksen sisäinen varmennus on riittävää. Syyksi tähän esitettiin, että he kokivat tällaisen varmennuksen lähinnä johdon työkaluna, joka on hyödyllinen väline sisäisten johtamisjärjestelmien tehokkuuden tarkastamiseen. He eivät siis nähneet ulkopuolista varmennusta tilivelvollisuuden lisäämisenä sidosryhmiä kohtaan. He eivät myöskään kokeneet, että sen avulla kasvatettaisiin uskottavuutta ja luottamusta. O'Dwyerin (2011: 1236–1237) mukaan monesti tilintarkastusyhteisöjen antamat varmennuslausunnot keskittyvätkin lähinnä arvioimaan johtamisjärjestelmistä siirretyn datan täsmällisyyttä vastuullisuusraporteissa. Tällöin laiminlyödään raportoinnin kokonaisuuden arviointi, jos keskitytään pelkästään johdolle lisäarvoa tuottavaan tietoon.

O'Dwyer ja Owen (2007) toistivat aiemman tutkimuksensa (O'Dwyer ym. 2005) ottamalla varmennuslausuntojen sisällön analysointiin sidosryhmien näkökulma mukaan. Tutkimuksen tuloksista ilmeni, että sidosryhmien osallistaminen varmennusprosessiin on vieläkin hyvin vähäistä. Vaikka varmennuslausunnoissa on kasvanut oleellisuuteen viittaaminen, ei niissä kuitenkaan juuri viitata sidosryhmien perusteella tehtyyn oleellisuuden määrittelyyn. Tämä näkyy eniten tilintarkastajien tekemissä varmennuksissa. Lisäksi tutkimustuloksien perusteella lausunnoissa oltiin haluttomia erittelemään niiden kohdetta. Myös varmentajan riippumattomuuden arviointi sidosryhmien toimesta puuttui. Sidoryhmien osallistumisen arviointi oli paradoksaalisen vähäistä myös niiden kohdalla, jotka olivat sitoutuneet tekemään varmennuksesta enemmän sidoryhmäkeskeistä.

Lisäksi tutkimuksessa havaittiin, että varmennuksessa oli taipumusta alentaa odotuksia käyttämällä laajoja rajoituksia ja siten tarjoamalla alhaista varmennuksen tasoa. Kuitenkin tutkimuksesta ilmeni, että kokonaisvaltaisemmat sidoryhmäkeskeiset standardit, kuten AA1000, ovat kasvattaneet asemaansa. Tätä voidaan pitää osoituksena siitä, että rajoitetun datan näkemykset varmennuksessa tulevat tulevaisuudessa vähemmän oleelliseksi. (O'Dwyer ym. 2007)

O'Dwyerin (2011: 1256–1257) tutkimuksessa haastateltavat nostivat esille, että sidosryhmien mukaan ottaminen vastuullisuusraportoinnin varmennusprosessiin on tavoiteltava asia. Raportoinnin paremmuuteen voidaan päästä, kun hyödynnetään sidosryhmiä, jotka ovat keskeisiä raportoijille. Tämän ehdotuksen kautta raportoinnin kokonaisuuden arviointi on liikkumassa varmentajilta kohti sidosryhmäpaneeleja. Näiden paneelien avulla voidaan tunnistaa, mitä tietoa sidosryhmät tarvitsevat, ja lisäksi ne avustavat varmentajia vakuuttumaan siitä, että raportit sisältävät sidosryhmille olennaista tietoa. Haasteena tällaisissa paneeleissa on esimerkiksi pätevien sidosryhmiä edustavien osallistujien löytäminen. Heidän palkitseminen, riippumattomuus sekä valintakriteerien luominen aiheuttavat myös haasteita.

4.3. Varmennuslausuntojen sisällön muodostuminen

Toisena ryhmänä varmennuslausuntojen tutkimuksesta voidaan esitellä tutkimuksia, jotka ovat keskittyneet tutkimaan erilaisten yleisten ohjeistusten vaikutusta varmennuslausuntojen sisältöön. Tämän tutkimuksen kannalta keskeinen tutkimus on O'Dwyerin ym. (2005) suorittama tutkimus, koska se on tarkoitus osittain toisintaa tämän tutkimuksen empiriaosassa. Tässä kyseisessä tutkimuksessa tutkittiin sisällönanalyysin avulla yritysten varmennuslausuntoja. Viitekehyksen tutkimuksen suorittamiselle antoivat AccountAbility:n, FEE:n ja GRI:n luomat ohjeistukset varmennuslausuntojen sisällölle. Näiden ohjeistusten perusteella tärkeimmiksi elementeiksi lausunnoissa nousivat: riippumattomuus, toimeksiannon laajuus, käytetyt standardit ja kriteerit, olennaisuus, kokonaisuus sekä vastaavuus. O'Dwyer ym. alleviivaavat myös, että heidän tutkimuksensa on ensimmäinen kokonaisvaltainen tutkimus, jossa arvioidaan varmennuskäytäntöjä sidosryhmiin liittyvän tilivelvollisuuden kautta. Lisäksi he viittaavat halustaan tutkia kehittyneempien varmennuskäytäntöjen edistystä läpinäkyvyyttä ja luotettavuutta lisävinä verrattuna Bal-lin ym. (2000) tekemään tutkimukseen, jota esiteltiin aiemmin myös tässä tutkielmassa.

O'Dwyer ym. (2005) huomasivat tutkimuksessaan, että parannusta on tapahtunut varmennusten laajuudessa sekä riippumattomuuden toteutumisessa. Lisäksi he havaitsivat,

että varmentajat, jotka käyttävät AA1000-standardia, antoivat korkeamman tason varmennuksen. Sidosryhmien osallistaminen raportoinnissa yritysten taholta oli alhaista, mikä mainittiin monessa lausunnossa. Myöskin itse varmennusprosessissa sidosryhmien osallistaminen oli poikkeuksellista. Lisäksi O'Dwyer ym. kritisoivat varmennuslausuntojen kohdistamista johdolle eikä sidosryhmille. He vertaavat, että nykyinen varmennuskäytäntö olisi enemmänkin sisäinen varmennustoiminto, joka julkaistaan ja näin ollen sen alkuperäinen tarkoitus ei toteudu kunnolla.

Jones ym. (2014) tutkivat ruuan vähittäiskauppaan keskittyneiden yritysten vastuullisuusraporttien varmennuslausuntojen sisältöä. He saivat tutkimustuloksissaan yhtenäisen havainnon liittyen aiempiin tutkimuksiin. Nimittäin huomattavaa vaihtelua löytyi varmennusprosessin luonteesta, sisällössä ja laajuudessa. Useimmiten varmennuslausuntojen paino oli enemmän rajoitetun kuin kohtuullisen varmennuksen tasolla. Lisäksi monissa tapauksissa varmentajien viitatessa varmennusprosessiin, he esittelivät metodologian, jota he olivat käyttäneet kerätessään näyttöä ja mikä ohjasi myös heidän arviointia. Jones ym. kokivat varmennuslausuntojen vertailun olevan haasteellista, koska niihin ei liity pakottavaa sääntelyä ja riittäviä yhtenäistäviä menetelmiä.

Myös Manetti ym. (2008) päätyivät tutkimuksessaan samaan lopputulokseen siitä, että useimmin varmennuslausunto annettiin rajoitettuna. He toki arvelivat syyn olevan vastuullisuusraporttien tiedon luonteesta. Tällaiset raportit ovat kompleksisia kohteita tarkastaa, koska niissä yhdistyy sekä kvalitatiivisia että kvantitatiivisia elementtejä ja lisäksi niihin liittyvä prosessi on hankala formalisoida. Tästä on esimerkkinä sidosryhmien osallistumisen kartoitus. Manetti ym. huomasivat tutkimuksessaan myös, että useimmissa lausunnoissa oli viitauksia testeistä, joiden avulla lisättäisiin luotettavuutta raporttien sisältöön. Tämä tarkoittaisi tarkastamista, että tieto on peräisin yritysten sisäisestä tietojärjestelmästä ja arviointia, että se vastaa yrityksen toimintoja. Tähän tarkoitukseen useimmiten käytettyjä välineitä ovat esimerkiksi haastattelut sellaisten johdon jäsenten ja työntekijöiden kanssa, jotka ovat olleet tekemässä raporttia tai tuottamassa siihen kuuluvaa tietoa. Lisäksi selvittämiseen on käytetty analyyttisiä prosesseja, tarkastuksia, tarkkailua ja otoksen varmentamista.

Gürtürk ym. (2016: 34) esittelevät tutkimuksessaan varmennuslausuntojen sisällönanalyysin tuloksia. Suurimmassa osassa varmennuslausuntoja oli mainittu lausunnon vastaanottaja. Lausunto oli yleensä kohdistettu yritykselle tai johdolle. Muutamissa tapauksissa lausunto oli kohdistettu yritykselle ja sen sidosryhmille tai pelkästään sidosryhmille. Varmennuksen taso taas oli usein rajoitettu. Vain yhdessä tapauksessa varmennuksen taso oli kohtuullisen varmuuden tasolla. Lausunnoissa oli monesti myös kuvailtu varmennustyön toteutusta, kuten esimerkiksi mitä metodeita on sovellettu johtopäätösten taustalla. Metodeiden monipuolisuuden perusteella toimeksiannon laajuus voitiin luokitella kokonaisvaltaiseen varmennusprosessiin ja kapea-alaiseen varmennusprosessiin. Suurimmasta osasta lausuntoja ilmeni kapea-alaisen varmennusprosessin käyttö toimeksiantossa. Varmennuslausunnoista ei lisäksi ilmennyt, millä tasolla käytettyjä metodeita on käytetty. Lisäksi lukija ei saanut lausunnoista tietää, miten eri informaatio oli hankittu. Näin ollen ei voitu päätellä, oliko tarpeellinen data käyty läpi sekä prosessit tarkastettu. Varmennusstandardit olivat mainittu selkeästi suurimmassa osassa lausuntoja. Lausunnoista ilmeni, että monessa varmennuksessa oli käytetty nimenomaan standardien ja ohjeistusten yhdistelmiä.

Gürtürkin ym. (2016: 35) tutkimuksessa ilmeni myös, että monissa lausunnoissa annettiin suosituksia toiminnan kehittämistä varten. Eroavuuksia ilmeni näiden suositusten tasossa. Osa suosituksista oli hyvin yksityiskohtaisia, ja osa taas oli hyvin yleisiä ohjeita. Yleisimmät suositukset liittyivät nimenomaan datan täsmällisyyteen ja sen laatuun, informaation kulkuun, tavoitteisiin sekä ulkoisiin sidosryhmiin. Huomionarvoista on, että suositukset on voitu antaa myös suoraan johdolle ilman, että niitä on sisällytetty varmennuslausuntoon. Lisäksi suurimmassa osassa lausuntoja eriteltiin, mikä osa vastuullisuusraportin sisällöstä oli varmennettu. Ympäristöön liittyvä kvantitatiivinen data oli useimmiten varmennuksen kohteena. Lausunnoissa mainittiin esimerkiksi hiilidioksidipäästöt, energian ja veden käyttö, välilliset päästöt sekä jätetasot ja kierrätys. Yritysten sosiaalista informaatiota oli varmennettu verrattain vähemmän. Varmennettuja sosiaalisia tekijöitä olivat muun muassa poissaolot, työntekijäkyselyt sekä sosiaaliset investoinnit. Tässä osaluueella varmennuksen kohteena oli enemmän kvalitatiivista informaatiota. Seuraavana olevassa taulukossa 2 on esiteltyinä lausuntojen sisältöjen elementit jaoteltuna tutkimuksessa mukana olleiden varmennuslausuntojen (61 kpl) kesken. Taulukon ensimmäiset

neljä elementtiä kertovat tunnusmerkkien jakautumisesta lukumääräisesti lausuntojen kesken. Viimeiset kaksi elementtiä taulukossa kertovat, kuinka monta kertaa tietty tunnusmerkki on esiintynyt lausunnoissa.

Taulukko 2. Varmennuslausuntojen sisältö käytännössä (Gürtürk ym. 2016: 34).

Kriteerit	Tunnusmerkit
Lausunnon vastaanottaja	<ul style="list-style-type: none"> - Raportoiva yritys (48) <ul style="list-style-type: none"> ◦ Yritys (40) ◦ Yritys ja osakkeenomistajat (8) - Yleisölle tai kaikille sidosryhmille (4) - Vastaanottajaa ei mainittu (9)
Varmentaja	<ul style="list-style-type: none"> - Tilintarkastusyhteisö (45) - Vastuullisuusasiantuntija/-konsultti (14) - Muut tai useat varmentajat (2)
Varmennuksen taso	<ul style="list-style-type: none"> - Rajoitettu varmuus (58) - Kohtuullinen varmuus (1) - Yhdistelmä (2)
Varmennustoimeksiannon laajuus	<ul style="list-style-type: none"> - Kokonaisvaltainen varmennusprosessi (14) - Kapea varmennusprosessi (45) - Ei määritelty (2)
Eniten käytetyt menetit (jokaisessa raportissa on useita mahdollisia metodeja)	<ul style="list-style-type: none"> - Kontrolli sekä arvio mittareista ja datasta (57) - Haastattelut vastuullisuuden parissa toimivan johdon kanssa (45) - Haastattelut ylimmän johdon kanssa (31) - Haastattelut työntekijöiden kanssa (31) - Vierailut yrityksessä (30) - Työntekijäselvitykset (27) - Olenaisuusmatriisin arviointi (16) - Ulkoisten dokumenttien analyysi (15) - Sisäisten dokumenttien analyysi (15)
Varmennusstandardit	<ul style="list-style-type: none"> - Yksittäinen standardi <ul style="list-style-type: none"> ◦ vain ISAE3000 (10) ◦ vain AA1000 (6) ◦ vain GRI (1) ◦ vain ISO14064 (1) - Standardien yhdistelmät <ul style="list-style-type: none"> ◦ ISAE3000 & GRI (14) ◦ ISAE3000 & kansalliset eettiset säännökset (11) ◦ ISAE3000 & toimialaan liittyvä standardi (1) ◦ ISAE3000 & AA1000 (9) ◦ ISAE3000, GRI & AA1000 (5)

Wallage (2000: 62) korostaa, että varmennuslausunnon sisältö täytyisi suunnitella vastaamaan sidosryhmien tarpeita. Sidosryhmät tarvitsevat opastusta varmennuksen tarkoituksesta ja arvon luomisesta, että pysytään estämään epärealistisia odotuksia. Tämän vuoksi pidempi muoto lausunnosta olisi tarkoituksenmukaisempi. Lausunnossa pitäisi olla selvitettyä myös toimeksiannon laajuus, varmennuksen kohteet, toimenpiteet ja johtopäätökset. Wallage toteaa myös, että varmennuslausunnoissa on mahdotonta ja kustannustehotonta pyrkiä antamaan korkeamman tason varmennusta koko raportille. Tällöin ratkaisuna voisi olla eritasoiset varmennukset raportin eri osille. Jokaiselle raportin osalle tulisi löytää sopivat sanamuodot ilmoittamaan varmentajan johtopäätöksen tasosta.

4.4. Tilintarkastusyhteisöt varmennuslausuntojen antajina

Sierra ym. (2013) saivat espanjalaisen tutkimusaineistonsa perusteella havainnoksi, että Big 4 -yhteisöt hallitsevat vastuullisuusraporttien varmennuslausuntojen varmennusmarkkinoita 67 %:lla. Konsulttien tai sertifioidujen varmentajien osuus oli 15 % ja 17 % yrityksistä ei käyttänyt raporteissaan ollenkaan varmennusta. Big 4 -varmentajien kesken KPMG:llä oli isoin osuus (23 %) ja Deloitte (20 %) oli toisena. Sen jälkeen tuli PwC (17 %) ja EY oli viimeisenä (7 %). Sierra ym. havaitsivat myös, että tietyt teollisuuden alat, kuten esimerkiksi öljy- ja energia-ala, luottavat enemmän tilintarkastajiin tällaisen varmennuspalvelun toteuttamisessa.

Junior ym. (2014: 8) taas saivat tutkimuksessaan tulokseksi, että 56 % varmennuslausunnoista on tilintarkastusyhteisöjen antamia ja että 26 % olivat muita kuin tilintarkastusyhteisöjä. Lisäksi 16 % oli sidosryhmän tai asiantuntijan arvioita ja 2 % oli sellaisia lausuntoja, joissa oli mukana eri tahoja. Nämä kaksi jälkimmäistä varmennuslausunnon antamistahoa olivat uusia havaintoja. Tämä voikin Juniorin ym. mukaan johtua yritysten halusta parantaa omaa varmennusprosessiaan. He myös esittivät, että tähän voi liittyä myös tyytymättömyyttä tilintarkastusyhteisöjen ja muiden varmennustahojen suorittamiin varmennusprosesseihin, jotka voivat olla liian rajoitettuja laajuudessaan. Tässä tutkimuksessa havaittiin myös, että tilintarkastusyhteisöt dominoivat varmennusmarkkinoita lähinnä Euroopassa, Kanadassa, Brasiliassa sekä Venäjällä.

Tuore keskusteluaihe varmennuslausuntojen tutkimuksessa on ollut se, kenen pitäisi suorittaa varmennuslausuntoja. Se on nostanut esille auditoija/ei-auditoija -ongelman. (Sierra ym. 2013: 361.) O'Dwyer (2011: 1260) esimerkiksi huomasi, että muut kuin tilintarkastajat kokivat varmennuksen ja heidän roolinsa siinä osana innovaatioprosessia, jolla on mahdollista muuttaa yritysten käytäntöjä. Tilintarkastajat olivat taas huolissaan tällaisista muutokseen suuntautuneista päämääristä, jotka saattavat riskeerata varmentajan riippumattomuuden. Toisaalta taas De Beelden ja Tuybensen (2015: 199) mukaan konsulttien antamat lausunnot ovat vähitellen muuttumassa enemmän tilintarkastajien antamien lausuntojen kaltaisiksi. Tämä kehityssuunta näkyy eniten suurten konsultointiyritysten lausunnoissa.

Pflughart, Roebuck ja Simnett (2011) väittävät tutkimuksensa perusteella, että yritysten vastuullisuusraporttien varmennuksen tyyppi vaikuttaa talousanalyttikkojen mielipiteeseen kyseisen tiedon luotettavuudesta. Kun vastuullisuusraportti on varmennettu tilintarkastajan toimesta, talousanalyttikot pitävät informaatiota luotettavampana, asiantuntevampana ja uskottavampana kuin vastuullisuusammattilaisten toimesta annettuja varmennuksia. Pflughart ym. arvioivat, että tämä johtuu tilintarkastajien ammatillisesta maineesta, jota tukevat kansainväliset standardit ja ammattietiikka. Myös laadun kontrollointi, niin tilintarkastusyhteisöjen että toimeksiantojen tasolla, esitetään syyksi tähän. O'Dwyerin ym. (2005: 224–225) huomasivatkin, että tilintarkastajat eivät juurikaan esitele suosituksiaan, mikä voisi viitata siihen, että he luottavat tilintarkastusyhteisönsä brändinimeen. O'Dwyer ym. toteavatkin, että monissa tapauksissa näyttäisi olevan kyse siitä, että arvostetun varmentajan käyttö koetaan yritysten taholta riittäväksi saamaan raportista luotettavan. De Beelden ym. (2015: 199) huomasivat taas, että konsultit kertoivat lausunnoissa enemmän omasta pätevyydestään, koska sen koettiin antavan lausuntoihin enemmän lisäarvoa.

Deegan ym. (2006: 368) havaitsivat tutkimuksessaan, että eroavaisuudet varmennuslausuntojen sisällössä vaihtelivat riippuen lausunnonantajasta. Esimerkiksi tilintarkastusyhteisöt todennäköisesti ilmoittavat lausunnoissaan sen vastaanottajan, minkä avulla osoitetaan, että raportoiva organisaatio on vastuussa tuottamastaan raportista. Mock, Strohm

ja Swartz (2007: 73) havaitsivat myös, että Big 4 -yhteisöt eivät yleensä antaneet suosituksia varmennuslausunnoissaan ja tämän nähtiin johtuvan GRI-ohjeistusten käytöstä. Lisäksi O'Dwyerin ym. (2005: 224–225) mukaan Big 4 -yhteisöjen varmentajat olivat yleensä todella varovaisia antamissaan lausunnoissa. Niissä ei esimerkiksi ollut ilmaisua *oikea ja riittävä kuva* ja lisäksi informaation riittävyttä ei juurikaan arvioitu.

Mock ym. (2007: 73) havaitsivat myös tutkimuksessaan, että Big 4 -yhteisöt eivät todennäköisesti anna varmennuslausunnoissaan positiivista lausuntoa. Heidän mukaansa tämä voi johtua siitä, että isoilla tilintarkastusyhteisöillä on isompia asiakkaita kuin pienemmillä varmennusta tarjoavilla yrityksillä. Lisäksi koska vastuullisuusraporttien varmennuspalvelut ovat suhteellisen uusi ja vähän säännelty alue, on vaikeampaa ja riskisempää antaa positiivinen lausunto enemmän kompleksisemmille yrityksille.

Deeganin ym. (2006: 368) mukaan tilintarkastusyhteisöt identifioivat yleensä ne standardit, joita on käytetty varmennusta tehdessä. He arvioivat tämän johtuvan tilintarkastajien ohjeistuksista, joita he ovat tottuneet käyttämään taloudellisen tiedon tarkastamisessa sekä muissa varmennustoimeksiannoissa. Lisäksi Mock ym. (2007: 74) havaitsivat tutkimuksessaan, että Big 4 -yhteisöihin kuulumattomat tahot luottavat varmennuksessa todennäköisesti AA1000-viitekehykseen, kun taas Big 4 -yhteisöt perustavat varmennuksensa kansainvälisiin standardeihin tai paikallisiin standardeihin. Myös O'Dwyer ym. (2007: 91) huomasivat tutkimuksessaan, että etenkin konsultit ja jotkin Big 4 -yhteisöt noudattivat AA1000-standardia. He kuitenkin arvioivat, että kyseisen standardin merkitys tulee kasvamaan Big 4 -yhteisöjen keskuudessa tulevaisuudessa.

Lisäksi Mock ym. (2007: 73) päätyivät havaintoon, että Big 4 -yhteisöt kertoivat useimmin lausunnoissaan, mitä viitekehystä ne ovat käyttäneet varmennuksen suorittamisen tukena. Tähän selityksenä nähtiin olevan, että nämä isot tilintarkastusyhteisöt käyttävät mieluiten vastuullisuusraportoinnin varmentamisessa standardeja. Kun Big 4 -yhteisöt käyttävät työnsä taustalla viitekehysä, voivat ne edistää yhtenäistä palvelun laatua eri maissa annettuihin varmennuksiin. Yhtenäiset käytännöt maailman laajuisesti voivat vähentää myös toimeksiantojen kustannuksia.

De Beelden ym. (2015: 199) tutkivat muun muassa varmennuslausuntojen eroavaisuuksia eri varmennuksen antajien lausuntojen kesken. Taulukossa 3 on esitetty kuinka monessa tutkimuskohteen lausunnossa tietty sisällön elementti esiintyy. Lisäksi nämä havainnot on jaoteltu tilintarkastusyhteisöjen ja konsulttien kesken.

Taulukko 3. Varmennuslausuntojen eroavaisuudet niiden antajien kesken (De Beelde ym. 2015: 199).

	PWC	Ernst&Young	KPMG	Deloitte	Yhteensä	Konsultit
Analysoidut varmennuslausunnot	26	19	26	9	81	16
<i>Lausunnoista tunnistetut kohteet</i>						
Vastaanottaja	20	10	13	3	46	5
Asiakkaan vastuut	26	19	26	8	80	9
Varmentajan vastuut	26	19	26	8	80	9
Laajuus	26	19	26	9	81	15
Lähestymistapa	26	19	26	9	81	15
Johtopäätökset						
Rajoitettu	25	13	22	7	68	2
Kohtuullinen	0	3	0	0	3	10
Molemmat	1	2	4	2	9	1
Ei mitään	0	1	0	0	1	2
Suosituksset	11	8	14	7	40	11
Riippumattomuuden maininta	12	7	16	5	40	9
Täydellisyys	4	5	1	1	11	3
Termin "oikea ja riittävä" käyttö	0	1	10	1	12	2
<i>Viitekehys</i>						
GRI Version 3.0	18	8	16	5	48	10
ISAE 3000	17	16	17	5	55	3
AA1000AS	6	2	7	5	20	8
3410N	2	0	3	1	6	1

Seuraavaksi keskitytään esittelemään tämän tutkimuksen kannalta keskeisiä havaintoja edellä mainitusta De Beelden ym. (2015) tutkimuksesta koskien nimenomaan tilintarkastusyhteisöjen antamia lausuntoja. Seuraavaksi esitetyt prosenttiosuudet kuvaavat suhteellista osuutta nimenomaan tilitarkastajien antamista lausunnoista. Tilitarkastajat ilmoittivat varmennuslausunnon vastaanottajan 57 %:ssa tapauksista. Riippumattomuutta he

kommentoivat 50 %:ssa tapauksista. Lisäksi varmennuksen laajuutta tilintarkastajat kuvailivat 100 %:ssa tapauksista ja sama tulos oli lähestymistavan kuvailun kohdalla. Raportin täydellisyyttä he kommentoivat 13 %:ssa tapauksista. Lisäksi AA1000-standardista nousevat käsitteet osallistamisesta, olennaisuudesta ja sidosryhmille vastaamisesta näkyivät useissa varmennuslausunnoissa. Raportointikriteereistä eniten käytettiin GRI-ohjeistusta. Tilintarkastajat käyttivät eniten ISAE 3000 -standardia, ja sen jälkeen he käyttivät eniten AA1000-standardia.

De Beelde ym. (2015: 200) löysivät tutkimuksessaan myös eroavaisuuksia Big 4 -yhteisöjen välillä. Deloitte antoi eniten suosituksia eli 77 %:ssa antamistaan lausunnoista. KPMG käytti termiä kohtuullinen varmennus useammin eli 83 %:ssa tapauksista kyseinen termi oli KPMG:n käyttämä. EY antoi kohtuullisen varmuuden tasoisen varmennuksen kolmessa tapauksessa. PwC taas osoitti varmennuslausunnon vastaanottajan useimmissa tapauksissa (77 % lausunnoista). Yleisesti tilintarkastajien antamat lausunnot olivat hyvin järjestelmällisesti rakennettuja. Niissä oli seuraavanlainen rakenne: varmennuslausunnon vastaanottaja, asiakas ja tehtävät, yrityksen vastuut, varmentajan vastuut, laajuus, lähestymistapa, johtopäätökset ja mahdolliset suositukset.

4.5. Institutionaalinen isomorfismi ja varmennuslausuntojen sisältö

Edellä mainituista tutkimuksista (esim. Deegan ym. 2006) kävi ilmi, että monesti tilintarkastajien antamat lausunnot ovat hyvin samanlaisia sisällöltään. Seuraavaksi on tarkoituksena esitellä tutkimuksia, jotka ovat selittäneet tätä samankaltaisuutta institutionaalisen isomorfismin kautta. Tämä isomorfismin konsepti kuuluu uuteen institutionalismin teoriaan, ja sitä on käytetty selittävänä tekijänä tämän tutkimuksen esikuvana olevassa Gürtürkin ym. (2016) tutkimuksessa.

Uuden institutionalismin tarkoituksena on tarjota uusia vastauksia vanhoihin kysymyksiin siitä, kuinka sosiaaliset valinnat ovat muotoutuneet ja suuntautuneet institutionaalisen järjestelyjen kautta (Powell & DiMaggio 1991: 2). Gürtürkin ym. (2016: 32) mielestä uuden institutionalismin avulla voidaan tehdä päätelmiä varmennuslausuntojen sisällöstä

ja niiden informaation laajuudesta. Tämä johtuu siitä, että se pohjautuu eri instituutioiden välisiin suhteisiin. Vastuullisuustiedon varmennuksessa yritystä voidaan pitää toimijana, joka vastaa institutionaaliseen asetelmaan saavuttaakseen legitimitetin. Yritys siis kokee esimerkiksi painetta ulkoisilta sidosryhmiltään ja reaktiivisesti vastaa näihin odotuksiin tarjoamalla informaatiota ja sille ulkoista varmennusta. De Villiersin ja Alexanderin (2014: 201) mukaan organisaatiot tulevatkin hyvin samanlaisiksi ympäristönsä kanssa. Näin ollen samanlaisessa asemassa olevat organisaatiot omaksuvat samanlaiset säännöt ja rakenteet.

DiMaggio ja Powell (1983: 149–150) tarjoavat institutionaalista isomorfismia vastaukseksi organisaatioiden ja toimintatapojen samankaltaisuuden selittämiseen. Sillä tarkoitetaan organisaatioiden piirteiden muokkautumista ympäristön piirteiden kanssa samankaltaisiksi. Näin ollen organisaatioiden moninaisuus on samankaltaista ympäristön moninaisuuden kanssa. Isomorfismista voidaan tunnistaa kolme mekanismia. Ensimmäisenä on pakottava (*coercive*) isomorfismi, joka kumpuaa poliittisesta vaikutuksesta ja legitimitetin ongelmasta. Toisena on jäljittelevä (*mimetic*) isomorfismi, joka johtuu standardinomaisesta vastaamisesta epävarmuuteen. Kolmantena on normatiivinen (*normative*) isomorfismi, joka liittyy ammattimaisuuteen.

Gürtürkin ym. (2016: 32) mukaan isomorfismia on käsitelty useissa tutkimuksissa, mutta de Villiersin ym. (2014) tutkimusta isomorfismista voidaan soveltaa myös varmennuslausuntoihin. De Villiers ym. vertailivat kahden yhteiskunnallisesti erilaisen maan (Australia ja Etelä-Afrikka) yritysten vastuullisuusraportteja. He päätyivät tutkimuksessaan siihen tulokseen, että raportit eivät juurikaan eronneet toisistaan ja tämä selittyi nimenomaan isomorfismilla.

De Villiers ym. (2014: 208) havaitsivat tutkimuksessaan, että yritykset ottavat esimerkkiä toisilta yrityksiltä näiden parhaista käytännöistä, jolloin kyse on jäljittelevästä isomorfismista. Gürtürk ym. (2016: 32) yhdistävät samanlaisen tavan toimia varmennuslausuntoihin. Varmennuslausunnoille on olemassa monia erilaisia viitekehyksiä, mutta toisaalta niitä kohtaan ei ole olemassa mitään pakottavaa sääntelyä. Tämä voikin johtaa epävar-

muuteen, jolloin jäljittelevä isomorfismi otetaan käyttöön. Näin ollen varmentajat kopiaivat toisien varmentajien toimia. Näin voi tapahtua esimerkiksi itse varmennusprosesseissa, koska varmentajilla ei ole mitään konkreettisia ohjeistuksia varmennuksen suorittamiseen. Näin ollen muiden jäljittely tarjoaa ratkaisun.

De Villiersin ym. (2014: 208) mukaan yritykset huomioivat institutionaaliset rakenteet ja säännöt, kuten esimerkiksi tilinpäätösstandardit ja Corporate Governance -ohjeistukset, jolloin kyse on pakottavasta isomorfismista. Gürtürk ym. (2016: 32) näkevät samanlaisen pakottavan isomorfismin mahdollisesti esiintyvän myös vastuullisuusraporttien varmennuksessa. Tällaisen varmennuksen kasvua voidaan mahdollisesti selittää paineesta säilyttää legitimizeettiä, mutta toisaalta myös yhteiskunnalliset odotukset voivat aiheuttaa tällaista painetta. Tällöin varmennuslausunnot voidaan nähdä vähentävän tiedon epäsymmetriaa, ja ne lisäävät luottamusta yrityksen esittämään tietoon. Toisaalta tämä voi johtaa siihen, että varmennuslausunnot pidetään jo itsessään legitimizeettiä lisäävinä, jolloin niiden sisältö ei ole huomion kohteena.

De Villiers ym. (2014: 209) pitävät GRI:n tarjoamaa ohjeistusta esimerkkinä normatiivisesta isomorfismista. Kyseisen raportointiohjeistuksen leviämistä on nimittäin edistänyt asiantuntijoiden ja konsulttien antama hyväksyntä. Gürtürkin ym. (2016: 33) mukaan myös varmennuslausunnoissa sovellettava ISAE 3000 -standardin käyttö ei ole johtunut taloudellisesta tai sisällöllisestä harkinnasta, vaan pikemminkin varmentajien ammattitaidusta ja sen verkoston vaikutuksesta.

Gürtürk ym. (2016: 39) havaitsivat tutkimuksessaan lopulta, että varmennuslausunnoissa oli kyse enimmäkseen normatiivisesta ja jäljittelevästä isomorfismista tilintarkastajien antamissa lausunnoissa. Pakottava isomorfismi nousi yleensä sääntelystä tai pääomamarkkinoiden paineesta, joten tällaista yhteyttä ei havaittu nousevan varmennuslausunnoissa. Heidän mukaansa lausuntojen sisällön sääntelemättömyys ja puutteellinen kuvaus varmennusprosessista johtavat heikkoon varmennuksen läpinäkyvyyteen. Näin ollen ei voida saavuttaa varmuutta siitä, että nykyiset varmennuskäytännöt takaisivat luotettavuutta raportteihin. Lisäksi varmennuslausuntojen käyttökelpoisuus sisäisesti on todennäköisesti myös heikkoa.

4.6. Tutkimuskysymysten määrittely

Näiden edellä esiteltyjen tutkimusten perusteella on tarkoitus määrittellä tämän tutkimuksen tutkimuskysymykset. Tutkimuksessa keskitytään etsimään ratkaisuja kysymyksiin nimenomaan varmennuslausuntojen sisällön perusteella. Sisällönanalyysin avulla on tarkoitus saada syvempi ymmärrys varmennuslausuntojen elementeistä ja arvioida sitä kautta myös lausuntojen tarkoituksen toteutumista.

Aikaisempien tutkimusten mukaan varmennuslausuntojen on tarkoitus lisätä vastuullisuusraporttien luotettavuutta. Erilaisten ohjeistusten ja standardien oletetaan edistävän tätä tavoitetta. Edellytyksenä on tietysti se, että varmennuslausunnoissa on noudatettu niitä. Nämä suositukset varmennuslausuntojen sisällöstä eivät ole yleensä velvoittavia, mutta nimenomaan on toivottavaa, että niitä käytettäisiin. Tämän tutkimuksen viitekehys vastuullisuusraporttien luotettavuudelle luodaan valittujen varmennuslausuntojen ohjeistusten kautta. Jos näitä ohjeistuksia noudatetaan ja yritysten vastuullisuusraporteista löytyy ulkopuolisen tahon antama varmennuslausunto, voidaan olettaa, että vastuullisuusraporttien luotettavuus kasvaa sidosryhmien keskuudessa. Kiinnostavaa onkin selvittää, mistä varmennuslausuntojen sisältö koostuu ja miten tämä sisältö noudattelee annettuja ohjeistuksia. Tämän tutkimuksen ensimmäinen tutkimuskysymys on:

1. Miten varmennuslausuntojen sisällöt noudattelevat niille annettuja ohjeistuksia?

Aikaisemmat tutkimukset (esim. O'Dwyer ym. 2005) ovat kritisoineet myös sidosryhmien vähäistä osallistamista itse vastuullisuusraportoinnin laatimiseen sekä sen varmennusprosessiin. Kiinnostavaa on tutkia, miten sidosryhmien huomioiminen varmennuslausunnoissa on kehittynyt verrattuna O'Dwyerin ym. (2007) tutkimukseen, jossa se oli vielä alhaisella tasolla. Kyseisessä tutkimuksessa kuitenkin huomattiin kasvua sellaisten standardien soveltamisessa, jotka ovat hyvin sidosryhmäkeskeisiä ohjeistuksissaan. Jos näiden standardien soveltaminen on kasvanut entisestään varmennuslausunnoissa, on syytä olettaa, että sidosryhmät huomioidaan niissä paremmin. Tutkimuksessa onkin tarkoitus selvittää, miten tällä hetkellä varmennuslausunnoissa huomioidaan sidosryhmät. Tämän tutkimuksen toinen tutkimuskysymys on:

2. Miten varmennuslausuntojen sisällössä otetaan huomioon sidosryhmät?

Tässä tutkielmassa esiteltyjen tutkimusten perusteella yleisimmin vastakkain on asetettu tilintarkastusyhteisöjen tilintarkastajien antamat lausunnot sekä konsulttiyritysten antamat lausunnot. Yhteneväisyyksiä tilintarkastusyhteisöjen kesken on siis johdettu niiden suorittamasta varmennuksesta. Tässä tutkimuksessa on kuitenkin tarkoitus tutkia, löytyykö tilintarkastusyhteisöjen välillä eroavaisuuksia varmennuslausuntojen sisällöissä vai ovatko heidän tuottamien lausuntojen sisältö yhteneväinen aikaisempien tutkimusten perusteella (esim. O'Dwyer ym. 2005; Mock ym. 2007; De Beelde ym. 2015). Näin ollen tässä tutkimuksessa otetaan erilainen lähestymistapa varmennuslausuntojen sisällön yhteneväisyyksiin ja eroavaisuuksiin niiden antajien kesken ja siirrytään vastakkainaseteluun suurten tilintarkastusyhteisöjen välillä. Tästä voidaan johtaa tämän tutkimuksen kolmas tutkimuskysymys:

3. Miten tilintarkastusyhteisöjen antamat varmennuslausunnot eroavat keskenään toisistaan?

5. TUTKIMUKSEN TOTEUTUS

Tässä luvussa on tarkoitus esitellä, millaiseen aineistoon tutkimuksen analyysi perustuu. Tarkemmin käydään läpi, miten se on kerätty ja millaiset tekijät ovat vaikuttaneet sen rajaukseen. Tutkimusaineiston lisäksi esitellään tutkimuksessa käytettävät menetelmät ja esitellään laadullisen tutkimuksen viitekehystä, ja sen vaikutusta tutkimustulosten analysointiin.

5.1. Tutkimusaineisto

Tässä tutkimuksessa on tarkoitus toistaa osittain O'Dwyerin ym. (2005) tekemä tutkimus suomalaisella aineistolla ja tutkia eroavatko tämän tutkimuksen tulokset siitä. Aineiston analyysin tulosten vertauskohteena toimivat myös Gürtürkin ym. (2016) tutkimuksen tulokset. Tutkimuksen aineistoksi kerätään varmennuslausunnot suomalaisten listattujen yhtiöiden erillisistä vastuullisuusraporteista ja vastuullisuustiedoista, jotka sisältyvät vuosikertomuksiin. Tutkimuskohteen valinnan edellytyksenä siis on, että vastuullisuustiedot on varmentanut ulkopuolinen taho, joka on antanut varmennustoimeksiannosta julkisen lausunnon.

Toisena edellytyksenä on, että varmennuslausunnon antajatahon täytyy olla tilintarkastusyhteisö. Koska tutkimus on tarkoitus tehdä laadullisena, täytyy huomioida tutkimuskohteiden sopiva määrä, että aineiston analysointi onnistuu sujuvasti. Aineiston koostamisessa täytyy myös ottaa huomioon, että sitä on riittävästi luotettavien tutkimustulosten löytämiseksi.

Aineisto kerättiin käymällä läpi Helsingin pörssiin (*NASDAQ OMX Helsinki*) listattujen suomalaisten suurten (*Large Cap*) ja keskisuurten (*Mid Cap*) yhtiöiden vastuullisuusraportit ja vuosikertomukset. Suuria yhtiöitä oli tällä listalla 29, joista 26 oli suomalaisia. Näiden suomalaisten yritysten vastuullisuustiedot oli varmennettu 19 (73 %) tapauksessa.

Näistä varmennuksista kuitenkin kaksi varmennuslausuntoa jätettiin aineiston ulkopuolelle, koska ne oli varmennettu muun kuin tilintarkastusyhteisön toimesta. Keskisuuria suomalaisia listayhtiöitä oli 46, joiden vastuullisuustietojen yhteydestä löytyi neljä (8 %) varmennuslausuntoa. Myös näistä löydettyistä lausunnoista jouduttiin jättämään yksi lausunto pois, koska sen oli antanut muu kuin tilintarkastusyhteisö.

Varmennuslausuntoja esiintyi eniten suurilla suomalaisilla pörssiyrityksillä, jotka toimivat sellaisilla teollisuuden aloilla, jotka vaikuttavat merkittävästi toimintaympäristöönsä ja joutuvat ottamaan kantaa toimintansa vaikutuksiin. Tällaisia toimialoja olivat esimerkiksi paperi ja paperituotteet, teollisuuslaitteet sekä kemikaalit. Mielenkiintoinen havainto oli, että siirryttäessä keskisuuriin pörssiyrityksiin vain neljällä niistä oli ulkopuolisen antama varmennuslausunto vastuullisuustiedoista. Tutkimuksen analyysin kohteena oli siis 20 tilintarkastusyhteisöjen antamaa varmennuslausuntoa. Tutkimuksessa käytettävien vastuullisuusraporttien yritykset löytyvät tämän tutkielman liitteenä (ks. liite 1).

Tämä edellinen havainto vahvistaa Simnettin, Vanstraelen ja Chuan (2009) huomiota siitä, että vastuullisuusraportoinnin varmennusta käyttävät yritykset, joilla on suurempi tarve vahvistaa luotettavuuttaan. Erityisesti vaatimusta korkeammasta varmennuksesta esiintyi heidän tutkimuksessaan yrityksillä, jotka toimivat näkyvällä teollisuuden alalla tai joiden yhteiskunnallinen jalanjälki oli suuri. Tällaisia yritysten toimialoja olivat esimerkiksi kaivosteollisuus, julkiset palvelut kuten esimerkiksi veden- ja sähkönjakelu sekä rahoitusala. Simnett ym. havaitsivat myös, että sidosryhmäkeskeisissä maissa yritykset valitsivat todennäköisemmin tilintarkastusyhteisön varmennuksen tekijäksi.

Tutkimuksen kohteena olevista varmennuslausunnoista (20 kpl) kaikki ovat Big 4 -yhteisöjen antamia. PwC oli varmentanut kymmenen (50 %) raporttia ja KPMG oli antanut viisi (25 %) varmennuslausuntoa. Deloitte taas oli varmentanut kolme (15 %) raporttia ja EY oli tehnyt kaksi (10 %) varmennuslausuntoa. Lisäksi aineistoina käytettyjen lausuntojen pituudet vaihtelivat yhden ja kahden sivun välillä.

Lisäksi on hyvä vielä täsmentää, että varmennuslausunnoista käytetään myös nimitystä varmennusraportti. Tätä nimitystä käytettiin kaikissa muissa paitsi yhdessä aineiston dokumenteista. Tässä tutkielmassa kuitenkin käytetään käsitettä varmennuslausunto, koska sitä on käytetty teoriaosassa monissa esitetyissä tutkimuksissa, kuten esimerkiksi tutkimuksen perustana olevassa O'Dwyerin ym. (2005) tutkimuksessa. Lisäksi AA1000-standardissa käytetään käsitettä varmennuslausunto (AccountAbility 2008 a). Myös GRI-ohjeistuksissa (2013) todetaan, että varmennuksesta annetaan varmennuslausunto tai -raportti. Näitä käsitteitä voidaan pitää samaa tarkoittavina, koska niiden yhteydessä varmennuksesta annettavan dokumentin sisällön kuvaus on samanlaista.

5.2. Tutkimusmenetelmä

Tämä tutkimus on tarkoitus toteuttaa laadullisena tutkimuksena. Laadullisessa tutkimuksessa tutkimuskohdetta on tarkoitus tutkia mahdollisimman kokonaisvaltaisesti. Lisäksi siinä käytetään monesti induktiivista analyysiä. Lähtökohtana ei siis ole hypoteesien testausta, vaan tarkoituksena on tarkastella aineistoa yksityiskohtaisesti ja monitahoisesti. Lisäksi kohdejoukon valinta on yleensä tarkoituksenmukaista, eikä niinkään satunnaisotostyyppistä. (Hirsijärvi, Remes & Sajavaara 2007: 160.) Laadullisessa tutkimuksessa ei siis pyritä saavuttamaan tilastollisia yleistyksiä. Tarkoituksena on muun muassa ilmiöiden ja tapahtumien kuvaus, toiminnan ymmärtäminen tai teoreettisesti hyväksyttävän tulkinnan antaminen jollekin ilmiölle (Tuomi & Sarajärvi 2013: 85).

Laadullisessa analyysissä on usein kyse myös havaintojen pelkistämisestä, joka voidaan osaltaan jakaa kahteen eri osaan. Aineistoa tarkastellaan ensiksi tietystä teoreettismetodologisesta näkökulmasta. Aineistossa kiinnitetään huomiota siihen, mikä teoreettisen viitekehyksen ja kysymysasettelun kannalta on olennaista. Havaintojen pelkistämisen toisessa vaiheessa tarkoituksena on karsia havaintomäärää niiden yhdistämisellä. Tätä voidaan tehdä, jos löydetään havainnoille yhteinen piirre, nimittäjä tai sääntö, joka pätee koko aineistoon. (Alasuutari 2007: 40.) Laadullinen tutkimusprosessi perustuukin pitkälti

tutkijan omaan intuitioon, tulkintaan, päättelykykyyn sekä yhdistämis- ja luokitteluvaikeuksiin. Samasta aineistosta voikin olla monta tapaa tehdä päätelmiä. (Metsämuuronen 2008: 8.)

Koska laadullinen tutkimusprosessi perustuu edellä mainitusti osittain tutkijan subjektiivisiin ominaisuuksiin, on tutkimuksen luotettavuutta juuri siksi tärkeä arvioida. Luotettavuuden arviointiin liittyvät käsitteet reliabiliteetti ja validiteetti. Tutkimuksen reliabiliteetti liittyy tutkimustulosten toistettavuuteen. Sen avulla arvioidaan tutkimuksen kykyä antaa ei-sattumanvaraisia tuloksia. Toinen luotettavuuden arviointiin liittyvä käsite on validiteetti, jolla tarkoitetaan tutkimuksen pätevyyttä. Siinä arvioidaan, mittaako tutkimusmenetelmä juuri sitä, mitä on tarkoitus mitata. Näitä käsitteitä käytetään monesti määrällisessä tutkimuksessa, ja tämän vuoksi laadullisessa tutkimuksessa niiden käyttöä on jopa pyritty välttämään. Kaikissa tutkimuksissa on kuitenkin jollain tavalla arvioitava niiden luotettavuutta ja pätevyyttä. Laadullisessa tutkimuksessa validiteetti voi merkitä esimerkiksi asian tai ilmiön kuvauksen ja siihen liittyvien selitysten ja tulkintojen yhteensopivuutta. Tällöin täytyy arvioida sopiiko selitys kuvaukseen. Laadullisessa tutkimuksessa myös yksityiskohtainen selostus tutkimuksen toteuttamisesta ja tulosten tulkinnasta lisää tutkimuksen luotettavuutta. Tätä tulosten tulkinnan luotettavuutta edistetään esimerkiksi suorilla otteilla tutkimusaineistosta. (Hirsijärvi ym. 2007: 226–228.)

Koska tämä tutkimus on laadullinen, lähestytään tutkimuksen luotettavuutta edellä esitetyillä tavoilla. Tutkimuksen luotettavuutta edistetään esimerkiksi kuvailemalla tehdyt tutkimusvaiheet ja toimenpiteet. Lisäksi tutkimustulosten analyysissä nostetaan aineistosta suoria lainauksia, jotka toimivat vahvistuksena aineistosta tehdyille päätelmille. Aineistoa esitellään myös taulukoiden kautta, joiden avulla osoitetaan, että aineistoa on käyty järjestelmällistä läpi.

5.2.1. Sisällönanalyysi

Jotta aineistosta saadaan havainnot esille, tarvitaan selkeä tutkimusmetodi. Metodi koostuu käytännöistä ja toimista, joiden avulla tuotetaan havaintoja sekä säännöistä, joiden

mukaan havaintoja tulkitaan ja muokataan. Lisäksi metodin on oltava sopuinnussa tutkimuksessa käytettävän teoreettisen viitekehyksen kanssa. (Alasuutari 2011: 82.) Tässä tutkimuksessa on tarkoituksena käyttää menetelmänä sisällönanalyysiä. Sisällönanalyysi on analyysimenetelmä, jota voidaan pitää yksittäisenä metodina tai väljänä teoreettisena viitekehyksenä erilaisissa analyysikokonaisuuksissa. Useimmat laadulliseen tutkimukseen perustuvat analyysimenetelmät perustuvat sisällönanalyysiin, jos sillä tarkoitetaan kirjoitettujen, kuultujen ja nähtyjen sisältöjen analyysiä. (Tuomi ym. 2013: 91.)

Sisällönanalyysiä voidaan pitää dokumenttien analysoinnin välineenä. Dokumentteja voivat olla esimerkiksi kirjat, raportit, artikkelit ja kirjeet. Hyvin strukturoimatontakin aineistoa voidaan analysoida sen avulla. Sisällönanalyysillä pyritään luomaan tutkittavasta ilmiöstä tiivistetty ja yleisluontoinen kuvaus. Se onkin tutkimusmenetelmänä nimenomaan tekstianalyysiä. Sisällönanalyysistä puhutaan yleensä synonyyminä sisällön erittelyn kanssa. Sisällön erittelyssä kuvataan pikemminkin kvantitatiivisesti tekstin sisältö. Sisällönanalyysillä taas pyritään kuvaamaan dokumenttien sisältöä sanallisesti. Lisäksi sisällönanalyysistä voidaan erottaa kolme lähestymistapaa: aineistolähtöinen, teorialähtöinen ja teoriaohjaava sisällönanalyysi. (Tuomi ym. 2013: 103–106.)

Tämän tutkimuksen kannalta kyseessä on teorialähtöinen sisällönanalyysi. Tällöin aineiston luokittelun pohjana on jo aikaisempi viitekehys, joka tulee esimerkiksi teoriasta tai käsitejärjestelmästä. Tässä analyysimuodossa muodostetaan ensiksi analyysirunko, joka voi olla hyvinkin väljä. Analyysirunko voi olla strukturoitu, jolloin aineistosta kerätään vain siihen sopivat asiat. (Tuomi ym. 2013: 113–114.)

Tässä tutkielmassa tutkimustulosten esittelyssä on jonkin verran tarkoitus käyttää myös taulukoita. Alasuutari (2011: 193) huomauttaa, että tyypittelyssä ja tapausten laskemisessa ei ole vielä kysymys määrällisestä analyysistä. Taulukoinnin avulla on selkeää esitellä aineistoa, johon laadullinen analyysi perustuu. Samalla voidaan osoittaa, että aineistoa käytetään systemaattisesti, eikä etsitä vain intuitiivista tulkintaa tukevia tekstinäytteitä. Sisällönanalyysiä voikin jatkaa luokittelun ja kategorioiden muodostamisen jälkeen kvantifioimalla aineistoa. Tällöin voidaan laskea kuinka monta kertaa esimerkiksi jokin asia esiintyi aineistossa. (Tuomi ym. 2013: 120.)

Analyysin runkona toimivat AA1000, FEE:n ja GRI:n antamat suositukset varmennuslausuntojen sisällölle. Niiden sisällöt on läpi käyty aiemmin tutkielman teoriaosassa ja niistä muodostetun viitekehyksen perusteella etsitään vain havaintoja, jotka liittyvät tähän viitekehykseen. Tarkoituksena on tutkia ennen kaikkea, mitä asioita lausunnoista löytyy, eikä niinkään löytää yhteisiä käsitteitä sisällön perusteella. Lisäksi O'Dwyerin ym. (2005) tutkimuksesta saadaan kuusi kysymystä aineiston analyysin tueksi ja niiden avulla taataan aineiston läpikäymisen systemaattisuus. Analyysin tuen lisäksi ne muodostavat tutkimuksen aineiston läpikäynnin rungon. Nämä kysymykset ovat seuraavia:

1. Millaista tietoa lausunnot tarjoavat varmennuksen antajasta ja varmennusprosessista? Erityisesti etsitään tietoa siitä, löytyykö lausunnoista otsikko ja lausunnon vastaanottaja sekä onko eritelty raportin antajan ja varmentajan velvollisuudet sekä varmentajan kompetenssi.

2. Onko varmentajan riippumattomuus raportoivasta organisaatiosta tehty selväksi?

3. Onko varmennustyön sisällön kuvaus esitelty lausunnoissa? Erityisesti tutkitaan, onko kerrottu varmennustoimeksiannon laajuus, sovelletut kriteerit ja standardit sekä millä tasolla varmennus on annettu.

4. Millä tasolla varmennuslausunnoissa huomioidaan AA1000-standardin antamat vaatimukset osallistamisesta, olennaisuudesta sekä vuorovaikutteisuudesta?

5. Onko lausunnoissa annettu arvioita prosesseista ja raportointimenetelmistä tai itse varmennuksen toteutuksesta? Onko esitetty suosituksia tai tuotu esille heikkouksia?

6. Missä muodossa johtopäätökset on annettu? Onko niissä esimerkiksi viitattu olennaisuuteen, osallistamiseen sekä vuorovaikutteisuuteen?

6. TUTKIMUKSEN HAVAINNOT

Tässä luvussa on tarkoitus esitellä ja analysoida tutkimuskohteina olevien varmennuslausuntojen sisältöä. Sisällön analysoinnissa vertaillaan myös eri tilintarkastusyhteisöjen antamien lausuntojen sisältöä ja nostetaan esille mahdollisia eroavaisuuksia. Lisäksi tarkastellaan myös, miten sidosryhmien huomioon ottaminen ilmenee raporteissa. Osa seuraavaksi esitetyistä suorista lainauksista on suomennettu alkuperäisistä englanninkielisistä lausunnoista.

6.1. Varmentajasta ja varmennusprosessista annettu tieto

Seuraavaksi esitellään, millaista tietoa lausunnot tarjoavat varmennuksen antajasta ja varmennusprosessista. Erityisesti esitellään lausuntojen otsikoita ja lausunnon vastaanottajia sekä raportin antajan ja varmentajan velvollisuuksia.

Kaikki varmennuslausunnot olivat otsikoitu. Otsikoista ilmeni aina, että kyseessä on riippumaton varmennusraportti tai että sen on antanut riippumaton varmentaja. Lisäksi raporttien alussa oli maininta kenelle lausunto oli osoitettu. Yleisimmin ne oli osoitettu yleisesti yrityksen johdolle ja kahdessa tapauksessa yrityksen hallitukselle. Lisäksi jokaisessa lausunnossa oli annettu tieto varmennuksen antajan tilintarkastusyhteisöstä ja lausunnon allekirjoittajista. Myös lausunnon antamispäivä ja -paikka ilmenivät lausunnoista.

Jokaisesta varmennuslausunnosta löytyi eriteltynä yrityksen johdon ja varmentajan velvollisuudet. Johdon velvollisuuksissa korostui heidän vastuu laatia ja esittää yrityksen vastuullisuustiedot omien raportointiperiaatteiden sekä yrityksen noudattamien kansainvälisten raportointikriteerien mukaisesti. Toisena havaintona oli, että suurimmassa osassa lausuntoja mainittiin myös johdon vastuu järjestää yrityksen sisäinen valvonta sellaiselle tasolle, että se estää olennaiset virheellisyydet vastuullisuustiedoissa. Deloitte antamissa lausunnoissa oli täsmennetty, että tämä velvollisuus pitäisi sisällään suunnittelun, implementoinnin sekä ylläpidon. Heidän lausunnoissaan korostettiin myös johdon vastuuta

tehdä kohtuullisia arvioita. EY:n antamissa lausunnoissa ei ollut johdon velvollisuuksien kohdalla mainintaa sisäisestä valvonnasta ja sen merkityksestä. Myös KPMG:n antamissa lausunnoissa ei ollut mainintaa siitä paitsi yhdessä.

Varmentajan velvollisuudet olivat myös eriteltyinä jokaisessa lausunnossa. Heidän velvollisuudeksi kerrottiin rajoitettujen johtopäätösten antaminen yritysten vastuullisuustiedoista perustuen heidän suorittamaansa toimeksiantoon. Lisäksi mainittiin, että varmentajien velvollisuudet kumpuavat ISAE 3000 -varmennusstandardista. Lisäksi kaikissa lausunnoissa oli maininta siitä, että varmentaja ei vastaa työstään, raportistaan tai johtopäätöksistään muille tahoille kuin yrityksen johdolle. Kaikilla muilla tilintarkastusyhteisöillä tuo esitetty vastuurajoitus sijaitsi varmentajan velvollisuuksien esittelyn kohdalla, mutta PwC:llä sen sijainti vaihteli varmentajan velvollisuuksien ja johtopäätösten välillä. Tämä vastuuseen liittyvä toteamus korostaa varmennuksen kohdistumista suoraan johdolle, eikä niinkään sidosryhmille. Huomioitava on myös se, että toimeksiannon valtuutus on tullut yrityksen johdolta. Tällainen toteamus siitä, että toimeksianto on suoritettu yrityksen johdon pyynnöstä, aloittaa kaikki lausunnot.

6.2. Varmentajan pätevyys ja riippumattomuus

Varmentajan pätevydestä oli maininta vain viidessä eri lausunnossa (25 % aineistosta). Näistä kolme oli Deloitte ja kaksi oli PwC:n antamia. Tällöin lausunnossa mainittiin, että varmennustoimeksiannon on suorittanut moniammatillinen tiimi, jossa on ollut yritysvastuun ja varmennuksen asiantuntijoita. Esimerkiksi PwC:n Kesko Oyj:lle antamassaan lausunnossa heidän varmennustiimin pätevyys on esitetty seuraavasti:

”Moniammatillisella yritysvastuun ja varmennuksen asiantuntijoista koostuvalla tiimillämme on tämän varmennustoimeksiannon suorittamiseksi vaadittavat taidot ja kokemus taloudellisten ja muiden kuin taloudellisten tietojen varmentamisesta, yritysvastuun strategian ja johtamisen alueella, sosiaalisissa ja ympäristöön liittyvissä kysymyksissä sekä relevantti toimialatuntemus.”

Varmentajien ammatillisen pätevyyden ilmaisemista edellytetään vain AA1000-standardeissa. Perinteisissä tilintarkastuskertomuksissa ei ole tarvetta erikseen korostaa varmentajan pätevyyttä, mutta vastuullisuustietojen varmentamisen yhteydessä tilanne voidaan ajatella olevan toinen. Nimittäin vastuullisuusraportteja voivat varmentaa periaatteessa ketkä tahansa, ja lisäksi varmennuksen kohteena on sekä taloudellista että ei-taloudellista tietoa. Vastuullisuustietoon kohdistuvasta varmennuksesta ei ole säädetty laissa niin kuin tilintarkastuksesta on. Vastuullisuustieto on lisäksi hyvin monimuotoista verrattuna perinteiseen talousraportointiin. Tämä asettaakin varmentajalle vaatimuksen olla asiantuntija myös vastuullisuustiedon osalta eikä pelkästään varmennuksen osalta. Pätevyyden mainitseminen lisää uskottavuutta varmennukseen.

Myös varmentajan riippumattomuus ilmeni kaikista raporteista. Kuten aiemmin mainittiin, korostettiin varmennuksen riippumattomuutta jo lausunnon otsikossa, mutta lisäksi kaikkien lausuntojen teksteissä oli vielä maininta eettisistä vaatimuksista riippumattomuudelle. Yleisimmin lausunnossa viitattiin IESBA:n (*International Ethics Standards Board for Accountants*) antamien riippumattomuusvaatimuksien noudattamiseen. Lisäksi monissa lausunnoissa tuotiin riippumattomuuden yhteydessä esille, että tilintarkastusyhteisö noudattaa kansainvälisiä laadunvalvontastandardeja.

Yleensä lausunnoissa riippumattomuutta ei erikseen liitetty varmennuskohteeseen, vaan yleisesti todettiin, että riippumattomuusvaatimuksia on noudatettu. Tämä asettaa haasteen varmennusraportin käyttäjälle, koska hän ei voi kunnolla arvioida, miten riippumattomuus on todella toteutunut varmennuksessa. Poikkeuksena edellisestä oli Deloitte'n antamat lausunnot, joissa kaikissa kolmessa oli lisäksi otettu kantaa riippumattomuuden toteutumiseen seuraavasti:

”Olemme ylläpitäneet riippumattomuutemme ja objektiivisuuden koko vuoden ajan ja lisäksi ei ole ollut mitään tapahtumia tai kiellettyjä palveluita, jotka olisivat vaarantaneet meidän riippumattomuuden ja objektiivisuuden.”

6.3. Varmennuksen toteutus

Seuraavaksi käsitellään varmennustoimeksiannon kuvailua lausunnoissa. Siihen liittyvät varmennustyön ja toimenpiteiden kuvaus. Erityisesti kiinnitetään huomiota varmennustoimeksiannon laajuuteen, sovellettuihin kriteereihin ja standardeihin sekä varmennustasoon.

Kaikissa varmennuslausunnoissa ilmaistaan, että kyseessä on rajoitetun varmuuden antava toimeksianto. Tämä tuodaan esille lausunnon johdannossa ja lisäksi lausunnoissa on kuvailtu lyhyesti, miten kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto eroaa rajoitetun varmuuden antavasta. Eri tilintarkastusyhteisöt selittivät erilaisella laajuudella rajoitetun varmuuden antavaa toimeksiantoa, ja yleensä sen määrittely oli sijoitettu varmentajan velvollisuudet otsikon alle. EY:n ja PwC:n lausunnoissa tämä oli selitetty hyvin yleisellä tasolla ja sitä verrattiin kohtuullisen varmuuden antavaan toimeksiantoon. Niissä lisäksi kerrottiin, että sopivien toimenpiteiden valinta perustuu varmennuksen antajan harkintaan ja arvioon riskeistä. Tästä seuraavaksi on esimerkkinä EY:n Citycon Oyj:lle antamassa lausunnossa ollut ilmaisu:

”Rajoitetun varmuuden antavassa toimeksiannossa evidenssin hankkimistoimenpiteet ovat rajoitetumpia kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa, minkä vuoksi siitä saadaan vähemmän varmuutta kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa. Valitut toimenpiteet riippuvat varmentajan harkinnasta pitäen sisällään riskien arvioinnin siitä, että yrityksen vastuullisuustieto ei olisi olennaisilta osin raportointiperiaatteiden mukainen.”

Deloitte ja KPMG:n lausunnoissa taas rajoitetun varmuuden antavasta toimeksiannosta mainittiin kuvauksessa lisäksi muutamia toimenpiteitä, joita käytetään tai ei käytetä rajoitetun varmuuden osalta evidenssin hankkimiseen. KPMG mainitsee esimerkiksi tiedustelujen tekemisen lähinnä sellaisille henkilöille, jotka valmistelevat vastuullisuustietoa sekä analyttisten toimenpiteiden käyttämisen. Deloitte osalta luetellaan toimenpiteitä, jotka eivät yleensä sisälly rajoitetun varmuuden antaviin toimeksiantoihin. Tästä esimerkkinä Deloitte kuvaus Kemira Oyj:n varmennuslausunnosta:

”Se ei pidä sisällään datan yksityiskohtaista testausta tai toimintojen ja sisäisen valvonnan tehokkuuden testausta. Tästä johtuen emme pysty saamaa riittävää varmuutta kaikista merkittävistä asioista, joita voitaisiin tunnistaa kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa.”

Rajoitetun varmuuden antavan toimeksiannon kuvauksen jälkeen jokaisessa lausunnossa oli kerrottu ja eritelty erilaiset toimenpiteet, joita tarvittavan evidenssin keräämiseksi oli tehty. Näin ollen lukija saa tarkempaa kuvaa siitä, mitä varmennustyö on pitänyt sisällään. Esiteltyjen toimenpiteiden määrä vaihteli eri lausunnoissa ja eri yritysten kohdalla. Näissä toimenpiteissä on mainittu muun muassa haastattelujen, vierailujen, arviointien ja testaus-
ten suorittamista. Alla olevaan taulukkoon 4 on listattu yleistäen erilaisia useimmin lausunnoissa eriteltyjä toimenpiteitä.

Taulukko 4. Varmennustoimeksiannon raportoidut toimenpiteet

Toimenpiteiden luonne	% koko aineistosta (20 lausuntoa)
Datan arviointi ja testaus	100
Johdon haastattelut	90
Vierailut	85
Henkilöstön haastattelut	80
Raportointiperiaatteiden ja -käytäntöjen soveltamisen arviointi	50
Raportoidun tiedon esittämisen arviointi	50
Sidosryhmien huomioon ottamisen arviointi	25
Datan keräämisjärjestelmien arviointi	25

Toimeksiannossa tehtyihin toimenpiteisiin liittyen on huomioitava, että Deloitella oli vielä seuraavanlainen lause lueteltujen toimenpiteiden jälkeen:

”Uskomme, että evidenssi, jota olemme saaneet, on riittävä ja soveltuva johtopäätöstemme pohjaksi.”

Näin ollen he vielä ottivat kantaa toimenpiteistä saadun evidenssin tasoon. Muilla tilintarkastusyhteisöillä ei ollut tällaista lausetta, ja he eivät siis tuoneet esille saadun evidenssin laajuutta ja soveltuvuutta. Toki johtopäätösten kohdalla muut totesivat, että tehtyjen toimenpiteiden perustella ei ole tullut tietoon olennaista virheellisyyttä.

Kaikissa lausunnoissa oli alussa maininta, mihin yrityksen vastuullisuustietoon varmennustoimenpiteet ovat kohdistettu. Tämän tiedon esittämistavan laajuus lausunnoissa vaihteli varmennuksen kohteena olevien yritysten kesken. Esimerkiksi Nokia Oyj:n vastuullisuusraportin varmennuslausunnossa oli eriteltynä hyvin laajasti, mihin raportin kohtiin varmennus on kohdistunut. Nämä oli lisäksi jaoteltu ympäristövaikutusten, sosiaalisten vaikutusten ja toimitusketjun hallinnan kesken. Osassa lausunnoissa oli ilmoitettu raportissa olevat sivut, joihin varmennus kohdistuu tai että se kohdistuu raportissa esiintyviin numeerisiin tietoihin. Suurin osa lausunnoista esittää varmennuksen kohteet hyvin lyhyesti, joten Nokia Oyj:n esimerkki on lähinnä poikkeus. Lisäksi osassa lausunnoista oli vielä täsmennetty, mitä osia varmennus ei koske. Varmennuksen laajuuden vaihtelu liittyy varmasti siihen, että tilintarkastusyhteisöjen ja yritysten vastuullisuusraporttien varmennuksen toimeksiannot ovat hyvin erilaisia.

6.3.1. Varmennuksen rajoitukset

”Varmennusraporttiamme lukiessa täytyy ottaa huomioon vastuullisuustiedon luontaiset rajoitteet koskien tarkkuutta ja täydellisyyttä. Tätä riippumatonta varmennusraporttia ei saa käyttää pelkästään arvioidessa Vaisalan suoriutumista vastuullisuusperiaatteidensa osalta.” (EY 2016)

Edellä oleva lainaus kuvaa, miten lausunnoissa yleensä kerrottiin varmennukseen liittyvistä rajoituksista. Kaikissa paitsi yhdessä varmennuslausunnossa oli ilmoitettu, millaisia rajoituksia toimeksiantoon liittyy. Lausunnoissa mainitut rajoitukset liittyivät nimenomaan yritysvastuutietojen tarkkuuteen ja täydellisyyteen liittyviin luontaisiin rajoitteisiin, mikä pitäisi huomioida, kun luetaan varmennuslausuntoa. Lausunnoissa ei mainittu muita mahdollisia rajoitteita, joita varmennustoimeksiannon suorittamisessa olisi ilmennyt.

Lisäksi kahdeksassa (40 %) lausunnossa mainittiin, että varmennuslausuntoa ei pelkään voida käyttää yrityksen vastuullisuusperiaatteiden toteutumisen arviointiin. KPMG:n lausunnoissa oli vielä maininta siitä, että taloudellisen tiedon arviointia varten täytyy tutustua yrityksen auditoituun tilinpäätökseen. KPMG:n ja EY:n lausunnoissa varmennukseen liittyvät rajoitukset olivat eritelty laajemmin oman otsikon alle. PwC:n ja Deloitte lausunnoissa rajoitukset olivat taas esitetty johtopäätösten yhteydessä.

6.3.2. Varmennusstandardien käyttö

Kaikissa varmennustoimeksiannoissa oli sovellettu standardia ISAE 3000 varmennuksen toteuttamiseen. Osassa lausunnoista oli vielä täsmennetty, mitä kyseinen standardi edellyttää. Täsmennys oli EY:n, Deloitte ja PwC:n lausunnoissa. Lisäksi kaikissa lausunnoissa mainittiin ISQC 1 -laatustandardin soveltamisesta. Osassa lausunnoista myös tuotiin erikseen esille, että arviointikriteeristönä oli käytetty GRI:n raportointiohjeistuksia.

Jos varmennustoimeksiantoon liittyi AA1000-periaatteiden soveltamisen arviointi yrityksessä, mainittiin myös tämän standardin noudattamisesta. Sen mukaisia varmennuksia oli tehty neljä (20 %). Tällöin oli eritelty, onko kyseessä ollut standardin mukaisesti tyyppi 1- vai tyyppi 2 -muotoinen varmennus. Varmennuksista kolme oli tehty tyyppi 2 -muotoisena ja yksi oli tehty tyyppi 1 -muotoisena. Lausunnoissa, joissa oli käytetty myös AA1000-standardin toisen tyyppin varmennusta, oli laajemmin selitetty standardin asettamat keskeiset edellytykset. Tätä kuvaa hyvin alla oleva lainaus Deloitte UPM Kymmene Oy:lle antamasta lausunnosta.

”Olemme lisäksi suorittaneet työmme AA1000 Assurance Standard 2008:n mukaisesti. Suorittaaksemme varmennustoimeksiannon Yhtiön kanssa sovitulla tavalla Type 2 -muotoisena AA1000AS (2008) edellyttää varmennustoimeksiannon suunnittelemista ja suorittamista siten, että saadaan rajoitettu varmuus siitä, ettei tietoomme ole tullut seikkoja, jotka antaisivat aiheen olettaa, ettei UPM Kymmene Oyj kaikilta olennaisilta osiltaan soveltaisi AA1000 AccountAbility Principles -periaatteita ja etteivätkö Vastuullisuustiedot olisi kaikilta olennaisilta osiltaan luotettavaa raportointikriteeristön perusteella.”

6.4. Johtopäätösten esittely

”Tekemämme varmennustyön perusteella tietoomme ei ole tullut seikkoja, jotka antaisivat aiheen olettaa, että rajoitetun varmuuden antavan toimeksiannon kohteena olleet tiedot eivät olisi olennaisilta osiltaan asianmukaisesti laadittu.” (KPMG 2016)

Koska kaikkien toimeksiantojen tarkoituksena oli antaa rajoitettu varmuus, oli yllä oleva negatiivinen muoto johtopäätösten esittämistapana lausunnoissa. Kuudessa lausunnossa vielä johtopäätöksissä erikseen viitataan GRI:n raportointiohjeistuksiin sen osalta, että raportointi on tapahtunut niiden mukaisesti. Lisäksi niissä varmennuksissa, joissa on sovellettu AA1000-standardin mukaista varmennusta, on viitattu niihin vielä johtopäätöksissä siten, että varmentajan tietoon ei ole tullut mitään sellaista, mikä antaisi syyn epäillä, ettei kyseisiä periaatteita olisi sovellettu olennaisilta osin.

”Tekemämme varmennustyön perusteella Stora Enson raportoimat suorat ja epäsuorat (laajuus 1+2) fossiiliset CO₂-päästöt kokonaisuudessaan on valmisteltu raportointikriteerien mukaisesti ja ne ovat luotettavia olennaisilta osin raportointikriteerien mukaisesti.”

Yllä oleva Deloitteen Stora Enso Oyj:lle antama lausunto oli poikkeus, koska siinä oli annettu kaksi eritasoista johtopäätöstä. Itse vastuullisuustiedon raportoinnin varmennus oli annettu edellä mainitulla tavalla rajoitettuna, mutta lausunnossa oli varmennettu myös yrityksen raportoimat suorat ja epäsuorat CO₂-päästöt. Näistä päästöistä annetuille tiedoille annettiin kohtuullinen varmuus eli niiden osalta varmennus oli suoritettu laajemmin. Tällöin oli esimerkiksi arvioitu sisäisen valvonnan tehokkuutta sekä CO₂-päästöistä dataa keräävien järjestelmien toimivuutta. Tämä laajempi varmennus koskien CO₂-päästöjä oli suoritettu todennäköisesti johdon vaatimuksesta. Lisäksi päästöistä saatava nuumerinen tieto ja niistä tietoa keräävät järjestelmät on mahdollisesti ollut vähemmän haasteellista varmentaa.

Nämä kaksi eritasoista johtopäätöstä havainnollistavat hyvin kohtuullisen varmuuden ja rajoitetun varmuuden antavan lausunnon erot. Rajoitetun varmuuden antavissa johtopäätö-

töksissä muoto on negatiivinen eli ”*tietoomme ei ole tullut seikkoja*”, kun taas kohtuullisen varmuuden antavissa johtopäätöksissä positiivisella muodolla ilmaistaan, että raportointi on suoritettu kriteeristön mukaisesti ja että se on olennaisilta osin oikein.

6.5. AA1000 AccountAbility Principles -periaatteet lausunnoissa

AA1000-standardin mukaisia varmennuksia oli neljä (20 %) kaikista lausunnoista. Näistä lausunnoista yhden oli antanut Deloitte ja muut kolme oli antanut PwC. Standardin mukaisista periaatteista on lausunnoissa eritelty oman otsikon alla niihin liittyvät havainnot ja suositukset. Nämä on ryhmitelty periaatteittain: osallistaminen, olennaisuus ja vuorovaikutus. Deloitteen lausunnossa nämä olivat esitelty ennen johtopäätöksiä, mutta PwC:llä ne oli sijoitettu johtopäätösten jälkeen. Kaikista lausunnoista suosituksia on annettu yrityksille vain AA1000-standardin mukaisissa varmennuksissa.

”Sidosryhmien osallistaminen: Yhtiöllä on käytössään prosessit sidosryhmien osallistamiseen, palautteen keräämiseen sekä sidosryhmävuorovaikutukseen. Yhtiön toimialat keräävät palautetta monikanavaisesti ja aktiivisesti. Suosittelemme, että Kesko Oyj kehittää toimialoilta kerätyn sidosryhmäpalautteen konsernitasoista analysointia yhteiskuntavastuun kehittämiseksi ja vastuullisuustyön hyötyjen varmistamiseksi.” (PwC 2016)

Sidosryhmien osallistamisen toteutumista on arvioitu lausunnoissa ja aluksi niissä on kuvattu, miten yritys on toteuttanut tätä vaatimusta toiminnassaan. Nämä kuvaukset ovat yleisluontoisia ja lyhyitä. Niissä lähinnä kerrotaan, että yrityksillä on prosessit sidosryhmien osallistamiseen ja vuorovaikutukseen. Toisaalta niissä tuodaan esille yrityksen painopistetoimintoja sidosryhmien osallistamisessa. Huhtamäki Oyj:llä kerrotaan olevan jatkuvaa dialogia sidosryhmien välillä ja yritys toimii läheisesti ympäröivän yhteisön kanssa. UPM-kymmene Oyj:llä taas on oma sidosryhmäsuhteet-funktio, joka koordinoi tätä yhteistyötä konserni- ja paikallistasolla. Tilintarkastusyhteisöjen suositukset osallistamiseen liittyen on annettu yhdellä lauseella, ja niissä lähinnä kehoitetaan yritystä jatkamaan kyseistä toimintaa ja kehittämään sitä edelleen. Mitään konkreettisia toimenpiteitä ei niinkään ehdoteta.

Toinen standardin periaate liittyy olennaisuuteen. Lausunnoissa todetaan, että yrityksissä on olennaisuuden arvioimiseksi ja määrittelyyn liittyvät prosessit käytössä. Lisäksi kolmessa lausunnossa todetaan yrityksen raportointivuoden aikana tekemiä kehittämistoimenpiteitä. Tämänkin periaatteen yhteydessä tilintarkastusyhteisöjen suositukset ovat lyhyitä ja niissä kehoitetaan jatkamaan tehtyjä toimintoja. Tosin Huhtamäki Oyj:n raportin lausunnossa tilintarkastusyhteisön suosituksessa annetaan yksityiskohtaisempi toimintaehdotus, miten prosessia voidaan kehittää.

”Suosittelemme, että Huhtamäki edelleen kehittää ja parantaa olennaisuusprosessia integroimalla jatkuva sidosryhmädialogi yrityksen vastuullisuuskäsitteiden olennaisuusanalyysiin ja näin voidaan vapauttaa arvo ja hyöty jo olemassa olevasta sidosryhmäprosessista.”

Sidosryhmien odotuksiin vastaamisen osalta lausunnoissa todetaan, että yrityksissä on prosesseja sen toteuttamista varten ja näitä sidosryhmien odotuksia pyritään huomioimaan toiminnassa. Mitään konkreettista esimerkkiä ei anneta tästä. Poikkeuksena tästä esimerkiksi Kesko Oyj:n raportin lausunnossa on mainittu raportointivuoden aikana tehdyistä parannuksista koskien digitaalisia palveluita ja viestintää. Tämän periaatteen osalta tilintarkastusyhteisöjen suosituksissa kehoitetaan esimerkiksi antamaan raportoinnissa enemmän yksityiskohtaisempaa tietoa sidosryhmien odotuksiin vastaamisesta sekä lisää tietoa vastuullisuuden toteutumisesta eri liiketoiminnan aluetasoilla. Tämä osio näistä kolmesta periaatteesta oli hieman lyhempi kuin muut osiot lausunnoissa, mutta niissä esitettiin selvemmin, mihin osa-alueisiin yrityksen kannattaisi keskittyä.

AA1000 AccountAbility Principles -periaatteiden toteutumisessa otettiin lausunnoissa kantaa yleisellä tasolla tyytyen monesti toteamaan, että yrityksessä on prosessit tämän periaatteen toteuttamiseksi. Kuitenkaan arvioita näiden tarkoituksenmukaisesta toiminnasta ei annettu, eikä myöskään tuotu esille mahdollisia puutteita tai heikkouksia. Vuoden aikana tapahtuneita kehittämistoimenpiteitä mainittiin, mutta vertailua edellisvuonna annettujen suositusten toteutumiseen ei ollut. Osa annetuista suosituksista pyrki menemään yleiseltä tasolta hieman yksityiskohtaisemmalle tasolle, ja ne kohdistettiin yleensä tiettyyn toimintaan. Suositusten voidaan ajatella kohdistuvan sellaisiin alueisiin, joissa yrityksellä on varaa kehittyä vielä ja mitkä ovat olennaisia periaatteiden hyvän toteutumisen kannalta.

6.6. Lausuntojen rakenne

Lausuntojen rakenteet poikkesivat hieman tilintarkastusyhteisöjen välillä ja myös niiden sisällä. Seuraavaksi esitellään lausuntojen otsikoiden perusteella lausuntojen rakennetta. PwC:n lausunnoissa yleisimmin rakenne oli seuraavassa järjestyksessä: johdon velvollisuudet, varmentajan riippumattomuus ja laadunvalvonta, varmentajan velvollisuudet ja rajoitetun varmuuden antava johtopäätös. Lisäksi kahdessa PwC:n lausunnossa ensimmäisenä otsikkona oli valittu vastuullisuustieto. Jos varmennuksessa oli käytetty AA1000-standardia, johtopäätösten jälkeen yleensä esitettiin havainnot ja suositukset sekä niiden jälkeen varmentajan riippumattomuus, pätevyys ja laadunvalvonta. Paitsi yhdessä tällaisessa lausunnossa viimeisenä osiona olivat pelkästään havainnot ja suositukset.

EY:n molemmissa lausunnoissa oli sama järjestys eli johdon velvollisuudet, varmentajan velvollisuudet, varmentajan riippumattomuus ja laadun varmistus, toimeksiannon rajoitukset sekä johtopäätökset. KPMG:n lausunnoissa taas otsikot olivat seuraavat: toimeksiannon rajoitukset ja toimeksiannossa tehdyt toimenpiteet. Vain yhdessä lausunnossa oli vielä erikseen otsikoitu johtopäätökset. Vaikka lausunnoissa ei ollut muita otsikoita oli järjestys sama kuin edellä mainituissa eli alussa oli johdon ja varmentajan velvollisuudet, joiden jälkeen tulivat rajoitukset ja toimenpiteet sekä lopussa olivat johtopäätökset. Deloitte'n lausunnoissa rakenne oli seuraavanlainen: johdon velvollisuudet, varmentajan velvollisuudet, riippumattomuus ja pätevyys tarjota varmennusta ja johtopäätökset. Lisäksi yksi lausunnoista oli annettu AA1000-standardin mukaisesti ja havainnot ja suositukset -osio oli esitetty ennen johtopäätöksiä.

Alla olevaan taulukkoon 5 on listattu eri tilintarkastusyhteisöjen yleisimmin käyttämien lausuntojen rakenne. Lausunnoissa esiintyvät isoimmat osa-alueet on laitettu numerojärjestykseen. Suluissa oleva järjestysnumero koskee niitä lausuntoja, jotka perustuvat AA1000-standardin mukaiseen varmennukseen niiden osien osalta, joita ei ole muissa lausunnoissa.

Taulukko 5. Lausuntojen rakenne eri tilintarkastusyhteisöjen lausunnoissa

Lausunnon keskeiset osa-alueet	EY	Deloitte	KPMG	PwC
Johdanto	1.	1.	1.	1.
Johdon velvollisuudet	2.	2.	2.	2.
Varmentajan velvollisuudet	3.	3.	3.	4.
Varmentajan riippumattomuus ja laadunvalvonta	4.			3.
Toimeksiannon rajoitukset	5.		4.	
Toimeksiannon toimenpiteet	6.	4.	5.	5.
Johtopäätökset	7.	7.	6.	6.
Varmentajan riippumattomuus ja kompetenssi		6.		(8.)
Havainnot ja suositukset		(5.)		(7.)

Kaikkien tilintarkastusyhteisöjen lausuntojen rakenne oli alussa samanlainen. Lausunnon otsikon jälkeen oli aina osoitettu lausunnon vastaanottaja eli yrityksen johto. Lisäksi alussa oli aina johdanto sekä eriteltynä johdon ja varmentajan velvollisuudet. Eroavuuksia rakenteeseen toi AA1000-standardin soveltaminen, jolloin lausunnoissa oli lisäksi kappale havainnoille ja suosituksille sekä varmentajan kompetenssiin otettiin kantaa. Deloitte kuitenkin lausui pätevyystään antaa varmennusta, vaikka kyseessä ei ollut AA1000-standardin mukainen lausunto. KPMG:llä oli selvästi muita vähemmän otsikoita, vaikka muuten rakenne oli melko samanlainen kuin muilla yhteisöillä. KPMG:llä ja EY:llä oli muista poiketen eriteltynä oman otsikon alle toimeksiannon rajoitukset.

7. JOHTOPÄÄTÖKSET

Tämän tutkimuksen tavoitteena oli saada vastaus teoriaosassa esitettyihin tutkimuskysymyksiin. Näiden tutkimuskysymysten teemat liittyivät varmennuslausuntojen sisällön yhdenmukaisuuteen annettujen ohjeistusten mukaisesti, sidosryhmien huomiointiin sekä mahdollisten eroavaisuuksien löytämiseen tilintarkastusyhteisöjen kesken. Seuraavaksi on tarkoitus esitellä tutkimuskysymyksiin liittyvät keskeiset havainnot ja arvioida niitä suhteessa aikaisempiin tutkimuksiin. Lisäksi tässä luvussa arvioidaan yleisesti tehtyä tutkimusta ja esitellään esiin nousseita jatkotutkimusmahdollisuuksia.

7.1. Varmennuslausuntojen sisällöt ja ohjeistukset

Varmennuslausuntojen sisällölle on annettu paljon erilaisia suosituksia, joiden tarkoituksena on edistää näiden lausuntojen informatiivisuutta ja käyttökelpoisuutta sidosryhmien tarpeisiin. Tutkimuksessa selvitettiin erityisesti sitä, mistä varmennuslausuntojen sisältö koostuu ja miten tämä sisältö noudattelee annettuja ohjeistuksia. Mitä enemmän lausunnot noudattelevat annettuja suosituksia, sitä enemmän ajatellaan sen lisäävän luotettavuutta varmennuksiin. Toki voidaan myös pohtia, ovatko annetut ohjeistukset riittäviä varmennuksen perimmäisen tarkoituksen toteutumiseen eli sidosryhmien luottamuksen kasvattamiseen suhteessa heidän tietovaatimuksiin. Lisääkö siis varmennuslausuntojen nykyinen muoto todella varmennuksen ja vastuullisuustiedon arvoa? Tähän kysymykseen ei suoraan voida vastata tämän tutkimuksen avulla, vaan se vaatii tutkimusta sidosryhmien tietotarpeesta ja asenteista annettuja varmennuslausuntoja kohtaan. Tämä tutkimus toisaalta antaa pohjaa sille, että millainen nykyinen sisältö lausuntojen osalta on.

Varmennuslausuntojen sisällön analysoinnissa tuli esille, että lausunnot ovat sisällöltään hyvin samanlaisia, vaikkakin asioiden esittämisjärjestys ja otsikointi vaihtelivat. Kaikista lausunnoista tuli ilmi lausunnon vastaanottajat sekä varmennuksen suorittajan tiedot.

Myös johdon ja varmentajien velvollisuudet olivat eriteltyinä kaikissa lausunnoissa. Lisäksi lausunnoissa ilmaistiin varmennusta ohjaavat standardit ja tehdyt toimenpiteet. Tärkeänä osiona jokaisessa launnossa oli varmennuksen johtopäätökset.

Lausunnoissa eriteltiin myös varmennuksessa käytetyt toimenpiteet, joista yleisimpänä oli datan arviointi ja testaus. Toimenpiteet eivät kuitenkaan olleet sellaisella tasolla, että sen kautta olisi saavutettu kohtuullinen varmuus olennaisen virheellisyuden puutteesta. Lisäksi johdon ja henkilöstön haastattelut sekä vierailut yrityksissä olivat myös käytetyimpiä toimenpiteitä. Nämä havainnot mukailivat myös aikaisempia tutkimuksia (esim. Gürtürk ym. 2016). Lähtökohtaisesti johdon haastatteluissa antamia tietoja ei voida siinänsä pitää sellaisena evidenssinä, jolla saavutetaan luottamusta esitettyyn vastuullisuustietoon. Johdolla on kuitenkin aina oma intressi selittää ja kuvailla asiat yrityksen kannalta parhaassa valossa. Näitä tietoja olisikin hyvä testata vielä muilla varmennustoimenpiteillä.

Kaikissa varmennuksissa oli käytetty ISAE 3000 -standardia, ja sen lisäksi neljässä varmennuksessa oli käytetty AA1000-standardia. Lisäksi eettiset ohjeistukset ja laatustandardit olivat osa varmennuksen toteuttamista. Myös varmennuksessa toteutettujen arviointien pohjana on käytetty yrityksen käyttämää raportointiohjeistusta (GRI). Tällainen yhtenäisyys standardien käytössä perustuu varmasti siihen, että tutkimuskohteena olleiden lausuntojen antajina toimivat tilintarkastajat, joiden työn kehikon muodostavat yleensä alan ammattistandardit. Tämä havainto on yhteneväinen esimerkiksi Mockin ym. (2007) ja Deeganin ym. (2006) tutkimuksiin.

Lisäksi näitä edellä mainittua lausuntojen sisällön elementtien samankaltaisuutta voidaan selittää Gürtürkin ym. (2016) tutkimuksen havaintojen kautta. Institutionaalista isomorfismia voidaan käyttää selittävänä tekijänä tilintarkastajien lausuntojen yhtenäiselle sisällölle. Tässä tutkimuksessa havaittu ISAE 3000 -standardin yksimielinen soveltaminen kertoo normatiivisesta isomorfismista. Tilintarkastajat ovat ottaneet varmennuksessa käyttöön standardin, jota ei ole kehitetty vastuullisuustiedon varmentamiseen. Tämän voidaan ajatella johtuvan ammattikunnan yhtenäisestä hyväksynnästä käyttää sitä var-

mennuksessa. Toisaalta yhtenäisissä käytännöissä voi olla yhtenä selittävänä tekijänä jäljittelevä isomorfismi, jossa muiden käyttämiä käytäntöjä ja toteutustapoja on huomioitu lausunnon sisällön rakentamisessa. Koska vastuullisuustiedon varmentamisessa ei ole käytössä yhtenäisiä tapoja, hakevat tilintarkastajat tällaisessa epävarmuuden tilassa tukeaa oman ammatillisen taustansa käytännöistä ja standardeista. Ongelmallista tällaisessa tilanteessa on se, että vastuullisuustiedon varmennus poikkeaa taloudellisen tiedon varmentamisesta. Tällöin jäljittelevän ja normatiivisen isomorfismin lopputuloksessa ei ole välttämättä laajasti arvioitu käyttöön otettujen käytäntöjen soveltuvuutta vastuullisuustiedon varmennukseen.

Lausunnoissa esitetyistä johtopäätöksistä voidaan esittää myös muutama huomio. Ensinnäkin AA1000-standardin mukaisissa lausunnoissa oli noudatettu vaatimusta esittää laajemmat johtopäätökset koskien annettuja periaatteita. Vaikka suurin osa näistä lausunnoista oli annettu tyyppi 2 -tasolla, jossa varmennustoimeksianto pitäisi olla laajempi kuin tyyppi 1 -tasolla, annettiin varmennuslausunnon johtopäätökset silti rajoitetun varmuuden tasolla. Lisäksi kaikki lausunnot sisälsivät rajoitetun varmuuden antavan toimeksiannon mukaiset johtopäätökset, paitsi yhdessä lausunnossa oli lisäksi annettu kohtuullinen varmuus CO₂-päästöille. Tämä havainto on yhteneväinen aiemmin esitettyjen tutkimusten kanssa siitä, että tilintarkastusyhteisöt yleisimmin antavat rajoitetun varmuuden tasoiset johtopäätökset (esim. Mock ym. 2007). Tämä johtuu ainakin osittain vastuullisuustiedon varmennuksen haastavuudesta ja tiedon luonteesta, mikä tulikin ilmi lausunnoissa. Niissä tuotiin juuri esille vastuullisuustiedon luontaiset rajoitukset tiedon täsmällisyydelle ja täydellisyydelle. Lisäksi lausunnoissa haluttiin erikseen korostaa, että tämän vuoksi varmennuslausunto ei pelkästään riitä yrityksen vastuullisuussuorituksen arviointiin. Tässä korostuu tilintarkastusyhteisöjen rooli varmentajina, jolloin he pyrkivät korkeaan varovaisuuteen toiminnassaan. Siksi tuomalla nämä seikat lausunnoissa esille, he siirtävät vastuuta myös lukijalle suhtautua varmennukseen tietynlaisella varauksella.

Johdon rooli varmennuksissa nousi lausunnoista esille. Myös edellä esitetyissä tutkimuksissa sitä on kritisoitu varmennuksen riippumattomuuden kannalta (Ball ym. 2000; O'Dwyer ym. 2005). Ensinnäkin kaikki lausunnot olivat osoitettu yrityksen johdolle ja lisäksi lausunnoissa mainittiin, että toimeksiannon varmennukselle on antanut yrityksen

johto. Johdon roolia voidaan arvioida sen kautta, että lausunnoissa ilmoitettiin, mitä varmennusraportin alueita varmennus koskee. Koska lausunnoissa ei määritellä, miksi tietyt osa-alueet oli varmennettu, niin voidaan olettaa, että nämä varmennusalueet perustuvat todennäköisesti johdon asettamiin vaatimuksiin toimeksiannon laajuudesta. Näin ollen ulkopuolinen varmennus voi kohdistua hyvinkin suppeaan osaan vastuullisuusraporttia, ja siksi varmennuslausunnon lukijan täytyy huomioida tarkemmin, mihin vastuullisuustietoon varmennus todella on tehty.

Tämän tyyppinen varmennustoimeksiannon laajuuden määrittely poikkeaa selvästi perinteisestä tilintarkastuksesta, jossa tilintarkastajat määrittelevät varmennuksen kohteet riskiarvioinnin perusteella. Tärkeää on toisaalta huomioida, että varmennuksen tarkoituksena on myös antaa yrityksen johdolle varmuutta siitä, että heidän vastuullisuustieto ja sen raportointi on oikeaa. Toki varmennuksen tason ja laajuuden vuoksi voidaan kritisoida, antaako varmennus todella johdolle hyvän varmuuden siitä. Tämä myös nostaa esille kysymyksen varmennuksen tavoitteesta, eli onko sen tarkoitus vahvistaa johdolle käytäntöjen toimivuus vai sidosryhmille raportoidun tiedon luotettavuus. Näin ollen varmennuksen tavoitteet voivat olla toisilleen ristiriitaiset, jos yrityksen johto haluaa varmentaa vain tietyn osan varmennustiedosta ja yrityksen sidosryhmien informaatiotarpeiden kannalta taas laajempi tiedon varmennus olisi toivottavaa.

7.2. Varmennuslausunnot ja sidosryhmät

O'Dwyerin ym. (2007) tutkimuksen mukaan sidosryhmien osallistaminen varmennuksessa ja yrityksen vastuullisuustiedon raportoinnissa oli alhaisella tasolla. Tämän tutkimuksen tarkoituksena oli selvittää, miten sidosryhmien rooli näkyy suomalaisessa aineistossa. Vain neljässä varmennuksessa oli käytetty AA1000-standardia, joka korostaa sidosryhmien huomioonottamista vastuullisuusraportoinnissa. Standardissa edellytetään, että tästä täytyy myös raportoida lausunnossa. Muista lausunnoista ei niinkään ilmennyt, millaisella tasolla sidosryhmien osallistaminen ja vuorovaikutus olivat yrityksissä. Tätä edellä mainittua määrää voidaan pitää alhaisena, ja sen perusteella voidaan todeta, että se ei ole juurikaan kasvanut, jos verrataan O'Dwyerin ym. (2007) tekemään tutkimukseen.

Toki pitävien johtopäätösten tekemiseen tarvittaisiin lisää tutkimusta pidemmältä aikaväliltä, että voitaisiin todeta sidosryhmien huomioimisen kehittyminen suomalaisten yritysten vastuullisuusraporttien varmennuslausunnoissa.

Lausunnoissa annetut havainnot ja suositukset jäivät monesti yleiselle tasolle. Niissä ei niinkään arvoitu periaatteiden toteutumista, vaan tyydyttiin toteamaan, miten periaatteet on huomioitu yrityksissä. Esimerkiksi tilintarkastuksessa on tuotu esille vaatimuksia enemmän räätälöidyimmistä tilintarkastusraporteista. Näin haluttaisiin pienentää tilintarkastukseen kohdistuvien odotusten kuilua. Lähtökohtaisesti jos tilintarkastaja pystyy kertomaan enemmän suoritetusta tarkastuksesta, lisää se hänen arvoaan sekä tarkastuksen legitimitettä. Kuitenkin jos raporteissa on hänen henkilökohtaisia näkemyksiä, voi se aiheuttaa esimerkiksi maineeseen liittyviä riskejä. Näkemykset voidaan tulkita väärin raporttien käyttäjien toimesta ja toisaalta ne voivat osoittautua virheelliseksi. (Litjens, Buuren & Vergoossen 2015.) Tämän perusteella voidaan ajatella, että tilintarkastajat haluavat olla mahdollisimman varovaisia antaessaan julkisissa raporteissaan omia yksityiskohtaisia arvioitaan ja tämä näkyikin näissä lausunnoissa, joissa oli annettu suosituksia sidosryhmiin liittyen. Toisaalta suosituksien rivien välistä voidaan lukea, että suosituksissa mainitut seikat ovat yrityksen sidosryhmien odotuksiin vastaamisessa ja osallistamisessa keskeisiä osa-alueita ja toisaalta, että niissä on yrityksillä vielä kehittymisen varaa.

Muihin lausuntoihin verrattuna nämä lausunnot, joissa oli kerrottu sidosryhmien huomioon ottamisesta, olivat informatiivisempia. Kuitenkin voidaan esittää kritiikkiä sen suhteen, että onko annettu informaation laajuus riittävällä tasolla, että sidosryhmät voivat arvioida yrityksen suoriutumista heidän odotuksiin vastaamisessa ja osallistamisessa. Ennen kaikkea sidosryhmiähän kiinnostaa, ovatko yrityksen raportoimat tiedot vastuullisuudesta oikeita ja täydellisiä. Nämä lausunnot ainakin antavat vastauksen siihen, että yrityksessä on olemassa sidosryhmiin liittyviä prosesseja. Toki niiden toimivuutta ei juurikaan arvioida. Toisaalta edes yleisemmällä tasolla sidosryhmiin liittyvien suositusten antaminen voi edistää räätälöidympien varmennuslausuntojen antamista tilintarkastusyhteisöjen toimesta. Lisäksi AA1000-standardin mukaiset varmennuslausunnot voidaan nähdä informaation määrän kautta enemmän arvoa tuovina kuin pelkästään ISAE 3000 -standardin mukaiset lausunnot.

7.3. Eroavaisuudet tilintarkastusyhteisöjen välillä

Varmennuslausunnoissa oli edellä mainitusti hyvin paljon yhteneväisyyksiä. Yksi syy lausuntojen yhteneväisyyksiin on varmasti se, että tutkimuksen aineistona ei ollut muita varmennuksen antajia kuin tilintarkastusyhteisöt. Tilintarkastusyhteisöillä on yleensä hyvin standardoidut tavat toimia sekä ammattistandardit ohjaavat varmennuksia hyvin vahvasti. Helpommin eroavaisuuksia on löydettävissä konsultointiyriytysten ja tilintarkastusyhteisöjen välillä, kuten suurimmassa osassa aiempia tutkimuksia on löydetty. Kuitenkin muutamia eroavaisuuksia, voidaan nostaa esille tutkimustuloksista.

Ensinnäkin lausunnoissa eri tilintarkastusyhteisöjen välillä oli hyvin samanlaisia sisältöjä, mutta asioiden esittämisjärjestys ja otsikointi sekä asioiden esittämisen laajuus vaihtelivat. On hyvä huomata, että osassa lausunnoista oli mukana sellaisia asioita, joita ei vaadittu esimerkiksi GRI:n ja FEE:n ohjeistusten mukaisesti. Tällainen esimerkki oli Deloitte lausunnoissa, joissa kerrottiin varmentajan pätevyydestä, vaikka sitä ei periaatteessa edellytetty. Deloitte lausunnoissa oli muista poiketen kerrottu laajemmin varmennuksen riippumattomuudesta, kun taas muilla yhteisöillä riippumattomuuden toteutuminen todettiin eettisten ohjeistusten noudattamisella, eikä arvioitu riippumattomuuden toteutumista tarkemmin. Lisäksi Deloitte lausunnoissa otettiin lyhyesti kantaa kerätyn evidenssin riittävyteen ja soveltuvuuteen.

Muiden tilintarkastusyhteisöjen lausunnoissa varmentajan pätevyydestä oli kerrottu vain AA1000-standardin soveltamisen yhteydessä. Tämä voi johtua esimerkiksi siitä, että isojen tilintarkastusyhteisöjen varmentajat luottavat oman organisaationsa brändinimeen. Näin ollen sen ajatellaan jo kertovan pätevyydestä hoitaa varmennustoimeksiantoa (ks. O'Dwyerin ym. 2005). KPMG:llä oli selvästi muita vähemmän otsikoita, mutta toisaalta sen sisältö oli suurimmaksi osaksi samanlainen kuin muilla tilintarkastusyhteisöillä. KPMG:llä ja EY:llä oli lisäksi esitettynä oman otsikon alla toimeksianton rajoitukset. Näiden kahden välillä KPMG:llä oli laajemmin esitetty toimeksiantoon liittyviä rajoitteita. Lisäksi EY:n ja PwC:n lausunnoissa rajoitetun varmuuden antavien toimeksiantojen erityispiirteitä kerrottiin yleisellä tasolla, kun taas Deloitte ja KPMG:n lausunnoissa annettiin konkreettisempi kuvaus tästä.

Alla olevassa taulukossa 6 on esitetty yhteenveto eri tilintarkastusyhteisöjen antamien lausuntojen elementeistä. Tilintarkastusyhteisön nimen jäljessä suluissa kerrotaan annettujen lausuntojen määrä. Edelleen sisällön osa-alueiden kohdalla on kerrottu, kuinka monessa lausunnossa kyseinen osa-alue esiintyy. Tämä taulukko havainnollistaa, kuinka varmennuslausunnot ovat hyvin samanlaisia keskenään. Lausunnoissa on toki samoja elementtejä, mutta niiden laajuus, sisältö ja esiintymisjärjestys vaihtelevat.

Taulukko 6. Yhteenveto lausuntojen sisällön osa-alueista.

Varmennuslausunnon sisältö	EY (2)	Deloitte (3)	KPMG (5)	PWC (10)
Otsikko	2	3	5	10
Vastaanottaja	2	3	5	10
Johdanto:	2	3	5	10
Tavoitteet	2	3	5	10
Vastuut	2	3	5	10
Laajuus	2	3	5	10
Taso	2	3	5	10
Rajoitukset	2	2	5	10
Kriteerit ja standardit	2	3	5	10
Toiminnot	2	3	5	10
Johtopäätökset:	2	3	5	10
Osallistaminen		1		3
Olellisuus		1		3
Sidosryhmille vastaaminen		1		3
Suosituks		1		3
Allekirjoitus ja päiväys	2	3	5	10
Varmentajan pätevyys		3		2
Varmentajan riippumattomuus	2	3	5	10

7.4. Tutkimuksen arviointi

Tutkimuksen luotettavuutta voidaan arvioida reliabiliteetin ja validiteetin kautta. Reliabiliteettia on pyritty kohentamaan raportoimalla tutkimuksen toteuttamisvaiheista ja esi-

merkiksi kuvailemalla aineiston hankinnan etenemistä. Lisäksi tutkimustuloksia on esitetty osittain taulukoinnin ja prosentiosuuksien avulla. Tällaisella esittämistavalla on pyritty osoittamaan, että tutkimusaineistoa on käytetty systemaattisesti. Validiteetin osalta voidaan todeta, että tutkimuksen avulla saatiin vastaukset tutkimuksessa esitettyihin tutkimuskysymyksiin. Tämä vahvistaa sitä, että tutkimuksessa on tutkittu juuri niitä asioita, joita on ollut tarkoitus tutkia. Lisäksi aineistosta otettujen suorien lainausten avulla on pyritty perustelemaan aineiston analyysissä esitettyjä päätelmiä. Jos arvioidaan tutkimuksen onnistumista, niin aineiston saatavuus oli hyvä, ja sen keräämiseen ei liittynyt haasteita. Tämä johtui siitä, että aineisto perustui julkisiin asiakirjoihin ja niiden määrä ei ollut laadullisen tutkimustavan vuoksi suuri. Lisäksi aiempien tutkimusten luomat viitekehykset auttoivat lausuntojen analysoinnissa. Ne toivat tutkimuksen toteutukseen strukturoidut työkalut, joiden hyödyntäminen oli keskeistä tutkimuksen tutkimuskysymyksiin liittyvien vastausten etsinnässä.

Tutkimuksen aineiston osalta on tarkasteltava eri tilintarkastusyhteisöjen edustavuutta siinä. PwC oli antanut puolet tutkimuksen kohteina olevista lausunnoista ja EY taas oli antanut kaksi. Toisaalta tutkimuksen aineistona olivat kaikki suomalaiset suurten ja keskisuurten listayritysten vastuullisuusraporteissa olevat varmennuslausunnot, jotka olivat tilintarkastusyhteisöjen antamia. Tämä tutkimus antaa siten kuvan lausuntojen jakaantumisesta eri tilintarkastusyhteisöjen kesken Suomessa. Vertailuna Sierran ym. (2013) espanjalaisella tutkimusaineistolla tehdyn tutkimuksen mukaan tilintarkastusyhteisöjen järjestys lausuntojen antamisessa oli seuraava: KPMG (23 %), Deloitte (20 %), PwC (17 %) ja EY (7 %). Tässä tutkimuksessa taas järjestys oli: PwC (50 %), KPMG (25 %), Deloitte (15 %) ja EY (10 %). Suomessa lausuntojen varmennus ei ole jakautunut niin tasaisesti kuin Sierran ym. tutkimuksessa. Toiseksi tutkimukseen olisi voitu saada myös ajallista ulottuvuutta, jos tutkimus olisi tehty esimerkiksi viimeisen viiden vuoden aikana annetuista lausunnoista. Tällöin olisi voitu saada tietoa lausuntojen mahdollisesta kehityksestä ja tutkimusaineisto olisi ollut laajempi. Toki jos ajatellaan, että tilintarkastusyhteisöt tekevät varmennuksia hyvin standardoidusti, näin ollen lausuntojen sisällöissä ei välttämättä ole suuria vaihteluita ainakaan lähivuosien lausunnoissa.

Tutkimuksen hyödyllisyyttä voidaan arvioida sen tuottaman tiedon perusteella. Tämän tutkimuksen avulla on luotu kuva suomalaisten yritysten vastuullisuusraporteissa olevista varmennuslausuntojen keskeisistä sisällöistä ja tilintarkastusyhteisöjen välillä olevista eroavaisuuksista. Tämän tutkimuksen tietoa voivat hyödyntää esimerkiksi yritykset, jotka miettivät ulkopuolisen varmennuksen hankkimista tai varmentajan vaihtamista. Annettu lausunto on kuitenkin tärkeä osa sitä arviointia, jota sidosryhmät tekevät yritysten vastuullisuustoiminnasta. Näin ollen siinä esiintyvät asiat eivät ole yhdentekeviä. Toisaalta tilintarkastusyhteisöt voivat arvioida tutkimustulosten perusteella omia lausuntojaan ja mahdollisesti benchmarkingin avulla ottaa omiin lausuntoihinsa uusia osioita tai jaotella lausuntojaan eri tavalla.

7.5. Jatkotutkimusmahdollisuudet

Tutkimuksen aikana nousi esille muutamia jatkotutkimusehdotuksia. Ensinnäkin monet tutkimukset ovat keskittyneet arvioimaan pelkästään varmennuslausuntoja. Ne antavat yksipuolisen kuvan vastuullisuuden varmentamisesta. Siksi voisi olla tarpeellista tehdä haastattelututkimus tilintarkastusyhteisöissä niiden ihmisten kesken, jotka tekevät varmennusta. Näin voitaisiin saada monipuolisempaa kuvaa siitä, miten esimerkiksi yritysten vastuullisuustiedon varmennus eroaa tilinpäätösten tarkastamisesta. Tätä kautta pystyttäisiin myös luomaan siltoja varmennustoimintojen ja lausunnoissa esiintyvien asioiden välille. Lisäksi voitaisiin saada enemmän ymmärrystä, miksi tilintarkastusyhteisö on valinnut juuri tietyn tavan antaa varmennuksesta raportti ja miten paljon erilaiset suositukset määrittelevät lausuntojen sisältöä.

Tilintarkastuksen yhteydessä on puhuttu myös odotusten kuilusta koskien tilintarkastukseen kohdistuvia odotuksia. Olisi siis kiinnostavaa tutkia, miten iso tällainen kuilu on yrityksen johdon, sidosryhmien ja varmentajien keskuudessa koskien varmennuslausuntojen sisältöä. Lisäksi tätä kautta voitaisiin kerätä tietoa, miten esimerkiksi sidosryhmien osalta varmennuksen raportointia voitaisiin muuttaa heille enemmän arvoa tuovaksi. Toki tässä täytyy ottaa myös huomioon johdon ja varmentajien näkemykset ja muodostaa kompromissi lausuntojen paremmasta sisällöstä.

LÄHDELUETTELO

- AccountAbility (2008a). *AA1000 Assurance Standard 2008* [online]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:<http://www.accountability.org/images/content/0/5/056/AA-1000AS%202008.pdf>>
- AccountAbility (2008b). *AA1000 Accountability Principles Standard 2008* [online]. Saatavana World Wide Webistä: <URL: <http://www.accountability.org/images/content/0/7/074/AA1000APS%202008.pdf>>
- Adams, Carol A. (2015). The International Integrated Reporting Council: Call for Action. *Critical Perspectives on Accounting* 27, 23–28.
- Adams, Carol A. (2004). The Ethical, Social and Environmental Reporting-Performance Portrayal Gap. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 17:5, 731–757.
- Adams, Carol A. (2002). Internal Organizational Factors Influencing Corporate Social and Ethical Reporting: Beyond Current Theorizing. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 15:2, 223–250.
- Alasuutari, Pertti (2011). *Laadullinen tutkimus 2.0*. Tampere: Vastapaino.
- The Association of Chartered Certified Accountants* (2004). The Future of Sustainability Assurance: ACCA research report no. 86. [online] [viitattu 9.1.2017.] Saatavana World Wide Webistä: <URL:http://www.comunicarseweb.com.ar/sites/default/files/biblioteca/pdf/1301088199_FOSA_-_Full_Report.pdf>
- Ball, Amanda, Davil L. Owen & Rob Gray (2000). External Transparency or Internal Capture? The Role of Third-Party Statements in Adding Value to Corporate Environmental Reports. *Business, Strategy and the Environment* 9:1, 1–23.

- Buhr, Nola, Rob Gray & Markus J. Milne (2014). Histories, Rationales, Voluntary Standards and Future Prospects for Sustainability Reporting. Teoksessa: *Sustainability Accounting and Accountability*, 51–71. Toimittaneet: Jan Bebbington, Jeffrey Unerman & Brendan O’Dwyer. Abingdon: Routledge.
- Cohen, Jeffrey R. & Roger Simnett (2015). CSR and Assurance Services: A Research Agenda. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 34:1, 59–74.
- Cooper, Stuart & David Owen (2014). Independent Assurance of Sustainability Reports. Teoksessa: *Sustainability Accounting and Accountability*, 67–71. Toimittaneet: Jan Bebbington, Jeffrey Unerman & Brendan O’Dwyer. Abingdon: Routledge.
- Crane, Andrew & Dick Matten (2010). *Business Ethics: Managing Corporate Citizenship and Sustainability in the Age of Globalization*. New York: Oxford University Press.
- Dando, Nicole & Tracey, Swift (2003). Transparency and Assurance: Minding the Credibility Gap. *Journal of Business Ethics* 44:2/3, 195–200.
- De Beelde, Ignace & Sanne Tuybens (2015). Enhancing the Credibility of Reporting on Corporate Social Responsibility in Europe. *Business Strategy and the Environment* 24:3, 190–216.
- Deegan, Graig, Barry J. Cooper & Marita Shelly (2006). An investigation of TBL report Assurance Statements: UK and European evidence. *Managerial Auditing Journal* 21:4, 329–371.
- de Villiers, Charl & Deborah Alexander (2014). The Institutionalization of Corporate Social Responsibility Reporting. *The British Accounting Review* 46:2, 198-212.
- Dienes, Dominik, Remmer Sassen & Jasmin Fischer (2016). What are the Drivers of Sustainability Reporting? A systematic Review. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal* 7:2, 154–189.

- DiMaggio Paul J. & Walter W. Powell (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review* 47:2, 147-160.
- Dyllick, Thomas & Kai Hockerts (2002). Beyond the Business Case for Corporate Sustainability. *Business, Strategy and the Environment* 11:2, 130–141.
- Eurooppa-neuvosto (2014). *Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi neuvoston direktiivin 2013/32/EU muuttamisesta tietyiltä suurilta yrityksiltä ja konserneilta edellytettävien muiden kuin taloudellisten tietojen ja monimuotoisuutta koskevien tietojen julkistamisen osalta* [online]. Saatavana World Wide Webistä: <URL: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/PE-47-2014-REV-1/fi/pdf>>
- Fédération des Experts Comptables Européens (2006). *Discussion Paper: Key Issues in Sustainability Assurance an Overview* [online]. Saatavana World Wide Webistä: <URL: http://aeca.es/old/actualidadnic/noticias6/6_2.pdf>
- Flower, John (2015). The International Integrated Reporting Council: A Story of Failure. *Critical Perspective on Accounting* 27, 1–17.
- Friedman, Milton (2007). The Social Responsibility of Business is to Increase Its Profits. Teoksessa: *Corporate Ethics and Corporate Governance*, 173–178. Toimittaneet: Zimmerli, Walther C., Klaus Richter & Markus Holzinger. Berliini: Springer.
- Gray, Rob (2001). Thirty Year of Social Accounting, Reporting and Auditing: What (if anything) have we learnt? *Business Ethics: A European Review* 10:1, 1–82.
- GRI (2013). *The External Assurance of Sustainability Reporting*. [online]. Saatavana World Wide Webistä. <URL: <https://www.globalreporting.org/resource-library/GRI-Assurance.pdf>>

- Gürtürk, Anil & Rüdiger Hahn (2016). An Empirical Assessment of Assurance Statements in Sustainability Reports: Smoke Screens or Enlightening Information? *Journal of Cleaner Production* 136, 30–41.
- HE 208/2016. *Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kirjanpitolain muuttamisesta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi* [online]. Saatavana World Wide Webistä: <URL: <http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2016/20160208#idp4193520>>
- Harmaala, Minna-Maari & Niina Jallinoja (2012). *Yritysvastuu ja menestyvä liiketoiminta..* Helsinki: Talentum.
- Hirsijärvi, Sirkka, Pirkko Remes & Paula Sajavaara (2007). *Tutki ja kirjoita.* Helsinki: Tammi.
- Jones, Michael J. & Jill F. Solomon (2010). Social and Environmental Report Assurance: Some Interview Evidence. *Accounting Forum* 34:1, 20–31.
- Jones, Peter, David Hillier & Daphne Comfort (2014). Assurance of the Leading UK Food Retailers' Corporate Social Responsibility/Sustainability Reports. *Corporate Governance* 14:1, 130–138.
- Joutsenvirta, Maria, Minna Halme, Mikko Jalas & Jukka Mäkinen (2011). Johdanto. Teoksessa: *Vastuullinen liiketoiminta kansainvälisessä maailmassa*, Toimittaneet: Maria Joutsenvirta, Minna Halme, Mikko Jalas & Jukka Mäkinen. Helsinki: Gaudemus Oy.
- Junior, Renzo Mori, Peter J. Best & Julie Cotter (2014). Sustainability Reporting and Assurance: A Historical Analysis on World-Wide Phenomen. *Journal of Business Ethics* 120:1, 1–11.
- Jussila, Markku (2010). *Yhteiskuntavastuu. Nyt.* Helsinki: Infor.

- Juutinen, Sirpa (2016). *Strategisen yritys vastuun käsikirja*. Helsinki: Talentum.
- KHT-yhdistys (2008). *Yhteiskuntavastuuraportointi – vaatimuksia ja erityiskysymyksiä*. Helsinki: KHT-media Oy.
- KPMG (2015). *The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2015* [online]. Alankomaat: Haymarket Network Ltd. Saatavana World Wide Webistä: <URL: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/02/kpmginternational-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2015.pdf>>
- Kuisma, Mika & Armi Temmes (2011). Yritysten vastuuraportointi. Teoksessa: *Vastuullinen liiketoiminta kansainvälisessä maailmassa*, 267–283. Toimittaneet: Maria Joutsenvirta, Minna Halme, Mikko Jalas & Jukka Mäkinen. Helsinki: Gaudeamus Oy.
- Litjens, Robin. Joost Buuren & Ruud Vergoossen (2015). Addressing Information Needs to Reduce the Audit Expectation Gap: Evidence from Dutch Bankers, Audited Companies and Auditors. *International Journal of Auditing*, 19:3, 267–281.
- Manetti, Giacomo & Lucia Becatti (2008). Assurance Services for Sustainability Reports: Standards and Empirical Evidence. *Journal of Business Ethics* 87: April, 289–298.
- Metsämuuronen, Jari (2008). *Laadullisen tutkimuksen perusteet*. Helsinki: International Methelp ry.
- Michelon, Giovanna, Silia Pilonato & Federica Ricceri (2015). CSR Reporting Practices and the Quality of Disclosure: An Empirical Analysis. *Critical Perspectives on Accounting* 33, 59–78.
- Mock, Theodore J, Christiane Strohm & Kevin M. Swartz (2007). An Examination of Worldwide Assured Sustainability Reporting. *Australian Accounting Review* 17:41, 67–77.

- Mähönen, Jukka & Seppo Villa (2015). *Osakeyhtiö I: yleiset opit*. Helsinki: Talentum.
- Niskala, Mikael, Tomi Pajunen & Kaisa Tarna-Mani (2013). *Yritysvastuu: Raportointi- ja laskentaperiaatteet*. Helsinki: KHT-media Oy.
- O'Dwyer, Brendan (2011). The Case of Sustainability Assurance: Constructing a New Assurance Service. *Contemporary Accounting Research* 28:4, 1230–1266.
- O'Dwyer, Brendan & David L. Owen (2007). Seeking Stakeholder-Centric Sustainability Assurance: An Examination of Recent Sustainability Assurance Practice. *Journal of Corporate Citizenship* 25: 77–94.
- O'Dwyer, Brendan & David L. Owen (2005). Assurance Statement Practice in Environmental, Social and Sustainability Reporting: A Critical Evaluation. *The British Accounting Review* 37:2, 205–229.
- Perrini, Francesco (2005). Portrait of Corporate Social Responsibility Reporting. *European Management Journal* 23:6, 611–627.
- Pflugrath, Gary, Peter Roebuck & Roger Simnet (2011). Impact of Assurance and Assurer's Professional Affiliation of Financial Analysts' Assessment of Credibility of Corporate Social Responsibility Information. *Auditing: Journal of Practice & Theory* 30:3, 239–254.
- Powell, Walter W. & Paul J. DiMaggio (1991). Introduction. Teoksessa: *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Toimittaneet Walter W. Powell & Paul J. DiMaggio. Chicago: The University of Chicago Press.
- Sierra, Laura, Ana Zorio & María A. Carcía-Benau (2013). Sustainable Development and Assurance of Corporate Social Responsibility Reports publishes by Ibex-35 Companies. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management* 20:6, 359–370.

- Simnett, Roger, Ann Vanstraelen & Wai Fong Chua (2009). Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison. *The Accounting Review* 84:3, 937–967.
- Sternber, Elaine (2011). How serious CSR? A Critical Perspective. Teoksessa: *The Responsible Corporation in a Global Economy*, 29-54. Toimittaneet: Colin Crouch & Camilla Maclean. New York: Oxford University Press.
- Tschopp, Daniel J. (2005). Briefing Paper: Corporate Social Responsibility: A Comparison between the United States and the European Union. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management* 12:1, 55–59.
- Tuomi, Jouni & Anneli Sarajärvi (2013). *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Helsinki: Tammi.
- Työ- ja elinkeinoministeriö (2016). Vastuullisuusraportointi: Uudet tuulet puhaltavat, EU eturintamassa [Viitattu 23.9.2016]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:<http://tem.fi/vastuullisuusraportointi>.>
- Wallage, Philip (2000). Assurance on Sustainability Reporting: An Auditor's View. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 19: 53–65.

LIITE 1. Tutkimuksen kohteena olleet tahot.

Yhtiö	Lista	Varmennuksen antaja
		2015
Cargotec Oyj	Suuret	PwC
Citycon Oyj	Suuret	EY
Elisa Oyj	Suuret	KPMG
Huhtamäki Oyj	Suuret	Deloitte
Kemira Oyj	Suuret	Deloitte
Kesko Oyj	Suuret	PwC
Metso Oyj	Suuret	PwC
Neste Oyj	Suuret	PwC
Nokia Oyj	Suuret	PwC
Nokian renkaat Oyj	Suuret	KPMG
Outokumpu Oyj	Suuret	PwC
Sponda Oyj	Suuret	PwC
Stora Enso Oyj	Suuret	Deloitte
Tieto Oyj	Suuret	PwC
UPM-kymmene Oyj	Suuret	PwC
Valmet Oyj	Suuret	PwC
Wärtsilä Oyj	Suuret	KPMG
Lassila & Tikanoja Oyj	Keskisuuret	KPMG
Tikkurila Oyj	Keskisuuret	KPMG
Vaisala Oyj	Keskisuuret	EY