



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Taina-Julia Hautala

Vastuullisuusraporttien ulkoinen varmentaminen

Sidosryhmien huomioiminen, varmentajien erot ja tulevaisuuden vaatimukset suomalaisissa yrityksissä

Laskentatoimen ja rahoituksen
akateeminen yksikkö
Laskentatoimen ja rahoituksen
pro gradu -tutkielma
Laskentatoimen ja tilintarkas-
tuksen koulutusohjelma

Vaasa 2023

VAASAN YLIOPISTO**Laskentatoimen ja rahoituksen akateeminen yksikkö**

Tekijä:	Taina-Julia Hautala		
Tutkielman nimi:	Vastuullisuusraporttien ulkoinen varmentaminen : Sidosryhmien huomioiminen, varmentajien erot ja tulevaisuuden vaatimukset suomalaisissa yrityksissä		
Tutkinto:	Kauppätieteen maisteri		
Oppiaine:	Laskentatoimi ja tilintarkastus		
Työn ohjaaja:	Tuukka Järvinen		
Valmistumisvuosi:	2023	Sivumäärä:	96

TIIVISTELMÄ:

Yritykset laativat vastuullisuusraportteja yhä enenemissä määrin. Myös vastuullisuusraporttien varmennuslausuntojen pyytäminen on lisääntynyt vuosittain. Vastuullisuusraportin varmentamisen on tarkoitus lisätä yrityksen legitimitettä ja luottamusta sidosryhmille. Nykyään vastuullisuusraportin on voinut varmentaa tilintarkastaja tai joku muu ulkopuolinen taho. Vastuullisuusraportin varmentaminen ja varmennuslausunnot eroavat kuitenkin toisistaan riippuen siitä, onko varmentaja tilintarkastaja vai ei-tilintarkastaja. Vuoden 2023 alusta alkaen voimaan astuvan EU:n Yritysvastuun raportointidirektiivin CSRD:n mukaan kaikkien julkisesti noteerattujen yritysten tulee laatia vastuullisuusraportti vuosittain sekä hankkia sille varmennuslausunto ulkopuoliselta toimijalta. Tämä tuo muutoksia ja vastuita varmentajille. Syynä direktiivin luomiselle on ollut luottamuksen lisääminen sekä tarve enemmän keskustelevalle lähestymistavalle liittyen vastuullisuuteen.

Tutkielman tarkoituksena on tutkia vastuullisuusraporttien varmennuslausuntojen sisältöä ja rakennetta. Varmennuslausunnon on voinut antaa joko tilintarkastaja tai ei-tilintarkastaja. Varmennuslausunnoista tutkitaan sidosryhmien osallistamista, varmennuslausuntojen otsikointia, sisältöä, rakennetta, johtopäätöksiä, käytettyjä standardeja sekä itse varmentajaa. Tarkoituksena on myös selvittää, mitä eroavaisuuksia tilintarkastajien ja ei-tilintarkastajien laatimien varmennuslausuntojen välillä on ja mitä muutoksia Yritysvastuun raportointidirektiivi CSRD tuo varmentamiseen.

Tämän tutkielman aineisto on kerätty suomalaisten julkisesti noteerattujen yritysten joukosta, joiden työntekijämäärä on yli 500 henkilöä ja jotka ovat julkaisseet vastuullisuusraportin vuonna 2021 sekä hankkineet sille varmennuslausunnon joko suomen tai englannin kielellä. Tutkielma tehtiin laadullisena eli kvalitatiivisena tutkimuksena ja tutkimusmenetelmänä käytettiin sisällönanalyysia, jossa aineistoa analysoidaan systemaattisesti ja objektiivisesti. Tarkoituksena on saada aineistosta yleinen ja kuvaileva kuvaus, jonka avulla voidaan tehdä johtopäätökset. Analyysissa vastuullisuusraportit luetaan ja kvantifioidaan, jonka jälkeen varmennuslausunnot ja niiden varmentaja ja sisältöä verrattiin toisiinsa.

Tulosten mukaan sidosryhmät huomioidaan varmennuslausunnoissa kevyesti eikä varmennuslausuntoja pyydetä luottamuksen lisäämisen vuoksi vaan johdon tarpeisiin. Lisäksi havaittiin, että johto pääsee vaikuttamaan varmennusprosessiin. Vastuullisuusraporttien varmennuslausunnot eroavat rakenteeltaan sekä sisällöltään riippuen varmentajasta ja yrityksen toimialasta. Myös käytetyt standardit vaikuttavat vastuullisuusraportin varmennuslausunnon sisältöön. Euroopan unionin Yritysvastuun raportointidirektiivin tarkoituksena on yhdenmukaistaa ja selkeyttää varmennuslausuntoja, jotka tämän tutkielman tuloksien perusteella eivät ole yhteneväisiä.

AVAINSANAT: vastuullisuus, sidosryhmä, kestävä kehitys, tilintarkastaja, EU-direktiivi, standardi

Sisällys

1	Johdanto	6
1.1	Tutkielman tavoitteet	8
1.2	Tutkielman rakenne	11
2	Vastuullisuusraportti	14
2.1	Yhteiskuntavastuun osa-alueet	14
2.1.1	Sosiaalinen vaikutus	15
2.1.2	Taloudellinen vaikutus	15
2.1.3	Vaikutus ympäristöön	16
2.2	Vastuullisuusraportoinnin merkitys yritykselle	17
2.3	Vastuullisuusraportoinnin merkitys sidosryhmille	18
3	Varmennuslausuntostandardit	21
3.1	Accountancy Europe standardi	23
3.2	AA1000AS v3 standardi	24
3.3	Global Reporting Initiative standardi	28
3.4	EU-direktiivit	29
3.4.1	Direktiivi 2014/95/EU	31
3.4.2	Yritysvastuun raportointidirektiivi CSRD	33
3.4.3	Suomen Tilintarkastajat ry:n lausunto CSRD-direktiivistä	36
4	Vastuullisuusraportoinnin varmennuslausunto	39
4.1	Varmennuslausunnon merkitys johdon näkökulmasta	42
4.2	Legitimiteettiteoria vastuullisuusraportoinnin näkökulmasta	43
4.3	Vastuullisuusraportin varmentajat	45
5	Tutkimuksen aineisto ja tutkimusmenetelmät	50
5.1	Tutkimusaineisto	50
5.2	Tutkimusmenetelmä	52
5.2.1	Sisällönanalyysi	54
6	Tutkielman tulokset	56
6.1	Varmentajatahot	56

6.1.1	Varmentajan pätevyys ja riippumattomuus	57
6.2	Varmennuksen otsikointi ja sisältö	58
6.2.1	Varmennusstandardien ja laatimisstandardien käyttö	63
6.3	Varmennuksen rajoitukset	65
6.4	Varmennuslausuntojen johtopäätökset	66
6.5	Lausuntojen rakenne	66
7	Yhteenveto ja johtopäätökset	69
7.1	Jatkotutkimusmahdollisuudet	80
	Lähteet	82
	Liitteet	95
	Liite 1. Tutkittavat yritykset	95

Taulukot

Taulukko 1. Varmennusstandardien vaatimukset.	22
Taulukko 2. Varmennuksien määrä ja varmennettujen yritysten liikevaihdon keskiarvovarmentajatahoittain.	51
Taulukko 3. Varmentajat kappalemääräisesti ja prosentuaalisesti.	56
Taulukko 4. Kenelle varmennuslausunto on osoitettu.	59
Taulukko 5. Varmennusprosessin toimenpiteet.	60
Taulukko 6. Haastattelut ja vierailut.	61
Taulukko 7. Käytetyt standardit.	63

Lyhenteet

AE	Accountancy Europe
CSRD	Corporate Sustainability Reporting Directive
EU	Euroopan Unioni
EY	Ernst & Young
FEE	Fédération des Experts Comptables
GRI	Global Reporting Initiative
IAASB	International Audit Assurance Standards Board
IEC	International Electrotechnical Commission
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
ISAE	International Standard on Assurance Engagements
ISO	International Organization for Standardization
ISQC	International Standard on Quality Control
KPMG	Klynveld Peat Marwick Goedeler
PwC	PricewaterhouseCoopers
ROE	Return on equity
ROI	Return on investment
SRI	Socially responsible investments

1 Johdanto

Vastuullisuusraporttien laatiminen yrityksissä on kasvanut viime vuosina. Se on vapaaehtoinen useassa maassa, mutta tärkeä raportti yrityksen sidosryhmille (Berthelot ja muut, 2012, s. 355). Vastuullisuusraportti on luonnollinen seuraus yrityksen yhteiskuntavastuun esittämisestä sidosryhmille. Yhteiskuntavastuussa painotetaan yrityksen toiminnasta johtuvia sosiaalisia, taloudellisia ja ympäristöön liittyviä vaikutuksia (Hubbart, 2009, s. 3) eikä vain ympäristöön liittyviä vaikutuksia, joita yritykset aikaisemmin julkaisivat. Näitä raportteja kutsuttiin ympäristöraporteiksi (Berthelot ja muut, 2012, s. 356).

Vastuullisuusraporttien julkaiseminen yrityksissä on lisääntynyt huomattavasti johtuen muun muassa säätelystä, jota on aloitettu tehdä koskien yrityksiä ja vastuullisuusraporttien laatimista sekä tarkastuslausuntoja. KPMG:n tekemän tutkimuksen mukaan vuonna 2020 maailman 250 suurimmista yrityksistä tulojen perusteella (G250) 96 %:a julkaisi vastuullisuusraportin (KPMG, 2020, s. 10). Suomessa 100 suurimmasta yrityksestä 84 julkaisi vastuullisuusraportin vuonna 2020. Euroopan Unionin ei-taloudellinen raportointi -direktiivi on varmasti vaikuttanut osaltaan julkaisuinnostukseen (KPMG, The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020, 2020, s. 20).

Aikaisemmin varmentaminen on keskittynyt ympäristöraporttien varmentamiseen (Ball ja muut, 2000). Ympäristöraporttien painopisteen laajentaminen vastuullisuusraporteiksi, joissa käsitellään myös taloudellisia ja sosiaalisia näkökulmia ympäristöön liittyvien näkökulmien kanssa yhdessä, laajentaa myös varmennustoimeksiantojen soveltamisalaa ja yritysten riippuvuutta annetuista varmennuslausunnoista (O'Dwyer & Owen, 2005). KPMG (2020, s. 23) tutkimuksen mukaan G250 yrityksistä tarkastuslausunnon oli pyytänyt 71 % yrityksistä.

Useissa tutkimuksissa on päädytty johtopäätöksen, että vastuullisuusraportit on luotu ennen kaikkea johtoa varten ja jättäneet sidosryhmät huomioimatta, jolloin vastuullisuusraporttien luotettavuus ja läpinäkyvyys kärsivät. Raportit on usein myös luotu johdon toimesta ja johto laatii vastuullisuusraportteja parantaakseen yrityksen

imagoa, vaikka niiden tulisi sen sijaan nimenomaan kasvattaa luottamusta ja läpinäkyvyyttä sidosryhmille (Owen ja muut, 2000). Kamp-Roelands (2002) löysivät suuria epäjohtonmukaisuuksia käytetyistä tavoitteista ja kriteereistä, tasosta, annetusta varmuudesta sekä mielipiteistä vastuullisuusraporttien varmennuksessa. Ball ja muut (2000) taas havaitsivat tutkimuksessaan kysymyksiä varmentajan riippumattomuuden ja kurinalaisuuden vaikutuksesta vastuullisuusraportin varmennuslausuntoon.

Erilaisia standardeja ja suosituksia vastuullisuusraporttien laatimisesta ja tarkastuskäytännöistä on luotu Euroopan Unionin toimesta yhdenmukaistamaan tarkastuskäytäntöä. Vuonna 2017 EU asetti direktiivin (2014/95/EU), jonka mukaan yrityksiä, jotka ovat yleisen edun kannalta merkittävässä roolissa ja yhteisöt, jotka ovat suuren konsernin emoyrityksiä, ja joilla on kummassakin tapauksessa henkilökuntaa keskimäärin yli 500, olisi julkaistava ei-taloudellinen raportti. Tässä direktiivissä säädettiin niin ikään, että tilintarkastajan olisi ainoastaan tarkastettava, että ei-taloudellinen raportti on laadittu, mutta sen sisältöä ei tarvitsisi lain puitteissa tarkistaa (Euroopan Unioni, 2014, s. 3). Tämä direktiivi otettiin huomioon Suomessa kirjanpitolain muutoksena, joka hyväksyttiin 29.12.2016. Sen myötä vastuullisuusraporttia edellytettiin yrityksiltä vuoden 2017 tilinpäätöksen yhteydessä vuonna 2018 (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2016).

Vuonna 2023 voimaan tulee uusi asetus koskien vastuullisuusraporttien varmentamista. Huhtikuussa 2021 Euroopan Unioni teki ehdotuksen, joka laajentaa raportointivelvollisuutta kaikkiin suuriin ja julkisesti listattuihin yrityksiin pois sulkien mikroyritykset. Sen mukaan vastuullisuusraportit on myös varmennettava. Ehdotus sisältää tarkempia ja yksityiskohtaisempia raportointivaatimuksia sekä vastuullisuusraportit on tehtävä Euroopan Unionin raportointistandardien mukaisesti. Tämän lisäksi raportit on oltava koneellisesti luettavia (Euroopan Komissio, 2021). Vastuullisuusraporttien tarkastamiseen on jo käytössä olevia muitakin suosituksia, joita käsitellään tarkemmin myöhemmin tässä tutkimuksessa.

Nykyisin käytössä olevia varmennuslausuntoja on kritisoitu muun muassa erityisten varmennusstandardien puutteesta. Tämä viittaa vaatimukseen yleisesti hyväksytyistä standardeista, jotka takaavat kestävä kehityksen varmistuksen, johdonmukaisuuden, uskottavuuden ja hyödyllisyyden (He, 2021). Boiral ja Heras-Saizarbitoria, (2020), väittävät, että varmennuslausunnot naamioivat raportointiprosessin läpinäkyvyyden ja johtamisen periaatteen rahoittavan retoriikan avulla, joka on suoraan johdettu kirjanpitäjän ammatista. Lisäksi varmennuslausuntoja voivat antaa niin tilintarkastajat kuin muut ulkopuoliset tahot, jotka kilpailevat tällä hetkellä markkinoilla keskenään (Hay, 2017).

Sidosryhmät ovat tärkeitä yrityksen toiminnalle. Myös sijoittajat sijoittavat varojaan mielellään yrityksiin, joilla vastuullisuus on tärkeä osa toimintoja. Sen vuoksi on tärkeää tutkia, miten sidosryhmät huomioidaan vastuullisuusraporttien varmennuslausunnoissa ja onko vastuullisuusraportin varmennuslausunnon tarkoitus lisätä yrityksen legitimitettä. Euroopan Unionin direktiivi yritysten vastuullisuusraportoinnista tulee vaikuttamaan vastuullisuusraporttien laatimisvelvoitteisiin, raporttien sisältöön sekä raportin tarkastajan rooliin ja siihen, kenellä on oikeus tarkastaa vastuullisuusraportteja. Tämän vuoksi tutkimus vastuullisuusraporttien sidosryhmien osallistamisesta, varmentajatahojen eroista ja tarkastamisstandardien muutoksista sekä vaikutuksista tilintarkastajan työhön on tilintarkastajan näkökulmasta erittäin ajankohtainen. Tutkielman tulokset antavat myös vertailupohjaa tulevalle tutkimukselle standardien voimaan tulemisen jälkeen. Lisäksi jokaisen yrityksen tulisi olla tietoinen standardien mukaisesta vastuullisuusraportoinnista sekä siihen liittyvistä muutoksista.

1.1 Tutkielman tavoitteet

Tämän tutkielman tavoitteena on analysoida yritysten vastuullisuusraporteissa käytettyjä olemassa olevia standardeja ja niistä annettuja varmennuslausuntoja. Tavoitteena on varmennuslausuntojen perusteella määrittää, miten sidosryhmät huomioidaan varmennuksessa ja onko vastuullisuusraportin varmennuslausunnon tarkoitus lisätä

yrityksen legitimitettä. Lisäksi tutkielmassa tutkitaan, miten tilintarkastajien ja ei-tilintarkastajien laatimat vastuullisuusraporttien varmennuslausunnot eroavat Suomessa toisistaan sekä muutoksia, joita uusi Euroopan Unionin Yritysvastuun raportointidirektiivi, CSRD, tuo vastuullisuusraporttien tarkastamiseen.

Tutkimuskysymykset tässä tutkielmassa ovat:

1. Miten sidosryhmät otetaan huomioon vastuullisuusraporttien varmuksessa ja pyydetäänkö varmennuslausuntoja lisäämään yrityksen legitimitettä?
2. Miten tilintarkastajien ja ei-tilintarkastajien varmennuslausunnot vastuullisuusraporteista eroavat tällä hetkellä toisistaan?
3. Miten EU:n Yritysvastuun raportointidirektiivi (Corporate sustainability reporting directive, CSRD), 2023, muuttaa vastuullisuusraporttien nykyistä varmennusta?

Sidosryhmien huomioiminen vastuullisuusraporteissa lisää sidosryhmien luottamusta yritykseen, mutta varmennuslausuntoja ei varsinaisesti ole tehty sidosryhmiä vaan jotta varten. Legitimiteettiteoria määrittelee, että vastuullisuusraportteja laaditaan, jotta voidaan vaikuttaa siihen, miten sidosryhmät näkevät yrityksen (Deegan ja muut, 2002). Tässä tutkielmassa tutkitaan, laaditaanko myös varmennuslausuntoja legitimitettä lisäämään.

Tutkielmassa tutkitaan tällä hetkellä yleisesti käytössä olevat vastuullisuusraporttien varmennusstandardit. Näitä ovat GRI:n AE:n ja AA1000AS v3 varmennusstandardien ohjeistukset ulkopuolisille tarkastajille. Nämä ohjeistukset on luotu, koska on havaittu, että selkeälle ohjeistukselle ja säätellylle on ollut tarvetta, sillä vastuullisuusraporttien lukijoilla on vaikeuksia tulkita, miten tarkastus on tehty ja mitä on tarkastettu (Jones M. J. & Solomon J. F., 2010). Vastuullisuusraporttien vertailu helpottuisi, mikäli käytettävä standardi olisi yhdenmukainen. Tutkielman tarkoituksena on selvittää, vaikuttaako käytössä oleva standardi varmennuslausunnon muotoon ja jos vaikuttaa, miten. Lisäksi tutkitaan

vaikuttaako se, onko varmentaja tilintarkastaja vai ei-tilintarkastaja käytettävään standardiin ja varmennuslausunnon muotoon.

Kolmantena tutkimuskysymyksenä tutkielmassa tutkitaan Euroopan unionin Yritysvastuun raportointidirektiiviä. Tutkielmassa verrataan nykyisiä vastuullisuusraporttien varmennuslausuntojen laatimisperiaatteita sekä itse varmentajiin ja yrityksiin kohdistuvia muutoksia vaatimuksiin, jotka tulevat voimaan Yritysvastuun raportointidirektiivin myötä.

Tarkastelun kohteeksi otetaan suomalaiset listatut yritykset, joiden vastuullisuusraportti on julkaistu internetissä suomen tai englannin kielellä. Tiedot tulee olla vuoden 2021 vastuullisuusraporteista. Tämän lisäksi vastuullisuusraporteissa tulee olla ulkopuolisen tahon varmennuslausunto liitettynä. Varmennuslausunnot voivat olla annettu joko tilintarkastajan tai muun ulkopuolisen tahon toimesta.

Tutkielma tehdään kvalitatiivisena tutkielmana tutkimalla vastuullisuusraporttien varmennuslausuntoja. Tutkimusmenetelmänä on sisällönanalyysi. Sisällönanalyysin avulla voidaan analysoida tutkimukseen liittyviä dokumentteja systemaattisesti ja objektiivisesti. Analyysillä tavoitellaan kuvausta tutkittavasta aineistosta sekä yleisessä että kuvailtavassa muodossa. Johtopäätöksiä tutkimuksen tavoitteiden saavuttamiseksi tehdään kuvauksen perusteella (Sarajärvi & Tuomi, 2017, s. 66).

O'Dwyerin ja Owenin (2005) tutkimuksen sisällönanalyysi toimii pohjana tarkasteltavia varmennuslausuntoja analysoitaessa. He tutkivat eurooppalaisia yrityksiä, jotka olivat ehdolla vuoden 2002 ACCA UK tai Euroopan kestävyysraportointi palkintojen saajiksi ja joiden vastuullisuusraportit oli varmennettu ulkopuolisen tarkastajan toimesta. Yhteensä heillä oli tutkittavanaan 41 yrityksen varmennuslausunto. Tämän tutkimuksen aineisto perustuu sen sijaan suomalaisten yritysten vuoden 2021 varmennuslausuntoihin. Tutkittavia yrityksiä oli yhteensä 28. Kuten tässäkin tutkimuksessa, O'Dwyerin ja Owenin (2005) tarkoituksena oli selvittää, kuinka nykyinen

varmennuskäytäntö huomioi sidosryhmät. He perustivat tutkimuksensa kuuteen tutkimuskysymykseen, jotka toimivat osittain myös tämän tutkielman perustana. Näiden kysymysten perusteella he selvittivät, miten varmennuslausuntojen pyytämisen kautta yritys voi lisätä vastuullisuusraportin läpinäkyvyyttä ja miten sidosryhmät on huomioitu. Lisäksi he tutkivat tilintarkastajia ja ei-tilintarkastajia varmennuslausuntojen antajina. Tämän tutkimuksen tarkoituksena on niin ikään selvittää varmentajatahojen laatimien varmennuslausuntojen eroja.

Toinen tutkimus, johon tämä tutkielma pohjaa on Farooqin ja de Villersin (2019) tutkielma, jossa on tarkasteltu eri tilintarkastajia ja ei-tilintarkastajien eroavaisuuksia liittyen varmentamiseen. Näitä eroja tarkastellaan myös tässä tutkimuksessa. He käyttivät tutkimusmenetelmänään haastatteluja ja teemoittelua, joka on yksi sisällönanalyysin muoto. Tutkimukseen osallistuneet 41 yritystä olivat joko Australiasta tai Uudesta-Seelannista.

Heidän tutkimuksestaan nousee esille muun muassa käytetyn standardin merkitys varmennusprosessiin ja varmennuslausunnon laatimiseen. Heidän tutkimustuloksissaan selitetään, miksi tilintarkastajilla ja ei-tilintarkastajilla on käytössään eri standardit ja miten tämä vaikuttaa varmennukseen ja varmennusraportteihin. He painottivat, että lainsäätäjien pitäisi olla varovaisia säätäessään tiukkoja sääntöjä siitä, kuka voi tehdä vastuullisuusraportin varmennuksen ja mitä standardia tulisi käyttää, jotta kilpailua ei tukahdetuttaisi. Tiukkojen sääntöjen luominen johtaa varmennuksen parannusmahdollisuuksien ja innovatiivisuuden puutteeseen (Farooq & de Villers, 2019).

1.2 Tutkielman rakenne

Tutkielman teoriaosassa käsitellään aluksi vastuullisuusraportointia terminä. Luvussa käsitellään yhteiskuntavastuun sosiaalinen sekä taloudellinen vaikutus sekä sen vaikutus ympäristöön. Toisessa luvussa tarkastellaan, miten yritykset voivat vastuullisuusraportoinnin kautta vaikuttaa sijoittajiin. Tässä kappaleessa määritellään yrityksen sidosryhmä

ja sidosryhmäteoria sekä yhteinen arvo (shared value). Luvussa kolme perehdytään tarkastusstandardeihin syvemmin, jotta myöhemmin tutkielman tuloksia tarkasteltaessa olisi parempi ymmärrys siitä, miten käytetty standardi vaikuttaa varmennuslausunnon sisältöön. Luvussa perehdytään myös EU-direktiivin nykymalliin ja siihen uuden direktiivin myötä tuleviin muutoksiin. Tässä luvussa käsitellään myös Suomen Tilintarkastajat ry:n lausuntoa uudesta EU-direktiivistä.

Neljännessä luvussa tarkastellaan vastuullisuusraporttien varmennuslausuntojen tarpeellisuutta, vastuullisuusraportin varmennuslausuntoa johdon näkökulmasta sekä tilintarkastajia ja ei-tilintarkastajia vastuullisuusraporttien tarkastajina. Viimeiseksi tässä luvussa perehdytään aiemmin tehtyjen tutkimusten kautta oleellisiin eroihin yhteisöjen vastuullisuusraporttien varmennuslausuntoihin.

Luvussa viisi esitellään tutkielman aineisto ja menetelmät. Tämän tutkielman tutkimusmenetelmänä käytetään kvalitatiivista eli laadullista tutkimusmenetelmää ja luvussa perehdytäänkin tarkemmin laadullisen tutkimuksen ominaispiirteisiin. Koska tutkittavana on vastuullisuusraporttien varmennuslausunnot, sopivin menetelmä on sisällönanalyysi. Lisäksi tässä luvussa kerrotaan, miten tutkielman aineisto on kerätty ja miten sitä on analysoitu.

Empiiriset tulokset raportoidaan kappaleessa kuusi. Tutkimustuloksiin perehdytään tutkimusnäkökulmasta, joka auttaa vastaamaan tämän tutkielman alussa esitettyihin kysymyksiin. Tuloksissa varmennuslausuntojen eroavaisuuksista raportoidaan muun muassa varmentajan, eri käytettyjen standardien ja rakenteen näkökulmasta. Tässä kappaleessa raportoidaan myös merkittävimmät erot varmennuslausunnoissa tilintarkastajien ja ei-tilintarkastajien välillä.

Viimeisimpänä kappaleena tutkielmassa tehdään johtopäätökset tutkitusta aineistosta ja vastataan tutkimuskysymyksiin. Lisäksi arvioidaan, mitä jatkotutkimusmahdollisuuksia aiheeseen liittyen on. Seuraavassa luvussa perehdytään vastuullisuusraportoinnin eri

osa-alueisiin ja tarkastellaan sen sekä varmennuslausunnon merkitystä yritykselle ja sidosryhmille.

2 Vastuullisuusraportti

Tässä luvussa tarkastellaan vastuullisuusraportin osa-alueita, joita ovat sosiaaliset, taloudelliset ja ympäristöön liittyvät seikat yrityksen toiminnassa. Lisäksi luvussa tarkastellaan vastuullisuusraportoinnin kokonaisvaltaista merkitystä yritykselle, sen sidosryhmille sekä vastuullisuusraportin varmennuslausunnon merkitystä sidosryhmille. Luvussa rajataan pois vastuullisuusraportoinnin tarkka sisältö ja sitä koskevat ohjeistukset, koska ne ovat merkityksettömiä tutkielman kannalta.

Vastuullisuusraportin laatiminen on yrityksille keino välittää sen sidosryhmille läpinäkyvä kuva sen toiminnoista. Toisaalta se on myös työkalu yritysjohtajille, jonka avulla he voivat arvioida jatkuvaa parantamista ei-taloudellisilla alueilla (Kaptein & Van Tulder, 2003). Yritykset korostavat jatkuvasti läpinäkyvää raportointia sidosryhmille ja yhteiskunnalle yleisellä tasolla (Van Riel, 2000). Jokainen yritys määrittelee omat sidosryhmänsä ja tason, jolla se haluaa tuoda esille läpinäkyvyyttä (Fernandez-Feijoo & Romero, 2014).

2.1 Yhteiskuntavastuun osa-alueet

Yhteiskuntavastuu ei ainoastaan keskity sijoittajien ja osakkeiden omistajien kiinnostukseen yrityksen toiminnasta. Se on yhtä lailla raportointia sidosryhmille, joihin joko suoraan tai epäsuoraan yrityksen toiminta vaikuttaa (Ceasaria & Basuki, 2017). Tällaisia yrityksen suoraan yhteiskuntaan vaikuttavia toimintoja ovat esimerkiksi sen päästöjen määrä ilmastoon tai vesistöihin. Epäsuoria vaikutuksia ovat esimerkiksi naisten tasa-arvon edistämisen rahoittaminen tai muun vastaavan toiminnan tukeminen kehitysmaissa tai esimerkiksi lainsäädäntöön vaikuttaminen toimintamaassa. Muita syitä yhteiskuntavastuun raportoinnin lisääntymiseen yrityksissä on yhteiskunnan vaatimukset läpinäkyvyydestä ja luotettavuudesta (Ceasaria & Basuki, 2017).

Yhteiskuntavastuuseen liittyy kolme näkökulmaa. Näitä näkökulmia ovat sosiaalinen, taloudellinen ja ympäristöön liittyvä näkökulma (Global Reporting Initiative, 2013a).

Vastuullisuusraportti voi olla sisällytetty toimintakertomukseen tai se voidaan esittää erillisenä raporttina. Vastuullisuusraportti, joka on tehty erillisenä raporttina, voidaan nähdä strategisena tapana kommunikoida yrityksen suoritusta vastuullisuusvaikutuksista sidosryhmille (Ceasasaria & Basuki, 2017).

2.1.1 Sosiaalinen vaikutus

Yrityksen sosiaalisia vaikutuksia ovat itsemääräämisoikeus elämässä, perustarpeiden tyydyttäminen, luotettava ja riittävä turvajärjestelmä, yhtäläiset mahdollisuudet, osallistuminen, demokratia, sosiaaliset innovaatiot, sukupolvien välinen tasa-arvo, objektiiviset ja subjektiiviset perustarpeet, objektiiviset ja subjektiiviset sosiaaliset resurssit ja yhtäläiset mahdollisuudet, subjektiivinen osallistuminen, tavoite ylläpitää itseään, kulttuurien monimuotoisuus, solidaarisuus ja suvaitsevaisuus (Schönborn ja muut, 2019). Nämä kriteerit osoittavat, että kaikkia yhteiskunnallisia kerroksia kosketetaan epäsuorasti yrityksen toiminnalla.

Yritykset voivat näin ollen luoda sosiaalisesti kestäviä työympäristöjä (Docherty ja muut, 2009), joilla on positiivisia vaikutuksia työntekijöihin (Glavas, 2016), kuten korkeampi työtyytyväisyys ja työnmerkitys ja kuuluvudentunne kasvavat. Nämä johtavat taas siihen, että työntekijöiden suoritustaso kasvaa ja kulut pienenevät, koska poissaolot työstä ja työntekijöiden vaihtuvuus vähenevät (Pinzone ja muut, 2020).

2.1.2 Taloudellinen vaikutus

Taloudelliset vaikutukset ovat vaikutuksia, jotka vaikuttavat välittömästi yrityksen taloudelliseen arvoon. Taloudellisia vaikutuksia ovat esimerkiksi yrityksen tulot, toimintakulut, työntekijöiden palkat ja edut, maksut pääomatuottajille, maksut valtiolle ja yhteisön investoinnit, jotka voivat sisältää myös lahjoituksia esimerkiksi tuottoa tavoittelemattomille järjestöille kuten Unicef. Yritys voi myös käyttää varojaan infrastruktuurin

rakentamiseen yrityksen ulkopuolella ja tämä on niin ikään vastuullisuusraportissa raportoitava asia. Tässä osiossa kerrotaan myös valtiolle maksetuista maksuista, kuten veroista (Global Reporting Initiative, 2016, s. 8-10) sekä korruption vastaisista toimista, joita yrityksessä tehdään.

Tässä osiossa kerrotaan myös mahdollisista taloudellisista vaikutuksista, joita ulkopuolelta kohdistuu yritykseen. Tällaisia ovat esimerkiksi uudet lait ja verot tai ympäristöstä johtuvat taloudelliset vaikutukset. Esimerkiksi puhtaan veden puute on mahdollinen riski yrityksen toiminnalle. Toinen mahdollinen riski, jonka yritys voi mainita raportissa, on kivihiilen käytön kieltäminen toiminta-alueella. Myös kysynnän laskeminen voidaan kokea taloudelliseksi riskiksi yritykselle (Global Reporting Initiative, 2016, s. 11). Kaikki taloudellinen tuki, kuten veroedut, joita on saatu valtiolta tai muilta vastaavilta tahoilta, tulisi raportoida (Global Reporting Initiative, 2016, s. 14). Tämä tuo sidosryhmille ennen kaikkea läpinäkyvyyttä yrityksen rahoitukseen ja taloudelliseen selviytymiseen.

2.1.3 Vaikutus ympäristöön

Ympäristön ja yrityksen toiminnan ovat vahvasti toisiinsa linkittyneitä ja niinpä organisaatioiden kestävä kehitys voidaan katsoa olevan ikään kuin yksi tämän päivän johtajien mantroista jo 1990-luvulta asti (Danso ja muut 2020). Se käsittää strategiat, joiden tarkoitus on parantaa ihmisten hyvinvointia turvaamalla raaka-ainelähteet ja minimoimalla hävikin sekä päästöt, mutta samalla estämällä haitat, joita yrityksen toiminnasta aiheutuisi ihmisille (Goodland, 1995).

Ympäristöön vaikuttavista näkökulmista yrityksen tulee mainita muun muassa yrityksen toiminnassa käytettävistä materiaaleista, energiasta, sen toiminnan vaikutuksista vesivaroihin, päästöihin ja jätteisiin sekä biologian monimuotoisuuteen (Global Reporting Initiative, 2021d). Raportointi ympäristöön vaikuttavista seikoista on merkittävässä roolissa, kun johto suunnittelee strategiaa ja kehittää yrityksen toimintaa (De Mendez ja muut, 2010; Feng ja muut, 2018; Sarkis & Cordeiro, 2001; Youndt ja muut

1996) . Ympäristö on kaikille sidosryhmille tärkeä ja sen laiminlyöminen saattaa johtaa jopa koko yrityksen kaatumiseen, joten tätä näkökulmaa kohtaan ei tulisi osoittaa välinpitämättömyyttä.

2.2 Vastuullisuusraportoinnin merkitys yritykselle

Sijoittajat etsivät aktiivisesti sijoituskohteita, jotka ovat sosiaalisesti vastuullisia yrityksiä. Tästä käytetään myös lyhennettä SRI, Socially Responsible Investments, (Hayatun ja muut, 2012). Sijoittajat tarvitsevat sosiaalista, eettistä ja ympäristöön liittyvää informaatiota taloudellisen informaation rinnalle. Sijoittajat uskovat, että yritys, jonka toiminta tukee kestävästä kehitystä, koetaan pienempi riskisenä yrityksenä sijoittaa verrattuna niihin yrityksiin, jotka eivät pidä kestävästä kehitystä tärkeänä osana toimintojaan (Hayatun ja muut, 2012). Kun yrityksen tavoitteena on saada sijoittajat sijoittamaan rahojaan yritykseen, on vastuullisuusraportoinnin merkitys yritykselle siis huomattava.

On olemassa selkeä kontrasti elämänlaadun ja ympäristön hälyttävän tilan sekä jatkuvan miljoonien ihmisten köyhyyden ja nälänhädän välillä. Tämä nostaa esiin kysymyksiä, miten luoda uusia innovatiivisia valintoja ja tapoja ajatella. Uusi tieto, teknologian innovaatiot, johtaminen ja julkishallinto haastavat organisaatioita tekemään uusia valintoja siinä, miten heidän toimintonsa, tuotteensa ja palvelunsa vaikuttavat maapalloon, ihmisiin ja kansantalouteen (Hayatun ja muut, 2012).

Loungeen ja Wallacen (2008) tutkimuksen mukaan yritykset, jotka panostivat vastuullisuuteen, tuottivat sijoittajilleen korkeamman pääoman tuoton. Nakamuran (2011) tutkimuksen mukaan taas lyhyen aikavälin sijoitukset kestävään kehitykseen eivät merkittävästi vaikuta yrityksen suorituskykyyn. Pitkän aikavälin sijoitukset taas vaikuttavat suorituskykyyn positiivisesti. Muiden tutkimusten mukaan kestävään kehitykseen panostaminen vaikuttaa yrityksen kannattavuuteen, jota on mitattu muun muassa Return on Investment (ROI) ja Return on Equity (ROE) -mittareilla (Sekarsari, 2008). Vastaavasti

Maharanin (2003) tutkimuksen mukaan vastuullisuudella on olemassa selkeä yhteys yrityksen osakkeiden hintaan ja osakkeen tuottoon osakkaille.

Yrityksen on otettava sidosryhmänsä vakavasti. Ilman sidosryhmiä yrityksen on mahdotonta toimia. Sidosryhmien kiinnostus yritykseen saadaan pidettyä yllä luomalla luottamusta ja uskottavuutta. Ilmaston lämpeneminen ja ilmastonmuutos ovat maailmanlaajuisia ongelmia, eivätkä yritykset voi jättää tätä huomioimatta. Tämä johtaa siihen, että samalla, kun yrityksen perimmäinen tarkoitus on tuottaa omistajilleen voittoa, sen tulee olla vastuullinen ja hallita kestävää kehitystä (Hayatun ja muut, 2012).

2.3 Vastuullisuusraportoinnin merkitys sidosryhmille

Yrityksen sidosryhmiksi voidaan kutsua kaikkia, joihin yrityksen toiminoilla on vaikutusta. Sidosryhmiksi ei näin ollen ole vain asiakkaat, henkilökunta, tavarantoimittajat tai muut sellaiset tahot, jotka ovat suoraan yhteydessä päivittäisiin toimintoihin. Sidosryhmiksi luetaan myös esimerkiksi sen kaupungin tai maan asukkaat, jossa yritys toimii. Sidosryhmiä ovat myös sellaiset tahot, jotka eivät ole vielä olemassakaan, kuten tulevat sukupolvet.

Sidosryhmäteoriassa yritystä luonnehditaan sen toiminnan kannalta oleellisten suhteiden kokonaisuudeksi yksilöiden tai ryhmien välillä, jotka vaikuttavat yrityksen liiketoimintaan tai johon yrityksen liiketoiminta vaikuttaa (Freeman, 2010). Useat sidosryhmät, joita yrityksellä on, tarjoavat yritykselle resursseja, vaikuttavat liiketoimintaympäristöön, hyötyvät yrityksestä ja vaikuttavat sen tehokkuuteen (Donaldson & Preston, 1995). Tässä merkityksessään sidosryhmäverkosto on arvon luonnin ytimessä (Haslam ja muut 2015) ja yhdenkin sidosryhmän vetäytyminen saattaa uhata yrityksen jatkuvuutta (Freeman, 2010). Paras tapa viestittää sidosryhmille yhteiskuntavastuun eri osa-alueista on vastuullisuusraportti ja tämä tukee vastuullisuusraportin laatimisen tärkeyttä.

Yritykset ovat merkittävässä roolissa kestävän kehityksen tavoitteiden saavuttamisissa omaksumalla liiketoimintapolitiikkaa ja -käytäntöjä, jotka maksimoivat osakkeenomistajien vaurauden, työntekijöiden ja koko yhteiskunnan taloudellisen ja sosiaalisen hyvinvoinnin ilman haitallisia vaikutuksia ympäristöön (Mensah, 2019). Vaikka vastuullisuusraportit ovat tärkeässä roolissa kommunikoitaessa yrityksen kestävästä kehityksestä, näiden raporttien luotettavuus ja uskottavuus on myös laajasti kritisoitua kirjallisuudessa (Boiral ja muut, 2019). Sidosryhmäteoriassa kerrotaan, että organisaatioiden on otettava huomioon laajempien sidosryhmien, kuin ainoastaan sijoittajien, edut, jotta se voisi menestyä. Tämän vuoksi yrityksen tulisi keskittyä niin ensisijaisiin sidosryhmiinsä, kuten työntekijöihin, asiakkaisiin, osakkeenomistajiin, hallitukseen kuin toissijaisiin sidosryhmiin, kuten ympäristönsuojeluryhmiin sekä media- ja kansalaisyhteiskuntaryhmiin (Donaldson & Preston, 1995; Freeman, 1984; Schaltegger ja muut 2019). Vaikka organisaatiolla on monipuolinen joukko sidosryhmiä, joilla on erilaiset ja ristiriitaiset intressit, on sen valittava sellaiset liiketoimintapolitiikat ja käytännöt, jotka hyödyttävät sekä ensisijaisia että toissijaisia sidosryhmiä (Darnall ja muut 2010).

Kramerin ja Porterin (2011) yhteisen arvon (englanniksi shared value) käsite tarkoittaa sitä, että politiikat ja toimintatavat, joita yrityksessä käytetään parantamaan sen kilpailukykyä, edistävät samalla taloudellisia ja sosiaalisia olosuhteita niissä yhteisöissä, joissa ne toimivat. Jaettu arvo tarkoittaa sitä, että yritys keskittyy sosiaalisen ja taloudellisen kehityksen välisen yhteyden tunnistamiseen ja laajentamiseen. Valittaessa sosiaalisia ja ympäristöllisiä toimintoja, jotka hyödyttävät sekä yhteiskuntaa että yritystä, voidaan positiivisesti vaikuttaa yrityksen arvoon arvonlisäysteorian mukaisesti. Mikäli näin ei tehdä, toiminnot vähentäisivät yrityksen arvoa (Jadoon ja muut, 2020).

Vastuullisuusraportointi sidosryhmille on ennen kaikkea helppo tapa kerätä informaatiota yrityksen toimista. Sidosryhmiltä muodostuu yrityksille sidosryhmäpaineita. Ulkoisia sidosryhmiä ovat esimerkiksi eri kansalaisjärjestöt, kuten Amnesty International, eri kuluttajaryhmät, yliopistot tai toimialaryhmät, jotka laativat ympäristöstrategioita

yrityksille (Souitaris & Zerbinati, 2014; Souitaris ja muut, 2012). Tällaisia ulkoisia sidosryhmiä ovat myös valtioiden hallitukset sekä jopa tulevat sukupolvet. Sisäisiä sidosryhmiä ovat esimerkiksi esimiehet ja työntekijät (Souitaris & Zerbinati, 2014; Souitaris ja muut, 2012). Ulkoiset ja sisäiset sidosryhmät määrittelevät sen, mitä yritys päättää vastuullisuusraporteissaan kertoa.

Yrityksen on ensiksi kartoitettava sidosryhmänsä ja mahdollisesti määritellä ensisijaiset ja toissijaiset sidosryhmät. Ensisijaisia sidosryhmiä ovat ne, jotka vaikuttavat yrityksen toimintaan keskipitkällä tai pitkällä aikavälillä. Toissijaisia sidosryhmiä ovat ne, jotka eivät vaikuta yrityksen kestävyteen (Clarkson, 1995). Toiseksi yrityksen tulee määritellä sidosryhmien odotukset, väitteet ja aiheet, joita he kannattavat (O'Dwyer, 2005). Viimeisenä vaiheena sidosryhmien määrittelyssä voidaan pitää ensisijaisten sidosryhmien sitouttamista yrityksen johtamisen ja päätöksenteon prosesseihin, jakaa tietoa, pitää yllä vuoropuhelua ja luoda mallia molemminpuolisesta vastuusta sidosryhmien osallistamisessa (Svendsen, 1998; Waddock, 2002).

Pelkkä vastuullisuusraportin laatiminen ja julkaiseminen ei kuitenkaan välttämättä luo riittävää tai luotettavaa kuvaa yrityksen vastuullisuudesta. Tästä johtuen yritykset ovat alkaneet pyytämään vastuullisuusraporttiansa varmentamista ulkopuolisilta varmentajilta. Seuraavassa luvussa käsitellään varmennuslausuntojen merkitystä niin yrityksen johdolle kuin ulkopuolisille lukijoille.

3 Varmennuslausuntostandardit

Tässä luvussa keskitytään luotuihin varmennuslausuntostandardeihin ja -ohjeistuksiin koskien nimenomaisesti vastuullisuusraporttien varmentamista. Ensimmäiseksi käydään läpi kauemmin voimassa olleet Accountancy Europe (AE, entinen FEE) ja AA1000AS -standardit. Tämän jälkeen perehdytään Global Reporting Initiative (GRI) standardiin. Viimeisimpänä tarkempaan tarkasteluun otetaan Euroopan unionin 2014/95/EU-direktiivi ja siihen tuleva päivitys Yritysvastuun raportointidirektiivistä (CSRD). Tässä tutkielmassa käytetään myöhemmin standardeista niiden suluissa olevia lyhenteitä.

Varmennuslausuntoja ohjaamaan ei ole yhtä ainoaa yleisesti hyväksyttyä ohjeistusta, jonka vuoksi varmennuslausunnon uskottavuus on monien sidosryhmien mielestä heikentynyt (CorporateRegister.com, 2008). Toinen ongelma on, että ohjeistukset vastuullisuusraporttien tekemiseen on luotu monien erilaisilla taustoilla olevien ammatillisten ja eettisten ryhmien toimesta (AccountAbility, 2008; O'Dweyer & Owen, 2007).

Kolme maailmanlaajuisesti ei-valtiollista järjestöä, joiden standardit tai ohjeet ovat yleisesti käytössä koskien vastuullisuusraportointia ovat Account Ability, International Audit Assurance Standards Board (IAASB) ja Global Reporting Initiative (GRI) (CorporateRegister.com, 2008; Manetti & Becatti, 2009). Nämä kolme ohjeistusta ovat kuitenkin hyvin erilaisia sisällöltään ja laajuudeltaan.

Standardien mukaisia vaadittavia sisällöllisiä asioita on listattu alla olevassa taulukossa (taulukko 1) standardeittain. Eri standardeja vertaillen on kuitenkin otettava huomioon, että EU-direktiivin muoto on vielä tätä tutkielmaa tehdessä keskeneräinen.

Taulukko 1. Varmennusstandardien vaatimukset.

Raportin sisältö	AA1000AS v3	AE	GRI	EU
Otsikko		x	x	
Vastaanottaja	x	x	x	
Varmentajan nimi ja paikkakunta	x	x	x	
Toimeksiannon laajuus ja tavoite	x	x	x	x
Varmentajan vastaavat vastuut	x	x	x	
Varmentajan pätevyys	x	x	x	x
Varmentajan riippumattomuus raportoitavasta organisaatiosta	x	x	x	x
Kriteerit, joita käytetään arvioimiseen ja johtopäätösten tekemiseen	x	x	x	x
Käytetyt varmennusstandardit	x	x	x	x
Sidosryhmien osallistumisen laajuus varmennusprosessiin				
Varmentajan puolueettomuus sidosryhmiä kohtaan	x			
Johtopäätös / mielipide	x	x	x	x
Olenaisuus (sidosryhmien näkökulmasta)	x			
Täydellisyys	x			
Reagointi sidosryhmille	x			
Suoritus	x			
Raportointi varauksista/pätevyydestä		x	x	
Lisäkommentti:				
Raportoinnin ja varmuuden edistyminen edellisen raportin jälkeen	x			
Raportoinnin ja prosessien parannusehdotuksia	x			
Raportin päivämäärä	x	x	x	x
Varmennukseen liittyvien maksujen raportointi				x
Lisensointi				x

International Standard on Assurance Engagements 3000, laadittu IAASB:n toimesta, on yleisesti tilintarkastajien käytössä (CorporateRegister.com, 2008; IAASB, 2004). Sen ohjeistus on laadittu tilintarkastajan näkökulmasta ja siinä kiinnitetään erityistä huomiota muun muassa riskien hallintaan. Sen heikkoutena on, että sitä ei ole luotu varsinaisesti vastuullisuusraporttien tarkastamista varten (Manetti & Becatti, 2009). Account Abilityn standardi, AA1000AS, painottaa koko vastuullisuusraporttiprosessissa yrityksen sidosryhmiä (IAASB, 2004; O'Dwyer & Owen, 2007). Néron (2010) viittaa AA1000AS standardiin näkemysten monimuotoisuuspolitiikkana, johon sisältyy monimutkaisia verkostoja, yhteistyötä, pohdintaa ja vastakkainasettelua.

Varmennuslausuntojen antajat ovat erillisiä yhteisöjä (CorporateRegister.com, 2008; Deegan ja muut, 2006b), jotka omaksuvat erilaisia tarkastuskäytäntöjä (Smith ja muut, 2011). Big 4 -yhteisöt, joita ovat neljä suurinta tilintarkastusyhteisöä; Deloitte, Ernst & Young (EY), PricewaterhouseCoopers (PwC) ja Klynveld Peat Marwick Goedeler (KPMG) (Investopedia, 2021), hallitsevat maailmalla tarkastusmarkkinoita. Muita tarkastajatahoja ovat konsulttit, muita kuin Big 4 tilintarkastusyhteisöt, yksittäiset henkilöt ja jopa akateemisia instituutiot (CorporateRegister.com, 2008). Standardien, menetelmien ja tarkastajien monimuotoisuus korostavat edelleen kasvavaa akateemista tietoisuutta vastuullisuusraporttien monimutkaisesta instituutiosta (Scalet & Kelly, 2010; Waddock, 2008).

3.1 Accountancy Europe standardi

Accountancy European (The Fédération des Experts Comptables Européens, 2006, s. 16), AE, laatimat ohjeet mukailevat ISAE 3000 standardia, jonka mukaan varmentajan on varmistettava siitä, että riittävää asianmukaista näyttöä on saatu tukemaan varmennusraportissa esitettyä lausuntoa. Raportin tulee sisältää peruselementtejä kuten otsikko, joka selkeästi kertoo raportin olevan riippumaton varmennusraportti. Varmentajan tulee selkeästi mainita, kenelle raportti on tehty ja kuvailla varmennuksen kohde sekä varmennuskriteerit. Lisäksi raporttiin tulee lisätä maininta, mikäli varmennukseen on liittynyt rajoituksia. Jos arvioinnissa käytetyt kriteerit ovat saatavilla vain rajoitetulle ryhmälle tai ovat merkityksellisiä vai tiettyyn tarkoitukseen, tulee se mainita raportissa. Varmennuslausunnossa tulee tunnistaa vastuussa oleva taho ja vastuut, joita sillä on. Maininta, että varmennuksessa on käytetty ISAE 3000 -standardia, tulee lisätä varmennuslausuntoon. Muita sisältövaatimuksia ovat tiivistelmä tarkastuksesta, varmentajan johtopäätökset, päiväys, varmentajan nimi tai yrityksen nimi sekä kaupunki, jossa varmennusyritys sijaitsee.

Johtopäätöksien laatimiseen on lisäksi annettu erillisiä ohjeita. Varmennuslausunnon käyttäjille on ilmoitettava asiayhteys, jossa johtopäätökset tulisi lukea. Mikäli

varmennuksessa annetaan kohtuullisen varmuuden mukainen lausunto, se tulisi antaa myönteisessä muodossa ja rajoitetun varmuuden lausunto tulisi antaa kielteisessä muodossa. Mikäli lausunto sisältää varauksen, tulee siihen johtaneet syyt kertoa varmennuslausunnossa (The Fédération des Experts Comptables Européens, 2006, s. 16).

3.2 AA1000AS v3 standardi

AA1000AS v3 standardin mukaisten lausuntojen tulee sisältää tieto, kenelle varmennuslausunto on osoitettu, raportoivan yrityksen ja varmennuslausunnon antajan vastuut ja maininta AA1000AS v3 ja muiden mahdollisten standardien käytöstä. Kuvaus varmennuksen laajuudesta, aiheesta, tyypistä ja annetun varmennuksen tasosta tulee niin ikään olla mainittuna varmennuslausunnossa. Lisäksi varmennuslausunnossa tulee mainita varmennuksen kriteerit, selostettujen tietojen kuvaus ja lähteet, varmennusmetodi, rajoitukset ja lähestymistapa, jota on käytetty rajoitusten lieventämiseen. Varmentajan riippumattomuus ja pätevyys, nimi sekä päiväys ja paikka on sisällytettävä varmennuslausuntoon (AccountAbility, 2020, s. 31).

AA1000AS v3 jakautuu neljään osaan. Ensimmäinen osa kuvaa AA1000AS v3:n tarkoitusta ja laajuutta sekä identifioi standardin tarkoitetut käyttäjät. Tässä osassa kerrotaan, miten standardi on sovellettavissa kaiken kokoisiin yrityksiin. Loput kolme osaa keskittyvät korkealaatuisen varmentamisen vaatimuksiin. Nämä kolme osaa ovat; AA1000AS v3:n ominaisuudet ja edellytykset, jotka tulee ottaa huomioon, kun toimeksianto hyväksytään, kuinka toimeksianto suoritetaan standardin mukaisesti ja ohjeet lopullisen varmennuslausunnon ja valinnaisen raportin antamisesta johdolle (AccountAbility, 2020, s. 8). AA1000AS standardia on tukemassa kolme muuta ohjeistusta. Nämä ovat AA1000 AccountAbility Principles (AA1000AP, 2018), AA1000 Stakeholder Engagement Standard (AA1000SES) ja Guidance on Applying the AA1000AS v3 for Assurance Providers (AccountAbility, 2020, s. 10).

AA1000AS on luonteeltaan kattava standardi. Se antaa ohjeet aina toimeksiannon hyväksynnästä varsinaisen tarkastuksen suunnitteluun, tarkastamiseen sekä varmennuslausunnon laatimiseen. AA1000AS standardin käyttö edellyttää lisenssin hankkimista, joka on maksullinen, mutta lisenssin hankkiminen tapahtuu vain rekisteröitymällä, hyväksymällä ehdot sekä maksamalla rekisteröintimaksun (AccountAbility, ei pvm.). Mikäli vastuullisuusraportoinnissa on käytetty lisäksi muita standardeja, on niistä oltava raportissa maininta (AccountAbility, 2020, s. 25)

AccountAbilityn (2020, s. 16) mukaan tarkastajan tulee olla riippumaton tarkastuskohteesta, jotta varmennuslausunto on puolueeton ja objektiivinen. Lisäksi varmentajalla tulee olla riittävä pätevyys suorittamaan varmentaminen. Varmentajan tulee tuntea AccountAbilityn periaatteet, raportointi- ja varmennuskäytäntöjen standardien soveltaminen, kestävän kehityksen aiheet sekä toimeksiannon mahdollinen erityinen aihe ja sidosryhmien sitoutumiseen liittyvät asiat (AccountAbility, 2020, s. 17) jo ennen toimeksiannon hyväksyntää. Varmentajan tulee myös olla vakuuttunut, että AA1000AS v3:n vaatimukset täyttynevät toimeksiantajan raportissa. Toimeksiannosta tulee laatia sopimus, jossa kerrotaan tarkastuksen ehdot (AccountAbility, 2020, s. 17).

AA1000AS v3 standardin mukaisia varmennustoimeksiantoja on kahden tyyppisiä; 1 ja 2 tyyppin tarkastukset. Tyyppi 1 varmennustoimeksiannossa varmentajan on tarkastettava, missä määrin organisaatio noudattaa kaikkia neljää AA1000 periaatteita ja esitettävä asiaankuuluvat johtopäätökset sekä havainnot. Tyyppin 1 varmennus kertoo sidosryhmille, miten yritys hallitsee kestävän kehityksen suorituskykyä ja kuinka siitä viestitään, mutta se ei takaa raportoitujen tietojen luotettavuutta ja laatua. Tyyppin 1 varmuuden antaja ei myöskään tee johtopäätöksiä vastuullisuusraportin luotettavuudesta (AccountAbility, 2020, s. 21).

Kuten tyyppin 1 varmennustoimeksiannossa myös tyyppin 2 toimeksiannossa on arvioitava, missä määrin organisaatio noudattaa AA1000 -periaatteita. Tämän lisäksi tarkastajan on arvioitava ja todistettava määritellyn kestävän kehityksen suorituskyvyn ja julkistettujen

tietojen luotettavuus ja laatu sekä esittää näihin liittyvät havainnot ja johtopäätökset. Toimeksiantoa ei tule hyväksyä, ellei sopivia kriteerejä tietyn suorituskyvyn ja julkistettujen tietojen arvioimiseksi ole olemassa (AccountAbility, 2020, s. 22).

Varmennuslausunto voidaan antaa joko kohtuullisen varmuuden perusteella tai korkean varmuuden perusteella. Kohtuullinen varmuus annetaan, kun näyttöä varmennusta varten on saatu rajoitetusti. Näyttö on voitu saada sisäisistä lähteistä ja yleisesti yrityksen johdolta. Pääpaino on niin ikään tiedon uskottavuudessa. Se antaa sidosryhmille matalan tason varmuuden raportoiduista aiheista. Korkean varmuuden perusteella annettu lausunto annetaan taas, kun näyttöä on saatu riittävästi ja johtopäätökset voidaan tehdä ilman epäilyä virheestä. Tällöin myös todisteet on kerätty ulkopuolisista tietolähteistä, markkinoilla tunnustetuista tietolähteistä tai tekoälyn avulla. Tietoa voidaan kerätä myös sidosryhmiltä ja yrityksen kaikilta tasoilta. Korkean varmuuden lausunto annetaan, kun vastuullisuusraportointi on uskottavaa sekä raportti on laadukkaasti laadittu (AccountAbility, 2020, s. 24).

AA1000AS v3:n mukaan varmentajan on tehtävä varmennusprosessista suunnitelma, jotta varmennus on riittävän tehokasta. Suunnitelmaan dokumentoidaan keskeiset resurssivaatimukset, kerättävät todisteet, tehtävät, toiminnot, suoritteet ja aikajana. Myös käytettävät standardit, roolit, vastuualueet, varmentajan pätevyys, käytettävät kriteerit, varmennuksen tyyppi ja taso, varmennusstrategia sisältäen riskien arvioinnin ja todistevaatimukset ja suoritettavat tehtävät sisältäen todisteiden keräämiseen käytetyt menetelmät, lähdevaatimukset ja aikataulu tulee mainita suunnitelmassa (AccountAbility, 2020, s. 28). Varmentajan on todistettava, että asianmukaista huolellisuutta on noudatettu sekä dokumentoida ja säilyttää tarvittavat todisteet varmennukseen liittyen (AccountAbility, 2020, s. 29).

Mikäli varmennusraportin laajuus on riittämätön, varmentajan on kerrottava tämä rajoitus lausunnossaan ja toimintakertomuksessaan. Jos toimeksiantajalla on odotuksia, jotka saattavat vaikuttaa varmennuslausunnon riippumattomuuteen tai

puolueettomuuteen, tulee varmentajan arvioida tilanne uudelleen ennen varmennuksen jatkamista. Ellei korjaavia toimenpiteitä voida tyydyttävästi toteuttaa on toimeksianto lopetettava ja se on perusteltava riittävästi vastuullisuusraportin laatijalle (AccountAbility, 2020, s. 31).

Varmennuslausunnon tulee sisältää tieto, kenelle varmennuslausunto on laadittu, varmennusraportin sekä varmentajan vastuut, viittaus AA1000AS v3:een ja muihin mahdollisiin standardeihin, kuvaus varmennusprosessin laajuudesta, aiheesta, tyypistä ja tasosta. Käytetty kriteeristö, vastuullisuusraportin tietojen kuvaus ja lähteet, käytetty varmennusmetodi sekä rajoitukset ja niiden lieventämiseen käytetyt keinot listataan varmennusraporttiin. Viimeisempänä raportissa kerrotaan riippumattomuudesta ja varmentajan kyvykkyydestä suorittaa varmennus. Lopuksi varmennuslausuntoon lisätään varmentajan nimi ja varmennuksen päivämäärä. Itse varmennusprosessista on kerrottava löydökset ja johtopäätökset AA1000:n periaatteista, joita ovat osallisuus, materiaalisuus, reagointikyky ja vaikutukset (AccountAbility, 2020, s. 33).

Osallisuudella tarkoitetaan sitä, että ihmisillä tulisi olla mahdollisuus vaikuttaa asioihin, jotka vaikuttavat heihin. Olennaisuus tarkoittaa, että päättäjien tulee identifioida ja olla selvillä kestävän kehityksen aihealueista, joilla on merkitystä yrityksessä. Reagointikyvyllä tarkoitetaan yrityksen toiminnan läpinäkyvyyttä kestävän kehityksen aihealueisiin liittyen ja vaikutuksella tarkoitetaan, että yrityksen tulee tarkkailla, mitata ja ottaa vastuuta aiheuttamistaan toimista laajempaa ekosysteemiä kohtaan (AccountAbility, 2020, s. 7). Lisäksi tyyppin 2 varmennuksen varmennuslausunnossa tulee kertoa löydökset koskien uskottavuutta ja määriteltyjen suorituskykytietojen laatua (AccountAbility, 2020, s. 33).

Erillisestä sopimuksesta, joka on mainittu toimeksiantosopimuksessa, voidaan johdolle laatia erillinen raportti. Johdolle laaditun raportin tulee olla johdonmukainen julkisesti saatavilla olevan varmennusraportin kanssa. Siinä tulee mainita kaikki rajoitukset, jotka koskevat kestävän kehityksen johtamista, varmennustoimeksiantoa tai todisteiden

keräämistä koskevien tietojen julkistamista. Johdon raportti voi kuitenkin olla yksityiskohtaisempi ja siihen voidaan sisällyttää selkeitä esimerkkejä havainnoista, suosituksista sekä ehdotuksia korjaustoimienpiteistä (AccountAbility, 2020, s. 36).

3.3 Global Reporting Initiative standardi

Global Reporting Initiative, GRI, on itsenäinen kansainvälinen organisaatio, joka auttaa yrityksiä raportoimaan vastuullisuudesta maailmanlaajuisten standardien mukaisesti. GRI standardi on maailman käytetyin standardi vastuullisuusraporttien laatimiseen. GRI:ssä tehdään jatkuvasti yhteistyötä yritysten, päättäjien, sijoittajien, työjärjestöjen sekä muiden asiantuntijoiden kanssa standardien kehittämiseksi (Global Reporting Initiative, 2021a).

Standardi jakaantuu kolmeen osaan, joita ovat GRI1, GRI2 ja GRI3. GRI1 kuvaa standardin tarkoituksen ja käytön sekä selittää avain termit vastuullisuusraportointiin liittyen. GRI2 sisältää ohjeistuksen tietojen antamiseen raportointikäytännöistä ja muista yrityksen yksityiskohdista, kuten sen toiminnasta, hallinnosta ja käytännöistä. GRI3 taas yksityiskohtaisen ohjeistuksen, kuinka määritellä materiaalien aiheet. Siinä kerrotaan tiedot, joita yritys käyttää raportoitavien tietojen määrittelemiseen, lista materiaalien aiheista ja miten kutakin aihetta hallitaan (Global Reporting Initiative, 2021b, s. 5).

Ulkoisen varmentamisen ohjeet löytyvät GRI1:stä. Kohdassa 2-5 löytyy selostus vaatimuksista ja ohjeista. Niiden mukaan yrityksen tulee kuvailla käytäntönsä, miten se hankkii ulkoisen varmennuksen mukaan lukien tieto siitä, onko ja miten korkein johto on mukana ulkoisen varmennuksen hankkimisessa. Jos yrityksen vastuullisuusraportti on varmennettu ulkoisen varmentajan toimesta, yrityksen tulee tarjota linkki tai lähdetieto ulkoiseen varmennuslausuntoon. Yrityksen tulee lisäksi kertoa, mitä on varmennettu ja millä perusteilla sekä kertoa, mitä standardia varmennuksessa on käytetty sekä saadun varmennuksen taso ja mitä rajoituksia varmennukseen on liittynyt. Yrityksen ja varmentajan suhteesta on myös mainittava (Global Reporting Initiative, 2021c, s. 12).

Vaatimusten lisäksi yritys voi halutessaan kertoa varmennusprosessissa käsiteltyjen tietojen ja prosessien laajuudesta, mitkä ovat olleet yrityksen vastuut suhteessa varmentajan vastuihin, ja mitkä ovat olleet varmuudenantajan virallisesti allekirjoittamat päätelmät tai lausunto. Varmennusprosessista voidaan antaa tiivistelmä. Varmennusprosessissa mukana olleiden varmentajien pätevyydestä ja kokemuksesta varmentamiseen voidaan niin ikään antaa kuvaus. Ulkoisen varmentajan on taas esitettävä riippumattomuus organisaatiosta, jotta varmentaja on voinut suorittaa puolueettoman ja objektiivisen varmennuksen (Global Reporting Initiative, 2021c).

Ulkopuolisen varmennuksen tulee suorittaa pätevä varmennuspalveluiden tarjoaja, jolla on asianmukainen pätevyys sekä kokemus. Heidän tulee siis olla riippumattomia yrityksestä voidakseen tehdä objektiivisia johtopäätöksiä ja julkaista julkinen raportti. Hänellä tulee olla pätevyys suorittaa varmentaminen kyseisestä aiheesta ja tuntee varmennuskäytännöt sekä pystyä soveltamaan laadunvalvontamenettelyjä varmennustoimeksiantossa. Varmentajan tulee pystyä suorittaa toimeksianto systemaattisesti, dokumentoidusti, näyttöön perustuvalla tavalla määriteltyjen menettelyjen mukaisesti noudattaen ammatillisia varmentamiseen liittyviä standardeja. Varmentajan on myös pystyttävä harkitsemaan raportoitujen tietojen valintaa sekä niiden tarkkuutta. Hänen tulee pystyä arvioimaan, antavatko raportoidut tiedot kattavan kuvan organisaation merkittävimmistä vaikutuksista ja niiden hallinnasta. Viimeisimpänä varmentajan pitää osata arvioida, missä määrin organisaation on soveltanut GRI-standardeja. Yritys voi myös pyytää sidosryhmien ja asiantuntijoiden mielipiteitä kestävään kehitykseen liittyen (Global Reporting Initiative 4, 2021, s. 25-26).

3.4 EU-direktiivit

Euroopan unionin päätarkoitus direktiivien luomiselle koskien ei-taloudellisten tietojen raportointia on ollut luottamuksen lisääminen. Luottamus on herättänyt kirjanpidon tutkijoiden kiinnostuksen, koska kirjanpidon tavoitteena on implisiittisesti ohjata toimijoiden, esimerkiksi johtajien ja osakkeenomistajien, välisiä liikesuhteita kirjaamalla ja

valvomalla tapahtumia. Luottamusta yhteiskunnallisten toimijoiden kesken ei yleensä myöskään pystytä selittämään taloudellisen näkökulman kautta (Seal & Vincent-Jones, 1997). Luottamuksen kasvava merkitys edustaa tietoisuutta yhteen liittyneistä ja toisistaan riippuvaisista yhteiskunnasta ja liiketoimintaympäristöstä, jota yhteisöllisyys muokkaa yhä enemmän ja merkittävästi (Tomkins, 2001).

Toinen tärkeä direktiivien tarkoitus on ollut tarve enemmän keskustelevalle lähestymistavalle liittyen vastuullisuuteen (Masiero ja muut, 2020). Sen perusajatuksena on, että raportointi ei itsestään riitä luomaan mielikuvaa vastuullisuudesta sidosryhmille vaan se tulisi ajatella laajempaan viestintä- ja vuoropuhelutoimena, jossa tarvitaan moniarvoisempaa ajatusta yritysten johtamisesta (Cooper & Owen, 2007).

Aureli ja muut osoittivat (2020), että EU:n direktiivi on pakottanut yritykset harkitsemaan tietojensa luotettavuutta johtuen siitä aiheutuvien seuraamusten ja sisäisten tarkastajien roolin vuoksi. Vaikka tämä saattaa parantaa sisäisiä menettelyjä tiedon luotettavuuden varmistamiseksi, se voi myös kohtuudella johtaa julkistetun tiedon vähenemiseen. Tästä johtuen yritys saattaa päättää poistaa vastuullisuusraportistaan tietoja, joita se on aikaisemmin julkistanut, mutta joita saatetaan pitää epäilyttävinä, vaikka nämä tiedot olisivatkin olennaisia sidosryhmille. La Torre ja muut (2020) väittävät, että EU-direktiivillä voidaan mahdollisesti lisätä läpinäkyvyyttä, mutta se ei kuitenkaan tuo esiin mitään uutta esimerkiksi yrityskäyttäytymisen säätelystä, ympäristönsuojelusta ja tai näihin kohdistuvien sääteleyden rikkomisesta.

Siirtyminen dialogisiin tilivelvollisuusjärjestelmiin perinteisistä kirjanpitojärjestelmistä vaatii muutoksia kirjanpitäjän ammatissa ja johdon asenteissa ei-perinteiseen kirjanpitoon. Yleisesti laskenta-asiantuntijoiden tietämys ei-taloudellisista asioista on alhainen ja riippuu kirjanpitäjän sosiaalisesta identiteetistä (Krasodomska ja muut, 2020). Tämän lisäksi se, että esimiesten aiemmat taidot ja kokemukset ovat välttämättömiä ei-

taloudellisen raportoinnin käytäntöjen parantamiseksi, parannukset ovat vain rajallisia ja johdon sitoutuminen EU-direktiivin käyttöön otossa on vähäistä (Doni ja muut, 2020).

EU-direktiiviä suunniteltaessa EU-komissio ymmärsi ei-taloudelliseen raportointiin liittyvän materiaalin olennaisuuden tärkeyden, jotta tietoylimäärä ja viherpesu voitaisiin välttää (Baumüller & Schaffhauserr-Linzatti, 2018). Materiaalien määrittäminen saattaa helpottaa sellaisen tiedon julkistamista, joka on sidosryhmille olennaista. Vaikka materiaalien määrittäminen onkin olennaista vastuullisuusraportoinnissa, ensimmäinen EU-direktiivi ei onnistu määrittelemään tai edes mainitse materiaalin määrittämistä. Se ainoastaan määrittelee tiedon, joka vastuullisuusraportissa tulee olla (La Torre ja muut, 2020). Baumüller ja Schaffhauser-Linzatti (2018) väittävätkin, että EU-direktiivi pyrkii linjaamaan yrityksen taloudellisen aseman sen sidosryhmien kanssa riippumatta heidän etujen välisestä kompromissista ja ristiriidoista. Heidän mukaansa EU-direktiivin perustana oleva olennaisuus on lähempänä IIRF:n olennaisuuskäsitettä, joka taas ennemminkin suosii rahoittajien etua.

EU on sittemmin ottanut huomioon direktiiviä tarkastaessaan moniarvoisemman olennaisuuden käsitteen. Tämän prosessin aikana Euroopan komissio on julkaissut uudet ei-sitovat ohjeet liittyen ei-taloudellisen raportin laatimiseen ja ilmastoon liittyvistä tiedoista (La Torre ja muut, 2020). Julkaisussa määritellään, että *”ilmastotietoa tulee julkaista, jos se on tarpeen yrityksen ulkoisten vaikutusten ymmärtämiseksi”*. Tämä näkökulma kiinnostaa yleensä eniten kansalaisia, kuluttajia, työntekijöitä, liikekumppaneita, yhteisöjä ja kansalaisyhteiskunnan organisaatioita (Euroopan Unioni 2, 2019, s. 4). Tällä ohjeella EU määrittää, että materiaalin julkaisu on monimutkainen käsite, jota ei voida katsoa vain yhdestä näkökulmasta (La Torre ja muut, 2020).

3.4.1 Direktiivi 2014/95/EU

Ensimmäinen EU-direktiivi vastuullisuusraportointiin liittyen oli muiden kuin taloudellisten tietojen raportointidirektiivi (direktiivi 2014/95/EU). Tämän vuoksi myös Suomen

kirjanpitolakiin tehtiin muutos, joka hyväksyttiin 29.12.2016 (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2016). Se otettiin käyttöön vuonna 2018 ja yritysten tuli raportoida direktiivin mukaisesti vastuullisuudestaan tilivuodesta 2017 lähtien. Sitä sovelletaan tälläkin hetkellä suuriin yleisen edun kannalta merkittäviin yhteisöihin, jotka ovat suuren konsernin emoyrityksiä ja joiden yhteenlaskettu työntekijämäärä on keskimäärin yli 500. Tytäryhtiöiden ei tarvitse raportoida vastuullisuudestaan, jos niiden emoyritys on laatinut vastuullisuusraportin koskien koko konsernia (Euroopan Unioni, 2014). Lisäksi yhtiön liikevaihdon tuli olla yli 40 miljoonaa tai taseen 20 miljoonaa.

EU-direktiivi velvoittaa yritykset raportoimaan toiminnoistaan, jotka koskevat ympäristöä, työntekijöitä, sosiaalisia asioita, ihmisoikeuksia sekä korruption ja lahjonnan torjuntaa. Lisäksi yritysten tulee kuvata lyhyesti liiketoimintamallinsa ja kertoa toimintaansa liittyvistä riskeistä ja niiden hallinnasta. Tässä direktiivissä ei kerrota yksityiskohtaisesti, mitä eri alueisiin liittyviä tietoja tulee vastuullisuusraporttiin sisällyttää eikä kerrota, mitä standardia yritysten tulisi noudattaa vastuullisuusraportin laatimisessa (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2016).

Vastuullisuusraportti voi olla sisällytettyinä toimintakertomukseen tai se voidaan antaa erillisenä kansainväliseen raportointikehykseen perustuvana raporttina. Erillinen raportti edellyttää, että lain vaatimat edellytykset täyttyvät. Se on julkaistava toimintakertomuksen yhteydessä tai yrityksen verkkosivuilla kuuden kuukauden kuluessa tilipäätöspäivästä. Toimintakertomukseen tulee sisällyttää maininta vastuullisuusraportista, jos se on julkaistu toimintakertomuksesta erillisenä. Lisäksi yli 250 työntekijän listayhtiöiden tulee kertoa hallinto- ja ohjausjärjestelmäänsä koskeva selvitys yhtiön monimuotoisuuspolitiikasta, sen täytäntöönpanosta ja tuloksista (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2016). Direktiivi ei vaadi vastuullisuusraportoinnin varmentamista.

Tätä direktiiviä on täydennetty kesäkuussa 2017 ja kesäkuussa 2019. Vuonna 2017 julkaistiin ohjeistus, joka oli tehty ympäristöön liittyvien ja sosiaalisten asioiden julkaisemisen avuksi. Tämä ohjeistus ei ole pakottava ja yritykset voivat edelleen käyttää

kansainvälisiä ohjeistuksia vastuullisuusraporteissaan. Vuonna 2019 julkaistiin ilmastoon liittyvien tietojen raportointia koskeva täydennysosa, joka on lisäohjeistus jo olemassa oleviin ei-taloudellista raportointia koskeviin ohjeisiin (Euroopan Unioni, 2021a).

3.4.2 Yritysvastuun raportointidirektiivi CSRD

Huhtikuussa 2021 EU antoi ehdotuksen yritysvastuun raportointidirektiivistä (CSRD, Corporate Social Reporting Directive), jonka myötä raportointivaatimukset tulevat laajentumaan EU:n alueella. Sen myötä raportointivelvollisuus laajentuu koskemaan kaikkia julkisesti listattuja yrityksiä lukuun ottamatta mikroyrityksiä. Muutoksen myötä vastuullisuusraportit tulee olla tarkastettuja ja varmennettuja. Uudessa direktiivissä on myös yksityiskohtaisempaa tietoa ja vaatimus raportoida EU:n määrittelemien raportointistandardien mukaisesti. Tämän lisäksi voimaan tulee vaatimus julkaista vastuullisuusraportti digitaalisessa muodossa niin, että se on mahdollista lukea koneellisesti ja syöttää se pääomamarkkinaliiton toimintasuunnitelmassa kaavailtuun eurooppalaiseen yhtenäiseen tukiasemaan (Euroopan Unioni, 2021a).

Standardia luotaessa on järjestetty sidosryhmien kuulemisia. Kuulemisia on järjestetty avoimina verkkokuulemisina, kohdennettuina verkkokuulemisina ja kohdennettuina yrityskuulemisina. Lisäksi on järjestetty avoimia työpajoja koskien olennaisuuden käsitettä, kestävyuden varmentamista sekä erillisiä kuulemiskokouksia yritysten, kansalaisjärjestöjen ja ammattiliittojen kanssa vuosina 2019–2020 (Euroopan Unioni 4, s. 8-9).

Vaikka vastuullisuusraporttien laatijat kannattivat laajemman harkintavallan käyttämistä koskien laatimisvaatimuksia mahdollisten korkeiden kustannusten vuoksi, vastuullisuusraporttien tarkastajat olivat tiukkojen standardien kannalla. Heistä jopa 80 %:a kannatti standardien käyttöä ja painottivat, että mikäli EU laatii omia standardeja, niiden tulisi perustua kansainvälisesti käytössä oleviin raportointistandardeihin ja olla niiden kanssa myös yhdenmukaisia (Euroopan Unioni, 2021b, s. 9).

Vaikutusten arvioinnin aikana sidosryhmiltä kysyttiin tarkastukseen liittyen, pitäisikö vastuullisuusraportit varmentaa ja millä tasolla ne tulisi varmentaa. Kyselyn tuloksena paras vaihtoehto olisi, että kaikkien soveltamisalaan kuuluvien yritysten tulisi pyrkiä rajoitettuun varmuuteen raportoitujen kestävyystietojen osalta sekä huolehtia, että yrityksessä voitaisiin siirtyä kohti kohtuullista varmuutta koskevan vaatimuksen noudattamista myöhemmin (Euroopan Unioni, 2021b, s. 11).

Ehdotuksessa ehdotettiin, että varmentaja voisi olla muukin henkilö kuin lakisääteinen tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö. Näin voidaan mahdollistaa laajemmat mahdollisuudet valita varmentaja (Euroopan Unioni, 2021b, s. 11). Ehdotuksen 1 artiklan 8 kohdan mukaan muutetaan tilinpäätösdirektiivin 30 artiklaa niin, että siihen lisätään edellytys siitä, että jos varmentaja on jokin muu kuin lakisääteinen tilintarkastaja, lausunto tulee julkistaa yhdessä tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen kanssa (Euroopan Unioni, 2021b, s. 16).

Ehdotuksessa muutettaisiin myös tilinpäätösdirektiivin 34 artiklaa varmennuksen osalta. Tilintarkastajan tulee suorittaa yrityksen kestävyysraportointiin kohdistuva rajoitetun varmuuden antava toimeksianto. Lisäksi tulee tarkastaa, että kestävyysraportointi vastaa vaadittuja standardeja. Tässä artiklassa mahdollistettaisiin myös se, että varmentajan ei tarvitse olla tilintarkastaja vaan se voisi olla myös mikä tahansa riippumaton varmennuspalvelujen tarjoaja, jonka tulee kuitenkin olla akkreditoitu Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 765/2008 mukaisesti. Jäsenvaltioiden tulee varmistaa, että sekä tilintarkastajilla ja ei-tilintarkastajilla on yhdenmukaiset vaatimukset varmennuksen antamisesta (Euroopan Unioni, 2021b, s. 16). Lisäksi tilinpäätösdirektiivi 34 artiklan 1 kohtaa muutetaan niin, että varmentajan on lausuttava, mikäli olennaisia virheitä on löytenyt vastuullisuusraportin varmennuksesta (Euroopan Unioni, 2021b, s. 17). Vastuullisuusraportti tulisi ehdotuksen mukaan tarkistaa ja varmentaa saman aikaisesti lakisääteisen tilintarkastuksen kanssa (Euroopan Unioni, 2021b, s. 18).

Muutoksia tehtäisiin tilintarkastusdirektiiviin niin, että varmennuslausuntojen antajalta edellytetään jatkossa jatkuvaa ammatillista koulutusta, jotta voidaan varmistua siitä, että varmennuslausuntojen antajilla on riittävät teoreettiset taidot varmentamiseen liittyvistä aiheista sekä kyky soveltaa niitä käytännössä. Lisäksi jäsenvaltiot saisivat halutesaan vaatia varmentajilta kelpoisuuskokeen suorittamista. Jo hyväksytyjen tilintarkastajien olisi hankittava tarvittava tietämys vastuullisuusraportoinnista ja niiden varmentamisesta. Varmentajien olisi myös varattava riittävästi aikaa ja resursseja vastuullisuusraporttien varmentamiseen. Lisäksi veloitetut maksut tulisi raportoida (Euroopan Unioni 4, s. 18-19).

Ehdotuksen mukaan tilintarkastusdirektiiviin lisättäisiin kohta, jonka mukaan varmentajan tulisi laatia kertomus varmennusstandardien mukaisesti, jossa varmennuksen tulokset kerrotaan. Varmennuksen päivä ja ajanjakso, jonka tarkastus kattaa, tulisi mainita kertomuksessa. Varmennuslausuntoon tulisi lisäksi sisällyttää vastuullisuusraportin laadinnassa ja varmennuslausunnossa käytetty standardi (Euroopan Unioni, 2021b, s. 20).

Vastuullisuusraportoinnin varmentamiseen sovellettaisiin ehdotuksen mukaan lakisääteisten tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen nimittämisen ja erottamisen osalta lakisääteisen tilintarkastuksen säännöksiä. Tämä koskee myös tutkinta- ja seuraamusjärjestelmää. Lakisääteisten tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen tulisi lisäksi ehdotuksen mukaan ilmoittaa vuosittain viranomaisille, mitkä tulot ovat tulleet kestävyysraportoinnin varmentamisesta. Tämä direktiivi tulisi voimaan 1. tammikuuta 2023 alkavana tililikautena tai kalenterivuonna 2023 alkavana tilikautena. EU:n jäsenvaltioiden on sen vuoksi muutettava lainsäädäntöään viimeistään 1. joulukuuta 2022 (Euroopan Unioni 4, s. 20-21).

3.4.3 Suomen Tilintarkastajat ry:n lausunto CSRD-direktiivistä

Suomen tilintarkastajat ry:ltä pyydettiin lausuntoa komission ehdotuksesta yritysten vastuullisuusraportoinnista. Se on annettu toukokuussa 2021 työ- ja elinkeinoministeriölle. Lausunnossaan Suomen Tilintarkastajat ry (ST) kannattaa pääosin direktiiviehdotusta. Suomen tilintarkastajat ry katsoo, että CSRD- direktiivin myötä vastuullisuusraporteille luodaan vakiintunut asema yrityksen toiminnassa (Suomen tilintarkastajat ry, 2021b, s. 1).

Suomen tilintarkastajat ry on maininnut lausunnossaan, että kun vastuullisuusraportti julkaistaan digitaalisessa muodossa, se on yhden mukainen tilinpäätösten kanssa ja sen myötä vastuullisuusraportointi olisi johdonmukaisempaa ja vertailukelpoisempaa. Lisäksi he pitävät varmennuslausunnon antamista perusteltuna, jotta sidosryhmien luottamus yrityksiä kohtaan kasvaa. He pitävät tärkeänä EU:n omien vastuullisuusstandardien luomista, koska se edelleen lisää vertailukelpoisuutta ja avoimuutta. Suomen tilintarkastajat ry huomauttaa kuitenkin, että kestävään kehitykseen liittyvien tunnuslukujen määrä ei saa kohota liian korkeaksi varsinkin, kun yrityksillä tulee olemaan varsin lyhyt aika tuottaa vastuullisuusraporttinsa uusien standardien mukaisesti (Suomen tilintarkastajat ry, 2021b, s. 1-2).

Varmentajan tulisi Suomen tilintarkastajat ry:n mukaan olla yritykseen valittu tilintarkastaja eivätkä he usko, että riippumattomat varmennuspalvelujen tarjoajat pystyvät varmentamaan vastuullisuusraportit yhtä ammattimaisesti kuin tilintarkastaja. Tilintarkastaja tuntee tarkastettavan yrityksen ja hänellä on tarkastamiseen vaaditut työkalut ja prosessit hallussaan. Varmennuslausunnon tulisi heidän mukaansa sisällyttää vastuullisuusraportin ajanjakso, kestävä kehityksen raportointikehys ja käytetyt standardit, varmennuksen laajuus ja sovelletut varmennusstandardit. Suomen tilintarkastajat ry haluaa korostaa, että muiden kuin tilintarkastajien salliminen vastuullisuusraporttien varmentajiksi, johtaa tarkastusvastuun rajoittamiseen liittyviin kysymyksiin sekä rajoitusten lisäämistä tilintarkastuskertomukseen. Tilintarkastajilla on jo valmiiksi kokemusta vaaditusta sähköisestä julkaisemisesta ja sähköisten tilinpäätösten tarkastamisesta. Koska

vaatimukset tarkastamiselle ovat varsin korkeat, vain tilintarkastajan antama varmen-
nuslausunto olisi heidän mielestään tarpeeksi korkeatasoinen luomaan luottamusta
(Suomen tilintarkastajat ry, 2021b, s. 3-4).

Vastuullisuusraportin laatimisvelvollisuutta ollaan direktiivin myötä laajentamassa.
Suomen tilintarkastajat ry (2021b, s. 5) on lausunnossaa ilmaissut, että laajentaminen on
perusteltua, mutta huomauttaa, että yrityksiä, jotka eivät täytä suuryrityksen
määritelmää, poisjättäminen velvoitteesta on ristiriidassa sen kanssa, että EU:n
parlamentti on kehottanut integroimaan kaikki korkean riskin alojen yritykset. Näin ollen
vastuullisuuteen liittyviä tietoja ei olisi tarjolla keskisuurista yrityksistä, joilla saattaa
kuitenkin olla suuret todelliset, ja mahdollisesti myös kielteiset, vaikutukset. Toisaalta
pienemmät yritykset saattavat jäädä vaille sijoittajien varoja ja siten se heikentäisi
kilpailua. Listaamattomien yritysten vastuullisuusraportointia varten ollaan
kehittämässä raportointistandardeja, mutta Suomen tilintarkastajat ry (2021b, s. 5)
huomauttaa, että vastuullisuusraportointi ei saisi kasvattaa pk-yritysten kuluja tai
hallinnollista taakkaa.

Suomen tilintarkastajat ry haluaa olla johtamassa vastuullisuusvarmentamisen
kehittämistä ja onkin valmistellut vastuullisuusvarmennussuositusta, joka julkaistiin
30.9.2021. Tässä ohjeistuksessa on käytetty pohjana ISAE 3000 varmennusstandardia
(Suomen tilintarkastajat ry, 2021a, s. 3). Tätä vastuullisuusvarmennussuositusta tullaan
päivittämään vastaamaan direktiivin vaatimuksia, kun direktiivi on julkaistu. Viimeistään
kolmen vuoden kuluttua direktiivin käyttöönotosta komission on raportoitava Euroopan
parlamentille ja neuvostolle varmuusvaatimusten täytäntöönpanosta. Tässä vaiheessa
direktiiviin voidaan liittää tarvittaessa ehdotuksia tiukennuksista. Suomen
tilintarkastajat ry (2021a, s. 6) katsoo tämän ehdotuksen perustelluksi.

Varmentajan osaaminen ja koulutus tulee olla varmistettu, jotta varmentaja voidaan
katsoa päteväksi. Suomen tilintarkastajat ry on jo vuosien ajan kouluttanut varmentajia
ja tällä tavoin varmistanut, että tilintarkastajilla on tarvittava asiantuntemus

tarkastamisesta. He ovat sitouttaneet tilintarkastajia jatkuvaan oppimiseen ja valmentautumiseen. Näin tultaisiin heidän lausuntonsa mukaan toimimaan myös vastuullisuusraporttien varmennukseen liittyvän kouluttautumisen suhteen. He huomauttavat, että myös hallintoelinten tulisi kouluttautua vastuullisuuteen liittyen ja varmistaa oma osaamisensa sillä saralla (Suomen tilintarkastajat ry, 2021b, s. 7).

Pelkkä vastuullisuusraportin laatiminen ja julkaiseminen ei kuitenkaan välttämättä luo riittävää tai luotettavaa kuvaa yrityksen vastuullisuudesta. Tästä johtuen yritykset ovat alkaneet pyytämään vastuullisuusraporttiensa varmentamista ulkopuolisilta varmentajilta. Seuraavassa luvussa käsitellään varmennuslausuntojen merkitystä niin yrityksen johdolle kuin ulkopuolisille lukijoille.

4 Vastuullisuusraportoinnin varmennuslausunto

Tämän luvun tarkoitus on syventää ymmärrystä vastuullisuusraportin varmennuslausunnon tarpeellisuudesta. Kuten vastuullisuusraportista, myös vastuullisuusraportin varmennuslausunnosta ovat kiinnostuneet niin ulkoiset kuin sisäiset sidosryhmät. Kuten jo aikaisemmin on tullut tässä tutkielmassa esille, yhä useammat yritykset pitävät vastuullisuusraportin laatimista ja myös sen julkaisemista tärkeänä osana yrityksen raportointia. Toimialat, jotka tyypillisimmin laativat ympäristövastuuraportteja, ovat yritykset, jotka toimivat herkillä teollisuuden aloilla, kuten kaivos- (Deegan ja muut, 2006a), öljy-, elektroniikka- ja tuotantoteollisuuden aloilla (Mock ja muut 2009). Ympäristövastuuraportin laajentuminen vastuullisuusraportiksi, joka sisältää taloudellisen ja sosiaalisen vastuun ympäristövastuun lisäksi, on lisännyt myös tarvetta vastuullisuusraporttien varmentamiselle (O'Dwyer & Owen, 2005). Viimeisenä tässä luvussa tarkastellaan tilintarkastajien ja ei-tilintarkastajien eroja varmennustoimeksiannoissa.

Varmennuslausuntojen tarpeen vuoksi syntyi myös tarve erilaisille vaikuttavien tahojen ohjeistuksille. Tällaisia ohjeistuksia ovat AccountAbility vuodesta 1999, FEE eli Fédération des Experts Comptables vuodesta 2002 ja Global Reporting Initiative, GRI. Fédération de Experts Comptables on vuodesta 2016 lähtien ollut Accountance Europe (O'Dwyer & Owen, 2005). Näihin ohjeistuksiin perehdyttiin tarkemmin kolmannessa luvussa. Kuitenkin näiden ohjeistusten jälkeenkin sidosryhmät edelleen epäilevät vastuullisuusraporttien varmentamisesta puuttuvan uskottavuutta ja samaan aikaan varmentamista rajoittaa johdon ylivoimainen vaikutus vastuullisuusraporttien laatimisprosessiin, mikä taas vähentää vastuullisuutta ja avoimuutta sidosryhmille (Adams & Evans, 2004; Gray, 2001; Owen ja muut, 2000).

Tällaiset huolenaiheet ovat johtaneet siihen, että vaatimuksia tiukoista riippumattomista varmennusprosesseista on alettu soveltaa, jotta sidosryhmät saisivat paremman varmuuden vastuullisuusraporttien uskottavuudesta ja täydellisyydestä (O'Dwyer & Owen, 2005). Ensimmäisen aallon vastuullisuusraportteja vuosilta 1997–1998 on kritisoitu vahvasti. Näistä löydettiin suuria epäjohtonmukaisuuksia koskien käsiteltyä aihetta,

varmuuden laajuutta, tavoitteita ja käytettyjä kriteerejä, varmuuden tasoa, käytettyjä varmennusmenettelyjä ja tarjottujen varmennuslausuntojen sanamuotoa (Ball ja muut, 2000; Kamp-Roelands, 2002). Ball ja muut (2000) kyseenalaistivat varmentajan riippumattomuuden ja tarkastajan työhön liittyvän tiukkuuden. Todisteet johdon vaikuttamisesta varmennusprosessiin verrattuna kestävän kehityksen suorituskyvyn tarkastamiseen vastuullisuusraporttien tarkastus oli enemminkin osoitus johtajuudesta sen sijaan, että se edustaisi yrityksen sitoutumista ulkoiseen avoimuuteen ja vastuullisuuteen.

Adamsin ja Evansin (2004) tutkimuksen mukaan vastuullisuusraporteista puuttui keskeisiä ominaisuuksia, jotka olivat tärkeitä varmennusprosessissa. He huomauttavat tutkimuksessaan muun muassa sidosryhmien osallistumisen puutetta varmennusprosessihin ja johdon asettamista rajoituksista varmennukseen. Myös varmennuslausuntojen antajia kritisoidaan siitä, että he eivät olleet ottaneet huomioon raportoinnin täydellisyyttä eikä heidän kyvykkyydestään antaa varmennuslausuntoja voitu olla vakuuttuneita (Adams & Evans, 2004).

Jotta sidosryhmät voisivat luottaa varmennusprosessiin, varmennuslausunnon pitäisi valistaa, tiedottaa ja mahdollistaa kritiikki sekä olennainen muutos. Aiemmat tutkimukset viittaavat siihen, että varmennuskäytännöt on luotu saattamaan prosessi loppuun (Power, 1997, s. 124), jolloin ne eivät tarjoa tarkoituksen mukaista vuoropuhelua organisaatioiden ja niiden sidosryhmien välille. Mikäli näin olisi, varmennuskäytännöt eivät antaisi sidosryhmille valtaa (Ball ja muut 2000) ja tällöin varmennuslausuntojen tehtävänä olisi lähinnä toimia laatu- tai uskottavuusmerkintöinä, joihin sidosryhmien tulisi epäilyksittä luottaa (Day & Klein, 1987, s. 244).

Vastuullisuusraportin varmennuslausunto on ennen kaikkea elintärkeä mekanismi, jonka avulla vastuullisuusraporttiin kohdistuva luottamus ja eheys varmistetaan. Vastuullisuusraporttien varmentajan ammatti on myös vahvasti kehittyvä ammattiala. Tällä hetkellä ei ole lakisäätteisiä ohjeita, jotka määrittelisivät vastuullisuusraporttien sisällön tai

pakottaisi vastuullisuusraporttien sisällön tarkistamiseen. Kuitenkin tilintarkastajat ovat velvoitettuja seuraamaan ISAE 3000 standardia (International Standard on Assurance Engagements) tarkastaessaan vastuullisuusraportteja. Varmennuslausunnon pyytämistä voidaankin pitää erityisen tärkeänä ottaen huomioon vastuullisuusraporttien vapaaehtoisuus ja säätelemätön luonne, jonka ansiosta yritykset voivat ajaa omia etujaan kommunikoidessaan toimistaan sidosryhmille (Jones & Solomon, 2010). Jonesin ja Salomonin (2010) tekemään tutkimuksen mukaan, jossa tutkimuskohteena oli 20 Iso-Britanialaista yhtiötä, vastuullisuusraportoinin varmentamisesta puolet olivat sitä mieltä, että vastuullisuusraportoinnin varmennuslausunto loi sidosryhmille uskottavuutta ja luottamusta, mutta puolet olivat sitä mieltä, että varmentaminen ei olisi lainkaan tarpeellista ja että sisäinen varmentaminen olisi riittävää. Sisäisen varmentamisen uskottiin riittävän, sillä johtajat pitivät varmentamista ennen kaikkea johdon työkaluna, joka on tehokas lähinnä sisäiseen valvontaan liittyen. Näissä tapauksissa varmentamista ei hyödynnetä yrityksen ja sidosryhmien välisessä vuoropuhelussa.

Jonesin ja Salomonin (2010) väite, että johto pääsee kontrolloimaan liikaa vastuullisuusraportteja, saattaa pitää paikkansa. Johdolla on yleisesti päärooli raporttien luonnissa. He asettavat yrityksen päämäärän, keräävät ja käsittelevät vastuullisuuteen liittyviä tietoja sekä laativat vastuullisuusraportit. Vasta tämän jälkeen on varmentajan vuoro astua kuvaan. Toisaalta samat johdon henkilöt ovat ne, jotka päättävät, millä tasolla varmennus tulee tehdä sekä maksavat varmentajan palkkion (Jones & Solomon, 2010). Tästä johtuen myös varmennuslausuntojen tarkoitus saattaa ajoittain jäädä erittäin epäselväksi (Deegan ja muut, 2006a).

Vastuullisuusraporttien varmennuslausunnon pyytämisestä voi myös olla etuja yritykselle. Palaute, jota varmennuksen aikana yritykselle annetaan, voi jatkossa toimia myös eräänlaisena ohjenuorana vastuullisuusraportin kehittämiseksi, jotta se jatkossa paremmin vastaisi sidosryhmien tarpeita. Tämä vaatii sen, että yrityksessä on sidosryhmät kattavat prosessit ja mekanismit. Mikäli varmennusprosessiin saadaan mukaan myös

sidosryhmät, syntyy sidosryhmien ja yrityksen välille läheisemmät ja luottavaisemmat suhteet (Jones & Solomon, 2010).

4.1 Varmennuslausunnon merkitys johdon näkökulmasta

Vastuullisuusraporttien varmennuslausuntojen pyytäminen ei ainoastaan tuo luottamusta sidosryhmille. Se voi tuoda sitä myös johdolle. Kun vastuullisuusraportti on varmennettu ulkopuolisen tahon toimesta, on todennäköisempää, että siinä olevaa tietoa tullaan tulevaisuudessa käyttämään päätöksen teon tukena (Marx & Van Dyk, 2011; GRI, 2013b; Reimsbach ja muut 2016). Itsenäinen varmennustaho myös viestittää johdon sitoutumista vastuullisuuteen ja kestävään kehitykseen, koska varmennusprosessi altistaa yrityksen johtamisjärjestelmät tarkemmalle valvonnalle (KPMG, 2017). Mitä korkeampi on ulkoa päin yritykseen tuleva painostus vastuullisuusraportoinnista, sitä suurempi tarve johdolla on tuottaa luotettavaa tietoa vastuullisuusraporteissaan. Tästä syystä on myös tarpeen arvioida, missä määrin korkeampi sidosryhmien sitoutuminen luo painetta yritykselle pyytää varmennuslausuntoja raporteistaan (Simoni ja muut, 2020).

Signalointiteorian mukaan vastuullisuusraportointi tehdään yritysten toimesta vapaaehtoisesti, jotta voitaisiin näyttää, kuinka yrityksen arvot, tavoitteet ja tulokset käsittelevät erilaisia sosiaalisia, ympäristöllisiä ja eettisiä kysymyksiä. Tämän logiikan mukaisesti yritykset, joilla on hyvät taloudelliset, sosiaaliset ja ympäristölliset tulokset, ovat myös motivoituneita paljastamaan suorituskykynsä vastuullisuudessa, jotta välttäisivät haitallisen valinnan ongelmat (Clarkson ja muut 2011). Yritykset, joiden ympäristötehokkuus on paremmalla tasolla, antavat enemmän tietoa kasvihuonepäästöistä kuin yritykset, joilla on matalampi ympäristötehokkuus.

Signalointiteorian mukaan yritysten, joilla on paremmat kestävä kehityksen tunnusluvut, tulisi myös viestittää tuloksistaan ja vaikutuksistaan sidosryhmille enemmän. Näiden yritysten tulisi olla kiinnostuneita myös hakemaan varmennuslausuntoa vastuullisuusraportilleen. Yrityksillä, joiden ympäristötehokkuus on matala, on taipumusta paljastaa

tuloksia vain osittain, ohittaa ne tai jopa esittää vääriä tietoja (Borghei ja muut, 2016). Signaalointiteoria väittää myös, että yritykset, jotka ovat edelläkävijöitä vastuullisuusraportoinnissa, palkkaavat vapaaehtoisesti ulkopuolisen varmennusasiantuntijan kertomaan ylivoimaisesta vastuullisuudesta, jota yrityksessä harjoitetaan. Tämä johtuu siitä, että odotetut hyödyt varmennuslausunnosta ovat suuremmat kuin varmennuksen kustannukset (Braam & Peeters, 2018).

Wang ja muut (2019) tarkastelivat eri hallintomekanismien merkitystä integroitujen vastuullisuusraporttien laadun vaihteluiden selittämisessä. Yritykset, joilla on paremmat hallinto- ja ohjausjärjestelmät pyytävät todennäköisemmin ulkopuolista varmennuslausuntoa vastuullisuusraportilleen antaakseen sidosryhmilleen luotettavamman kuvan yrityksen arvoista sekä hallinnointi- ja johtamiskäytännöistä. Tällä tavoin vastuullisuusraportin varmennus olisi mekanismi, joka parantaa johdon luotettavuutta osakkeenomistajien ja muiden sidosryhmien silmissä. Tällä perusteella yrityksillä, joilla on korkealaatuiset hallinto- ja ohjausjärjestelmät, tulisi olla kannustin ottaa käyttöön ulkoinen varmentaminen vastuullisuusraporteilleen.

4.2 Legitimiteettiteoria vastuullisuusraportoinnin näkökulmasta

Yrityksen kiinnostuksella tiedottaa kestävän kehityksen toiminnastaan kuluttajille ja muille sidosryhmille on vaikutuksia myös legitimiuden saavuttamiseen. Legitiimiydellä tarkoitetaan, että yritykset käyttävät vastuullisuusraportteja vaikuttaakseen siihen, miten sidosryhmät näkevät yrityksen imagon, suorituskyvyn ja sen toiminnan vaikutukset yhteiskuntaan (Deegan ja muut, 2002). Legitimiteettiteorian mukaan yritykset tekevät vastuullisuusraportteja vähentääkseen ulkoisia kustannuksia tai sisäisten ja ulkoisten sidosryhmien tai sääntelyviranomaisten aiheuttamia paineita (Adams, 2002; Tate ja muut, 2010).

Legitimiteetistä johtuen johdon näkökulmasta vastuullisuusraportointia tehdään usein strategisista syistä (Simoni ja muut, 2020). Tarkoituksena on täyttää odotukset, joita

yrittäjien kohdistuu yhteiskunnan toimesta. Nämä odotukset voivat muuttua, mikäli yhteiskunnan vaatimukset muuttuvat. Legitimointistrategia laaditaan kuitenkin yleensä asianomaisten johtajien käsityksen perusteella ja eri johtajilla on todennäköisesti erilaiset käsitykset yhteiskunnan odotuksista ja siitä millaisena yhteiskunta yrityksen näkee (Deegan ja muut, 2002).

Legitimiteettiteorian mukaan yritykset, jotka ovat alttiita joko ulkoiselle tai sisäiselle paineelle huonon vastuullisuuden vuoksi, saattavat myös käyttää ulkopuolista varmentajaa vastuullisuusraportin varmentamiseen (Braam & Peeters, 2018). Tällaisissa tapauksissa yritysten tarkoitus on siis kääntää huomio pois negatiiviseen vastuullisuuteen vaikuttavista asioista ja vähentää legitimiteettiriskiä, lisätä sidosryhmien luottamusta ja estää interventioita (Unerman, 2008; O'Dwyer & Owen, 2005; Pagero & Kolk, 2012).

Simoni ja muut (2020) tekivät tutkimuksen, jossa tutkittiin eurooppalaisia yrityksiä. He käyttivät tutkimusmenetelmänään regressio-, logit- ja probit-analyysia vertaillen yritysten vastuullisuusraportteja. Tämän tutkimuksen mukaan vain 45 % vastuullisuusraporteista oli ulkopuolisen varmentajan varmentamia. 50 % vastuullisuusraporteista oli laadittu noudattaen GRI:n periaatteita. Suunta on kuitenkin ollut nouseva verrattuna aikaisempiin vuosiin (Simoni ja muut, 2020).

Tutkimuksen mukaan muuttajat, jotka liittyvät sidosryhmien sitouttamiseen, liiketoiminnan toimialaan teollisuudessa, GRI-standardeihin tai yrityksen kokoon korreloivat positiivisesti vastuullisuusraportteihin. Kansallinen kulttuuri, jossa on heikko kansallinen kulttuuri koskien vastuullisuusraportteja, näytti tutkimuksen mukaan korreloivan negatiivisesti. Näissä maissa toimivien yritysten vastuullisuusraportteja varmennettiin myös todennäköisimmin ja varmennuslausuntoa käytettiin kasvattamaan legitimiteettiä. Samaan joukkoon voidaan katsoa kuuluvaksi ne yritykset, jotka olivat menettäneet sidosryhmien luottamuksen. He käyttivät varmennuslausunnon hankkimista kasvattaakseen uudelleen luottamusta. Lisäksi yritykset, joilla oli tarve kasvattaa uskottavuutta sidosryhmien silmissä, hankkivat varmennuslausunnon

todennäköisemmin. Yritykset, joilla oli korkeampi hallinnon laatu, käyttivät varmennuslausuntoa välttääkseen virastoihin liittyviä ongelmia ja parantaakseen johdon vastuullisuutta osakkeenomistajia kohtaan (Simoni ja muut, 2020).

Simonin ja muiden (2020) tutkimuksen yllättävä johtopäätös kuitenkin oli, että yrityksen ympäristöllisellä vaikutuksella ja päätöksellä varmennuslausunnon hankkimisesta ei näyttänyt olevan yhteyttä. Tämä voi viitata siihen, että yritykset eivät pidä ulkopuolista varmentamista keinona yritykseen liitettävien ympäristöriskien havaintojen vähentämisessä (Simoni ja muut 2020).

4.3 Vastuullisuusraportin varmentajat

Vastuullisuusraportteja voivat nykypäivänä varmentaa sekä tilintarkastajat että ei-tilintarkastajat, jotka samalla edistävät omaa näkökulmaansa vastuullisuusraporttien varmennuksesta heikentäen kilpailijoidensa instituutionaalisia pyrkimyksiä (Farooq & Villiers, 2019). Myös varmennuksen toimeksiantajilla on erilaisia tavoitteita varmennuksen suhteen (Deegan ja muut, 2006b). Varmentajat käyttävät pääsääntöisesti kahta standardia varmennuksissaan. Tilintarkastajat käyttävät pääsääntöisesti ISAE3000 standardia ja ei-tilintarkastaja käyttävät pääsääntöisesti AA1000AS standardia (Farooq & Villiers, 2019). Myös näiden kahden yhdistelmää käytetään yleisesti varmentamiseen (O'Dwyer & Owen, 2007).

ISAE3000 standardi on yleisesti tilintarkastajien käytössä oleva standardi, jota he soveltavat myös taloudellisten raporttien tarkastamiseen (Deegan ja muut, 2006b). ISAE3000 standardia ei ole kuitenkaan kehitetty vastuullisuusraporttien varmentamiseen, vaikka se antaakin laajan valikoiman ohjeita (CorporateRegister.com, 2008), perustuu se suurelta osin perinteisistä tilintarkastuksista johdettuihin käsitteisiin (O'Dwyer ja muut, 2011). AA1000AS on suunniteltu nimenomaisesti vastuullisuusraporttien varmentamista varten (Manetti & Becatti, 2009; O'Dwyer & Owen, 2007; Pagero & Kolk, 2012).

Varmentajalla tulisi olla tietämystä varmentamisesta, organisaatioista ja vastuullisuudesta (Adams & Evans, 2004). Tilintarkastajia pidetään yleisesti pätevämpinä varmentajina (Gillet, 2012). Toisaalta jotkut väittävät, että kirjanpitäjien yllä pitämä kuva tilintarkastuksen kurinalaisuudesta on myytti (Boiral & Genron, 2011). Kriitikot väittävätkin, että tilintarkastusmenetelmä on perinteisesti kvantifioitavissa olevan tiedon varmentamista (Gendreon ja muut, 2007) ja ei siksi sovellu kvalitatiiviseen vastuullisuusraporttien tarkastamiseen (Pagero & Kolk, 2012). Useasti syy valita tilintarkastaja varmentamaan myös vastuullisuusraportti on se, että tilintarkastaja varmentaa myös yrityksen taloudellisen raportin (Gillet, 2012). Koska tilintarkastaja on jo varmentanut taloudellisen raportin, on hänellä vahva ymmärrys yrityksestä ja on sen vuoksi paremmassa asemassa varmentamaan vastuullisuusraporttia (Farooq & Villiers, 2019).

Yritysjohtajat taas haluavat pitkäaikaisen suhteen vastuullisuusraportin varmentajan kanssa, jotta varmentajalla on parempi ymmärrys yrityksen toiminnoista pitkällä aikavälillä (Park & Brorson, 2005). Gilleten (2012) mukaan yritysjohtajat herättivät myös kysymyksiä varmentajien tietämyksestä koskien liiketoimitaa ja vastuullisuuteen liittyviä raportointijärjestelmiä. Jonesin ja Salomonin (2010) haastattelemat yritysjohtajat sen sijaan pitivät vastuullisuusraportin varmentamista luonnollisena jatkumona taloudellisen raportin varmentamiselle. Tilintarkastajien tekemää vastuullisuusraportoinnin varmentamista puoltaa myös Hugginsin ja muiden (2011) tutkimus, jonka mukaan yritysjohtajat katsoivat, että yhden varmennustoimittajan tekemä varmentaminen on tehokkaampaa kustannusten ja ajan käytön kannalta. Koska yritykset siirtyvät kohti integroitua raportointikäytäntöä, tulevat yritykset todennäköisesti palkkaamaan vain yhden varmentajan (Simnett, 2012). Tilintarkastajien kykyä arvioida vastuullisuutta paremmin kuin ei-tilintarkastajien on myös kyseenalaistettu monissa tutkimuksissa (Dymay ja muut 2017; Gray, 2000; McNally ja muut, 2017; Wallage, 2000).

Edgley ja muiden (2010) mukaan tilintarkastajat keskittyivät raportoinnin järjestelmien arviointiin siitä, tukevatko ne luotettavaa kestävä kehityksen raportointia. Ei-tilintarkastajat taas painottivat sidosryhmien osallitumismekanismien arvioimista ja heille on tärkeää, että yritykset ovat vastuullisia sidosryhmiä, yhteiskunnan parantamista ja vastuullisuuden edistämistä kohtaan (O'Dwyer B., 2011).

Farooqin (2019) tutkimuksessa tuli ilmi, kuten jo aiemmin todettiin, että tilintarkastajat käyttävät ISAE3000 standardia, koska he ovat tottuneet käyttämään sitä taloudellisten raporttien tarkastuksissaan ja standardi on heille tuttu. Lisäksi heidän tulee suorittaa tarkastus hyväksytyjen standardien mukaisesti. He ovat myös luoneet järjestelmän, joka ohjeistaa standardin käyttöä kestävyysraportin tarkastamisessa, vaikka se ei olekaan luotu sitä tarkoitusta varten. He mielellään käyttävät tätä kilpaillessaan ei-tarkastajien kanssa vastuullisuusraporttien tarkastusmarkkinoilla. Tilintarkastajat korostavat taloudellisen raportin ja vastuullisuusraportin tarkastusprosessin yhtäläisyyksiä sekä kirjanpitäjät yleisesti pitävät tietojen varsinaisesta tarkastamisesta (Deegan ja muut, 2006b; O'Dwyer B., 2011). Tämän tutkimisen myötä tilintarkastajat voivat tarkastaa vastuullisuusraportteja rikkomatta voimakkaiden sisäisten ja ulkoisten sidosryhmien niille asettamia rajoituksia. Johdon on myös helppo mieltää tarkastustavat, jotka ovat heille ennestään tuttuja taloudellisen raportin tarkastuksen myötä. Tätä kutsutaan myös institutionalisoitumiseksi (Farooq & Villiers, 2019).

Vastaavasti ei-tilintarkastajilla on erilainen tausta ja heillä on erilaiset ideologiset intressit. He myös käyttävät AA1000AS standardia sekä eri metodeja. AA1000AS:ssä puhutaan termeistä, kuten olennaisuus ja reagointikyky, jotka ovat entuudestaan vieraita johtajille. Jos vastuullisuusraportointi nähtäisiin taloudellista raportointia vastaavana, olisivat tilintarkastajat etulyöntiasemassa. Tästä syystä tilintarkastajat eivät ole valmiita kokeilemaan vaihtoehtoisia varmistusstandardeja ja -menetelmiä, mutta se ei myöskään olisi heidän etujensa mukaista (Farooq & Villiers, 2019).

Joissakin tapauksissa yritykset ovat kuitenkin valinneet pitää taloudellisten sekä vastuullisuusraporttien tarkastamisen erillään. Näissä tapauksissa on silti ollut mahdollista, että molemmat raportit on tarkastettu tilintarkastajan toimesta. Tässä on osaltaan kyse erityisesti tilintarkastajan riippumattomuudesta. Tätä seikkaa on painotettu paljon Ernonin tapauksen jälkeen (Farooq & Villiers, 2019).

Tilintarkastajat painottavat erityisesti, että ei-tilintarkastajien käyttämä AA1000AS standardi ei ole legitiimi standardi vastuullisuusraporttien tarkastamiseen ja samanaikaisesti tarjoavat itseään ja ISAE3000 standardia ratkaisuksi tilanteeseen. Näitä keinoja painotetaan erityisesti yrityksille, jotka ovat vasta vastuullisuusraportoinnin alkutaipaleella tai käyttävät ei-tilintarkastajaa varmentamiseen (Farooq & Villiers, 2019). Tilintarkastajat mielellä markkinoivat ei-tilintarkastajia paremminkin konsultteina kuin varmentajina (Gray, 2000). Lisäksi tilintarkastajat väittävät, että ei-tilintarkastajilla ei ole riittävää kuralaisuutta, jonka taas tilintarkastajat voivat tarjota. Tilintarkastajat jopa sanovat toisinaan, etteivät ole milloinkaan edes kuulleet AA1000AS standardista (Farooq & Villiers, 2019).

Farooqin ja Villiersin (2019) mukaan ei-tilintarkastajat antavat useammin neuvoja ja kehitysideoita vastuullisuusraportoinnista vastaaville. Neuvoja he antavat AA1000AS:aan pohjautuvasta AccountAbility periaatteiden mukaisesta vastuullisuusraportoinnista. He painottavat oikeiden olennaisuuksien raportointia ja sidosryhmien huomioimista. Myös tilintarkastajat ohjeistavat raportointia ISAE3000:n näkökulmista. He painottavat vankkojen tietojärjestelmien kehittämistä, jolla voidaan niin ikään tukea ulkoista varmentamista.

Ei-tilintarkastajien painopisteenä on myös luoda mielikuvaa, että vastuullisuusraportoinnin tarkoituksena on toimia työkaluna vastuullisuuden edistämiseen yrityksissä. Samaan aikaan he kiistävät perinteisen varmuuden käsitteen vastuullisuusraportoinnissa, jonka he uskovat sisältävän pelkän tietojen tarkistamisen. Tällä tavoin ei-tilintarkastajat yrittävät muuttaa vastuullisuusraporttien varmistuksen taustalla olevat normatiiviset

yhteydet vastuullisuusraporttien todentamistyökaluista ajureiksi, jotta vastuullisuutta tulitaisiin kehittämään yrityksissä. Ei-tilintarkastajat myös väittävät, että tilintarkastajilta puuttuu olennaisuuden aiheiden asiantuntemus ja että tilintarkastajat edustavat yrityskauppa maailmaa, joten he eivät katso asioita vastuullisuuden näkökulmasta (Farooq & Villiers, 2019).

Johtoa varten luotu raportti tarkastetuista asioista luodaan varmennuslausunnon lisäksi erillisenä raporttina, jonka tarkoitus on esittää johdolle löydöksiä ja parannusehdotuksia. Ei-tilintarkastajien tarkastamien vastuullisuusraporttien yhteydessä annetut johdon raportit julkaistaan yleisemmin kuin tilintarkastajien. Tilintarkastajat perustelevat julkaisematta jättämistä sillä, että johdon raportti on tarkoitettu sisäiseksi raportiksi ja johdon työkaluksi. Ylin johto käyttää raporttia työkaluna seurataksaan vastuullisuuskäytäntöjen edistymistä korostaen ongelmien ratkaisemista. Näin raportti toimii myös mekanismina varmentajan suosiman vastuullisuusraportin varmennustavan sisällyttämiseen ja rutiinointiin raportoivassa yrityksessä (Farooq & Villiers, 2019).

5 Tutkimuksen aineisto ja tutkimusmenetelmät

Tässä kappaleessa perehdytään tutkielmassa käytettyyn aineistoon ja sen keräämiseen käytettyjä työkaluja. Aineisto kappaleessa kerrotaan rajaavista tekijöistä, jotka vaikuttivat käytettävään aineistoon. Menetelmäosiossa perehdytään laadullisen tutkimuksen viitekehukseen sekä esitellään tässä tutkielmassa käytetyt menetelmät.

5.1 Tutkimusaineisto

Tässä tutkielmassa tutkitaan suomalaisia julkisesti noteerattuja yrityksiä, jotka ovat julkistaneet vastuullisuusraporttinsa joko suomen tai englannin kielellä vuoden 2021 tiedoista. Lista yrityksistä kerättiin Orbis -tietokannasta. Tietokannassa rajaavina tekijöinä käytettiin suomalaisia julkisesti Nasdaq OMX-Helsinki pörssissä noteerattuja yrityksiä, jotka ovat olleet toiminnassa vuonna 2021. Näitä yrityksiä tietokannasta saatiin yhteensä 135 kappaletta. Seuraavana rajaavana tekijänä käytettiin työntekijöiden määrää, joka piti olla yli 500 henkilöä. Lisäksi yrityksen tuli olla julistanut vuoden 2021 tilinpäätös. Näin lopulliseksi tutkittavien yritysten määräksi saatiin 69 yritystä. Tutkittavista yrityksistä on lista liitteenä (Liite 1). Näillä rajauksilla saatiin kerättyä aineisto, joka ei ole liian suuri analysoitavaksi.

Vastuullisuusraportilleen varmennuslausunnon hankkineiden yritysten toimialoina olivat teollisuustuotanto, lentoliikenne, kemiallisten tuotteiden valmistaminen, energian tuottaminen, kiviaineksien ja mineraalien käsittely, metalliteollisuus, öljynjalostus, lääketukkukauppa, paperinteollisuus, rahoituspalvelut, televiestintäpalvelut sekä päivittäistavarakauppa ja rakentaminen. Tarkastajataho ei ollut riippuvainen toimialasta vaan sekä tilintarkastajia että ei-tilintarkastajia oli valittu samalla toimialalla toimivien yritysten vastuullisuusraporttien varmentajiksi.

Tämän jälkeen yritysten vastuullisuusraportit käytiin yksitellen läpi ja tutkielmaan otettiin näistä yrityksistä ne, joiden vuoden 2021 vastuullisuusraportti oli varmennettu

ulkopuolisen varmentajan toimesta. Näillä perusteilla tässä tutkielmassa tutkittavia vastuullisuusraportteja, jotka olivat varmennettu ulkopuolisen toimijan toimesta, oli yhteensä 28. Näistä varmennuslausunnoista 15 oli tehty tilintarkastusyhteisön toimesta ja vastaavasti 13 oli tehty jonkun muun kuin tilintarkastusyhteisön toimesta.

Tämä tarkoittaa sitä, että näistä 69 yrityksestä, jotka olivat vastuullisuusraporttinsa julkaisseet, 41 % oli pyytänyt raportilleen varmennuksen ulkopuolisesta toimijalta. Varmennuksista 54 % oli varmennettu tilintarkastusyhteisöjen toimesta, jotka olivat kaikki Big 4 tilintarkastusyhteisöjä. Näistä 87 %:ssa lakisääteinen tilintarkastus oli tehty samassa yhteisössä. 46 % varmennuslausunnoista oli annettu muun kuin tilintarkastusyhteisön toimesta. Näitä lausuntoja olivat antaneet DNV Business Assurance Finland Oy Ab, Mitopro Oy, Ecobio Oy, Verifavia SARL sekä yhden vastuullisuusraportin oli tarkastanut kaksi riippumatonta vastuullisuusasiantuntijaa.

Yritysten liikevaihto vaihteli 26 miljoonasta 22 000 miljoonaan euroon. Muiden kuin Big 4 yritysten varmentamien yritysten liikevaihto oli 26 miljoonasta 3 600 miljoonaan ollen keskiarvoltaan 1 321 miljoonaa euroa. Big 4 varmentamisen yritysten liikevaihto taas oli 28 miljoonasta 22 000 miljoonaan euroon ollen keskiarvoltaan 5 985 miljoonaa euroa. Taulukossa 2 on varmennuksien määrä varmentaja tahoittain sekä varmennettujen yritysten keskimääräinen liikevaihto vuodelta 2021.

Taulukko 2. Varmennuksien määrä ja varmennettujen yritysten liikevaihdon keskiarvovarmentaja tahoittain.

Big 4	kpl	%-osuus	Varmennettujen yritysten liikevaihto ka milj. euroa
Deloitte Finland	4	27 %	10 056
Ernst & Young Oy	1	7 %	2 674
KPMG Oy Ab	5	33 %	3 433
PricewaterhouseCoopers Oy	5	33 %	6 039
Yhteensä	15	100 %	

Muut kuin Big 4	kpl	%-osuus	Varmennettujen yritysten liikevaihto ka milj. euroa
DNV Business Assurance Finland Oy Ab	7	54 %	1 954
Ecobio Oy	1	8 %	765
Mitopro Oy	3	23 %	169
VERIFIA	1	8 %	838
2 riippumatonta vastuullisuusasiantuntijaa	1	8 %	1 389
Yhteensä	13	100 %	

5.2 Tutkimusmenetelmä

Tutkielma tehtiin laadullisena tutkimuksena. Tutkimuksessa toistetaan osittain O'Dweyerin ja Owenin (2005) tutkimuksen sisällönanalyysi, joka toimii pohjana tarkasteltavien varmennuslausuntojen analysoinnissa. Laadullisen tutkimuksen tarkoituksena on löytää tai paljastaa tosiasioita (Hirsjärvi ja muut, 1997, s. 157). Hirsjärven ja muiden (1997, s. 157) mukaan sen tarkoitus ei siis ole niinkään todentaa väittämiä, jotka ovat jo olemassa. Laadullisen tutkimuksen ominaispiirteitä ovat muun muassa kvalitatiivisen aineiston suosiminen, mitä- ja miten- kysymysten painottaminen ja sitoutuminen lähelle menevään tarkasteluun ja analyysivetoisuus (Kallinen & Kinnunen, 2022).

Kvalitatiivisen aineiston suosiminen tämän tutkielma yhteydessä tarkoittaa, että aineistot, joita tutkielmassa käytetään ovat tekstejä (Kallinen & Kinnunen, 2022). Tämän tutkielman tutkimuskysymykset alkavat miten, joten voidaan sanoa, että mitä- ja miten- kysymykset ovat painotettuina (Kallinen & Kinnunen, 2022) . Lähelle menevä tarkastelu taas tarkoittaa sitä, että aineistoa tutkitaan läheltä ja mennään jopa yksityiskohtien tarkasteluun. Tällöin kiinnitetään huomioita hyvinkin yksityiskohtaisesti aineistossa ilmeneviin asioihin (Kallinen & Kinnunen, 2022). Kallisen ja Kinnusen (2022) mukaan analyysivetoisuus eli induktiivisuus taas tarkoittaa sitä, että tutkimuksessa käytettävä aineisto on se, mistä tutkimuksessa lähdetään liikkeelle (Kallinen & Kinnunen, 2022). Hirsjärven, ja muiden (1997, s. 160) mukaan induktiivisessa tutkimuksessa on tarkoitus paljastaa

odottamattomia seikkoja ja lähtökohtana onkin aineiston tarkastelu monitahoisesti ja yksityiskohtaisesti. Tässä tutkielmassa on lähdetty liikkeelle vastuullisuusraporttien varmennuslausuntojen läpikäymisestä.

Laadullisessa tutkimuksessa teoria on sen jäsenneilyä esittämistä siitä, mitä aiemmissa tutkimuksissa on aiheesta nostettu esille. Tämä taas tarkoittaa sitä, että laadullisessa tutkimuksessa valitaan teorioita, jotka ovat toimivia tutkimusongelman näkökulmasta (Kallinen & Kinnunen, 2022). Tämän tutkielman teoriat ovat substanssiteorioita, sillä ne liittyvät tässä tutkielmassa tutkittavaan ilmiöön (Kallinen & Kinnunen, 2022); vastuullisuusraporttien varmennuslausuntoihin. Teorioihin palataan myöhemmin aineistoa analysoitaessa tulokset ja johtopäätökset kappaleissa.

Tutkimuksen luotettavuutta, eli validiutta ja mittatulosten toistettavuutta, eli reabiliteettiä, tulee arvioida kaikissa tutkimuksissa. Validiutta voidaan tarkastella mittaamalla, vastaako tutkimusmenetelmä sitä, mitä on ollut tarkoitus mitata (Hirsjärvi ja muut, 1997, s. 226). Sarajärven ja Tuomen (2017, S. 92) mukaan validius tarkoittaa sitä, että luvattu tutkimus on tehty ja reabiliteetti taas tarkoittaa tutkimuksen toistettavuutta.

Tässä tutkielmassa on tarkoitus selvittää, miten sidosryhmät otetaan huomioon varmennuslausunnoissa ja lisätäänkö sillä yrityksen legitimizeettiä, miten varmennuslausunnot eroavat toisistaan riippuen varmentajan roolista ja EU:n Yritysvastuun raportointidirektiivin vaikutuksia vastuullisuusraporttien varmentamiseen ja mitä uusia vaatimuksia direktiivi tuo vastuullisuusraporttien varmentamiseen. Validius voi tarkoittaa myös sitä, että reabiliteetti toteutuu tässä tutkimuksessa toistamalla osittain O'Dwyerin ja Owenin (2005) suorittama tutkimus vastuullisuusraporttien varmennuslausuntojen tutkimisesta. Lisäksi tässä tutkielmassa on selitetty tutkimusmenetelmä sekä se, miten tutkielmassa käytetty aineisto on hankittu sekä miten tutkielma on toteutettu.

5.2.1 Sisällönanalyysi

Sisällönanalyysi tarkoittaa menetelmää, jonka avulla voidaan analysoida tutkimukseen liittyviä dokumentteja systemaattisesti ja objektiivisesti. Sisällönanalyysin tavoite on saada tutkittavasta aineistosta kuvaus sekä yleisessä että kuvailevassa muodossa, jonka avulla voidaan tehdä johtopäätöksiä tutkimuksen tavoitteiden saavuttamiseksi (Sarajärvi & Tuomi, 2017, s. 66). Vastuullisuusraporttien varmennuslausuntoja analysoimalla etsitään vastauksia aikaisemmin tässä tutkielmassa esitettyihin tutkimuskysymyksiin.

Sisällönanalyysi voidaan jakaa kolmeen eri vaiheeseen. Näitä vaiheita ovat aineiston pelkistäminen eli redusointi, aineiston klusterointi eli ryhmittely ja abstrahointi eli teoreettisten käsitteiden luominen. Ensimmäinen vaihe sisällönanalyysin tutkimusprosessissa on analyysiyksiköiden määrittäminen. Analyysiyksikkö voi olla esimerkiksi yksittäinen sana tai lause (Sarajärvi & Tuomi, 2017, s. 68). Tässä tutkielmassa käytetään teorialähtöistä sisällönanalyysia, jolloin luokittelu perustuu aikaisemmin luotuun luokittelujärjestelmään (Sarajärvi & Tuomi, 2017, s. 72). Tämän tutkielman luokittelu on tehty samalla perusteella kuin O'Dwyer ja Owen (2005) ovat luokittelun tehneet tutkimuksessaan. Lisäksi on muodostettu uusia käsitteitä, jotka ovat EU:n Yritysvastuun raportointidirektiivissä vaadittavia ominaisuuksia.

Tässä tutkielmassa aineisto on redusoitu jakamalla aineisto ominaisuuksiin, joita eri standardit esittävät vaatimuksina varmennuslausunnon sisällölle. Tämän jälkeen aineistosta on etsitty samaa tarkoittavia asioita ja ryhmitelty tiettyjen otsikoiden alle eli on tehty klusterointi. Varmennuslausunnot klusteroitiin niiden laatijainstanssin mukaan. Seuraavaksi tehdään abstrahointi, jossa oleellinen tieto erotetaan lausuntojen sisällöstä ja tämän perusteella muodostetaan kielellisiä ilmauksia teoreettisiin käsitteisiin sekä johtopäätöksiin (Sarajärvi & Tuomi, 2017, s. 71).

Analysoitaessa tuloksia tullaan käyttämään taulukoita eli aineisto kvantifioidaan eli eri aiheiden toistuvuus aineistossa lasketaan (Sarajärvi & Tuomi, 2017, s. 78). Näin voidaan osoittaa eri standardien käyttämisessä vaadittujen ominaisuuksien toistuvuus

aineistossa, joten sisällönanalyysin kvantifioiminen on perusteltua. Tämän tutkielman tulokset luvussa esitetään jonkin verran taulukoita selkeyttämään tuloksien esitystä.

Pohjana tälle tutkimukselle on O'Dwyerin ja Owenin (2005) tekemä tutkimus. Tutkimus perustui GRI, AccountAbility ja FEE (nykyään Accountancy Europe) standardeihin. Tässä tutkimuksessa analyysin pohjana ovat yllä mainitut standardit sekä EU:n Yritysvastuun raportointidirektiivi. He perustivat tutkimuksensa kuuteen tutkimuskysymykseen, jotka toimivat myös tämän tutkielman perustana. Nämä kysymykset olivat:

- 1. Millaista on varmentajaa ja varmennusprosessia koskevat tiedot? Käsiteltäviä kysymyksiä ovat noudatetaanko FEE:n ja GRI:n määräyksiä lausunnon tyypin (otsikon), vastaanottajan tietojen ja raportin laatija sekä varmentajan vastuualueista ja onko varmentajan pätevyydestä annettu tietoja?*
- 2. Onko varmentajan riippumattomuus tarkastettavasta yrityksestä tehty selväksi?*
- 3. Onko varmennusprosessin työvaiheet kuvattu selkeästi ja kattaako se sellaiset aiheet, kriteerit ja standardit, jotka on sovittu tarkastettavan sekä yhdessä varmennuksen tason kanssa?*
- 4. Millä tasolla AccountAbilityn AA1000 varmennusstandardin painottamat varmennusperiaatteet osallistamisesta, olennaisuudesta ja reagointikyvystä on otettu huomioon?*
- 5. Onko prosessista ja systeemeistä, raportointimenetelmistä tai varmennuksesta annettu arviointia korostaen heikkouksia ja onko annettu suosituksia?*
- 6. Missä muodossa johtopäätökset on ilmaistu? Esimerkiksi onko päätelmissä viitattu olennaisuuteen, täydellisyyteen, uskottavuuteen kuten GRI-ohjeistuksessa vaaditaan?*

6 Tutkielman tulokset

Tässä luvussa analysoidaan tutkielmassa tarkasteltujen 28 yrityksen vastuullisuusraporttien varmennuslausuntojen sisältöä. Aluksi luvussa tarkastellaan eri varmentajatahoja. Luvussa otetaan kantaa tilintarkastajien ja muiden kuin tilintarkastajien eroihin varmennuslausuntojen laadinnassa. Tässä luvussa kerrotaan myös, miten ei varmennuslausunnot eroavat toisistaan sisällöltään sekä rakenteeltaan. Lisäksi tarkastellaan eri varmentajien käyttämiä standardeja. Eri standardeja vertaillessa on kuitenkin otettava huomioon, että EU-direktiivin muoto on vielä tätä tutkielmaa tehdessä keskeneräinen.

6.1 Varmentajatahot

Tutkimuksessa tutkittiin 69 yrityksen vastuullisuusraportteja sekä etsittiin niistä varmennuslausuntoja. Varmennuslausunto oli julkaistu yhteensä 28 yrityksen vastuullisuusraporteista. Näistä 15 oli tarkastettu tilintarkastusyhteisöjen toimesta ja 13 muun ulkopuolisen tarkastajan toimesta. Taulukossa 3 on jaoteltu tarkastajatahot sekä kappalemääräisesti että prosentuaalisesti kaikista varmennusraporteista.

Taulukko 3. Varmentajat kappalemääräisesti ja prosentuaalisesti.

Tarkastajainstanssi	Kpl	Kpl %
Tilintarkastaja Big 4		
KPMG	5	18 %
Deloitte	4	14 %
PwC	5	18 %
EY	1	4 %
Muu kuin tilintarkastaja	13	46 %
Yhteensä	28	100 %

Muut yritykset, joita oli käytetty vastuullisuusraporttien varmentamisissa, jotka eivät kuitenkaan olleet tilintarkastajia, olivat DNV Business assurance Finland Oy Ab, Ecobio Oy, Mitopro Oy, Verifavia sekä yhden vastuullisuusraportin oli tarkastanut kaksi riippumattonta vastuullisuusasiantuntijaa. DNV Business assurance Finland Oy Ab:n tarkastamia vastuullisuusraportteja oli näistä eniten, yhteensä seitsemän kappaletta, eikä

varmennuslausunnot poikenneet merkittävästi tilintarkastajien antamista lausunnoista. Yksi selittävä syy muun kuin tilintarkastajan käyttäminen varmentamisessa oli toimiala. Esimerkiksi Finnair Oyj käytti varmentajana Verifavia SARL, joka on erityisesti ilmailualan vastuullisuusraporttien varmentamiseen erikoistunut yritys.

Varmentajan lisäksi tarkasteltiin tilinpäätösten tarkastajaa niistä yrityksistä, joiden varmennuksen oli suorittanut tilintarkastaja. Näistä yrityksistä vain kaksi oli pyytänyt vastuullisuusraportin varmennuksen eri tilintarkastusyhteisöltä kuin varsinaisen tilintarkastuksen. 13 yrityksistä oli pyytänyt vastuullisuusraportin varmennuksen samalta tilintarkastusyhteisöltä kuin siltä, joka oli tehnyt tilintarkastuksenkin.

6.1.1 Varmentajan pätevyys ja riippumattomuus

Kaikissa varmennuslausunnoissa oli maininta varmentajan pätevydestä ja riippumattomuudesta. Pätevyyttä kuitenkin kuvattiin joko melko yleisellä tasolla eikä siitä voitu päätellä esimerkiksi varmentajan koulutusta tai taustaa kovinkaan tarkasti tai siinä mainittiin tiimin koostuvan eri alojen asiantuntijoista. Tämä poikkeaa O'Dwyerin ja Owenin (2005) tekemästä tutkimuksesta, jossa ei-tilintarkastajat vielä määrittelivät pätevyden kuvailemalla tarkemmin varmentajan saavutuksia. Tyypillisesti varmentajan pätevyys kuvattiin päteväksi tiiminä. Esimerkkinä (1) Deloitte Oy:n Vaisala Oyj:lle annetun varmennuslausunnon merkintä pätevydestä:

- (1) "Varmennustyöryhmämme koostuu kokeneista vastuullisuusraportoinnin ja varmentamisen asiantuntijoista, joilla on vaadittava osaaminen ja ammatilliset pätevydet varmennuksen suorittamiseen."

Osassa varmennuslausunnoissa tiimin pätevyden kerrottiin sisältävän tietyn alan asiantuntijoita. Esimerkkinä (2) tästä PwC Oy:n antama varmennuslausunto UPM Kymmene Oyj:lle, jossa on annettu tarkempi kuvaus varmentajan pätevydestä:

- (2) "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."

Muiden kuin tilintarkastajien laatimat varmennuslausunnot eivät paljoakaan poikenneet tilintarkastajien laatimista raporteista varmentajan pätevyyden suhteen. Esimerkkinä (3) näistä Mitopro Oy:n Sanoma Oyj:n varmennuslausunnossa oleva merkintä varmentajan pätevydestä:

- (3) "Varmennukseen osallistuneet asiantuntijat ovat kokeneita vastuullisuusraportoinnin ja varmentamisen ammattilaisia, joilla on vaadittava osaaminen toimeksiannon suorittamiseen."

Riippumattomuutta kuvattiin tilintarkastajien laatimissa raporteissa mainitsemalla, että yritys soveltaa kansainvälisiä laadunvalvonta standardia International Standard on Quality Control, ISQC 1: tä. Tästä oli maininta kaikissa tilintarkastajien laatimissa varmennuslausunnoissa. Lisäksi lausunnoissa mainittiin International Ethics Standards Board for Accountants IESBA:n riippumattomuusvaatimuksien soveltaminen varmentamiseen. Muut kuin tilintarkastusyhteisöt taas selkeästi mainitsivat, että he ovat riippumattomia tarkastettavasta yhteisöstä, ja että he eivät ole osallistuneet raportin laatimiseen. Kaikki varmentajainstanssit mainitsivat riippumattomuutensa. O'Dwyerin ja Owenin (2005) tutkimuksessa vain 46 %:a oli maininnut tämän.

6.2 Varmennuksen otsikointi ja sisältö

Tyypillisimmin varmennuslausunnot oli otsikoitu "Riippumaton varmennusraportti" otsikolla. Vuonna 2005 O'Dwyerin ja Owenin tutkimuksessa varmennuslausunnot otsikoitiin "verification report", varmennusraportti tai "verification statement", varmennuslausunto. Otsikon jälkeen maininta, kenelle varmennuslausunto on osoitettu, oli kirjoitettu

joko pääotsikkoon tai sitä seuraavaan alaotsikkoon. O’Dwyerin ja Owenin (2005) tutkimuksen mukaan se, kenelle varmennuslausunto oli osoitettu, oli mainittu vain 27 %:ssa varmennuslausuntoja. Tässä tutkielmassa tilintarkastajayhteisöjen varmennuslausunto oli osoitettu johdolle. Kahdessa KPMG Oy:n lausunnossa ei ollut mainintaa lainkaan siitä, kenelle lausunto oli osoitettu. Yhdessä PwC Oy:n lausunnoista oli maininta ”hallitukselle ja johdolle”. Tämä oli ainoa lausunto, joka oli osoitettu myös yrityksen hallitukselle.

Myös muiden kuin tilintarkastusyhteisöjen laatimissa varmennuslausunnoissa oli maininta, kenelle raportti oli osoitettu. Näistä vain yhdessä, Verifavia SARL:n Finnair Oyj:lle laatimassa, varmennuslausunnossa ei ollut mainintaa siitä, kenelle se on osoitettu. Kahdeksassa varmennuslausunnoista lausunto oli osoitettu johdolle. Neljässä lausunto oli osoitettu sekä johdolle että sidosryhmille. Taulukossa 4 on esitetty kappalemääräisesti, kenelle varmennuslausunnot on osoitettu.

Taulukko 4. Kenelle varmennuslausunto on osoitettu.

Kenelle osoitettu	Yhteensä	Big 4 (n=15)	Muut (n=13)
Johto	20	12	8
Johto ja hallitus	1	1	0
Johto ja sidosryhmät	4	0	4
Ei mainintaa	3	2	1
Yhteensä	28	15	13

Otsikoinnin jälkeen varmennuslausunnoissa oli mainittu ajanjakso, jota varmennuslausunto koskee sekä se, kenen pyynnöstä varmennus on tehty. Jokaisessa varmennuksessa pyynnön varmennuksesta oli tehnyt yrityksen johto. Tässä kappaleessa mainittiin myös aina, että varmennus on pyydetty tehtäväksi rajoitetun varmennuksen tason saavuttamiseksi. Tämä johtui osakseen siitä, että koko vastuullisuusraporttia ei varmennettu vaan ainoastaan tiettyjä osa-alueita, jotka olivat joko johdon ennalta määäämiä tai varmentajien itse valitsema osa-alueita kokonaisesta raportista. Varmennuslausunnoissa oli myös merkintä siitä, että varmentaja vastaisi vain siitä osasta raportin sisältöä, mitä oli mainittuna tarkastettavissa aihepiireissä. Tästä esimerkkinä (4) DNV Business Assurance

Finland Oy Ab:n Cargotec Oyj:lle antamasta lausunnosta kyseinen merkintä, joka on käänös englannin kielestä:

- (4) ”Emme ole suorittaneet tarkastusta emmekä esitä mitään johtopäätöksiä muista mahdollisesti vastuullisuusraportissa tai Cargotecin nettisivuilla olleista tiedoista kyseisellä ajanjaksolla”.

Varmennuslausunnoissa oli määritelty erilaisia toimenpiteitä, joita oli suoritettu varmuksen aikana. Nämä toimenpiteet on eritelty taulukossa 5. Taulukossa on lisäksi eritelty esiintymistiheys varmentajainstanssin mukaan jaoteltuna.

Taulukko 5. Varmennusprosessin toimenpiteet.

Varmennusprosessin toimenpide	Yhteensä	Big 4 (n=15)	Muut (n=13)
Suunnittelu	28	15	13
Varmennuksen kohde	28	15	13
Sidosryhmien huomioiminen	7	4	3
Johdon haastattelu	25	15	10
Muiden kuin johdon haastattelu	22	14	8
Vierailu toimipisteissä	20	11	9
Dokumenttien tarkastus	28	15	13
Tarkastusprosessin kuvaus	28	15	13
Edistyminen	4	2	2
Suosituksien tulevaisuuteen	3	1	2
Vaikutusten arviointi	1	1	0

Taulukosta 5 voidaan huomata, että kaikkiin tutkittuihin varmuuslausuntojen laatimiseen on kuulunut varmuusprosessin suunnittelu, varmuksen kohteen määrittely, vastuullisuusraportteihin liittyvien dokumenttien tarkastaminen. Tämä saattoi sisältää myös esimerkiksi hiilidioksidipäästöselvitysten uudelleen laskemista. Dokumenttien tarkastamista suoritettiin satunnaisilla otilla ja vertailemalla tietoja esimerkiksi johdolta tai muista haastatteluista saatuihin tietoihin. Neljäs toimenpide, joka oli tehty jokaisessa varmuksessa, oli tarkastusprosessin kuvaus.

Varsin usein varmennusprosessiin kuului haastatteluja. Haastatteluja tehtiin 25 varmennusprosessissa kaikista 28 varmennetuista vastuullisuusraporteista. Johdon haastattelut olivat yleisimmin tehtyjä haastatteluja. Niitä tehtiin 25 varmennusprosessissa. 22 varmennusprosessissa haastateltiin muuta henkilökuntaa tai ulkopuolisia henkilöitä kuin johtoa. Tilintarkastajayhteisöistä kaikki käyttivät haastattelua varmennusprosessissa jokaisessa varmennuksessa. Vain yhdessä tapauksessa oli jätetty johdon haastattelu tekeväksi ja haastateltu ainoastaan muuta henkilökuntaa. Muuta kuin johtoa haastateltiin 14 varmennusprosessissa, jotka olivat tilintarkastajien tekemiä. Muuhun kuin johtoon luettiin mukaan henkilöt, jotka ovat olleet vastuussa vastuullisuusraporttien laadinnasta sekä henkilöt, joita on haastateltu fyysisten tai virtuaalisten yksikkövierailujen aikana.

Yksiköissä vierailtiin yhteensä 20 varmennusprosessissa ja yksittäisiä vierailuja oli yhteensä 49 kappaletta. Vierailuja tehtiin sekä ulkomaisiin että kotimaisiin yksiköihin. Tilintarkastajayhteisöt suorittivat yhteensä 20 vierailua 11:stä varmennuksen yhteydessä. Muut kuin tilintarkastajayhteisöt suorittivat 29 vierailua yhdeksän varmennuksen yhteydessä. He vierailivat kahdesta viiteen yksikössä varmennusta kohden, kun taas tilintarkastusyhteisöt vierailivat yhdestä kolmeen yksikössä varmennusta kohden. Eniten vierailuja teki DNV Business Assurance Finland Oy, yhteensä 24 kappaletta. Taulukosta 6 nähdään, kuinka moneen varmennusprosessiin kuului eri tahojen haastatteluja ja vierailuja varmennettavassa yrityksessä.

Taulukko 6. Haastattelut ja vierailut.

Haastattelut ja vierailut	Yhteensä	Big 4 (n=15)	Muut (n=13)
Johto	25	15	10
Muu henkilöstö	22	14	8
Vierailut yrityksissä:	20	11	9
1 kpl	5	5	0
2kpl	5	3	2
3 tai enemmän	10	3	7
Ei vierailuja	3	0	3

Varmentajan ja johdon vastuut oli niin ikään mainittu jokaisessa varmennuslausunnossa. Johdon vastuut olivat kaikissa raporteissa raportin laadintaan ja standardien tai ohjeistuksien noudattamiseen liittyvät vastuut. Niitä kuvattiin esimerkiksi (5) Deloitte Oy:n Fortum Oyj:lle englannin kielestä suomeksi käännettynä seuraavalla tavalla:

(5) ”Johto on vastuussa GHG raportoinnin laatimisesta Fortum Oyj:n määrittämien raportointikriteerien mukaisesti.”

Varmentajien vastuita kuvattiin samassa raportissa jälleen englannin kielestä suomeksi käännettynä tällä esimerkillä (6):

(6) ” Meidän velvollisuutemme on antaa rajoitetun varmuuden lausunto Fortumin GHG päästöjen osalta sitoutumisemme mukaan. Varmennusraporttimme on laadittu Fortumin kanssa laadittujen sopimusehtojen mukaisesti. Emme ota vastuuta kenellekään muulle kuin Fortumille työstämme tämän varmennusraportin suhteen tai johtopäätöksistä, jotka on tehty Fortumille”.

Raporteissa mainittiin, että tieto perustuu heille asiakasyrityksen toimesta toimittamiin dokumentteihin. Näihin palataan myöhemmin varmennusprosessin rajoitukset kappaleessa.

Kaikkien raporttien lopussa oli varmennuslausunnon päiväys, paikkakunta sekä varmentajan nimi, titteli ja yritys. Vain kolmessa varmennuslausunnoista oli itse käsin kirjoitettu allekirjoitus. Muut olivat ilman allekirjoitusta pelkät nimet ja tittelit kerrottuina. Kaikkien kolmen käsin allekirjoitetun varmennuslausunnon laatijana oli ollut muu kuin tilintarkastusyhteisö. Varmennuslausunnoissa ei myöskään ollut mainintaa sähköisestä allekirjoituksesta. Näitä ei kuitenkaan standardeissa vaaditakaan.

6.2.1 Varmennusstandardien ja laatimisstandardien käyttö

Kaikki tilintarkastajat käyttivät varmennuslausunnoissaan ISAE 3000 tai ISAE 3410 varmennustoimeksiantostandardia. ISAE 3410 -standardi on standardi, jota käytetään erityisesti kasvihuonepäästöjä koskevien raporttien varmentamiseen. Lisäksi 12 heistä käytti ISQC 1 -standardia, joka on kansainvälinen laadun varmennus standardi yrityksille, jotka tekevät varmennuslausuntoja taloudellisista tai ei-taloudellisista raporteista. Tätä standardia käytettiin usein kuvaamaan tarkastajan riippumattomuutta tarkastettavasta yrityksestä yhdessä tai erikseen IESBA (International Ehtics Standards Board for accountants) eettisten sääntöjen riippumattomuusvaatimusten ja muiden eettisten vaatimusten kanssa. Kolmessa tapauksessa varmennuksessa käytettiin AA1000AS v3-standardia. Tämä johtui siitä, että AA1000 standardia oli käytetty myös vastuullisuusraportin laatimisessa.

Muut kuin tilintarkastajayhteisöt käyttivät tarkastuksissaan ISAE 3000 ja IAASB (International Auditing and Assurance Standards Boars) standardia ja ohjeistuksia. Lisäksi he käyttivät ISO/IEC 17021:2015-standardia, joka sisältää johtamisjärjestelmäsertifiointia harjoittavien organisaatioiden vaatimuksia. Kahdessa tapauksessa ei tilintarkastajat käyttivät AA1000AS v3 varmennusstandardia, vaikka sitä ei ollut käytetty itse raportin laadinnassa. Nämä varmennuslausunnot oli laadittu Mitopro Oy:n ja kahden riippumattoman vastuullisuusasiantuntijan toimesta. Taulukkoon 7 on listattu käytetyt standardit kappalemäärittäin.

Taulukko 7. Käytetyt standardit.

Käytetyt standardit	Yhteensä	Big 4 (n=15)	Muut (n=13)
ISAE 3000	25	14	11
ISAE 3410	2	2	0
AA1000AS	3	1	2
ISQC1	12	12	0
IESBA	1	1	0
IAASB	5	1	4
ISO/IEC 17021:2015	4	0	4

Yritykset puolestaan käyttivät vastuullisuusraporttejaan laatiessaan pääsääntöisesti GRI-ohjeistusta. Kahdessa tapauksista käytettiin yhdessä GRI ohjeistuksen kanssa AA1000 ohjeistusta. Jotkin tietyn alan tai tietyn alueen varmennukseen keskittyneet yritykset saattoivat myös käyttää lisäksi tiettyyn aiheeseen laadittuja erityisiä ohjeita. Tällainen esimerkki on Sanoma Oyj, joka käytti SASB:n, Sustainability Accounting Standards Board, laatimaa ohjeistusta media ja viihdealalle. Sillä, oliko vastuullisuusraportissa käytetty jostain poikkeavaa standardia tai ohjeistusta, ei näyttäisi olevan merkitystä varmentajan valinnassa, sillä sekä tilintarkastusyhteisöt että muut varmentajat molemmat varmensivat näiden yritysten vastuullisuusraportteja

6.2.1.1 AA1000AS v3 varmennusstandardi varmennusprosessissa

AA1000AS v3 varmennusstandardia käytettiin neljässä varmennuslausunnossa. Standardia käytettiin, mikäli raportin laatimiseen oli käytetty AA1000 standardia. Näistä varmennusraporteista nousee esille erityisesti sidosryhmien huomioiminen, vastuullisuusraportin ja vastuullisuuden edistyminen aikaisemmasta vuodesta yrityksessä, ehdotuksien antaminen tulevaisuuteen sekä yhdessä varmennuslausunnossa otettiin kantaa yrityksen vastuullisuustoimien vaikutuksiin. Näitä ominaisuuksia ei löydetty varmennuslausunnoista, jotka oli tehty ISAE 3000 standardin mukaan.

Sidosryhmien huomioon ottaminen tulee ilmi jo toimeksiannosta. Metsä Board Oyj:n varmennustoimeksiannossa on esimerkiksi pyydetty kahdelta riippumattomalta vastuullisuusasiantuntijalta varmentamaan sidosryhmien osallistamista muun muassa olennaisen vastuullisuusaiheiden määrittämisessä, sidosryhmien odotuksiin vastaamista ja vaikutusten arviointia AA1000 standardin mukaisesti. UPM Oyj:n PwC Oy:ltä saaman varmennuslausunnon laatimisvaiheessa on myös haastateltu esimerkiksi työntekijöitä ja arvioitu sidosryhmävaikutuksia ja -odotuksia. AA1000AS v3 standardin käyttö on tuonut selkeästi uutta sisältöä varmennuslausuntoihin.

6.3 Varmennuksen rajoitukset

Kaikissa varmennuslausunnoissa (n=28) mainittiin rajoituksista, jotka kohdistuivat varmennukseen. Tämä oli riippumaton varmentajatahosta. Kaikissa raporteissa mainittiin, että varmennus on tehty ainoastaan toimeksiantosopimuksessa sovittuihin aiheisiin eikä varmennuslausunto koske muita vastuullisuusraportissa tai yrityksen muissa raporteissa olevia sisältöjä. Rajoituksissa mainittiin myös, että yrityksen nettisivuilla olevia tietoja ei ole varmennettu.

Hiilidioksidipäästöjen laskennan tarkistamiseen liittyvät rajoitukset olivat mainittuina varmennusraporteissa, koska niiden laskentatapaan saattaa liittyä tekijöitä, jotka vaikuttavat lopputulokseen. DNV Business Assurance Oy on Valmetille antamassaan varmennuslausunnossaan kuvaillut rajoituksia seuraavan laisesti. Lainaus esimerkissä (7) on käännös englannin kielestä:

- (7) ”Energian käyttöön liittyvät Kasvihuonekaasujen GHG päästölaskelmat ovat luontaisten rajoitusten alaisia ottaen huomioon niiden luonne ja menetelmät, joita käytetään tällaisten tietojen määrittämiseen. Erilaiset, mutta hyväksyttävät, mittaustekniikat voivat johtaa olennaisesti erilaisiin mittaustuloksiin”.

Raporteissa painotettiin myös sitä, että raportit ovat vain yrityksen johdon ja joissain tapauksissa sidosryhmien käyttöön, mutta varmennuslausunnon antaja ei vastaa niistä johtopäätöksistä, joita eri tahot tekevät varmennuslausunnon perusteella ja käyttävät päätöksenteossa. Lukijan omaa vastuuta painotettiin järjestelmällisesti. Lisäksi rajoituksissa mainittiin, että varmennuslausunto perustuu yrityksen luovuttamiin tietoihin ja että on olemassa riski, että joitakin virheitä tai epäsäännöllisyyksiä ei raporteista ole havaittu.

6.4 Varmennuslausuntojen johtopäätökset

Varmennuslausuntojen johtopäätökset, jotka oli annettu muiden kuin tilinpäätösyhteisöjen toimesta olivat pääsääntöisesti samanlaisia. Yleisin johtopäätös, joka varmennuslausunnoista löytyi, on kuivailtu esimerkissä (8):

- (8) ” Suorittamiemme toimenpiteiden ja hankkimamme evidenssin perusteella tietoomme ei ole tullut mitään, mikä antaisi meille syyn uskoa, ettei vastuullisuustietoja ole kaikilta olennaisilta osiltaan esitetty ja laadittu asianmukaisesti raportointikriteeristön perusteella. Käsityksemme mukaan raportti täyttää GRI-standardien Core-laajuuden vaatimukset”.

Finnair Oyj:lle Verifavia SARL:n laatimassa varmennuslausunnossa oli viitattu hiilijalanjälkeen ja sen varmentamiseen. Tässä varmennuslausunnossa ei ollut yllä mainittua tekstiä. Tämä johtunee siitä, että varmentaja on erikoistunut muun muassa lentoliikenteessä toimivien yritysten vastuullisuusraporttien varmentamiseen eikä se myöskään ole suomalainen varmennustaho vaan alkuperältään ranskalainen.

Tilintarkastajien johtopäätökset eroavat enemmän toisistaan sekä muiden kuin tilintarkastajien laatimista varmennuslausuntojen johtopäätöksistä. Ne olivat tarkemmin selitettyjä ja niissä viitattiin käytettyjen standardien, kuten GRI:n vaatimusten täyttymiseen. Tilintarkastajien laatimissa johtopäätöksissä viitataan myös useasti siihen, mille tilikaudelle kuuluvasta johtopäätöksestä on kyse. Yhdessä johtopäätöksistä viitataan myös raporttiin sekä sivunumeroihin, jotka ovat olleet tarkastuksen kohteena. Lisäksi niissä mainitaan, että johtopäätöksien tueksi on hankittu riittävä määrä evidenssiä.

6.5 Lausuntojen rakenne

Lausunnot alkoivat kaikki viittaamalla siihen, kenelle varmennuslausunto on tehty eli mikä yritys on varmennuksen kohteena. Tässä saatettiin myös kertoa, mitä asioita varmennuksen aikana tullaan tarkastelemaan. Tilintarkastusyhteisöjen tekemien lausuntojen rakenne jatkui määrittelemällä tarkastuksen kohde. Kolmantena kerrottiin johdon

vastuu. Seuraavaksi kerrottiin tilintarkastajien vastuut. Tähän kappaleeseen usein myös upotettiin maininta varmentajan pätevydestä ja riippumattomuudesta. Vastuiden jälkeen kerrottiin, mitä toimenpiteitä varmentamisessa on käytetty riittävän varmennuksen tason saavuttamiseksi.

Osassa varmennuslausuntoja varmentajan pätevyys ja riippumattomuus oli eritelty omaksi kappaleekseen, jolloin se oli varmennusraportissa sijoitettu yleisesti varmennustoimenpiteiden jälkeen. Johtopäätös ja rajoitukset olivat joko niin, että ensin tuli johtopäätökset ja sen jälkeen rajoitukset tai toisin päin. Viimeisimpänä oli lausunnot AA1000AS v3 standardin mukaisista vastuullisuuden edistymisestä, vaikutuksista ja suosituksista tulevaisuutta varten, mutta nämä oli mainittu vain, mikäli AA1000 standardia oli käytetty vastuullisuusraportin laatimisessa.

Muiden kuin tilintarkastajien laatimien vastuullisuusraporttien rakenne alkoi samalla tavalla kuin tilintarkastajien laatimien vastuullisuusraporttien rakenne määrittelemällä tarkastettava yritys, jonka jälkeen kerrottiin joko omana kappaleenaan tai ensimmäiseen kappaleeseen sisällytettynä tarkastuksen alaiset toiminnot.

Ehkä suurimpana erona tilintarkastajien laatimiin varmennuslausuntojen rakenteessa on se, että ei-tilintarkastajat kertoivat johtopäätöksensä heti tarkastettavien aiheiden jälkeen eikä vasta varmennuslausunnon loppupuolella, kuten tilintarkastajat. Vain yhdessä raportissa johtopäätökset oli sijoitettu vasta viimeiseksi. Johtopäätösten jälkeen kerrottiin perustelut johtopäätöksille.

Varmentajan pätevyys sekä riippumattomuus oli sijoitettu seuraavaksi. Noin kolmasosassa ei-tilintarkastajien laatimia varmennuslausuntoja varmentajan pätevyys ja riippumattomuus kuitenkin kerrottiin jo ennen johtopäätöksiä. Tämän jälkeen kerrottiin sekä johdon että varmentajan vastuista. Huomattavana erona tilintarkastajien laatimiin varmennuslausuntoihin oli se, että varmentajan pätevyys ja riippumattomuus oli erillisenä kappaleena eikä sitä ollut sijoitettu varmentajan vastuista kertovaan kappaleeseen.

Viimeisimpänä kaikissa sekä tilintarkastajien että muiden kuin tilintarkastajien laatimissa varmennuslausunnoissa oli varmennuspäivämäärä ja -paikkakunta. Varmenajan nimi, titteli ja tarkastusyriksen nimi oli sijoitettu tämän alle. Käsini kirjoitettuja allekirjoituksia oli vain kolmessa varmennuslausunnossa. Allekirjoituksia ei ollut myöskään varmennettu sähköisesti.

7 Yhteenveto ja johtopäätökset

Tässä tutkielmassa on tutkittu tilintarkastajien ja ei-tilintarkastajien laatimia vastuullisuusraporttien varmennuslausuntoja. Tutkielman tavoitteena oli selvittää, miten sidosryhmät huomioidaan varmennuslausunnoissa, onko varmennuslausunnon hankkimisen tarkoitus lisätä legitimitettä sidosryhmille sekä eroja eri tarkastajaryhmien välillä ja muuttaako EU:n yritys vastuun raportointidirektiivi varmennuslausuntoja. Tässä tutkielmassa käytetyt tutkimuskysymyksen olivat seuraavat:

1. Miten sidosryhmät otetaan huomioon vastuullisuusraporttien varmennuksessa ja pyydetäänkö varmennuslausuntoja lisäämään yrityksen legitimitettä?
2. Miten tilintarkastajien ja ei-tilintarkastajien varmennuslausunnot vastuullisuusraporteista eroavat tällä hetkellä toisistaan?
3. Miten EU:n Yritys vastuun raportointidirektiivi (Corporate sustainability reporting directive, CSRD), 2023, muuttaa vastuullisuusraporttien nykyistä varmennusta?

Tutkielman aineisto kerättiin Orbis -tietokannasta. Yritysten tuli olla suomalaisia julkisesti Nasdaq OMX-Helsinki pörssissä noteerattuja yrityksiä. Lisäksi tutkittavat yritykset olivat julkistaneet vastuullisuusraporttinsa joko suomen tai englannin kielellä vuoden 2021 tilipäätöstiedoista. Työntekijöitä tuli olla yli 500 ja vastuullisuusraporttien tuli olla varmentettu ulkopuolisen varmentajan toimesta. Yhteensä rajaukset täyttäviä tutkittavia yrityksiä oli 28.

Tutkielman ensimmäinen kysymyksessä tutkittiin, miten sidosryhmät otetaan huomioon vastuullisuusraporttien varmentamisessa ja pyydetäänkö varmennuslausuntoja lisäämään yrityksen legitimitettä. Tutkielman mukaan tämän kysymyksen merkittävimmät havainnot ovat:

- a) Sidosryhmien huomioiminen ei automaattisesti ole sidoksissa varmentajaan vaan saattaa olla sidoksissa varmennuksessa tai vastuullisuusraportin laadinnassa käytettyyn standardiin. Eikä yritysten näin ollen ole tarkoitus lisätä legitimizeettiä varmennuslausunnon pyytämällä.
- b) Varmennuslausunnot on pääasiassa osoitettu johdolle, mutta toisaalta pyydetty vapaaehtoisesti ilman lain määräämää pakkoa.
- c) Johto rajoittaa vastuullisuusraportin varmennusta, joka saattaa johtaa legitimizeetin laskemiseen.

Legitimeettiteorian mukaan yritykset laativat vastuullisuusraportteja vaikuttaakseen siihen, miten eri sidosryhmät näkevät yrityksen imagon, sen toiminnan vaikutuksen yhteiskuntaan ja suorituskyvyn (Deegan ja muut, 2002). Adamsin (2002) ja Taten ja muiden (2010) mukaan yritykset tekevät vastuullisuusraportteja vähentääkseen ulkoisia kustannuksia tai sisäisten ja ulkoisten sidosryhmien tai sääntelyviranomaisten aiheuttamia paineita.

Tutkielmassa tutkituista 28 varmennuslausunnosta vain seitsemässä varmennuslausunnossa oli huomioitu sidosryhmät. Näistä neljä oli laadittu Big 4 yritysten toimesta ja kolme ei-tilintarkastajien toimesta. Varmennuslausunnoista vain neljä oli suoraan osoitettu sekä johdolle että sidosryhmille. Nämä kaikki olivat laadittu ei-tilintarkastajien toimesta ja todennäköisin syy tähän johtuu käytettävistä standardeista. Näissä kaikissa oli käytetty AA1000AS v3 -standardia eikä siitä voida näin ollen tehdä johtopäätöstä, että sidosryhmien huomioiminen johtuisi varmentajasta. Toisaalta voidaan päätellä, että yritykset eivät hanki varmennusraporteilleen varmennuslausuntoja vakuuttaakseen sidosryhmiään, sillä pääsääntöisesti varmennuslausunnot oli pyydetty tekemään johdolle. Koska yritykset eivät pyydä varmennuslausuntoja vakuuttaakseen sidosryhmiä, voidaan myös todeta, että varmennuslausuntojen laatimisella ei tutkittavissa yrityksissä ole tarkoitus varsinaisesti lisätä legitimizeettiä. Toisaalta yritykset ovat vapaaehtoisesti pyytäneet varmennuslausuntoja vastuullisuusraporteilleen, sillä se ei vielä ole pakollista

voimassa olevassa lainsäädännössä tai EU-direktiivissä. Tämän taas voidaan katsoa legitimitetin kasvattamiseen liittyvänä strategiana.

Tutkielmassa tutkittavien yritysten varmennuslausuntojen laatimiseen on vaikuttanut suurelta osin yrityksen johto. Samankaltaisia tuloksia löytyi Adamsin ja Evansin (2004), Grayn (2001) ja Owenin ja muiden (2000) tutkimuksista, joiden mukaan vastuullisuusraporttien varmentamista rajoittaa johdon ylivoimainen vaikutus vastuullisuusraporttien varmentamiseen. Tämän tutkielman yrityksen johto oli pääsääntöisesti määritellyt, mitä osa-alueita halutaan varmennettavan. Tästä johtuen on mahdollista, että sidosryhmät eivät pidä varmennuslausuntoa uskottavana. Tämä taas vähentää vastuullisuutta sekä avoimuutta sidosryhmiä kohtaan. Nämä tulokset ovat samankaltaisia Adamsin ja Evansin (2004) tutkimuksen kanssa vastuullisuusraporteista, jonka mukaan vastuullisuusraporteista puuttui sidosryhmien osallistuminen varmennusprosesseihin ja niissä oli johdon asettamia rajoituksia. On myös mahdollista, että johdon tarkoitus on kääntää huomio pois negatiivisista asioista ja vähentää legitimitettiriskiä. Tämä on yhteneväinen tulos Unermaninn (2008), O'Dwyerin ja Owenin (2005) ja Pageron ja Kolkin (2012) tutkimuksien kanssa.

Tutkielman tulosten perusteella noin puolet yrityksistä käyttivät ei-tilintarkastajia vastuullisuusraportin varmentamiseen. Syitä ei-tilintarkastajien käyttämiseen vastuullisuusraporttien varmennuksessa oli muun muassa toimialan hyvin tuntevien tai tietyn toimialan vastuullisuusraporttien varmentamiseen erikoistuminen. Niistä, jotka käyttivät vastuullisuusraportin varmentamiseen tilintarkastajia, vain kaksi yritystä oli käyttänyt varmentamiseen eri tilintarkastajayhteisöä kuin sitä, joka oli tehnyt tilintarkastuksen. Syynä tähän saattaa olla kustannusten sekä hallinnoinnin helpottaminen ja ajan säästämisen. Tilintarkastaja, joka jo tuntee tarkastettavan yrityksen, joutuu käyttämään vähemmän aikaa yrityksen tietojen perehtymiseen kuin sellainen, joka ei näihin tietoihin ole aiemmin perehtynyt. Lisäksi yritysten saattaa olla helpompi keskustella jo tilintarkastuksen aikana tutuksi tulleiden tilintarkastajien kanssa.

Tutkielman toisen tutkimuskysymyksen avulla selvitettiin tilintarkastajien ja ei-tilintarkastajien eroja vastuullisuusraporttien varmentajina. Tämän tutkimuskysymyksen tärkeimmän havainnot olivat:

- a) Tilintarkastajat ilmaisevat riippumattomuutensa noudattamalla laadunvalvontastandardia ISQC1:tä ja ei-tilintarkastajat vain kertoivat olevansa riippumattomia tarkastuksen kohteesta.
- b) Tilintarkastajat vierailivat useammin yksiköissä, mutta ei-tilintarkastajat vierailivat useammin ulkomailla sijaitsevassa yksikössä ja tekivät useampia haastatteluja varmennusta kohden.
- c) Tilintarkastajat käyttivät ISAE 3000 tai ISAE 3410 varmennustoimieksiantostandardia. AA1000AS v3 standardia käytettiin vain, mikäli sitä oli käytetty vastuullisuusraportin laatimiseenkin. Ei-tilintarkastajat käyttivät ISEA 3000 ja IAASB standardeja sekä ISO/IEC 17021:2015 standardia. Lisäksi he saattoivat käyttää AA1000AS v3 standardia, vaikka sitä ei ollut käytetty vastuullisuusraportin laatimiseen.
- d) Tilintarkastajien johtopäätökset ovat yksityiskohtaisempia. Ei-tilintarkastajien johtopäätökset vaikuttavat vakioмуotoisilta.
- e) Rakenteellisesti varmennuslausunnot eroavat toisistaan riippuen varmentajatahosta. Kappaleiden järjestys saattaa muuttua, mutta sama sisältö löytyy molempien varmentajatahojen varmennuslausunnoista.
- f) Kommentit vastuullisuuden edistymisestä liittyivät AA1000AS v3 standardin käyttöön eikä ollut riippuvainen varmentajatahosta.

Suomen tilintarkastajat ry on lausunnossaan suositellut, että vain tilintarkastajat saisivat tarkastaa myös vastuullisuusraportteja. Tämä tarkoittaisi huomattavaa työmäärän lisääntymistä sekä tilintarkastajien lisääntyvää tarvetta, sillä tällä hetkellä esimerkiksi tässä tutkielmassa tutkituista yrityksistä vain 41 %:a vastuullisuusraporteista oli varmennettu.

Sekä tilintarkastajat että ei-tilintarkastajat kuvailivat pääsääntöisesti varmentajien pätevyyttä monialaisena tiiminä, joilla on pätevyys sekä vankka kokemus vastuullisuusraporttien varmentamisesta. Heidän koulutustaan tai perusteita pätevyydelle ei sen tarkemmin kerrottu. EU:n yritysvastuun raportointidirektiivin voimaan tullessa varmentajien tulee pitää yllä ammattitaitoaan osallistumalla koulutuksiin. Tilintarkastajat kuvasivat riippumattomuutta noudattamalla kansainvälinen laadunvalvontastandardia ISQC 1:tä. Ei-tilintarkastajat taas selkeästi mainitsivat olevansa riippumattomia tarkastuksen kohteesta.

Varmennusraportin otsikoinnissa ei eroja juurikaan havaittu vaan yleisimmin kaikkien varmentajien varmennuslausunnot alkoivat otsikolla "Varmennusraportti" varmentajasta riippumatta, jonka jälkeen saattoi olla maininta, kenelle raportti oli osoitettu. Vastuullisuusraportti saattoi olla osoitettu johdolle, hallitukselle ja sidosryhmille. Se kenelle vastuullisuusraportti oli osoitettu, johtui siitä, mitä toimeksiannossa oli sovittu.

Kaikissa lausunnoissa oli annettu rajoitetun varmuuden lausunto. Tämä johtui siitä, että johto määrittelee, mitä osia vastuullisuusraportista halutaan varmennettavan. Varmennuslausunnoissa oli niin ikään tarkoin kerrottu, että varmentaja vastaa vain tästä ennalta määritellystä vastuullisuusraportin osasta eikä vastaa vastuullisuusraportin tai muiden dokumenttien tai internet -sivujen sisällöstä. Lisäksi oli mainittu, että varmentaja on vastuussa vain yrityksen johdolle. EU-direktiivin myötä varmentaja olisi vastuussa vastaavalla tavalla kuin tilintarkastaja taloudellisen tiedon tarkastamisesta, jolloin vastuu kasvaa. Tämä saattaa osaltaan johtaa vastuullisuusraporttien varmentamisen kustannusten nousuun sekä varmentamisen tarkkuuden lisääntymiseen ja varmennettavien alueiden määrittely ei enää välttämättä säily johdolla vaan määrittelyn tekee varmentaja.

Merkittäväksi eroksi varmennusprosessissa nousi haastattelut tai vierailut, joita varmennukseen liittyen tehtiin. Vaikka tilintarkastajat vierailivat, etähaastattelut mukaan lukien, useammin yksiköissä, ei-tilintarkastajat tekivät useampia haastatteluja varmennusta kohden sekä vierailivat useammassa ulkomailla sijaitsevassa yksikössä. Tilintarkastajat tekivät keskimäärin 1,8 vierailua varmennusta kohden, kun ei-tilintarkastajat tekivät

keskimäärin 3,2 vierailua varmennusta kohden. Varmennusprosessissa tehtyjen haastatteluiden perusteella voidaan päätellä, että ei-tilintarkastajat ottavat varmennusprosessissaan enemmän huomioon sen, mitä varsinaisissa yksiköissä tapahtuu, joka voi olla sidosryhmille, erityisesti sijoittajille, merkityksellistä.

Tyypillisesti tilintarkastajat käyttivät varmennuslausunnoissaan ISAE 3000 tai ISAE 3410 varmennustoimeksiantostandardia. AA1000AS v3 standardia oli käytetty varmennuksessa lisäksi, mikäli AA1000 standardia oli käytetty myös raportin laadinnassa ja toimeksiantaja sitä vaati. Lisäksi he käyttivät kansainvälistä ISQC 1 laadunvarmennus -standardia. Tilintarkastajat ovat tottuneet käyttämään ISAE 3000 standardia tilintarkastuksen yhteydessä ja näin ollen käyttävät sitä myös vastuullisuusraporttien varmentamisessa. Ei-tilintarkastajat käyttivät useimmiten ISAE 3000 ja IAASB standardeja sekä ISO/IEC 17021:2015 standardia, joka sisältää johtamisjärjestelmäsertifiointia harjoittavien organisaatioiden vaatimuksia. Lisäksi he käyttivät kahdessa tapauksessa AA1000AS v3 standardia, vaikka sitä ei ollut käytetty varsinaisen vastuullisuusraportin laatimisessa.

Mikäli varmennusprosessissa oli käytetty AA1000AS v3 standardia, oli sidosryhmät otettu huomioon varmennuslausunnossakin. AA1000AS v3 standardin käyttäminen myös johti siihen, että varmentaja antoi varmennuslausunnossaan ehdotuksia tulevaisuuden vastuullisuuskäytäntöjä varten sekä siinä annettiin mielipide siitä, miten yrityksen vastuullisuus on parantunut edelliseen vuoteen nähden. AA1000AS v3 standardin käyttö johti myös siihen, että työntekijöitä tai muita sidosryhmiä haastateltiin varmennusprosessin aikana.

Varmennuslausuntojen johtopäätökset osio eroaa riippuen siitä, kuka varmennuslausunnon on antanut. Tilintarkastajien johtopäätökset ovat yksityiskohtaisempia kuin ei-tilintarkastajien antamat johtopäätökset. Niissä viitattiin useammin vastuullisuusraportin laadinnassa käytettyihin standardeihin, kuten GRI-standardiin. Niissä saatettiin viitata myös varmennuksen kohteena olleeseen tilikauteen sekä raportin sivunumeroihin. Ei-

tilintarkastajien antamien lausuntojen johtopäätökset olivat lähes poikkeuksetta samantaisia ja johtopäätös vaikutti vakiomuotoiselta.

Rakenteellisia eroja tilintarkastajien ja ei-tilintarkastajien välillä on niin ikään havaittavissa. Molempien varmennuslausunnot alkoivat otsikolla ja määrittelemällä varmennuksen kohde. Tilintarkastajien lausunnot jatkuivat johdon vastuulla. Tätä kappaletta seurasi varmentajan vastuut sekä pätevyys- ja riippumattomuuslausunnot. Ei-tilintarkastajat taas määrittivät varmennuksen kohteen, jonka jälkeen seurasi johtopäätökset osio. Kolmanneksessa ei-tilintarkastajien varmennusraportteja riippumattomuus- ja pätevyyslausunnot oli sijoitettu ennen johtopäätökset kappaletta, mutta se oli aina oma kappaleenaan eikä sitä ollut sisällytetty vastuukappaleeseen. Tilintarkastajat sijoittivat johtopäätökset osion vasta varmennuslausunnon loppuvaiheeseen, useimmiten juuri ennen allekirjoituksia tai niin, että vain varmennuksen rajoitukset oli sijoitettu johtopäätöksien jälkeen. Tilintarkastajat kertoivat varmennustoimenpiteistä heti vastuukappaleiden jälkeen. Ei-tilintarkastajat taas kertoivat nämä vasta johtopäätöksien jälkeen.

Kaikissa lausunnoissa, joissa oli käytetty AA1000AS v3 standardia varmennuksessa, mahdolliset kommentit vastuullisuuden edistymisestä, ehdotukset tulevaisuutta varten tai miten yrityksen vastuullisuuteen liittyvät toimenpiteet vaikuttavat sidosryhmiin oli sijoitettu varmennuslausuntojen viimeiseksi. Tämä johtunee siitä, että muissa standardeissa näitä kommentteja ei vaadita, jolloin looginen sijoituspaikka näille tiedoille on varmennusraportin loppu.

Varmennuslausuntojen rakenteet ja niihin liittyvät varmennusprosessit eroavat toisistaan riippuen varmentajan asemasta, kuten tämän tutkielman aikana on tullut esille. Voidaan kuitenkin todeta, että varmennuslausunnot ovat kehittyneet vuosien myötä eikä tilintarkastajien ja ei-tilintarkastajien antamat varmennuslausunnot eroa enää niin paljon toisistaan kuin O'Dwyerin ja Owenin (2005) tutkimuksen aikaan.

EU-direktiivin myötä varmennuslausuntoihin tullaan saamaan yhdenmukaiset käytännöt, joka tulee helpottamaan varmennuslausunnon lukijaa niiden vertailussa. Tällä hetkellä ei ole määriteltynä standardia, jota tarkastuksessa tulisi käyttää ja varmennuslausuntojen muoto onkin varsin kirjavaa riippuen varmentajasta. Tilintarkastajat ovat velvoitettuja käyttämään ISAE 3000 standardia taloudellisten tietojen varmentamisessa, joten he käyttävät sitä myös varmennuslausuntoja tarkastaessaan. Tämän standardin käyttö on levinnyt myös muiden kuin tilintarkastajien piiriin ja siihen viitataan lähes poikkeuksetta varmennuslausunnoissa. Tämän tutkielman kolmannen tutkimuskysymyksen tarkoituksena oli selvittää Yritysvastuun raportointidirektiivin CSRD:n tuomia muutoksia varmennukseen liittyen. Tutkielmasta esiin nousivat seuraavat huomiot:

- a) Euroopan unionin omaa direktiiviä vastuullisuus raporttien laatimiseen suunnitellaan viherpesun välttämiseksi.
- b) Varmentajien koulutusvaatimukset ja vastuut lisäävät varmentajien laatua.
- c) EU-direktiivissä on ehdotettu, että lakisääteisen tilintarkastuksen ja vastuullisuusraportin varmennuksen tulisi tehdä eri tilintarkastusyhteisöjen. Tämä johtaa kustannusten ja työmäärän nousuun.
- d) Vastuullisuusraportin varmentajan vastuu kasvaa ja häneen sovellettaisiin lakisääteisen tilintarkastuksen sääntöjä koskien nimittämistä ja erottamista.
- e) Oleelliset virheet tai puutteet olisi mainittava vastuullisuusraportissa.
- f) Julkaistava yhdessä tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen kanssa.
- g) Varmentajan ammattitaidon ylläpito ja akkreditointi Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 765/2008 mukaisesti.

Myöskään vastuullisuusraportin laatimiseen ei ole olemassa pakottavia standardeja, mutta yleinen käytäntö on, että niiden laatimisessa noudetaan GRI standardin mukaisia vaatimuksia. Euroopan unionin oman standardin laadinnassa saatetaan myös määrittellä ne asiat, joita vastuullisuusraporttiin tulee liittää ja myös tarkastaa. Tällä voitaisiin välttää

viherpesu, jota varmentajan saattaa olla vaikea havaita vastuullisuusraporteista, joihin usein liittyy myös se seikka, että johto saa valita tarkastettavan kohteen. Tämän ansiosta on hyvinkin mahdollista, että kohteet, joissa olisi parannettavaa tai joilla on negatiivinen vaikutus sidosryhmiin, jätetään kertomatta.

EU-direktiivin myötä standardien käyttöön ei tule tässä vaiheessa pakottavaa ohjetta, joten yhtenäistä standardien käyttöä ei tulla vielä näkemään, vaikka niiden käyttöön on tulossa Euroopan unionilta oma standardinsa, ja näin ollen direktiivien käyttö tulee olemaan sekavaa jatkossakin. Euroopan unionin päätarkoitus direktiivien luomiselle koskien ei-taloudellisten tietojen raportointia on ollut luottamuksen lisääminen (Seal & Vincent-Jones, 1997), mutta luottamuksen herättäminen vaatii sidosryhmien huomioimisen ja mikäli heitä ei huomioida vastuullisuusraporttien varmennuslausunnoissa, ei luottamusta voida standardien näkökulmasta lisätä. Tätä tukee myös Cooperin ja Owenin (2007) tutkimus, jonka mukaan EU-direktiivin perusajatuksena on, että raportointi ei itsestään riitä luomaan mielikuvaa vastuullisuudesta sidosryhmille vaan se tulisi ajatella laajempaan viestintä- ja vuoropuhelutoimena, jossa tarvitaan moniarvoisempaa ajatusta yritysten johtamisesta.

Toisaalta varmentajan koulutuksen lisääminen kasvattaa osaltaan varmentajien laatua ja tämän voidaan katsoa lisäävän luottamusta. EU:n yritys vastuun raportointidirektiivin ja Ernonin tapauksen myötä on noussut esille ajatus siitä, että vastuullisuusraportin varmennuslausuntoa ei tulisi antaa tehdä sen saman tilintarkastusyhteisön, joka on tehnyt lakisääteisen tilintarkastuksen. Tässä tutkielmassa tutkittujen yritysten varmennuslausunnot, jonka oli tehnyt tilintarkastusyhteisö, vain kahdessa tapauksessa vastuullisuusraportin oli tarkastanut eri tilintarkastusyhteisö kuin taloudellisen raportin, mutta kumpaakaan näistä ei ollut varmentanut muu kuin toinen tilintarkastusyhteisö. EU-direktiivin myötä yritykset olisivat velvoitettuja palkkaamaan toisen tilintarkastusyhteisön tai muun varmentajan varmentamaan vastuullisuusraportin ja tämä johtaa kustannusten nousuun. Kustannusten nousu johtuu siitä, että tilintarkastajien tulisi tutustua yhä isompaan joukkoon yrityksiä ja vastuullisuusraportteja voidakseen asianmukaisesti suorittaa

toimeksiannon. Lisäksi tämä vaatii enemmän aikaa tilintarkastajilta, sillä mahdolliset vierailut tarkastettavissa yrityksissä lisääntyvät, kun samalla käynnillä ei saada varmistettua sekä taloudellisen raportin että vastuullisuusraportin tietoja.

Mikäli EU:n yritys vastuun raportointidirektiivin myötä vastuullisuusraportin voisi tarkastaa vain tilintarkastaja, tarkoittaisi se sitä, että niin varmennettavien yritysten kuin varmennusten määrä lisääntyisi huomattavasti tilintarkastajilla, koska vastuullisuusraportin varmennus tulee pakolliseksi suuremmalle määrälle yrityksiä kuin tällä hetkellä on niitä yrityksiä, jotka ovat varmennusraportin vapaaehtoisesti hankkineet. Varmennuksen myötä on kuitenkin selvää, että yritysten johto, hallinto ja sidosryhmät voivat olla varmempia siitä, että vastuullisuusraporttien sisältö on todenperäistä, sillä direktiivin myötä esitetty vastuu varmentajalla myös lisääntyisi. Raporttien vertailtavuus lisääntyy, koska direktiivissä on määritelty, mitä vastuullisuusraportissa tulee olla ja mitä varmennuslausunnossa tulee olla. Tämä on yhtenäistä Torren ja muiden (2020) tutkimuksen mukaan, jossa he väittävät, että EU-direktiivillä voidaan mahdollisesti lisätä läpinäkyvyyttä, mutta se ei kuitenkaan tuo esiin mitään uutta esimerkiksi yrityskäyttäytymisen säätelystä, ympäristönsuojelusta ja tai näihin kohdistuvien säätelyiden rikkomisesta.

Yksi merkittävä muutos EU-direktiivin käyttöönoton myötä on, että vastuullisuusraportin varmentamiseen sovellettaisiin jatkossa lakisääteisten tilintarkastuksen sääntöjä lakisääteisten tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen nimittämiseen ja erottamiseen. Tällä hetkellä vastuullisuusraporttien varmentajilla ei ole vastuuta varmentamistaan yrityksistä, vaan tutkielmassa tutkituissa varmennuslausunnoissa oli mainittu, että varmentaja on vastuussa ainoastaan yrityksen johdolle. Tämä lisää varmasti varmennuksen tasoa, mutta myös tarkkuutta, jolla varmentaminen on yrityksessä tehty. Kun varmennuksen taso nousee, nousee myös vastuullisuusraporttien laatu kokonaisuutena, sillä sen varmennuksesta halutaan saada varmennuslausunto, joka on sidosryhmien näkökulmasta positiivinen.

Tutkielmassa tutkituissa varmennuslausunnoissa yhdessäkään ei mainittu mahdollisista havaituista puutteista, joita varmennuksessa oli havaittu. Tilinpäätösdirektiivi 34 artiklan 1 kohtaa muutetaan niin, että varmentajan on lausuttava, mikäli olennaisia virheitä on löytynyt vastuullisuusraportin varmennuksesta (Euroopan Unioni, 2021b, s. 17). Tämä on yksi olennainen EU-direktiivin myötä esiin nouseva muutos.

Toinen merkittävä muutos on, että vastuullisuusraportti on julkaistava yhdessä tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen kanssa (Euroopan Unioni, 2021b, s. 16). Tällä hetkellä vastuullisuusraporttia ei ole julkaistava yhdessä tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen kanssa. Useat tutkielmassa tutkitut yritykset ovat kuitenkin sisällyttäneet vastuullisuusraportin toimintakertomukseen, joten julkaisuajankohdan suhteen ei merkittävää muutosta tapahdu. Mikäli se kuitenkin on julkaistu erillisenä raporttina, on tilinpäätös voitu julkaista eri aikaan. Toisaalta vastuullisuusraportin löytäminen on helpompaa, ellei sitä ole sisällytetty toimintakertomukseen vaan on löydettävissä erillisenä raporttina yrityksen internet-sivuilta.

Varmentajan tulee ylläpitää omaa osaamistaan liittyen vastuullisuusraporttien varmentamiseen. Tällaista vaatimusta ei tällä hetkellä ole. Lisäksi varmentajan tulisi olla akkreditoitu Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 765/2008 mukaisesti. Tämä vaatisi jatkuvaa ammatillista koulutusta, ja jäsenvaltion niin halutessa, kokeen suorittamista liittyen vastuullisuusraporttien tarkastamiseen. Nykyiset tilintarkastaja tutkimuksen suorittaneet tilintarkastajat saisivat suoraan pätevyyden, muut joutuisivat suorittamaan kokeen. Tutkielmassa tutkituissa varmennuslausunnoissa pätevyys ilmaistaan mainitsemalla useasti moniammatillinen tiimi. Joissakin tapauksissa moniammatillisen tiimin erikoistumisaloja on lueteltu. Tarkastajien suorittamaa tutkintoa varmentamiseen liittyen ei ole mainittu. EU-direktiivin myötä on odotettavissa, että pätevyys varmentaa vastuullisuusraportteja mainitaan varmennuslausunnoissa.

Tutkielman tuloksien mukaan sidosryhmät huomioidaan varmennuslausunnoissa nykyään varsin kevyesti. Varmennuslausunnot laaditaan pääasiallisesti johdolle, jotka ovat

myös laatineet varmennettavan vastuullisuusraportin sekä tilanneet varmennuksen. Yksi vastuullisuusraportin varmennuksen tarkoituksista on lisätä sidosryhmien luottamusta yritykseen ja tämä on myös yritys vastuun raportointidirektiivin tavoitteista. Tätä kautta yritykset tulevat myös lisäämään legitimizeettiänsä. Varmennuslausuntojen rakenne riippuu varmentajasta. Tilintarkastajat ja ei-tilintarkastajat voidaan jakaa omiin ryhmiinsä ja näiden ryhmien välillä varmennuslausuntojen rakenne on yhdenkaltainen. Samoin käytettävä standardi riippuu varmentajasta. Yritys vastuun raportointidirektiivissä ei vielä tätä tutkielmaa tehdessä ole päätetty, mitä standardia tulisi käyttää, mutta Euroopan unioni on laatimassa omia raportointi- ja varmennusstandardejaan. Joitakin mainittavia eroja Yritys vastuun raportointidirektiivi kuitenkin tuo yrityksille. Myös varmennuslausuntojen pyytäminen tulee pakolliseksi yhä useammalle yritykselle.

7.1 Jatkotutkimusmahdollisuudet

Tässä tutkielmassa keskityttiin vastuullisuusraporttien varmennuslausuntojen läpikäymiseen. Pääasiallisesti tutkittiin sidosryhmien huomioimista varmennuksessa, tilintarkastajien ja ei-tilintarkastajien laatimien vastuullisuusraporttien varmennuslausuntojen eroihin sekä Euroopan unionin Yritys vastuun raportointidirektiivin vaikutuksia tulevaisuuden varmennuslausuntoihin. EU:n Yritys vastuun raportointidirektiivin käyttöönoton myötä myös vaatimukset varmentajille tulevat lisääntymään, sillä heiltä tullaan jatkossa vaatimaan jatkuvaa ammatillista koulutusta vastuullisuuteen liittyen sekä heille ehdotetaan vastaavia vastuita kuin tilintarkastajilla on liittyen lakisääteisten tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen nimittämiseen ja erottamiseen. Tutkimusta varmennuslausunnoista tullaan varmasti vastaisuudessakin tekemään. Tutkielman aikana esille nousi tilintarkastajien sekä ei-tilintarkastajien tekemien vastuullisuusraporttien eroja, joita on käsitelty varmentajan, varmennuslausuntojen otsikoinnin ja sisällön, standardien, varmennuslausuntojen johtopäätösten ja rakenteen näkökulmista.

Koska EU-direktiivin käyttöönotto ei ole ollut vielä ajankohtainen tutkielmaa tehdessä vaan se vaikuttaa vasta vuonna 2023 vuoden 2022 tiedoista julkistettavia

vastuullisuusraportteja, olisi aiheellista tulevaisuudessa selvittää, miten direktiivin käyttöönotto on vaikuttanut vastuullisuusraporttien varmentamiseen, varmennuslausuntoihin ja -prosesseihin. Muita lisätutkimusmahdollisuuksia olisi selvittää vastuullisuusraporttien varmennustiimien taustat sekä millaista jatkuvaa koulutusta varmentajat ovat hankkineet ammattitaitonsa säilyttämiseksi. Mikäli yritykset haluaisivat tietää, mikä on tärkeää varmennuslausunnoissa, olisi hyvä tutkia, mitä sidosryhmät odottavat vastuullisuusraportin varmennuslausunnolta.

Lähteet

- AccountAbility. (n.d.). *E-Licensing for the AccountAbility Assurance Standard (AA1000AS v3)*. <https://www.accountability.org/licensing/>
- AccountAbility. (2008). *AA1000 Assurance Standard (AA1000AS)*. London: Institute of Social and Ethical Accountability.
- AccountAbility. (2020). *AA1000 Assurance Standard v3*. https://www.accountability.org/static/3ff15429033873cdc775212ca63572fb/aa1000as_v3_final.pdf
- Adams, C. A. (2002). Internal organisational factors influencing corporate social and ethical reporting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(2), 223–250. <https://doi.org/10.1108/09513570210418905>
- Adams, C. A., & Evans, R. (2004). Accountability, Completeness, Credibility and the Audit Expectations Gap. *Journal of Corporate Citizenship*, 2004(14), 97–115. <https://doi.org/10.9774/gleaf.4700.2004.su.00010>
- Aureli, S., del Baldo, M., Lombardi, R., & Nappo, F. (2020). Nonfinancial reporting regulation and challenges in sustainability disclosure and corporate governance practices. *Business Strategy and the Environment*, 29(6), 2392–2403. <https://doi.org/10.1002/bse.2509>
- Ball, A., Owen, D. L., & Gray, R. (2000). External transparency or internal capture? The role of third-party statements in adding value to corporate environmental reports¹. *Business Strategy and the Environment*, 9(1), 1–23. [https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/\(SICI\)1099-0836\(200001/02\)9:1%3C1::AID-BSE227%3E3.0.CO;2-H](https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/(SICI)1099-0836(200001/02)9:1%3C1::AID-BSE227%3E3.0.CO;2-H)
- Baumüller, J., & Schaffhauser-Linzatti, M. M. (2018). In search of materiality for nonfinancial information—reporting requirements of the Directive 2014/95/EU. *NachhaltigkeitsManagementForum | Sustainability Management Forum*, 26(1–4), 101–111. <https://doi.org/10.1007/s00550-018-0473-z>
- Berthelot, S., Coulmont, M., & Serret, V. (2012). Do Investors Value Sustainability Reports? A Canadian Study. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 19(6), 355–363. <https://doi.org/10.1002/csr.285>

- Boiral, O., & Gendron, Y. (2010). Sustainable Development and Certification Practices: Lessons Learned and Prospects. *Business Strategy and the Environment*, 20(5), 331–347. <https://doi.org/10.1002/bse.701>
- Boiral, O., & Heras-Saizarbitoria, I. (2020). Sustainability reporting assurance: Creating stakeholder accountability through hyperreality? *Journal of Cleaner Production*, 243, 118596. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2019.118596>
- Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I., & Brotherton, M. C. (2017). Assessing and Improving the Quality of Sustainability Reports: The Auditors' Perspective. *Journal of Business Ethics*, 155(3), 703–721. <https://doi.org/10.1007/s10551-017-3516-4>
- Borghei, Z., Leung, P., & Guthrie, J. (2016). The nature of voluntary greenhouse gas disclosure – an explanation of the changing rationale. *Meditari Accountancy Research*, 24(1), 111–133. <https://doi.org/10.1108/medar-02-2015-0008>
- Braam, G., & Peeters, R. (2017). Corporate Sustainability Performance and Assurance on Sustainability Reports: Diffusion of Accounting Practices in the Realm of Sustainable Development. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 25(2), 164–181. <https://doi.org/10.1002/csr.1447>
- Caesaria, A. F., & Basuki, B. (2017). The study of sustainability report disclosure aspects and their impact on the companies' performance. *SHS Web of Conferences*, 34, 08001. <https://doi.org/10.1051/shsconf/20173408001>
- Clarkson, M. B. E. (1995). A Stakeholder Framework for Analyzing and Evaluating Corporate Social Performance. *The Academy of Management Review*, 20(1), 92. <https://doi.org/10.2307/258888>
- Clarkson, P. M., Li, Y., Richardson, G. D., & Vasvari, F. P. (2011). Does it really pay to be green? Determinants and consequences of proactive environmental strategies. *Journal of Accounting and Public Policy*, 30(2), 122–144. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2010.09.013>
- Cooper, S. M., & Owen, D. L. (2007). Corporate social reporting and stakeholder accountability: The missing link. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7–8), 649–667. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2007.02.001>

- CorporateRegister.com. (2008). *Assure View: The CSR Assurance Statement Report*.
<https://www.corporateregister.com/pdf/AssureView.pdf>
- Danso, A., Adomako, S., Lartey, T., Amankwah-Amoah, J., & Owusu-Yirenkyi, D. (2020). Stakeholder integration, environmental sustainability orientation and financial performance. *Journal of Business Research*, 119, 652–662.
<https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2019.02.038>
- Darnall, N., Henriques, I., & Sadorsky, P. (2009). Adopting Proactive Environmental Strategy: The Influence of Stakeholders and Firm Size. *Journal of Management Studies*, 47(6), 1072–1094. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6486.2009.00873.x>
- Day, P., & Klein, R. (1987). *Accountabilities: Five Public Services* (1st Edition). Taylor & Francis Books Ltd.
- de Menezes, L. M., Wood, S., & Gelade, G. (2010). The integration of human resource and operation management practices and its link with performance: A longitudinal latent class study. *Journal of Operations Management*, 28(6), 455–471.
<https://doi.org/10.1016/j.jom.2010.01.002>
- DEEGAN, C., COOPER, B. J., & SHELLY, M. (2006). An Investigation of TBL Report Assurance Statements: Australian Evidence. *Australian Accounting Review*, 16(39), 2–18. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2006.tb00355.x>
- Deegan, C., Cooper, B. J., & Shelly, M. (2006). An investigation of TBL report assurance statements: UK and European evidence. *Managerial Auditing Journal*, 21(4), 329–371. <https://doi.org/10.1108/02686900610661388>
- Deegan, C., Rankin, M., & Tobin, J. (2002). An examination of the corporate social and environmental disclosures of BHP from 1983-1997. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), 312–343.
<https://doi.org/10.1108/09513570210435861>
- Docherty, P., Kira, M., & Shani, A. R. (Eds.). (2008). *Creating Sustainable Work Systems*. *Ebook Central - Academic Complete*. <https://doi.org/10.4324/9780203890028>
- Donaldson, T., & Preston, L. E. (1995). The Stakeholder Theory of the Corporation: Concepts, Evidence, and Implications. *Academy of Management Review*, 20(1), 65–91. <https://doi.org/10.5465/amr.1995.9503271992>

- Doni, F., Bianchi Martini, S., Corvino, A., & Mazzoni, M. (2019). Voluntary versus mandatory non-financial disclosure. *Meditari Accountancy Research*, 28(5), 781–802. <https://doi.org/10.1108/medar-12-2018-0423>
- Dumay, J., Bernardi, C., Guthrie, J., & La Torre, M. (2017). Barriers to implementing the International Integrated Reporting Framework. *Meditari Accountancy Research*, 25(4), 461–480. <https://doi.org/10.1108/medar-05-2017-0150>
- Edward Freeman, R. (2010). Managing for Stakeholders: Trade-offs or Value Creation. *Journal of Business Ethics*, 96(S1), 7–9. <https://doi.org/10.1007/s10551-011-0935-5>
- Euroopan Komissio. (2021). *Corporate sustainability reporting*. European Commission - European Commission. https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en#companies
- Euroopan Unioni. (2014). Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/95/EU. *Euroopan Unionin Virallinen Lehti*.
- Euroopan Unioni. (2019). *Guidelines on reporting climate-related information: Supplement on non-financial reporting climate-related information*. Guidelines on Reporting Climate-Related Information: Supplement on Non-Financial Reporting Climate-Related Information. https://ec.europa.eu/finance/docs/policy/190618-climate-related-information-reporting-guidelines_en.pdf
- Euroopan Unioni. (2021a). *Corporate sustainability reporting*. European Commission - European Commission. https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en
- Euroopan Unioni. (2021b). *Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi: direktiivin 2013/34/EU, direktiivin 2001/109/EY, direktiivin 2006/43/EY ja asetuksen (EU) N:o 537/2014 muuttamisesta yritysten kestävyysraportoinnin osalta*. European Commission - European Commission. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021PC0189&from=EN>

- Farooq, M. B., & de Villiers, C. (2018). The shaping of sustainability assurance through the competition between accounting and non-accounting providers. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(1), 307–336. <https://doi.org/10.1108/aaaj-10-2016-2756>
- Feng, M., Yu, W., Wang, X., Wong, C. Y., Xu, M., & Xiao, Z. (2018). Green supply chain management and financial performance: The mediating roles of operational and environmental performance. *Business Strategy and the Environment*, 27(7), 811–824. <https://doi.org/10.1002/bse.2033>
- Fernandez-Feijoo, B., Romero, S., & Ruiz, S. (2013). Effect of Stakeholders' Pressure on Transparency of Sustainability Reports within the GRI Framework. *Journal of Business Ethics*, 122(1), 53–63. <https://doi.org/10.1007/s10551-013-1748-5>
- Freeman, E. R. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach (Pitman Series in Business and Public Policy)* (First ed.). Harpercollins College Div.
- Gendron, Y., Cooper, D. J., & Townley, B. (2007). The construction of auditing expertise in measuring government performance. *Accounting, Organizations and Society*, 32(1–2), 101–129. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.03.005>
- Gillet, C. (2012). A study of sustainability verification practices: the French case. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 8(1), 62–84. <https://doi.org/10.1108/18325911211205748>
- Glavas, A. (2016). Corporate Social Responsibility and Organizational Psychology: An Integrative Review. *Frontiers in Psychology*, 7. <https://doi.org/10.3389/fpsyg.2016.00144>
- Global Reporting Initiative. (2013a). *Sustainability Report Guidelines: Reporting Principles and Standard Disclosure*.
- Global Reporting Initiative. (2013b). *The External Assurance of Sustainability Reporting*. <https://www.globalreporting.org>
- Global Reporting Initiative. (2016). *GRI 201: Economic Performance*. GRI - GRI Standards English Language. <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/>

- Global Reporting Initiative. (2021a). *GRI - Universal Standards*. <https://www.globalreporting.org/standards/standards-development/universal-standards/>
- Global Reporting Initiative. (2021b). *GRI 1: Foundation 2021*. <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/>
- Global Reporting Initiative. (2021c). *GRI 2: General Disclosures 2021*. <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/>
- Global Reporting Initiative. (2021d). *GRI Guidelines universal standards*. <https://www.globalreporting.org/standards/standards-development/universal-standards/>
- Goodland, R. (1995). The Concept of Environmental Sustainability. *Annual Review of Ecology and Systematics*, 26(1), 1–24. <https://doi.org/10.1146/annurev.es.26.110195.000245>
- Gray, R. (2000). Current Developments and Trends in Social and Environmental Auditing, Reporting and Attestation: A Review and Comment. *International Journal of Auditing*, 4(3), 247–268. <https://doi.org/10.1111/1099-1123.00316>
- Gray, R. (2001). Thirty years of social accounting, reporting and auditing: what (if anything) have we learnt? *Business Ethics: A European Review*, 10(1), 9–15. <https://doi.org/10.1111/1467-8608.00207>
- Haslam, C., Tsitsianis, N., Andersson, T., & Gleadle, P. (2015). Accounting for Business Models: Increasing the Visibility of Stakeholders. *Journal of Business Models*, 3(1). <https://qmro.qmul.ac.uk/xmlui/handle/123456789/31987>
- Hay, D. (2017). Opportunities for auditing research: back to our interdisciplinary roots. *Meditari Accountancy Research*, 25(3), 336–350. <https://doi.org/10.1108/medar-04-2017-0137>
- He, X. (2021). Sustainability Assurance: A Call for Specialist Standards. *Social and Environmental Accountability Journal*, 41(1–2), 127–129. <https://doi.org/10.1080/0969160x.2020.1870316>
- Hirsjärvi, S., Remes, P., & Sajavaara, P. (1997). *Tutki ja kirjoita*. Tammi.
- Hubbart, G. (2009). *Unsustainable reporting*. CorporateRegister.com. <https://www.corporateregister.com/crra/2008-ceremony/media/UnsustainableReporting.pdf>

- Huggins, A., Green, W. J., & Simnett, R. (2011). The Competitive Market for Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements: Is There a Role for Assurers from the Accounting Profession? *Current Issues in Auditing*, 5(2), A1–A12. <https://doi.org/10.2308/ciia-50083>
- IAASB. (2003). *International Standard on Assurance Engagements 3000: Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information (ISAE3000)*. <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-assurance-engagements-isa-3000-revised-assurance-engagements-other-audits-or-0>
- Investopedia. (2021). *What Are the Big Four?* <https://www.investopedia.com/terms/b/bigfour.asp>
- Jadoon, I. A., Ali, A., Ayub, U., Tahir, M., & Mumtaz, R. (2020). The impact of sustainability reporting quality on the value relevance of corporate sustainability performance. *Sustainable Development*, 29(1), 155–175. <https://doi.org/10.1002/sd.2138>
- Jones, M. J., & Solomon, J. F. (2010). Social and environmental report assurance: Some interview evidence. *Accounting Forum*, 34(1), 20–31. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2009.11.002>
- Kallinen, T., & Kinnunen, T., Teoksessa Jaana Vuori (toim.). (2022). *Laadullisen tutkimuksen verkkokäsikirja*. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoaarkisto [ylläpitäjä ja tuottaja]. <https://www.fsd.tuni.fi/fi/palvelut/menetelmaopetus/> [Viitattu 02.04.2022]
- Kamp, A. E. M. (2002). *Towards a framework for auditing environmental reports*. CentER, Center for Economic Research. <https://research.tilburguniversity.edu/en/publications/towards-a-framework-for-auditing-environmental-reports>
- Kaptein, M., & van Tulder, R. (2003). Toward Effective Stakeholder Dialogue. *Business and Society Review*, 108(2), 203–224. <https://doi.org/10.1111/1467-8594.00161>
- KPMG. (2017). *Non-financial assurance. Improving the transparency of you non-financial disclosures*. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/nz/pdf/October/nonfinancial-assurance-kpmg-nz.pdf>

- Kramer, M. R., & Porter, M. (2011). Creating shared value. *Harvard Business Review*, 17. <http://ressources.auneg.fr/nuxeo/site/esupversions/c9c186ba-f7d5-4ebe-bd74-d375387f45e8/res/res.pdf>
- Krasodomska, J., Michalak, J., & ŚWietla, K. (2020). Directive 2014/95/EU. *Meditari Accountancy Research*, 28(5), 751–779. <https://doi.org/10.1108/medar-06-2019-0504>
- La Torre, M., Sabelfeld, S., Blomkvist, M., & Dumay, J. (2020). Rebuilding trust: sustainability and non-financial reporting and the European Union regulation. *Meditari Accountancy Research*, 28(5), 701–725. <https://doi.org/10.1108/medar-06-2020-0914>
- López, M. V., Garcia, A., & Rodriguez, L. (2007). Sustainable Development and Corporate Performance: A Study Based on the Dow Jones Sustainability Index. *Journal of Business Ethics*, 75(3), 285–300. <https://doi.org/10.1007/s10551-006-9253-8>
- Lougee, B., & Wallace, J. (2008). The Corporate Social Responsibility (CSR) Trend. *Journal of Applied Corporate Finance*, 20(1), 96–108. <https://doi.org/10.1111/j.1745-6622.2008.00172.x>
- Maharani, A. (2003). *Pengaruh Environmental Disclosure terhadap Harga dan Return Saham: Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur di Bursa Efek Jakarta*. Yogyakarta: Skripsi S1, Universitas Gadjah Mada.
- Manetti, G., & Becatti, L. (2008). Assurance Services for Sustainability Reports: Standards and Empirical Evidence. *Journal of Business Ethics*, 87(S1), 289–298. <https://doi.org/10.1007/s10551-008-9809-x>
- Marx, B., & van Dyk, V. (2011). Sustainability reporting and assurance: an analysis of assurance practices in South Africa. *Meditari Accountancy Research*, 19(1/2), 39–55. <https://doi.org/10.1108/10222521111178628>
- Masiero, E., Arkhipova, D., Massaro, M., & Bagnoli, C. (2019). Corporate accountability and stakeholder connectivity. A case study. *Meditari Accountancy Research*, 28(5), 803–831. <https://doi.org/10.1108/medar-03-2019-0463>

- McNally, M. A., Cerbone, D., & Maroun, W. (2017). Exploring the challenges of preparing an integrated report. *Meditari Accountancy Research*, 25(4), 481–504. <https://doi.org/10.1108/medar-10-2016-0085>
- Mensah, J. (2019). Sustainable development: Meaning, history, principles, pillars, and implications for human action: Literature review. *Cogent Social Sciences*, 5(1), 1653531. <https://doi.org/10.1080/23311886.2019.1653531>
- MOCK, T. J., STROHM, C., & SWARTZ, K. M. (2007). An Examination of Worldwide Assured Sustainability Reporting. *Australian Accounting Review*, 17(41), 67–77. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2007.tb00455.x>
- N. Burhan, A. H., & Rahmanti, W. (2012). The impact of sustainability reporting on company performance. *Journal of Economics, Business, and Accountancy | Ventura*, 15(2), 257–272. <https://doi.org/10.14414/jebav.v15i2.79>
- Nakamura, E. (2011). Does Environmental Investment Really Contribute to Firm Performance? An Empirical Analysis Using Japanese Firms. *Eurasian Bus Rev*, 91–111. <https://link.springer.com/article/10.14208/BF03353800>
- Néron, P. Y. (2009). Business and the Polis: What Does it Mean to See Corporations as Political Actors? *Journal of Business Ethics*, 94(3), 333–352. <https://doi.org/10.1007/s10551-009-0266-y>
- O'Dwyer, B. (2005). The construction of a social account: a case study in an overseas aid agency. *Accounting, Organizations and Society*, 30(3), 279–296. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2004.01.001>
- O'Dwyer, B., & Owen, D. L. (2005). Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation. *The British Accounting Review*, 37(2), 205–229. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2005.01.005>
- O'Dwyer, B., & Owen, D. L. (2007). Seeking Stakeholder-Centric Sustainability Assurance: An Examination of Recent Sustainability Assurance Practice. *The Journal of Corporate Citizenship*, 25, 77–94. <http://www.jstor.org/stable/jcorpciti.25.77>
- O'Dwyer, B., Owen, D., & Unerman, J. (2011). Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 36(1), 31–52. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2011.01.002>

- Owen, D. L., Swift, T. A., Humphrey, C., & Bowerman, M. (2000). The new social audits: accountability, managerial capture or the agenda of social champions? *European Accounting Review*, 9(1), 81–98. <https://doi.org/10.1080/096381800407950>
- Park, J., & Brorson, T. (2005). Experiences of and views on third-party assurance of corporate environmental and sustainability reports. *Journal of Cleaner Production*, 13(10–11), 1095–1106. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2004.12.006>
- Perego, P., & Kolk, A. (2012). Multinationals' Accountability on Sustainability: The Evolution of Third-party Assurance of Sustainability Reports. *Journal of Business Ethics*, 110(2), 173–190. <https://doi.org/10.1007/s10551-012-1420-5>
- Pinzone, M., Albè, F., Orlandelli, D., Barletta, I., Berlin, C., Johansson, B., & Taisch, M. (2020). A framework for operative and social sustainability functionalities in Human-Centric Cyber-Physical Production Systems. *Computers & Industrial Engineering*, 139, 105132. <https://doi.org/10.1016/j.cie.2018.03.028>
- Power, M. (1997). *The Audit Society: Rituals of Verification*. Google Books. https://books.google.fi/books?hl=fi&lr=&id=q4U3AwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&ots=DJeMnkzZQd&sig=HVUREncK_mihMFWjgZLkDOcMI9I&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false
- Reimsbach, D., Hahn, R., & Gürtürk, A. (2017). Integrated Reporting and Assurance of Sustainability Information: An Experimental Study on Professional Investors' Information Processing. *European Accounting Review*, 27(3), 559–581. <https://doi.org/10.1080/09638180.2016.1273787>
- Sarajärvi, A., & Tuomi, J. (2017). *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Tammi.
- Sarkis, J., & Cordeiro, J. J. (2001). An empirical evaluation of environmental efficiencies and firm performance: Pollution prevention versus end-of-pipe practice. *European Journal of Operational Research*, 135(1), 102–113. [https://doi.org/10.1016/s0377-2217\(00\)00306-4](https://doi.org/10.1016/s0377-2217(00)00306-4)
- Scalet, S., & Kelly, T. F. (2009). CSR Rating Agencies: What is Their Global Impact? *Journal of Business Ethics*, 94(1), 69–88. <https://doi.org/10.1007/s10551-009-0250-6>

- Schaltegger, S., Hörisch, J., & Freeman, R. E. (2017). Business Cases for Sustainability: A Stakeholder Theory Perspective. *Organization & Environment*, 32(3), 191–212. <https://doi.org/10.1177/1086026617722882>
- Schönborn, G., Berlin, C., Pinzone, M., Hanisch, C., Georgoulas, K., & Lanz, M. (2019). Why social sustainability counts: The impact of corporate social sustainability culture on financial success. *Sustainable Production and Consumption*, 17, 1–10. <https://doi.org/10.1016/j.spc.2018.08.008>
- Seal, W., & Vincent-Jones, P. (1997). Accounting and trust in the enabling of long-term relations. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10(3), 406–431. <https://doi.org/10.1108/09513579710178133>
- Sekarsari, K. (2008). *Pengaruh Environmental Disclosure terhadap Profitabilitas*. Doctoral dissertation, Universitas Gadjah Mada. <http://etd.repository.ugm.ac.id/penelitian/detail/141603>
- Simnett, R. (2012). Assurance of sustainability reports: Revision of ISAE3000 and associated research opportunities. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 3(1), 89–98. <https://doi.org/10.1108/20408021211223570>
- Simoni, L., Bini, L., & Bellucci, M. (2020). Effects of social, environmental, and institutional factors on sustainability report assurance: evidence from European countries. *Meditari Accountancy Research*, 28(6), 1059–1087. <https://doi.org/10.1108/medar-03-2019-0462>
- Smith, J., Haniffa, R., & Fairbrass, J. (2010). A Conceptual Framework for Investigating ‘Capture’ in Corporate Sustainability Reporting Assurance. *Journal of Business Ethics*, 99(3), 425–439. <https://doi.org/10.1007/s10551-010-0661-4>
- Souitaris, V., & Zerbinati, S. (2014). How do Corporate Venture Capitalists do Deals? An Exploration of Corporate Investment Practices. *Strategic Entrepreneurship Journal*, 8(4), 321–348. <https://doi.org/10.1002/sej.1178>
- Souitaris, V., Zerbinati, S., & Liu, G. (2012). Which Iron Cage? Endo- and exoisomorphism in Corporate Venture Capital Programs. *Academy of Management Journal*, 55(2), 477–505. <https://doi.org/10.5465/amj.2009.0709>

- Suomen tilintarkastajat ry. (2021). *Vastuullisuusraportoinnin varmennus*. https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2021/09/vastuullisuusraportoinnin-varmentaminen-st-suositus-3_2021.pdf
- Suomen tilintarkastajat ry. (2021). *Komission ehdotus direktiiviksi yritysten vastuullisuusraportoinnista*. <https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2021/05/lausunto-vastuullisuusraportointia-koskevasta-direktiiviehdotuksesta.pdf>
- Svendsen, A. (1998). *The Stakeholder Strategy*. Google Books. https://books.google.fi/books?hl=en&lr=&id=Df8YQPDtT-FEC&oi=fnd&pg=PR7&ots=URtvpH28g0&sig=4zq_g-sHEDvu-b-d2bDzPFnuQBE&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false
- TATE, W. L., ELLRAM, L. M., & KIRCHOFF, J. F. (2010). CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY REPORTS: A THEMATIC ANALYSIS RELATED TO SUPPLY CHAIN MANAGEMENT. *Journal of Supply Chain Management*, 46(1), 19–44. <https://doi.org/10.1111/j.1745-493x.2009.03184.x>
- The Fédération des Experts Comptables Européens. (2006). *Key Issues in Sustainability Assurance An Overview*. http://aeca.es/old/actualidadnic/noticias6/6_2.pdf
- Tomkins, C. (2001). Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks. *Accounting, Organizations and Society*, 26(2), 161–191. [https://doi.org/10.1016/s0361-3682\(00\)00018-0](https://doi.org/10.1016/s0361-3682(00)00018-0)
- Työ- ja elinkeinoministeriö. (2016). *Vastuullisuusraportointi - Työ- ja elinkeinoministeriön verkkopalvelu*. <https://tem.fi/vastuullisuusraportointi>
- Unerman, J. (2008). Strategic reputation risk management and corporate social responsibility reporting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(3), 362–364. <https://doi.org/10.1108/09513570810863941>
- van Riel, C. B. M. (2000). Corporate communication orchestrated by a sustainable corporate story. *Oxford University Press*, 157–181.
- Waddock, S. (2002). *Leading Corporate Citizens: Vision, Values, Value Added*. McGraw-Hill/Irwin.

- Waddock, S. (2008). Building a New Institutional Infrastructure for Corporate Responsibility. *Academy of Management Perspectives*, 22(3), 87–108. <https://doi.org/10.5465/amp.2008.34587997>
- Wallage, P. (2000). Assurance on Sustainability Reporting: An Auditor's View. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(Supplement), 53–65. <https://doi.org/10.2308/aud.2000.19.supplement.53>
- Wang, R., Zhou, S., & Wang, T. (2019). Corporate Governance, Integrated Reporting and the Use of Credibility-enhancing Mechanisms on Integrated Reports. *European Accounting Review*, 29(4), 631–663. <https://doi.org/10.1080/09638180.2019.1668281>
- Youndt, M. A., Snell, S. A., Dean, J. W., & Lepak, D. P. (1996). Human Resource Management, Manufacturing Strategy, and Firm Performance. *Academy of Management Journal*, 39(4), 836–866. <https://doi.org/10.5465/256714>

Liitteet

Liite 1. Tutkittavat yritykset

<u>Yritys</u>	<u>Vastuullisuusraportin varmentaja</u>
AKTIA BANK PLC	
ÅLANDSBANKEN ABP	
ALMA MEDIA OYJ	
ASPO OYJ	
BASWARE OYJ	
BITTIUM OYJ	
CARGOTEC OYJ	DNV Business Assurance Finland Oy Ab
CAVERION CORPORATION	
CONSTI YHTIÖT OYJ	
DIGIA OYJ	
EEZY OYJ	
ELISA OYJ	KPMG Oy Ab
ETTEPLAN OYJ	
EXEL COMPOSITES OYJ	
FINNAIR OYJ	VERIFAVIA
FISKARS OYJ ABP	DNV Business Assurance Finland Oy Ab
FORTUM OYJ	Deloitte Finland
F-SECURE OYJ	
GOFOR OYJ	
HARVIA OYJ	
HKSCAN OYJ	
HUHTAMAKI OYJ	DNV Business Assurance Finland Oy Ab
INNOFACTOR OYJ	
KEMIRA OYJ	Ernst & Young Oy
KESKO OYJ	Deloitte Finland
KONE OYJ	
KONECRANES OYJ	Ecobio Oy
LASSILA & TIKANOJA OYJ	KPMG Oy Ab
LEHTO GROUP PLC	
METSA BOARD OYJ	2 riippumatonta vastuullisuusasiantuntijaa
METSO OUTOTEC CORPORATION	DNV Business Assurance Finland Oy Ab
MUSTI GROUP OYJ	
NELES OYJ	DNV Business Assurance Finland Oy Ab
NESTE OYJ	KPMG Oy Ab
NOHO PARTNERS OYJ	
NOKIA OYJ	Deloitte Finland
NOKIAN RENKAAT OYJ	KPMG Oy Ab
NORDEA BANK ABP	PricewaterhouseCoopers Oy

OLVI OYJ	
OP CORPORATE BANK PLC	KPMG Oy Ab
ORIOLA OYJ	Mitopro Oy
ORION OYJ	
OUTOKUMPU OYJ	PricewaterhouseCoopers Oy
PANOSTAJA OYJ	
PIHLAJALINNA OYJ	
PONSSE OYJ	
RAUTE OYJ	
SANOMA OYJ	Mitopro Oy
SCANFIL OYJ	
SIILI SOLUTIONS OYJ	
SOLTEQ OYJ	
S-PANKKI OY	
SRV YHTIÖT OYJ	
STORA ENSO OYJ	PricewaterhouseCoopers Oy
SUOMINEN OYJ	Mitopro Oy
TALENOM OYJ	
TELESTE OYJ	
TERVE	
Ernst & Young Oy	
STALO	
OYJ	
TIETOEVRY OYJ	
TOKMANNI GROUP OY	
UPM-KYMMENE OYJ	PricewaterhouseCoopers Oy
UPONOR OYJ	PricewaterhouseCoopers Oy
VAISALA OYJ	Deloitte Finland
VALMET OYJ	DNV Business Assurance Finland Oy Ab
VERKKOKAUPPA.COM OYJ	
VIKING LINE ABP	
VINCIT GROUP OYJ	
WARTSILA OYJ	DNV Business Assurance Finland Oy Ab
YIT OYJ	